

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
F. G. JACOBS
van 12 december 2002¹

1. In deze procedure verzoekt de Cour de cassation van het Groothertogdom Luxemburg het Hof om uitlegging van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde BTW-richtlijn (hierna: „Zesde richtlijn” of „richtlijn”).² Hierin wordt bepaald dat diensten op het gebied van de reclame die worden verleend aan ontvangers in een andere lidstaat, zijn onderworpen aan BTW in de lidstaat waar de afnemer is gevestigd. Dit is een uitzondering op de algemene regel dat een dienst aan BTW is onderworpen in de lidstaat waar de dienstverrichter is gevestigd.

zijn recente arrest SPI³ verklaard dat de betrokken bepaling in een dergelijke situatie van toepassing is.

3. Ons onderzoek dient zich dan ook te beperken tot de tweede door de verwijzende rechter aan de orde gestelde kwestie, namelijk of artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn van toepassing is op diensten op het gebied van de reclame indien de ontvanger van deze diensten geen goederen produceert waarvan de prijs de kosten van deze diensten dient te omvatten.

2. De aan het Hof voorgelegde vraag werpt twee kwesties op. De eerste is of artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn van toepassing is op diensten op het gebied van de reclame die onrechtstreeks worden geleverd aan een reclamevoerder (dit wil zeggen de partij die bepaalt waarvoor reclame wordt gemaakt en die dan ook de uiteindelijke afnemer van de diensten is) en worden gefactureerd aan een derde die ze aan de reclamevoerder doorfactureert. Wat deze eerste kwestie betreft, heeft het Hof in

I — De relevante wettelijke bepalingen

4. Volgens artikel 2 van de Zesde richtlijn zijn de leveringen van goederen en de diensten die door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan BTW onderworpen. Volgens artikel 4, lid 1, wordt als belastingplichtige beschouwd een persoon die een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Economische activiteiten omvatten volgens artikel 4, lid 2, de activiteiten van dienstverrichters. In de eerste alinea van artikel 6, lid 1,

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

2 — 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).

3 — Arrest van 15 maart 2001, SPI (C-108/00, Jurispr. blz. I-2361).

wordt als dienst beschouwd „elke handeling die geen levering van een goed is”.

5. De plaats van de belastbare handelingen dient te worden vastgesteld volgens de voorschriften van titel VI van de Zesde richtlijn. Deze voorschriften zijn van belang in zaken waarin bij de levering van goederen of diensten meer dan een land betrokken is. Blijkens de zevende overweging van de considerans van de Zesde richtlijn ligt aan deze voorschriften de volgende gedachte ten grondslag:

„[...] 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; [hoewel] de plaats van diensten in beginsel moet worden vastgesteld op de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, [moet] die plaats evenwel in bepaalde gevallen [...] 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.”

6. Met het oog op het in deze overweging aangegeven doel wordt in artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn de volgende algemene regel vastgelegd:

„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.”

7. Artikel 9, lid 2, bevat een aantal uitzonderingen op die regel. Sub a wordt bepaald dat de plaats van diensten die betrekking hebben op een onroerend goed, de plaats is waar het oog goed is gelegen. Sub c wordt onder meer bepaald dat de plaats van diensten in verband met culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs- en vermakelijkheidsactiviteiten of soortgelijke activiteiten de plaats is waar de diensten materieel worden verricht. Artikel 9, lid 2, sub e, luidt:

„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, [is] 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

[...].”

II — De feiten en de prejudiciële vraag

8. Design Concept, een in Luxemburg gevestigde onderneming, had van het Luxemburgse Ministerie van Economische zaken de opdracht gekregen om voor het ministerie tentoonstellingsstands op te zetten op een handelsbeurs in Gent (België), bekend onder de naam HORECA. Om die opdracht uit te voeren, sloot Design Concept een overeenkomst met Flanders Expo, een Belgische onderneming, voor de verrichting van een aantal diensten zoals de bouw van twee stands op de beurs, het schoonmaken ervan tijdens de tentoonstelling en het ter beschikking stellen van personeel voor het vervoer van het tentoongestelde materiaal.

9. Bij de facturering van haar diensten bracht Flanders Expo een bedrag in rekening voor de volgens de Belgische wet in België te betalen BTW. Bij de betaling trok Design Concept het BTW-bedrag echter af. Zij stelde dat de verstrekte diensten reclamediensden in de zin van artikel 9, lid 2, sub e, van de richtlijn waren en dat de BTW daarom moest worden betaald in Luxemburg, waar zij als klant was gevestigd.

10. Flanders Expo heeft in Luxemburg beroep ingesteld om het betwiste bedrag in te vorderen. Zij ontkende dat haar diensten reclamediensden waren in de zin van artikel 9, lid 2, sub e. Naar haar mening vielen zij onder de algemene regel van artikel 9, lid 1, van de richtlijn (zodat

de BTW moest worden betaald in België als staat van vestiging van de dienstverrichter) of onder het voorschrift betreffende diensten die betrekking hebben op een onroerend goed in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van de richtlijn (zodat de BTW moest worden betaald in België als plaats waar het goed was gelegen), of onder het voorschrift van artikel 9, lid 2, sub c, betreffende diensten in verband met culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs- en vermakelijkheidsactiviteiten of soortgelijke activiteiten (eveneens met als consequentie dat de BTW moest worden betaald in België als plaats waar de diensten materieel waren verricht).

11. Zowel de Tribunal de paix de Luxembourg (in eerste aanleg) als de Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (in hoger beroep), was van oordeel dat de verrichte diensten geen verband hielden met reclame en wezen de vordering van Flanders Expo tot betaling van Belgische BTW dan ook toe.

12. De zaak is nu aanhangig bij de Cour de cassation van het Groothertogdom Luxemburg. Anders dan de lagere rechters is de Cour de cassation van mening dat de door Flanders Expo verrichte diensten reclamediensden zijn in de zin van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn.

13. De Cour de cassation is echter niet zeker of artikel 9, lid 2, sub e, op het onderhavige geval van toepassing is. Zij merkt op dat volgens de zevende overweging van de considerans de plaats van de dienst moet worden vastgesteld op de plaats waar de ontvanger van de diensten is gevestigd, „met name voor sommige diensten tussen belastingplichtigen waarvan de kosten in de prijs van de goederen worden opgenomen.” Volgens de Cour de cassation volstaat deze overweging om gerechtvaardigde twijfel te doen ontstaan over de vraag of de opname van de kosten in de prijs van de goederen een wezenlijke voorwaarde is voor de toepassing van artikel 9, lid 2, sub e.

14. Volgens de Cour de cassation hangt de uitkomst van de bij haar aanhangige zaak af van het antwoord op deze vraag, aangezien de kosten van de diensten in de onderhavige zaak uiteindelijk worden gedragen door de Luxemburgse staat, die geen goederen produceert en de kosten daarom niet kan doorberekenen op de in de zevende overweging aangegeven manier.

15. De Cour de cassation heeft daarom besloten, de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof te vragen of artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn van toepassing is op diensten op het gebied van de reclame die onrechtstreeks aan de reclamevoerder worden geleverd en worden gefactureerd aan een derde die ze aan de reclamevoerder doorfactureert, indien deze laatste geen goed produceert waarvan de prijs de kosten van de dienst zal omvatten.

16. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door Design Concept, Flanders Expo, de Franse regering en de Commissie. Ter terechtzitting zijn er opmerkingen gemaakt namens de Griekse regering, terwijl ook Design Concept en de Commissie vertegenwoordigd waren.

III — Beoordeling

17. Ter inleiding merk ik op dat een aantal bij het Hof ingediende opmerkingen betrekking heeft op de kwestie of de Cour de cassation de hier aan de orde zijnde diensten terecht als diensten op het gebied van de reclame in de zin van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn aanmerkt. Naar mijn mening moet aan dit begrip geen te ruime uitlegging worden gegeven. Ik stel echter niet voor om in de context van de onderhavige prejudiciële verwijzing stil te staan bij de betekenis ervan. De Luxemburgse Cour de cassation is tot de slotsom gekomen dat het in het bij haar aanhangige geschil gaat om reclamediensden; de gestelde vraag gaat dan ook uit van deze premisse. Aangezien de verwijzende rechter hierover geen vraag stelt, zal ik mijn conclusie beperken tot een bespreking van de twee kwesties waarover hij wel een vraag stelt.

18. De eerst vraag is of artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn van toepassing

is op diensten die onrechtstreeks aan een reclamevoerder worden geleverd en worden gefactureerd aan een derde die ze aan de reclamevoerder doorfactureert.

19. Zoals alle partijen in de onderhavige procedure opmerken, heeft het Hof die vraag al bevestigend beantwoord in de zaak SPI⁴, waarin het verklaarde dat „[a]rtikel 9, lid 2, sub e, aldus [moet] worden uitgelegd, dat het niet enkel van toepassing is op diensten op het gebied van de 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.”

20. Ik zal me dan ook richten op de tweede kwestie die door de voorgelegde vraag aan de orde wordt gesteld, namelijk of artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn van toepassing is op diensten op het gebied van de reclame wanneer de reclamevoerder geen goed produceert waarvan de prijs de reclamekosten omvat.

21. De Franse regering stelt dat artikel 9, lid 2, sub e, in dat geval niet van toepassing is, aangezien de zevende overweging verwijst naar het geval dat de kosten van deze diensten worden opgenomen in de prijs van de goederen. Ter ondersteuning van haar standpunt haalt zij de volgende passage aan

uit het arrest van het Hof in de zaak Commissie/Frankrijk⁵:

„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 gemeenschaps-wetgever heeft derhalve geoordeeld, dat voorzover 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.”

22. Naar mijn mening klopt dit argument van de Franse regering niet.

23. Uit de zevende considerans blijkt inderdaad dat artikel 9, lid 2, sub e, er met name voor moet zorgen dat de BTW wordt betaald in de staat van de ontvanger van de diensten wanneer de ontvanger goederen

4 — Aangehaald in voetnoot 3.

5 — Arrest van 17 november 1993, Commissie/Frankrijk (C-68/92, Jurispr. blz. I-5881, punt 15).

of diensten⁶ produceert waarvan de prijs de kosten van deze diensten zal omvatten.

24. Deze doelstelling komt op meerdere punten in de formulering van artikel 9, lid 2, sub e, tot uiting. In de eerste plaats vereist de bepaling dat de ontvanger van de aangegeven diensten een belastbare persoon is. De ontvanger voert dus een economische activiteit uit en zal normaal gesproken de kosten van de ontvangen diensten, met inbegrip van de daarover te betalen BTW, doorberekenen aan zijn of haar eigen klanten. In de tweede plaats zijn alle in de bepaling genoemde diensten van dien aard dat zij normaal gesproken een bijdrage aan andere economische activiteiten zullen leveren.

25. Zoals het Hof heeft verklaard, is de zevende overweging dan ook een nuttig hulpmiddel bij de uitlegging van de betekenis van de termen van artikel 9, lid 2, sub e.⁷ In de redenering van de Franse regering wordt deze overweging echter niet gebruikt om de betekenis van een werkelijk in artikel 9, lid 2, sub e, genoemde term te achterhalen, maar om in die bepaling een extra element te lezen dat nergens in de tekst van de bepaling zelf is te vinden.

26. Deze aanpak is naar mijn mening alleen verdedigbaar indien ten minste wordt aan-

getoond dat dit extra element ondubbelzinnig voortvloeit uit de doelstellingen die aan de bepaling ten grondslag liggen, en noodzakelijk is om deze te bereiken. Ik ben er niet van overtuigd dat dit hier het geval is, en wel om de volgende drie redenen.

27. In de eerste plaats moet de BTW volgens de zevende overweging worden betaald in de staat waarin de ontvanger van de diensten zich bevindt, *met name* wanneer de betrokkene de BTW aan zijn klanten doorberekent. De overweging impliceert dan ook dat artikel 9, lid 2, sub e, ook andere gewettigde doelen kan nastreven die de betaling van de BTW in de staat van de afnemer rechtvaardigen. Zo strekken meerdere bepalingen van de Zesde richtlijn ertoe mededingingsverstoringen ten gevolge van verschillen in de BTW-tarieven tussen de lidstaten te voorkomen. Indien de BTW op diensten in de staat van de afnemer moet worden betaald in gevallen waarin zij niet wordt doorberekend, ontstaat het gevaar dat de mededinging wordt verstoord. Daarom kan er niet van worden uitgegaan dat een beperking van de toepassing van artikel 9, lid 2, sub e, op de door de Franse regering voorgestelde manier niet ten koste zou gaan van andere met deze bepaling nagestreefde doelen.

28. In de tweede plaats zou volgens het door de Franse regering verdedigde standpunt artikel 9, lid 2, sub e, in ieder geval niet van toepassing zijn op gevallen die beantwoorden aan de specifieke doelstelling waarvan sprake in de zevende over-

⁶ — Zoals blijkt uit punt 15 van het arrest Commissie/Frankrijk (weergegeven in punt 21 van onderhavige conclusie), moet de bijzondere doelstelling waarvan sprake in de zevende overweging ook gelden voor gevallen waarin de ontvanger van de diensten zelf dienstverrichter is, ook al wordt in deze overweging alleen verwezen naar ontvangers van diensten die goederen produceren.

⁷ — Zie punt 21.

weging. Indien de kosten van de dienst dienden te worden doorberekend in de prijs van goederen of diensten die door de reclamevoerder zelf worden geproduceerd, zou artikel 9, lid 2, sub e, niet van toepassing kunnen zijn in gevallen als het onderhavige, waarin de afnemer van de diensten niet de eindklant is en hij de kosten van deze diensten doorberekent in de prijs van de diensten die hij voor de reclamevoerder verricht. Deze opvatting vindt dan ook geen steun in de specifieke doelstelling waarvan sprake in de zevende overweging.

29. In de derde plaats blijkt een dergelijke opvatting ook in strijd met het algemenere doel van artikel 9, namelijk om gevallen van dubbele belasting of niet-belasting te voorkomen door de invoering van een gemeenschappelijk systeem voor de vaststelling van de plaats waar diensten moeten worden belast. Dit doel blijkt uit de verwijzing in de zevende overweging naar „competentieconflicten tussen de lidstaten” en is herhaaldelijk door het Hof bevestigd.⁸ Volgens het Hof ligt dit doel eveneens aan artikel 9, lid 2, ten grondslag.⁹

30. Aangezien artikel 9 de competentieverdeling tussen de lidstaten regelt, zijn alle meer specifieke doelen die de verschillende bepalingen ervan rechtvaardigen, aldus uit

te leggen dat de rechtszekerheid, waarvan de goede werking van een dergelijke regeling afhangt, gewaarborgd is.

31. De door de Franse regering voorgestelde uitlegging kan niet alleen de rechtszekerheid in het gedrang brengen doordat zij afwijkt van de tekst van de richtlijn, maar stelt volgens mij ook een reeks praktische problemen bij de toepassing ervan.

32. Reclamemakers en de bevoegde autoriteiten van de lidstaten zouden geval per geval moeten bepalen of een reclamevoerder kan worden geacht goederen of diensten te produceren waarvan de prijs de reclamekosten omvat. De beoordeling zou worden bemoeilijkt door het feit dat reclamediensdiensten onrechtstreeks via een derde aan de reclamevoerder kunnen worden verstrekt. In dergelijke gevallen zou het onderzoek verder moeten reiken dan de rechtstreekse klant van de dienstverrichter. Ook zou niet noodzakelijkerwijze uit de diensten zelf blijken of de reclamevoerder goederen of diensten produceert waarvan de prijs de kosten van de diensten kan omvatten omdat, zoals de Commissie opmerkt, een organisatie zoals een producentencollectief reclame kan maken voor goederen zonder deze zelf te produceren, en veel verschillende diensten als reclame in de zin van artikel 9, lid 2, sub e, zijn aan te

8 — Zie arresten van 4 juli 1985, Berkholz (168/84, Jurispr. blz. 2251, punt 14); 23 januari 1986, Trans Tirreno Express (283/84, Jurispr. blz. 231, punt 14); 17 november 1993, Commissie/Frankrijk (C-68/92, Jurispr. blz. 5881, punt 14); 26 september 1996, Dudda (C-327/94, Jurispr. blz. I-4595, punt 20), en SPI, aangehaald in voetnoot 3, punt 15.

9 — Arrest SPI, aangehaald in voetnoot 3, punten 16 en 17.

merken. Dergelijke praktische problemen leiden onvermijdelijk tot het risico dat eenzelfde geval door verschillende autoriteiten anders zal worden beoordeeld, hetgeen dubbele belasting of niet-belasting van een dienst op het gebied van de reclame tot gevolg kan hebben.

33. Ik ben dan ook van oordeel dat het gezien de doelstellingen van artikel 9, lid 2, sub e, niet gerechtvaardigd is om de toepassing ervan afhankelijk te stellen van de aanvullende eis dat de diensten op het gebied van de reclame worden verricht voor een reclamevoerder die goederen produceert waarvan de prijs de kosten van deze diensten zal omvatten.

IV — Conclusie

34. Ik stel het Hof dan ook voor, de vraag van de verwijzende rechter te beantwoorden als volgt:

„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, dat ‚diensten op het gebied van de reclame’ betreft, is van toepassing op diensten die onrechtstreeks worden geleverd aan de reclamevoerder en worden gefactureerd aan een derde die ze op zijn beurt aan de reclamevoerder doorfactureert, ongeacht of de reclamevoerder aan wie de diensten zijn geleverd, goederen produceert waarvan de prijs de kosten van de diensten op het gebied van de reclame zal omvatten.”