

61992J0073

ARREST VAN HET HOF VAN 17 NOVEMBER 1993. - COMMISSIE VAN DE EUROPESE GEMEENSCHAPPEN TEGEN KONINKRIJK SPANJE. - BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE WAARDE - ZESDE RICHTLIJN - DIENSTEN OP HET GEBIED VAN DE RECLAME. - ZAAK C-73/92.

Jurisprudentie 1993 bladzijde I-05997

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

1 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)

2 Beroep wegens niet-nakoming - Objectief karakter - Inaanmerkingneming van verkeerde uitlegging van gemeenschapsregeling - Uitsluiting

(EEG-Verdrag, art. 169)

Samenvatting

3 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, teneinde 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, het gratis uitdelen van produkten, de levering van diensten tegen een gereduceerd tarief of om niet, of de organisatie van een cocktailparty of een banket, wanneer zo een verrichting 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.

4 Het beroep wegens niet-nakoming heeft een objectief karakter en in het kader van een dergelijk beroep staat het aan het Hof om vast te stellen, of er al dan niet sprake is van de verweten niet-nakoming. Het feit dat een niet-nakoming voortkomt uit een onjuiste uitlegging van bepalingen van gemeenschapsrecht door een Lid-Staat, behoeft het Hof niet te beletten de niet-nakoming vast te stellen.

Partijen

In zaak C-73/92,

Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Calleja y Crespo, lid van haar juridische dienst, als gemachtigde, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg bij N. Anecchino, lid van haar juridische dienst, Centre Wagner, Kirchberg,

verzoekster,

tegen

Koninkrijk Spanje, vertegenwoordigd door A. J. Navarro Gonzalez, directeur-generaal coördinatie juridische en institutionele aangelegenheden van de Gemeenschappen, en A. Hierro Hernández-Mora, abogado del Estado, als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg, ter Spaanse ambassade, Boulevard Emmanuel Servais 4-6,

verweerder,

betreffende een verzoek aan het Hof om vast te stellen dat het Koninkrijk Spanje, door in strijd met 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), een BTW-regeling voor de diensten op het gebied van de reclame in te voeren en te handhaven die bepaalde handelingen, zoals promotieactiviteiten, van dit begrip uitsluit, de krachtens het EEG-Verdrag op hem 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, waar de Commissie van de Europese Gemeenschappen werd vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur J. L. Iglesias Buhigues, als gemachtigde,

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 10 maart 1992, heeft de Commissie van de Europese Gemeenschappen krachtens artikel 169 EEG-Verdrag beroep ingesteld strekkende tot vaststelling dat het Koninkrijk Spanje, door in strijd met 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") een BTW-regeling voor diensten op het gebied van de reclame in te voeren en te handhaven, die bepaalde handelingen, zoals promotieactiviteiten, van het begrip reclame uitsluit, de krachtens het EEG-Verdrag op hem rustende verplichtingen 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 Spaans recht omgezet bij artikel 13, lid 2, punt 5, sub b, van wet nr. 30/85 van 2 augustus 1985 houdende invoering van de belasting over de toegevoegde waarde

(BOE nr. 190 van 9 augustus 1985). Dit artikel neemt ten aanzien van "diensten op het gebied van de reclame" de regel over van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn. Artikel 22, lid 5, derde alinea, van het Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (Spaans BTW-reglement), goedgekeurd bij koninklijk decreet nr. 2028/85 van 30 oktober 1985 (BOE nr. 261 van 31 oktober 1985), noemt "diensten op het gebied van de reclame":

"de diensten verleend krachtens reclameovereenkomsten, overeenkomsten van reclame- of reclameontwerpbureaus, en reclameverspreidings- of reclametariefovereenkomsten".

6 Uit het dossier blijkt, dat de Spaanse overheid, in antwoord op een verzoek om inlichtingen van de Commissie, bij brief van 20 december 1989 heeft aangegeven dat in het Spaanse recht niet als diensten op het gebied van de reclame worden beschouwd de zogenoemde promotieactiviteiten, verricht door middel van hoteldiensten of van recreatieve activiteiten, zoals het verstrekken van eetwaar, maaltijden, de organisatie van evenementen, spelen, wedstrijden, feesten of andere soortgelijke manifestaties.

7 Aangezien de Commissie van oordeel was, dat de betrokken nationale regeling, in zoverre deze bepaalde handelingen zoals promotieactiviteiten van het reclamebegrip uitsloot, in strijd is met artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn, heeft zij tegen het Koninkrijk Spanje de in artikel 169 EEG-Verdrag voorziene procedure ingeleid.

8 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.

9 Ter terechtzitting heeft de Commissie verklaard, dat haar actie uitsluitend ertegen is gericht, dat in het Spaanse recht promotieactiviteiten zijn uitgesloten van het begrip diensten op het gebied van de reclame.

10 Volgens de Spaanse regering is deze uitsluiting niet in strijd met artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn. Zij betoogt met name, dat promotieactiviteiten een eigen inhoud hebben, die ze van diensten op het gebied van de reclame onderscheidt.

11 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.

12 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.

13 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.

14 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.

15 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 geleverd door een onderneming die zich niet exclusief, of zelfs niet hoofdzakelijk bezighoudt met reclame, ook al is dit weinig waarschijnlijk.

16 Het is dus voldoende dat een promotieactiviteit, zoals de verkoop van goederen tegen kortingsprijzen, het gratis uitdelen van produkten, 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.

17 Hieruit vloeit voort, dat het Spaanse belastingstelsel, in zoverre het promotie-activiteiten uitsluit van het begrip diensten op het gebied van de reclame, ook wanneer deze activiteiten aan de hierboven vermelde criteria voldoen, strijdig is met artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn.

18 Volgens de Spaanse regering zou het Hof, zelfs indien het de Spaanse stelling over de uitlegging van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn zou verwerpen, nog niet tot de vaststelling kunnen komen, dat Spanje zijn verplichtingen krachtens het gemeenschapsrecht niet is nagekomen, daar de bewoordingen waarin de bevoegde gemeenschapsinstellingen de litigieuze bepaling hebben gevat, onvoldoende nauwkeurig zijn.

19 Deze stelling kan niet worden aanvaard. Opgemerkt zij, dat het beroep wegens niet-nakoming een objectief karakter heeft en dat het in het kader van een dergelijk beroep aan het Hof staat om vast te stellen, of er al dan niet sprake is van de verweten niet-nakoming (zie arresten van 21 juni 1988, zaak 415/85, Commissie/Ierland, Jurispr. 1988, blz. 3097, r.o. 9, en zaak 416/85, Commissie/Verenigd Koninkrijk, Jurispr. 1988, blz. 3127, r.o. 9). Het feit dat een niet-nakoming voortkomt uit een onjuiste uitlegging van bepalingen van gemeenschapsrecht door een Lid-Staat, behoeft het Hof niet te beletten de niet-nakoming vast te stellen.

20 Uit het voorgaande volgt, dat het Koninkrijk Spanje, door een BTW-regeling voor diensten op het gebied van de reclame in te voeren en te handhaven, die promotieactiviteiten van dat begrip uitsluit, ook indien zij het doorgeven van een reclameboodschap meebrengen om de consumenten in te lichten over het bestaan en de kwaliteiten van het betrokken produkt of de betrokken dienst met het doel de verkoop ervan te doen toenemen, de krachtens de Zesde richtlijn, met name artikel 9, lid 2, sub e, ervan, en het EEG-Verdrag op hem 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 het Koninkrijk Spanje in het ongelijk is gesteld, dient het in de kosten te worden verwezen.

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE,

rechtdoende, verstaat:

1) Door een BTW-regeling voor diensten op het gebied van de reclame in te voeren en te handhaven, die promotie-activiteiten van dat begrip uitsluit, ook indien zij het doorgeven van een reclameboodschap meebrengen om de consumenten in te lichten over het bestaan en de kwaliteiten van het betrokken produkt of de betrokken dienst met het doel de verkoop ervan te doen toenemen, is het Koninkrijk Spanje de verplichtingen niet nagekomen die op hem rusten krachtens 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, met name artikel 9, lid 2, sub e, ervan, en krachtens het EEG-Verdrag.

2) Het Koninkrijk Spanje wordt verwezen in de kosten.