

62000J0108

Arrest van het Hof (Vijfde kamer) van 15 maart 2001. - Syndicat des producteurs indépendants (SPI) tegen Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Conseil d'Etat - Frankrijk. - Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Artikel 9, lid 2, sub e, tweede streepje, van de Zesde richtlijn BTW - Bepaling van fiscale plaats van dienstverrichting - Diensten op het gebied van de reclame - Diensten verricht door tussenkomst van een derde daaronder begrepen. - Zaak C-108/00.

Jurisprudentie 2001 bladzijde I-02361

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 Dienstverrichtingen Bepaling van fiscale plaats van dienstverrichting Diensten op gebied van reclame Begrip Diensten die indirect ten behoeve van adverteerder worden verricht en worden gefactureerd aan derde die ze aan adverteerder doorfactureert Daaronder begrepen

(Richtlijn 77/388 van de Raad, artikel 9, lid 2, sub e, tweede streepje)

Samenvatting

Artikel 9, lid 2, sub e, tweede streepje, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, dat de bepaling van de fiscale plaats van de diensten op het gebied van reclame regelt, moet aldus worden uitgelegd dat het niet alleen van toepassing is op diensten op het gebied van reclame die de dienstverrichter rechtstreeks ten behoeve van de belastingplichtige adverteerder verricht en aan hem factureert, maar tevens op indirect ten behoeve van de adverteerder verrichte diensten die worden gefactureerd aan een derde die ze aan de adverteerder doorfactureert.

(cf. punt 22 en dictum)

Partijen

In zaak C-108/00,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG-Verdrag van de Conseil d'État (Frankrijk), in het aldaar aanhangig geding tussen

Syndicat des producteurs indépendants (SPI)

en

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

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: A. La Pergola, kamerpresident, M. Wathelet, D. A. O. Edward, P. Jann (rapporteur) en L. Sevón, rechters,

advocaat-generaal: F. G. Jacobs,

griffier: D. Louterman-Hubeau, afdelingshoofd,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

Syndicat des producteurs indépendants (SPI), vertegenwoordigd door C. Clément, avocat,

de Franse regering, vertegenwoordigd door K. Rispal-Bellanger en S. Seam als gemachtigden,

Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en H. Michard als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Syndicat des producteurs indépendants (SPI), de Franse regering en de Commissie ter terechtzitting van 9 november 2000,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 14 december 2000,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij beschikking van 9 februari 2000, ingekomen bij het Hof op 23 maart daaraanvolgend, heeft de Conseil d'État krachtens artikel 234 EG-Verdrag een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei

1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting
Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L
145, blz. 1; hierna: Zesde richtlijn").

2 Deze vraag is gerezen in het kader van een beroep wegens bevoegdheidsoverschrijding,
ingesteld door het Syndicat des producteurs indépendants (SPI) (hierna: SPI"), een
beroepsorganisatie van filmproducenten, strekkende tot nietigverklaring van een administratieve
instructie van het ministerie van Economische Zaken, Financiën en Industrie, met betrekking tot de
plaats van het verrichten van de diensten op het gebied van reclame voor de toepassing van de
belasting over de toegevoegde waarde (hierna: BTW").

Gemeenschapswetgeving

3 In de zevende overweging van de considerans van de Zesde richtlijn heet het:

dat de vaststelling van de plaats van de belastbare handelingen heeft geleid tot
competentieconflicten tussen de lidstaten, met name met betrekking tot de levering inclusief
montage van een goed en met betrekking tot diensten; 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".

4 Overeenkomstig de in die overweging van de considerans geformuleerde doelstelling bepaalt
artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn:

Als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn
bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij
gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke
verblijfplaats."

5 Artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn voorziet in een aantal uitzonderingen op deze regel. Voor
diensten op het gebied van de reclame is het volgende bepaald:

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;

[...]"

Nationale wetgeving en administratieve praktijk

6 In het Franse recht verzekert artikel 259 B van de Code général des impôts de omzetting van artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn. Die bepaling van nationaal recht luidt:

In afwijking van het bepaalde in artikel 259, wordt de plaats van de hieronder vermelde diensten geacht zich in Frankrijk te bevinden, wanneer zij worden verricht door een dienstverrichter die buiten Frankrijk is gevestigd, en de ontvanger een belastingplichtige is die in Frankrijk de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft waarvoor de dienst is verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats:

[...]

3) diensten op het gebied van de reclame;

[...]

De plaats van die diensten wordt geacht zich buiten Frankrijk te bevinden, ook al is de dienstverrichter in Frankrijk gevestigd, wanneer de ontvanger buiten de Europese Gemeenschap is gevestigd of in een andere lidstaat van de Gemeenschap aan de belasting over de toegevoegde waarde is onderworpen."

7 Inzake artikel 259 B van de Code général des impôts is een administratieve instructie vastgesteld op 5 november 1998 (Bulletin officiel des impôts, 13 november 1998, nr. 3 A-8-98; hierna: instructie van 5 november 1998"). Die instructie bepaalt in punt III:

De dienst op het gebied van de reclame wordt rechtstreeks ten behoeve van een belastingplichtige adverteerder verricht.

Volgens de zevende overweging van de considerans van de Zesde richtlijn wordt de vaststelling van de plaats van belasting van diensten op het gebied van 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. Voorzover de ontvanger van de dienst de goederen of diensten waarvoor reclame wordt gemaakt, gewoonlijk levert in de staat waar hij is gevestigd, en de desbetreffende BTW ten laste komt van de eindverbruiker, moet de BTW over de dienst op het gebied van de reclame door de ontvanger van die dienst aan die staat worden betaald. [...]

Voor de toepassing van artikel 259 B van de Code général des impôts, zijn dus diensten op het gebied van de reclame, de verrichtingen die ertoe strekken de verkoop van goederen of diensten te bevorderen, en die rechtstreeks door de dienstverrichter aan een belastingplichtige adverteerder worden geleverd.

De dienst moet dus ten behoeve van de adverteerder worden verricht en aan hem worden gefactureerd."

Het geding en de prejudiciële vraag

8 SPI is een in Frankrijk gevestigde beroepsorganisatie, die filmproducenten vertegenwoordigt, daaronder begrepen producenten van reclamefilms. Uit het dossier blijkt, dat de boekhouding van bepaalde van haar leden aan verificaties is onderworpen, hetgeen tot geschillen met de Franse belastingadministratie heeft geleid. Die geschillen betroffen de aan het begrip dienst op het gebied van de reclame te geven uitlegging, met het oog op de bepaling van de fiscale plaats van dienstverrichting in de zin van de Zesde richtlijn.

9 Op grond van de instructie van 5 november 1998, verrichten volgens de Franse belastingautoriteiten de producenten van reclamefilms enkel diensten op het vlak van de reclame,

in de zin van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn, ingeval zij die diensten rechtstreeks aan de adverteerders factureren, doch niet wanneer die diensten worden gefactureerd aan reclamebureaus, die ze op hun beurt aan de adverteerders factureren. Bijgevolg wordt de BTW-vrijstelling waar de filmproducenten in beginsel voor in aanmerking komen wanneer de ontvanger van de dienst in het buitenland is gevestigd, door die belastingautoriteiten niet toegekend indien de dienst door tussenkomst van een reclamebureau wordt verricht.

10 Volgens SPI is die administratieve praktijk strijdig met de Zesde richtlijn. Tegen de instructie van 5 november 1998 heeft SPI dan ook beroep wegens bevoegdheidsoverschrijding ingesteld bij de Conseil d'État.

11 Van oordeel dat het antwoord op het door SPI opgeworpen middel tot nietigverklaring afhangt van de uitlegging van het begrip dienst op het gebied van de reclame in de zin van de Zesde richtlijn, heeft de Conseil d'État de behandeling van de zaak geschorst en het Hof om een prejudiciële beslissing verzocht over de volgende vraag:

Zijn onder diensten op het gebied van de reclame, als bedoeld in artikel 9, lid 2, sub e, van richtlijn 77/388/EEG van 17 mei 1977, in de zin van verrichtingen die ertoe strekken de verkoop van goederen of diensten te bevorderen, enkel die diensten te verstaan, welke rechtstreeks door de dienstverrichter aan een belastingplichtige adverteerder worden geleverd en gefactureerd, met uitsluiting van diensten van dezelfde aard, die onrechtstreeks aan de adverteerder worden geleverd, en worden gefactureerd aan een derde die ze aan de adverteerder doorfactureert?"

De prejudiciële vraag

12 Met deze vraag wenst de nationale rechter te vernemen of artikel 9, lid 2, sub e, tweede streepje, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat het niet enkel van toepassing is op diensten op het gebied van de reclame, die door de dienstverrichter rechtstreeks ten behoeve van een belastingplichtige adverteerder verricht en aan hem worden gefactureerd, doch ook op diensten die onrechtstreeks ten behoeve van een adverteerder worden verricht en worden gefactureerd aan een derde die ze aan de adverteerder doorfactureert.

13 De Franse regering betoogt, dat de onrechtstreeks ten behoeve van de adverteerder verrichte diensten niet onder artikel 9, lid 2, sub e, tweede streepje, van de Zesde richtlijn vallen. Volgens haar moet die bepaling, die een uitzondering op de door artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn voorgeschreven regel is, strikt worden uitgelegd. De op een bepaalde verrichting toepasselijke regeling uitsluitend laten afhangen van het doel van die verrichting, zonder rekening te houden met het bestaan van contractuele verhoudingen tussen de dienstverrichter en de adverteerder, komt erop neer dat het toepassingsgebied van artikel 9, lid 2, sub e, tweede streepje, wordt uitgebreid tot allerhande verrichtingen ten behoeve van een onderneming, ongeacht of het om een reclamebureau gaat, in het kader van de diensten door bedoeld reclamebureau ten behoeve van een adverteerder verricht. Dit heeft een uiterst ruime uitlegging tot gevolg, die meebrengt dat een onbepaald aantal verrichtingen in aanmerking wordt genomen.

14 SPI en de Commissie zijn daarentegen van mening, dat artikel 9, lid 2, sub e, tweede streepje, van de Zesde richtlijn ook van toepassing is op verrichtingen die onrechtstreeks ten behoeve van de adverteerder worden verricht. Om de plaats van belasting vast te stellen baseert die bepaling zich op de aard van de dienst, wat praktisch het enige criterium is, en niet op de hoedanigheid van de dienstverrichter of van de ontvanger van de dienst. Niets in die bepaling rechtvaardigt immers de zienswijze, dat er een rechtstreekse contractuele verhouding moet bestaan tussen de dienstverrichter en de adverteerder. De diensten op het gebied van de reclame zijn geen diensten die vanwege hun aard altijd rechtstreeks ten behoeve van de eindverbruiker worden verricht. Door de voorwaarde op te leggen dat de diensten op het gebied van de reclame rechtstreeks ten behoeve van de adverteerder worden verricht, sluit de instructie van 5 november 1998 op dat vlak het beroep op in een andere lidstaat gevestigde onderaannemers uit.

15 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat het Hof, met betrekking tot de verhouding tussen de leden 1 en 2 van artikel 9 van de Zesde richtlijn, reeds heeft gepreciseerd, dat artikel 9, lid 2, een hele reeks bijzondere aanknopingspunten aangeeft, terwijl lid 1 dienaangaande een regel van algemene strekking stelt. Doel van deze bepalingen is enerzijds bevoegdheidsconflicten vermijden die tot dubbele belasting kunnen leiden, en anderzijds niet-belasting van inkomsten vermijden (arresten van 4 juli 1985, Berkholz, 168/84, Jurispr. blz. 2251, punt 14, en 26 september 1996, Dudda, C-327/94, Jurispr. blz. I-4595, punt 20).

16 Het Hof heeft hieruit afgeleid, dat wat de uitlegging van artikel 9 betreft, lid 1 van deze bepaling geen voorrang heeft boven lid 2. Voor elke situatie dient de vraag te worden gesteld, of zij valt onder een van de in artikel 9, lid 2, genoemde gevallen; zo niet, is lid 1 van toepassing (arrest Dudda, reeds aangehaald, punt 21).

17 De zienswijze van de Franse regering, dat artikel 9, lid 2, sub e, tweede streepje, van de Zesde richtlijn een uitzondering op een algemene regel is en dus strikt moet worden uitgelegd, moet van de hand worden gewezen.

18 Tevens volgt uit de punten 22 en 23 van het reeds aangehaalde arrest Dudda, dat de werkingssfeer van artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn, dient te worden afgebakend met inachtneming van de doelstelling ervan, zoals gepreciseerd in de zevende overweging van de considerans, namelijk voorzien in een bijzonder stelsel voor het verrichten van diensten tussen belastingplichtigen waarvan de kosten in de prijs van de goederen worden opgenomen.

19 Bijgevolg moet die bepaling aldus worden uitgelegd, dat de aard van de dienstverrichting op zich als aanknopingspunt geldt.

20 Die uitlegging vindt steun in de omstandigheid dat het Hof, zij het in een iets andere context, heeft geoordeeld, dat om 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, tweede streepje, van de Zesde richtlijn uitmaakt, telkens rekening moet worden gehouden met de omstandigheden van de betrokken dienst, en voorts dat een verrichting als een dienst op het gebied van de reclame kan worden gekwalificeerd zelfs als zij door een andere dienstverrichter dan een reclamebureau wordt verricht (arresten van 17 november 1993, Commissie/Frankrijk, C-68/92, Jurispr. blz. I-5881, punt 17, en Commissie/Luxemburg, C-69/92, Jurispr. blz. I-5907, punt 18).

21 Die bepaling van de Zesde richtlijn omvat bijgevolg tevens de reclamedienstverrichting waarvan de kosten deel uitmaken van de prijs van de goederen van de adverteerder, en die oorspronkelijk niet door de medecontractant van die adverteerder wordt verricht, maar wel door een dienstverrichter die een contractuele band heeft met die medecontractant.

22 Het antwoord op de vraag van de verwijzende rechter dient dus te luiden, dat artikel 9, lid 2, sub e, tweede streepje, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat het niet enkel van

toepassing is op diensten op het gebied van reclame die de dienstverrichter rechtstreeks ten behoeve van de belastingplichtige adverteerder verricht en aan hem factureert, maar tevens op onrechtstreeks ten behoeve van de adverteerder verrichte diensten die worden gefactureerd aan een derde die ze aan de adverteerder doorfactureert.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

23 De kosten door de Franse regering en de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door de Conseil d'État bij beslissing van 9 februari 2000 gestelde vraag, verklaart voor recht:

Artikel 9, lid 2, sub e, tweede streepje, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd, dat het niet enkel van toepassing is op diensten op het gebied van reclame die de dienstverrichter rechtstreeks ten behoeve van de belastingplichtige adverteerder verricht en aan hem factureert, maar tevens op onrechtstreeks ten behoeve van de adverteerder verrichte diensten die worden gefactureerd aan een derde die ze aan de adverteerder doorfactureert.