FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
Y. BOT
fremsat den 13. januar 2011 [1]

1. Den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse vedrører Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem [2] og nærmere bestemt fastlæggelsen af stedet for levering af ydelser, der består i midlertidigt at stille messestande til rådighed.

2. Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om levering af ydelser, der består i midlertidigt at stille udstillings- og messestande til rådighed, er reklamevirksomhed som omhandlet i artikel 56, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112, som pålægges afgift på det sted, hvor kunden har sit hjemsted, eller om ydelser som de her omhandlede henhører under direktivets artikel 52, litra a), der finder anvendelse på virksomhed inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning og underholdning eller lignende samt hertil knyttede ydelser, og som pålægges afgift på det sted, hvor ydelsen faktisk præsteres.

3. I dette forslag til afgørelse angiver jeg grundene til, at jeg mener, at artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at ydelser, der består i midlertidigt at stille messestande til rådighed for udstillere, er en ydelse, der er knyttet til messe- og udstillingsvirksomhed og således henhører under den nævnte bestemmelse.

I — Retsforskrifter

A — *EU-retlige forskrifter*

4. Direktiv 2006/112 omarbejdede sjette direktiv 77/388/EØF [3], der flere gange var blevet ændret betydeligt.

1 — Originalsprog: fransk.
2 — EUT L 347, s. 1.
3 — Rådets direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

5. Af artikel 1, stk. 2, første afsnit, i direktiv 2006/112 fremgår, at det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »moms«) bygger på det princip, at der på varer og ydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med varernes og ydelsernes pris.

6. Det grundlæggende princip for det fælles momssystem er beskatning på det sted, hvor det faktiske forbrug finder sted [4], hvilket gør det muligt at sikre, at indtægterne fra momsen tilfalder den medlemsstat, hvor det egentlige forbrug af en vare eller en ydelse finder sted.

7. Fastlæggelsen af forbrugsstedet spiller således en afgørende rolle, eftersom tildelingen af moms til forbrugsmedlemsstaten afhænger heraf.

8. For at gøre det muligt at anvende dette princip og undgå kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne [5] og dobbelt påligning af afgift eller manglende påligning af afgift har EU-lovgiver vedrørende levering af tjenesteydelser indført en almindelig regel og særlige regler, der gælder alt efter den leverede ydelses karakter.

9. Artikel 43 i direktiv 2006/112 bestemmer således, at der ved leveringsstedet for ydelser forstås det sted, hvor den, der leverer ydelsen, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, hvorfra ydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller forretningssted det sted, hvor han har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.

10. Vedrørende virksomhed inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning og underholdning eller lignende, herunder ydelser som organisator af sådan virksomhed samt i givet fald ydelser knyttet til disse former for virksomhed, fremgår det af artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112, at leveringsstedet for disse ydelser er det sted, hvor ydelsen faktisk præsteres.

11. Endelig bestemmer artikel 56, stk. 1, litra b), i det nævnte direktiv, at leveringsstedet for reklamevirksomhed, som leveres til kunder, der er etableret uden for Det Europæiske Fællesskab, eller til afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for tjenesteyderens medlemsstat, er det sted, hvor kunden har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, for hvilket ydelserne præsteres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted det sted, hvor han har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.

4 — Jf. tredje betragtning til Rådets direktiv 2008/8/EF af 12.2.2008 om ændring af direktiv 2006/112/EF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser (EUT L 44, s. 11). Jf. endvidere punkt 3.1.1 i meddelelse fra Kommissionen til Rådet, Europa-Parlamentet og det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg — Status og ajourføring af prioriteterne i momsstrategien af 20.10.2003 (KOM(2003) 614 endelig).

5 — Jf. 17. betragtning til direktiv 2006/112.

B — *Nationale forskrifter*

12. Artikel 27, stk. 2, nr. 3), litra a), i lov af 11. marts 2004 om merværdiafgift (Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, herefter »momsloven«) [6] bestemmer, at leveringsstedet for tjenesteydelser i forbindelse med virksomhed inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning og underholdning eller lignende, som f.eks. messer og udstillinger, samt for ydelser i tilknytning til disse former for aktiviteter er det sted, hvor tjenesteydelserne faktisk præsteres.

13. Af momslovens artikel 27, stk. 3, fremgår, at såfremt de i artikel 27, stk. 4, nævnte ydelser præsteres for fysiske personer, juridiske personer eller organisationer, der ikke er juridiske personer, som har hjemsted eller bopæl på et tredjelands område, eller for afgiftspligtige personer, som har hjemsted eller bopæl inden for Fællesskabet, men uden for tjenesteyderens land, er leveringsstedet for tjenesteydelserne det sted, hvor modtageren af tjenesteydelsen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, for hvilket ydelserne præsteres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted det sted, hvor modtageren af tjenesteydelsen har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.

14. Ifølge momslovens artikel 27, stk. 4, nr. 2), finder ovennævnte bestemmelse bl.a. anvendelse på reklamevirksomhed.

II — De faktiske omstændigheder og tvisten i hovedsagen

15. Inter-Mark Group sp. z o.o., sp. komandytowa w Poznaniu (herefter »Inter-Mark«) er registreret som momspligtig i Polen. Selskabet har til hensigt at drive virksomhed, der består i midlertidigt at stille udstillings- og messestande til rådighed for hovedsagelig udenlandske udstillere, som præsenterer deres produkter og tjenesteydelser under disse arrangementer. De omhandlede messer og udstillinger afholdes såvel i Polen som på andre medlemsstaters område samt i tredjelande.

16. Den forelæggende ret har i sin anmodning præciseret, at tilrådighedsstillelsen af stande sædvanligvis forudsætter, at der forinden udarbejdes en plan for standen og dens udseende. Retten har ligeledes anført, at Inter-Mark i givet fald som led i dets virksomhed skal beskæftige sig med transport af delene til standen og montering heraf på det sted, hvor messen eller udstillingen afholdes.

6 — Dz. U nr. 54, position 535.

17. Med henblik på at få oplyst, hvilket momsbeløb der ville blive pålagt dets virksomhed, indgav Inter-Mark ved skrivelse af 11. februar 2009 begæring om en fortolkning af bestemmelserne i momsloven til Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (direktøren for rekursinstansen i skatte- og afgiftssager, Poznan).

18. Ved skrivelse af 4. maj 2009 anførte direktøren, at i forbindelse med en virksomhed som Inter-Marks er leveringsstedet i henhold til momslovens artikel 27, stk. 2, nr. 3), litra a), det sted, hvor tjenesteydelserne faktisk præsteres. I modsætning til hvad Inter-Mark hævdede, fandt han, at selskabets virksomhed ikke udgjorde en form for overbevisende kommunikation og derfor ikke kunne anses for reklamevirksomhed.

19. Inter-Mark anmodede Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu om at ændre sin afgørelse. Direktøren fastholdt sit standpunkt ved skrivelse af 12. juni 2009.

20. Da Inter-Mark fandt, at de ydelser selskabet udbød, skulle anses for reklamevirksomhed, anlagde selskabet sag ved den forelæggende ret til prøvelse af afgørelsen af 4. maj 2009.

III — De præjudicielle spørgsmål

21. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Polen), der nærer tvivl med hensyn til fortolkningen af visse EU-retlige bestemmelser, har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal bestemmelserne i artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112[…] fortolkes således, at levering af ydelser, der består i midlertidigt at stille udstillings- og messestande til rådighed for kunder, som præsenterer deres udbud på messer og udstillinger, skal henregnes til de i disse bestemmelser nævnte ydelser, som er knyttet til de ydelser, der består i at arrangere messer og udstillinger, dvs. skal anses for ydelser på linje med virksomhed inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning eller underholdning, som pålægges afgift på det sted, hvor ydelsen faktisk præsteres?

2) Eller må det lægges til grund, at der er tale om reklamevirksomhed, som ifølge artikel 56, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 pålægges afgift på det sted, hvor kunden har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, for hvilket ydelserne præsteres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted

på det sted, hvor han har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted,

— når ydelserne består i midlertidigt at stille stande til rådighed for kunder, som præsenterer deres udbud på messer og udstillinger, der sædvanligvis forudsætter, at der forinden udarbejdes en plan for standen og dens udseende samt i givet fald sker transport af delene til standen og montering heraf på det det sted, hvor messen eller udstillingen afholdes, og tjenesteyderens kunder, som udstiller deres varer eller tjenesteydelser, alene for muligheden for at kunne deltage på messen eller udstillingen betaler arrangøren af det pågældende arrangement et særskilt vederlag, som navnlig dækker omkostningerne til forsyningsydelser, messens infrastruktur, medietjenester osv.?

Idet hver enkelt udstiller selv har ansvaret for at udstyre og opstille sin egen stand og for så vidt gør brug af de omhandlede ydelser, der kræver en fortolkning.

Idet arrangøren af messen eller udstillingen opkræver særskilt entré af de besøgende, som tilfalder arrangøren og ikke tjenesteyderen.«

IV — Min vurdering

22. Før jeg påbegynder min vurdering, finder jeg det hensigtsmæssigt at fremsætte følgende bemærkning.

23. Til grund for hovedsagen ligger en tvist mellem Inter-Mark og Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu vedrørende sidstnævntes udtalelse om fremtidig pålæggelse af afgift på Inter-Marks virksomhed. På det tidspunkt, hvor den forelæggende ret forelagde Domstolen sine præjudicielle spørgsmål, var der således endnu ikke gennemført nogen afgiftspligtig transaktion. Domstolen kunne derfor kritiseres for at træffe afgørelse om et problem af hypotetisk karakter.

24. En sådan omstændighed kan imidlertid efter min mening ikke føre til, at de præjudicielle spørgsmål skal afvises, hvilket i øvrigt heller ikke er bestridt af parterne.

25. Der foreligger nemlig en reel tvist for den nationale ret, eftersom Inter-Mark har anlagt sag mod den forhåndsbesked, der er udstedt af Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, og dermed søger at få prøvet denne beskeds lovlighed ved en ret, således at Domstolen er i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger om den situation, der foreligger i hovedsagen, til, at den kan fortolke de EU-retlige regler [7].

7 — Jf. dom af 18.11.1999, sag C-200/98, X og Y, Sml. I, s. 8261, præmis 21 og 22.

26. I den foreliggende sag ønsker den forelæggende ret således nærmere bestemt oplyst, om midlertidig tilrådighedsstillelse af udstillings- og messestande til udstillere udgør reklamevirksomhed, som pålægges afgift på det sted, hvor kunden har sit hjemsted, eller om ydelser som de her omhandlet henhører under virksomhed inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning og underholdning eller lignende, som pålægges afgift på det sted, hvor messen eller udstillingen afholdes.

27. Af grunde, som jeg redegør for nedenfor, er jeg af den opfattelse, at tilrådighedsstillelse af udstillings- eller messestande til udstillere udgør en ydelse, der er knyttet til udstillings- og messevirksomheden, og som pålægges afgift på det sted, hvor den faktisk præsteres.

28. I dom af 5. juni 2003, Design Concept [8], har Domstolen ganske vist haft lejlighed til at tage stilling til den her omhandlede problematik. I den dom lagde Domstolen til grund, at ydelser, der består i at opsætte stande, rengøre dem og stille medarbejdere til rådighed med henblik på at transportere materialet, er reklamevirksomhed.

29. Af de to følgende grunde mener jeg imidlertid ikke, at ovennævnte dom er afgørende for det forelagte spørgsmål.

30. For det første godtog Domstolen den kategorisering, der var foretaget af den forelæggende rets, som lagde til grund, at disse ydelser a priori var reklamevirksomhed. Domstolen fastslog, at det følger af fast retspraksis, at det inden for rammerne af det samarbejde, der er indført mellem Domstolen og de nationale retter, udelukkende tilkommer den nationale ret, for hvem en tvist er indbragt, og som har ansvaret for den retsafgørelse, som 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 [9]. Da den nationale ret i den sag havde lagt til grund, at de pågældende ydelser a priori var reklamevirksomhed, afslog Domstolen enhver ændring af kategoriseringen af disse ydelser [10].

31. For det andet anførte Domstolen imidlertid, at begrebet reklamevirksomhed er et selvstændigt EU-retligt begreb, og at det i givet fald påhviler den nationale ret at efterprøve, hvordan de pågældende ydelser skal kvalificeres i lyset af Domstolens praksis [11].

32. Det kan således ikke udledes af Design Concept-dommen, at midlertidig levering af stande i forbindelse med en udstilling eller en

8 — Sag C-438/01, Sml. I, s. 5617.

9 — Præmis 14.
10 — Præmis 15.
11 — Ibidem.

messe er reklamevirksomhed som omhandlet i artikel 56, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112.

33. Domstolen kom i øvrigt i dom af 9. marts 2006, Gillan Beach [12], frem til en anden kategorisering af denne form for tjenesteydelser.

34. Ovennævnte sag omhandlede et selskab, Gillan Beach Ltd, som havde organiseret to sejlsportsudstillinger i Frankrig og havde leveret en samlet tjenesteydelse til udstillerne, der bl.a. omfattede opstilling af udstillingsstande og tilrådighedsstillelse af kommunikationsmidler. Spørgsmålet, der rejstes i hovedsagen, var, om en sådan virksomhed var omfattet af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), første led [artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112], som lignende de i denne bestemmelse omhandlede øvrige former for virksomhed.

35. Domstolen anførte for det første, at EU-lovgiver har ønsket, at såfremt tjenesteyderen præsterer sine tjenesteydelser i den stat, hvor ydelserne faktisk udføres, og organisatoren af arrangementet opkræver moms i samme stat, som skal betales af den endelige forbruger, skal den omsætningsafgift, der opkræves af alle disse ydelser, for hvilke omkostningerne indgår i prisen for den samlede ydelse, som betales af den endelige forbruger, erlægges til denne stat, og ikke til den stat, hvori tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske aktivitet [13].

36. Domstolen anførte dernæst, at formålet med en udstilling eller en messe er at præstere forskellige komplekse tjenesteydelser over for en flerhed af adressater — som hovedregel på et bestemt sted og ved en enkelt lejlighed — bl.a. med det formål at præsentere oplysninger, goder eller begivenheder med henblik på at fremme salget heraf [14].

37. Domstolen fastslog til sidst, at den samlede tjenesteydelse, som en arrangør af en messe eller udstilling leverer til udstillerne — i den omhandlede sag opstilling og tilrådighedsstillelse af stande og kommunikationsmidler, personale til modtagelse af besøgende samt leje og overvågning af de områder, hvor de udstillede både var fortøjet — må anses for hørende til de former for virksomhed, som er omfattet af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), første led [15].

38. Forskellen mellem den sag, der gav anledning til ovennævnte dom, og den foreliggende sag består i, at Inter-Mark ikke er arrangør af udstillingerne eller messerne og heller ikke

12 — Sag C-114/05, Sml. I, s. 2427.

13 — Præmis 18 og den deri nævnte retspraksis.

14 — Præmis 25.

15 — Præmis 27. Det bemærkes, at efter Gillan Beach-dommen tilføjede EU-lovgiver fra den 1.1.2010 udstillings- og messevirksomhed til listen over former for virksomhed, der er opregnet i artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112 (jf. artikel 2, nr. 1), i direktiv 2008/8).

leverer sine tjenesteydelser til arrangøren af de pågældende ustillinger eller messer. Inter-Marks tjenesteydelser består udelukkende i midlertidig levering af stande til udstillerne i forbindelse med udstillinger og messer.

39. Af denne grund mener Europa-Kommissionen ikke, at artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112 finder anvendelse i den foreliggende sag. Den er af den opfattelse, at eftersom omkostningerne til levering af stande til udstillerne ikke indgår i prisen for den samlede udstillingsydelse leveret af arrangøren af udstillingen, kan de af Inter-Mark udbudte ydelser ikke afgiftspålægges på stedet for deres udførelse [16]. Kommissionen er af den opfattelse, at det i henhold til 17. betragtning til direktiv 2006/112, hvori det er anført, at leveringsstedet bør fastsættes som beliggende i kundens medlemsstat, navnlig for visse ydelsers vedkommende, der leveres mellem afgiftspligtige personer, og hvis omkostninger indgår i varernes pris, er dette kriterium, der skal tages i betragtning ved fastsættelsen af stedet for det fiskale tilknytningsmoment for de i det nævnte direktivs artikel 44-59 omhandlede ydelser [17], og dette kriterium er ikke opfyldt i den foreliggende sag.

40. Tjenesteyderen spiller således en afgørende rolle i anvendelsen af artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112 på levering af tjenesteydelser.

41. Af de nedenstående årsager deler jeg ikke Kommissionens opfattelse.

42. I dom af 7. oktober 2010, Kronospan Mielec [18], udtalte Domstolen for det første, at det følger af brugen af adverbiet »navnlig« i syvende betragtning til sjette direktiv (17. betragtning til direktiv 2006/112), at anvendelsesområdet for artikel 9, stk. 2, i sjette direktiv (artikel 52 i direktiv 2006/112) ikke er begrænset til tjenesteydelser mellem afgiftspligtige personer, hvis omkostninger indgår i godernes pris [19]. Domstolen tilføjede, at sjette direktiv ikke indeholder noget holdepunkt for at antage, at den omstændighed, at aftageren ikke lader omkostningerne forbundet med tjenesteydelserne indgå direkte men indirekte i prisen for de goder og tjenesteydelser, som han udbyder, er relevant i forbindelse med fastlæggelsen af, om en tjenesteydelse henhører under sjette direktivs artikel 9, stk. 1 eller stk. 2 [20].

43. Den omstændighed, at de omkostninger, der er forbundet med tjenesteydelserne, indgår eller ikke indgår i godernes pris, er efter min mening ikke afgørende for anvendelsen af artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112.

16 — Jf. punkt 34-37 i Kommissionens skriftlige indlæg.
17 — Jf. punkt 37 i samme indlæg.
18 — Sag C-222/09, Sml. I, s. 9277.
19 — Præmis 28.
20 — Præmis 29.

44. Dernæst viser ordlyden af denne bestemmelse efter min mening, at den både omhandler arrangører af de pågældende aktiviteter og tjenesteydere, som ikke arrangerer disse aktiviteter.

45. Artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112 omhandler de ydelser, som omfatter de former for virksomhed, som er opregnet deri, »*herunder ydelser som organisator af sådan virksomhed*« [21]. Jeg mener, at brugen af udtrykket »herunder« angiver, at EU-lovgiver har villet præcisere, at disse ydelser ligeledes omfatter ydelser leveret af organisator ud over ydelser leveret af de øvrige tjenesteydere, når ydelserne leveres i forbindelse med de former for virksomhed, der er opregnet i artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112.

46. Jeg mener i denne henseende, at når EU-lovgiver har sørget for at henføre tjenesteydelser i forbindelse med aktiviteter inden for kunst, kultur m.fl. til en anden regel end den generelle regel med hensyn til fastsættelsen af beskatningsstedet, er det ikke så meget på grund af tjenesteyderen som på grund af karakteren af de ydelser, han udbyder. Det fremgår således af ordlyden af artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112, at det er genstanden for ydelserne, der afgør, om denne bestemmelse skal anvendes på en given ydelse. For at den nævnte bestemmelse finder anvendelse, skal den virksomhed, der udøves af tjenesteyderen, indgå i de deri opregnede former for aktiviteter.

47. Denne konstatering understøttes efter min opfattelse af Domstolens fortolkning af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), i Gillan Beach-dommen. Med henblik på at afgøre, om de pågældende ydelser i denne sag henhører under denne artikel, støttede Domstolen sig på genstanden for virksomheden og ikke på tjenesteyderen. Domstolen anfører således, at en virksomhed må anses for lignende i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), første led, når den har de kendetegn, som også karakteriserer de øvrige kategorier af virksomhed, der er opregnet i denne bestemmelse, og som i betragtning af det nævnte formål gør det berettiget, at sådan virksomhed er omfattet af bestemmelsen [22].

48. Domstolen udtalte herefter, at tjenesteydelser, der består af sådanne former for virksomhed, har en kompleks karakter, idet de omfatter flere ydelser, og at ydelserne normalt præsteres til flere, nemlig alle de personer, som i forskellige egenskaber deltager i virksomhed inden for kulturel aktivitet, kunst, sport, videnskab, undervisning eller underholdning [23]. Domstolen tilføjede, at sådanne ydelser endvidere har det fælles træk, at de normalt præsteres i forbindelse med enkeltstående arrangementer, og at det sted, hvor de faktisk udføres, principielt er let at bestemme,

21 — Min fremhævelse.

22 — Præmis 22.

23 — Præmis 23.

idet de pågældende arrangementer finder sted i præcist afgrænsede lokaliteter [24].

49. Det er efter min opfattelse klart, at anvendelsen af artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112 på en tjenesteydelse ikke afhænger af den, der leverer den, men af ydelsens genstand.

50. Der er i øvrigt tale om samme tilgang i dom af 26. september 1996, Dudda [25]. I denne dom udtalte Domstolen vedrørende tjenesteydelser, der er knyttet til en virksomhed inden for bl.a. kulturel aktivitet, kunst, sport, videnskab, undervisning og underholdning eller lignende, at der er tale om ydelser, som objektivt er knyttet til hovedydelsen, uafhængigt af, hvem der udfører dem [26]. Domstolen tilføjede, at denne fortolkning støttes af ordlyden af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), første led, som omhandler tjenesteydelser, der er knyttet til bl.a. virksomhed inden for kunst eller underholdning, og som ikke indeholder nogen angivelse af, hvilke personer der udfører den pågældende virksomhed [27].

51. Denne analyse er berettiget af det forhold, at den logik, der ligger til grund for artikel 52 i direktiv 2006/112, sigter mod, at afgiftspålæggelsen i videst muligt omfang sker på det sted, hvor goderne og tjenesteydelserne forbruges [28]. For alle disse kategorier af tjenesteydelser er det sted, hvor ydelserne faktisk udføres, principielt let at bestemme [29]. Det afgørende element, som muliggør afgiftspålæggelse tættest på stedet for det faktiske forbrug, er således ikke tjenesteyderens identitet, men selve genstanden for ydelsen, som vil gøre det muligt let at bestemme det sted, hvor ydelsen udføres.

52. Vedrørende selve genstanden for de pågældende tjenesteydelser i hovedsagen ønsker den forelæggende ret oplyst, om disse ydelser ikke kan kategoriseres som reklamevirksomhed i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 56, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112, og som pålægges afgift på det sted, hvor kunden har etableret hjemstedet for sin økonomiske aktivitet.

53. Den forelæggende rets tvivl er knyttet til den omstændighed, at de ydelser, der leveres af Inter-Mark, tager hensyn til kundernes individuelle krav, særligt med hensyn til standens udseende og funktionalitet. Standens udformning har således til formål at vække potentielle køberes interesse og vil være en del af et markedsføringstiltag for de varer eller tjenesteydelser, der udbydes af udstilleren. Herved nærmer disse ydelser sig reklamevirksomhed.

24 — Præmis 24.
25 — Sag C-327/94, Sml. I, s, 4595.
26 — Præmis 27 og 28.
27 — Præmis 29.
28 — Jf. i denne retning dom af 3.9.2009, sag C-37/08, RCI Europe, Sml. I, s. 7533, præmis 39).
29 — Jf. Gillan Beach-dommen, præmis 24.

54. Kommissionen mener i denne henseende, at standens udseende og udformning kan øge virkningen af et markedsføringstiltag for de varer, der udbydes af udstilleren, betragteligt [30]. Den finder derfor, at levering af individualiserede stande, dvs. som er udformet specielt til en given udstiller og uløseligt forbundet med det udstillende selskabs image, kan anses for reklamevirksomhed [31].

55. Begrebet reklamevirksomhed er defineret i dom af 17. november 1993, Kommissionen mod Frankrig [32]. I denne dom fastslog Domstolen, at begrebet reklame nødvendigvis indebærer spredning af et budskab, som skal informere forbrugerne om en vares eller en tjenesteydelses eksistens og kvaliteter med henblik på at forøge salget heraf [33]. Domstolen anførte også, at budskabet kan spredes ved anvendelse af andre midler end tale, skrift, billeder, pressen eller medierne [34].

56. Domstolen udtalte endvidere, at det ikke er en ufravigelig betingelse, at der er tale om en tjenesteyder, for at en ydelse kan betegnes som reklame, og at det er tilstrækkeligt, at et markedsføringstiltag såsom salg af varer til nedsat pris, uddeling til forbrugerne af løsøregenstande, som er solgt til aftageren af et reklamebureau, levering af tjenesteydelser til nedsat pris eller gratis eller arrangering af et cocktailparty eller en banket indebærer overbringelse af et budskab, der skal orientere offentligheden om den pågældende vares eller tjenesteydelses eksistens og kvaliteter med det formål at forøge salget heraf, for at der er tale om reklamevirksomhed [35].

57. Det samme gælder for enhver anden transaktion, der er uløseligt forbundet med en reklamekampagne og derfor er med til at overbringe reklamebudskabet [36].

58. Selv om en tjenesteyders opsætning af en stand bidrager til at præsentere udstillerens vare og derfor skal være attraktiv, mener jeg dog ikke, at denne ydelse skal kategoriseres som reklamevirksomhed som omhandlet i artikel 56, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112.

59. Levering af en stand i forbindelse med en messe udgør ganske vist ikke selve messevirksomheden. Standen er imidlertid det materielle element, der er nødvendigt for gennemførelsen af den pågældende aktivitet. Leveringen af en stand har derfor efter min mening ikke andet formål end at give materiel mulighed for at deltage i messen ved at give udstilleren mulighed for at præsentere sine varer.

30 — Jf. punkt 20 i Kommissionens skriftlige indlæg.
31 — Ibidem.
32 — Sag C-68/92, Sml. I, s. 5881.
33 — Præmis 16.
34 — Ibidem.
35 — Præmis 17 og 18.
36 — Præmis 19.

60. Levering af en stand ved en anden leverandør end arrangøren af udstillingen eller messen er således en tjenesteydelse, der er knyttet til en virksomhed, der består i at arrangere den pågældende udstilling eller messe, idet den er en nødvendig betingelse for gennemførelsen heraf [37].

61. Den omstændighed, at Inter-Mark udbyder individualiseret udformning af standen, kan efter min mening ikke ændre denne kategorisering. I modsætning til, hvad Kommissionen synes at fremføre, mener jeg ikke, at stande leveret af en tjenesteyder, for at kunne være knyttet til de i artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112 opregnede kategorier, skal være ensartede modeller og ikke udformet efter hver enkelt udstillers krav [38].

62. Det er ikke svært at se, at Inter-Mark efter de af udstilleren udbudte varers eller tjenesteydelsers karakter og efter kundernes krav bør tilpasse stande og udforme dem i overensstemmelse hermed. F.eks. vil en udstiller, som udbyder bøger til de besøgende, have brug for en stand, der er udstyret med stativer til bøgerne, mens en udstiller, der udbyder vin, skal udstyres med bl.a. borde og stole til prøvesmagning.

63. At fremme salget af de varer, der af udstillerne præsenteres for de besøgende, er selve formålet med messevirksomhed [39], og udformningen af en stand bidrager utvivlsomt til at virkeliggøre dette formål. Ifølge Domstolens ovennævnte praksis er formålet med reklamevirksomhed imidlertid at præsentere et budskab, der oplyser de besøgende om kvaliteten af de af udstilleren udbudte varer og tjenesteydelser.

64. Efter de oplysninger, der fremgår af sagsakterne, synes dette ikke at være tilfældet i hovedsagen, idet den forelæggende ret blot anfører, at Inter-Mark tager hensyn til kundernes individuelle krav, særlig med hensyn til standens udseende og funktionalitet, og kan levere transport og montering af delene til standen på det sted, hvor arrangementet afholdes [40].

65. På baggrund af samtlige ovenstående betragtninger er jeg af den opfattelse, at artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at levering af ydelser, der består i midlertidigt at stille messestande til rådighed for udstillere, er en ydelse, som er knyttet til messe- og udstillingsvirksomhed og således henhører under denne bestemmelse.

37 — Jf. Dudda-dommen, præmis 27.

38 — Jf. punkt 20 og 21 i Kommissionens skriftlige indlæg.

39 — Jf. Gillan Beach-dommen, præmis 25.

40 — Jf. den franske udgave af forelæggelseskendelsen, s. 3.

V — Forslag til afgørelse

66. På baggrund af samtlige ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at svare Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu som følger:

»Artikel 52, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at levering af ydelser, der består i midlertidigt at stille messestande til rådighed for udstillere, er en ydelse, som er knyttet til messe- og udstillingsvirksomhed og således henhører under denne bestemmelse.«