

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT  
CLAUS GULMANN

fremsat den 13. juli 1993 \*

*Hr. præsident,  
De herrer dommere,*

1. Kommissionen har i de foreliggende sager nedlagt påstand om, at Den Franske Republik, Storhertugdømmet Luxembourg og Kongeriget Spanien har indført regler, der indebærer, at artikel 9, stk. 2, litra e), i Rådets sjette momsdirektiv<sup>1</sup> ikke bliver respekteret i de tre lande. Sagens baggrund er en uenighed mellem parterne om den rette fortolkning af begrebet »reklamevirksomhed« som anvendt i direktivets artikel 9, stk. 2, litra e).

2. Direktivets afsnit VI indeholder regler, der fastsætter *stedet for afgiftspligtige transaktioner*. Reglerne har betydning i tilfælde, hvor levering af goder og tjenesteydelser berører flere lande. Deres formål er navnlig at sikre mod, at en og samme transaktion enten bliver afgiftsbelagt to gange eller slet ikke bliver afgiftsbelagt.

Artikel 8 fastlægger, hvad der skal forstås ved et godes leveringssted, mens artikel 9 fastlægger leveringsstedet for tjenesteydelser.

Efter artikel 9, stk. 1, skal der »ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret ... hjemstedet for sin økonomiske virksomhed ...«. Den medlemsstat, der er kompetent til at opkræve afgiften, er således den medlemsstat, hvor *tjenesteyderen har sit hjemsted*.

Artikel 9, stk. 2, indeholder en række undtagelser fra denne hovedregel. For nærmere bestemte tjenesteydelser fastlægges andre leveringssteder end tjenesteydernes hjemsted, f.eks. det sted, hvor tjenesteydelsen faktisk udføres (f.eks. ved underholdningsvirksomhed). Stk. 2, litra e), bestemmer, at *tjenesteydelsens aftagers hjemsted* er det relevante leveringssted for en række praktisk vigtige transaktioner (overdragelse af enerettigheder, advokat-, revisor- og andre rådgivningsydelser, banktransaktioner mv.). Blandt disse er »reklamevirksomhed«.

Hvis en transaktion anses som reklamevirksomhed, skal den afgiftsbelægges i aftagerens land, mens den i modsat fald i overensstemmelse med hovedreglen skal pålægges afgift i tjenesteyderens land, medmindre den falder ind under andre af stk. 2-undtagelserne.

\* Originalsprog: dansk.

1 — Direktiv 77/388 af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

Direktivets syvende betragtning indeholder følgende vigtige bidrag til forståelsen af forholdet mellem artikel 9, stk. 1 og 2:

»Fastsættelsen af stedet for afgiftspligtige transaktioner har medført kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne, navnlig med hensyn til 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 erhvervmæssige virksomhed, bør dette sted dog fastsættes som *aftagerens land, navnlig for visse tjenesteydelser, der leveres mellem afgiftspligtige personer, hvis omkostninger indgår i godernes pris*« (min fremhævelse).

3. Kommissionen påstår, at de tre medlemsstater ved at undlade at medinddrage nærmere bestemte transaktioner under artikel 9, stk. 2's bestemmelse om reklamevirksomhed, har tilsidesat deres forpligtelser i henhold til direktivet.

Frankrig og Spanien har påstået frifindelse. Luxembourg har ikke afgivet svarskrift.

4. Tvisten har som nævnt sin baggrund i parternes forskellige opfattelse af, hvorledes begrebet reklamevirksomhed som anvendt i artikel 9, stk. 2, skal fortolkes. Kommissionen har gjort en vid fortolkning gældende, mens den franske og den spanske regering har givet udtryk for en snævrere fortolkning.

5. Det fremgår af Kommissionens påstande, at sagerne vedrører nærmere bestemte og konkret velafgrænsede nationale regler eller administrativ praksis om, hvad der i momslovgivningernes forstand skal forstås ved reklamevirksomhed, og Kommissionen har

da også under den mundtlige procedure bekræftet, at den alene ønsker Domstolens konstatering af, at de regler og den praksis, der er omhandlet i stævningerne, er i strid med direktivet.

6. Det drejer sig for Frankrigs vedkommende om regler indeholdt i et cirkulære af 14. december 1983, hvorefter følgende ydelser ikke skal betragtes som reklamevirksomhed

»a) et reklamebureaus fakturering over for en kunde af udgifter, der må anses for modydelsen for løsøregenstande solgt til kunden ... f.eks. et reklamebureaus fakturering over for kunden af goder, der er erhvervet med henblik på at blive uddelt gratis i forbindelse med konkurrencer, lotterier o.l. eller som gaver ... eller for at blive opstillet på salgsstederne med henblik på udstilling af varer

b) et reklamebureaus organisering af demonstrationsarrangementer såsom underholdningsarrangementer, cocktailparties osv.

c) fremstilling i egentlig forstand af reklamemateriale (et trykkeris trykning af reklametryksager, fremstilling af reklameskiltte).«

For Luxembourgs vedkommende påstår Kommissionen, at det er i strid med direktivet, når myndighederne efter egne oplysninger administrerer området således, at følgende transaktioner ikke

anses som reklamevirksomhed i direktivets forstand:

- salg af løsøregenstande i forbindelse med en reklamekampagne
- ydelser, der leveres i PR-øjemed i forbindelse med arrangementer, såsom pressekonferencer, seminarer, cocktailparties, underholdningsarrangementer osv.
- leje af lokaler til reklameformål.

For Spaniens vedkommende finder Kommissionen det i strid med direktivet, at følgende ydelser efter administrativ praksis ikke betragtes som reklametjenesteydelser: »Såkaldt markedsføring, som gennemføres ved hjælp af levering af ydelser i forbindelse med gæstgiveri eller ved hjælp af rekreative aktiviteter, såsom frokoster, middage, underholdningsarrangementer, spil, konkurrencer, selskaber eller andre lignende arrangementer«.

7. Det er tilstrækkeligt for en domfældelse, at det kan fastslås, at de herved afgrænsede undtagelser fra direktivets regel om reklamevirksomhed er for vidtgående.

Jeg fremhæver dette, fordi det efter min mening næppe vil være muligt og i hvert fald ikke hensigtsmæssigt på grundlag af de i sagerne foreliggende oplysninger at tage stilling til, hvorledes begrebet reklamevirksomhed i direktivets forstand generelt skal fortolkes. Det er ikke for en domfældelse

nødvendigt at lægge til grund, at den definition af begrebet reklamevirksomhed, som Kommissionen mener er den rette, i alle henseender er korrekt.

8. Domstolen må selvsagt tage stilling til de tvistsspørgsmål, der er afgørende for, om Kommissionen kan gives medhold. Men som det vil fremgå af det følgende, kan dette ske, uden at Domstolen lægger sig fast på en generel og abstrakt definition af det omtvistede begreb, og dermed uden at Domstolen tager stilling til visse afgrænsningsspørgsmål, som der kan være god grund til på nuværende tidspunkt at overlade til medlemslandene og Kommissionen at forsøge at løse inden for rammerne af Det Rådgivende Udvalg vedrørende Merværdiafgift, således at der kan opnås enighed om en fælles og praktisk anvendelig afgrænsning af begrebet reklamevirksomhed i direktivets forstand.

Dette kan være så meget mere begrundet som den franske og den spanske regering har oplyst, at der under de hidtidige forhandlinger i udvalget også af andre end de tre i disse sager sagsøgte medlemsstater har været udtrykt tvivl, om Kommissionens opfattelse i alle henseender er korrekt. Hertil kommer, at de to regeringer har rejst tvivl, om det er rigtigt, som hævdet af Kommissionen, at den omtvistede bestemmelse fuldt ud bliver anvendt korrekt og ensartet i alle de medlemsstater, mod hvem der ikke er anlagt sag<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> — Kommissionens anbringende på dette punkt gælder nu også Irland. Kommissionen havde oprindeligt samtidig med de tre foreliggende sager anlagt en tilsvarende sag mod Irland. Efter at Irland havde taget bekræftende til genmæle over for Kommissionens påstand, blev denne sag hævet.

9. Domstolens dom i de foreliggende sager vil efter min mening være et godt grundlag for videre forhandlinger om en praktisk anvendelig afgrænsning af bestemmelsens anvendelsesområde.

10. Der kan, når Domstolen skal tage stilling til sagerne, tages udgangspunkt i et enkelt og ubestrideligt forhold. Begrebet reklamevirksomhed som anvendt i artikel 9, stk. 2, litra c), skal fortolkes og administreres ensartet i medlemsstaterne. Herom er parterne da også enige. Respekten af dette krav er tvingende nødvendig for, at anvendelsesområdet for de nationale momslovgivninger afgrænses rationelt, og kompetencekonflikter undgås<sup>3</sup>.

11. Grundlæggende gør Kommissionen gældende, at reklamevirksomhed i direktivets forstand omfatter alle ydelser — uden hensyn til deres art — der præsteres af reklamebureauer, og som har til formål at fremme salget af varer og tjenesteydelser.

Den franske og den spanske regering gør gældende, at bestemmelsen om reklamevirksomhed i artikel 9, stk. 2, litra c), ligesom direktivets øvrige bestemmelser henviser til nærmere bestemte transaktioner, der er karakteriseret efter deres art, og som er reklameydelser i snæver forstand. Den franske regering definerer således reklamevirksomhed i direktivets forstand som ydelser, der bidrager til fremstillingen og udbredelsen af en eller flere annoncer, der har til formål at

reklamere for en vare eller for den afgiftspligtige person, som står for salget heraf, hvorved det anvendte medium er uden betydning. Og den spanske regering definerer begrebet som omfattende udbredelse ved hjælp af et hvilket som helst medium og forberedende ydelser, der direkte er forbundet med eller nødvendige for den pågældende udbredelse.

Den praktiske konsekvens af denne definition er navnlig, at bestemmelsen ikke omfatter markedsføringsydelser som f.eks. konkurrencer, demonstrationsarrangementer, cocktailparties og levering af goder mv. i forbindelse med en reklameydelse.

De to regeringer henviser i øvrigt til, at der vil opnås en ensartet retstilstand, hvad enten man vælger deres fortolkning eller Kommissionens.

12. Det er rigtigt, at det, for at undgå at der opkræves dobbeltafgifter eller slet ingen afgifter, alene er afgørende, at en og samme fortolkning lægges til grund.

Det er også rigtigt, som nævnt af de to regeringer, at det ikke for Domstolens stillingtagen kan være afgørende, at Kommissionens retsopfattelse efter Kommissionens oplysning deles af de medlemsstater, mod hvem der ikke er anlagt sag.

Afgørende er, hvorledes bestemmelsen på grundlag af dens ordlyd, kontekst og formål skal fortolkes.

3 — Se Domstolens dom af 23.1.1986, sag 283/84, *Trans Tirreno*, Sml. s. 231.

13. Kommissionen gjorde oprindeligt gældende, at der hverken i bestemmelsens kontekst eller i dens formål kan findes bidrag til dens fortolkning, og at det derfor er nødvendigt at fortolke den ud fra almindelig sprogbrug<sup>4</sup>.

Parterne har da også drøftet, hvordan ordet »reklamevirksomhed« bliver forstået — enten af »manden på gaden« eller af professionelle i reklamebranchen. Disse forsøg er bl.a. støttet på definitioner i franske og spanske leksika.

De to regeringer har også støttet deres fortolkning på definitioner givet af begrebet i direktiv 84/450 om vildledende reklame og direktiv 89/552 om grænseoverskridende fjernsyn<sup>5</sup> samt i en europarådskonvention af 15. marts 1989 om grænseoverskridende fjernsyn.

14. Det vil forhåbentlig være mig tilgivet, at jeg gør kort proces med disse argumenter, som der nærmere er redegjort for i retsmøderapporterne.

Allerede de forskellige resultater, disse forsøg på en sproglig fortolkning af bestemmelsen fører til, giver grundlag for skepsis med hensyn til muligheden af at kunne nå til en tvungne løsning på dette grundlag.

Der kan heller ikke hentes væsentlige fortolkningsbidrag i definitionerne i de nævnte fællesskabsretsakter mv., idet disse er fastlagt

i andre sammenhænge og med andre formål end dem, der er relevante på momsområdet.

15. Den vigtigste grund for min afvisning af at forsøge at løse fortolkningsproblemet på grundlag af den naturlige forståelse af ordet reklamevirksomhed er imidlertid, at der kan findes vægtige fortolkningsbidrag i bestemmelsens formål set i lyset af momssystemets grundlæggende principper.

Det vil erindres, at direktivets præambel fremhæver, at *aftagerens land* bør være leveringsstedet og dermed opkrævningsland »for visse tjenesteydelser, der leveres mellem afgiftspligtige personer, hvis omkostninger indgår i godernes pris«.

Kommissionen har da også i sin replik i sagen mod Spanien henvist til, at bestemmelsen må fortolkes i lyset af denne betragtning.

16. Det grundlæggende princip for merværdiafgiften er, at den i sidste instans skal bæres af *den endelige forbruger*, dvs. køberen af det pågældende produkt, hvad enten dette er en vare eller en tjenesteydelse.

Det er ganske vist rigtigt, at der i momssystemet gælder visse undtagelser fra dette princip, men princippet må være styrende for fortolkningen af bestemmelser, der ikke klart gør undtagelser fra det.

4 — Kommissionen henviser til Domstolens dom af 14.5.1985, sag 139/84, Van Dijk's Boekhuis, Sml. s. 1405, hvor udtrykket »fremstillet« blev fortolket på grundlag af almindelig sprogbrug.

5 — Se henholdsvis EFT 1984 L 250, s. 17, og EFT 1989 L 298, s. 23.

17. Artikel 9, stk. 2, litra c), fastlægger efter den citerede betragtning i præambelen aftage-rens hjemland som opkrævningsland netop under henvisning til, at det drejer sig om tjenesteydelser, der leveres mellem *afgiftspligtige* personer, hvis *omkostninger indgår i godernes pris*.

Ydelser, hvis formål er at fremme varens eller tjenesteydelsens salg til den *endelige forbruger*, leveres af *tjenesteyderen* (reklamebureauet) til den *erhvervsdrivende* (producenten eller forhandleren), der ønsker et produkt solgt til den endelige forbruger.

Der er i de foreliggende sager tale om transaktioner mellem *afgiftspligtige* (den erhvervsdrivende er ikke endelig forbruger), og der er tale om *omkostninger, som indgår i den pris, den endelige forbruger skal betale for det leverede produkt*, og af hvilken han skal betale moms i det land, hvor den endelige afgiftsbetaling sker.

18. Der er i sagen mod Frankrig henvist til en dom afsagt af Cour administrative d'appel de Paris den 10. december 1991. Sagen vedrørte et tilfælde, hvor et fransk reklamebureau af det belgiske bryggeri Bass havde fået til opgave at gennemføre en omfattende markedsføringskampagne med det formål at øge de franske forbrugeres kendskab til øl af mærket »Bass«. Det franske reklamebureau organiserede bl.a. på en af Seinens kajer et reklamearrangement bestående af en rekonstrueret engelsk havn, en terrasse, et podium og en båd, som alt sammen skulle bruges til at reklamere for »Bass«-øl. De således skabte omgivelser blev benyttet til gratis prøvsmagning af »Bass«-øl for offentligheden, og der var inviteret kendte personer inden for sport, tv og teater. Reklamearrangementet

var blevet annonceret i pressen og på de lokale radiostationer, og der blev ikke opkrævet nogen form for afgifter i denne anledning. De franske myndigheder fandt ikke, at udgifter til dette arrangement, der vedrørte invitationer, leje af båd, honorarer til kunstnerne, udgifter til podiet og opsyn samt en del af lønningerne, var reklamevirksomhed i direktivets forstand. Reklamebureauet var af den modsatte opfattelse.

Appeldomstolen fastslog, at begrebet reklamevirksomhed dækker »alle de transaktioner, der faktisk indgår heri. Hvis alle de forskellige handlinger, der foretages, har ét og samme formål, nemlig at lave reklame, skal de således — uanset hvorledes man henvender sig til offentligheden — anses for at være direkte led i udførelsen af en samlet ydelse, som de ikke enkeltvis kan udskilles fra. På baggrund af det ovenfor anførte følger det heraf, at [reklamebureauet] ved alle de transaktioner, der blev gennemført til opfyldelse af kontrakten om reklame for 'Bass'-øl, hvori der var fastsat et samlet vederlag ... uøvede 'reklamevirksomhed' ... Da det står fast, at modtageren af de af [reklamebureauet] leverede reklameydelser er merværdiafgiftspligtig i en anden EF-medlemsstat, kan der således ikke gives ministeren medhold i ...«, at der skulle betales moms i Frankrig af disse ydelser.

Dommen, der er anket til Conseil d'État, er efter min mening korrekt og er i øvrigt et godt eksempel på den praktiske betydning af de her drøftede problemer.

19. Det kan efter min mening 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. Der er ikke grund til at sondre mellem de anvendte midler, alt efter om de kan siges at høre til reklamevirksomhedsbegrebets kerneområde, eller om der benyttes andre markedsføringsmidler, såsom konkurrencer og demonstrationsarrangementer, eller om reklamebureauet har udgifter til nødvendige rekvisitter til reklameydelsen i snæver forstand eller tillige har udgifter til konkurrencepræmier, til lokaleleje eller mad- og drikkevarer i forbindelse med reklamevirksomhed i bred forstand.

Afgørende er, at udgifterne er bona-fide udgifter med henblik på at fremme salget af reklameydelsens aftagers produkter, og at de derfor indgår i den pris, den endelige forbruger betaler for produktet.

20. Der er også en mere praktisk grund til at foretrække denne fortolkning af begrebet reklamevirksomhed. Den fører nemlig til, at reklamebureauerne ikke skal opdele de fakturaer, de udsteder til deres kunder, i dels en del, der vedrører reklamevirksomhedsydelser i snæver forstand, og hvoraf der skal betales

moms i aftagerens hjemland, og dels i en del, der ikke anses som reklamevirksomhed, og for hvilken der skal betales moms i reklamebureauets hjemland, således at aftageren endelig må bære momsen, medmindre han efter Fællesskabets regler herom kan få momsen refunderet <sup>6</sup>.

21. Det kan formentlig ikke udelukkes, at denne vide anvendelse af reklamevirksomhedsbegrebet kan give anledning til misbrug. Det skal naturligvis være muligt for medlemsstaterne at gribe ind over for sådanne. Dette er baggrunden for, at jeg har nævnt, at der skal være tale om transaktioner, der bona-fide har til formål at fremme salget af produkter.

22. Det følger af det anførte, at den afgrænsning af begrebet reklamevirksomhed, der er fastlagt i fransk og spansk ret, og som indebærer, at en række transaktioner ikke behandles som reklamevirksomhed, er i strid med bestemmelsen i direktivets artikel 9, stk. 2, litra e). Der må derfor gives Kommissionen medhold i dens påstande.

23. Der er ikke ved det af mig anførte taget stilling til, om artikel 9, stk. 2, litra e), som hævdet af Kommissionen, alene omfatter

6 — Efter den spanske regerings oplysninger under den mundtlige procedure bliver der ikke til aftageren af de fra reklamevirksomhedsbegrebet undtagne ydelser givet moms godtgørelse. Den franske regering oplyste, at det afhænger af de pågældende ydelsers art, om der ydes moms godtgørelse. Se i øvrigt herom i Rådets direktiv 79/1072/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet (EFT af 6.12.1979 L 331, s. 11).

ydelse præsteret af reklamebureauer, eller om reklamevirksomhed i bestemmelsens forstand også kan præsteres af andre end reklamebureauer.

visning hertil begæret, at Domstolen afsiger dom i overensstemmelse med dens påstand, idet den dog har henstillet, at dømsafsigelsen ikke sker forud for afslutningen af proceduren i sagerne mod Frankrig og Spanien.

Der er heller ikke taget stilling til, om der kan være grund til at begrænse bestemmelsens anvendelsesområde i de tilfælde, hvor reklamebureauer alene præsterer enkeltstående ydelser, der ikke i snæver forstand er reklamevirksomhed, f.eks. alene et arrangement, hvor potentielle aftagere af en vare bliver inviteret på et hotelophold for at få varen demonstreret.

Procesreglementets artikel 94, stk. 2, bestemmer, at det forud for afsigelse af udeblivelsesdommen skal undersøges, »om sagen kan antages til realitetsbehandling, om formkravene er opfyldt, samt om sagsøgerens påstande forekommer begrundede«<sup>7</sup>. Da der ikke er tvivl om, at sagen kan antages til realitetsbehandling, og at formkravene er opfyldt, og da det efter det ovenfor anførte kan lægges til grund, at Kommissionens påstand forekommer begrundet, må Luxembourg dømmes i overensstemmelse med Kommissionens påstand.

24. Luxembourg har som nævnt ikke afgivet svarskrift, og Kommissionen har under hen-

### Forslag til afgørelse

25. Jeg skal herefter foreslå Domstolen at fastslå

- at Den Franske Republik ved at udelukke en række økonomiske transaktioner fra begrebet »reklamevirksomhed« i artikel 9, stk. 2, litra e), i sjette momsdirektiv har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til direktivet
- at Storhertugdømmet Luxembourg ved at udelukke en række økonomiske transaktioner (såsom pressekonferencer, seminarer, cocktailparties, underholdningsarrangementer og leje af lokaler til reklameformål) fra begrebet »reklame-

<sup>7</sup> — Domstolen har kun to gange tidligere truffet afgørelse i en sag ved udeblivelsesdom. Se senest dom af 21.9.1989, sag 68/88, Kommissionen mod Grækenland, Sml. s. 2965.



virksomhed« i artikel 9, stk. 2, litra e), i sjette momsdirektiv har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til direktivet

- at Kongeriget Spanien ved at indføre og opretholde en ordning for moms på reklamevirksomhed, som udelukker visse ydelser, såsom salgsfremmende foranstaltninger, fra begrebet reklamevirksomhed i artikel 9, stk. 2, litra e), i sjette momsdirektiv, har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til direktivet
  
- at de tre stater bærer sagsomkostningerne i de respektive sager.