



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 19 oktober 2017*

”Begäran om förhandsavgörande – Sjätte mervärdesskattedirektivet – Direktiv 2006/112/EG – Byggnadsarbeten – Franska utomeuropeiska departement – Bestämmelser som gjorts tillämpliga genom nationell rätt – Transaktioner avseende försäljning och installation i byggnader – Kvalificering som en enda transaktion – Bristande behörighet”

I mål C-303/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike) genom beslut av den 20 maj 2016, som inkom till domstolen den 30 maj 2016, i målet

Solar Electric Martinique

mot

Ministre des Finances et des Comptes publics,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.L. da Cruz Vilaça samt domarna E. Levits (referent), A. Borg Barthet, M. Berger och F. Biltgen,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 9 februari 2017,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Solar Electric Martinique, genom F. Fabiani och F. Joly, avocats,
- Frankrikes regering, genom S. Ghiandoni och D. Colas, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom N. Gossement och L. Lozano Palacios, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 29 juni 2017 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

* Rättegångsspråk: franska.

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 5.5 och 6.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, 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, 1995, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet), och artiklarna 14.3 och 24.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), som från och med den 1 januari 2007 har ersatt sjätte direktivet.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Solar Electric Martinique och Ministre des Finances et des Comptes publics (finansministern, tillika minister för offentliga räkenskaper, Frankrike). Målet rör betalningsuppsmaningar som bolaget mottog avseende mervärdesskatt för perioden 1 januari 2005–31 december 2007.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 I artikel 3 i sjätte direktivet, som har rubriken ”Territoriell tillämpning”, föreskrivs följande:

”1. I detta direktiv används följande beteckningar med de betydelser som här anges:

 - *en medlemsstats territorium*: landets territorium såsom det definieras med avseende på varje medlemsstat i punkterna 2 och 3.

...

3. Följande enskilda medlemsstaters territorier skall inte inräknas i landets territorium:

...

Följande enskilda medlemsstaters territorier skall likaså undantas från landets territorium:

...

 - Frankrike:
de utomeuropeiska departementen,
...”
- 4 I artikel 5 i samma direktiv, med rubriken ”Leverans av varor”, föreskrivs följande:

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

...

5. Medlemsstaterna kan betrakta överlämnandet av vissa byggnadsarbeten som en leverans i den betydelse som begreppet har enligt punkt 1.

...”

5 Artikel 6 i sjätte direktivet har rubriken ”Tillhandahållande av tjänster”. I artikel 6.1 föreskrivs följande:

”1. Med ’tillhandahållande av tjänster’ avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5.

Sådana transaktioner kan bland annat omfatta följande:

- Överlåtelse av immateriella tillgångar, vare sig det upprättats någon handling angående äganderätten eller ej.
- Åtagande att avstå från visst handlande eller att tolerera visst handlande eller en viss situation.
- Utförande av tjänster i enlighet med anmodan utfärdad av myndighet eller i dennas namn eller enligt lag.”

6 Enligt artikel 6.1 c i mervärdesskattedirektivet ska direktivet inte tillämpas på de franska utomeuropeiska departementen.

7 Artikel 14.3 i mervärdesskattedirektivet har samma lydelse som artikel 5.5 i sjätte direktivet.

8 Enligt artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet avses med tillhandahållande av tjänster varje transaktion som inte utgör leverans av varor.

Fransk rätt

9 Enligt artikel 256.IV.1 i Code général des impôts (allmänna skattelagen, nedan kallad CGI), i den lydelse som är tillämplig på beskattningen i fråga, ”ska byggnadsarbeten anses utgöra mervärdesskattepliktigt tillhandahållande av tjänster”.

10 I artikel 266 CGI föreskrivs följande:

”1. Beskattningsunderlaget skall vara följande:

...

f. För byggnadsarbeten, beloppet enligt kontrakt, protokoll eller fakturor,

...”

11 Artikel 268 bis CGI stadgar följande:

”När en person samtidigt utför transaktioner som hänför sig till flera av de kategorier som anges i artiklarna i detta kapitel, fastställs vederbörandes omsättning genom att de regler som fastställs i dessa artiklar tillämpas på var och en av de olika transaktionsgrupperna.”

12 Artikel 295 CGI har följande lydelse:

”1. Följande ska undantas från [mervärdes]skatt:

...

5) I departementen Guadeloupe, Martinique och Réunion:

- a) Import av varor som räknas upp i en förteckning som genom förordning fastställs gemensamt av ekonomi- och finansministern och ministern med ansvar för de utomeuropeiska departementen.
- b) Försäljning av lokalt tillverkade varor motsvarande sådana varor för vilka import till de ovan nämnda departementen är undantagen från skatteplikt enligt föregående bestämmelser.

...”

13 Punkt I i artikel 50 duodécies I i bilaga IV till CGI, nämner, bland de varor vars import till departementen Guadeloupe, Martinique och Réunion är befriad från mervärdesskatt, ”ljuskänsliga halvledarkomponenter eller halvledarelement, inbegripet solceller, även sammanfogade till moduler eller monterade i paneler”.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 14 Solar Electric Martinique, som bland annat säljer och installerar utrustning för solenergi i departementet Martinique, påförde inte mervärdesskatt på transaktioner avseende installering av solcellspaneler och solvärmda varmvattenberedare på tak på bostadshus mer än för kostnaden för själva installationen.
- 15 Efter en kontroll avseende perioden 1 januari 2005–31 december 2007 bedömde skattemyndigheten att transaktionerna för installering av solcellspaneler och solvärmda varmvattenberedare var att betrakta som byggnadsarbeten och att de följaktligen skulle innefatta kostnaden för leveransen av utrustningen. Myndigheten vidtog följaktligen en rättelse av beskattningsunderlaget för dessa transaktioner.
- 16 Den 21 september 2010 väckte Solar Electric Martinique talan vid Tribunal administratif de Fort-de-France (Förvaltningsdomstolen i Fort-de-France, Frankrike) och bestred de krav på att erlagga mervärdesskatt som följde av nämnda rättelse.
- 17 Talan ogillades genom dom av den 26 juni 2012. Solar Electric Martinique överklagade den domen till Cour administrative d’appel de Bordeaux (Förvaltningsöverdomstolen i Bordeaux, Frankrike), som genom dom av den 10 juli 2014 ogillade överklagandet.
- 18 Solar Electric Martinique överklagade till Conseil d’État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike). Bolaget gjorde bland annat gällande att domstolen i andra instans hade gjort en felaktig rättstillämpning när den slog fast att bolagets installation av solcellspaneler och solvärmda varmvattenberedare utgjorde en enda transaktion som var att betrakta som byggnadsarbete, trots att de kunde installeras utan att orsaka någon större skada på den berörda byggnaden och trots att de i regel inte medföljer vid uppförandet av byggnader.
- 19 Den hänskjutande domstolen har angett att vad gäller transaktionerna för försäljning och installering av den utrustning som anges i artikel 295 CGI och artikel 50 duodécies punkt I i bilaga IV till CGI påförs mervärdesskatt endast för kostnaden för installationsarbetet, och inte för kostnaden för förvärv av utrustningen, förutom om installationsarbetet är att betrakta som byggnadsarbete. I så fall ska dessa transaktioner påföras mervärdesskatt för det totala belopp som mottagaren faktureras.

- 20 Den hänskjutande domstolen har preciserat att artikel 295 CGI endast är tillämplig i de utomeuropeiska departementen, det vill säga utanför sjätte direktivets territoriella tillämpningsområde, medan bestämmelserna i artikel 256 CGI om byggnadsarbeten även är tillämpliga i den europeiska delen av Frankrike och införlivar artiklarna 5.5 och 6.1 i sjätte direktivet, vilka återges i artiklarna 14.3 och 24.1 i mervärdesskattedirektivet, med fransk rätt.
- 21 Enligt den hänskjutande domstolen ska bestämmelserna i dessa direktiv tillämpas enhetligt inom unionen. Även om det mål som är anhängigt rör transaktioner som har ägt rum utanför tillämpningsområdet för dessa direktiv, är frågan således huruvida försäljning och installation av solcellspaneler och solvärmda varmvattenberedare på byggnader eller för att förse byggnader med elektricitet eller varmvatten utgör en enda transaktion som är att betrakta som byggnadsarbete i den mening som avses i dessa direktiv.
- 22 Mot denna bakgrund beslutade Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:
- ”[Utgör] försäljning och installation av solcellspaneler och solvärmda varmvattenberedare på byggnader eller för att förse byggnader med elektricitet eller varmvatten en enda transaktion som är att betrakta som byggnadsarbete i den mening som avses i artiklarna 5.5 och 6.1 i [sjätte direktivet], numera artiklarna 14.3 och 24.1 i [mervärdesskattedirektivet]?”

Domstolens behörighet

- 23 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att de faktiska omständigheterna i det nationella målet enbart avser departementet Martinique, vilket är ett av Republiken Frankrikes utomeuropeiska departement.
- 24 Dessa departement är enligt artikel 3.3 i sjätte direktivet och artikel 6.1 c i mervärdesskattedirektivet uttryckligen uteslutna från respektive direktivs tillämpningsområde.
- 25 Domstolen har vid ett flertal tillfällen förklarat sig vara behörig att meddela förhandsavgörande beträffande unionsbestämmelser i fall då de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen inte omfattades av unionsrättens tillämpningsområde men bestämmelserna blivit tillämpliga genom nationell rätt, därför att den nationella rätten hänvisat till deras innehåll (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 december 2011, Cicala, C-482/10, EU:C:2011:868, punkt 17 och där angiven rättspraxis, och dom av den 18 oktober 2012, Nolan, C-583/10, EU:C:2012:638, punkt 45).
- 26 Domstolen har tidigare slagit fast att när regleringen i nationell lagstiftning av situationer som inte omfattas av den aktuella unionsrättsakten anpassats till den reglering som har valts i denna rättsakt föreligger det ett klart unionsintresse av att de bestämmelser som har hämtats från den rättsakten tolkas på ett enhetligt sätt, oberoende av under vilka omständigheter de ska tillämpas, för att i framtiden undvika skilda tolkningar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 juli 2011, Agafitei m.fl., C-310/10, EU:C:2011:467, punkt 39 och där angiven rättspraxis, och dom av den 18 oktober 2012, Nolan, C-583/10, EU:C:2012:638, punkt 46).
- 27 Det är således motiverat att domstolen tolkar unionsbestämmelser i situationer som inte omfattas av unionsrätten när nationell rätt har gjort dessa bestämmelser tillämpliga på sådana situationer på ett direkt och ovillkorligt sätt i syfte att säkerställa att de behandlas på samma sätt som de situationer som omfattas av unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 december 2011, Cicala, C-482/10, EU:C:2012:868, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

- 28 I förevarande fall önskar den hänskjutande domstolen få klarlagt om försäljning och installation av solcellspaneler och solvärmda varmvattenberedare på byggnader eller i syfte att förse byggnader med el eller varmvatten är en enda transaktion som är att betrakta som byggnadsarbeten i den mening som avses i sjätte direktivet och mervärdesskattedirektivet. Den hänskjutande domstolen har härvidlag preciserat att artikel 256 CGI säkerställer att relevanta bestämmelser i det direktivet införlivas med nationell rätt och att nämnda begrepp har samma räckvidd vad gäller de utomeuropeiska departementen, territorier som uttryckligen är undantagna från direktivens tillämpningsområden.
- 29 Det kan förvisso tänkas föreligga ett unionsintresse av att begreppen ”byggnadsarbeten” och ”en enda transaktion” ges en enhetlig tolkning, för att i framtiden undvika skilda tolkningar.
- 30 Som generaladvokaten understrukt i punkterna 41–44 i sitt förslag till avgörande, kan de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet och mervärdesskattedirektivet dock inte anses ha införlivats genom artikel 256 CGI.
- 31 Medan artikel 5.5 i sjätte direktivet och artikel 14.3 i mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna möjlighet att betrakta vissa byggnadsarbeten som leverans av varor, föreskriver artikel 256 CGI tvärtom att byggnadsarbeten ska kvalificeras som tillhandahållande av tjänster.
- 32 Vidare kan artiklarna 256 och 295 CGI inte utgöra en direkt och ovillkorlig hänvisning, i den mening som avses i ovan i punkt 27 nämnda rättspraxis, till nämnda relevanta bestämmelser i direktiven.
- 33 Av det val som gjorts i artikel 256 CGI kan endast, motsatsvis, utläsas att byggnadsarbeten – för övrigt i likhet med alla transaktioner som inte utgör leverans av varor – omfattas av artikel 6.1 i sjätte direktivet och artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet.
- 34 Vad gäller artikel 295 CGI kan den inte anses hänvisa direkt och ovillkorligt till bestämmelserna i sjätte direktivet och mervärdesskattedirektivet när den, med undantag från de regler som gäller i Frankrikes europeiska territorium, befriar leverans av varor i de territorier som uttryckligen uteslutits från tillämpningsområdena för de direktiven från mervärdesskatt.
- 35 Begäran om förhandsavgörande har för övrigt framställts just för att det beträffande de utomeuropeiska departementen, på vilka sjätte direktivet och mervärdesskattedirektivets inte är tillämpliga, finns särskilda bestämmelser som befriar leverans av solcellspaneler och solvärmda varmvattenberedare från mervärdesskatt.
- 36 Vad gäller lösningarna för situationer som inte omfattas av tillämpningsområdet för de berörda unionsrättsakterna, stämmer den nationella lagstiftningen i fråga inte överens med de lösningar som valts i både sjätte direktivet och mervärdesskattedirektivet, eftersom den nationella lagstiftningen medger ett undantag som inte föreskrivs i direktiven. Bestämmelserna i direktiven kan således inte genom nationell rätt anses ha på ett direkt och ovillkorligt sätt gjorts tillämpliga på situationer som inte omfattas av direktivens tillämpningsområden.
- 37 Mot denna bakgrund konstaterar EU-domstolen att den inte är behörig att besvara den tolkningsfråga som Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) har ställt.

Rättegångskostnader

- 38 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella 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 (femte avdelningen) följande:

Europeiska unionens domstol saknar behörighet att besvara den fråga som har ställts av Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike) genom beslut av den 20 maj 2016.

Underskrifter