DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

9. marts 2006 *

I sag C-114/05,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Conseil d'État (Frankrig) ved afgørelse af 10. januar 2005, indgået til Domstolen den 8. marts 2005, i sagen:

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

mod

Gillan Beach Ltd,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J. Malenovský, og dommerne A. Borg Barthet (refererende dommer) og U. Lõhmus,

* Processprog: fransk.

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer
justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— den franske regering ved G. de Bergues og C. Jurgensen, som befuldmægtigede

— den græske regering ved V. Kyriazopoulos, O. Patsopoulou og M. Tassopoulou, som befuldmægtigede

— Det Forenede Kongeriges regering ved C. White og R. Hill, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og M. Afonso, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 9, stk. 2, 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 Anmodningen er indgivet under en sag mellem ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (økonomi-, finans- og industriministeren) og selskabet Gillan Beach Ltd, som er etableret i Det Forenede Kongerige, vedrørende tilbagebetalingen af en merværdiafgift (herefter »moms«), selskabet har betalt ved indkøb af varer og tjenesteydelser i Frankrig i forbindelse med to sejlsportsudstillinger, som selskabet organiserede i Nice i 1993.

Retsforskrifter

Fællesskabsret

3 Artikel 1 i Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet (EFT L 331, s. 11, herefter »ottende direktiv«), bestemmer:

»Som afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, anses ved anvendelsen af dette direktiv enhver i artikel 4, stk. 1, i direktiv 77/388/EØF omhandlet afgiftspligtig, som i den i artikel 7, stk. 1, første afsnit, første og andet punktum, omhandlede periode i det pågældende land hverken har haft hjemsted for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra virksomheden er blevet udøvet, eller, i mangel af et sådant hjemsted eller fast forretningssted, sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted, og som i samme tidsrum ikke har leveret goder eller præsteret sådanne tjenesteydelser, der må betragtes som foregået i det pågældende land [...]«

4 Ottende direktivs artikel 2 bestemmer:

»Hver enkelt medlemsstat tilbagebetaler på de i det følgende fastsatte vilkår til enhver afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, men som er etableret i en anden medlemsstat, den merværdiafgift, som er blevet opkrævet for tjenesteydelser eller løsøre, der er leveret ham i indlandet af en anden afgiftspligtig, eller som han er blevet pålagt ved indførsel af goder til landet i det omfang, hvor disse goder og disse tjenesteydelser anvendes til brug ved de i direktiv 77/388/EØF, artikel 17, stk. 3, litra a) og b), omhandlede transaktioner eller de i artikel 1, litra b), omhandlede tjenesteydelser.«

5 Med hensyn til fastlæggelsen af, hvad der forstås ved leveringsstedet for en afgiftspligtig transaktion, bestemmer sjette direktivs artikel 9:

»1. 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.

2. Dog gælder følgende:

a) Leveringsstedet for tjenesteydelser vedrørende fast ejendom, herunder ydelser fra ejendomsmæglere, ejendomshandlere og sagkyndige, samt ydelser vedrø-

rende forberedelse eller samordning af byggearbejdet, således ydelser fra arkitekter og tilsynsførende, er det sted, hvor ejendommen er beliggende.

b) [...]

c) Leveringsstedet for tjenesteydelser i forbindelse med

— virksomhed inden for kulturel aktivitet, kunst, sport, videnskab, undervisning og underholdning eller lignende, herunder ydelser som organisator af sådan virksomhed samt i givet fald tjenesteydelser knyttet til disse former for virksomhed

[...]

er det sted, hvor disse tjenesteydelser faktisk udføres.

[...]«

Nationale retsforskrifter

6 Artikel 259 A i code général des impôts (herefter »CGI«), som blev indsat ved artikel 28 i lov nr. 78-1240 af 29. december 1978 om supplerende finanslov for 1978 (JORF af 30.12.1978, s. 4385) til gennemførelse af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, i national ret, bestemmer:

»Som undtagelse fra bestemmelserne i artikel 259 anses Frankrig som leveringsstedet for følgende tjenesteydelser:

[...]

4. Nedenstående tjenesteydelser, såfremt de faktisk udføres i Frankrig:

— virksomhed inden for kulturel aktivitet, kunst, sport, videnskab, undervisning, rekreation og hertil knyttede tjenesteydelser samt organisationen heraf.

[...]«

7 Artikel 242-0 M i bilag II til CGI, hvorved ottende direktivs artikel 1 blev gennemført i national ret, bestemmer:

»1. Afgiftspligtige personer med hjemsted i udlandet kan få tilbagebetalt [moms], som lovligt er faktureret dem, hvis de i løbet af det kvartal eller kalenderår, som anmodningen om tilbagebetaling vedrører, hverken har haft hjemstedet for deres virksomhed, et fast forretningssted eller deres bopæl eller sædvanlige opholdssted i Frankrig, og ikke i samme periode har foretaget levering af goder eller tjeneste-

ydelser, der er omfattet af merværdiafgiftens anvendelsesområde som omhandlet i artikel 256, 256 A-258 B og artikel 259-259 C i [CGI].

2. [...]«

8 Det bestemmes i administrativt cirkulære nr. 3 A-13-85 af 22. juli 1985 fra generaldirektoratet for skatter, at tjenesteydelser udført i forbindelse med messer, kunstudstillinger, udstillinger og andre arrangementer er omfattet af artikel 259 A i CGI og derfor anses for at være udført i Frankrig. Det bestemmes endvidere i administrativt cirkulære nr. 3 D-2-99 af 15. juli 1999 fra generaldirektoratet for skatter, at leveringen af en helhed af tjenesteydelser til en udstiller i forbindelse med en handelsmesse eller et tilsvarende arrangement er omfattet af artikel 259 A, stk. 4.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

9 Gillan Beach Ltd afholdt to sejlsportsudstillinger i Nice, der fandt sted henholdsvis fra den 18. til den 20. februar og fra den 25. til den 27. maj 1993. Selskabet leverede en række samlede tjenesteydelser til udstillerne, som bl.a. omfattede 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.

10 Den 25. oktober 1993 ansøgte Gillan Beach Ltd i medfør af artikel 242-0 M i bilag II til CGI om tilbagebetaling af den moms, der var indeholdt i prisen for de goder og

tjenesteydelser, selskabet havde købt i Frankrig med henblik på afholdelsen af sejlsportsudstillingerne. Skattemyndighederne afslog ansøgningen med den begrundelse, at afholdelse af messer og udstillinger er en tjenesteydelse, som anses for at været præsteret i Frankrig, når den faktisk er udført i dette land, således som det fremgår af den nationale retsforskrift, hvorved sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), første led, blev gennemført i national ret. Efter skattemyndighedernes opfattelse var betingelserne ifølge ottende direktiv for tilbagebetaling af moms derfor ikke opfyldt i hovedsagen.

11 Tribunal administratif de Paris, for hvem Gillan Beach Ltd indbragte sagen, fastslog, at selskabet havde krav på tilbagebetaling af momsen. Dommen blev stadfæstet ved en dom afsagt af Cour administrative d'appel de Paris, hvorefter økonomi-, finans- og industriministeren indgav kassationsanke til Conseil d'État.

12 Da Conseil d'État fandt, at afgørelsen af den indbragte sag nødvendiggjorde en fortolkning af fællesskabsretten, besluttede den at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»[E]r en samlet tjenesteydelse, som en arrangør af en messe eller en udstilling leverer til udstillerne, omfattet af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), første led, af samme direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), eller af nogen anden kategori af tjenesteydelser anført i direktivets artikel 9, stk. 2[?]«

Det præjudicielle spørgsmål

13 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 9, stk. 2, skal fortolkes således, at den samlede tjenesteydelse, som en arrangør af en messe eller en udstilling leverer til udstillerne, er omfattet af en af de kategorier af tjenesteydelser, som er nævnt i denne bestemmelse.

14 Herom bemærkes, at sjette direktivs artikel 9 indeholder regler, der bestemmer tjenesteydelsers fiskale tilknytningsmoment. Mens bestemmelsens stk. 1 indeholder hovedreglen på området, opregner bestemmelsens stk. 2 en række særlige tilknytningsmomenter. Formålet med disse bestemmelser er dels at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes (jf. dom af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, præmis 14, af 26.9.1996, sag C-327/94, Dudda, Sml. I, s. 4595, præmis 20, af 6.3.1997, sag C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, Sml. I, s. 1195, præmis 10, og af 12.5.2005, sag C-452/03, RAL (Channel Islands) m.fl., Sml. I, s. 3947, præmis 23).

15 Det skal endvidere bemærkes vedrørende forholdet mellem stk. 1 og stk. 2 i sjette direktivs artikel 9, at Domstolen har fastslået, at stk. 1 ikke kan tillægges større vægt end stk. 2. Det må afgøres i den konkrete situation, om der foreligger et af de tilfælde, der er nævnt i direktivets artikel 9, stk. 2. Hvis ikke, finder artiklens stk. 1 anvendelse (jf. Dudda-dommen, præmis 21, Linthorst, Pouwels en Scheres-dommen, præmis 11, og dommen i sagen RAL (Channel Islands) m.fl., præmis 24).

16 Det er derfor nødvendigt at bestemme anvendelsesområdet for artikel 9, stk. 2, på grundlag af bestemmelsens formål, som fremgår af sjette direktivs syvende betragtning, der lyder således:

»[...] 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«.

17 Det overordnede formål med sjette direktivs artikel 9, stk. 2, er altså at indføre en særordning for tjenesteydelser, der udveksles mellem afgiftspligtige personer, og hvis omkostninger indgår i godernes pris.

18 Et lignende formål ligger til grund for sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), første led, hvori det fastsættes, at leveringsstedet for tjenesteydelser i forbindelse med virksomhed inden for kunst, sport eller underholdning, samt tjenesteydelser knyttet til disse former for virksomhed, er det sted, hvor disse tjenesteydelser faktisk udføres. Fællesskabslovgiver har nemlig 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 (jf. Dudda-dommen, præmis 24).

19 Hvad angår kriterierne for, om en bestemt ydelse skal anses for at henhøre under sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), første led, må det fastslås, at der ikke kræves et bestemt — eksempelvis kunstnerisk eller sportsligt — niveau, for at ydelserne omfattes af bestemmelsen, og at ikke alene ydelser, som består i virksomhed inden for bl.a. kunst, sport og underholdning, men også ydelser, som blot består i lignende aktiviteter, omfattes heraf (jf. i denne retning Dudda-dommen, præmis 25).

20 Det bemærkes, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, er en regel, der i en konfliktsituation fastlægger beskatningsstedet for ydelserne og dermed afgrænsningen af medlemsstaternes kompetence. Følgelig er begrebet »lignende [virksomhed]« et fællesskabsretligt begreb, som skal fortolkes ensartet for at undgå, at transaktioner bliver afgiftsbelagt to gange eller slet ikke bliver afgiftsbelagt (jf. i denne retning dom af 17.11.1993, sag C-68/92, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 5881, præmis 14).

21 Ved fortolkningen af en fællesskabsbestemmelse skal der ikke blot tages hensyn til ordlyden, men også til den sammenhæng, hvori bestemmelsen indgår, og de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (jf. bl.a. dom 7.6.2005, sag C-17/03, VEMW m.fl., Sml. I, s. 4983, præmis 41).

22 Under hensyn til det af fællesskabslovgiver tilstræbte formål, som er nævnt ovenfor i præmis 18, og som er at fastsætte stedet for de afgiftspligtige transaktioner i den medlemsstat, på hvis område ydelserne faktisk udføres, uanset hvor tjenesteyderen har hjemsted, må en virksomhed 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.

23 Det må herom fastslås, som det er gjort gældende af den franske regering og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, at de fælles kendetegn for de forskellige kategorier af tjenesteydelser i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), første led, beror på de pågældende tjenesteydelsers komplekse karakter, idet de omfatter flere ydelser, og den omstændighed, 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.

24 Disse forskellige kategorier af tjenesteydelser har endvidere det fælles træk, at de normalt præsteres i forbindelse med enkeltstående arrangementer, og at det sted, hvor det pågældende kompleks af tjenesteydelser faktisk udføres, er let at bestemme, idet de pågældende arrangementer finder sted i præcist afgrænsede lokaliteter.

25 Formålet med en udstilling eller en messe er nemlig, uanset hvilket emne den vedrører, 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. En udstilling eller en messe må derfor betragtes som hørende til de former for lignende virksomhed, der er omfattet af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), første led.

26 Tjenesteydelser vedrørende den virksomhed, som er opregnet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), første led, omfatter derfor de ydelser, der præsteres af organisatorer af sådan virksomhed samt af virksomhed, der må sidestilles hermed.

27 Den samlede tjenesteydelse, som en arrangør af en messe eller en udstilling leverer til udstillerne, må følgelig anses for hørende til de former for virksomhed, som er omfattet af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), første led.

28 Under hensyn til den fortolkning af bestemmelsen, som er anlagt ovenfor i præmis 25, og som er tilstrækkelig til at bestemme leveringsstedet for den i hovedsagen omhandlede ydelse, er det ufornødent at tage stilling til, om ydelsen også kan henføres til en af de øvrige kategorier af tjenesteydelser, som er nævnt i sjette direktivs artikel 9, stk. 2.

29 Følgelig må det forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), første led, skal fortolkes således, at den samlede tjenesteydelse, som en arrangør af en messe eller en udstilling leverer til udstillerne, hører til den kategori af tjenesteydelser, som er omfattet af denne bestemmelse.

Sagens omkostninger

30 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. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Sjette Afdeling) for ret:

Artikel 9, stk. 2, litra c), første 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 den samlede tjenesteydelse, som en arrangør af en messe eller en udstilling leverer til udstillerne, hører til den kategori af tjenesteydelser, som er omfattet af denne bestemmelse.

Underskrifter