DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 27 oktober 2011 *

I mål C-530/09,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Polen) genom beslut av den 26 oktober 2009, som inkom till domstolen den 18 december 2009, i målet

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

mot

Minister Finansów,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna M. Safjan, M. Ilešič, J.-J. Kasel (referent) och M. Berger,

* Rättegångsspråk: polska.

generaladvokat: Y. Bot,
justitiesekreterare: handläggaren K. Malacek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 8 december 2010,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa, genom P. Kuźmiak, doradca podatkowy, biträdd av M. Witkowiak, ekspert,

— Polens regering, genom A. Kramarczyk, M. Szpunar och B. Majczyna, samtliga i egenskap av ombud,

— Tysklands regering, genom J. Möller och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom Z. Chatzipavlou, G. Papagianni och G. Kanellopoulos, samtliga i egenskap av ombud,

— Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av F. Arena, avvocato dello Stato,

— Europeiska kommissionen, genom K. Herrmann och D. Triantafyllou, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 13 januari 2011 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 52 a och 56.1 b i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa (nedan kallat Inter-Mark), ett bolag bildat enligt polsk rätt som är en beskattningsbar person för mervärdesskatt i Polen, och Minister Finansów genom Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (chefen för skattekontoret i Poznan) (nedan kallad Dyrektor). Målet rör fastställandet i mervärdesskattehänseende av platsen för ett tillhandahållande av tjänster.

Tillämpliga bestämmelser

Unionslagstiftningen

3 I artikel 45 i direktiv 2006/112 anges följande:

”Platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom, däribland fastighetsmäklartjänster och experttjänster, och av tjänster för förberedelse och samordning av byggnadsarbeten, t.ex. tjänster av arkitekter och av inspektionsföretag, skall vara den plats där egendomen är belägen.”

4 I artikel 52 a i direktiv 2006/112 anges följande:

”Platsen för tillhandahållande av följande tjänster skall vara den plats där tjänsten faktiskt utförs:

a) Kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga och liknande verksamheter, däribland sådana som bedrivs av sådana verksamheters organisatörer och i förekommande fall tillhandahållande av tjänster som har samband med dessa verksamheter.”

5 I artikel 56.1 b och g i direktiv 2006/112 anges följande:

”1. Platsen för följande tillhandahållanden av tjänster till köpare som är etablerade utanför gemenskapen eller till beskattningsbara personer som är etablerade i gemenskapen men inte i samma land som tillhandahållaren, skall 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:

…

b) Reklamtjänster.

…

g) Uthyrning av materiell lös egendom, med undantag för alla slags transportmedel.

…”

Den nationella lagstiftningen

6 Artikel 27.2.3 a i lag av den 11 mars 2004 om mervärdesskatt (Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. nr 54, position 535), i dess lydelse vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad mervärdesskattelagen), hade följande lydelse:

”Platsen för tillhandahållande av tjänster ska vara den där dessa faktiskt utförs om tjänsterna avser kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållsmässiga och liknande verksamheter, samt liknande tjänster, såsom mässsor och utställningar, och tillhandahållande av tjänster som har samband med dessa verksamheter …”

7 Artikel 27.3 i mervärdesskattelagen hade följande lydelse:

”Om de tjänster som avses i punkt 4 tillhandahålls

1) fysiska eller juridiska personer, eller organisatoriska enheter som inte är juridiska personer, som har sitt säte eller hemvist i ett tredjeland, eller

2) skattskyldiga som har sitt säte eller hemvist inom gemenskapen men i en annan stat än den som tillhandahåller tjänsten,

är platsen för tillhandahållande den plats där köparen av tjänsten har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe för vilket tillhandahållandet av tjänster har gjorts eller, i avsaknad av ett sådant säte eller fast etableringsställe, den plats där han är bosatt eller stadigvarande vistas."

8 Av artikel 27.4.2 i mervärdesskattelagen framgår att punkt 3 bland annat är tillämplig vad gäller reklamtjänster.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

9 Den 11 februari 2009 ingav Inter-Mark en ansökan till Dyrektor om en skriftlig tolkning av bestämmelserna i mervärdesskattelagen för fastställandet av platsen för tillhandahållandet av tjänster som består i att hyra ut montrar för mässor och utställningar, liksom fastställandet av platsen för tillhandahållandet när underleverantörer tillhandahåller dessa tjänster. Det framgår av beslutet om hänskjutande att den del som gäller underleverantörer saknar relevans vad gäller förevarande begäran om förhandsavgörande.

10 I sin ansökan beskrev Inter-Mark den verksamhet som bolaget önskar bedriva såsom bestående i tillfälliga upplåtelser av mäss- och utställningsmontrar till kunder som presenterar sina varor och tjänster vid sådana evenemang. Upplåtelsen av montrar föregås vanligen av utarbetandet av ett förslag till monter och visuell utformning av detta. I förekommande fall kan tillhandahållandet av tjänsten komma att inbegripa transporten av monterdelarna och montering av montern på den plats där mässan eller utställningen hålls. Uthyrningen av montrar sker huvudsakligen till utländska avtalspartner med säte eller hemvist i en annan medlemsstat i unionen eller i tredjeland. Inter-Mark utesluter emellertid inte att tjänsterna kan komma att tillhandahållas

inhemska aktörer. De aktuella montrarna ska upplåtas åt såväl kunder i Polen som kunder i andra medlemsstater samt i tredjeländer. Vid avtalstidens slut måste kunderna återlämna montrarna till Inter-Mark.

11 Enlig Inter-Mark tillkommer ersättningen för upplåtelsen av montrarna utöver den avgift som utställarna måste betala till organisatören av det aktuella evenemanget för att få delta i detta. Dessa avgifter omfattar bland annat kostnaderna för försörjningstjänster, mässans infrastruktur och medietjänster. Varje utställare är emellertid själv ansvarig för att utrusta och montera den egna montern och utnyttjar i detta avseende Inter-Marks tjänster. Den avgift som tas ut av besökarna för inträdet på vissa mässor och utställningar tillfaller i sin helhet organisatörerna.

12 Inter-Mark angav i sin ansökan att bolaget ansåg att de tjänster det på detta sätt tillhandahåller utgör reklamtjänster i den mening som avses i direktiv 2006/112. I andra hand skulle dessa tjänster kunna anses utgöra uthyrning, arrende och andra liknande tjänster avseende materiell lös egendom, med undantag för alla slags transportmedel.

13 Den 4 maj 2009 avgav Dyrektor, som agerade å Minister Finansów vägnar, ett individuellt tolkningsbesked i vilket det angavs att platsen för tillhandahållande av sådana tjänster som är aktuella i det nationella målet, enligt artikel 27.2.3 a i mervärdesskattelagen, ska vara den plats där tjänsterna faktiskt utförs. Till stöd för sin tolkning anförde Dyrektor att reklam är en form av övertygande kommunikation som använder metoder och medel för att dra uppmärksamhet till en produkt, en tjänst eller en idé. Inter-Marks verksamheter utgör emellertid inte en sådan form av kommunikation, utan snarare tjänster som är underordnade anordnandet av mässor och utställningar.

14 Inter-Mark överklagade tolkningsbeskedet till den hänskjutande domstolen. Till stöd för sitt överklagande anförde bolaget att Dyrektors tolkning strider mot bland annat artiklarna 52 a, 56.1 b och/eller g i direktiv 2006/112 samt den rättspraxis från EU-domstolen som bygger på domarna av den 17 november 1993 i mål C-68/92, kommissionen mot Frankrike (REG 1993, s. I-5881), i mål C-69/92, kommissionen mot Luxemburg (REG 1993, s. I-5907) och C-73/92, kommissionen mot Spanien (REG 1993, s. I-5997), och av den 26 september 1996 i mål C-327/94, Dudda (REG 1996, s. I-4595), av den 5 juni 2003 i mål C-438/01, Design Concept (REG 2003, s. I-5617) och av den 9 mars 2006 i mål C-114/05, Gillan Beach (REG 2006, s. I-2427), avseende 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).

15 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och att ställa följande fråga till domstolen:

”a) Ska bestämmelserna i 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 dessa bestämmelser och som har samband med den verksamhet som består i att organisera 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,

b) 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 organisatör 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 aktuella tjänsterna, vilka kräver en tolkning.

Organisatörerna av mässorna eller utställningarna tar av besökarna ut en särskild inträdesavgift som tillfaller organisatören och inte tjänsteleverantören."

Prövning av tolkningsfrågan

16 Den nationella domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida direktiv 2006/112 ska tolkas så, att tillhandahållande av tjänster som består i att ta fram, tillfälligt upplåta och, i förekommande fall, transportera, utställnings- och mässmontrar till kunder som marknadsför sig på mässor och utställningar ska anses som

ett tillhandahållande av tjänster som har samband med en sådan verksamhet som avses i artikel 52 a i direktiv 2006/112 eller som sådana reklamtjänster som avses i artikel 56.1 b i direktivet.

17 För att domstolen ska kunna ge den nationella domstolen ett användbart svar bör det först undersökas huruvida ett sådant tillhandahållande som avses i tolkningsfrågan kan omfattas av artikel 56.1 b i direktiv 2006/112, såsom Inter-Mark och kommissionen har gjort gällande.

18 Domstolen erinrar om att det räcker med att en säljfrämjande åtgärd innebär förmedling av ett budskap för att informera allmänheten om varans eller tjänstens existens och egenskaper, i syfte att öka försäljningen av denna, för att den ska kunna betecknas som en reklamtjänst, i den mening som avses i artikel 9.2 e i sjätte direktivet, som är likalydande med artikel 56.1 b i direktiv 2006/112 (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 18).

19 Samma sak gäller transaktioner som är oupplösligt förbundna med en reklamkampanj och som därför bidrar till att förmedla reklambudskapet. Detta är fallet vad gäller tillverkningen av reklammaterial som används för viss specifik reklam (se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 19).

20 Tillhandahållandet av tjänster som består i att utforma och tillfälligt upplåta en mässeller utställningsmonter ska följaktligen anses utgöra en reklamtjänst i den mening som avses i artikel 56.1 b i direktiv 2006/112, när denna monter används för förmedling av ett budskap för att informera allmänheten om den av kunden erbjudna varans eller tjänstens existens och egenskaper, i syfte att öka försäljningen av denna, eller när den är oupplösligt förbunden med en reklamkampanj och bidrar till att förmedla

reklambudskapet. Detta är, bland annat, fallet när montern utgör medlet för att informera allmänheten om varans eller tjänstens existens och egenskaper eller används vid anordnandet av marknadsföringsevenemang.

21 Om montern inte uppfyller dessa villkor kan ett sådant tillhandahållande av tjänster som är i fråga i det nationella målet inte anses utgöra en reklamtjänst i den mening som avses i artikel 56.1 b i direktiv 2006/112.

22 När det planerade tillhandahållandet av tjänster inte omfattas av artikel 56.1 b i direktiv 2006/112 ska det prövas huruvida detta tillhandahållande kan omfattas av artikel 52 a i direktivet.

23 Vad gäller tillhandahållanden av tjänster som kan anses ha samband med en verksamhet som liknar de tillhandahållanden av tjänster som avses i artikel 52 a i direktiv 2006/112, i vilka inbegrips den verksamhet som bedrivs av en organisatör av mässor eller utställningar, har domstolen funnit att de olika kategorier av tillhandahållanden som anges i artikel 9.2 c i sjätte direktivet – som har en motsvarande ordalydelse som artikel 52 a i direktiv 2006/112 – bland annat har som gemensamt kännetecken att de i allmänhet tillhandahålls vid i tiden avgränsade arrangemang, och att den plats där dessa tillhandahållanden av sammansatt natur faktiskt utförs principiellt sett är lätt att fastställa då dessa arrangemang äger rum på ett visst bestämt ställe (domen i det ovannämnda målet Gillian Beach, punkt 24).

24 Ett sådant tillhandahållande av tjänster som avses i tolkningsfrågan kan följaktligen anses utgöra en tjänst som har samband med de verksamheter som anges i artikel 52 a i direktiv 2006/112, i den mening som avses i nämnda artikel 52, när den

avser utformning och tillfällig upplåtelse av en monter för en viss mässa eller utställning som har ett kulturellt, konstnärligt, idrottsligt, vetenskapligt, pedagogiskt, underhållningsmässigt eller liknande tema, eller en monter som följer en förlaga vars form, storlek, material eller utseende bestämts av organisatören av en viss mässa eller utställning.

25 Såsom samtliga de berörda som har avgett yttranden till domstolen varit ense om att betona ska i ett sådant fall framtagandet och den tillfälliga upplåtelsen av en monter som används för en viss mässa eller utställning anses utgöra en tjänst som har samband med den verksamhet som bedrivs av organisatören av mässor eller utställningar, som omfattas av artikel 52 a i direktiv 2006/112.

26 Det är i detta hänseende av betydelse att montern tillhandahålls för en mässa eller utställning som anordnas på en viss bestämd plats, oavsett om det är en enda gång eller ett återkommande evenemang. Enligt artikel 52 a i direktiv 2006/112 ska nämligen mervärdesskatten tas ut på den plats där tjänsten faktiskt utförs, varför tillämpningen av denna bestämmelse på tillhandahållandet av en monter som används på ett flertal mässor eller utställningar, vilka äger rum i flera olika medlemsstater, skulle kunna bli överdrivet komplicerad och innebära att påförandet av rätt mervärdesskatt på ett korrekt sätt äventyrades.

27 För det fall att det tillhandahållande av tjänster som är aktuellt i det nationella målet i vissa situationer inte omfattas av vare sig artikel 56.1 b eller artikel 52 a i direktiv 2006/112 är det för att ge den nationella domstolen ett användbart svar nödvändigt att bestämma vilken annan bestämmelse i nämnda direktiv detta tillhandahållande kan omfattas av.

28 Domstolen konstaterar att mot bakgrund av vad som kännetecknar nämnda tillhandahållande av tjänster ska den tillfälliga upplåtelsen, mot betalning, av de delar som en monter består av under dessa omständigheter anses utgöra den avgörande

beståndsdelen i detta tillhandahållande. I en sådan situation ska nämnda tillhandahållande anses utgöra uthyrning av materiell lös egendom i den mening som avses i artikel 56.1 g i direktiv 2006/112. Såsom framgår av punkt 26 i förevarande dom är detta bland annat fallet när nämnda monter används på ett flertal mässor eller utställningar vilka äger rum i olika medlemsstater.

29 Under alla omständigheter, och oberoende av nämnda situation, kan ett sådant tillhandahållande som är aktuellt i det nationella målet, i motsats till vad den tyska regeringen har anfört, inte anses utgöra ett tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom i den mening som avses i artikel 45 i direktiv 2006/112.

30 Det framgår nämligen av domstolens rättspraxis att endast tillhandahållanden av tjänster som har ett tillräckligt direkt samband med fast egendom kan omfattas av nämnda artikel 45 (se, analogt, dom av den 7 september 2006 i mål C-166/05, Heger, REG 2006, s. I-7749, punkt 24, angående tolkningen av artikel 9.2 a i sjätte direktivet).

31 I målet vid den nationella domstolen har det planerade tillhandahållandet av tjänster inte något direkt samband med fast egendom. Det faktum att en mäss- eller utställningsmonter installeras tillfälligt och tidsbegränsat på en fastighet eller inuti en byggnad på en fastighet är i detta avseende inte tillräckligt.

32 Det ankommer på de nationella domstolarna, vilka har exklusiv behörighet att bedöma de faktiska omständigheterna, att med beaktande av omständigheterna i det enskilda fallet avgöra vilka som är de viktigaste kännetecknen för det aktuella tillhandahållet av tjänster, för att kvalificera detta tillhandahållande vad avser direktiv 2006/112.

33 Mot denna bakgrund ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Direktiv 2006/12 ska tolkas så, att ett tillhandahållande av tjänster som består i att ta fram, tillfälligt upplåta och, i förekommande fall, transportera, utställnings- och mässmontrar till kunder som presenterar sina varor eller tjänster på mässor och utställningar ska anses som ett tillhandahållande av tjänster som kan omfattas av följande bestämmelser:

— Artikel 56.1 b i direktivet, när montern utformas eller används för reklamändamål.

— Artikel 52 a i direktivet när montern tas fram och upplåts för en viss mässa eller utställning som har ett kulturellt, konstnärligt, idrottsligt, vetenskapligt, pedagogiskt, underhållningsmässigt eller liknande tema, eller när montern följer en förlaga vars form, storlek, material eller utseende bestäms av organisatören av en viss mässa eller utställning.

— Artikel 56.1 g i direktivet när den tillfälliga upplåtelsen, mot betalning, av de delar som en monter består av utgör den avgörande beståndsdelen i detta tillhandahållande.

Rättegångskostnader

34 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att ett tillhandahållande av tjänster som består i att ta fram, tillfälligt upplåta och, i förekommande fall, transportera, utställnings- och mässmontrar till kunder som presenterar sina varor eller tjänster på mässor och utställningar ska anses som ett tillhandahållande av tjänster som kan omfattas av följande bestämmelser:

— **Artikel 56.1 b i direktivet, när montern utformas eller används för reklamändamål.**

— **Artikel 52 a i direktivet när montern tas fram och upplåts för en viss mässa eller utställning som har ett kulturellt, konstnärligt, idrottsligt, vetenskapligt, pedagogiskt, underhållningsmässigt eller liknande tema, eller när montern följer en förlaga vars form, storlek, material eller utseende bestäms av organisatören av en viss mässa eller utställning.**

— **Artikel 56.1 g i direktivet när den tillfälliga upplåtelsen, mot betalning, av de delar som en monter består av utgör den avgörande beståndsdelen i detta tillhandahållande.**

Underskrifter