

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 5 juni 2003 *

I mål C-438/01,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Cour de cassation (Luxemburg), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Design Concept SA

och

Flanders Expo SA,

angående tolkningen av artikel 9.2 e 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, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28),

* Rättegångsspråk: franska.

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Wathelet samt domarna C.W.A. Timmermans, D.A.O. Edward, A. La Pergola och S. von Bahr (referent),

generaladvokat: F.G. Jacobs,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören M.-F. Contet,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Design Concept SA, genom M. Di Stefano, avocat,
- Frankrikes regering, genom G. de Bergues och P. Boussaroque, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och C. Giolito, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 14 november 2002 av: Design Concept SA, företrätt av M. Di Stefano, Greklands regering, företräd av V. Kyriazopoulos och S. Chala, båda i egenskap av ombud, och kommissionen, företräd av C. Giolito,

och efter att den 12 december 2002 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Cour de cassation har, genom beslut av den 8 november 2001 som inkom till domstolen den 13 november samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt en fråga om tolkningen av artikel 9.2 e 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, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28)(nedan kallat sjätte direktivet).
- 2 Denna fråga har uppkommit i en tvist mellan Flanders Expo SA (nedan kallat Flanders Expo), ett bolag bildat enligt belgisk rätt med säte i Gent (Belgien), och Design Concept SA (nedan kallat Design Concept), ett bolag bildat enligt luxemburgsk rätt med säte i Hesperange (Luxemburg), angående det sistnämnda bolagets vägran att erlagga mervärdesskatt avseende tjänster som det har tillhandahållits.

Gemenskapsrättsliga bestämmelser

- 3 I sjunde skälet i sjätte direktivet anges följande:

”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 ändå definieras såsom liggande i mottagarens land, särskilt vid vissa tjänster som tillhandahålls mellan skattskyldiga personer då kostnaden för tjänsterna ingår i varornas pris.”

4 I artikel 9.1 i sjätte direktivet stadgas följande:

”Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har 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 artikel 9.2 e i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”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:

...

— Reklamtjänster.

...”

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 6 Design Concept, som agerade för det luxemburgska finansministeriets räkning, gav inom ramen för en handelsmässa, som är känd under namnet Horeca och som organiseras i Gent för dem som är verksamma inom hotell-, restaurang- och cafébranschen, Flanders Expo i uppdrag att utföra olika tjänster, vilka innefattade att uppföra två stånd, att städa dem under utställningen och att ställa personal till förfogande för materialtransport.
- 7 Flanders Expo fakturerade Design Concept priset för sina tjänster inklusive mervärdesskatt. Det sistnämnda bolaget betalade emellertid beloppet exklusive mervärdesskatt och angav som skäl för detta att de tjänster som hade tillhandahållits var reklamtjänster och att, eftersom det bolag som mottog tjänsterna, Design Concept, inte är beläget i samma medlemsstat som det bolag som tillhandahöll dem, Flanders Expo, den plats där tjänsterna tillhandahölls är den där det bolag som mottog dem är etablerat, det vill säga Luxemburg, i enlighet med den regel som föreskrivs i artikel 9.2 e i sjätte direktivet. Design Concept ansåg sig således inte vara skyldigt att betala den mervärdesskatt som Flanders Expo i Belgien utkrävde av bolaget.
- 8 Flanders Expo väckte talan vid Tribunal de paix (Luxemburg), som biföll dess yrkande om betalning av mervärdesskatten. Detta avgörande överklagades till Tribunal d'arrondissement (Luxemburg), som fastställde underinstansens dom och fann att de tjänster som Flanders Expo hade tillhandahållit, i motsats till den tolkning som Design Concept har gjort, inte är reklamtjänster och att den allmänna regel avseende platsen för beskattningen som föreskrivs i artikel 9.1 i sjätte direktivet är tillämplig. Enligt denna regel är platsen för tillhandahållande av en tjänst den plats från vilken tjänsten tillhandahålls, i förevarande fall Belgien.

- 9 Design Concept överklagade Tribunal d'arrondissements avgörande till Cour de cassation. Den sistnämnda domstolen ansåg att det antagligen var felaktigt av underinstanserna att inte kvalificera de tjänster som Flanders Expo hade tillhandahållit som reklamtjänster. Cour de cassation ställde sig dock frågan huruvida deras avgöranden trots allt är korrekta av ett annat skäl, som grundar sig på tolkningen av artikel 9.2 e i sjätte direktivet mot bakgrund av det sjunde skälet i detta.
- 10 Efter att ha erinrat om ordalydelsen i detta sjunde skäl angav den nämnda domstolen att om det utgör ett nödvändigt villkor för att skattskyldigheten skall kunna överföras till tjänstemottagarens land att kostnaderna för reklamtjänsterna ingår i varornas pris är underinstansernas avgöranden välgrundade, eftersom kostnaden för de nämnda tjänsterna i förevarande fall i slutändan inte skall betalas av en ekonomisk aktör utan av luxemburgska staten, som i egenskap av annonsör har beställt dessa tjänster av den mellanliggande tjänstemottagaren.
- 11 Cour de cassation, som var osäker på hur det gemenskapsrättsliga problem som aktualiseras genom överklagandet skall lösas, beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Är artikel 9.2 e 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, vad gäller 'reklamtjänster' tillämplig på tjänster som indirekt tillhandahålls en annonsör och som faktureras en tredje man, vilken i sin tur vidarefakturerar annonsören, om annonsören inte tillverkar någon vara i vars pris kostnaden för dessa tjänster skall ingå?"

Inledande synpunkter

- 12 Cour de cassation har i sitt beslut om hänskjutande nämnt att underinstanserna a priori inte har gjort en korrekt tolkning av begreppet reklamtjänster, vilket förekommer i artikel 9.2 e andra strecksatsen i sjätte direktivet. Premissen för denna domstols fråga är således att de tjänster som Flanders Expo har tillhandahållit utgör reklamtjänster i den mening som avses i den nämnda bestämmelsen.
- 13 Arten av de tjänster som Flanders Expo har tillhandahållit har emellertid, trots att den inte är föremål för någon tolkningsfråga, föranlett omfattande synpunkter från Design Concept, den franska regeringen och kommissionen.
- 14 Domstolen erinrar i detta hänseende om att det — inom ramen för det samarbete mellan EG-domstolen och de nationella domstolarna som har inrättats genom artikel 234 EG — enligt domstolens fasta rättspraxis uteslutande ankommer på de nationella domstolarna, vid vilka tvisten anhängiggjorts och som har ansvaret för det rättsliga avgörandet, att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i varje enskilt mål bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till domstolen (se bland annat dom av den 13 mars 2001 i mål C-379/98, PreussenElektra, REG 2001, s. I-2099, punkt 38).
- 15 I förevarande mål skall således den enda fråga som ställts besvaras med utgångspunkt i den hänskjutande domstolens premiss, nämligen att de tjänster som är i fråga i det mål som är anhängigt vid den nämnda domstolen utgör reklamtjänster. Då grunden för denna premiss är ett konstaterande som den nämnda domstolen själv kvalificerar som ett konstaterande a priori, bör det dock understrykas att begreppet reklamtjänster i artikel 9.2 e andra strecksatsen i

sjätte direktivet är ett gemenskapsrättsligt begrepp som skall tolkas enhetligt (se bland annat dom av den 17 november 1993 i mål C-69/92, kommissionen mot Luxemburg, REG 1993, s. I-5907, punkt 15) och att den hänskjutande domstolen i förekommande fall skall pröva hur de berörda tjänsterna skall kvalificeras mot bakgrund av EG-domstolens rättspraxis.

Tolkningsfrågan

- 16 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att få klarhet i för det första huruvida artikel 9.2 e i sjätte direktivet skall tolkas så, att den är tillämplig på reklamtjänster som indirekt tillhandahålls en annonsör och som faktureras en tredje man, som i sin tur fakturerar annonsören, och för det andra huruvida bestämmelsen i fråga är tillämplig om annonsören inte tillverkar någon vara eller tillhandahåller någon tjänst i vars pris kostnaden för de nämnda tjänsterna kan ingå.

Frågans första del

- 17 Domstolen erinrar om att artikel 9.2 e andra strecksatsen i sjätte direktivet enligt domstolens rättspraxis skall tolkas så, att den är tillämplig inte bara på reklamtjänster som tillhandahålls direkt och som tjänsteleverantören fakturerar en skattskyldig annonsör, utan också på de tjänster som indirekt tillhandahålls annonsören och som faktureras tredje man som vidarefakturerar annonsören (dom av den 15 mars 2001 i mål C-108/00, SPI, REG 2001, s. I-2361, punkt 22).

- 18 Härav följer att tjänsternas indirekta karaktär, som beror på att de tillhandahålls och fakturerades ett företag, vilket självt hade fått uppdraget att tillhandahålla reklamtjänster, av en förste tjänsteleverantör innan de fakturerades annonsören av det förstnämnda företaget, inte utgör hinder för att tillämpa artikel 9.2 e i sjätte direktivet.

Frågans andra del

- 19 Enligt Design Concepts och kommissionens uppfattning är det förhållandet att annonsören, det vill säga det luxemburgska finansministeriet i målet vid den nationella domstolen, inte tillverkar någon vara eller tillhandahåller någon tjänst i vars pris kostnaden för dessa tjänster kan ingå inte relevant för utgången i det nämnda målet.
- 20 De anser att förhållandet mellan den förste tjänsteleverantören och den mellanliggande tjänstemottagaren skall prövas oberoende av förhållandet mellan den sistnämnde och annonsören. Det är därför inte nödvändigt att pröva den slutlige tjänstemottagarens, i förevarande fall annonsörens, ställning, och närmare bestämt inte att pröva huruvida denne själv är skattskyldig och därmed kan övervältra kostnaderna för de mottagna tjänsterna på priset för de varor eller tjänster som han tillhandahåller.
- 21 Den franska regeringen anser tvärtom att regeln i artikel 9.2 e i sjätte direktivet inte är tillämplig om den slutlige tjänstemottagaren inte låter vederlaget för tjänsterna ingå i priset för någon vara eller tjänst som han tillhandahåller.

- 22 I detta hänseende erinrar domstolen om att det, såsom framgår av sjunde skälet i sjätte direktivet, i artikel 9 i detta uppställs regler för fastställande av platsen för skattepliktiga transaktioner, detta i syfte att undvika kompetenskonflikter.
- 23 Därutöver skall enligt en för mervärdesskattesystemet grundläggande princip skatt påföras vid alla transaktioner avseende tillhandahållande av varor eller tjänster och avdrag medges för den skatt som direkt har belastat transaktioner i tidigare led (se bland annat dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz, REG 1995, s. I-1883, punkt 16).
- 24 Reglerna i artikel 9 i sjätte direktivet om fastställande av platsen för den skattepliktiga transaktionen skall således tillämpas på varje transaktion där tjänster tillhandahålls.
- 25 I ett sådant fall som det i målet vid den nationella domstolen skall den regel som föreskrivs i artikel 9.2 e i sjätte direktivet tillämpas sålunda på den förste tjänsteleverantörens tillhandahållande av tjänster till den mellanliggande tjänstemottagaren.
- 26 Enligt artikel 9.1 och 9.2 är emellertid det avgörande för fastställandet av platsen för ett tillhandahållande av tjänster enbart var tjänsteleverantören och tjänstemottagaren i fråga är etablerade. I denna artikel anges på intet sätt att transaktioner efter detta första tillhandahållande av tjänster skall beaktas.
- 27 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 22—33 i sitt förslag till avgörande föranleder inte sjunde skälet i sjätte direktivet någon annan tolkning än vad som följer av punkterna 24—26 i förevarande dom.

- 28 I ett fall där tjänster tillhandahålls indirekt, såsom i målet vid den nationella domstolen, och som berör en förste tjänsteleverantör, en mellanliggande tjänstemottagare och en annonsör som mottar tjänster från den mellanliggande tjänstemottagaren, skall följaktligen den transaktion som avser de tjänster som den förste tjänsteleverantören tillhandahåller den mellanliggande tjänstemottagaren prövas separat vid fastställandet av var denna transaktion skall beskattas. Regeln i artikel 9.2 e andra strecksatsen i sjätte direktivet är i princip tillämplig om den mellanliggande tjänstemottagaren, i egenskap av mottagare av reklam-tjänster, är skattskyldig och etablerad i en annan medlemsstat än den där den förste tjänsteleverantören befinner sig. Det är inte nödvändigt att pröva huruvida även annonsören, som är den slutlige tjänstemottagaren, är en skattskyldig som låter kostnaden för de nämnda tjänsterna ingå i priset för de varor eller tjänster som han tillhandahåller.
- 29 Frågan skall således besvaras på så sätt att artikel 9.2 e i sjätte direktivet skall tolkas så, att den är tillämplig på reklamtjänster som indirekt tillhandahålls en annonsör och som faktureras en mellanliggande tjänstemottagare, som i sin tur fakturerar annonsören för tjänsterna. Det förhållande att annonsören inte tillverkar någon vara eller tillhandahåller någon tjänst i vars pris kostnaden för dessa tjänster kan ingå är inte relevant vid fastställandet av platsen för tillhandahållandet av de tjänster som tillhandahålls den mellanliggande tjänstemottagaren.

Rättegångskostnader

- 30 De kostnader som har förorsakats den grekiska och den franska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. 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.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

— angående den fråga som genom beslut av den 8 november 2001 har ställts av Cour de cassation — följande dom:

Artikel 9.2 e 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 skall tolkas så, att den är tillämplig på reklamtjänster som indirekt tillhandahålls en annonsör och som faktureras en mellanliggande tjänstemottagare, som i sin tur fakturerar annonsören för tjänsterna. Det förhållandet att annonsören inte tillverkar någon vara eller tillhandahåller någon tjänst i vars pris kostnaden för dessa tjänster kan ingå är inte relevant vid fastställandet av platsen för tillhandahållandet av de tjänster som tillhandahålls den mellanliggande tjänstemottagaren.

Wathelet

Timmermans

Edward

La Pergola

von Bahr

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 5 juni 2003.

R. Grass

M. Wathelet

Justitiesekreterare

Ordförande på femte avdelningen