DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

25. januar 2001 *

I sag C-429/97,

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved H. Michard og E. Traversa, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Den Franske Republik, først ved K. Rispal-Bellanger og G. Mignot, derefter ved K. Rispal-Bellanger og S. Seam, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøgt,

angående en påstand om, at det fastslås, at Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til 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), særlig direktivets artikel 2, idet den nægter at tilbagebetale moms til afgiftspligtige

* Processprog: fransk.

personer, der ikke er etableret i indlandet, når sådanne afgiftspligtige har overdraget udførelsen af en del af et arbejde til en underentreprenør, der er afgiftspligtig og etableret i Frankrig,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C. Gulmann, og dommerne V. Skouris (refererende dommer) og J.-P. Puissochet,

generaladvokat: N. Fennelly
justitssekretær: fuldmægtig L. Hewlett,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at parterne har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 18. november 1999,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 13. januar 2000,

afsagt følgende

Dom

1 Ved stævning indleveret til Domstolens Justitskontor den 18. december 1997 har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber i medfør af EF-traktatens artikel 169 (nu artikel 226 EF) anlagt sag med påstand om, at det fastslås, at Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til 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«), særlig direktivets artikel 2, idet den nægter at tilbagebetale merværdiafgift (herefter »moms«) til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet, når sådanne afgiftspligtige har overdraget udførelsen af en del af et arbejde til en underentreprenør, der er afgiftspligtig og etableret i Frankrig.

Den retlige baggrund

Fællesskabets retsforskrifter

Ottende direktiv

2 Ifølge anden betragtning til ottende direktiv har direktivet til formål at undgå, at en afgiftspligtig person, som er etableret i en medlemsstat, definitivt skal afholde

den afgift, der i en anden medlemsstat er faktureret for levering af goder eller præstation af tjenesteydelser, og således være udsat for dobbelt beskatning.

3 Det bestemmes nærmere i ottende direktivs artikel 1:

»Som afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, anses ved anvendelsen af dette direktiv enhver i artikel 4, stk. 1, i direktiv 77/388/EØF 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 [...].«

4 Ottende direktivs 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 merværdiafgift, 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 direktiv 77/388/EØF, artikel 17, stk. 3, litra a), og b), omhandlede transaktioner eller de i artikel 1, litra b), omhandlede tjenesteydelser.«

Sjette direktiv

5 Artikel 9, stk. 1, 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, herefter »sjette direktiv«) bestemmer:

»Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.«

6 Sjette direktivs artikel 9, stk. 2, har følgende ordlyd:

»[...]

c) leveringsstedet for tjenesteydelser i forbindelse med

— [...]

— [...]

— [...]

— arbejde udført på løsøregenstande,

er det sted, hvor disse tjenesteydelser faktisk udføres.«

De nationale retsforskrifter

7 Sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), fjerde led, er i Frankrig gennemført ved artikel 259 A, nr. 4, i code général des impôts (den almindelige lov om skatter og afgifter). Bestemmelsen har følgende indhold i den affattelse, der finder anvendelse i den foreliggende sag:

»Uanset bestemmelserne i artikel 259 anses leveringsstedet for følgende tjenesteydelser for at være beliggende i Frankrig:

[...]

4. Følgende tjenesteydelser, når de faktisk udføres i Frankrig:

[...]

arbejde udført på og sagkyndig vurdering af løsøregenstande.«

8 Det fremgår af sagen, at der til alle franske myndigheder, der er ansvarlige for momsadministrationen, er fremsendt et notat fra det franske skatte- og afgiftsforvaltnings lovkontor om reglerne for bortskaffelse af affald i Frankrig og de dertil hørende transportydelser ved indførsel. Det anføres bl.a. i dette notat, at »bortskaffelsen henhører under artikel 259 A, nr. 4, i code général des impôts, som gennemfører sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), i fransk ret [... og], og at den er momspligtig i Frankrig, når den faktisk udføres i landet. Disse bestemmelser finder anvendelse på bortskaffelse, der udføres af en entreprenør, som selv gennemfører arbejderne på sine egne anlæg. De finder ligeledes anvendelse på den ydelse, som den virksomhed, som har fået tildelt kontrakten på bortskaffelsen, yder sine kunder, når virksomheden fakturerer dem det samlede beløb for transaktionen, hvis hovedbestanddel udgøres af den pris, den entreprenør, der udfører arbejdet, opkræver. Den omstændighed, at virksomheden ikke selv udfører den faktiske bortskaffelse, men overdrager den til en anden virksomhed, er uden betydning for disse bestemmelser [...]«.

Faktiske omstændigheder og den administrative procedure

9 Det fremgår af sagen, at den franske forvaltning nægter at anvende bestemmelserne i ottende direktiv på virksomheder, som udfører indsamling, sortering, transport og bortskaffelse af affald, og som er etableret i en anden medlemsstat, men benytter franske underentreprenører til bortskaffelse af en del af affaldet.

10 Disse virksomheder, som har fået tildelt hovedentreprisen på indsamling og bortskaffelse af affald, har i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 1, over for deres kunder, som aftager tjenesteydelserne, faktureret momsen i den medlemsstat, hvori de har hjemsted, af hele prisen. Desuden har de betalt den franske moms, som deres underentreprenører i Frankrig har faktureret dem.

11 Da virksomhederne senere anmodede om tilbagebetaling af den således erlagte moms, nægtede de franske myndigheder at tilbagebetale beløbene under henvisning til, at virksomhederne i henhold til artikel 259 A, nr. 4, i code général des impôts, ifølge myndighedernes fortolkning, anses for selv at have udført samtlige tjenesteydelser vedrørende affaldet i Frankrig, når den faktiske bortskaffelse af affaldet — som udgør hovedbestanddelen af tjenesteydelsen og af prisen for denne — udføres i Frankrig. Dermed kunne ottende direktiv ikke finde anvendelse.

12 De pågældende virksomheder blev opfordret til at give en repræsentant fuldmagt til over for den franske afgiftsforvaltning at betale den forfaldne moms af transaktioner, som måtte anses for at være udført i Frankrig.

13 Ved skrivelser af 23. september og 22. december 1992 anmodede Kommissionens tjenestegrene de franske myndigheder om at præcisere, hvorledes de var nået frem til, at bestemmelserne i ottende direktiv ikke kunne finde anvendelse i den foreliggende sag. De gjorde gældende, at spørgsmålet rakte langt ud over området for bortskaffelse af affald, idet det vedrørte det mere generelle problem om, hvilke momsregler, som finder anvendelse på sammensatte transaktioner, der udføres af erhvervsdrivende etableret i flere lande.

14 Under et møde den 17. november 1992 mellem Kommissionen og de franske myndigheder samt i en skrivelse af 5. januar 1993 redegjorde de franske myndigheder for deres synspunkter vedrørende dette spørgsmål.

15 Da Kommissionen fandt, at nægtelsen af at tilbagebetale den franske moms udgjorde en tilsidesættelse af ottende direktiv, iværksatte den proceduren i

henhold til traktatens artikel 169, og ved skrivelse af 8. juni 1993 sendte den en åbningsskrivelse til den franske regering, hvori den anmodede denne om at fremsætte sine bemærkninger inden for en frist på to måneder fra modtagelsen af skrivelsen.

16 I skrivelsen gjorde Kommissionen bl.a. gældende, at hovedreglen i sjette direktivs artikel 9, stk. 1, hvorefter en afgiftspligtig person skal svare afgift i den medlemsstat, hvor den pågældende er etableret, måtte finde anvendelse på en kontrakt, som omfatter forskellige typer tjenesteydelser, f.eks. indsamling, sortering og bortskaffelse af affald. Denne regel sikrer således en ensartet indirekte beskatning af hele den ydelse, som tjenesteyderen yder sin kunde. I det omfang en af disse ydelser, i den foreliggende sag affaldsbortskaffelsen, imidlertid kan betegnes som »arbejde udført på løsøregenstande« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), og denne ydelse udføres af en underentreprenør, som ikke er den virksomhed, der har fået tildelt hovedentreprisen, er den momspligtig i den medlemsstat, hvor ydelsen faktisk udføres, i den foreliggende sag Frankrig. Såfremt der således skal svares fransk moms, skal den udenlandske virksomhed, som har skullet erlægge momsen, kunne få den tilbagebetalt i Frankrig i henhold til ottende direktiv.

17 Ved skrivelse af 6. august 1993 besvarede de franske myndigheder åbningsskrivelsen, idet de fastholdt deres opfattelse og nærmere angav, at de forskellige transaktioner, som den udenlandske virksomhed havde udført, udgjorde én enkelt transaktion med henblik på bortskaffelse af affald, som først var gennemført ved arbejdets afslutning, og at det forhold, at der var indgået en selvstændig kontrakt mellem den udenlandske virksomhed og den franske underentreprenør, ikke ændrede ved ydelsens karakter, og at der ikke foreligger nogen »residualafgift«, idet det udenlandske selskab vil kunne få godtgjort sin indgående afgift gennem fradrag.

18 Den 10. april 1996 fremsatte Kommissionen en begrundet udtalelse over for Den Franske Republik, hvori den fastholdt, at den ikke kunne tilslutte sig Den Franske

Republiks fortolkning af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), fjerde led, og hvorved den opfordrede denne til at træffe de nødvendige foranstaltninger med henblik på at efterkomme udtalelsen inden for en frist på to måneder fra dennes meddelelse.

19 De franske myndigheder efterkom ikke den begrundede udtalelse, men i et svar af 12. juni 1996 til Kommissionen redegjorde de for deres synspunkter.

20 På baggrund af disse omstændigheder har Kommissionen anlagt nærværende sag.

Formaliteten

21 Den franske regering har nedlagt påstand om afvisning af sagen, for så vidt som den går ud over, hvad der vedrører ydelser med hensyn til affaldsbortskaffelse.

22 For det første har regeringen gjort gældende, at sagen bør afvises, for så vidt som den vedrører andre ydelser end ydelser med hensyn til affaldsbortskaffelse, idet den ikke er støttet på noget præcist klagepunkt over for Den Franske Republik. Således fremgår det ikke af stævningen, hvilke faktiske og retlige omstændigheder Kommissionen lægger til grund for sin påstand om, at den pågældende medlemsstat har gjort sig skyld i en generel tilsidesættelse af sine forpligtelser i

henhold til ottende direktiv, i andre tilfælde end dem, som vedrører ydelser med hensyn til affaldsbortskaffelse.

23 For det andet bør denne del af søgsmålet ligeledes afvises, for så vidt som Kommissionen ikke på noget tidspunkt under den administrative procedure har angivet, hvilken bestemmelse i national ret eller hvilken administrativ praksis, der danner grundlag for Kommissionens påstand om, at der foreligger et generelt traktatbrud, og Kommissionen har således handlet i strid med formålet med den administrative procedure, som efter fast retspraksis er at give den berørte medlemsstat lejlighed til dels at efterkomme sine forpligtelser i henhold til fællesskabsretten, dels at fremføre sine anbringender over for Kommissionens klagepunkter.

24 Kommissionen har nedlagt påstand om, at sagen skal realitetsbehandles, og har for det første gjort gældende, at de franske myndigheders fortolkning, som den er blevet iværksat i forbindelse med transaktionerne med bortskaffelse af affald, vedrører det generelle og principielle spørgsmål om anvendelsen af bestemmelserne i sjette direktivs artikel 9 i forbindelse med sammensatte transaktioner, hvor en underentreprenør etableret i en anden medlemsstat end hovedentreprenøren for dennes regning udfører en del af transaktionen i Frankrig. For det andet berøres den franske regerings ret til kontradiktion ikke, idet der hverken er tale om udvidelse eller om ændring af klagepunkterne under sagen.

25 Inden der tages stilling til den indsigelse, som er fremsat af den franske regering, herunder den del af indsigelsen, som vedrører tilsidesættelsen af retten til kontradiktion, skal der tages stilling til, om Kommissionens søgsmål — for så vidt som det går ud over ydelser med hensyn til bortskaffelse af affald — er støttet på præcise faktiske og retlige anbringender. Dette spørgsmål hører imidlertid under realitetsbehandlingen af den af Kommissionen anlagte sag.

26 På denne baggrund skal den formalitetsindsigelse, som er fremsat af den franske regering, behandles i forbindelse med sagens realitet.

Realiteten

27 Kommissionen har gjort gældende, at Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til ottende direktiv, særlig direktivets artikel 2, for så vidt som Den Franske Republik nægter at tilbagebetale moms, der er erlagt i Frankrig, til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet, når sådanne afgiftspligtige har overdraget udførelsen af en del af et arbejde til en afgiftspligtig person, der er etableret i Frankrig.

28 Det følger af ottende direktivs artikel 1 og 2, at en afgiftspligtig person har ret til tilbagebetaling af den moms, der er betalt i en anden medlemsstat, såfremt han ikke har hjemsted eller fast forretningssted i denne stat og ikke har leveret goder eller præsteret tjenesteydelser i denne stat.

29 Med henblik på nærmere at fastslå, om en tjenesteydelse er blevet præsteret i en medlemsstat, må sjette direktivs artikel 9 lægges til grund.

30 Det følger af stk. 1 i denne bestemmelse, at leveringsstedet for en tjenesteydelse skal forstås som det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted.

31 Bestemmelsens stk. 2 opregner en række særlige tilknytningsmomenter for visse kategorier af tjenester. Således følger det af stk. 2, litra c), fjerde led, at leveringsstedet for tjenesteydelser i forbindelse med arbejde udført på løsøregenstande er det sted, hvor disse tjenesteydelser faktisk udføres.

32 I den foreliggende sag er parterne uenige om stedet for præstationen af en sammensat tjenesteydelse, som består af flere transaktioner med hensyn til affald — f.eks. indsamling, sortering, transport, deponering, behandling, genvinding, egentlig bortskaffelse osv. — når hovedentreprenøren er etableret i en anden medlemsstat end Den Franske Republik, idet visse af transaktionerne navnlig udføres i denne anden medlemsstat, hvorimod den egentlige bortskaffelse af affaldet delvis finder sted i Frankrig og udføres af en underentreprenør. Det er ubestridt, at der skal svares fransk moms af de tjenesteydelser, der præsteres af underentreprenøren. Spørgsmålet er, hvor leveringsstedet for den sammensatte ydelse som helhed skal fastlægges.

33 Kommissionen har anført, at da sjette direktivs artikel 9, stk. 2, ingen regler indeholder om, at sammensatte ydelser har en særlig tilknytning, må leveringsstedet for en sådan ydelse i overensstemmelse med bestemmelsens stk. 1 være dér, hvor hovedentreprenøren har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed.

34 Kommissionen har i den forbindelse gjort gældende, at en sådan sammensat ydelse omfatter flere på hinanden følgende transaktioner, som er forskellige, og hvoraf kun nogle består i »arbejde udført på løsøregenstande« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), fjerde led. Disse transaktioner indgår alle i processen med bortskaffelse af affald. Når den virksomhed, som har fået tildelt entreprisen på bortskaffelse af affald, over for

sine kunder påtager sig at bortskaffe deres affald, omfatter den pågældende kontrakt alle disse transaktioner. Den omstændighed, at hovedentreprenøren derefter benytter sig af en underentreprenør i en anden medlemsstat for at udføre en del af de transaktioner, som består i den endelige bortskaffelse af det resterende affald, efter at de forudgående transaktioner — såsom indsamling, sortering, håndtering og genindvinding — er afsluttet, kan ikke ændre ved de regler om leveringsstedet for en tjenesteydelse, som er opstillet i sjette direktivs artikel 9.

35 Navnlig er det ikke muligt — som det gøres af Den Franske Republik — at lægge hovedvægten på en af disse transaktioner, som udføres i en anden medlemsstat end hovedentreprenørens, under henvisning til, at denne transaktion, som består i den egentlige bortskaffelse af affaldet, er afgørende for kunden eller for opfyldelsen af formålet med den sammensatte ydelse.

36 Heroverfor har den franske regering gjort gældende, at den ydelse, som hovedentreprenøren præsterer over for kunden, faktureres fuldt ud og med et samlet beløb og i realiteten udgør en helhed, som skal betragtes som en enkelt og samlet ydelse om »håndtering af affald«. Regeringen har i den forbindelse særlig henvist til definitionen af udtrykket »håndtering af affald« i artikel 1, litra d), i Rådets direktiv 75/442/EØF af 15. juli 1975 om affald (EFT L 194, s. 39), som ændret ved Rådets direktiv 91/156/EØF af 18. marts 1991 (EFT L 78, s. 32), hvorefter der ved håndtering forstås »indsamling, transport, nyttiggørelse og bortskaffelse af affald, herunder tilsyn i forbindelse hermed, samt tilsyn med lossepladser efter deres lukning«.

37 Den franske regering har desuden gjort gældende, at det følger af retspraksis (jf. sagerne om »reklamevirksomhed«, bl.a. dom af 17.11.1993, sag C-68/92, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 5881, præmis 18 og 19), at ydelsen skal

vurderes ud fra det formål, den forfølger, hvilket i den foreliggende sag er bortskaffelse eller nyttiggørelse af kundens affald, idet denne ydelse består i arbejde udført på løsøregenstande. På denne baggrund skal den pågældende ydelse betragtes som en »tjenesteydelse i forbindelse med arbejde udført på løsøregenstande« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), fjerde led, og der skal følgelig svares afgift på det sted, hvor bortskaffelsen faktisk er udført.

38 Besvarelsen af spørgsmålet om, hvorledes ydelsen skal kvalificeres, er efter regeringens opfattelse den samme, såfremt man — som Kommissionen — tager i betragtning, hvilke forskellige transaktioner denne ydelse består af. Alle disse transaktioner udgør arbejde udført på løsøregenstande.

39 Selv om Den Franske Republik ikke systematisk opkræver afgift af hele den ydelse, der udføres af hovedentreprenøren, må den tjenesteydelse, som denne yder kunden, således anses for at være udført i Frankrig, idet den egentlige bortskaffelse af affaldet er udført i dette land. Dette udelukker i det mindste anvendelsen af en af betingelserne i ottende direktivs artikel 1, og dermed, at den moms, som er erlagt i Frankrig, skal betales tilbage. Den omstændighed, at hovedentreprenøren overdrager den faktiske udførelse af kontrakten til en underentreprenør kan ikke medføre nogen ændring med hensyn til fastlæggelsen af leveringsstedet for de tjenesteydelser, som udføres af hovedentreprenøren.

40 Det bemærkes for det første, at når der som i den foreliggende sag skal foretages en kvalifikation af en sammensat ydelse i sin helhed i relation til momsen, skal der ved afgørelsen af, om ydelsen skal henføres under sjette direktivs artikel 9, stk. 1,

eller under stk. 2, litra c), fjerde led, lægges vægt på, at dette sikrer en rationel og ensartet afgiftspålæggelse.

41 For det andet bemærkes, at Domstolen for så vidt angår forholdet mellem stk. 1 og stk. 2 i sjette direktivs artikel 9, allerede har fastslået, at artikel 9, stk. 2, opregner en række særlige tilknytningsmomenter, mens artikel 9, stk. 1, opstiller hovedreglen på området. Formålet med disse bestemmelser er, som det fremgår af artikel 9, stk. 3, om end kun for en række specifikke situationer, dels at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt beskatning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes. Det, der i hvert enkelt tilfælde må afgøres, er, om der foreligger et af de tilfælde, der er angivet i artikel 9, stk. 2; hvis ikke, finder artiklens stk. 1 anvendelse (jf. dom af 26.9.1996, sag C-327/94, Dudda, Sml. I, s. 4595, præmis 20 og 21).

42 Der skal således tages stilling til, om den sammensatte ydelse, som den foreliggende sag angår, som anført af den franske regering, specifikt er omfattet af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), fjerde led, der vedrører tjenesteydelser i forbindelse med arbejde udført på løsøregenstande. I den forbindelse skal der tages hensyn til samtlige elementer, som er karakteristiske for ydelsen.

43 Det fremgår således af sagen, at ydelsen udføres af virksomheder, som i henhold til kontrakter indgået med lokale myndigheder, industrivirksomheder og offentlige eller private organer har påtaget sig at indsamle, sortere, transportere og bortskaffe husholdningsaffald og andet affald. I henhold til disse kontrakter skal de tjenesteydende virksomheder navnlig udarbejde en plan for indsamlingen, udvælge indsamlingssteder, arrangere transport af affaldet, oplagre affaldet,

tilrettelægge sorteringen, udvælge måder til bortskaffelse af det sorterede affald, transportere de forskellige typer affald til forskellige bortskaffelsessteder, destruere en del af det, nyttiggøre noget af affaldet og om nødvendigt benytte sig af andre virksomheder, som navnlig er specialiseret i bortskaffelse af visse typer affald.

44 Desuden fremgår det af sagen, at de virksomheder, som har fået tildelt disse entrepriser, er etableret i en anden medlemsstat end Den Franske Republik. Det samme gælder deres kunder. Desuden udføres alle de nævnte transaktioner, som den sammensatte ydelse består af, med undtagelse af bortskaffelse af visse typer affald, som er overdraget til specialiserede underentreprenører i Frankrig, i den førstnævnte medlemsstat. Det er i denne medlemsstat, hovedentreprenørerne tilrettelægger deres arbejde og udnytter deres know-how med henblik på at sikre, at entrepriserne udføres.

45 Endelig fakturerer hovedentreprenørerne deres kunder en pris, som svarer til prisen for hele den sammensatte ydelse, herunder for den del, som er overdraget til en fransk virksomhed. Denne pris omfatter den moms, som de har skullet erlægge for hele ydelsen.

46 Henset til disse forhold vil henførelse af en sådan sammensat ydelse under sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), fjerde led, være ensbetydende med — med henblik på momsen — at lade ydelsen være omfattet af lovgivningen i den medlemsstat, hvor den faktisk udføres. I betragtning af ydelsens sammensatte karakter medfører anvendelsen af et sådant tilknytningskriterium imidlertid, at der skabes usikkerhed om den momssats, som hovedentreprenøren skal fakturere

sine kunder, hver gang én af de transaktioner, som den sammensatte ydelse består af, udføres i en anden medlemsstat end den, hvor hovedentreprenøren er etableret.

47 Af samme årsag kan anvendelsen af dette tilknytningskriterium skabe kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne, hvilket er i strid med formålene med sjette direktivs artikel 9, herunder med bestemmelsens stk. 2, litra c), fjerde led.

48 Heraf følger, at en sådan ydelse ikke kan være omfattet af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), fjerde led, og dette gælder, uanset om den egentlige bortskaffelse af affaldet udgør et arbejde udført på løsøregenstande i bestemmelsens forstand.

49 Derimod indeholder den hovedregel, som er angivet i sjette direktivs artikel 9, stk. 1, et kriterium, som er sikkert, enkelt og praktisk anvendeligt med henblik på tilknytningen af denne type ydelser, som er det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres. Med henvisning til de omstændigheder, som er omtalt i denne doms præmis 43, 44 og 45, kan denne bestemmelse sikre en rationel og ensartet indirekte beskatning af den sammensatte ydelse i sin helhed, samtidig med at det undgås, at der opstår kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne.

50 Dermed er den pågældende sammensatte ydelse omfattet af sjette direktivs artikel 9, stk. 1.

51 Den franske regering har indvendt, at en sådan fortolkning i visse tilfælde kan føre til, at der ikke opkræves afgift. Når hovedentreprenøren således er etableret uden for Fællesskabet, kan der ikke opkræves afgift i Fællesskabet af tjenesteydelsen i henhold til kontrakten, selv om ydelsen faktisk udføres af en underentreprenør, og tjenesteydelsen reelt gennemføres endeligt i Fællesskabet, dvs. at affaldet faktisk bortskaffes eller nyttiggøres i Fællesskabet.

52 Den franske regerings argumentation kan ikke rejse tvivl om den konklusion, som er indeholdt i denne doms præmis 50. Den situation, som regeringen har beskrevet, omhandler et tilfælde, som beror på selve grænserne for det geografiske anvendelsesområde for fællesskabsreglerne om moms, og kan af denne grund ikke have indvirkning på fortolkningen af sjette direktivs artikel 9.

53 Det følger af ovenstående, at når hovedentreprenøren i forbindelse med en sammensat ydelse med hensyn til bortskaffelse af affald har hjemsted eller fast forretningssted i en anden medlemsstat end Den Franske Republik, skal den tjenesteydelse, som han udfører, anses for at være præsteret i den førstnævnte medlemsstat, selv om han overdrager det til en underentreprenør, som er momspligtig i Frankrig, at udføre den egentlige bortskaffelse af affaldet, og betaler moms af denne ydelse. Da betingelserne for tilbagebetaling af momsen i

henhold til ottende direktiv således er opfyldt, er hovedentreprenøren i henhold til ottende direktivs artikel 2, berettiget til at kræve den moms, der er erlagt i Frankrig, tilbagebetalt.

54 På denne baggrund skal det fastslås, at Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til ottende direktiv, særlig direktivets artikel 2, idet den nægter at tilbagebetale moms til afgiftspligtige personer — der er etableret i en anden medlemsstat end Den Franske Republik og har fået tildelt en hovedentreprise på en sammensat tjenesteydelse vedrørende bortskaffelse af affald — som disse har skullet svare til den franske stat, når de har overdraget udførelsen af en del af arbejdet i henhold til en sådan kontrakt til en afgiftspligtig person, der er etableret i Frankrig.

55 Der skal endelig tages stilling til den indsigelse, som den franske regering har fremsat mod søgsmålet, for så vidt som det rækker ud over området for tjenesteydelser om bortskaffelse af affald.

56 I den forbindelse følger det af sagens akter, at Kommissionen i den begrundede udtalelse, som den fremsatte over for de franske myndigheder, formulerede sine indsigelser i generelle vendinger, og at den har gentaget sin formulering i påstandene i stævningen. Imidlertid bemærkes, at hele Kommissionens argumentation, såvel under den administrative procedure som i det søgsmål, der er indbragt for Domstolen, udelukkende har vedrørt tjenesteydelser med hensyn til bortskaffelse af affald, og at Kommissionen således ikke har påberåbt sig nogen faktiske eller retlige omstændigheder, der kan godtgøre, at de franske myndigheder har tilsidesat deres forpligtelser i henhold til ottende direktiv i andre tilfælde end dem, som vedrører bortskaffelse af affald.

57 På denne baggrund bør Den Franske Republik i øvrigt frifindes.

Sagens omkostninger

58 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Den Franske Republik har i det væsentlige tabt sagen, og i overensstemmelse med Kommissionens påstand herom tilpligtes den derfor at betale sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

1) **Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til 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, særlig direktivets artikel 2, idet den nægter at tilbagebetale merværdiafgift til afgiftspligtige personer — der er etableret i en anden medlemsstat end Den Franske Republik og har fået tildelt en hovedentreprise på en sammensat tjenesteydelse vedrørende bortskaffelse af affald — som disse har skullet svare til den franske stat, når de har overdraget udførelsen af en del af et arbejde i henhold til en sådan kontrakt til en afgiftspligtig person, der er etableret i Frankrig.**

2) **I øvrigt frifindes Den Franske Republik.**

3) **Den Franske Republik betaler sagens omkostninger.**

Gulmann Skouris Puissochet

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 25. januar 2001.

R. Grass C. Gulmann

Justitssekretær Formand for Sjette Afdeling