

SPI

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 15 mars 2001 *

I mål C-108/00,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Conseil d'État (Frankrike), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Syndicat des producteurs indépendants (SPI)

och

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

angående tolkningen av artikel 9.2 e i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande

* Rättegångsspråk: franska.

omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28),

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. La Pergola samt domarna M. Wathelet, D.A.O. Edward, P. Jann (referent) och L. Sevón,

generaladvokat: F.G. Jacobs,

justitiesekreterare: avdelningschefen D. Louterman-Hubeau,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Syndicat des producteurs indépendants (SPI), genom C. Clément, avocat,
- Frankrikes regering, genom K. Rispal-Bellanger och S. Seam, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och H. Michard, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 9 november 2000 av: Syndicat des producteurs indépendants (SPI), Frankrikes regering och kommissionen,

och efter att den 14 december 2000 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Conseil d'État har, genom beslut av den 9 februari 2000 som inkom till domstolens kansli den 23 mars samma år, i enlighet med artikel 234 EG, ställt en fråga om tolkningen av artikel 9.2 e i 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).

2 Denna fråga har uppkommit inom ramen för en talan om maktmissbruk som Syndicat des producteurs indépendants (nedan kallat SPI), en branschorganisation för filmproducenter, har anhängiggjort och vars syfte är att en föreskrift som har meddelats av ekonomi-, finans- och industriministeriet om platsen där den

mervärdesskatterättsliga anknytningen skall anses föreligga för tillhandahållande av reklam skall ogiltigförklaras.

Tillämplig gemenskapslagstiftning

- 3 Sjunde övervägandet i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Fastställandet av platsen för skattepliktiga transaktioner har gett upphov till kompetenskonflikter mellan medlemsstaterna, särskilt vad beträffar leverans av varor för sammansättning och tillhandahållande av tjänster. Även om platsen för tillhandahållande av tjänster i princip bör definieras som den plats där den person som tillhandahåller tjänsterna har sitt huvudsakliga driftsställe, bör den ändå definieras såsom liggande i mottagarens land, särskilt vid vissa tjänster som tillhandahålls mellan skattskyldiga personer då kostnaden för tjänsterna ingår i varornas pris.”

- 4 I linje med det uppställda målet i detta övervägande föreskrivs i artikel 9.1 i sjätte direktivet följande:

”Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls

eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas.”

5 I artikel 9.2 i sjätte direktivet uppräknas en rad undantag från denna princip. Vad avser reklamtjänster föreskrivs följande:

”Emellertid gäller följande förbehåll:

...

- e) Platsen för tillhandahållandet åt kunder som är etablerade utanför gemenskapen, eller åt skattskyldiga personer som är etablerade i gemenskapen men inte i samma land som leverantören, skall för följande tjänster vara den där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe åt vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av någon sådan plats, den där han är bosatt eller stadigvarande vistas:

...

— Reklamtjänster.

...”

Den nationella lagstiftningen och nationell administrativ praxis

- 6 Enligt fransk rätt är det genom artikel 259 B i code général des impôts (skattelagen) som artikel 9.2 i sjätte direktivet har införlivats. I denna nationella bestämmelse föreskrivs följande:

”Med avvikelse från bestämmelserna i artikel 259 anses följande tjänster vara tillhandahållna i Frankrike, när de utförs av en leverantör som är etablerad utanför Frankrike och då mottagaren är skattskyldig för mervärdesskatt och har etablerat sin rörelse i Frankrike eller där har ett fast driftsställe åt vilket tjänsten utförs eller, i avsaknad av någon sådan plats, är bosatt eller stadigvarande vistas där:

...

3. Reklamtjänster:

...

Platsen för tillhandahållande av dessa tjänster anses inte vara i Frankrike, även om leverantören är etablerad i Frankrike, när mottagaren är etablerad utanför Europeiska gemenskapen eller om mottagaren är skattskyldig för mervärdesskatt i en annan medlemsstat i gemenskapen.”

- 7 Artikel 259 B i code général des impôts har legat till grund för en administrativ föreskrift av den 5 november 1998 (*Bulletin officiel des impôts* av den 13 november 1998, nr 3 A-8-98, nedan kallad föreskriften av den 5 november 1998). I punkt III preciseras följande:

”Reklamtjänsten tillhandahålls en skattskyldig annonsör direkt.

Enligt sjunde övervägandet i sjätte direktivet motiveras det förhållandet att platsen för beskattning av reklamtjänster har fastställts till den plats där kunden har etablerat sin rörelse med att kostnaden för dessa tjänster, som tillhandahålls mellan skattskyldiga, ingår i varornas pris. Eftersom mottagaren vanligen säljer de varor eller tillhandahåller de tjänster som är föremål för reklam i den stat där han är etablerad och därvid av slutkonsumenten uppbär den mervärdesskatt som är hänförlig till dessa transaktioner, skall mervärdesskatten för reklamtjänsten inbetalas av mottagaren i denna stat....

Följaktligen skall transaktioner som utförs i syfte att främja försäljningen av varor eller tjänster och som tillhandahålls en skattskyldig annonsör direkt av leverantören anses utgöra reklamtjänster vid tillämpningen av artikel 259 B i code général des impôts.

Tjänsten skall således tillhandahållas och faktureras annonsören.”

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 8 SPI är en branschorganisation i Frankrike som företräder filmproducenter, däribland producenter av reklamfilmer. Det framgår av handlingarna i målet att vissa av organisationens medlemmar har varit föremål för kontroll av bokföringen, vilket har lett till tvister med den franska skatteadministrationen. Dessa tvister rör hur begreppet reklamtjänster skall tolkas vid fastställelse av den plats där den skatterättsliga anknytningen föreligger i enlighet med sjätte direktivet.

- 9 De franska skattemyndigheterna anser att med tillämpning av föreskriften av den 5 november 1998 skall producenterna av reklamfilmer anses utföra reklamtjänster i den mening som avses i artikel 9.2 e i sjätte direktivet när de direkt fakturerar annonsörerna dessa tjänster. De skall däremot inte anses utföra sådana tjänster för det fall att de fakturerar reklambyråer, vilka i sin tur fakturerar annonsörerna. Av det följer att skattemyndigheterna inte anser att filmproducenter omfattas av det undantag från mervärdesskatt som de annars i princip omfattas av när mottagaren av tjänsten är etablerad utomlands, när tjänsten utförs genom förmedling av en reklambyrå.

- 10 SPI anser att denna administrativa praxis strider mot bestämmelserna i sjätte direktivet. Det var därför den vid Conseil d'État väckte talan om ogiltigförklaring av föreskriften av den 5 november 1998 och gjorde gällande att det har förekommit maktmissbruk.

- 11 Conseil d'État ansåg att tolkningen av begreppet reklamtjänst i den mening som avses i sjätte direktivet är av avgörande betydelse för bedömningen av den talan om ogiltigförklaring som SFI anhängiggjort och beslutade därför att vilande-förklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Omfattar sådana reklamtjänster som nämns i artikel 9.2 e i direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977, vad gäller transaktioner som är avsedda att främja försäljningen av varor eller tjänster, inte sådana tjänster av samma karaktär som tillhandahålls annonsören indirekt och som faktureras en tredje person som i sin tur fakturerar annonsören, utan endast tjänster som tillhandahålls en skattskyldig annonsör direkt och som leverantören fakturerar annonsören?”

Tolkningsfrågan

- 12 Den nationella domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i om artikel 9.2 e andra strecksatsen i sjätte direktivet skall tolkas så att den inte endast är tillämplig på reklamtjänster som tillhandahålls direkt och som den som tillhandahåller tjänsten fakturerar en skattskyldig annonsör utan också på tjänster som tillhandahålls en annonsör indirekt och som faktureras en tredje part som i sin tur fakturerar annonsören.
- 13 Den franska regeringen har gjort gällande att dessa tjänster som tillhandahålls indirekt inte omfattas av artikel 9.2 e andra strecksatsen i sjätte direktivet. Enligt regeringen skall denna bestämmelse, vilken är ett undantag från artikel 9.1 i sjätte direktivet, tolkas restriktivt. Om man avgjorde vilka regler som är tillämpliga på en viss given transaktion utifrån endast vad som är syftet med

transaktionen, utan att ta hänsyn till förekomsten av avtalsförhållanden mellan leverantören och annonsören, skulle det få till följd att alla sorters transaktioner som genomförs till förmån för ett företag, med anledning av tjänster som det företaget utför åt annonsören, kommer att omfattas av tillämpningsområdet för artikel 9.2 e andra strecksatsen, och det oavsett om det rör sig om en reklambyrå eller inte. Det skulle leda till en mycket extensiv tolkning som innefattar ett obestämbar antal transaktioner.

- 14 SPI och kommissionen är däremot av den åsikten att artikel 9.2 e andra strecksatsen i sjätte direktivet även skall tillämpas på tjänster som indirekt tillhandahålls en annonsör. I syfte att fastställa var skatten skall erläggas är det enligt denna bestämmelse av betydelse vilken karaktär tjänsten har, vilket skulle vara det enda användbara kriteriet, och inte vem som tillhandahåller eller som erhåller tjänsten. Lydelsen av denna bestämmelse ger inte stöd för slutsatsen att det måste föreligga ett direkt avtalsförhållande mellan den som tillhandahåller tjänsten och annonsören. Reklamtjänster utgör inte sådana tjänster som till sin natur kräver att tillhandahållande sker direkt till slutkunderna. Genom att det i föreskriften av den 5 november 1998 krävs att reklamtjänsterna skall tillhandahållas direkt till annonsören utesluts underleverantörer i andra medlemsstater från området.
- 15 Domstolen erinrar i detta hänseende om att, vad avser förhållandet mellan artikel 9.1 och 9.2 i sjätte direktivet, domstolen redan har preciserat att det i artikel 9.2 anges ett antal särskilda fall, medan huvudregeln i detta avseende anges i artikel 9.1. Syftet med dessa bestämmelser är att undvika dels kompetenskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning (dom av den 4 juli 1985 i mål 168/84, Berkholz, REG 1985, s. 2251, punkt 14, och av den 26 september 1996 i mål C-327/94, Dudda, REG 1996, s. I-4595, punkt 20).
- 16 Domstolen har funnit att punkt 1 inte kan ges något företräde framför punkt 2 vid tolkningen av artikel 9 i sjätte direktivet. Den fråga som uppkommer i varje situation är om denna omfattas av något av de fall som nämns i artikel 9.2. Om

så inte är fallet omfattas den av punkt 1 (domen i det ovannämnda målet Dudda, punkt 21).

- 17 Den franska regeringens argument att artikel 9.2 e andra strecksatsen i sjätte direktivet skall tolkas restriktivt, eftersom den utgör ett undantag från en regel, kan således inte godtas.

- 18 Det framgår även av domen i det ovannämnda målet Dudda, punkterna 22 och 23, att tillämpningsområdet för artikel 9.2 i sjätte direktivet skall fastställas med beaktande av syftet som ligger till grund för bestämmelsen, vilket framgår av sjunde övervägandet i direktivet, nämligen att upprätta en särskild ordning för tjänster som tillhandahålls mellan skattskyldiga personer då kostnaden för tjänsterna ingår i varornas pris.

- 19 Av det anförda följer att denna bestämmelse skall tolkas på så sätt att det är själva karaktären på den tillhandahållna tjänsten som utgör det fastställda anknytningskriteriet.

- 20 Denna tolkning bekräftas av att domstolen även har funnit, visserligen i ett något annorlunda sammanhang, för det första att man, för att fastställa om en viss given transaktion utgör en sådan reklamtjänst som avses i artikel 9.2 e andra strecksatsen i sjätte direktivet, vid varje tillfälle måste ta hänsyn till alla omständigheter kring den berörda transaktionen och för det andra att en

transaktion kan utgöra en reklamtjänst även om den inte har utförts av en reklambyrå (domar av den 17 november 1993 i mål C-68/92, kommissionen mot Frankrike, REG 1993, s. I-5881, punkt 17, och i mål C-69/92, REG 1993, s. I-5907, punkt 18).

- 21 Denna bestämmelse i sjätte direktivet omfattar således även en reklamtjänst, när kostnaden för tjänsten utgör en del av priset för annonsörens varor, som från början inte har tillhandahållits av annonsörens avtalspart utan av någon som står i avtalsförhållande till denna avtalspart.

- 22 Den nationella domstolens fråga skall således besvaras så att artikel 9.2 e andra strecksatsen i sjätte direktivet skall tolkas så att den är tillämplig inte enbart på reklamtjänster som tillhandahålls direkt och som leverantören fakturerar en skattskyldig annonsör utan också på de tjänster som indirekt tillhandahålls annonsören och som faktureras tredje man som i sin tur fakturerar annonsören.

Rättegångskostnader

- 23 De kostnader som har förorsakats den franska regeringen och kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. 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.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

— angående den fråga som genom beslut av den 9 februari 2000 har ställts av Conseil d'État — följande dom:

Artikel 9.2 e andra strecksatsen i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas så att den är tillämplig inte enbart på reklamtjänster som tillhandahålls direkt och som den som tillhandahåller tjänsten fakturerar en skattskyldig annonsör utan också på de tjänster som indirekt tillhandahålls annonsören och som faktureras tredje man som i sin tur fakturerar annonsören.

La Pergola

Wathelet

Edward

Jann

Sevón

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 15 mars 2001.

R. Grass

A. La Pergola

Justitisekreterare

Ordförande på femte avdelningen