

Arrêt de la Cour
Zaak C-438/01

Design Concept SA
tegen
Flanders Expo NV

[verzoek van de Cour de cassation (Luxemburg) om een prejudiciële beslissing]

«Zesde BTW-richtlijn – Artikel 9, lid 2, sub e – Plaats van belastbare handelingen – Fiscaal aanknopingspunt – Diensten op gebied van reclame»

Conclusie van advocaat-generaal F. G. Jacobs van 12 december 2002 I - 0000 Arrest van het Hof (Vijfde kamer) van 5 juni 2003 I - 0000

Samenvatting van het arrest

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 – Werkingssfeer van artikel 9, lid 2, sub e, tweede streepje, van Zesde richtlijn – Diensten die indirect ten behoeve van adverteerder worden verricht en worden gefactureerd aan derde die ze aan adverteerder doorfactureert – Daaronder begrepen – Bepaling van plaats van aan eerste ontvanger geleverde diensten – Niet-belastingplichtige adverteerder – Geen invloed

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 9, lid 2, sub e, tweede streepje) 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 betrekking heeft op het fiscale aanknopingspunt van diensten op het gebied van reclame, moet aldus worden uitgelegd dat het van toepassing is op diensten op het gebied van reclame die indirect worden geleverd aan de adverteerder en worden gefactureerd aan een eerste ontvanger die ze op zijn beurt factureert aan de adverteerder. De omstandigheid dat de adverteerder geen goed of dienst produceert in de prijs waarvan de kosten van die diensten kunnen worden opgenomen, doet voor de vaststelling van de plaats waar de aan de eerste ontvanger geleverde diensten worden verricht, niet ter zake. cf. punt 29 en dictum

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)
5 juni 2003 (1)

„Zesde BTW-richtlijn – Artikel 9, lid 2, sub e – Plaats van belastbare handelingen – Fiscaal aanknopingspunt – Diensten op gebied van reclame”

In zaak C-438/01,
betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van de Cour de cassation (Luxemburg), in het aldaar aanhangig geding tussen
Design Concept SA

en

Flanders Expo NV,

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 L 145, blz. 1), wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),,

samengesteld als volgt: M. Wathelet, kamerpresident, C. W. A. Timmermans, D. A. O. Edward, A. La Pergola en S. von Bahr (rapporteur), rechters,
advocaat-generaal: F. G. Jacobs,
griffier: M.-F. Contet, hoofdadministrateur,
gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

?Design Concept SA, vertegenwoordigd door M. Di Stefano, avocat,
?de Franse regering, vertegenwoordigd door G. de Bergues en P. Boussaroque als gemachtigden,
?de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en C. Giolito als gemachtigden,
gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Design Concept SA, vertegenwoordigd door M. Di Stefano; de Griekse regering, vertegenwoordigd door V. Kyriazopoulos en S. Chala als gemachtigden, en de Commissie, vertegenwoordigd door C. Giolito, ter terechtzitting van 14 november 2002,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 12 december 2002,

het navolgende

Arrest

1 Bij arrest van 8 november 2001, ingekomen bij het Hof op 13 november daaraanvolgend, heeft de Cour de cassation krachtens artikel 234 EG 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 een geding tussen Flanders Expo NV (hierna: Flanders Expo), een te Gent (België) gevestigde vennootschap naar Belgisch recht, en Design Concept SA (hierna: Design Concept), een te Hesperange (Luxemburg) gevestigde vennootschap naar Luxemburgs recht, betreffende de weigering van deze laatste om voor aan haar verstrekte diensten belasting over de toegevoegde waarde (hierna: BTW) te betalen.

De communautaire regelgeving

3 De zevende overweging van de considerans van de Zesde richtlijn luidt: Overwegende 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 Artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt: 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, sub e, van de Zesde richtlijn bepaalt: 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;

[...].

Het hoofdgeding en de prejudiciële vraag

6 In het kader van een te Gent georganiseerde vakbeurs voor het hotel-, restaurant- en caféwezen, bekend onder de naam Horeca, heeft Design Concept, optredend voor het Luxemburgse ministerie van Economische Zaken, Flanders Expo belast met een aantal diensten, waaronder de oprichting van twee stands, het schoonmaken ervan gedurende de tentoonstelling en het ter beschikking stellen van personeel voor het vervoer van materiaal.

7 Bij de facturatie van haar diensten heeft Flanders Expo aan Design Concept BTW in rekening gebracht. Bij de betaling heeft Design Concept evenwel het bedrag van de BTW afgetrokken, op grond dat aangezien de geleverde diensten diensten op het gebied van de reclame zijn en de ontvanger ervan, Design Concept, niet is gevestigd in dezelfde lidstaat als de dienstverrichter, Flanders Expo, de plaats van de diensten ingevolge artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn de plaats is waar de ontvanger is gevestigd, dat wil zeggen Luxemburg. Derhalve achtte Design Concept zich niet verplicht de door Flanders Expo in België gevorderde BTW te betalen.

8 Flanders Expo heeft beroep ingesteld bij het Tribunal de paix (Luxemburg) dat haar vordering tot betaling van de BTW heeft toegewezen. In hoger beroep heeft het Tribunal d'arrondissement (Luxemburg) het vonnis in eerste aanleg bevestigd, op grond dat de door Flanders Expo geleverde diensten, anders dan Design Concept verdedigt, geen diensten op het gebied van de reclame zijn en dat de in artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn gestelde algemene regel inzake de plaats van de heffing van toepassing is. Volgens die regel is de plaats van een dienst de plaats van waaruit de dienst wordt verricht, in casu België.

9 De Cour de cassation, waarbij Design Concept hogere voorziening heeft ingesteld, is van mening dat de feitenrechtters waarschijnlijk ten onrechte hebben geweigerd de door Flanders Expo geleverde diensten aan te merken als diensten op het gebied van de reclame. Hij vraagt zich evenwel af of hun beslissing niet gerechtvaardigd is om een andere reden, gegrond op een uitlegging van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn in het licht van de zevende overweging van de considerans.

10 Na de bewoordingen van de zevende overweging van de considerans in herinnering te hebben gebracht, wijst de Cour de cassation erop dat, zo de opname van de kosten voor de diensten op het gebied van de reclame in de prijs van de goederen een noodzakelijke voorwaarde was voor de overdracht van de belasting naar het land van de ontvanger, de beslissing van de feitenrechtters gerechtvaardigd zou zijn, aangezien in de onderhavige

zaak de kosten van die diensten uiteindelijk niet door een marktdeelnemer worden gedragen, maar door de Luxemburgse Staat, de adverteerder die deze diensten bij de ontvanger als tussenpersoon had besteld.

11 Daar de Cour de cassation twijfelde aan de oplossing voor het probleem van gemeenschapsrecht dat in de bij hem aanhangige hogere voorziening aan de orde is gesteld, heeft hij de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld: Is 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, wat de diensten op het gebied van de reclame betreft, van toepassing op diensten die onrechtstreeks worden geleverd aan de adverteerder en worden gefactureerd aan een derde die ze aan de adverteerder zal doorfactureren, indien deze laatste geen goed produceert, in de prijs waarvan de kosten van de dienst zullen worden opgenomen?

Voorafgaande opmerkingen

12 In het verwijzingsarrest vermeldt de Cour de cassation a priori dat de feitenrechters het begrip diensten op het gebied van de reclame in artikel 9, lid 2, sub e, tweede streepje, van de Zesde richtlijn, niet juist hebben uitgelegd. De door deze rechterlijke instantie gestelde vraag gaat dus uit van de veronderstelling dat de door Flanders Expo geleverde diensten diensten op het gebied van de reclame in de zin van die bepaling vormen.

13 Ofschoon geen prejudiciële vraag is gesteld over de aard van de door Flanders Expo geleverde diensten, hebben Design Concept, de Franse regering en de Commissie daarover uitvoerige opmerkingen ingediend.

14 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat het volgens vaste rechtspraak in het kader van de in artikel 234 EG voorgeschreven samenwerking tussen het Hof en de nationale rechterlijke instanties uitsluitend aan de nationale rechter staat aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing, om, gelet op de bijzonderheden van het geval, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis te beoordelen, als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt (zie, met name, arrest van 13 maart 2001, PreussenElektra, C-379/98, Jurispr. blz. I-2099, punt 38).

15 In het onderhavige geval moet bij de beantwoording van de enige gestelde vraag dan ook worden uitgegaan van de veronderstelling waarop de verwijzende rechter zich baseert, namelijk dat de diensten die in het hoofdgeding aan de orde zijn, diensten op het gebied van de reclame vormen. Aangezien die veronderstelling berust op een vaststelling die deze rechter zelf als a priori aanmerkt, moet evenwel worden beklemtoond dat het in artikel 9, lid 2, sub e, tweede streepje, van de Zesde richtlijn bedoelde begrip diensten op het gebied van de reclame een begrip van communautair recht is, dat eenvormig moet worden uitgelegd (zie, met name, arrest van 17 november 1993, Commissie/Luxemburg, C-69/92, Jurispr. blz. I-5907, punt 15), en dat het in voorkomend geval aan de verwijzende rechter staat om de kwalificatie van de betrokken diensten te toetsen aan de rechtspraak van het Hof.

De prejudiciële vraag

16 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het van toepassing is op diensten op het gebied van reclame die onrechtstreeks worden geleverd en worden gefactureerd aan een derde die ze op zijn beurt doorfactureert aan de adverteerder, en of deze bepaling van toepassing is indien de adverteerder geen goed of dienst produceert, in de prijs waarvan de kosten van die diensten kunnen worden opgenomen?

Het eerste deel van de vraag

17 Er zij aan herinnerd dat artikel 9, lid 2, sub e, tweede streepje, van de Zesde richtlijn volgens de rechtspraak van het Hof 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 (arrest van 15 maart 2001, SPI, C-108/00, Jurispr. blz. I-2361, punt 22).

18 Hieruit volgt dat de indirecte aard van de diensten, die een gevolg is van het feit dat zij zijn verleend en gefactureerd door een eerste dienstverrichter aan een onderneming die zelf belast is met het verrichten van diensten op het gebied van de reclame, alvorens zij door deze laatste aan de adverteerder zijn gefactureerd, niet in de weg staat aan de toepassing van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn.

Het tweede deel van de vraag

19 Volgens Design Concept en de Commissie doet het feit dat de adverteerder, namelijk in het hoofdgeding het Luxemburgse ministerie van Economische Zaken, geen goed produceert of dienst levert in de prijs waarvan de kosten van die diensten kunnen worden opgenomen, voor de oplossing van dit geding niet ter zake.

20 Zij zijn van mening dat de band tussen de eerste dienstverrichter en de eerste ontvanger van de diensten onafhankelijk van de verhouding tussen deze laatste en de adverteerder moet worden onderzocht. Het is dus niet nodig de hoedanigheid van de eindontvanger ? in casu de adverteerder ? na te gaan en inzonderheid te onderzoeken of hij zelf belastingplichtig is en derhalve de kosten van de ontvangen diensten kan doorberekenen in de prijs van de goederen die hij levert of de diensten die hij verleent.

21 De Franse regering is daarentegen van mening dat wanneer de eindontvanger van de diensten het als tegenprestatie daarvoor betaalde bedrag niet opneemt in de prijs van een door hem verkocht goed of dienst, de regel van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn geen toepassing kan vinden.

22 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat blijkens de zevende overweging van de considerans van de Zesde richtlijn, artikel 9 regels voorschrijft voor de vaststelling van de plaats van de belastbare handelingen teneinde bevoegdheidsconflicten te vermijden.

23 Bovendien is het fundamentele beginsel van het BTW-stelsel dat die belasting bij elke transactie inzake de levering van goederen of de verrichting van diensten verschuldigd is onder aftrek van de BTW waarmee de verrichtingen in eerdere handelsfasen rechtstreeks waren belast (zie, met name, arrest van 6 juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 16).

24 Derhalve moeten de in artikel 9 van de Zesde richtlijn bedoelde regels voor de vaststelling van de plaats van de belastbare handelingen worden toegepast op elke dienstverrichting.

25 In een geval zoals dat van het hoofdgeding, moet de regel van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn bijgevolg worden toegepast op de diensten die de eerste dienstverrichter levert aan de eerste ontvanger.

26 Ingevolge artikel 9, leden 1 en 2, hangt de vaststelling van de plaats van een dienst alleen af van de plaats waar de verrichter en de ontvanger van de betrokken dienst zijn gevestigd. Op basis van dit artikel moet geen rekening worden gehouden met verrichtingen na die eerste dienst.

27 Zoals de advocaat-generaal in de punten 22 tot en met 33 van zijn conclusie heeft opgemerkt, leidt de zevende overweging van de considerans van de Zesde richtlijn niet tot een andere uitlegging dan die welke blijkt uit de punten 24 tot en met 26 van dit arrest.

28 Uit een en ander volgt dat in een geval van indirecte diensten zoals in het hoofdgeding, met een eerste dienstverrichter, een eerste ontvanger en een adverteerder die diensten ontvangt van de eerste ontvanger, de door de eerste dienstverrichter aan de eerste ontvanger verleende dienst apart moet worden onderzocht teneinde vast te stellen waar die transactie moet worden belast. Artikel 9, lid 2, sub e, tweede streepje, van de Zesde richtlijn vindt in beginsel toepassing wanneer de eerste ontvanger, als ontvanger van diensten op het gebied van de reclame, een belastingplichtige is die is gevestigd in een andere lidstaat dan die waarin de eerste verrichter zich bevindt. Het is niet nodig na te gaan of de adverteerder, die de eindontvanger van de diensten is, eveneens een belastingplichtige is die de kosten van die diensten opneemt in de prijs van de door hem geleverde goederen of

verstrekke diensten.

29 Derhalve moet op de vraag worden geantwoord dat artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het van toepassing is op diensten op het gebied van reclame die onrechtstreeks worden geleverd aan de adverteerder en worden gefactureerd aan een eerste ontvanger die ze op zijn beurt factureert aan de adverteerder. De omstandigheid dat de adverteerder geen goed of dienst produceert, in de prijs waarvan de kosten van die diensten kunnen worden opgenomen, doet voor de vaststelling van de plaats waar de aan de eerste ontvanger geleverde diensten worden verricht, niet ter zake.

Kosten

30 De kosten door de Griekse en de Franse regering en door 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.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door de Cour de cassation bij arrest van 8 november 2001 gestelde vraag, verklaart voor recht:

Wathelet

Timmermans

Edward

La Pergola

von Bahr

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 5 juni 2003.

De griffier

De president van de Vijfde kamer

R. Grass

M. Wathelet

1 – Procestaal: Frans.