FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT YVES BOT

föredraget den 13 januari 2011 [1]

1. Förevarande begäran om förhandsavgörande avser rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, [2] och närmare bestämt fastställandet av platsen för tillhandahållandet av tjänster som avser tillfälligt tillhandhållande av mässmontrar.

2. Den nationella domstolen har begärt att domstolen ska slå fast huruvida tillhandahållandet av tjänster i form av tillfälliga upplåtelser av montrar vid mässor eller utställningar utgör en reklamtjänst i den mening som avses i artikel 56.1 b i direktiv 2006/112 som ska beskattas på den plats där köparen är etablerad eller huruvida denna typ av tillhandahållande omfattas av artikel 52 a i nämnda direktiv, som är tillämplig på kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga och liknande verksamheter samt tillhandahållande av tjänster som har samband med dessa verksamheter, och följaktligen ska beskattas på den plats där tjänsten faktiskt utförs.

3. I förevarande förslag till avgörande kommer jag att ange skälen till att jag anser att artikel 52 a i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att tillhandahållandet av tjänster i form av tillfälliga upplåtelser av mässmontrar till utställare utgör ett tillhandahållande som har samband med mäss- och utställningsverksamhet och därför omfattas av denna bestämmelse.

I — Tillämpliga bestämmelser

A — *Unionsrätten*

4. Sjätte direktivet 77/388/EEG [3] har flera gånger ändrats på väsentliga punkter, och direktiv 2006/112 utgör en omarbetning av direktivet.

1 — Originalspråk: franska.

2 — Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat direktiv 2006/112).

3 — 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).

5. I artikel 1.2 första stycket i direktiv 2006/112 anges att principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna.

6. Den grundläggande principen för det gemensamma systemet för mervärdesskatt är således att beskattning ska ske på den plats där konsumtionen faktiskt sker, [4] vilket således gör det möjligt att säkerställa att mervärdesskatteintäkterna tillfaller den medlemsstat där slutkonsumtionen av en vara eller en tjänst sker.

7. Fastställandet av platsen där konsumtionen sker är följaktligen av avgörande betydelse, eftersom konsumtionsmedlemsstatens tilldelning av mervärdesskatten är avhängig därav.

8. För att möjliggöra en tillämpning av denna princip och undvika behörighetskonflikter mellan medlemsstaterna [5] och dubbelbeskattning eller utebliven beskattning, har unionslagstiftaren, i fråga om tillhandahållanden av tjänster, infört en allmän regel och särskilda regler som är tillämpliga beroende på arten av den tjänst som tillhandahålls.

9. I artikel 43 i direktiv 2006/112 föreskrivs således att platsen för tillhandahållande av tjänster ska anses vara den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe från vilket tillhandahållandet av tjänsterna görs eller, i avsaknad av ett sådant säte eller fast etableringsställe, den plats där tillhandahållaren är bosatt eller stadigvarande vistas.

10. Vad beträffar kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga och liknande verksamheter, däribland tillhandahållande av tjänster av sådana verksamheters organisatörer och i förekommande fall tillhandahållande av tjänster som har samband med dessa verksamheter, anges det i artikel 52 a i direktivet att platsen för tillhandahållande av sådana tjänster ska vara den plats där tjänsten faktiskt utförs.

11. Slutligen föreskrivs det i artikel 56.1 b i direktivet att platsen för tillhandahållanden av reklamtjänster till köpare som är etablerade utanför Europeiska gemenskapen eller till beskattningsbara personer som är etablerade i gemenskapen men inte i samma medlemsstat som tillhandahållaren, ska vara den plats där köparen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe för vilket tillhandahållandet av tjänster görs eller, i avsaknad av ett sådant säte eller fast etableringsställe, den plats där han är bosatt eller stadigvarande vistas.

4 — Se skäl 3 i rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster (EUT L 44, s. 11). Se även punkt 3.1.1 i meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén – Resultatuppföljning och uppdatering av prioriteringarna i strategin på mervärdesskatteområdet av den 20 oktober 2003 (KOM(2003) 614 slutlig).

5 — Se skäl 17 i direktiv 2006/112.

B — *Den nationella rätten*

12. I artikel 27.2 punkt 3 a i lag av den 11 mars 2004 om mervärdesskatt (Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług)[6] föreskrivs att platsen för tillhandahållande av tjänster som avser kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga och liknande verksamheter, samt liknande tjänster, såsom mässor och utställningar, och tillhandahållande av tjänster som har samband med dessa verksamheter, ska vara den plats där tjänsterna faktiskt utförs.

13. I artikel 27.3 i denna lag stadgas att om sådana tjänster som avses i artikel 27.4 i samma lag tillhandahålls fysiska eller juridiska personer, eller delar av organisationer som inte är juridiska personer, som har sitt säte eller hemvist i tredjeland, eller beskattningsbara personer som har sitt säte eller hemvist inom gemenskapen men i en annan stat än den som tillhandahåller tjänsten, ska platsen för tillhandahållandet av dessa tjänster vara den plats där köparen av tjänsterna har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe för vilket tillhandahållandet av tjänster görs eller, i avsaknad av ett sådant säte eller fast etableringsställe, den plats där han är bosatt eller stadigvarande vistas.

14. Sistnämnda bestämmelse är, enligt artikel 27.4 punkt 2 i nämnda lag, tillämplig på bland annat reklamtjänster.

II — Bakgrund och målet vid den nationella domstolen

15. Inter-Mark Group sp. z o.o., sp. komandytowa w Poznaniu (nedan kallat Inter-Mark) är registrerat som skattskyldig till mervärdesskatt i Polen. Den verksamhet som företaget önskar bedriva avser tillfälliga upplåtelser av montrar till utställare vid mässor och utställningar, huvudsakligen utländska utställare, som ställer ut sina varor och tjänster vid sådana evenemang. Mässorna och utställningarna kommer att äga rum såväl i Polen som i andra medlemsstater och i tredjeland.

16. Den nationella domstolen har i sin begäran om förhandsavgörande angett att upplåtelserna av montrar vanligtvis föregås av utarbetandet av ett förslag till monter och visuell utformning av denna. Den har även uppgett att Inter-Mark, inom ramen för sin verksamhet, kan komma att sköta transporten av monterdelarna och montering av montern på den plats där mässan eller utställningen hålls.

6 — Dz. U nr 54, position 535.

17. För att få veta storleken på den mervärdesskatt som kommer att belöpa på företagets verksamhet, ingav Inter-Mark den 11 februari 2009 en skrivelse till Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (direktören för skattekontoret i Poznań) och begärde en tolkning av bestämmelserna i mervärdesskattelagen.

18. I en skrivelse av den 4 maj 2009 uppgav Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu att platsen för tillhandahållande av tjänster, i samband med sådana verksamheter som Inter-Marks, enligt artikel 27.2 punkt 3 i mervärdesskattelagen ska vara den plats där tjänsterna faktiskt utförs. I motsats till vad Inter-Mark hävdade, ansåg nämligen Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu att dessa verksamheter inte utgjorde en form av övertygande kommunikation och därför inte kunde anses utgöra reklamtjänster.

19. Inter-Mark begärde att Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu skulle ompröva sitt beslut, vilken i en skrivelse av den 12 juni 2009 vidhöll sin ståndpunkt.

20. Inter-Mark anser att de tjänster som företaget erbjuder ska anses utgöra reklamtjänster och överklagade därför beslutet av den 4 maj 2009 hos den nationella domstolen.

III — Tolkningsfrågorna

21. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Polen) fann det vara oklart hur vissa bestämmelser i unionsrätten skulle tolkas och beslutade därför att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Ska artikel 52 a i ... direktiv 2006/112 ... tolkas så, att tillhandahållande av tjänster i form av tillfälliga upplåtelser av utställnings- och mässmontrar till kunder som marknadsför sig på mässor och utställningar omfattas av de tjänster som anges i denna artikel och som har samband med verksamheten som består i att arrangera mässor och utställningar, det vill säga tjänster som liknar kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska och underhållningsmässiga verksamheter, och som ska beskattas på den plats där tjänsten faktiskt utförs?

2) Eller ska det anses att det är fråga om reklamtjänster som enligt artikel 56.1 b i direktiv 2006/112 ska beskattas på den plats där köparen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe för vilket tillhandahållandet av tjänster görs eller, i avsaknad av ett sådant säte eller fast etableringsställe,

den plats där han är bosatt eller stadigvarande vistas,

— när dessa tillhandahållanden av tjänster, som avser tillfälliga upplåtelser av montrar till kunder som marknadsför sig på mässor och utställningar, normalt sett föregås av utarbetandet av ett förslag till monter och visuell utformning av denna, och i förekommande fall transport av monterdelarna och montering av montern på den plats där mässan eller utställningen hålls, och tjänsteleverantörens kunder, som ställer ut sina varor eller tjänster, betalar evenemangets arrangör en särskild ersättning för möjligheten att delta i mässan eller utställningen, som täcker kostnaderna för försörjningstjänster, mässans infrastruktur, medietjänster etcetera?

Varje utställare ansvarar själv för att utrusta och montera den egna montern och utnyttjar i detta avseende de ifrågavarande tjänster som kräver en tolkning.

Arrangörerna av mässorna eller utställningarna tar av besökarna ut en särskild inträdesavgift som tillfaller arrangören och inte tjänsteleverantören.”

IV — Min bedömning

22. Innan jag påbörjar min bedömning är det lämpligt att göra följande påpekande.

23. Målet vid den nationella domstolen har sin grund i en tvist mellan Inter-Mark och Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu angående den sistnämndes förhandsbesked om den framtida beskattningen av Inter-Marks verksamheter. Vid den tidpunkt då den nationella domstolen hänsköt sina tolkningsfrågor till domstolen hade således inte någon skattepliktig transaktion ännu genomförts. Det skulle därför kunna göras gällande att domstolen prövar en hypotetisk fråga.

24. Jag anser dock att en sådan omständighet inte kan påverka bedömningen av huruvida frågorna kan tas upp till sakprövning. Parterna har för övrigt inte bestritt att dessa kan tas upp till sakprövning.

25. Målet vid den nationella domstolen gäller nämligen en verklig tvist, eftersom Inter-Mark har överklagat det förhandsbesked som Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu lämnade och därigenom vill få till stånd en domstolsprövning av förhandsbeskedets lagenlighet, vilket gör att domstolen har tillräckliga uppgifter om den situation som målet vid den nationella domstolen avser för att kunna tolka bestämmelserna i unionsrätten. [7]

7 — Se dom av den 18 november 1999 i mål C-200/98, X och Y (REG 1999, s. I-8261), punkterna 21 och 22.

26. I förevarande mål önskar således den nationella domstolen få klarhet i huruvida tillfälliga upplåtelser av mäss- eller utställningsmontrar till utställare utgör en reklamtjänst som ska beskattas på den plats där köparen är etablerad eller huruvida denna typ av tillhandahållande hör till tillhandahållande av kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga och liknande tjänster och ska beskattas på den plats där mässan eller utställningen äger rum.

27. Av de skäl som kommer att anges nedan anser jag att upplåtelser av mäss- eller utställningsmontrar till utställare utgör ett tillhandahållande av tjänster som har samband med mäss- och utställningsverksamhet och som ska beskattas på den plats där tjänsten faktiskt utförs.

28. I dom av den 5 juni 2003 i målet Design Concept [8] har domstolen visserligen redan haft tillfälle att ta ställning till den nu aktuella frågan. I den domen utgick domstolen från antagandet att tjänster som består i att uppföra stånd, att städa dem och att ställa personal till förfogande för materialtransport utgör reklamtjänster.

29. Jag anser dock att nämnda dom inte är avgörande för den fråga som har ställts i förevarande mål, av följande två skäl.

30. För det första godtog domstolen den nationella domstolens kvalificering av dessa tjänster, vilken ansåg att dessa a priori utgjorde reklamtjänster. Domstolen förklarade nämligen att det – inom ramen för samarbetet mellan EU-domstolen och de nationella domstolarna – enligt fast rättspraxis uteslutande ankommer på den nationella domstolen, vid vilken tvisten anhängiggjorts och vilken har ansvaret för det rättsliga avgörandet, att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till domstolen. [9] Eftersom den nationella domstolen i det målet ansåg att de aktuella tjänsterna a priori utgjorde reklamtjänster, avstod domstolen från att ändra kvalificeringen av dessa tjänster. [10]

31. För det andra angav dock domstolen att begreppet reklamtjänster är ett självständigt unionsrättsligt begrepp och att den nationella domstolen i förekommande fall ska pröva hur de berörda tjänsterna ska kvalificeras mot bakgrund av domstolens praxis. [11]

32. Av domen i det ovannämnda målet Design Concept går det följaktligen inte att dra slutsatsen att tillfälligt tillhandahållande av montrar vid en mässa eller en utställning

8 — Dom av den 5 juni 2003 i mål C-438/01, Design Concept (REG 2003, s. I-5617).

9 — Punkt 14.
10 — Punkt 15.
11 — Idem.

utgör en reklamtjänst i den mening som avses i artikel 56.1 b i direktiv 2006/112.

33. Vidare kom domstolen, i dom av den 9 mars 2006 i målet Gillan Beach, [12] fram till en annan kvalificering av denna typ av tillhandahållande av tjänster.

34. Bakgrunden till det målet var att ett bolag, Gillan Beach Ltd, hade anordnat två båtmässor i Frankrike och tillhandahållit utställarna allomfattande tjänster som bland annat bestod i att sätta upp och tillhandahålla montrar och kommunikationsutrustning. Den fråga som uppkom i målet vid den nationella domstolen var huruvida denna verksamhet omfattades av artikel 9.2 c första strecksatsen i sjätte direktivet (artikel 52 a i direktiv 2006/112) som en verksamhet som liknar de verksamheter som avses i nämnda bestämmelse.

35. Domstolen angav först att unionslagstiftaren hade ansett att – i den mån leverantören tillhandahåller sina tjänster i den stat där dessa tjänster faktiskt utförs och organisatören av evenemanget i samma stat tar ut den mervärdesskatt som ska påföras slutkonsumenten – mervärdesskatten, vilken som beräkningsgrund har samtliga de tjänster vilkas kostnad ingår i slutkonsumentens pris för den slutliga tjänsten, ska betalas in till denna stat och inte till den stat där leverantören har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. [13]

36. Därefter förklarade domstolen att en salong eller en mässa är tänkt att i princip på en enda plats under en bestämd tid erbjuda en mängd olika mottagare olika tillhandahållanden av sammansatt natur, bland annat i syfte att presentera information, varor eller evenemang för att marknadsföra dessa gentemot besökarna. [14]

37. Domstolen slog följaktligen fast att det allomfattande tillhandahållande som sker från en arrangör av en salong eller en mässa till utställarna, i det fallet att sätta upp och tillhandahålla montrar och kommunikationsutrustning, tillhandahålla värdar samt hyra förtöjningsplatser för utställningsbåtarna och övervaka dessa, ska anses ingå bland de tillhandahållanden som avses i artikel 9.2 c första strecksatsen i sjätte direktivet. [15]

38. Skillnaden mellan det mål som utmynnade i den domen och förevarande mål är att Inter-Mark inte arrangerar mässor eller utställningar och att företaget inte heller tillhandahåller sina tjänster till arrangören

12 — Dom av den 9 mars 2006 i mål C-114/05, Gillan Beach (REG 2006, s. I-2427).

13 — Punkt 18 och där angiven rättspraxis.

14 — Punkt 25.

15 — Punkt 27. Jag vill påpeka att unionslagstiftaren, efter domen i det ovannämnda målet Gillan Beach, från och med den 1 januari 2010 har lagt till mäss- och utställningsverksamhet i förteckningen över de verksamheter som anges i artikel 52 a i direktiv 2006/112 (se artikel 2 punkt 1 i direktiv 2008/8).

av sådana mässor eller utställningar. Inter-Marks tillhandahållanden av tjänster består i att tillfälligt tillhandahålla montrar enbart till utställare vid mässor eller utställningar.

39. Av det skälet anser Europeiska kommissionen att artikel 52 a i direktiv 2006/112 inte är tillämplig i förevarande mål. Den anser att de tjänster som Inter-Mark erbjuder inte kan beskattas på den plats där de utförs, eftersom kostnaderna för tjänsten att tillhandahålla montrar till utställarna inte ingår i priset för det allomfattande tillhandahållande av utställningstjänster som arrangören av salongen tillhandahåller. [16] Kommissionen anser att det enligt skäl 17 i nämnda direktiv, vari det anges att platsen för tillhandahållande av tjänster bör anses vara belägen i köparens medlemsstat, särskilt vid vissa tjänster som tillhandahålls mellan beskattningsbara personer i fall då kostnaden för tjänsterna ingår i varornas pris, är det kriterium som ska beaktas för att fastställa platsen för den skattemässiga anknytningen för de tillhandahållanden av tjänster som avses i artiklarna 44–59 i nämnda direktiv [17] och att detta kriterium inte är uppfyllt i förevarande mål.

40. Tjänsteleverantörens ställning skulle således vara av avgörande betydelse vid tillämpningen av artikel 52 a i direktiv 2006/112 på tillhandahållanden av tjänster.

16 — Se punkterna 34–37 i kommissionens skriftliga yttrande.

17 — Se punkt 37 i samma yttrande.

41. Jag delar inte kommissionens ståndpunkt av följande skäl.

42. För det första angav domstolen, i dom av den 7 oktober 2010 i målet Kronospan Mielec, [18] att tillämpningsområdet för artikel 9.2 i sjätte direktivet (artikel 52 i direktiv 2006/112) inte är begränsat till tillhandahållanden av tjänster mellan skattskyldiga personer, vilkas kostnader ingår i priset för varorna och att detta följer av uttrycket ”särskilt vad beträffar” i sjunde skälet i sjätte direktivet (skäl 17 i direktiv 2006/112). [19] Domstolen tillade att sjätte direktivet inte innehåller något som tyder på att bedömningen av huruvida en tjänst omfattas av artikel 9.1 eller 9.2 i sjätte direktivet skulle påverkas av att köparen inte direkt, utan indirekt, låter kostnaderna för tjänsterna ingå i priset för de varor och tjänster som han erbjuder. [20]

43. Jag anser följaktligen att det inte är avgörande för tillämpningen av artikel 52 a i direktiv 2006/112 huruvida kostnaden för tjänsten ingår i varornas pris.

18 — Dom av den 7 oktober 2010 i mål C-222/09, Kronospan Mielec (REU 2010, s. I-9277).

19 — Punkt 28.

20 — Punkt 29.

44. Vidare anser jag att lydelsen i denna bestämmelse visar att den avser både organisatörer av sådana verksamheter och tillhandahållare som inte organiserar sådana verksamheter.

45. Nämnda bestämmelse avser nämligen tillhandahållande av tjänster som avser de verksamheter som anges däri, *”däribland [tillhandahållande av tjänster] av sådana verksamheters organisatörer”*.[21] Enligt min mening tyder användningen av uttrycket ”däribland” på att unionslagstiftaren avsett att precisera att sådana tillhandahållanden av tjänster även omfattar tjänster som tillhandahålls av organisatörer, utöver de tjänster som tillhandahålls av andra tillhandahållare, eftersom dessa tjänster avser de verksamheter som anges i artikel 52 a i direktiv 2006/112.

46. Jag anser i det avseendet att om unionslagstiftaren särskilt har föreskrivit att tillhandahållanden av tjänster som avser en konstnärlig, kulturell eller annan verksamhet ska omfattas av en annan regel än den allmänna regeln för fastställande av platsen för beskattning, beror det inte på tillhandahållarens ställning utan snarare på arten av de tjänster som tillhandahållaren erbjuder. Det framgår nämligen av lydelsen i artikel 52 a i direktiv 2006/112 att det är föremålet för tillhandahållandet av tjänster som avgör huruvida denna bestämmelse ska tillämpas på ett visst tillhandahållande av tjänster. För att bestämmelsen ska vara tillämplig krävs det att den verksamhet som tjänsteleverantören bedriver hör till de verksamheter som anges däri.

47. Enligt min mening bekräftas detta konstaterade av den tolkning av artikel 9.2 c i sjätte direktivet som domstolen gjorde i domen i det ovannämnda målet Gillan Beach. För att fastställa huruvida de tjänster som var i fråga i det målet omfattades av denna artikel fäste nämligen domstolen vikt vid verksamhetens föremål och inte vid tillhandahållarens ställning. Domstolen angav således att en verksamhet ska anses vara liknande i den mening som avses i nämnda artikel när den uppvisar samma kännetecken som dem som gäller för övriga kategorier av verksamheter som räknas upp däri och som motiverar att dessa verksamheter omfattas av denna bestämmelse.[22]

48. Domstolen angav sedan att tillhandahållanden av tjänster som avser sådana verksamheter har en sammansatt natur, eftersom de omfattar flera olika tjänster och normalt sker till en mängd olika mottagare, det vill säga samtliga de personer som i olika egenskaper deltar i kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska eller underhållningsmässiga verksamheter.[23] Domstolen tillade att sådana tillhandahållanden även gemensamt kännetecknas av att de allmänt tillhandahålls vid i tiden avgränsade arrangemang, och den plats där dessa tillhandahållanden faktiskt utförs är principiellt sett lätt

21 — Min kursivering.

22 — Punkt 22.

23 — Punkt 23.

att fastställa då dessa arrangemang äger rum på ett visst ställe. [24]

49. Jag anser att det är tydligt att tillämpningen av artikel 52 a i direktiv 2006/112 på ett tillhandahållande av tjänster inte är avhängig av tillhandahållarens ställning, utan av själva föremålet för tillhandahållandet.

50. Samma synsätt tillämpades för övrigt i dom av den 26 september 1996 i målet Dudda. [25] I den domen angav nämligen domstolen, beträffande dithörande tjänster i förhållande till kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga och liknande aktiviteter, att det rör sig om tjänster som är dithörande i förhållande till den huvudsakliga aktiviteten sedd objektivt, oberoende av vem som utför dem. [26] Domstolen tillade att denna tolkning stöds av lydelsen i artikel 9.2 c första strecksatsen i sjätte direktivet, där det hänvisas till tjänster som är dithörande i förhållande till exempelvis konstnärliga eller underhållningsmässiga aktiviteter, utan att det anges av vem tjänsterna utförs. [27]

51. Denna bedömning motiveras av det förhållandet att beskattning i enlighet med logiken i artikel 52 i direktiv 2006/112 ska ske, i den mån det är möjligt, på den plats där de tjänster som anges i artikeln omsätts. [28] Beträffande samtliga dessa kategorier av tjänster är den plats där tillhandahållandena faktiskt utförs principiellt sett lätt att fastställa. [29] Den avgörande faktorn som möjliggör en beskattning närmast den plats där konsumtionen faktiskt sker är följaktligen inte tillhandahållarens identitet, utan själva föremålet för det tillhandahållande av tjänster som kommer att göra det möjligt att lätt fastställa den plats där tillhandahållandet sker.

52. Beträffande själva föremålet för de tillhandahållanden av tjänster som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, önskar nämnda domstol få klarhet i huruvida dessa tillhandahållanden skulle kunna kvalificeras som reklamtjänster i den mening som avses i artikel 56.1 b i direktiv 2006/112, vilka ska beskattas på den plats där köparen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet.

53. Den nationella domstolens osäkerhet hänger samman med att de tjänster som Inter-Mark tillhandahåller tar hänsyn till kundernas individuella krav, i synnerhet vad beträffar monterns utseende och funktioner. Montrarnas utformning har följaktligen till syfte att väcka potentiella köpares intressen och blir en del av marknadsföringen av de varor eller tjänster som utställaren erbjuder. I det hänseendet liknar dessa tjänster reklamtjänster.

24 — Punkt 24.

25 — Dom av den 26 september 1996 i mål C-327/94, Dudda (REG 1996, s. I-4595).

26 — Punkterna 27 och 28.

27 — Punkt 29.

28 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 september 2009 i mål C-37/08, RCI Europe (REG 2009, s. I-7533), punkt 39.

29 — Se domen i det ovannämnda målet Gillan Beach, punkt 24.

54. Kommissionen anser i det avseendet att monterns utseende och utformning avsevärt kan öka effekten av marknadsföringen av de varor som utställaren erbjuder. [30] Den är således av den uppfattningen att tillhandahållandet av individuellt anpassade montrar, det vill säga som särskilt utformats för en viss utställare och som hör ihop med det utställande bolagets image, kan anses utgöra en reklamtjänst. [31]

55. Begreppet reklamtjänster definierades i dom av den 17 november 1993 i målet kommissionen mot Frankrike. [32] I den domen slog domstolen fast att begreppet reklam med nödvändighet innebär spridningen av ett budskap som är avsett att informera konsumenterna om en varas eller en tjänst existens och egenskaper, i syfte att öka försäljningen av denna. [33] Domstolen angav även att budskapet kan spridas med hjälp av andra medel än i tal, skrift, bild, press eller media. [34]

56. Domstolen tillade att ställningen som tjänsteleverantör inte utgör ett nödvändigt krav för att en tjänst ska betecknas som en reklamtjänst. För att en säljfrämjande åtgärd, som till exempel att sälja varor till nedsatt pris, att till konsumenter dela ut materiell lös egendom som en reklambyrå sålt till tjänstemottagaren, att tillhandahålla tjänster till nedsatt pris eller gratis eller att anordna ett cocktailparty eller en bankett, ska kunna betecknas som en reklamtjänst räcker det att den innebär förmedling av ett budskap för att informera allmänheten om varans eller tjänstens existens och egenskaper, i syfte att öka försäljningen av denna. [35]

57. Samma sak gäller transaktioner som är oupplösligt förbundna med en reklamkampanj och som därför bidrar till att förmedla reklambudskapet. [36]

58. Även om en tjänsteleverantörs utformning av en monter bidrar till att framhäva utställarens vara och därför ska vara lockande, anser jag dock inte att denna tjänst ska betecknas som en reklamtjänst i den mening som avses i artikel 56.1 b i direktiv 2006/112.

59. Att enbart tillhandahålla montrar vid en mässa utgör förvisso inte själva mässverksamheten. Montern utgör dock en oundgänglig faktisk del för att utföra denna verksamhet. Enligt min mening har således tillhandahållandet av montrar inte något annat syfte än att erbjuda en faktisk möjlighet att delta i mässan genom att möjliggöra för utställaren att ställa ut sina varor.

30 — Se punkt 20 i kommissionens skriftliga yttrande.
31 — Idem.
32 — Dom av den 17 november 1993 i mål C-68/92, kommissionen mot Frankrike (REG 1993, s. I-5881).
33 — Punkt 16.
34 — Idem.
35 — Punkterna 17 och 18.
36 — Punkt 19.

60. Således utgör tillhandahållandet av montrar av en annan tillhandahållare än arrangören av mässan eller utställningen en tjänst som har samband med verksamheten att organisera denna mässa eller utställning, eftersom det utgör en nödvändig förutsättning för att denna verksamhet ska kunna utföras. [37]

61. Det förhållandet att Inter-Mark erbjuder en individuell anpassning av monterns utformning kan enligt min mening inte påverka denna kvalificering. Till skillnad från vad kommissionen tycks hävda anser jag inte att de montrar som leverantören tillhandahåller måste vara av likartade modeller och inte får anpassas till varje utställares krav för att hänföras till de kategorier som anges i artikel 52 a i direktiv 2006/112. [38]

62. Det är lätt att förstå att Inter-Mark, beroende på arten av de varor eller tjänster som utställaren erbjuder och kundernas krav, måste anpassa montern och utforma den i enlighet därmed. En utställare som erbjuder böcker till besökarna har till exempel behov av en monter som är utrustad med utställningshyllor anpassade till böcker, medan en utställare som erbjuder vin måste utrustas med bland annat bord och stolar för vinprovningen.

63. Att gentemot besökarna marknadsföra de varor som utställarna ställer ut är själva syftet med mässverksamhet [39] och utformningen av montrar bidrar utan tvekan till att uppnå detta syfte. Enligt domstolens ovannämnda praxis ska dock en reklamtjänst ha till syfte att förmedla ett budskap som informerar besökarna om egenskaperna hos de varor och tjänster som utställarna erbjuder.

64. Enligt vad som framkommit av handlingarna i målet tycks så inte vara fallet i målet vid den nationella domstolen. Nämnda domstol har nämligen endast angett att Inter-Mark tar hänsyn till sina kunders individuella krav, särskilt vad gäller monterns utseende och funktioner, och att företaget kan tillhandahålla transport och montering av monterdelarna på den plats där evenemanget hålls. [40]

65. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag följaktligen att artikel 52 a i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att tillhandahållandet av tjänster i form av tillfälliga upplåtelser av mässmontrar till utställare utgör ett tillhandahållande som har samband med mäss- och utställningsverksamhet varför det omfattas av denna bestämmelse.

37 — Se domen i det ovannämnda målet Dudda, punkt 27.

38 — Se punkterna 20 och 21 i kommissionens skriftliga yttrande.

39 — Se domen i det ovannämnda målet Gillan Beach, punkt 25.

40 — Se den franska språkversionen av beslutet om hänskjutande, s. 3.

V — Förslag till avgörande

66. Mot bakgrund av vad som anförts ovan föreslår jag att domstolen ska ge Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu följande svar:

Artikel 52 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att tillhandahållandet av tjänster i form av tillfälliga upplåtelser av mässmontrar till utställare utgör ett tillhandahållande som har samband med mäss- och utställningsverksamhet varför det omfattas av denna bestämmelse.