

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT FRANCIS G. JACOBS

föredraget den 12 december 2002¹

1. I förevarande mål har Cour de cassation i Storhertigdömet Luxemburg begärt att domstolen skall tolka artikel 9.2 e i sjätte mervärdesskattedirektivet (sjätte direktivet eller direktivet).² I denna bestämmelse föreskrivs att mervärdesskatt för reklam-tjänster som tillhandahålls en kund i en annan medlemsstat skall betalas i den medlemsstat där kunden har sin hemvist. Denna bestämmelse innebär således ett undantag från den vanliga regeln, enligt vilken mervärdesskatt för en tjänst skall betalas i den medlemsstat där den som tillhandahåller tjänsten har sin hemvist.

sin tur har fakturerat annonsören för tjänsterna. Vad gäller denna första fråga har domstolen redan i sin nyligen avkunnade dom i målet SPI³ fastställt att den ifrågasatta bestämmelsen är tillämplig i en sådan situation.

3. Den fråga som skall utredas inom ramen för förevarande mål utgörs således av den andra frågan som den hänskjutande domstolens tolkningsfråga ger upphov till, det vill säga frågan huruvida artikel 9.2 e i sjätte direktivet är tillämplig på reklam-tjänster om mottagaren av dessa tjänster inte tillverkar någon vara där kostnaden för dessa tjänster skall ingå i priset.

Tillämpliga bestämmelser

2. Den tolkningsfråga som hänskjutits till domstolen ger upphov till två frågor. Den första är huruvida artikel 9.2 e i sjätte direktivet är tillämplig på reklam-tjänster som indirekt har tillhandahållits en annonsör (det vill säga den part som bestämmer vad som skall marknadsföras och därför är den verkliga mottagaren av tjänsten) och som har fakturerats en tredje man, vilken i

4. Enligt artikel 2 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag av en skattskyldig person i denna egenskap. Enligt artikel 4.1 avses med en skattskyldig person varje person som självständigt bedriver någon form av ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte eller resultat. Med ekonomisk verksamhet avses enligt artikel 4.2 alla

¹ — Originalspråk: engelska.

² — 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).

³ — Dom av den 15 mars 2001 i mål C-108/00, SPI (REG 2001, s. I-2361).

verksamheter av personer som tillhandahåller tjänster. I artikel 6.1 första strecksatsen definieras tillhandahållande av tjänster såsom "varje transaktion som inte utgör leverans av varor".

etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas."

5. I avsnitt VI i sjätte direktivet föreskrivs bestämmelser angående fastställande av platsen för skattepliktiga transaktioner. Dessa bestämmelser är av betydelse i fall då leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster berör flera länder. För att fastställa bestämmelsernas syfte ges vägledning i sjunde skälet i ingressen till sjätte direktivet, vilket har följande lydelse:

"Fastställandet av platsen för skattepliktiga transaktioner har gett upphov till kompetenskonflikter mellan medlemsstaterna, särskilt vad beträffar leverans av varor för sammansättning och tillhandahållande av tjänster. Även om platsen för tillhandahållande av tjänster i princip bör definieras som den plats där den person som tillhandahåller tjänsterna har sitt huvudsakliga driftsställe, bör den... definieras såsom liggande i mottagarens land, särskilt vid vissa tjänster som tillhandahålls mellan skattskyldiga personer då kostnaden för tjänsterna ingår i varornas pris."

6. I enlighet med det syfte som anges i sjunde skälet föreskrivs i artikel 9.1 i sjätte direktivet följande allmänna bestämmelse:

7. I artikel 9.2 föreskrivs ett antal undantag från denna bestämmelse. I artikel 9.2 a föreskrivs att platsen för tillhandahållande av tjänster som har samband med fast egendom skall vara den plats där egendomen är belägen. I artikel 9.2 c föreskrivs *inter alia* att platsen för tillhandahållande av tjänster skall vara den där dessa fysiskt utförs om tjänsterna avser kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga och liknande aktiviteter. Artikel 9.2 e har följande lydelse:

" Platsen för tillhandahållandet åt kunder som är etablerade utanför gemenskapen eller åt skattskyldiga personer som är etablerade i gemenskapen men inte i samma land som leverantören, skall för följande tjänster vara den där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe åt vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av någon sådan plats, den där han är bosatt eller stadigvarande vistas:

...

"Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har

Reklamtjänster."

Bakgrund och tolkningsfrågan

8. Design Concept, som är ett bolag med driftsställe i Luxemburg, skulle på uppdrag av det luxemburgska finansministeriet uppföra förelisningsmontrar åt ministeriet vid en mäsas kallad HORECA i Gent, Belgien. För att utföra sitt uppdrag kontaktade Design Concept det belgiska bolaget Flanders Expo för utförande av olika tjänster som bestod av uppförandet av två montrar vid mässan, städning av dessa montrar under mässan och tillhandahållande av personal för att transportera material.

9. När Flanders Expo fakturerade för de tjänster som det hade tillhandahållit upptogs ett belopp avseende den mervärdesskatt för transaktionen som enligt gällande belgisk rätt skulle betalas i Belgien. Design Concept drog emellertid av beloppet för mervärdesskatt vid betalningen. Design Concept ansåg att de tjänster som det hade tillhandahållit utgjorde reklamtjänster i den mening som avses i artikel 9.2 e i direktivet och att mervärdesskatt således skulle betalas i Luxemburg där Design Concept i egenskap av kund hade sin rörelse etablerad.

10. Flanders Expo väckte talan vid domstol i Luxemburg och yrkade betalning av det omtvistade beloppet. Enligt Flanders Expo kunde dess tjänster inte anses utgöra reklamtjänster enligt artikel 9.2 e. Enligt Flanders Expos uppfattning omfattas dess

tjänster i stället av den allmänna bestämmelsen som föreskrivs i artikel 9.1 i direktivet (vilken medför att mervärdesskatt — med hänsyn till att mervärdesskatt skall betalas i den stat där den som tillhandahåller tjänsten har sin rörelse etablerad — skall betalas i Belgien) eller av bestämmelsen om tjänster som avser fast egendom som föreskrivs i artikel 9.2 a i direktivet (vilken medför att mervärdesskatt skall betalas i den stat där egendomen är belägen — skall betalas i Belgien) eller av bestämmelsen om tjänster som avser kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga och liknande aktiviteter som föreskrivs i artikel 9.2 c (som med hänsyn till att mervärdesskatt skall betalas i den stat där tjänsterna i fysisk mening tillhandahålls även den medför att mervärdesskatt skall betalas i Belgien).

11. Både Tribunal de paix de Luxembourg (Luxemburg) i första instans och Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Luxemburg) i andra instans fastställde att de tillhandahållna tjänsterna inte var av sådant slag att de kunde anses utgöra reklamtjänster och biföll således Flanders Expos yrkande om att mervärdesskatt skulle betalas i Belgien.

12. Målet är för närvarande anhängiggjort vid Cour de cassation i Storhertigdömet Luxemburg. Till skillnad från underrätternas bedömning är de tjänster som tillhandahållits av Flanders Expo enligt Cour de cassations uppfattning reklamtjänster i den mening som avses i artikel 9.2 e i sjätte direktivet.

13. Cour de cassation anser likväl att det är tveksamt om artikel 9.2 e är tillämplig i förevarande mål. Cour de cassation har påpekat att platsen för tillhandahållande av en tjänst enligt sjunde skälet i sjätte direktivet skall definieras såsom liggande i mottagarens land "särskilt vid vissa tjänster som tillhandahålls mellan skattskyldiga personer då kostnaden för tjänsterna ingår i varornas pris". Enligt Cour de cassations mening är det sjunde skälet tillräckligt för att ge upphov till befogat tvivel vad gäller frågan huruvida det är ett ovillkorlig krav för tillämpningen av artikel 9.2 e att kostnaden för reklamtjänster skall ingå i priset för varan.

14. Cour de cassation anser att svaret på denna fråga påverkar utgången i målet, eftersom kostnaden för tjänsterna i förevarande mål slutligen skall bäras av den luxemburgska staten, vilken inte tillverkar någon vara och därför inte kan övervältra kostnaden i den mening som avses i sjunde skälet.

15. Cour de cassation har därför vilande-förklarat målet och begärt att domstolen skall meddela förhandsavgörande avseende frågan huruvida artikel 9.2 e i sjätte direktivet är tillämplig när en reklamtjänst indirekt har tillhandahållits en annonsör och fakturerats en tredje man, vilken i sin tur har fakturerat annonsören för dessa tjänster, om annonsören inte tillverkar någon vara där kostnaden för dessa tjänster skall ingå i priset.

16. Skriftliga yttranden har getts in av Design Concept, Flanders Expo, den franska regeringen samt kommissionen. Vid den muntliga förhandlingen, vid vilken Design Concept och kommissionen var närvarande, avgavs muntliga yttranden av den grekiska regeringen.

Bedömning

17. Det skall inledningsvis påpekas att ett flertal av de yttranden som har kommit in till domstolen rör frågan huruvida Cour de cassation med rätta ansett att tjänsterna som är i fråga i förevarande mål utgör reklamtjänster i den mening som avses i artikel 9.2 e i sjätte direktivet. Enligt min mening är det viktigt att begreppet reklamtjänster inte ges en onödigt extensiv tolkning. Jag avser emellertid inte att utreda innebörden av begreppet reklamtjänster inom ramen för förevarande begäran om förhandsavgörande. Cour de cassation (i Luxemburg) har fastställt att de tjänster som är föremål för bedömning i det mål som är anhängigt vid nämnda domstol utgör reklamtjänster, och den tolkningsfråga som hänskjutits till domstolen förutsätter således att det är fråga om reklamtjänster. Eftersom den hänskjutande domstolen inte har begärt att domstolen skall tolka denna fråga, skall förevarande förslag till avgörande begränsas till att avse bedömningen av de två frågor som faktiskt hänskjutits till domstolen för tolkning.

18. Den första frågan är huruvida artikel 9.2 e i sjätte direktivet är tillämplig på

reklamtjänster som indirekt har tillhandahållits en annonsör och som har fakturerats en tredje man, vilken i sin tur har fakturerat annonsören för tjänsterna.

jande avsnitt i domstolens dom i målet kommissionen mot Frankrike⁵:

19. Som samtliga parter i förevarande mål har påpekat har domstolen redan besvarat denna fråga jakande i sin dom i målet SPI⁴ enligt vilken "artikel 9.2 e i sjätte direktivet skall tolkas så att den är tillämplig inte enbart på reklamtjänster som tillhandahålls direkt och som leverantören fakturerar en skattskyldig annonsör utan också på de tjänster som indirekt tillhandahålls annonsören och som faktureras tredje man som i sin tur fakturerar annonsören".

20. Jag skall därför behandla den andra frågan som den ställda tolkningsfrågan ger upphov till, det vill säga huruvida artikel 9.2 e i sjätte direktivet är tillämplig på reklamtjänster när annonsören inte tillverkar någon vara där kostnaden för dessa tjänster skall ingå i priset.

21. Den franska regeringen har vidhållit att artikel 9.2 e enligt sjunde skälet — i vilket anges att kostnaden för tjänsterna ingår i varornas pris — inte är tillämplig i sådana situationer. Den franska regeringen har till stöd för sin ståndpunkt hänvisat till föl-

"Som framgår av sjunde skälet i ingressen till sjätte direktivet motiveras fastställandet av platsen för beskattning av reklamtjänster till den plats där kunden har etablerat sin rörelse av att kostnaden för dessa tjänster, som tillhandahålls mellan skattskyldiga, ingår i varornas pris. Gemenskapslagstiftaren ansåg således att, i den mån den person som förvärvar tjänsterna vanligen säljer de varor eller tillhandahåller de tjänster som reklamen avsett i den stat där han har sitt huvudsakliga driftsställe och därvid uppbär motsvarande mervärdesskatt av den slutlige konsumenten skall mervärdesskatten på reklamtjänsten inbetalas av den personen i denna stat. Detta resonemang är en av de faktorer som måste beaktas vid bedömningen av begreppet "reklamtjänster" i artikel 9.2 e i sjätte direktivet."

22. Enligt min mening kan den franska regeringens argument vad gäller den andra frågan inte godtas.

23. Det är riktigt att artikel 9.2 e, såsom framgår av sjunde skälet, särskilt är avsedd att säkerställa att mervärdesskatt betalas i mottagarens land i de fall då mottagaren

4 — Se fotnot 3.

5 — Dom av den 17 november 1993 i mål C-68/92, kommissionen mot Frankrike (REG 1993, s. I-5881), punkt 15.

tillverkar varor eller tillhandahåller tjänster⁶ för vilka kostnaden för de mottagna tjänsterna skall ingå i priset.

24. Bestämmelsen i artikel 9.2 e har i flera avseenden utformats i detta syfte. För det första föreligger det enligt denna bestämmelse ett krav på att mottagaren av de angivna tjänsterna är en skattskyldig person. Mottagaren av tjänsterna bedriver således ekonomisk verksamhet och kommer därför vanligtvis att övervältra kostnaden för de mottagna tjänsterna, inklusive den mervärdesskatt som skall betalas för tjänsterna, på sina egna kunder. För det andra är samtliga de tjänster som omnämns i bestämmelsen av sådant slag att de troligtvis utgör ingående transaktioner i andra ekonomiska verksamheter.

25. Såsom domstolen uttalat är sjunde skälet således en värdefull hjälp vid tolkningen av bestämmelsen i artikel 9.2 e.⁷ Till stöd för den ståndpunkt som förespråkas av den franska regeringen har emellertid inte ingressen beaktats som vägledning för att fastställa innebörden av ett begrepp som faktiskt ingår i artikel 9.2 e, utan som stöd för att i denna bestämmelse intolka ytterligare ett element som inte på något sätt framgår av lydelsen i själva bestämmelsen.

26. För att en sådan ståndpunkt skall kunna godtas krävs det enligt min mening

6 — Som framgår av punkt 15 i domstolens dom i målet kommissionen mot Frankrike (vilken återges i punkt 21 i förevarande förslag till avgörande) måste det särskilda syftet som anges i sjunde skälet även anses vara tillämpligt i situationer då mottagaren av tjänsterna själv är en person som tillhandahåller tjänster, trots att det i detta skäl endast hänvisas till den mottagare av tjänster som tillverkar varor.

7 — Se punkt 21 i förevarande förslag till avgörande.

åtminstone att det visas att det element som skall intolkas i bestämmelsen otvetydigt stöds av de underliggande syftena med bestämmelsen och att elementet är nödvändigt för att dessa syften skall förverkligas. Jag är av följande tre skäl inte övertygad om att så är fallet i förevarande mål.

27. För det första är det viktigt att uppmärksamma att det i sjunde skälet anges att mervärdesskatt för tillhandahållna tjänster bör betalas i mottagarens land, *särskilt* då mottagaren skall övervältra mervärdesskatt på sina egna kunder. Detta skäl antyder således att det kan föreligga andra giltiga skäl som motiverar att mervärdesskatt betalas i kundens land enligt artikel 9.2 e. Ett underliggande syfte med ett flertal av bestämmelserna i sjätte direktivet är till exempel att snedvridningar av konkurrensen som beror på att mervärdesskatten har fastställts till olika nivåer i olika stater skall undvikas. Det uppkommer en risk för snedvridning av konkurrensen om mervärdesskatt för tjänster skall betalas i kundens land i situationer när mervärdesskatten inte skall övervältras. Det kan därför inte uteslutas att en sådan inskränkning av tillämpningsområdet för artikel 9.2 e som förespråkas av den franska regeringen skulle medföra att andra syften som avses uppnås genom denna bestämmelse skulle åsidosättas.

28. För det andra förefaller den ståndpunkt som förespråkas av den franska regeringen utesluta situationer som omfattas av det specifika syfte som fastställs i sjunde skälet från tillämpningsområdet för artikel 9.2 e. Ett krav på att kostnaden för tjänsterna skall ingå i priset på varorna eller tjäns-

terna som mottagaren själv har tillverkat skulle förhindra en tillämpning av artikel 9.2 e i sådana situationer som är i fråga i förevarande mål där tjänster har tillhandahållits en förmedlande kund, vilken har medtagit kostnaden för dessa tjänster i priset på de tjänster som denne kund tillhandahåller annonsören. Denna ståndpunkt kan därför inte anses vara berättigad med hänvisning till det särskilda syftet som anges i sjunde skälet.

29. För det tredje förefaller en sådan ståndpunkt stå i strid med det mer allmänna syftet med artikel 9, vilket är att undvika dubbelbeskattning eller utebliven beskattning genom upprättandet av en gemensam ordning för fastställande av platsen för beskattning av tjänster. Detta syfte framgår av hänvisningen till "kompetenskonflikter mellan medlemsstaterna" i sjunde skälet och har vid ett flertal tillfällen bekräftats av domstolen.⁸ Det har även fastställts att bestämmelserna i artikel 9.2 uppbärs av detta syfte.⁹

30. Det framgår av bestämmelserna i artikel 9 — i vilka föreskrivs en ordning för att fördela behörighet mellan medlemsstaterna — att, oavsett om det föreligger särskilda skäl som motiverar dess olika

bestämmelser, samtliga bestämmelser skall tolkas på så sätt att den rättssäkerhet som krävs för att en sådan ordning skall kunna fungera effektivt säkerställs.

31. Det förefaller som om den ståndpunkt som förespråkas av den franska regeringen, förutom att leda till att rättssäkerheten kan gå förlorad genom att ordalydelsen i bestämmelsen frångås, kan ge upphov till en hel del osäkerhet vid tillämpningen.

32. Det skulle vara nödvändigt för såväl personer som tillhandahåller reklamtjänster som för de behöriga myndigheterna i medlemsstaterna att avgöra huruvida en annonsör i ett enskilt fall kan anses tillverka varor eller tillhandahålla tjänster där kostnaden för reklamtjänsterna ingår i priset. Bedömningen skulle försvåras av det faktum att reklamtjänster indirekt kan tillhandahållas annonsören genom en tredje man. I sådana situationer skulle det krävas att upplysningar inhämtades av andra än dem som ingår i den omedelbara kundkretsen hos den person som tillhandahåller tjänsterna. Det skulle inte heller nödvändigtvis framgå av reklamtjänsterna i sig huruvida annonsören tillverkade varor eller tillhandahöll tjänster där kostnaden för reklamtjänsterna ingick i priset eftersom, såsom kommissionen har påpekat, en organisation som ett producentkollektiv kan annonsera om varor utan att självt ha tillverkat dem, och med hänsyn till den

8 — Se dom av den 4 juli 1985 i mål 168/84, Berkholz (REG 1985, s. 2251), punkt 14, av den 23 januari 1986 i mål 283/84, Trans Tirreno Express IVA (REG 1986, s. 231), punkt 14, av den 17 november 1993 i mål C-68/92, kommissionen mot Frankrike (REG 1993, s. I-5881), punkt 14, av den 26 september 1996 i mål C-327/94, Dudda (REG 1996, s. I-4595), punkt 20, och av den 15 mars 2001 i mål C-108/00, SPI (REG 2001, s. I-2361), punkt 15.

9 — Dom av den 15 mars 2001 i mål C-108/00, SPI (REG 2001, s. I-2361), punkterna 16—17.

stora variationen av tjänster som enligt artikel 9.2 e skall anses vara reklamtjänster. Sådana praktiska svårigheter medför oundvikligen en risk för att myndigheterna gör olika bedömningar av ett enskilt fall, vilket leder till att reklamtjänster antingen dubbelbeskattas eller inte beskattas alls.

33. Mot bakgrund av syftena med artikel 9.2 e anser jag följaktligen att det inte är berättigat att för dess tillämpning uppställa ytterligare ett krav på att reklamtjänster skall tillhandahållas en annonsör som tillverkar varor där kostnaden för reklamtjänsterna skall ingå i priset.

Förslag till avgörande

34. Jag anser således att domstolen skall besvara den hänskjutande domstolens tolkningsfråga på följande sätt:

Artikel 9.2 e andra strecksatsen 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 avseende "reklamtjänster" är tillämplig i situationer när de ifrågasvarande tjänsterna indirekt tillhandahålls en annonsör och faktureras en tredje man, vilken i sin tur fakturerar annonsören för tjänsterna. Denna artikel är tillämplig oberoende av om den annonsör till vilken tjänsterna tillhandahålls tillverkar varor där kostnaden för reklamtjänsterna skall ingå i priset.