DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

27. oktober 2011 *

I sag C-530/09,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Polen) ved afgørelse af 26. oktober 2009, indgået til Domstolen den 18. december 2009, i sagen:

Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa

mod

Minister Finansów,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, og dommerne M. Safjan, M. Ilešič, J.-J. Kasel (refererende dommer) og M. Berger,

* Processprog: polsk.

generaladvokat: Y. Bot
justitssekretær: fuldmægtig K. Malacek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 8. december 2010,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa ved doradca podatkowy P. Kuźmiak, bistået af ekspert M. Witkowiak

— den polske regering ved A. Kramarczyk, M. Szpunar og B. Majczyna, som befuldmægtigede

— den tyske regering ved J. Möller og C. Blaschke, som befuldmægtigede

— den græske regering ved Z. Chatzipavlou, G. Papagianni og G. Kanellopoulos, som befuldmægtigede

— den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato F. Arena

— Europa-Kommissionen ved K. Herrmann og D. Triantafyllou, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 13. januar 2011,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 52, litra a), og artikel 56, stk. 1, litra b), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1).

2 Denne anmodning er indgivet inden for rammerne af en retssag mellem Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa (herefter »Inter-Mark«), som er et polsk selskab, der er afgiftspligtigt af merværdi (herefter »moms«) i Polen, på den ene side, og Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (direktøren for skattekontrolmyndigheden i Poznan) på vegne af Minister Finansów (finansministeren), på den anden side, vedrørende fastsættelsen af det sted, hvor leveringen af tjenesteydelser med hensyn til opkrævning af moms anses for at have fundet sted.

Retsforskrifter

EU-retlige forskrifter

3 Artikel 45 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Leveringsstedet for ydelser vedrørende fast ejendom, herunder ydelser fra ejendomsmæglere, ejendomshandlere og sagkyndige, samt ydelser vedrørende forberedelse eller samordning af byggearbejder, såsom ydelser fra arkitekter og tilsynsførende, er det sted, hvor ejendommen er beliggende.«

4 Direktivets artikel 52, litra a), fastsætter følgende:

»Leveringsstedet for følgende ydelser er det sted, hvor ydelsen faktisk præsteres:

a) 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.«

5 Direktivs artikel 56, stk. 1, litra b) og g), bestemmer:

»1. Leveringsstedet for følgende ydelser, som leveres til kunder, der er etableret uden for Fællesskabet, eller til afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for tjenesteyderens land, 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:

[…]

b) reklamevirksomhed

[…]

g) udlejning af løsøregenstande med undtagelse af transportmidler af enhver art

[…]«

Nationale bestemmelser

6 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, Dz. U. nr. 54, position 535) i den affattelse, som finder anvendelse i hovedsagen (herefter »momsloven«), bestemmer:

»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 […]«

7 Momslovens artikel 27, stk. 3, har følgende ordlyd:

»Såfremt de i stk. 4 nævnte tjenesteydelser præsteres for

1) fysiske personer, juridiske personer eller organisationer, der ikke er juridiske personer, som har hjemsted eller bopæl på et tredjelands område, eller

2) afgiftspligtige personer, som har hjemsted eller bopæl inden for Fællesskabet, men i en anden stat end tjenesteyderen

er leveringsstedet for tjenesteydelserne det sted, hvor aftageren af tjenesteydelsen har etableret sit hjemsted eller har et fast forretningssted, til hvilket den omhandlede tjenesteydelse præsteres, eller i mangel af et fast forretningssted det sted, hvor aftageren af tjenesteydelsen har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.«

8 Ifølge momslovens artikel 27, stk. 4, nr. 2, finder stk. 3 bl.a. anvendelse på reklamevirksomhed.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

9 Den 11. februar 2009 anmodede Inter-Mark Dyrektor om en skriftlig fortolkning af momslovens bestemmelser om fastlæggelse af leveringsstedet for ydelser, der består i udlejning af stande til messer og udstillinger, og om fastlæggelse af leveringsstedet, når disse ydelser leveres af en underleverandør. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at den del af spørgsmålet, som vedrører underleverandører, er uden relevans for den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse.

10 Inter-Mark har i sin anmodning beskrevet den virksomhed, som ønskes udøvet, som bestående i midlertidigt at stille messe- og udstillingsstande til rådighed for kunder, som udstiller deres varer eller tjenesteydelser ved sådanne arrangementer. Denne tilrådighedsstillelse forudsætter i almindelighed, at der udarbejdes en plan og en visuel fremstilling deraf. Efter omstændighederne omfatter tjenesteydelserne ligeledes transport af delene til standen og montering af denne på det sted, hvor messen eller udstillingen afholdes. Ydelserne, der består i at udleje stande, leveres hovedsageligt til udenlandske medkontrahenter, som har hjemsted eller bopæl inden for Unionens medlemsstaters eller tredjelandes område. Inter-Mark udelukker dog ikke at levere

ydelser til indenlandske enheder. De omhandlede stande stilles til rådighed for lejerne både på polsk område og på Unionens medlemsstaters og tredjelandes område. Ved kontraktens ophør skal aftagerne tilbagelevere standene til Inter-Mark.

11 Ifølge Inter-Mark føjer vederlaget for tilrådighedsstillelse af standene sig til de vederlag, som udstillerne skal betale til arrangøren af den pågældende begivenhed for at deltage i denne. Disse vederlag dækker bl.a. omkostningerne til almindelige forsyningsydelser, messens infrastruktur og medietjenester. Derimod har hver enkelt udstiller selv ansvaret for indretning og opstilling af sin egen stand, og de kan i denne forbindelse gøre brug af Inter-Marks tjenester. Den entré, der ved visse messer og udstillinger opkræves af de besøgende, tilfalder udelukkende arrangøren.

12 Inter-Mark har i sin anmodning præciseret, at selskabet anser de tjenester, det således yder, for reklamevirksomhed som omhandlet i direktiv 2006/112. Subsidiært ville de omhandlede tjenester kunne anses for tjenester ved udlejning eller forpagtning eller tjenester af tilsvarende art vedrørende løsøregenstande med undtagelse af transportmidler.

13 Den 4. maj 2009 udstedte Dyrektor på vegne af Minister Finansów en individuel fortolkning, hvori han meddelte, at leveringsstedet for tjenester som de i hovedsagen omhandlede i henhold til momslovens artikel 27, stk. 2, nr. 3, litra a), skulle anses for at være det sted, hvor tjenesteydelserne faktisk præsteres. Til støtte for sin fortolkning anførte Dyrektor, at reklamevirksomhed er en form for overbevisende kommunikation, som benytter teknikker og midler til at henlede opmærksomheden på et produkt, en tjenesteydelse eller en idé. Inter-Marks virksomhed udgjorde imidlertid ikke en sådan form for kommunikation, men snarere ydelser i forbindelse med afholdelse af messer og udstillinger.

14 Inter-Mark anlagde sag ved den forelæggende ret til prøvelse af denne individuelle fortolkning. Til støtte derfor har selskabet gjort gældende, at den af Dyrektor fastholdte fortolkning er i strid med bl.a. artikel 52, litra a), og artikel 56, stk. 1, litra b) og/eller g), i direktiv 2006/112 og med Domstolens praksis, som den fremgår af domme af 17. november 1993, Kommissionen mod Frankrig (sag C-68/92, Sml. I, s. 5881), Kommissionen mod Luxembourg (sag C-69/92, Sml. I, s. 5907) og Kommissionen mod Spanien (sag C-73/92, Sml. I, s. 5997), samt dom af 26. september 1996, Dudda (sag C-327/94, Sml. I, s. 4595), af 5. juni 2003, Design Concept (sag C-438/01, Sml. I, s. 5617), og af 9. marts 2006, Gillan Beach (sag C-114/05, Sml. I, s. 2427), vedrørende 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«).

15 På denne baggrund har Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»a) 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

b) 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.«

Om det præjudicielle spørgsmål

16 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at en levering af tjenester, der består i at udvikle, midlertidigt at stille til rådighed og efter omstændighederne at transportere og opstille udstillingsstande for kunder, som udstiller deres varer og tjenesteydelser på messer

og udstillinger, skal anses for levering af tjenesteydelser knyttet til arrangement af en virksomhed som omhandlet i artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112, eller for reklamevirksomhed som omhandlet i direktivets artikel 56, stk. 1, litra b).

17 Med henblik på at give den forelæggende ret et relevant svar må det først undersøges, om levering af en tjenesteydelse som den i det præjudicielle spørgsmål omhandlede kan henhøre under artikel 56, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112, således som Inter-Mark og Kommissionen har gjort gældende.

18 Det bemærkes i den henseende, at Domstolen har fastslået, at det er tilstrækkeligt, at et markedsføringstiltag indebærer overbringelse af et budskab, der skal orientere offentligheden om en vares eller tjenesteydelses eksistens og kvaliteter med det formål at forøge salget heraf, for at der kan være tale om reklamevirksomhed som omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), som er enslydende med artikel 56, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 (jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 18).

19 Det samme gælder for enhver anden transaktion, der er uløseligt forbundet med en reklamekampagne og derfor er med til at overbringe reklamebudskabet. Dette er tilfældet for så vidt angår fremstilling af materiale, der skal anvendes til en bestemt reklame (jf. dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 19).

20 Det følger heraf, at levering af tjenester, der består i at konstruere og midlertidigt stille en messe- eller udstillingsstand til rådighed, skal anses for reklamevirksomhed som omhandlet i artikel 56, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112, hvis standen anvendes til overbringelse af et budskab, der skal orientere offentligheden om eksistensen og kvaliteten af en vare eller tjenesteydelse, der udbydes af aftageren med det formål at forøge salget heraf, eller hvis den er uløseligt forbundet med en reklamekampagne og er med til at overbringe reklamebudskabet. Dette vil bl.a. være tilfældet, hvis

standen støtter overbringelsen af et budskab, der orienterer offentligheden om eksistensen og kvaliteten af varer eller tjener eller kan anvendes ved organiseringen af markedsføringsbegivenheder.

21 Hvis standen derimod ikke opfylder disse betingelser, kan en levering af tjenesteydelser som de i hovedsagen omhandlede ikke anses for at være reklamevirksomhed som omhandlet i artikel 56, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112.

22 Derefter må det, i det omfang de omhandlede tjenesteydelser ikke henhører under artikel 56, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112, afgøres, om tjenesteydelserne kan henhøre under direktivets artikel 52, litra a).

23 Det skal i den sammenhæng bemærkes, at for så vidt angår tjenesteydelser, der kan karakteriseres som ydet i tilknytning til en virksomhed svarende til levering af de i artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112 omhandlede tjenesteydelser, som omfatter virksomhed udøvet af en arrangør af messer eller udstillinger, har Domstolen fastslået, at de forskellige kategorier af tjenesteydelser i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), hvis ordlyd svarer til artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112, bl.a. har det fælles træk, at de normalt præsteres i forbindelse med enkeltstående arrangementer, og at det sted, hvor det pågældende kompleks af tjenesteydelser faktisk udføres, i princippet er let at bestemme, idet de pågældende arrangementer finder sted i præcist afgrænsede lokaliteter (Gillan Beach-dommen, præmis 24).

24 Det følger heraf, at levering af tjenesteydelser som de i det præjudicielle spørgsmål omhandlede kan karakteriseres som tilknyttede ydelser som omhandlet i artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112, hvis leveringen vedrører udformningen af og en midlertidig tilrådighedsstillelse af en stand til en bestemt messe eller udstilling med et tema

inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning og underholdning eller lignende eller af en stand, der svarer til en model, hvor arrangøren af en bestemt messe eller udstilling har fastsat form, højde, materialesammensætning eller den visuelle fremtræden.

25 Som alle parter, der har afgivet indlæg for Domstolen, er enige om at fremhæve, skal udviklingen af og den midlertidige tilrådighedsstillelse af en stand, der benyttes til brug for en bestemt messe eller udstilling, anses for en ydelse i tilknytning til den virksomhed, som udøves af arrangøren af denne messe eller udstilling, som henhører under artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112.

26 Det er i den henseende væsentligt, om standen leveres til en messe eller udstilling, som hvad enten den finder sted én gang eller gentagne gange, finder sted på et bestemt område. Da artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112 fordrer, at momsen opkræves på det sted, hvor ydelsen faktisk præsteres, risikerer anvendelsen af denne bestemmelse på levering af en stand, som anvendes på flere messer eller udstillinger, der finder sted i flere medlemsstater, at være unødvendigt kompliceret og ville kunne bringe den pålidelige og korrekte opkrævning af momsen i fare.

27 Endelig må det med henblik på at give den forelæggende ret et nyttigt svar i tilfælde af, at leveringen af de i hovedsagen omhandlede tjenesteydelser hverken henhører under artikel 56, stk. 1, litra b), eller artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112, afgøres, under hvilke andre af direktivets bestemmelser disse ydelser kan henhøre.

28 I den forbindelse må det fastslås, at med hensyn til kendetegnene for denne levering af tjenesteydelser vil den midlertidige tilrådighedsstillelse af de væsentlige dele af

standen mod vederlag under disse omstændigheder skulle anses for at udgøre det bestemmende element i denne levering. Under sådanne omstændigheder vil leveringen skulle karakteriseres som udlejning af løsøregenstande som omhandlet i artikel 56, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112. Som det fremgår af denne doms præmis 26, vil dette særligt kunne være tilfældet, hvis standen anvendes ved flere messer eller udstillinger, som finder sted i forskellige medlemsstater.

29 Det bemærkes endvidere, at en tjenesteydelse som den i hovedsagen omhandlede under alle omstændigheder og uafhængigt af den anskuede situation i modsætning til det af den tyske regering anførte ikke vil kunne anses for en levering af ydelser, der knytter sig til fast ejendom som omhandlet i artikel 45 i direktiv 2006/112.

30 Det fremgår således af Domstolens praksis, at det kun er tjenesteydelser, der har en tilstrækkelig direkte tilknytning til en fast ejendom, der kan henhøre under nævnte artikel 45 [jf. analogt dom af 7.9.2006, sag C-166/05, Heger, Sml. I, s. 7749, præmis 24, vedrørende fortolkningen af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a)].

31 Det må konstateres, at den i hovedsagen påtænkte levering af tjenesteydelser ikke fremviser nogen direkte forbindelse med en fast ejendom, idet den omstændighed alene, at en messe- eller udstillingsstand midlertidigt og på ad hoc-basis skal installeres på en fast ejendom eller inden i en fast ejendom, ikke er tilstrækkeligt i den henseende.

32 Det tilkommer de nationale retter, der er enekompetente til at vurdere de faktiske omstændigheder, under hensyntagen til hver enkelt sags omstændigheder at træffe afgørelse vedrørende de omhandlede tjenesteydelsers væsentligste kendetegn ved disse retters karakterisering af disse i henhold til direktiv 2006/112.

33 Henset til de ovenfor anførte bemærkninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at en levering af tjenester, der består i at udvikle, midlertidigt at stille til rådighed og efter omstændighederne at transportere og opstille en messe- eller udstillingsstand for kunder, som udstiller deres varer og tjenesteydelser på messer og udstillinger, vil kunne henhøre under:

— direktivets artikel 56, stk. 1, litra b), hvis standen er konstrueret eller anvendes til reklameformål

— direktivets artikel 52, litra a), hvis standen er udviklet og stillet til rådighed til en bestemt messe eller udstilling med et tema inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning og underholdning eller lignende, eller den svarer til en model, hvor arrangøren af en bestemt messe eller udstilling har fastsat form, højde, materialesammensætning eller den visuelle fremtræden

— direktivets artikel 56, stk. 1, litra g), hvis den midlertidige tilrådighedsstillelse mod vederlag af de væsentlige dele af standen udgør en afgørende del af denne ydelse.

Sagens omkostninger

34 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende 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 (Første Afdeling) for ret:

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at en levering af tjenester, der består i at udvikle, midlertidigt at stille til rådighed og efter omstændighederne at transportere og opstille en messe- eller udstillingsstand for kunder, som udstiller deres varer og tjenesteydelser på messer og udstillinger, vil kunne henhøre under:

— **direktivets artikel 56, stk. 1, litra b), hvis standen er konstrueret eller anvendes til reklameformål**

— **direktivets artikel 52, litra a), hvis standen er udviklet og stillet til rådighed til en bestemt messe eller udstilling med et tema inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning og underholdning eller lignende, eller den svarer til en model, hvor arrangøren af en bestemt messe eller udstilling har fastsat form, højde, materialesammensætning eller den visuelle fremtræden**

— **direktivets artikel 56, stk. 1, litra g), hvis den midlertidige tilrådighedsstillelse mod vederlag af de væsentlige dele af standen udgør en afgørende del af denne ydelse.**

Underskrifter