

61992J0068

DOMSTOLENS DOM AF 17. NOVEMBER 1993. - KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER MOD DEN FRANSKE REPUBLIK. - MERVAERDIAFGIFT - SJETTE DIREKTIV - REKLAMEVIRKSOMHED. - SAG C-68/92.

Samling af Afgørelser 1993 side I-05881

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

++++

Fiskale bestemmelser ° harmonisering af lovgivningerne ° omsætningsafgifter ° fælles merværdiafgiftssystem ° tjenesteydelser ° fastsættelse af det afgiftsmaessige tilknytningssted ° "reklamevirksomhed" i sjette direktivs forstand ° begreb ° markedsføringstiltag

[Raadets direktiv 77/388, art. 9, stk. 2, litra e)]

Sammendrag

Begrebet "reklamevirksomhed" i artikel 9, stk. 2, litra e), i sjette direktiv 77/388 vedrørende det afgiftsmaessige tilknytningssted for visse tjenesteydelser er et fællesskabsretligt begreb, som skal fortolkes på en ensartet måde med henblik på at undgå, at transaktioner som følge af forskellige fortolkninger bliver afgiftsbelagt to gange eller slet ikke bliver afgiftsbelagt.

Et markedsføringstiltag, såsom salg af varer til nedsat pris, uddeling til forbrugerne af loesoeregenstande, som er solgt til aftageren af et reklamebureau, levering af tjenesteydelser til nedsat pris eller gratis eller arrangering af et cocktailparty eller en banket, falder inden for det pågældende begreb, såfremt det indebærer overbringelse af et budskab, der skal orientere offentligheden om den pågældende vares eller tjenesteydelses eksistens og kvaliteter med det formål at forøge salget heraf. Det samme gælder for enhver anden transaktion, der er uloeseligt forbundet med en reklamekampagne og derfor er med til at overbringe reklamebudskabet, hvilket er tilfældet for så vidt angår fremstilling af materiale, der skal anvendes til en bestemt reklame.

Dommens præmisser

1 Ved stævning indleveret til Domstolens Justitskontor den 6. marts 1992 har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber i medfør af EOEF-traktatens artikel 169 anlagt sag med påstand om, at det fastslås, at Den Franske Republik ved at udelukke en række økonomiske transaktioner fra begrebet "reklamevirksomhed" i artikel 9, stk. 2, litra e), i Rådets direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter ° Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter benævnt "sjette direktiv"), har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til direktivet.

2 I den syvende betragtning til sjette direktiv vedrørende fastsættelsen af stedet for afgiftspligtige transaktioner, som havde medført kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne navnlig med hensyn til levering af et gode med montering og levering af tjenesteydelser, hedder det:

"Selv om stedet for levering af en tjenesteydelse principielt bør fastsættes som det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin erhvervsmaessige virksomhed, bør dette sted dog fastsættes som aftagerens land, navnlig for visse tjenesteydelser, der leveres mellem afgiftspligtige personer, hvis omkostninger indgår i godernes pris".

3 Med henblik på at nå det i betragtningen anførte mål bestemmer direktivets artikel 9, stk. 1, følgende:

"Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret ... hjemstedet for sin økonomiske virksomhed ..."

4 I artiklens stk. 2 er der opstillet en række undtagelser fra denne hovedregel. Med hensyn til reklamevirksomhed hedder det i stk. 2:

"Dog gælder følgende:

...

e) 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 erhvervsmaessige virksomhed eller et fast forretningssted, til hvilket tjenesteydelsen præsteres, eller i mangel af et saadant hjemsted eller et saadant forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted:

...

° reklamevirksomhed".

5 Sidstnævnte bestemmelse er gennemført i fransk ret i artikel 259-B i code général des impôts (lov om skatter og afgifter, herefter benævnt "loven").

6 Begrebet "reklamevirksomhed" i artikel 259-B er til brug for myndighederne og de afgiftspligtige defineret i cirkulære nr. 3 A-28-83 af 14. december 1983. Cirkulæret indeholder en ikke-udtoemmende opregning af transaktioner, der efter den franske forvaltnings opfattelse udgør "reklamevirksomhed".

7 Det er dog naermere anfoert, at foelgende ikke kan anses for reklamevirksomhed i henhold til artikel 259-B:

a) et reklamebureaus salg af loesoeregenstande til en kunde, f.eks. salg af goder, der skal uddeles gratis i forbindelse med konkurrencer, lotterier o.l. eller som gaver ... eller opstilles paa salgsstederne med henblik paa udstilling af varer

b) ydelser, som kan taenkes at blive leveret af et reklamebureau i forbindelse med forskellige former for demonstrationsarrangementer saasom underholdningsarrangementer, cocktailparties osv.

c) fremstilling i egentlig forstand af reklamemateriale, f.eks. et trykkeris trykning af reklametryksager eller fremstilling af reklameskilte.

8 De i litra a) naevnte transaktioner belægges med moms i det land, der er angivet i lovens bestemmelser om levering af loesoeregenstande. De i litra b) og c) naevnte transaktioner belægges enten med moms i det land, hvor tjenesteyderen har hjemsted, eller i det land, hvor ydelserne faktisk erlaegges, i overensstemmelse med de relevante bestemmelser i loven.

9 Kommissionen fandt, at den i det franske cirkulaere indfoerte sontring med hensyn til reklamevirksomhed er i strid med artikel 9, stk. 2, litra e), i sjette direktiv, da den har til foelge, at de transaktioner, der ikke betegnes som reklamevirksomhed, ikke bliver belagt med afgift i det land, hvor aftageren har hjemsted, som kraevet i henhold til den paagaeldende bestemmelse i direktivet, hvorfor den indledte den i EOEF-traktatens artikel 169 foreskrevne procedure over for Den Franske Republik.

10 Hvad naermere angaar sagens faktiske omstaendigheder og retsforhandlingernes forloeb samt parternes anbringender og argumenter henvises til retsmoderapporten. Disse omstaendigheder omtales derfor kun i det foelgende i det omfang, det er noedvendigt for forstaaelsen af Domstolens argumentation.

11 Kommissionen har under retsmodet understreget, at dens soegsmaal alene er rettet mod det forhold, at den franske forvaltning udelukker de transaktioner, der er naevnt i cirkulaerets litra a), b) og c), jf. ovenfor i praemis 7, fra begrebet reklamevirksomhed.

12 Den franske regering har anfoert, at det ikke er i strid med artikel 9, stk. 2, litra e), i sjette direktiv at udelukke de paagaeldende transaktioner fra begrebet. Beslutningen herom skyldes, at markedsfoeringstransaktioner, herunder levering af loesoeregenstande, efter deres karakter adskiller sig fra reklamevirksomhed, selv hvis transaktionerne indgaar i en og samme reklamekampagne. Den saaledes foretagne sontring mellem egentlig reklame og markedsfoering er i overensstemmelse med sjette direktivs aand og bogstav, idet der i direktivet med henblik paa fastlaeggelsen af, hvilke regler der finder anvendelse paa hver enkelt form for transaktion, laegges vaegt paa den afgiftspligtige transaktions karakter (levering af goder ° tjenesteydelser) og ikke paa aftagerens hensigt.

13 Det skal saaledes undersoeges, om markedsfoeringstiltag falder ind under begrebet reklamevirksomhed i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e)'s forstand.

14 Sidstnaevnte bestemmelse er en lovvalgsregel, der fastlaegger beskatningsstedet for reklamevirksomhed og dermed afgraensningen af medlemsstaternes kompetence. Det foelger heraf, at begrebet "reklamevirksomhed" er et faellesskabsretligt begreb, som skal fortolkes paa ensartet maade med henblik paa at undgaa, at transaktioner som foelge af forskellige fortolkninger bliver afgiftsbelagt to gange eller slet ikke bliver afgiftsbelagt.

15 Som det fremgaar af den syvende betragtning til sjette direktiv, jf. ovenfor, er begrundelsen for, at beskatningsstedet for reklamevirksomhed fastsaettes som det sted, hvor aftageren har etableret hjemstedet for sin erhvervsmaessige virksomhed, at omkostningerne i forbindelse med saadanne ydelser, der leveres mellem afgiftspligtige personer, indgaar i godernes pris. Faellesskabslovgiver fandt saaledes, at i det omfang aftageren saedvanligvis saelger de varer eller leverer de tjenesteydelser, som der reklameres for i det land, hvor han har sit hjemsted, og opkraever momsen heraf hos den endelige forbruger, burde momsen paa grundlag af reklamevirksomheden betales af aftageren til det paagaeldende land. Denne begrundelse er en af de faktorer, der skal tages hensyn til ved fortolkningen af udtrykket "reklamevirksomhed" i artikel 9, stk. 2, litra e), i sjette direktiv.

16 Det bemaerkes, at begrebet reklame noedvendigvis indebaerer spredning af et budskab, som skal informere forbrugerne om en vares eller en tjenesteydelses eksistens og kvaliteter med henblik paa at foroege salget heraf. Budskabet spredes normalt i tale, skrift og/eller billeder gennem pressen, radio og/eller tv, men det kan ogsaa, helt eller delvis, spredes ved haelp af andre midler.

17 Saafremt der alene benyttes saadanne andre midler, skal der med henblik paa afgoerelsen af, om den paagaeldende transaktion udgoer reklamevirksomhed som omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra e), i sjette direktiv, i det enkelte tilfaelde tages hensyn til samtlige omstaendigheder omkring den paagaeldende ydelse. En saadan omstaendighed, der kan medfoere, at en ydelse maa betegnes som "reklame", foreligger, naar de anvendte midler tilvejebringes af et reklamebureau. Det er dog ingen ufravigelig betingelse, at der er tale om en saadan tjenesteyder. Det er ikke udelukket, at en reklameydelse leveres af en virksomhed, der ikke udelukkende, end ikke hovedsagelig, beskaeftiger sig med reklame, selv om denne situation ikke er saerlig sandsynlig.

18 Det er saaledes tilstraekkeligt, at et markedsfoeringstiltag, saasom salg af varer til nedsat pris, uddeling til forbrugerne af loesoeregenstande, som er solgt til aftageren af et reklamebureau, levering af tjenesteydelser til nedsat pris eller gratis eller arrangering af et cocktailparty eller en banket, indebaerer overbringelse af et budskab, der skal orientere offentligheden om den paagaeldende vares eller tjenesteydelses eksistens og kvaliteter med det formaal at foroege salget heraf, for at der er tale om reklamevirksomhed som omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra e), i sjette direktiv.

19 Det samme gaelder for enhver anden transaktion, der er uloeseligt forbundet med en reklamekampagne og derfor er med til at overbringe reklamebudskabet. Dette er tilfaeldet for saa vidt angaar fremstilling af materiale, der skal anvendes til en bestemt reklame.

20 Det maa herefter fastslaas, at Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til sjette direktiv ved i henhold til en administrativ praksis fra begrebet "reklamevirksomhed" i artikel 9, stk. 2, litra e), i direktivet at udelukke foelgende transaktioner: a) et reklamebureaus salg til en kunde af loesoeregenstande, der skal uddeles til forbrugerne, b) ydelser leveret af et reklamebureau i forbindelse med forskellige former for demonstrationsarrangementer saasom underholdningsarrangementer, cocktailparties osv. og c) fremstilling af reklamemateriale, selv om alle disse transaktioner enten indebaerer overbringelse af et reklamebudskab eller er uloeligt forbundet med en saadan overbringelse.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

21 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger. Den Franske Republik har tabt sagen og bør derfor betale sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

DOMSTOLEN

1) Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til Raadets direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter ° Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, ved i henhold til en administrativ praksis fra begrebet "reklamevirksomhed" i artikel 9, stk. 2, litra e), i direktivet at udelukke følgende transaktioner: a) et reklamebureaus salg til en kunde af løseøregenstande, der skal uddeles til forbrugerne, b) ydelser leveret af et reklamebureau i forbindelse med forskellige former for demonstrationsarrangementer såsom underholdningsarrangementer, cocktailparties osv. og c) fremstilling af reklamemateriale, selv om alle disse transaktioner enten indebærer overbringelse af et reklamebudskab eller er uløseligt forbundet med en sådan overbringelse.

2) Den Franske Republik betaler sagens omkostninger.