

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
F.G. JACOBS

fremsat den 14. december 2000¹

1. I denne sag har Conseil d'État (Statsrådet), Frankrig, anmodet Domstolen om at fortolke artikel 9, stk. 2, litra e), i sjette momsdirektiv (herefter »sjette direktiv«)². Spørgsmålet er, hvorvidt begrebet »reklamevirksomhed« i bestemmelsen alene omfatter tjenesteydelser, der af tjenesteyderen leveres og faktureres direkte til annoncøren, eller om det også omfatter tjenesteydelser, der af tjenesteyderen leveres indirekte til annoncøren og faktureres til en tredjemand (som f.eks. et reklamebureau), der viderefakturerer dem til annoncøren.

moms. Artikel 4, stk. 1, definerer en afgiftspligtig person som enhver, der selvstændigt udøver økonomisk virksomhed, uanset formålet med eller resultatet af denne virksomhed. Økonomisk virksomhed omfatter ifølge artikel 4, stk. 2, virksomhed som tjenesteyder. Artikel 6, stk. 1, definerer tjenesteydelse som »enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode«.

3. Sjette direktivs afsnit VI indeholder de bestemmelser, der fastlægger stedet for afgiftspligtige transaktioner. Disse bestemmelser er vigtige i sager, hvor levering af goder eller tjenesteydelser vedrører mere end et land. Hovedformålet med bestemmelserne fremgår af syvende betragtning til sjette direktiv:

De relevante bestemmelser

Fællesskabsretlige bestemmelser

2. Ifølge sjette direktivs artikel 2 pålægges levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab,

»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 erhvervs-mæssige virksomhed, bør dette sted dog fastsættes som aftagerens land, navnlig for visse tjenesteydelser, der leveres mellem

¹ Originalsprog: engelsk.

² — Rådets sjette direktiv 77/388/EOF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, EFT L 145, s. 1.

avgiftspligtige personer, hvis omkostninger — reklamevirksomhed indgår i godernes pris.«

4. Direktivets artikel 9, stk. 1, bestemmer [...] for at opfylde det i betragtningerne anførte formål:

»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.«

— tjenesteydelser, der udføres af formidlere, som handler i andres navn og for andres regning, såfremt deres virksomhed vedrører levering af sådanne ydelser som omhandlet i dette litra.«

5. Artikel 9, stk. 2, opregner en række undtagelser til denne regel. Litra e) har følgende ordlyd:

»Leveringsstedet for følgende tjenesteydelser, som præsteres for aftagere, der er etableret uden for Fællesskabet, eller for afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for yderens land, er det sted, hvor aftageren har etableret enten hjemstedet for sin erhvervmæssige virksomhed eller et fast forretningssted, til hvilket tjenesteydelsen præsteres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted:

6. Sjette direktivs artikel 9 er gennemført i fransk ret ved artikel 28 og 49 i lov nr. 78-1240 af 29. december 1978. Disse bestemmelser er kodificeret i artikel 259-259 C i code général des impôts (lov om skatter og afgifter). Det bestemmes i lovens artikel 259 B:

»Som undtagelse fra bestemmelserne i artikel 259 betragtes leveringsstedet for følgende tjenesteydelser at ligge i Frankrig, når ydelserne præsteres af en tjenesteyder, der er etableret uden for Frankrig, og når aftageren er en afgiftspligtig person, der har hjemstedet for sin erhvervmæssige virksomhed eller et fast forretningssted i Frankrig, og tjenesteydelsen præsteres dertil, eller i mangel af et sådant hjemsted eller

[...]

forretningssted har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted dér

[...]

3) reklamevirksomhed

[...]

Leveringsstedet for sådanne ydelser anses for at være beliggende uden for Frankrig, selv om tjenesteyderen er etableret i Frankrig, når aftageren er etableret uden for Det Europæiske Fællesskab eller er en afgiftspligtig person i en anden medlemsstat i Fællesskabet.«

7. De franske skattemyndigheders fortolkning af artikel 259 B har udviklet sig gennem tiden. Fortolkningen fandtes oprindeligt i ligningscirkulære af 14. december 1983, der er offentliggjort i *Bulletin officiel des impôts* (herefter »BOI«) nr. 3 A-28-83. Cirkulæret blev som følge af dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig³ ophævet ved ligningscirkulære af 25. juli 1995, der er offentliggjort i BOI nr. 3-A-97. I

denne dom fastslog Domstolen, at fortolkningen af begrebet »reklamevirksomhed« i ligningscirkulæret af 14. december 1983 var i strid med sjette direktiv, idet det bl.a. undtog visse tjenesteydelser præsteret af reklamebureauer. De franske myndigheder udstedte et mere detaljeret ligningscirkulære den 5. november 1998, der blev offentliggjort i BOI nr. 3 A-8-98 (herefter »ligningscirkulæret«), for at efterkomme Domstolens dom. Ligningscirkulæret bestemmer følgende, for så vidt det er relevant for denne sag:

»III — Reklameydelsen præsteres direkte for en afgiftspligtig annoncør

Det fremgår af syvende betragtning til sjette direktiv, at begrundelsen for, at beskatningsstedet for reklamevirksomhed fastsættes som det sted, hvor aftageren har etableret hjemstedet for sin erhvervmæssige virksomhed, er, at omkostningerne for sådanne tjenesteydelser, der leveres mellem afgiftspligtige personer, indgår i godernes pris. I det omfang aftageren sædvanligvis sælger de varer eller leverer de tjenesteydelser, som der reklameres for, i den stat, hvor han har sit hjemsted, og opkræver moms heraf hos den endelige forbruger, bør momsen på grundlag af reklamevirksomheden betales af aftageren til den pågældende stat (jf. præmis 15 i De Europæiske Fællesskabers Domstols dom af 17.11.1993, sag C-68/92, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 5881).

3 — Sag C-68/92, Sml. 1993 I, s. 5881.

Ved anvendelsen af artikel 259 B i loven om skatter og afgifter forstås derfor ved reklamevirksomhed transaktioner, hvis formål er at fremme salget af varer eller tjenesteydelser, og som præsteres direkte af tjenesteyderen til en afgiftspligtig annoncør.

Tjenesteydelsen skal altså præsteres til denne og faktureres til ham.«

8. Sidste stykke i artikel 259 B bevirker, at franske leverandører af reklamevirksomhed ikke er forpligtede til at pålægge moms, når tjenesteydelsen præsteres og faktureres til en aftager, der er etableret uden for Fællesskabet, eller til en aftager, der er afgiftspligtig i en anden medlemsstat. Det ovenfor citerede afsnit i ligningscirkulæret medfører, at undtagelsen i artikel 259 B, der afspejler sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), kun finder anvendelse, når tjenesteydelserne leveres direkte af tjenesteyderen til en afgiftspligtig annoncør. (Ved »annoncør« forstås her og i det følgende en aftager af tjenesteydelser, der har til formål at markedsføre de varer eller tjenesteydelser, som denne person sælger.) Undtagelsen finder således anvendelse på tjenesteydelser, der leveres direkte af et reklamebureau eller en anden tjenesteyder til annoncøren. Den finder imidlertid ikke anvendelse, som det fremgår af begrænsningen i ligningscirkulæret, på reklameydelse, der ikke leveres direkte af en tjenesteyder, der har hjemsted i Frankrig, men indirekte gennem et reklamebureau, uanset hvor annoncøren og reklamebureauet er etableret.

De faktiske omstændigheder og det præjudicielle spørgsmål

9. Sagsøgeren i hovedsagen, Syndicat des producteurs indépendants (herefter »SPI«), er en faglig organisation, der repræsenterer franske filmproducenter, herunder reklamefilmproducenter, interesser.

10. Efter en række tvister mellem medlemmer af SPI og de franske skattemyndigheder anfægtede SPI ligningscirkulæret ved Conseil d'État og påstod, at det var i strid med artikel 259 B i code général des impôts og sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), for så vidt det undtog levering af reklamefilm, der skete gennem reklamebureauer, fra disse bestemmelsers anvendelsesområde.

11. Da sagen vedrører et spørgsmål om fortolkning af fællesskabsretten, har Conseil d'État i medfør af artikel 234 EF forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

»Skal der ved reklamevirksomhed som omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra e), i direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 for så vidt angår transaktioner, der har til formål at fremme salget af varer eller tjenesteydelser, alene forstås ydelser, der af tjenesteyderen leveres direkte til en afgiftspligtig

annoncør og af tjenesteyderen direkte faktureres til denne, men derimod ikke ydelser af samme art, der leveres indirekte til annoncøren og faktureres til en tredje- mand, der viderefakturerer dem til ham?»

12. Der er indgivet skriftlige indlæg af SPI, den franske regering og Kommissionen. SPI, den franske regering og Kommissionen var ligeledes repræsenteret under den mundtlige forhandling, der blev afholdt den 9. november 2000.

13. SPI og Kommissionen er af den opfattelse, at Domstolen skal besvare det forelagte spørgsmål benægtende. De har anført, at den franske regerings fortolkning er i strid med artikel 9, stk. 2, litra e)'s ordlyd og formål, og at den i praksis vil medføre afvigende resultater. Kommissionen har endvidere hævdet, at den franske regerings fortolkning er i strid med princippet om moms­mæssig neutralitet. Den franske regering har forsvaret sin fortolkning af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), og har anmodet Domstolen om at besvare det forelagte spørgsmål bekræftende. Regeringen er af den opfattelse, at artikel 9, stk. 2, der er en undtagelse til hovedreglen i artikel 9, stk. 1, skal fortolkes strengt, således at tjenesteydelser, der leveres af filmselskaber til reklamebureauer, på grund af deres art adskiller sig fra tjenesteydelser, der leveres direkte til annoncøren, og denne fortolkning er derfor i overensstemmelse med princippet om moms­mæssig neutralitet.

Gennemgang

14. Det skal ved besvarelsen af det af Conseil d'État forelagte spørgsmål tages i betragtning, at artikel 9, stk. 2, litra e), er en lovvalgsregel, der fastlægger beskatningsstedet for reklamevirksomhed, og som således afgrænser medlemsstaternes kompetence. Det følger heraf i henhold til Domstolens praksis, at »'reklamevirksomhed' er et fællesskabsretligt begreb, som skal fortolkes på ensartet måde med henblik på at undgå, at transaktioner som følge af forskellige fortolkninger bliver afgiftsbelagt to gange eller slet ikke bliver afgiftsbelagt«⁴. Det følger ligeledes heraf, i modsætning til den franske regerings opfattelse, at artikel 9, stk. 2, ikke skal fortolkes indskrænkende. Domstolen har stede anført, at »man ikke ved fortolkningen af artikel 9 kan tillægge artiklens stk. 1 større vægt end artiklens stk. 2. Det, der i hvert enkelt tilfælde må afgøres, er, om der foreligger et af de tilfælde, der er angivet i artikel 9, stk. 2; hvis ikke, finder artiklens stk. 1 anvendelse«⁵.

15. Artikel 9, stk. 2, litra e), henviser til »reklamevirksomhed«, som »præsteres for aftagere, der er etableret uden for Fællesskabet eller... i Fællesskabet, men uden for

4 — Dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 14, jf. fodnote 3. Jf. ligeledes generaladvokat Gulmann's forslag til afgørelse i sag C-283/84, Trans Tirreno, Sml. 1986, s. 231, punkt 10.

5 — Dom af 26.9.1996, sag C-327/94, Dudda, Sml. I, s. 4595, præmis 21, og af 6.3.1997, sag C-167/95, Linthorst m.fl., Sml. I, s. 1195, præmis 11.

yderens land«. Det skal således for at kunne give den forelæggende ret et svar, der giver den mulighed for at afgøre sagen i hovedsagen, identificeres, hvem aftageren er, og betydningen af »reklamevirksomhed« skal præciseres.

Aftagere

16. Der skal for at identificere, hvem aftageren (*preneur*) af reklamevirksomhed er, skelnes mellem følgende situationer.

17. Den første situation er, hvor tjenesteyderen, som f.eks. en filmproducent, påtager sig, uden at der er et reklamebureau involveret, at levere tjenesteydelser og fakturere en annoncør for de præsterede ydelser. I denne situation er der én afgiftspligtig transaktion, og aftageren er annoncøren. Artikel 9, stk. 2, finder derfor anvendelse — på betingelse af, at de præsterede tjenesteydelser reelt kan anses for »reklamevirksomhed« — når filmproducenten er etableret i Frankrig, og annoncøren er etableret uden for Fællesskabet eller i en anden medlemsstat.

18. Den anden situation er, hvor en tjenesteyder, som f.eks. en filmproducent, leverer og fakturerer tjenesteydelser direkte til en annoncør, men gør det med et reklamebureau som mellemmand. I den situation er

der to afgiftspligtige transaktioner. Den første transaktion er filmproducentens præstation af tjenesteydelser over for annoncøren. I denne transaktion er aftageren annoncøren. Det er den annoncør, der bestiller tjenesteydelserne gennem reklamebureauet, der gør brug af ydelserne i markedsføringen af sine varer, og som betaler for ydelserne⁶. Reklamebureauet er alene mellemmand mellem tjenesteyderen og annoncøren, og reklamebureauet kan derfor ikke anses for at være aftageren. Det følger heraf som i den ovenfor nævnte situation, at artikel 9, stk. 2, litra e), finder anvendelse — på betingelse af, at de præsterede tjenesteydelser reelt kan anses for »reklamevirksomhed« — når filmproducenten er etableret i Frankrig, og annoncøren er etableret uden for Fællesskabet eller i en anden medlemsstat. Hvor reklamebureauet er etableret, er i denne forbindelse irrelevant. Den anden transaktion er reklamebureauets præstation af en tjenesteydelse, der består i, at det er mellemmand mellem filmproducenten og annoncøren. Det er også her annoncøren, der er aftageren. Leveringsstedet for denne transaktion afgøres efter artikel 9, stk. 2, litra e), herunder navnlig sidste led, hvor der henvises til »tjenesteydelser, der udføres af formidlere, som handler i andres navn og for andres regning, såfremt deres virksomhed vedrører levering af sådanne ydelser som omhandlet i dette litra«.

19. Fransk ret, som den fremgår af ligningscirkulærets afsnit III, synes at være i overensstemmelse med artikel 9, stk. 2, litra e), hvad angår de to ovennævnte

6 — Jf. nedenfor, punkt 29.

situationer. Der er imidlertid en tredje situation, der skaber visse vanskeligheder.

præsterede tjenesteydelser reelt kan anses for »reklamevirksomhed« — når reklamebureauet er etableret i Frankrig, og annoncøren er etableret uden for Fællesskabet eller i en anden medlemsstat.

20. Denne situation indtræffer, hvor en tjenesteyder (som f.eks. en filmproducent) i henhold til en aftale mellem ham og et reklamebureau leverer og fakturerer tjenesteydelser til reklamebureauet. Domstolen har endnu ikke fået forelagt omfattende argumenter om, hvem der skal anses for aftageren i denne situation. Under den mundtlige forhandling syntes den franske regering og Kommissionen at have den opfattelse, at den — indirekte — præstation af tjenesteydelser fra filmproducenten til reklamebureauet skulle anses for én transaktion, hvor aftageren er annoncøren.

22. I henhold til ligningscirkulærets afsnit III er præstation af tjenesteydelser fra en tjenesteyder i Frankrig til et reklamebureau, der er etableret uden for Fællesskabet eller i en anden medlemsstat, imidlertid ikke omfattet af artikel 259 B i code général des impôts, og tjenesteydere skal derfor opkræve fransk moms på sådanne ydelser. For at afgøre, hvorvidt dette er i overensstemmelse med sjette direktiv, skal begrebet »reklamevirksomhed« i artikel 9, stk. 2, litra e), fortolkes.

Reklamevirksomhed

21. Efter min opfattelse skal det imidlertid erkendes, at der er to afgiftspligtige transaktioner i denne situation. Den første er filmproducentens præstation af tjenesteydelser til reklamebureauet. For så vidt angår denne transaktion, er reklamebureauet aftageren. Artikel 9, stk. 2, litra e), finder således anvendelse — på betingelse af, at de præsterede tjenesteydelser reelt kan anses for »reklamevirksomhed« — på den transaktion, når filmproducenten er etableret i Frankrig, og reklamebureauet er etableret uden for Fællesskabet eller i en anden medlemsstat. Den anden transaktion er reklamebureauets præstation af tjenesteydelser til annoncøren. Her er annoncøren aftageren. Artikel 9, stk. 2, litra e), finder således anvendelse — på betingelse af, at de

23. Ifølge den franske regering køber en annoncør, der indgår aftale direkte med en filmproducent, reklamevirksomhed fra denne producent. Et reklamebureau, der indgår aftale med en filmproducent, køber imidlertid ikke reklamevirksomhed. Reklamebureauet køber den tjenesteydelse, at det får en film produceret. Artikel 9, stk. 2, litra e), og dens andet led finder således kun anvendelse, når den pågældende tjenesteydelse leveres og faktureres direkte til den endelige annoncør. Ligningscirkulæret, der undtager tjenesteydelser fra filmselskaber til reklamebureauer fra anvendelsesområdet for artikel 259 B i code général des

impôts, er derfor i overensstemmelse med sjette direktiv.

24. Efter min opfattelse er denne argumentation ikke overbevisende.

25. Domstolen fastslog i dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, at der med henblik på at afgøre, om en transaktion udgør reklamevirksomhed, skal »tages hensyn til samtlige omstændigheder omkring den pågældende ydelse«⁷. Det franske ligningscirkulære synes at udelukke en sådan bedømmelse af de tjenesteydelser, som tjenesteyderen, som f.eks. et filmselskab, præsterer til reklamebureauer. Det kan tilføjes, at Domstolen også i dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig udtalte, at »begrebet reklame nødvendigvis indebærer spredning af et budskab, som skal informere forbrugerne om en vares eller en tjenesteydelses eksistens og kvaliteter med henblik på at forøge salget heraf«⁸. Når begrebet »reklamevirksomhed« defineres på denne måde, kan det uden tvivl omfatte tjenesteydelser, der leveres indirekte til en annoncør gennem et reklamebureau. Endvidere kan det, som generaladvokat Gulmann udtalte i sit forslag til afgørelse i denne sag, »lægges til grund, at artikel 9, stk. 2, litra e), må finde anvendelse, i hvert fald i de tilfælde, hvor der af en erhvervsdrivende med hjemsted i et land er gjort brug af et reklamebureau med

hjemsted i et andet med henblik på at gennemføre en reklamekampagne, og hvor de forskellige midler, der anvendes i kampagnen, bona-fide tilsigter at fremme salget af den pågældende erhvervsdrivendes produkter. Der er ikke i en sådan situation grund til at give reklamevirksomhedsbegrebet et snævert anvendelsesområde«⁹.

26. Selv om der kan være situationer, hvor en filmproducents præstation af tjenesteydelser til et reklamebureau ikke kan anses for »reklamevirksomhed« i artikel 9, stk. 2, litra e)'s forstand, er denne bestemmelse imidlertid ikke begrænset til tjenesteydelser, der leveres og faktureres direkte fra en tjenesteyder til en afgiftspligtig annoncør.

27. Endvidere kan det være i strid med formålet med sjette direktivs artikel 9, stk. 2, at begrænse artikel 9, stk. 2, litra e), til alene at omfatte tjenesteydelser, der leveres direkte til aftageren.

28. Det fremgår tydeligt af syvende betragtning til sjette direktiv¹⁰, at formålet med artikel 9, stk. 2, litra e), er at sikre, at der betales moms i aftagerens land, »hvis omkostninger indgår i godernes pris«. Som Domstolen har fastslået: »Fællesskabslovgiver fandt således, at i det omfang aftageren sædvanligvis sælger de varer eller leverer de tjenesteydelser, som der reklameres for i det land, hvor han har sit hjemsted, og opkræver moms heraf hos den endelige

7 — Sag C-68/92, præmis 17 (jf. fodnote 3).

8 — Sag C-68/92, præmis 16 (jf. fodnote 3).

9 — Punkt 19.

10 — Nævnt i punkt 3.

forbruger, burde momsens på grundlag af reklamevirksomheden betales af aftageren til det pågældende land«¹¹. Mens det måske er korrekt, som den franske regering har foreslået, at omkostningerne ved reklamevirksomhed ikke *umiddelbart* indgår i de af annoncøren solgte varer eller tjenesteydelsers pris, når tjenesteydelserne leveres og faktureres til et reklamebureau, så vil omkostningerne ved tjenesteydelsen — som påpeget af SPI og Kommissionen — *eventuelt* indgå i disse varers pris, fordi reklamebureauet opkræver tjenesteydelsens pris og bureauets honorar hos annoncøren.

Hvis annoncøren imidlertid er etableret uden for Fællesskabet eller i en anden medlemsstat end Frankrig, kan han ikke fratække den moms i sin interne momsopgørelse. Annoncøren overlades dermed en momsbyrde, medmindre han kan få momsrefusion fra de kompetente franske myndigheder. Da sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), blev vedtaget, fandtes der ingen fællesskabsretlig mekanisme med hensyn til sådan refusion. En sådan mekanisme er siden blevet etableret med ottende momsdirektiv¹², men denne mekanisme er betydeligt langsommere og besværligere end et direkte fradrag i annoncørens interne opgørelse.

29. Endelig skal artikel 9, stk. 2, litra e), fortolkes i sammenhæng med momssystemet som helhed og de principper, der gælder for dette system.

30. Det skal i den forbindelse erindres, at moms er en forbrugsafgift. Selv om moms opkræves af den, der leverer varer og tjenesteydelser, bæres momsens altid af den endelige forbruger. Det er efter min opfattelse tvivlsomt, om den måde, hvorpå begrebet »reklamevirksomhed« fortolkes i ligningscirkulæret, er i overensstemmelse med dette princip. Et reklamebureau, der køber reklamevirksomhed fra en tjenesteyder, der er etableret i Frankrig, som f.eks. en reklamefilmproducent, betaler moms af prisen for denne tjenesteydelse. Momsens lægges af reklamebureauet på den pris, annoncøren opkræves for tjenesteydelsen.

31. Det skal også erindres, at moms er underlagt neutralitetsprincippet. Moms skal i henhold til dette princip være ensartet for identiske varer og tjenesteydelser og skal forblive proportional med varernes og tjenesteydelsernes pris uanset antallet af led i handelskæden. Den franske regering har anført, at fortolkningen af »reklamevirksomhed« i ligningscirkulæret er i overensstemmelse med dette princip, idet reklamevirksomhed, der leveres og faktureres direkte til den endelige annoncør på grund af sin art er anderledes end tjenesteydelser, der består i at lave reklamefilm til et reklamebureau¹³.

12 — Rådets ottende direktiv 79/1072/EOF af 6.12.1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i inddlandet, EFT L 331, s. 11.

13 — Jf. punkt 23 og 26 ovenfor.

11 — Dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 15 (jf. fodnote 3).

32. Jeg mener ikke, at denne argumentation er overbevisende. Som jeg har redegjort for ovenfor, afhænger sondringen mellem reklamevirksomhed og andre tjenesteydelser, der præsteres af filmselskaber, ikke alene af, om disse tjenesteydelser præsteres til en slutannoncør eller til et reklamebureau. For at afgøre, om en tjenesteydelse er »reklamevirksomhed« i artikel 9, stk. 2, litra e)'s forstand, skal der tages hensyn til alle omstændigheder omkring den pågældende ydelse.

Forslag til afgørelse

33. Domstolen skal efter min opfattelse besvare den forelæggende rets spørgsmål således:

»Artikel 9, stk. 2, litra e), andet led, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag vedrørende 'reklamevirksomhed' finder ikke alene anvendelse på tjenesteydelser, der af tjenesteyderen leveres og faktureres direkte til en afgiftspligtig annoncør, men ligeledes på tjenesteydelser, der leveres indirekte til annoncøren og faktureres til en tredjemand, der viderefakturerer dem til annoncøren.«