FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT NIAL FENNELLY

föredraget den 13 januari 2000 [1]

1. Denna talan om fördragsbrott gäller frågan hur gränsöverskridande transaktioner skall behandlas enligt det gemenskapsrättsliga mervärdesskattesystemet. Frankrike vägrar att, i enlighet med åttonde mervärdesskattedirektivet [2], återbetala fransk mervärdesskatt som betalats av tyska avfallshanteringsföretag avseende tjänster som utförts för dem i tidigare omsättningsled av underleverantörer etablerade i Frankrike. I åttonde direktivet föreskrivs att, såvitt det här är tillämpligt, återbetalning av den mervärdesskatt som betalats av en skattskyldig person i en annan medlemsstat skall ske i stället för ett avdrag av beloppet i tidigare omsättningsled. Lösningen på problemet beror på hur man tolkar bestämmelserna i artikel 9 i sjätte mervärdesskattedirektivet [3] om var beskattning av tjänsters tillhandahållande skall ske.

I — Tillämpliga bestämmelser och faktiska omständigheter

2. Syftet med åttonde direktivet anges i andra övervägandet i inledningen: "För att undvika dubbelbeskattning krävs regler som möjliggör för skattskyldiga som är etablerade inom ett medlemslands territorium att begära återbetalning av skatt som har debiterats i samband med tillhandahållande av varor eller tjänster i en annan medlemsstat eller som har erlagts i samband med import till denna andra medlemsstat." I artiklarna 1 och 2 i åttonde direktivet föreskrivs två villkor som måste vara uppfyllda för rätt till återbetalning. För det första skall den som begär återbetalning vara etablerad inom en annan medlemsstats territorium och varken ha sin näringsverksamhets säte eller ett fast driftsställe från vilket affärstransaktioner genomförs i den medlemsstat från vilken återbetalning begärs och, för det andra, inte under samma tidsperiod ha "tillhandahållit... tjänster som anses ha tillhandahållits i det landet". Rätten till återbetalning innefattar mervärdesskatt som "debiterats avseende tjänster... som tillhandahållits honom av andra skattskyldiga personer inom landets territorium (från vilket återbetalning begärs), i den mån dessa... tjänster används (för hans affärstransaktioner i den medlemsstat där han är etablerad)". För att

1 Originalspråk: engelska.

2 — 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.

3 — 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.

kunna bestämma huruvida den som begär återbetalning skall anses ha tillhandahållit tjänster i medlemsstaten i fråga, skall bestämmelserna om platsen för tillhandahållandet i sjätte direktivet undersökas.

3. I artikel 9 i sjätte direktivet anges platsen för tjänsternas tillhandahållande. I artikel 9.1 föreskrivs följande huvudregel:

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

Artikel 9.2 innehåller emellertid ett antal undantagsbestämmelser för särskilda kategorier av tjänster. I artikel 9.2 c räknas ett stort antal kategorier av tjänster upp vars plats för tillhandahållande anses vara platsen "där dessa (tjänster) fysiskt utförs". Den relevanta kategorin i förevarande fall innefattas i fjärde strecksatsen i artikel 9.2 c, vilken avser "arbete på materiell lös egendom".

4. Denna bestämmelse har införlivats med fransk rätt genom artikel 259-A-4 i Code Général des Impôts (allmänna skattelagen, nedan kallad CGI), enligt vilken platsen för tillhandahållandet av tjänster som fysiskt utförs i Frankrike, och som innefattar "arbete på och värdering av materiell lös egendom" skall anses vara Frankrike. Det är inte tvistigt i målet att denna bestämmelse på ett korrekt sätt införlivar artikel 9.2 c fjärde strecksatsen med fransk rätt. Den aktuella tvisten har i stället uppstått på grund av ett administrativt cirkulär (nedan kallat cirkuläret) som antogs år 1992 av den skatterättsliga avdelningen i den franska skatteförvaltningen och som riktas till alla avdelningar i den nationella förvaltningen med ansvar för mervärdesskattesystemets tillämpning. Vad avser avfallshanteringsavtal informerar cirkuläret relevanta myndigheter om att enligt artikel 9.2 c i sjätte direktivet och artikel 259-A-4 i CGI skall inte bara tjänster avseende slutligt omhändertagande av avfall som utförts i Frankrike vara föremål för fransk mervärdesbeskattning, utan också tjänster som utförts av huvudleverantören till dess kunder. Detta gäller under förutsättning att leverantören debiterar sina kunder för totalpriset för tjänstens utförande enligt avtalet vars huvudsakliga beståndsdel utgörs av det pris som betalas till operatören i Frankrike som fysiskt utfört arbete där. Det faktum att huvudleverantören inte utför någon del av det slutliga omhändertagandet av avfallet är utan betydelse så snart arbetet har lagts ut på underleverantören. Resultatet av denna information är att rätten till återbetalning förvägras huvudleverantörer i en annan medlemsstat.

5. Bakgrunden till detta fall är de franska myndigheternas vägran att återbetala fransk mervärdesskatt till ett antal tyska

skattskyldiga personer. Dessa tyska företag ingick avtal avseende insamling, sortering, förvaring och slutligt omhändertagande av avfall med lokala myndigheter, industriföretag och såväl statliga som privata företag. De la ut en del av sitt arbete på företag som var specialiserade på slutligt omhändertagande av avfall. Eftersom de senare var etablerade i Frankrike, tog de ut fransk mervärdesskatt på sina tjänster. De tyska företagen debiterade sina kunder tysk mervärdesskatt på totalpriset. Eftersom de inte kunde göra avdrag för den franska mervärdesskatten i Tyskland, begärde de återbetalning från franska myndigheter som dock vägrade återbetala.

6. Huvudleverantörerna i fråga klagade till kommissionen på att de förvägrats återbetalning. Kommissionen informerade, i skrivelse av den 23 oktober 1992, Frankrike om klagomålet och efterfrågade en förklaring till grunden för de aktuella avslagen. Vid ett möte den 17 november 1992 och i en skrivelse till kommissionen den 7 januari 1993 bestred de franska myndigheterna att bestämmelsen i artikel 259-A-4 i CGI och artikel 9.2 c i sjätte direktivet om var skattskyldighet föreligger var tillämplig. Enligt de franska myndigheternas mening utgjordes den väsentliga faktorn i den typ av avfallshanteringsavtal varom fråga var — oavsett huruvida en del av arbetet lagts ut på en underleverantör — av slutligt omhändertagande eller handhavande av avfallet i fråga. Enbart det faktum att det arbetet utförs i Frankrike av skattskyldiga personer som är etablerade där är utan betydelse, eftersom hela avtalsförhållandet skall behandlas som ett enda avtal och det arbete som utförs i Frankrike anses ha utförts där av huvudleverantörerna. Den sistnämnde var följaktligen skattskyldig för mervärdesskatt i Frankrike och inte berättigad till återbetalning med stöd av åttonde direktivet.

II — Det administrativa förfarandet

7. Kommissionen skickade den 8 juni 1993 en formell underrättelse till Frankrike med angivande av att de franska myndigheternas argumentering inte godtogs. Kommissionens inställning var den att huvudavtalet om avfallshantering skulle betraktas separat från underavtalet.

8. I skrivelse av den 6 augusti 1993 vidhöll Frankrike sin inställning. Avtalsparterna i fråga kunde dock mervärdesskatteregistreras i Frankrike och på så sätt hävda avdragsrätt enligt artikel 17 i sjätte direktivet avseende den franska mervärdesskatt som ingått i fakturorna från underleverantörerna.

9. Kommissionen lämnade den 10 april 1996 ett motiverat yttrande i vilket kommissionen särskilt ifrågasatte de franska myndigheternas inställning att huvud- och underavtalen skulle kunna integreras i syfte att kunna anse huvudleverantören som

ansvarig för det arbete som utfördes av underleverantörerna i Frankrike.

III — Bedömning

A — *Upptagande till sakprövning*

i) Yrkandet att talan delvis skall avvisas

10. Frankrike följde inte det motiverade yttrandet men skickade den 12 juni 1996 ytterligare en skrivelse till kommission med ett särskilt insisterande på behovet av en helhetstolkning av avfallshanteringsavtal, i synnerhet eftersom lokala myndigheter och andra kunder som ingår sådana avtal betalar ett pris för vad de skulle betrakta som en enda tjänst avseende sin avfallshantering.

11. Den 16 september 1997 väckte kommissionen förevarande talan med stöd av artikel 169 i EG-fördraget (nu artikel 226 EG) och yrkade att domstolen skulle:

a) Fastställa att Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt åttonde direktivet, i synnerhet artikel 2 däri, genom att vägra återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i Frankrike när dessa har lagt ut en del av sitt arbete på en skattskyldig underleverantör som är etablerad i Frankrike, och

b) förpliktiga Republiken Frankrike att ersätta rättegångskostnaderna.

12. Frankrike har yrkat att talan delvis skall avvisas så till vida som yrkandet avser en allmän fastställelse utöver fallet med avfallshanteringsavtal och angående alla tjänster som utförs av Frankrikebaserade underleverantörer vad gäller arbete på materiell lös egendom. Frankrike har anfört att kommissionen varken i sin ansökan till domstolen eller under det administrativa förfarandet har specificerat den faktiska eller rättsliga grunden på vilken en sådan allmän fastställelse begärs. [4]

13. Kommissionen har i sitt svar hävdat att frågan hur mervärdesskatt korrekt ska behandlas i avfallshanteringsavtal inte kan särskiljas från huvudfrågan angående den korrekta tolkningen av fjärde strecksatsen i artikel 9.2 c i sjätte direktivet. Påståendet styrks av det faktum att Frankrikes invändning handlar om tolkningen av denna

4 — Frankrike har bland annat åberopat domen av den 31 mars 1992 i mål C-52/90, kommissionen mot Danmark (REG 1992, s. I-2187), punkt 17.

bestämmelse som inte, vilket Frankrike vitsordat, nödvändigtvis är begränsad till sådana avtal. Kommissionen har påmint om den kritik som domstolen har uttryckt i ett tidigare fall där kommissionen väckt talan mot Frankrike angående restriktiv tillämpning. Fallet gav upphov till en liknande fråga av allmän karaktär, dock, där kommissionen i sin ansökan till domstolen hade begärt fastställelse, begränsad till en viss sektor. [5] Vidare har kommissionen hävdat att Frankrikes rätt till försvar inte påverkas, eftersom klagomålets omfattning inte ändrades, vare sig under det administrativa förfarandet eller i ansökan till domstolen.

14. I sitt genmäle har Frankrike hävdat att det faktum att domstolen i "aktieägarnas skattekreditmål" begränsade domen till den speciella sektor som angetts i kommissionens ansökan, visar att kommissionen inte kan begära en allmän fastställelse från domstolen med stöd av artikel 169 i fördraget med mindre än att kommissionen under det administrativa förfarandet har framställt ett yrkande med motsvarande omfattning. Vid sammanträdet har kommissionens företrädare anfört att den franska tolkningen av fjärde strecksatsen i artikel 9.2 c kan tillämpas i större omfattning än endast på avfallshanteringsavtalens område.

5 — Dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83 (REG 1986, s. 273; svensk specialutgåva, volym 8, s. 389) kallad "aktieägarnas skattekredit".

ii) Förslag till avgörande angående yrkandet att talan delvis skall avvisas

15. Domstolen har konsekvent fastslagit att "det administrativa förfarandets syfte är att ge den berörda medlemsstaten möjlighet att dels fullgöra sina skyldigheter enligt gemenskapsrätten, dels göra invändningar mot klagomål framställda av kommissionen", att "föremålet för en talan som har väckts med stöd av artikel 169 i fördraget [f]öljaktligen är begränsat till det administrativa förfarande som avses i denna bestämmelse" och att det, följaktligen, "inte [kan] grundas på andra anmärkningar än dem som anges i det motiverade yttrandet". [6] Framför allt är "nämligen [s]kyddet för rätten till försvar enbart beroende av att anmärkningarna i talan är desamma som anmärkningarna i det motiverade yttrandet...". [7] Enligt min mening uppfyller ansökan i förevarande fall dessa villkor och Frankrike kan inte med framgång hävda att det inte var medvetet om den allmänna karaktär som kommissionens framställda klagomål har i detta fall.

16. Klagomålet, som rör tolkningen av artikel 9.2 c i sjätte direktivet, är tillämpligt i synnerhet, men inte uteslutande, på behandlingen av komplexa avfallshanteringsavtal. Det motiverade yttrandet återger

6 — Se exempelvis dom av den 20 mars 1997 i mål C-96/95, kommissionen mot Tyskland (REG 1997, s. I-1653), punkt 22, dom av den 11 juni 1998 i mål C-206/96, kommissionen mot Luxemburg (REG 1998, s. I-3401), punkt 13, och dom av den 28 oktober 1999 i mål C-328/96, kommissionen mot Österrike (REG 1999, s. I-7479), punkt 34.

7 — Se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Österrike, punkt 40.

i en allmän form den korrekta tolkningen av artikel 9.2 c. Dess formella slutsats uttrycks i samma generella termer som i den fastställelse som kommissionen nu formellt begär från domstolen. Följaktligen kan förevarande talan om fördragsbrott inte avvisas på grund av bristande överensstämmelse mellan ansökan till domstolen och vad kommissionen har beskrivit under det administrativa förfarandet. [8]

17. Det sagda innebär dock inte att klagomålet, även om det är tillåtet, är välgrundat i sin vida omfattning.

B — *Prövning i sak*

18. Det kommer väl till pass att begrunda anledningen till det beklagande som domstolen gav uttryck för i "aktieägarnas skattekreditmål" angående kommissionens beslut att begränsa sitt klagomål till tillämpningen av den ifrågasatta skattebestämmelsen inom försäkringssektorn och detta eftersom — trots att bestämmelsen otvivelaktigt var generellt tillämplig — de klagomål som kommissionen mottagit "enbart har rört denna sektor". [9] Domstolen konstaterade att man kan "beklaga att föreliggande talan, eftersom den begränsas till försäkringsbolag, bara berör en del av de ifrågavarande franska lagbestämmelsernas tillämpningsområde". [10] Förevarande mål är däremot annorlunda. Det är inte artikel 259-A-4 i CGI i sig, utan dess tillämpning enligt ett cirkulär, som hävdas inte överensstämma med gemenskapsrätten. Det mer omfattande klagomål som framförts i ansökan till domstolen kan vara berättigat, men huruvida det är så är, enligt min mening, oupplösligt sammankopplat med tolkningen av artikel 9 i sjätte direktivet och bör prövas av domstolen när den prövar sakfrågan i målet.

19. Gränsöverskridande transaktioner ger, såsom anförs i sjunde övervägandet i inledningen till sjätte direktivet, ofrånkomligen upphov till "kompetenskonflikter mellan medlemsstaterna". Faran härför uppstår i synnerhet när den som tillhandahåller tjänster är etablerad i en annan medlemsstat än den där tjänsten tillhandahålls.

20. Artikel 9 i sjätte direktivet innehåller ett antal relativt allmänt hållna bestämmelser vilka, som domstolen uttalade i domen i målet Dudda, syftar till "att undvika dels kompetenskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskatt-

8 — Situationen i förevarande fall måste dock jämföras med den i domen av den 24 november 1992 i mål C-237/90, kommissionen mot Tyskland (REG 1992, s. I-5973), där kommissionens försök att utvidga ett klagomål från att ett direktiv inte hade införlivats till en påstådd underlåtenhet att försäkra sig om överensstämmelse med direktivet i praktiken avvisades som otillåtet av domstolen, punkterna 18—22.

9 — Ovan fotnot 5, punkt 7.

10 — Ibidem, punkt 9.

ning, såsom, om än endast i fråga om särskilda situationer, anges i artikel 9.3". [11] Artikeln reglerar skattskyldighetens placering med stöd av två slags bestämmelser. Artikel 9.1 innehåller en "allmän bestämmelse" på så sätt att "platsen där leverantören har etablerat sin rörelse har företräde som anknytningspunkt...". [12] Artikel 9.2 ersätter bestämmelsen i ett antal särskilt angivna fall. Domstolen har emellertid också uttalat att "punkt 1 inte ges företräde framför punkt 2 vid tolkningen av artikel 9. Den fråga som uppkommer i varje situation är om denna omfattas av något av de fall som anges i artikel 9.2. Om så inte är fallet omfattas den av punkt 1." [13]

21. Uppgiften i varje mål är att undersöka om frågan i målet faller inom en av de "i artikel 9.1 i sjätte direktivet särskilt angivna platserna där vissa tjänster anses tillhandahållas, medan en huvudregel i detta avseende anges i punkt 1". [14] Även om det senare alternativet inte har företräde anser domstolen att det förra utgör något slags undantag. [15] Man kan uttrycka det som att, eftersom inte alla tjänster täcks av artikel 9.2, tillämpligheten av ett av de särskilt angivna alternativen klart skall framgå, annars tillämpas huvudregeln om platsen för etableringen i artikel 9.1.

22. Kommissionen och Frankrike har varit kraftigt oense om innehållet i och formen av avfallshanteringsavtalen i fråga mot bakgrund av syftet med artikel 9 i sjätte direktivet. Kommissionen anser att avtalen reglerar utförandet av ett omfattande antal verksamheter av vilka endast några utgör "arbete på materiell lös egendom" i den mening som avses i fjärde strecksatsen i artikel 9.2 c. Frankrike har inte bestritt att avtalen är komplexa. Däremot har Frankrike hävdat att avtalens huvudsakliga karaktär utgörs av slutligt omhändertagande och återvinning av avfall, vilket är syftet med alla övriga delar av arbetet, och att dessa karakteristiska delar av arbetet utförs i Frankrike. Avfallshanteringsavtalen skall betraktas som en enda verksamhet och inte brytas ner i separata delar av det slutliga omhändertagandet. De karakteristiska verksamheterna utgör "arbete på materiell lös egendom". Båda verksamheterna utförs i Frankrike och ger avtalet dess huvudsakliga karaktär. Därmed är artikel 9.2 c tillämplig på allt arbete som utförs enligt huvudavtalet.

23. Påståendet att ett visst alternativ av dem som räknas upp i artikel 9.2 i sjätte direktivet skall tillämpas kräver, enligt domen i målet Dudda, att det franska argumentet granskas i första hand.

24. Det är viktigt att inte glömma bort två enkla anknytningspunkter. Det är ostridigt

11 — Dom av den 26 september 1996 i mål C-327/94 (REG 1996, s. I-4595), punkt 20.

12 — Dom av den 17 juli 1997 i mål C-190/95, ARO Lease mot Inspecteur der Belastingdienst (REG 1997, s. I-4383), punkt 15.

13 — Domen i målet Dudda, punkt 21.

14 — Domen i målet Dudda, punkt 20.

15 — Se dess senaste uttalande i domen i målet ARO Lease, punkterna 13 och 16.

att de tjänster som tillhandahålls av de franska underleverantörerna blir beskattade i Frankrike, tvisten rör endast den begäran om återbetalning som framställts av huvudleverantörerna med stöd av åttonde direktivet. Vidare är det kvalificeringen av huvudavtalet som helhet som är i fråga. Enligt Frankrikes mening skall de tjänster som tillhandahålls enligt huvudavtalet i sin helhet anses utgöra "arbete på materiell lös egendom", vilket måste anses vara utfört i Frankrike precis som om huvudleverantören själv hade utfört arbetet där. Att arbetet lagts ut på underleverantörer ändrar ingenting, eftersom en helhetsbedömning skall göras.

25. Innan frågan prövas mot bakgrund av upplägget, syftet och funktionen i artikel 9 i sjätte direktivet, skall jag avfärda två rättsliga argument som Frankrike har framfört.

26. För det första stöder Frankrike sin ståndpunkt om en helhetssyn på den definition på "avfallshantering" som ges i avfallsdirektiven: "insamling, transport, återvinning och bortskaffande [slutligt omhändertagande] av avfall, inklusive kontroll av sådan verksamhet och efterbehandling av avfallsupplag".[16] Dessa verksamheter motsvarar, helt eller delvis, otvivelaktigt de tjänster som tillhandahålls enligt huvudavtalen, men omfattas, enligt min mening, inte av artikel 9.2 c i sjätte direktivet, eftersom vissa delar, men andra inte, utgör "arbete på materiell lös egendom". Definitionen handlar överhuvudtaget inte om det senare begreppet. Domstolen har ibland hänvisat till en definition i en gemenskapsrättslig bestämmelse för att belysa innebörden i en annan bestämmelse.[17] Det här är inte ett sådant fall. Definitionen på avfallshantering kan inte klargöra betydelsen av "arbete på materiell lös egendom". Insamling och transport tycks inte vara sådant arbete, trots att det innefattas i definitionen. Sortering och förvaring ingår inte i definitionen, trots att de utgör en del av innehållet i huvudavtalen. Definitionen tenderar således, om något, att bekräfta den variation av verksamheter som täcks av definitionen. Jag återkommer till denna fråga under punkt 32.

27. För det andra har Frankrike åberopat två domar i mål om fördragsbrott beträffande "reklamtjänster" i den mening som avses i andra strecksatsen i artikel 9.2 e i sjätte direktivet.[18] I de målen fastslog domstolen att Frankrike och Luxemburg underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt sjätte direktivet genom att (i det första fallet, med stöd av ett administrativt cirkulär och, i det andra fallet, i form av konkludent handlande) utesluta vissa slags

16 — Artikel 1.d i rådets direktiv 75/442/EEG av den 15 juli 1975 om avfall (EGT L 194, s. 39) ändrad genom rådets direktiv 91/156/EEG av den 18 mars 1991 (EGT L 78, s. 32; svensk specialutgåva, område 15, volym 10, s. 66).

17 — Dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP (REG 1999, s. I-973).

18 — Dom av den 17 november 1993 i mål C-68/92, kommissionen mot Frankrike (REG 1993, s. I-5881) och i mål C-69/92, kommissionen mot Luxemburg (REG 1993, s. I-5907) nedan kallade reklamtjänstmålen.

marknadsföringstjänster (vilka inkluderade visst tillhandahållande av varor) från definitionen "reklamtjänster" i det syftet. Domarna berör dock inte på något sätt den fråga som är för handen i förevarande mål, nämligen hur man med stöd av artikel 9.1 och 9.2 skall kvalificera ett avtal om tillhandahållande av tjänster som innehåller, och inte innehåller, vissa delar som faller inom ramen för vad som specifikt anges i artikel 9.2.

28. Varken definitionen på "avfallshantering" eller domsluten i "reklamtjänstmålen" är till hjälp vid bedömningen av frågan.

29. Frankrike grundar sin inställning på att huvudavtalet måste ses som odelbart och klassificeras mot bakgrund av dess påstådda huvudsakliga karaktär. Därför, menar Frankrike, är — trots att ett betydande antal av de verksamheter som avtalet omfattar inte har med "arbete på materiell lös egendom" att göra och inte utförs fysiskt i Frankrike — de tjänster som enligt avtalet skall utföras i sin helhet att anse som tillhandahållna i Frankrike.

30. Följaktligen bör, enligt Frankrikes mening såsom den framförts vid sammanträdet, den tyska huvudleverantören deklarera och utse ett skatteombud i Frankrike i enlighet med artikel 21 i sjätte direktivet. Frågan om återbetalning enligt åttonde direktivet aktualiseras därmed inte. Den mervärdesskatt som betalats av de franska underleverantörerna på de tillhandahållna tjänsterna skall helt enkelt, i enlighet med bestämmelserna i artikel 17 i sjätte direktivet, dras av från den skatt som skall betalas.

31. Vid ett första påseende verkar det underligt att en skattskyldig person som är etablerad i Tyskland måste debitera sina tyska kunder fransk mervärdesskatt för tjänster som tillhandahållits dem i Tyskland. Huvudregeln i artikel 9.1 i sjätte direktivet skulle därmed helt åsidosättas. Såsom kommissionen har sagt skulle detta utsätta en sådan skattskyldig persons tyska kunder för osäkerhet angående storleken på den mervärdesskatt som skall betalas, eftersom frågan huruvida artikel 9.1 skall tillämpas eller inte beror på huruvida avtalet i sin helhet skall karakteriseras mot bakgrund av de delar av avtalet som utgör "arbete på materiell lös egendom".

32. Domstolen fick tillfälle att bedöma tillämpligheten av fjärde strecksatsen i artikel 9.2 c i sjätte direktivet i målet Linthorst.[19] Där fastslog domstolen att veterinärkirurgisk vård av djur inte utgjorde "arbete på materiell lös egendom". Domstolen ansåg att begreppet "[e]nligt normalt språkbruk... endast

19 — Dom av den 6 mars 1997 i mål C-167/95, Linthorst, Pouwels och Scheres (REG 1997, s. I-1195), nedan kallat domen i Linthorstmålet.

[avser] ett fysiskt ingrepp på materiell lös egendom som i princip varken är vetenskapligt eller intellektuellt.". [20] Genom att betona att "[e]n veterinärs huvudsakliga funktioner är... i grund och botten... att tillhandahålla terapeutisk vård för djur enligt vetenskapliga regler", fastslog domstolen att ett tillfälligt nödvändigt "fysiskt ingrepp" inte kan klassificeras som "arbete". [21] Medan Frankrike åberopar denna dom till styrkande av inställningen att insamling, sortering, förvaring, behandling, förbränning och de flesta återvinningsverksamheter utgör arbete på "materiell lös egendom", anser jag att domen tvärtom tydliggör begreppets mycket begränsade omfattning. Ett "rent fysiskt ingrepp" innefattar inte, enligt min mening, någon av de verksamheter som Frankrike angett, förutom möjligen förbränning och återvinning. Som kommissionen påpekat behandlas inte arbete med avfallshantering uttryckligen i någon rubrik i artikel 9.2. Vidare ger inte domen i målet Linthorst något stöd för ett helhetssynsätt avseende artikel 9.1 och 9.2 vad gäller avtalens inordnande. Följaktligen faller endast några av de verksamheter som ingår i avfallshantering inom tillämpningsområdet för artikel 9.2 c. Antagligen utgör de verksamheterna delar av det arbete som i förevarande fall utförs av underleverantörerna enligt underavtalen. Dessa verksamheter beskattas i Frankrike, fast inte nödvändigtvis med stöd av artikel 9.2 c, eftersom någon tvist angående tillämpningen av artikel 9.1 och 9.2 inte uppkommit i det sammanhanget.

33. I vilket fall som helst innehåller Frankrikes påstående — av de i punkt 31 ovan angivna skälen — en konstlad tolkning av huvudavtalet. Genom att anse att huvudleverantören tillhandahåller tjänster som lagts ut på andra för att utföras självständigt, anses huvudleverantören tillhandahålla tjänster till sig själv. Tillhandahållande till sig själv kan givetvis förekomma med stöd av en uttrycklig bestämmelse, särskilt genom artikel 6.2 i sjätte direktivet. När det emellertid de facto är två skattskyldiga personer inblandade finns det ingen grund för detta. Det skulle åsidosätta de tillhandahållna tjänsternas självständighet i distributionskedjan, vilket är det centrala i mervärdesskattesystemet.

34. Vidare har kommissionen påpekat att det logiska resultatet av det system som Frankrike förespråkar är att fransk mervärdesskatt skulle betalas på huvudavtalets totalpris, trots att endast en del av arbetet har utförts i Frankrike. Även om Frankrike vid sammanträdet hävdade att endast den del av arbetet som faktiskt utförts i Frankrike skulle, åtminstone systematiskt, beskattas där, har Frankrike inte förklarat hur detta överensstämmer med argumentet om en "helhetstolkning" av huvudavtalet

20 — Domen i målet Linthorst, punkt 16.

21 — Domen i målet Linthorst, punkt 17. Genom att inte godta en "sådan extensiv tolkning av begreppet 'arbete' (som) för övrigt (skulle) innebära att den tredje strecksatsen under c i den aktuella punkten inte fyller någon funktion..." tycks domstolen ha anslutit sig till synsättet (se punkt 16 i mitt förslag till avgörande i målet Linthorst) att begreppet "arbete på materiell lös egendom" inte skall tolkas extensivt.

utifrån dess huvudsakliga karaktär. Jag anser att kommissionens fruktan för risken för dubbelbeskattning är välgrundad. Huvudleverantören tillhandahåller en omfattande avfallshanteringstjänst till sina tyska kunder och är, i egenskap av etablerad i den medlemsstaten, normalt skyldig att betala mervärdesskatt där. Frankrikes åberopande av domen i målet Genius Holdings[22] vad gäller förslaget att "[m]edlemsstater (bör) tillhandahålla möjligheten att korrigera eventuellt felaktigt debiterad skatt i fall där den person som utfärdat fakturan agerade i god tro" kan inte godtas. Uttalandet avser endast den särskilda omständighet som omtalas där, nämligen resultatet av felaktiga fakturor och ersätter inte den korrekta tillämpningen av artikel 9 i sjätte direktivet.

35. Enligt min mening tillhandahåller artikel 9, jämförd med åttonde direktivet, en sammanhängande mall för lösning av kompetenskonflikter. När en av de särskilt angivna situationerna i artikel 9.2 är tillämplig, men inte annars, placeras tjänsten i den medlemsstat där tjänsten tillhandahålls. Åttonde direktivet medger återbetalning av skatt som betalats av en skattskyldig person i en annan medlemsstat till den som tillhandahållit tjänsten. Syftet är att ersätta det avdragssystem som gäller inom en medlemsstat. Att använda ett annorlunda system när två medlemsstater är inblandade skulle komplicera snarare än förenkla systemet. Den huvudsaklige tillhandahållaren av tjänsten (i detta fall huvudleverantören) skulle, såsom kommissionen har sagt, tvingas att etablera ett konstgjort eller påhittat fast driftsställe i en andra medlemsstat.

36. Följaktligen anser jag att Frankrike har helt fel i sin vägran att erlägga återbetalning i enlighet med åttonde direktivet. Dess vägran grundas på en felaktig tolkning av fjärde strecksatsen i artikel 9.2 c.

37. Å andra sidan har det från kommissionens sida inte styrkts att Frankrike har tillämpat bestämmelserna i fråga felaktigt i andra fall än vad gäller avfallshanteringsavtalen. Cirkuläret i fråga är onekligen, åtminstone vid en översikt, begränsat till att avse avfallshanteringsavtal. Trots att en mer extensiv tolkning av samma princip också skulle utgöra en underlåtenhet av Frankrike att uppfylla sina skyldigheter enligt åttonde direktivet, har inte kommissionen bevisat förekomsten av en sådan mer extensiv tolkning. Jag föreslår därför att domstolen bifaller kommissionens talan men begränsar domslutet till det sätt på vilket Frankrike behandlar avtalen i fråga.

22 — Dom av den 13 december 1989 i mål C-342/87 (REG 1989, s. 4227), punkt 18.

IV — Förslag till avgörande

38. Mot bakgrund av vad som anförts ovan föreslår jag att domstolen

1) fastställer att Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt åttonde direktivet 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstifning rörande omsättningsskatter — Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium, särskilt artikel 2 däri, genom att vägra att återbetala mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i Frankrike, i fall där dessa personer har lagt ut en del av det arbete som ingår i ett komplext avfallshanteringsavtal till en underleverantör i Frankrike, och

2) förpliktar Republiken Frankrike att ersätta rättegångskostnaderna.