DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

15. marts 2001 *

I sag C-108/00,

angående en anmodning, som Conseil d'État (Frankrig) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Syndicat des producteurs indépendants (SPI)

mod

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,

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

* Processprog: fransk.

medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. La Pergola, og dommerne M. Wathelet, D.A.O. Edward, P. Jann (refererende dommer) og L. Sevón,

generaladvokat: F.G. Jacobs
justitssekretær: afdelingschef D. Louterman-Hubeau,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Syndicat des producteurs indépendants (SPI) ved avocat C. Clément

— den franske regering ved K. Rispal-Bellanger og S. Seam, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og H. Michard, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 9. november 2000 er afgivet mundtlige indlæg af Syndicat des producteurs indépendants (SPI), af den franske regering og af Kommissionen,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 14. december 2000,

afsagt følgende

Dom

1 Ved afgørelse af 9. februar 2000, indgået til Domstolen den 23. marts 2000, har Conseil d'État 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 Dette spørgsmål er blevet rejst i en sag om magtoverskridelse anlagt af Syndicat des producteurs indépendants (herefter »SPI«), der er en faglig organisation for filmproducenter, med henblik på, at et ligningscirkulære fra Økonomi-, Finans-

og Industriministeriet om stedet for reklamevirksomheds tilknytning ved pålæggelse af merværdiafgift (herefter »moms«), annulleres.

De fællesskabsretlige bestemmelser

3 Det anføres i syvende betragtning til sjette direktiv:

»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 i overensstemmelse med det i betragtningen anførte formål:

»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, opregner en række undtagelser til dette princip. Med hensyn til reklamevirksomhed er det bestemt:

»Dog gælder følgende:

[...]

e) 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

[...]«

National lovgivning og administrativ praksis

6 Sjette direktivs artikel 9, stk. 2, er gennemført i fransk ret ved artikel 259 B i code général des impôts (lov om skatter og afgifter). Denne nationale bestemmelse har følgende ordlyd:

»Som undtagelse til bestemmelserne i artikel 259 betragtes leveringsstedet for følgende tjenesteydelser at ligge i Frankrig, når ydelserne præsteres af en tjenesteyder, der er etableret uden for Frankrig, og når aftageren er en afgiftspligtig person, der har hjemstedet for sin virksomhed eller et fast forretningssted i Frankrig, og tjenesteydelsen præsteres dertil, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted dér

[...]

3) reklamevirksomhed

[...

Leveringsstedet for sådanne ydelser anses for at være beliggende uden for Frankrig, selv om tjenesteyderen er etableret i Frankrig, når aftageren er etableret uden for Det Europæiske Fællesskab eller er en afgiftspligtig person i en anden medlemsstat i Fællesskabet.«

7 Artikel 259 B i code général des impôts er genstand for et ligningscirkulære af 5. november 1998 (*Bulletin officiel des impôts* af 13.11.1998, nr. 3 A-8-98, herefter »ligningscirkulære af 5. november 1998«) Ligningscirkulæret præciserer i punkt III:

»Reklameydelsen præsteres direkte til en afgiftspligtig annoncør

Det fremgår af syvende betragtning til sjette direktiv, at begrundelsen for, at beskatningsstedet for reklamevirksomhed fastsættes som det sted, hvor aftageren har etableret hjemstedet for sin erhvervsmæssige virksomhed, er, at omkostningerne for sådanne tjenesteydelser, der leveres mellem afgiftspligtige personer, indgår i godernes pris. I det omfang aftageren sædvanligvis sælger de varer eller leverer de tjenesteydelser, som der reklameres for i den stat, hvor han har sit hjemsted, og opkræver momsen heraf hos den endelige forbruger, bør momsen på grundlag af reklamevirksomheden betales af aftageren til den pågældende stat [...]

Ved anvendelsen af artikel 259 B i code général des impôts forstås derfor ved reklamevirksomhed transaktioner, hvis formål er at fremme salget af goder eller tjenesteydelser, og som præsteres direkte af tjenesteyderen til en afgiftspligtig annoncør.

Tjenesteydelsen skal altså præsteres til denne og faktureres til ham.«

Tvisten og det præjudicielle spørgsmål

8 SPI er en faglig organisation, der er etableret i Frankrig, og som repræsenterer filmproducenters, herunder reklamefilmproducenters, interesser. Det fremgår af sagen, at visse af SPI's medlemmer har været genstand for regnskabskontrol, hvilket førte til tvister med de franske afgiftsmyndigheder. Tvisterne vedrørte fortolkningen af begrebet reklamevirksomhed i forbindelse med bestemmelse af stedet for den afgiftsmæssige tilknytning i overensstemmelse med sjette direktiv.

9 De franske afgiftsmyndigheder var i henhold til ligningscirkulæret af 5. november 1998 af den opfattelse, at reklamefilmproducenter udøver reklamevirksomhed i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), når de fakturerer disse ydelser direkte til en annoncør, men at de ikke udøver reklamevirksomhed, når de fakturerer ydelserne til et reklamebureau, der viderefakturerer dem til annoncøren. Det fremgår heraf, at den momsfritagelse, som filmproducenter i princippet har, når ydelsens modtager er etableret i udlandet, ikke er anerkendt af afgiftsmyndighederne, hvis ydelsen er leveret med et reklamebureau som mellemmand.

10 SPI anførte, at denne administrative praksis var i strid med bestemmelserne i sjette direktiv. Dette er grunden til, at SPI ved Conseil d'État anlagde en sag om magtoverskridelse, for så vidt angår ligningscirkulæret af 5. november 1998.

11 Da Conseil d'État er af den opfattelse, at vurderingen af SPI's anbringende om annullation afhænger af fortolkningen af begrebet reklamevirksomhed i sjette direktivs forstand, har retten besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal der ved reklamevirksomhed som anført i artikel 9, stk. 2, litra e), i direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 for så vidt angår transaktioner, der har til formål at fremme salget af goder eller tjenesteydelser, alene forstås ydelser, der af tjenesteyderen leveres direkte til en afgiftspligtig annoncør og af tjenesteyderen direkte faktureres til denne, men derimod ikke ydelser af samme art, der leveres indirekte til annoncøren og faktureres til en tredjemand, der viderefakturerer dem til ham?«

Det præjudicielle spørgsmål

12 Den nationale ret ønsker med dette spørgsmål at få oplyst, om sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), andet led, skal fortolkes således, at det 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.

13 Den franske regering har gjort gældende, at de ydelser, der indirekte leveres til annoncøren, ikke er omfattet af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), andet led. Ifølge regeringen skal bestemmelsen, da den er en undtagelse til den i sjette direktivs artikel 9, stk. 1, opstillede hovedregel, fortolkes strengt. Såfremt spørgsmålet om, hvilken ordning der finder anvendelse på en bestemt transaktion, — uden hensyn til eksistensen af et kontraktforhold mellem tjenesteyderen

og annoncøren — alene gøres afhængig af formålet med denne transaktion, vil det være ensbetydende med, at der under anvendelsesområdet for artikel 9, stk. 2, litra e), andet led, medtages transaktioner af enhver art, der foretages for en virksomhed, uanset om det drejer sig om et reklamebureau eller ej, med henblik på ydelser, der leveres af sidstnævnte virksomhed til annoncøren. Dette vil føre til en yderst vid fortolkning, der indebærer, at et ubestemt antal transaktioner medtages.

14 SPI og Kommissionen er derimod af den opfattelse, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), andet led, ligeledes finder anvendelse på ydelser, der leveres indirekte til annoncøren. For at fastsætte stedet for afgiftspålæggelse henviser denne bestemmelse til ydelsens art, der er det eneste praktisk anvendelige kriterium, og ikke til tjenesteyderens eller modtagerens egenskab. Bestemmelsens ordlyd tillader ikke den slutning, at der skal være en direkte aftalemæssig forbindelse mellem tjenesteyderen og annoncøren. Reklameydelser er ikke tjenesteydelser, der efter deres art kræver, at de altid leveres direkte til slutkunderne. Den omstændighed, at der i ligningscirkulæret af 5. november 1998 fastsættes den betingelse, at reklameydelserne skal leveres direkte til annoncøren, fører til, at det på dette område ikke er muligt at anvende underleverandører, som er etableret i andre medlemsstater.

15 Det bemærkes hertil, at for så vidt angår forholdet mellem stk. 1 og stk. 2 i artikel 9 i sjette direktiv, har Domstolen allerede fastslået, at artikel 9, stk. 2, opregner en række særlige tilknytningsmomenter, mens artikel 9, stk. 1, indeholder hovedreglen på området. Formålet med disse bestemmelser er dels at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes (dom af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, præmis 14, og af 26.9.1996, sag C-327/94, Dudda, Sml. I, s. 4595, præmis 20).

16 Domstolen har fastslået, at man ikke ved fortolkningen af sjette direktivs artikel 9 kan tillægge artiklens stk. 1 større vægt end artiklens stk. 2. Det, der i

hvert enkelt tilfælde må afgøres, er, om der foreligger et af de tilfælde, der er angivet i artikel 9, stk. 2; hvis ikke, finder artiklens stk. 1 anvendelse (Dudda-dommen, præmis 21).

17 Den franske regerings argument om, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), andet led, skal fortolkes strengt, da det er en undtagelse til hovedreglen, må derfor forkastes.

18 Det fremgår ligeledes af Dudda-dommens præmis 22 og 23, at anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 9, stk. 2, skal bestemmes i lyset af formålet med bestemmelsen, som fremgår af direktivets syvende betragtning, nemlig at oprette en særlig ordning for tjenesteydelser, der leveres mellem afgiftspligtige personer, hvis omkostninger indgår i godernes pris.

19 Det følger heraf, at denne bestemmelse skal fortolkes således, at den henviser til selve tjenesteydelsens art som kriterium for tilknytningen.

20 Denne fortolkning bekræftes af den omstændighed, at Domstolen ligeledes har udtalt, dog i en lidt anden sammenhæng, dels at der med henblik på afgørelsen af, om en bestemt transaktion udgør reklamevirksomhed som omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), andet led, i det enkelte tilfælde skal tages hensyn til samtlige omstændigheder omkring den pågældende ydelse, dels at en

ydelse kan betegnes som reklame, også selv om den leveres af en tjenesteyder, der ikke er et reklamebureau (domme af 17.11.1993, sag C-68/92, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 5881, præmis 17, og sag C-69/92, Kommissionen mod Luxembourg, Sml. I, s. 5907, præmis 18).

21 Denne bestemmelse i sjette direktiv omfatter derfor ligeledes reklameydelser, hvis omkostninger indgår i prisen for annoncørens goder, der oprindeligt ikke er blevet leveret af annoncørens medkontrahent, men af en tjenesteyder, der har et kontraktforhold med denne medkontrahent.

22 Det af den forelæggende ret stillede spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), andet led, skal fortolkes således, at det 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.

Sagens omkostninger

23 De udgifter, der er afholdt af den franske regering og 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 Conseil d'État ved afgørelse af 9. februar 2000, for ret:

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 skal fortolkes således, at det 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.

La Pergola Wathelet Edward

Jann Sevón

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 15. marts 2001.

R. Grass A. La Pergola

Justitssekretær Formand for Femte Afdeling