

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

5. juni 2003 *

I sag C-438/01,

angående en anmodning, som Cour de cassation (Luxembourg) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Design Concept SA

mod

Flanders Expo SA,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 9, stk. 2, litra e), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdi-afgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

* Processprog: fransk.

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M. Wathelet, og dommerne C.W.A. Timmermans, D.A.O. Edward, A. La Pergola og S. von Bahr (refererende dommer),

generaladvokat: F.G. Jacobs

justitssekretær: ekspeditionssekretær M.-F. Contet,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- Design Concept SA ved avocat M. Di Stefano
- den franske regering ved G. de Bergues og P. Boussaroque, som befuldmægtigede
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og C. Giolito, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 14. november 2002 er afgivet mundtlige indlæg af

Design Concept SA ved M. Di Stefano, af den græske regering ved V. Kyriazopoulos og S. Chala, som befuldmægtigede, og af Kommissionen ved C. Giolito,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 12. december 2002,

afsagt følgende

Dom

- 1 Ved dom af 8. november 2001, indgået til Domstolen den 13. november 2001, har Cour de cassation i medfør af artikel 234 EF forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 9, stk. 2, litra e), 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«).
- 2 Spørgsmålet er blevet rejst i en sag mellem Flanders Expo SA (herefter »Flanders Expo«), som er et belgisk selskab med hjemsted i Gent (Belgien), og Design Concept SA (herefter »Design Concept«), der er et luxembourgsk selskab med hjemsted i Hesperange (Luxembourg), om Design Concepts nægtelse af at betale merværdiafgift (herefter »moms«) af de tjenesteydelser, det havde aftaget.

Fællesskabsbestemmelser

- 3 I syvende betragtning til sjette direktiv hedder det:

»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.«

- 4 Sjette direktivs artikel 9, stk. 1, 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.«

- 5 Sjette direktivs 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

[...]«.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 6 I forbindelse med en såkaldt »Horeca«-messe, der blev afholdt i Gent for erhvervsdrivende inden for hotel-, restaurations- og cafébranchen, havde Design Concept, på vegne af det luxembourgske økonomiministerium, givet selskabet Flanders Expo til opgave at yde visse tjenester, som bestod i at opsætte to stande, at rengøre disse i udstillingsperioden og at stille medarbejdere til rådighed med henblik på at transportere materialet.
- 7 Flanders Expo fakturerede Design Concept prisen for sine tjenester inklusive moms. Design Concept betalte imidlertid beløbet eksklusive moms og angav som begrundelse herfor, at de tjenester, der var blevet ydet, var reklamevirksomhed, og at leveringsstedet befandt sig der, hvor aftageren havde hjemsted, det vil sige Luxembourg, i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), eftersom det selskab, der aftog tjenesterne, Design Concept, ikke havde hjemsted i samme medlemsstat som det selskab, der leverede dem, Flanders Expo. Design Concept var således af den opfattelse, at det ikke skulle betale den moms, som Flanders Expo afkrævede det i Belgien.
- 8 Flanders Expo anlagde sag ved Tribunal de paix (Luxembourg), som gav det medhold i påstanden om betaling af moms. Tribunal d'arrondissement (Luxembourg) bekræftede efter appel førsteinstansens afgørelse, idet den, i modsætning til den fortolkning, som Design Concept gjorde gældende, fandt, at de tjenester, som Flanders Expo havde ydet, ikke havde karakter af reklamevirksomhed, og at den generelle regel om afgiftsstedet i sjette direktivs artikel 9, stk. 1, fandt anvendelse. Ifølge denne regel er leveringsstedet for en tjenesteydelse det sted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, i denne sag Belgien.

- 9 Design Concept appellerede afgørelsen til Cour de cassation, som har anført, at underinstanserne formentlig med urette antog, at Flanders Expos tjenesteydelser ikke havde karakter af reklamevirksomhed. Imidlertid har Cour de cassation stillet spørgsmålet, om ikke underinstansernes afgørelse alligevel må antages at være korrekt på grundlag af en fortolkning af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), sammenholdt med direktivets syvende betragtning.
- 10 Efter at have gengivet ordlyden af syvende betragtning har Cour de cassation bemærket, at hvis det er en nødvendig betingelse for overførelsen af afgiftspligten til aftagerens land, at reklameydelsen indgår i godernes pris, vil den appellerede afgørelse være korrekt, for så vidt som udgifterne til ydelserne i den foreliggende sag afholdes endeligt af den luxembourgske stat og ikke af en bestemt erhvervsdrivende, idet den luxembourgske stat er den annoncør, som har bestilt ydelserne hos den formidlende aftager.
- 11 Da Cour de cassation har fundet, at besvarelsen af det rejste spørgsmål om fællesskabsretten ikke er åbenbar, har den besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Finder artikel 9, stk. 2, litra e), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, for så vidt angår »reklamevirksomhed«, anvendelse på ydelser, som leveres indirekte til annoncøren og faktureres til en tredjemand, der viderefakturerer dem til annoncøren, såfremt denne ikke fremstiller et gode, i hvis pris omkostningerne til tjenesteydelsen kommer til at indgå?«

Indledende bemærkninger

- 12 I forelæggelsesdommen har Cour de cassation anført, at underinstanserne »*a priori*« ikke har fortolket begrebet »reklamevirksomhed«, der findes i artikel 9, stk. 2, litra e), andet led, i sjette direktiv, korrekt. Spørgsmålet fra Cour de cassation tager således udgangspunkt i, at de ydelser, der blev leveret af Flanders Expo, udgør »reklamevirksomhed« i nævnte bestemmelses forstand.
- 13 Selv om karakteren af de tjenesteydelser, som blev leveret af Flanders Expo, således ikke er genstand for et præjudicielt spørgsmål, har Design Concept, den franske regering og Kommissionen fremsat udførlige bemærkninger herom.
- 14 I den forbindelse skal det bemærkes, at i henhold til Domstolens faste praksis tilkommer det inden for rammerne af det samarbejde, der i henhold til artikel 234 EF er indført mellem Domstolen og de nationale retter, udelukkende den nationale ret, for hvilken en tvist er indbragt, og som har ansvaret for den retsafgørelse, der skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen (jf. bl.a. dom af 13.3.2001, sag C-379/98, PreussenElektra, Sml. I, s. 2099, præmis 38).
- 15 I nærværende sag skal det forelagte spørgsmål besvares ud fra, hvad den forelæggende ret har lagt til grund, dvs. at de tjenesteydelser, der er genstand for hovedsagen, har karakter af reklamevirksomhed. Ikke desto mindre skal det, i det omfang dette støttes på en konstatering, som den forelæggende ret selv benævner som »*a priori*«, understreges, at begrebet »reklamevirksomhed« i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), andet led, er et fællesskabsretligt begreb, som skal

fortolkes på ensartet måde (jf. bl.a. dom af 17.11.1993, sag C-69/92, Kommissionen mod Luxembourg, Sml. I, s. 5907, præmis 15), og at det i givet fald påhviler den forelæggende ret at efterprøve, hvordan de pågældende tjenester skal kvalificeres i lyset af Domstolens praksis.

Det præjudicielle spørgsmål

- 16 Den forelæggende ret ønsker med sit spørgsmål nærmere bestemt oplyst dels, om sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), skal fortolkes således, at bestemmelsen finder anvendelse på tjenesteydelser i forbindelse med reklamevirksomhed, som leveres indirekte til annoncøren og faktureres til en tredjemand, der viderefakturerer dem til annoncøren, dels om bestemmelsen finder anvendelse, når annoncøren ikke fremstiller et gode eller leverer en tjeneste, i hvis pris omkostningerne til tjenesteydelsen kan indgå.

Spørgsmålets første del

- 17 Det bemærkes, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), andet led, i henhold til Domstolens praksis 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 (dom af 15.3.2001, sag C-108/00, SPI, Sml. I, s. 2361, præmis 22).

- 18 Det følger heraf, at tjenesteydelseernes indirekte karakter, som er en konsekvens af, at de af en første tjenesteyder er blevet ydet og faktureret til en virksomhed, der selv har til opgave at udføre reklametjenester, før de faktureres annoncøren af sidstnævnte virksomhed, ikke er til hinder for, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), finder anvendelse.

Spørgsmålets anden del

- 19 Design Concept og Kommissionen har gjort gældende, at den omstændighed, at annoncøren, det vil i denne sag sige det luxembourgske økonomiministerium, ikke fremstiller et gode eller leverer en tjeneste, i hvis pris omkostningerne til tjenesteydelsen kan indgå, ikke er relevant for afgørelsen af sagen.
- 20 Design Concept og Kommissionen har anført, at forholdet mellem den første tjenesteyder og den formidlende aftager af tjenesterne skal vurderes uafhængigt af forholdet mellem den formidlende aftager og annoncøren. Det er således ikke nødvendigt at efterprøve den endelige aftagers stilling, i denne sag annoncørens, og navnlig ikke, om denne selv er afgiftspligtig og dermed kan overvælte omkostningerne ved de modtagne tjenester på prisen for de goder eller tjenesteydelser, denne leverer.
- 21 Den franske regering har derimod gjort gældende, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), ikke kan finde anvendelse, hvis den endelige aftager af tjenesteydelserne ikke lader vederlaget for tjenesterne indgå i prisen for et gode eller en tjeneste, som han leverer.

- 22 I den forbindelse bemærkes, således som det fremgår af syvende betragtning til sjette direktiv, at direktivets artikel 9 indeholder regler for fastsættelsen af stedet for afgiftspligtige transaktioner med henblik på at undgå kompetencekonflikter.
- 23 Hertil kommer, at det er et grundlæggende princip i momssystemet, at der skal svares moms i alle led ved levering af goder eller tjenesteydelser, med fradrag af den moms, der umiddelbart har ramt de tidligere led (jf. bl.a. dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Supergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 16).
- 24 Reglerne om fastsættelse af stedet for afgiftspligtige transaktioner i sjette direktivs artikel 9 finder således anvendelse for hver enkelt transaktion vedrørende tjenesteydelser.
- 25 Sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), finder således i et tilfælde som det, der foreligger i hovedsagen, anvendelse på de tjenester, der ydes af den første tjenesteyder til den formidlende aftager.
- 26 I medfør af artikel 9, stk. 1 og 2, afhænger fastsættelsen af leveringsstedet for tjenesteydelser alene af stedet, hvor tjenesteyderen og aftageren af den pågældende tjenesteydelse har hjemsted. I artiklen angives det på ingen måde, at transaktioner, der følger efter denne første ydelse af tjenester, skal tages i betragtning.
- 27 Således som generaladvokaten har påpeget i punkt 22-33 i sit forslag til afgørelse fører sjette direktivs syvende betragtning ikke til en anden fortolkning end den, der fremgår af præmis 24-26 i denne dom.

- 28 Det følger heraf, at i et tilfælde som det, der foreligger i hovedsagen, hvor tjenester ydes indirekte, og som involverer en første tjenesteyder, en formidlende aftager og en annoncør, der aftager tjenester fra den formidlende aftager, skal hver transaktion vedrørende tjenesteydelser leveret af den første tjenesteyder til den formidlende aftager, bedømmes særskilt med henblik på at fastlægge afgiftsstedet for denne transaktion. Sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), andet led, finder i princippet anvendelse, hvis den formidlende aftager, som aftager af reklameydelser, er en afgiftspligtig person, som er etableret i en anden medlemsstat end den første tjenesteyder. Det er ikke nødvendigt at efterprøve, om annoncøren, som er den endelige aftager af tjenesteydelserne, ligeledes er en afgiftspligtig person, som lader omkostningerne for de nævnte tjenester indgå i prisen for de goder, han leverer, eller de tjenester, han udbyder.
- 29 Det forelagte spørgsmål skal således besvares med, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), skal fortolkes således, at bestemmelsen finder anvendelse på tjenesteydelser i forbindelse med reklamevirksomhed, som leveres indirekte til annoncøren og faktureres til en tredjemand, der viderefakturerer dem til annoncøren. Det forhold, at annoncøren ikke fremstiller et gode eller udbyder en tjeneste, i hvis pris omkostningerne til tjenesteydelsen kan indgå, er ikke relevant med henblik på at fastlægge leveringsstedet for de tjenester, der ydes til den formidlende aftager.

Sagens omkostninger

- 30 De udgifter, der er afholdt af den græske og den franske regering samt af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Cour de cassation (Luxembourg) ved dom af 8. november 2001, for ret:

Artikel 9, stk. 2, litra e), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at bestemmelsen finder anvendelse på tjenesteydelser i forbindelse med reklamevirksomhed, som leveres indirekte til annoncøren og faktureres til en tredjemand, der viderefakturerer dem til annoncøren. Det forhold, at annoncøren ikke fremstiller et gode eller udbyder en tjeneste, i hvis pris omkostningerne til tjenesteydelsen kan indgå, er ikke relevant med henblik på at fastlægge leveringsstedet for de tjenester, der ydes til den formidlende aftager.

Wathelet

Timmermans

Edward

La Pergola

von Bahr

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 5. juni 2003.

R. Grass

M. Wathelet

Justitssekretær

Formand for Femte Afdeling