

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT F.G. JACOBS

fremsat den 12. december 2002¹

1. I denne sag har Storhertugdømmet Luxembourgs Cour de cassation anmodet Domstolen om en fortolkning af artikel 9, stk. 2, litra e), i sjette momsdirektiv (herafter »sjette direktiv« eller »direktivet«)². I denne bestemmelse fastsættes det, at merværdiafgift for tjenesteydelser i forbindelse med reklamevirksomhed, der ydes en kunde i en anden medlemsstat, skal betales i den medlemsstat, hvor kunden har hjemsted. Denne bestemmelse indebærer således en undtagelse fra den generelle regel, hvor efter merværdiafgift for en tjenesteydelse skal betales i den medlemsstat, hvor tjenesteyderen har hjemsted.

den for nyligt afsagte SPI-dom³ fastslået, at den pågældende bestemmelse finder anvendelse i en sådan situation.

3. Det, der skal tages stilling til i den foreliggende sag, er således det andet problem, som den forelæggende rets præjudicielle forelæggelse rejser, nemlig spørgsmålet om, hvorvidt sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), finder anvendelse på tjenesteydelser i forbindelse med reklamevirksomhed, når aftageren af disse tjenester ikke fremstiller et gode, i hvis pris omkostningerne til tjenesteydelserne kan indgå.

2. Det fortolkningsspørgsmål, der er forelagt Domstolen, rejser to problemer. Det første er, om sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), finder anvendelse for tjenesteydelser i forbindelse med reklamevirksomhed, som indirekte er ydet en annoncør (dvs. den part, der bestemmer, hvad der skal reklameres for, og derfor er den egentlige aftager af tjenesten), og som er faktureret til en tredjemand, der viderefakturerer tjenesterne til annoncøren. For så vidt angår dette spørgsmål har Domstolen allerede i

Relevante retsforskrifter

4. I henhold til sjette direktivs artikel 2 skal der betales moms af levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab. I henhold til artikel 4, stk. 1, anses for afgiftspligtig person enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en form for økonomisk virksomhed, uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. Ved økonomisk virksomhed forstås i henhold til artikel 4, stk. 2, alle former for virksomhed

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, EFT L 145, s. 1.

3 — Dom af 15.3.2001, sag C-108/00, Sml. I, s. 2361.

som tjenesteyder. I artikel 6, stk. 1, første led, defineres tjenesteydelser som »enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode«.

5. I sjette direktivs afsnit VI findes bestemmelser om fastsættelse af stedet for afgiftspligtige transaktioner. Disse bestemmelser er relevante, hvor levering af goder eller tjenesteydelser involverer flere lande. Med hensyn til bestemmelseernes formål gives der vejledning i syvende betragtning i sjette direktivs præambel, der har følgende ordlyd:

»[...] Fastsættelsen af stedet for afgiftspligtige transaktioner har medført kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne, navnlig med hensyn til levering af et gode med montering og levering af tjenesteydelser; [...] selv om stedet for levering af en tjenesteydelse principielt bør fastsættes som det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin erhvervsmæssige virksomhed, bør dette sted dog fastsættes som aftagerens land, navnlig for visse tjenesteydelser, der leveres mellem afgiftspligtige personer, hvis omkostninger indgår i godernes pris.«

6. I overensstemmelse med det formål, der er angivet i syvende betragtning, foreskriver sjette direktivs artikel 9, stk. 1, følgende generelle regel:

»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.«

7. I artikel 9, stk. 2, foreskrives en række undtagelser til denne regel. I artikel 9, stk. 2, litra a), er det bestemt, at leveringsstedet for tjenesteydelser vedrørende fast ejendom er det sted, hvor ejendommen er beliggende. I artikel 9, stk. 2, litra c), er det blandt andet bestemt, at leveringsstedet for tjenesteydelser i forbindelse med virksomhed inden for kulturel aktivitet, kunst, sport, videnskab, undervisning og underholdning eller lignende er det sted, hvor disse tjenesteydelser faktisk udføres. Artikel 9, stk. 2, litra e) har følgende ordlyd:

»Leveringsstedet for følgende tjenesteydelser, som præsteres for aftagere, der er etableret uden for Fællesskabet, eller for afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for yderens land, er det sted, hvor aftageren har etableret enten hjemstedet for sin erhvervsmæssige virksomhed eller et fast forretningssted, til hvilket tjenesteydelsen præsteres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted:

[...]

— reklamevirksomhed

[...]«

Twistens baggrund og det præjudicielle spørgsmål

8. Design Concept, der er et selskab med hjemsted i Luxembourg, skulle på vegne af det luxembourgske finansministerium opføre og indrette to stande ved en såkaldt HORECA-messe i Gent, Belgien. Med henblik på udførelsen af denne opgave kontaktede Design Concept det belgiske selskab Flanders Expo med henblik på ydelsen af visse tjenester, som bestod i at opsætte to stande, rengøre disse i udstillingsperioden og stille medarbejdere til rådighed med henblik på at transportere materialet.

9. Da Flanders Expo fakturerede Design Concept for de tjenester, det havde leveret, medregnede det et beløb svarende til den moms for tjenesterne, der i henhold til belgisk ret skulle betales i Belgien. Design Concept fratrak imidlertid momsbeløbet ved betalingen. Design Concept anså, at de tjenester, der var blevet ydet, havde karakter af reklamevirksomhed i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e)'s forstand, og at moms således skulle betales dér, hvor Design Concept som aftageren har hjemsted, dvs. Luxembourg.

10. Flanders Expo anlagde sag ved en ret i Luxembourg og nedlagde påstand om betaling af det omtvistede beløb. Flanders Expo gjorde gældende, at selskabets tjenester ikke kunne anses for at udgøre rekla-

mevirksomhed i henhold til artikel 9, stk. 2, litra e). Efter Flanders Expos opfattelse omfattes disse tjenester i stedet af den almindelige regel i direktivets artikel 9, stk. 1 (hvilket medfører, at momsen — under hensyn til, at moms skal betales i det land, hvor tjenesteyderen har hjemsted — skulle betales i Belgien), af bestemmelsen om tjenesteydelser vedrørende fast ejendom som omhandlet i direktivets artikel 9, stk. 2, litra a) (hvilket indebærer, at momsen — under hensyn til, at moms skal betales der, hvor ejendommen er beliggende — skulle betales i Belgien), eller af bestemmelsen om tjenesteydelser, der vedrører kulturel aktivitet, kunst, sport, videnskab, undervisning og underholdning eller lignende som omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra c) (hvilket — under hensyn til, at moms skal betales på det sted, hvor disse tjenesteydelser faktisk udføres — også medfører, at momsen skulle betales i Belgien).

11. Både Tribunal de paix de Luxembourg som første instans og Tribunal d'arrondissement de Luxembourg som appelinstans fastslog, at de pågældende tjenesteydelser ikke kunne anses for at være reklamevirksomhed, og gav således Flanders Expo medhold i påstanden om, at momsen skulle betales i Belgien.

12. Sagen verserer nu for Storhertugdømmet Luxembourgs Cour de cassation. I modsætning til underretternes vurdering udgør de tjenesteydelser, som Flanders Expo leverede, efter Cour de cassations opfattelse reklamevirksomhed i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e)'s forstand.

13. Cour de cassation finder imidlertid, at det er tvivlsomt, om artikel 9, stk. 2, litra e), finder anvendelse i nærværende sag. Cour de cassation har påpeget, at stedet for levering af en tjenesteydelse i henhold til sjette direktivs syvende betragtning skal anses for at være modtagerens land, navnlig »for visse tjenesteydelser, som udbydes mellem afgiftspligtige personer, i hvis pris omkostningerne for tjenesten indgår i godernes pris«. Efter Cour de cassations opfattelse er syvende betragtning tilstrækkelig til at rejse berettiget tvivl om, hvorvidt det er et ufravigeligt krav for anvendelsen af artikel 9, stk. 2, litra e), at omkostningerne ved reklamevirksomheden indgår i godernes pris.

14. Cour de cassation mener, at besvarelsen af dette spørgsmål er afgørende for sagens udfald, eftersom omkostningerne ved tjenesteydelserne i nærværende sag skal betales af den luxembourgske stat, som ikke fremstiller noget gode og derfor ikke kan overvælte omkostninger i syvende betragtnings forstand.

15. Cour de cassation har derfor udsat sagen og anmodet Domstolen om en præjudiciel afgørelse af spørgsmålet, om sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), er anvendelig, når en tjenesteydelse i forbindelse med reklamevirksomhed indirekte er ydet til en annoncør og faktureret til en tredje mand, som for sin del har faktureret annoncøren for disse tjenester, hvis annoncøren ikke fremstiller noget gode, i hvis pris omkostningerne for disse tjenester kan indgå.

16. Der er indgivet skriftlige indlæg af Design Concept, Flanders Expo, den franske regering og af Kommissionen. Under retsmødet, hvor Design Concept og Kommissionen også var repræsenteret, afgav den græske regering indlæg.

Stillingtagen

17. Det skal indledningsvis bemærkes, at en række af de indlæg, der er afgivet for Domstolen, angår spørgsmålet, om Cour de cassation med rette har fundet, at de pågældende tjenesteydelser har karakter af reklamevirksomhed i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e)'s forstand. Efter min mening er det vigtigt, at begrebet reklamevirksomhed ikke fortolkes alt for vidt. Jeg har imidlertid ikke til hensigt at behandle betydningen af begrebet reklamevirksomhed inden for rammerne af denne forelæggelse. Cour de cassation i Luxembourg har fastslået, at de tjenesteydelser, der er genstand for den sag, der verserer for nævnte ret, har karakter af reklamevirksomhed, og det fortolkningsspørgsmål, der er forelagt Domstolen, forudsætter således, at der er tale om reklamevirksomhed. Eftersom den forelæggende ret ikke har anmodet Domstolen om at fortolke dette spørgsmål, skal mit forslag til afgørelse begrænses til at omfatte en bedømmelse af de to problemstillinger, der faktisk er forelagt for Domstolen til afgørelse.

18. Det første spørgsmål er, om sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), skal

fortolkes således, at bestemmelsen omfatter tjenesteydelser i forbindelse med reklamevirksomhed, som leveres indirekte til annoncøren og faktureres til en tredjemand, der viderefakturerer dem til annoncøren.

19. Som samtlige parter i denne sag har anført, har Domstolen allerede besvaret dette spørgsmål bekræftende i SPI-dommen⁴, hvori den fastslog, at »sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), andet led, skal fortolkes således, at bestemmelsen ikke alene finder anvendelse på reklameydelser, der af tjenesteyderen leveres og faktureres direkte til en afgiftspligtig annoncør, men også på ydelser, der leveres indirekte til annoncøren og faktureres til en tredjemand, der viderefakturerer dem til annoncøren«.

20. Jeg skal derfor behandle det andet problem, som det forelagte præjudicielle spørgsmål rejser, dvs. om sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), finder anvendelse, når annoncøren ikke fremstiller et gode eller leverer en tjeneste, i hvis pris omkostningerne til tjenesteydelsen kan indgå.

21. Den franske regering har gjort gældende, at i henhold til syvende betragtning — hvori det angives, at vederlaget for tjenesterne indgår i prisen for et gode — finder artikel 9, stk. 2, litra e), ikke anvendelse i

sådanne situationer. Den franske regering har til støtte herfor henvist til følgende passage i Domstolens dom i sagen Kommissionen mod Frankrig⁵:

»Som det fremgår af syvende betragtning til sjette direktiv, jf. ovenfor, er begrundelsen for, at beskatningsstedet for reklamevirksomhed fastsættes som det sted, hvor aftageren har etableret hjemstedet for sin erhvervsmæssige virksomhed, at omkostningerne i forbindelse med sådanne ydelser, der leveres mellem afgiftspligtige personer, indgår i godernes pris. Fællesskabslovgiver fandt således, at i det omfang aftageren sædvanligvis sælger de varer eller leverer de tjenesteydelser, som der reklameres for i det land, hvor han har sit hjemsted, og opkræver moms heraf hos den endelige forbruger, burde momsen på grundlag af reklamevirksomheden betales af aftageren til det pågældende land. Denne begrundelse er en af de faktorer, der skal tages hensyn til ved fortolkningen af udtrykket »reklamevirksomhed« i artikel 9, stk. 2, litra e), i sjette direktiv.«

22. Efter min mening kan den franske regerings argument for så vidt angår det andet problem ikke tages til følge.

23. Det er korrekt, at artikel 9, stk. 2, litra e), således som det fremgår af syvende betragtning, særligt har til formål at sikre, at moms betales i aftagerens land i de tilfælde, hvor aftageren fremstiller goder

4 — Nævnt i fodnote 3.

5 — Dom af 17.11.1993, sag C-68/92, Sml. I, s. 5881, præmis 15.

eller leverer tjenesteydelser⁶, i hvis pris omkostningerne ved de aftagne tjenesteydelser kan indgå.

24. Bestemmelsen i artikel 9, stk. 2, litra e), er i flere henseender udformet i overensstemmelse med dette formål. For det første gælder der i henhold til bestemmelsen et krav om, at aftageren af de pågældende tjenesteydelser er en afgiftspligtig person. Aftageren af tjenesteydelserne driver således økonomisk virksomhed og vil derfor normalt overvælte omkostningerne for de modtagne tjenesteydelser, inklusive den moms, der skal betales for tjenesterne, på sine egne kunder. For det andet er samtlige de tjenesteydelser, der nævnes i bestemmelsen, af en sådan art, at de sandsynligvis vil indgå i udøvelse af andre økonomiske aktiviteter.

25. Som Domstolen har fastslået, er syvende betragtning således et værdifuldt redskab i forbindelse med fortolkningen af bestemmelsen i artikel 9, stk. 2, litra e)⁷. Ud fra det synspunkt, som den franske regering har gjort gældende, er præambelen imidlertid ikke blot en vejledning med henblik på at bestemme indholdet af et begreb, der faktisk er nævnt i artikel 9, stk. 2, litra e), men anvendes derimod som argument for, at der i bestemmelsen skal indfortolkes yderligere en betingelse, som ikke på noget punkt fremgår af selve ordlyden af bestemmelsen.

26. For at et sådant synspunkt skulle kunne antages, kræver det efter min opfattelse i

det mindste, at det godtgøres, at den betingelse, der skal indfortolkes i bestemmelsen, utvetydigt støttes af de underliggende formål med bestemmelsen, og at betingelsen er nødvendig for, at bestemmelsens formål kan opnås. Jeg er af følgende tre grunde ikke overbevist om, at dette er tilfældet i denne sag.

27. For det første er det vigtigt at være opmærksom på, at det i syvende betragtning anføres, at merværdiafgift for tjenesteydelser skal betales i aftagerens land, navnlig når aftageren kan overvælte momsen på sine egne kunder. Betragtningen indebærer således, at der kan findes andre rimelige grunde til, at moms betales i kundens land i overensstemmelse med artikel 9, stk. 2, litra e). Et underliggende hensyn bag en række af bestemmelserne i sjette direktiv er eksempelvis, at konkurrencefordrejninger, som skyldes, at moms er fastsat på forskellige niveauer i forskellige stater, skal undgås. Der opstår en risiko for konkurrencefordrejning, hvis moms af tjenesteydelser skal betales i kundens land i situationer, hvor momsen ikke kan overvæltet. Det kan derfor ikke udelukkes, at en sådan begrænsning af artikel 9, stk. 2, litra e)'s anvendelsesområde, som den franske regering har foreslået, vil medføre, at andre formål, som denne bestemmelse sigter på at opnå, vil blive tilsidesat.

28. For det andet forekommer den franske regerings synspunkt at udelukke situationer, der omfattes af det særlige formål, der er fastsat i syvende betragtning, fra artikel 9, stk. 2, litra e)'s anvendelsesområde. Et krav om, at omkostningerne ved

6 — Som det klart fremgår af præmis 15 i Domstolens dom i sagen Kommissionen mod Frankrig (gengivet i punkt 21 i dette forslag til afgørelse), skal det særlige formål, der angives i syvende betragtning, anses for også at omfatte situationer, hvor modtageren af tjenesteydelserne er en person, der selv udbyder tjenester, selv om der i betragtningen alene henvises til den aftager af tjenester, der fremstiller goder.

7 — Jf. punkt 21.

tjenesteydelserne skal indgå i prisen for de goder eller tjenesteydelser, som aftageren selv fremstiller eller leverer, ville hindre en anvendelse af artikel 9, stk. 2, litra e), i en situation som den, der er genstand for denne sag, hvor tjenester er ydet en for-midlende aftager, som har medregnet omkostningerne ved disse tjenesteydelser i prisen for de tjenesteydelser, som han selv yder annoncøren. Dette synspunkt kan derfor ikke anses for begrundet med henvisning til det særlige formål, der er angivet i syvende betragtning.

29. For det tredje forekommer den franske regerings synspunkt at være i strid med det mere grundlæggende formål med artikel 9, som er at undgå dobbelt afgiftspålæggelse eller manglende afgiftspålæggelse gennem oprettelse af en fælles ordning for fastsættelse af stedet for afgiftspligtige tjenesteydelser. Dette formål fremgår af henvisningen til »kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne« i syvende betragtning og er ved flere tilfælde blevet bekræftet af Domstolen⁸. Det er ligeledes blevet fastslået, at dette formål ligger til grund for bestemmelserne i artikel 9, stk. 2⁹.

30. Det fremgår, at bestemmelserne i artikel 9 udgør en ordning, der har til formål at fordele kompetencen mellem medlemsstaterne, at de, uanset om der

ligger forskellige formål bag de forskellige bestemmelser, alle skal fortolkes på en sådan måde, at den retssikkerhed, der kræves for, at en sådan ordning kan fungere effektivt, sikres.

31. Ud over et tab af retssikkerhed, som kunne være en følge af at afvige fra bestemmelsens ordlyd, forekommer den franske regerings fortolkning mig at give anledning til en hel del usikkerhed med hensyn til dens praktiske anvendelse.

32. Det ville således være nødvendigt for såvel personer, der leverer tjenesteydelser, som for de kompetente myndigheder i medlemsstaterne at afgøre, om en annoncør i et bestemt tilfælde kan anses for at fremstille goder eller levere tjenesteydelser, i hvis pris omkostningerne ved reklamevirksomheden vil indgå. Bedømmelsen ville blive kompliceret af det forhold, at reklamevirksomheden indirekte ydes annoncøren gennem en formidler. I sådanne situationer ville det være nødvendigt at indhente oplysninger, som omfatter andre personer end tjenesteudbyderens umiddelbare kunde. Det ville på samme måde heller ikke nødvendigvis fremgå af reklamevirksomheden i sig selv, om annoncøren fremstiller goder eller leverer tjenesteydelser, i hvis pris omkostningerne ved reklamevirksomheden indgår, idet — som Kommissionen har påpeget — en organisation som eksempelvis en producentsammenslutning kan reklamere for varer, uden selv at have fremstillet dem, og også under hensyn til det store antal tjenesteydelser, der i hen-

8 — Jf. dom af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, præmis 14, af 23.1.1986, sag 283/84, Trans Tirreno Express, Sml. s. 231, præmis 14, af 26.9.1996, sag C-327/94, Dudda, Sml. I, s. 4595, præmis 20, og SPI-dommen, jf. fodnote 3, præmis 15.

9 — SPI-dommen, jf. fodnote 3, præmis 16 og 17.

hold til artikel 9, stk. 2, litra e), skal anses for at være reklamevirksomhed. Sådanne praktiske vanskeligheder medfører uundgåeligt en risiko for, at myndighederne anlægger forskellige vurderinger af en konkret sag, hvilket fører til at reklamevirksomhed enten pålægges dobbelt afgift eller slet ikke pålægges afgift.

33. På grundlag af artikel 9, stk. 2, litra e)'s formål mener jeg følgelig, at det ikke er begrundet at opstille et yderlige krav om, at tjenesteydelser i forbindelse med reklamevirksomhed skal leveres til en annoncør, som fremstiller goder, i hvis pris omkostningerne ved reklamevirksomheden indgår.

Forslag til afgørelse

34. Jeg foreslår Domstolen at besvare den forelæggende rets spørgsmål på følgende måde:

Artikel 9, stk. 2, litra e), andet led, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag om »reklamevirksomhed« finder anvendelse på tjenesteydelser i forbindelse med reklamevirksomhed, som leveres indirekte til annoncøren og faktureres til en tredjemand, der viderefakturerer dem til annoncøren. Bestemmelsen finder anvendelse, uanset om annoncøren fremstiller et gode, i hvis pris omkostningerne til tjenesteydelsen kan indgå.