

61992J0068

ARREST VAN HET HOF VAN 17 NOVEMBER 1993. - COMMISSIE VAN DE EUROPESE GEMEENSCHAPPEN TEGEN FRANSE REPUBLIEK. - BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE WAARDE - ZESDE RICHTLIJN - DIENSTEN OP HET GEBIED VAN DE RECLAME. - ZAAK C-68/92.

Jurisprudentie 1993 bladzijde I-05881

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Dienstverrichting - Vaststelling van plaats van belasting - "Diensten op het gebied van de reclame" in de zin van Zesde richtlijn - Begrip - Promotieactiviteit

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 9, lid 2, sub e)

Samenvatting

Het begrip "diensten op het gebied van de reclame" in de zin van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn (77/388), betreffende de vaststelling van de plaats van belasting, is een communautair begrip dat eenvormig moet worden uitgelegd, ten einde te voorkomen dat als gevolg van uiteenlopende interpretaties situaties ontstaan waarin dubbele belasting of geen belasting wordt geheven.

Onder dat begrip valt een promotieactiviteit, zoals de verkoop van goederen tegen kortingsprijzen, de verstrekking aan consumenten van roerende lichamelijke goederen die door een reclamebureau aan de ontvanger van de dienst zijn verkocht, de levering van diensten tegen een gereduceerd tarief of om niet, of de organisatie van een cocktailparty of een banket, wanneer zo een activiteit neerkomt op een boodschap om het publiek in te lichten over het bestaan en de kwaliteiten van het aangeprezen produkt of de aangeprezen dienst met het doel de verkoop ervan te doen toenemen. Hetzelfde geldt voor elke verrichting die een onlosmakelijk deel is van een reclamecampagne en die uit dien hoofde bijdraagt tot het doorgeven van een reclameboodschap, hetgeen het geval is bij de vervaardiging van middelen die voor een bepaalde reclame worden

gebruikt.

Partijen

In zaak C-68/92,

Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur T. F. Cusack en E. Buissart, lid van haar juridische dienst, als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg bij N. Annecchino, lid van haar juridische dienst, Centre Wagner, Kirchberg,

verzoekster,

tegen

Franse Republiek, vertegenwoordigd door P. Pouzoulet, onderdirecteur juridische zaken bij het Ministerie van Buitenlandse zaken en J.-L. Falconi, secretaris buitenlandse zaken bij dit ministerie, als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg, ter Franse ambassade, Boulevard du Prince Henri 9,

verweerster,

betreffende een verzoek aan het Hof om vast te stellen dat de Franse Republiek, door een reeks economische handelingen uit te sluiten van het begrip "diensten op het gebied van de reclame" in artikel 9, lid 2, sub e, van richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1), de krachtens deze richtlijn op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: O. Due, president, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida en M. Diez de Velasco, kamerpresidenten, C. N. Kakouris, F. A. Schockweiler, F. Grévisse, M. Zuleeg en P. J. G. Kapteyn, rechters,

advocaat-generaal: C. Gulmann

griffier: D. Louterman-Hubeau, hoofdadministrateur

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de pleidooien van partijen ter terechtzitting van 25 mei 1993,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 13 juli 1993,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Hof op 6 maart 1992, heeft de Commissie van de Europese Gemeenschappen krachtens artikel 169 EEG-Verdrag beroep ingesteld strekkende tot vaststelling dat de Franse Republiek, door een reeks economische handelingen uit te sluiten van het begrip "diensten op het gebied van de reclame" in artikel 9, lid 2, sub e, van richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: "Zesde richtlijn") haar verplichtingen krachtens deze richtlijn niet is nagekomen.

2 De zevende overweging van de considerans van de Zesde richtlijn, betreffende het vraagstuk van de plaats van belastbare handelingen, dat heeft geleid tot competentiegeschillen tussen de Lid-Staten, met name met betrekking tot de levering inclusief montage van een goed en met betrekking tot diensten, geeft te kennen:

"(...) dat de plaats van diensten in beginsel moet worden vastgesteld op de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, maar dat die plaats evenwel in bepaalde gevallen moet worden vastgesteld in het land van de ontvanger van de diensten, met name voor sommige diensten tussen belastingplichtigen waarvan de kosten in de prijs van de goederen worden opgenomen".

3 Met het oog op het in deze overweging gestelde doel bepaalt lid 1 van artikel 9 van de richtlijn:

"als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd".

4 Lid 2 van hetzelfde artikel maakt een aantal uitzonderingen op deze regel, onder meer voor diensten op het gebied van de reclame:

"In afwijking hiervan is:

(...)

e) de plaats van de hieronder vermelde diensten, die worden verleend aan ontvangers die buiten de Gemeenschap zijn gevestigd of aan belastingplichtigen die weliswaar in de Gemeenschap doch buiten het land van de dienstverrichter zijn gevestigd, de plaats waar de ontvanger de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats:

(...)

- diensten op het gebied van de reclame."

5 Deze laatste bepaling is in het Franse recht omgezet bij artikel 259-B van de Franse Code général des impôts.

6 Het in artikel 259-B opgenomen begrip "diensten op het gebied van de reclame" is ten behoeve van de belastingdiensten en de belastingplichtigen omschreven in de administratieve richtlijn nr. 3 A-28-82 van 14 december 1983. In deze richtlijn wordt een niet-limitatieve opsomming gegeven van handelingen die volgens de Franse overheid "diensten op het gebied van de reclame" vormen.

7 Volgens de richtlijn kunnen niet als diensten op het gebied van de reclame in de zin van artikel 259-B worden beschouwd:

a) de verkoop door een reclamebureau aan de klant van roerende lichamelijke goederen, bij voorbeeld de verkoop van goederen die zijn bedoeld om gratis te worden uitgedeeld bij spelen, kansspelen of wedstrijden of als geschenk (...) of goederen die ter demonstratie op verkooppunten staan opgesteld;

b) de diensten die door een reclamebureau kunnen worden verricht in het kader van diverse manifestaties, zoals recreatieve bijeenkomsten, cocktailparty's, enzovoort;

c) de eigenlijke vervaardiging van reclamemiddelen, bij voorbeeld reclamedrukwerk of reclameborden.

8 De onder a) vermelde handelingen zijn onderworpen aan de BTW van de staat die is aangewezen in de wettelijke bepalingen die de levering van roerende lichamelijke goederen regelen. De onder b) en c) vermelde handelingen zijn volgens de bepalingen van de in die gevallen toepasselijke wettelijke regeling onderworpen aan de BTW van hetzij het land van de dienstverrichter, hetzij het land waar de diensten materieel zijn verricht.

9 Aangezien de Commissie van oordeel was, dat het door de Franse administratieve richtlijn aangebrachte onderscheid bij de diensten op het gebied van de reclame strijdig is met artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn, daar het gevolg hiervan is, dat handelingen die niet als diensten op het gebied van de reclame worden aangemerkt, niet in het land van de ontvanger worden belast, zoals de betrokken bepaling van de richtlijn voorschrijft, heeft zij de in artikel 169 EEG-Verdrag voorziene procedure tegen de Franse Republiek ingeleid.

10 Voor een nadere uiteenzetting van de feiten, het procesverloop en de middelen en argumenten van partijen wordt verwezen naar het rapport ter terechtzitting. Deze elementen van het dossier worden hierna slechts weergegeven, voor zover dat noodzakelijk is voor de redenering van het Hof.

11 Ter terechtzitting heeft de Commissie verklaard, dat haar actie uitsluitend ertegen is gericht dat de Franse overheid de onder a), b) en c) van de in rechtsoverweging 7 supra genoemde administratieve richtlijn opgenomen handelingen heeft uitgesloten van het begrip diensten op het gebied van de reclame.

12 Volgens de Franse regering is deze uitsluiting niet in strijd met artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn. De uitsluiting zou haar verklaring vinden in het feit dat promotieactiviteiten, met inbegrip van de levering van roerende lichamelijke goederen, van andere aard zijn dan diensten op het gebied van de reclame, ook als deze activiteiten deel uitmaken van dezelfde reclamecampagne. Het aldus aangebrachte onderscheid tussen reclame in enge zin en promotie zou in overeenstemming zijn met de letter en de geest van de Zesde richtlijn, die voor de vaststelling van de toepasselijke regeling voor elk type handeling ziet naar de aard van de belastbare handeling (levering van goederen - levering van diensten) en niet naar het door de ontvanger nagestreefde doel.

13 Bijgevolg moet worden onderzocht of promotieactiviteiten diensten op het gebied van de reclame inhouden in de zin van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn.

14 Dit laatste artikel is een conflictregel voor de vaststelling van de plaats van belasting van diensten op het gebied van de reclame en daarmee voor de afbakening van de competentie van de Lid-Staten. Hieruit volgt, dat het begrip "diensten op het gebied van de reclame" een communautair begrip is, dat eenvormig moet worden uitgelegd, ten einde te voorkomen dat als

gevolg van uiteenlopende interpretaties situaties ontstaan waarin dubbele belasting of geen belasting wordt geheven.

15 Zoals uit de zevende overweging van de considerans van de Zesde richtlijn blijkt, wordt de vaststelling van de plaats van belasting van diensten op het gebied van de reclame op de plaats waar de ontvanger de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, gerechtvaardigd door het feit dat de kosten van deze diensten tussen belastingplichtigen worden opgenomen in de prijs van de goederen. De gemeenschapswetgever heeft derhalve geoordeeld, dat voor zover de ontvanger van de dienst de goederen of diensten waarvoor reclame wordt gemaakt, gewoonlijk levert in de staat waar hij gevestigd is - waarbij de BTW wordt geheven van de eindconsument - de BTW over de dienst op het gebied van de reclame door de ontvanger van die dienst aan die staat moet worden voldaan. Deze rechtvaardiging vormt één van de elementen waarmee rekening moet worden gehouden bij de uitlegging van het begrip "diensten op het gebied van de reclame" in artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn.

16 Opmerking verdient, dat het begrip reclame noodzakelijkerwijs de verspreiding inhoudt van een boodschap om de consumenten in te lichten over het bestaan en de kwaliteiten van een produkt of dienst met het doel de verkoop ervan te doen toenemen; de verspreiding van deze boodschap vindt gewoonlijk plaats via het gesproken woord, geschriften en/of beelden, door de pers, de radio en/of televisie, maar kan ook geschieden door deels of zelfs uitsluitend gebruik te maken van andere middelen.

17 Om in het geval waarin uitsluitend andere middelen worden gebruikt, vast te stellen of de betrokken handeling een dienst op het gebied van de reclame in de zin van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn vormt, moet elke keer rekening worden gehouden met de omstandigheden van de betrokken dienst. Van een dergelijke omstandigheid op grond waarvan een dienst kan worden aangemerkt als "reclame", is sprake wanneer de gebruikte middelen door een reclamebureau zijn verschaft. Deze hoedanigheid van de dienstverrichter is hiervoor echter niet een onmisbare voorwaarde. Het is immers niet uit te sluiten, dat een dienst op het gebied van de reclame wordt verricht door een onderneming die zich niet exclusief, of zelfs niet hoofdzakelijk bezighoudt met reclame, ook al is dit weinig waarschijnlijk.

18 Het is dus voldoende dat een promotieactiviteit, zoals de verkoop van goederen tegen kortingsprijzen, de verstrekking aan consumenten van roerende lichamelijke goederen die door een reclamebureau aan de ontvanger van de dienst zijn verkocht, de levering van diensten tegen een gereduceerd tarief of om niet, of de organisatie van een cocktailparty of een banket, neerkomt op een boodschap om het publiek in te lichten over het bestaan en de kwaliteiten van het aangeprezen produkt of de aangeprezen dienst met het doel de verkoop ervan te doen toenemen, om deze promotieactiviteit te kunnen aanmerken als een dienst op het gebied van de reclame in de zin van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn.

19 Hetzelfde geldt voor elke verrichting die een onlosmakelijk deel is van een reclamecampagne en die uit dien hoofde bijdraagt tot het doorgeven van een reclameboodschap. Dit is het geval bij de vervaardiging van middelen die voor een bepaalde reclame worden gebruikt.

20 Uit het voorgaande volgt, dat de Franse Republiek, door op grond van een administratieve praktijk uit te sluiten van het begrip "diensten op het gebied van de reclame" in artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn a) de verkoop door een reclamebureau aan haar klant van roerende lichamelijke goederen, die zijn bestemd voor uitdeling aan consumenten, b) de diensten van een reclamebureau in het kader van diverse manifestaties, zoals recreatieve bijeenkomsten, cocktailparty's en dergelijke, c) de vervaardiging van reclamemiddelen, ook wanneer al deze handelingen het doorgeven van een reclameboodschap meebrengen of daarmee onlosmakelijk zijn verbonden, de krachtens die richtlijn op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

21 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen. Aangezien de Franse Republiek in het ongelijk is gesteld, dient zij in de kosten te worden verwezen.

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE,

rechtdoende, verstaat:

1) Door op grond van een administratieve praktijk uit te sluiten van het begrip "diensten op het gebied van de reclame" in artikel 9, lid 2, sub e, van richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, a) de verkoop door een reclamebureau aan de klant van roerende lichamelijke goederen, die zijn bestemd voor uitdeling aan consumenten, b) de diensten van een reclamebureau in het kader van diverse manifestaties, zoals recreatieve bijeenkomsten, cocktailparty's en dergelijke, c) de vervaardiging van reclamemiddelen, ook wanneer al deze handelingen het doorgeven van een reclameboodschap meebrengen of daarmee onlosmakelijk zijn verbonden, is de Franse Republiek de krachtens die richtlijn op haar rustende verplichtingen niet nagekomen.

2) De Franse Republiek wordt verwezen in de kosten.