

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL  
F. G. JACOBS  
van 14 december 2000<sup>1</sup>

1. In de onderhavige zaak verzoekt de Franse Conseil d'État (Raad van State) het Hof van Justitie om een uitlegging van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde BTW-richtlijn (hierna: „Zesde richtlijn”).<sup>2</sup> De vraag is, of in die bepaling het begrip „diensten op het gebied van de reclame” enkel slaat op diensten die de dienstverrichter rechtstreeks ten behoeve van de belastingplichtige adverteerder verricht en aan hem factureert, dan wel of daaronder ook vallen de diensten die onrechtstreeks worden verricht ten behoeve van een adverteerder en gefactureerd aan een derde (zoals een reclamebureau), die ze aan de adverteerder doorfactureert.

### Toepasselijke wettelijke bepalingen

#### *Bepalingen van gemeenschapsrecht*

2. Krachtens artikel 2 van de Zesde richtlijn, is de levering van goederen of diensten die door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel wordt

verricht, onderworpen aan de BTW. Overeenkomstig artikel 4, lid 1, wordt als belastingplichtige beschouwd ieder die een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Economische activiteiten omvatten, krachtens artikel 4, lid 2, alle werkzaamheden van een dienstverrichter. Volgens artikel 6, lid 1, eerste onderdeel, is een dienst „elke handeling die geen levering van een goed is”.

3. In hoofdstuk 6 van de Zesde richtlijn zijn de regels opgenomen inzake de plaats van de belastbare handelingen. Die regels zijn van belang wanneer de levering van goederen en diensten meer dan één land betreft. Het hoofddoel van die regels blijkt uit de zevende overweging van de considerans van de Zesde richtlijn, naar luid waarvan „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; de plaats van diensten moet in beginsel worden vastgesteld op de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, maar in bepaalde gevallen moet die plaats evenwel worden vastgesteld in het land van de ontvanger van de diensten, met name voor sommige diensten tussen

<sup>1</sup> — Oorspronkelijke taal: Engels.

<sup>2</sup> — 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).

belastingplichtigen waarvan de kosten in de — diensten op het gebied van de reclame; 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, voorziet in een aantal uitzonderingen op deze regel. Sub e is bepaald:

„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 verricht door op naam en voor rekening van een ander handelende tussenpersonen, als zij bemiddelen bij de verlening van diensten als bedoeld sub e”.

#### *Bepalingen van nationaal recht*

6. Artikel 9 van de Zesde richtlijn werd in Frans recht omgezet bij de artikelen 28 en 49 van wet nr. 78-1240 van 29 december 1978. Die bepalingen werden gecodificeerd onder de artikelen 259 tot en met 259 C van de Code général des impôts. Artikel 259 B van de Code bepaalt:

„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. De uitlegging van artikel 259 B door de Franse belastingautoriteiten is in de loop der jaren geëvolueerd. Aanvankelijk was de uitlegging vervat in een administratieve instructie van 14 december 1983, gepubliceerd in het *Bulletin officiel des Impôts* (hierna: „BOI”) 3 A-28-83. In de plaats daarvan kwam een instructie van 25 juli 1995, gepubliceerd in BOI 3-A-97, als gevolg van het arrest Commissie/Frankrijk.<sup>3</sup> In die zaak besliste het Hof van Justitie, dat de uitlegging van het begrip

„diensten op het gebied van de reclame”, vervat in de instructie van 14 december 1983, strijdig was met de Zesde richtlijn, voorzover zij, onder andere, bepaalde specifieke diensten verricht door reclamebureaus uitsloot. Om zich naar het arrest van het Hof te schikken, vaardigde de Franse administratie op 5 november 1998 een nieuwe en meer gedetailleerde instructie uit, die werd gepubliceerd in BOI 3 A-8-98 (hierna: „instructie”). De instructie bepaalt, voorzover van belang in de onderhavige zaak:

„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 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. 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 (arrest Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen van 17 november 1993, C-68/92, Commissie/Frankrijk, Jurispr. blz. I-5881).

Voor de toepassing van artikel 259 B van de Code général des impôts, zijn dus

3 — Arrest van 17 november 1993, C-68/92, Jurispr. blz. I-5881.

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.”

8. Ingevolge de laatste alinea van artikel 259 B moeten de Franse verrichters van diensten op het gebied van de reclame geen BTW aanrekenen indien zij hun diensten verrichten ten behoeve van een buiten de Gemeenschap gevestigde ontvanger van diensten dan wel ten behoeve van een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige ontvanger van diensten en zij die diensten aan hen factureren. De supra aangehaalde passus van de instructie heeft tot gevolg dat de vrijstelling van artikel 259 B, die overeenkomt met artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn, enkel wordt verleend ingeval de dienstverrichter rechtstreeks ten behoeve van de belastingplichtige adverteerder diensten verricht. („Adverteerder” betekent hier en verder in de tekst een ontvanger van diensten ter bevordering van de verkoop van de door de betrokkene aangeboden goederen of diensten). De vrijstelling wordt dus verleend voor diensten die een reclamebureau of een andere dienstverrichter rechtstreeks ten behoeve van de adverteerder verricht. Blijkens de instructie geldt vrijstelling echter niet voor diensten op het gebied van de reclame die een in Frankrijk gevestigde dienstverrichter niet rechtstreeks verricht ten behoeve van de adverteerder, maar onrechtstreeks via een reclamebureau, ongeacht de plaats van vestiging van de adverteerder en het reclamebureau.

## De feiten en de prejudiciële vraag

9. Verzoeker in hoofdgeding, het Syndicat des producteurs indépendants (hierna: „SPI”), is een beroepsorganisatie die de belangen behartigt van Franse filmproducenten, daaronder begrepen de producenten van reclamefilms.

10. Ingevolge een aantal geschillen tussen SPI-leden en de Franse belastingautoriteiten, stelde SPI bij de Conseil d'État beroep in tegen de instructie, stellende dat zij strijdig is met artikel 259 B van de Code général des impôts en met artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn, voorzover zij de levering van reclamefilms via reclamebureaus van het toepassingsgebied van die artikelen uitsluit.

11. Van oordeel dat de procedure een vraag over de uitlegging van het gemeenschapsrecht deed rijzen, verzocht de Conseil d'État het Hof van Justitie krachtens artikel 234 EG om een prejudiciële beslissing 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.”

12. Schriftelijke opmerkingen werden ingediend door SPI, de Franse regering en de Commissie. SPI, de Franse regering en de Commissie waren tevens vertegenwoordigd ter terechtzitting van 9 november 2000.

13. SPI en de Commissie geven het Hof in overweging de door de verwijzende rechter gestelde vraag ontkennend te beantwoorden. Zij zijn van mening, dat de door de Franse regering verdedigde uitlegging strijdig is met de tekst en de doelstelling van artikel 9, lid 2, sub e, en dat zij in de praktijk tot anomalieën leidt. De Commissie stelt bovendien, dat de uitlegging van de Franse regering strijdig is met het neutraliteitsbeginsel inzake BTW. De Franse regering blijft bij haar uitlegging van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn en geeft het Hof in overweging de gestelde vraag bevestigend te beantwoorden. Zij betoogt, dat artikel 9, lid 2 een uitzondering is op de algemene regel van artikel 9, lid 1, en dus strikt moet worden uitgelegd, dat diensten die filmaatschappijen verrichten ten behoeve van reclamebureaus naar hun aard verschillen van diensten die rechtstreeks ten behoeve van adverteerders worden verricht, en dat haar uitlegging bijgevolg in overeenstemming is met het neutraliteitsbeginsel inzake BTW.

## Bespreking

14. Het antwoord op de vraag van de Conseil d'État moet rekening houden met het feit dat artikel 9, lid 2, sub e, een collisieregule is voor de vaststelling van de plaats van belastingheffing inzake diensten op het gebied van de reclame, en bijgevolg de bevoegdheden van de lidstaten afbakt. Hieruit volgt, conform de rechtspraak van het Hof, dat „diensten op het gebied van de reclame” een communautair begrip is dat eenvormig moet worden uitgelegd om te voorkomen dat als gevolg van uiteenlopende interpretaties situaties ontstaan waarin dubbele belasting of geen belasting wordt geheven.<sup>4</sup> Tevens volgt hieruit, dat anders dan de Franse regering stelt, artikel 9, lid 2, niet strikt moet worden uitgelegd. Volgens 's Hof's vaste rechtspraak „heeft artikel 9, lid 1 van deze bepaling geen voorrang boven lid 2. Voor elke situatie dient de vraag te worden gesteld, of [de verrichting] valt onder een van de in artikel 9, lid 2, genoemde gevallen; zo niet, dan is lid 1 van toepassing”.<sup>5</sup>

15. Artikel 9, lid 2, sub e, verwijst naar „diensten op het gebied van de reclame” die worden verleend „aan ontvangers die buiten de Gemeenschap zijn gevestigd of

4 — Arrest Commissie/Frankrijk, aangehaald in voetnoot 3, punt 14. Zie ook de conclusie van advocaat-generaal Gulmann, punt 10, met citaat uit het arrest *Trans Tirreno Express* (283/84, van 23 januari 1986, Jurispr. blz. 231).

5 — Arresten van 26 september 1996, *Dudda* (C-327/94, Jurispr. blz. I-4595, punt 21), en 6 maart 1997, *Linthorst, Pouwels en Scheres* (C-167/95, Jurispr. blz. I-1195, punt 11).

[...] in de Gemeenschap doch buiten het land van de dienstverrichter". Om de verwijzende rechter een antwoord te geven dat hem in staat stelt de zaak in het hoofdgeding te beslechten, moet worden vastgesteld wie de ontvanger van de dienst is en wat is te verstaan onder „diensten op het gebied van de reclame”.

### *Ontvangers van diensten*

16. Om te weten wie de ontvanger van de diensten op het gebied van de reclame is, moet een onderscheid worden gemaakt tussen de volgende situaties.

17. De eerste situatie is die waarin een dienstverrichter, zoals een filmproducent, krachtens overeenkomst de diensten, zonder tussenkomst van een reclamebureau, verricht ten behoeve van de adverteerder en ze aan hem factureert. In dat geval is er slechts één enkele belastbare handeling en is de adverteerder de ontvanger van de dienst. Artikel 9, lid 2, sub e, is hier van toepassing — op voorwaarde dat de verrichte diensten wel degelijk als „diensten op het gebied van de reclame” kunnen worden beschouwd — wanneer de filmproducent in Frankrijk is gevestigd en de adverteerder buiten de Gemeenschap of in een andere lidstaat.

18. De tweede situatie is die waarin een dienstverrichter, zoals een filmproducent, de diensten rechtstreeks verricht ten behoeve van een adverteerder en ze aan hem factureert, doch daarvoor een beroep

doet op een reclamebureau. In dat geval zijn er twee belastbare handelingen. De eerste handeling is de dienstverrichting van de filmproducent ten behoeve van de adverteerder. Hierbij is de adverteerder de ontvanger van de dienst. Het is de adverteerder die de diensten laat verrichten via een reclamebureau, dat die diensten aanwendt om zijn producten te promoten, en voor die diensten betaalt.<sup>6</sup> Het reclamebureau treedt enkel op als tussenpersoon tussen de dienstverrichter en de adverteerder, en kan dus niet als ontvanger van de dienst worden beschouwd. Bijgevolg geldt, zoals in het hierboven vermelde geval, artikel 9, lid 2, sub e, — op voorwaarde dat de verrichte diensten wel degelijk als „diensten op het gebied van de reclame” kunnen worden beschouwd — wanneer de filmproducent in Frankrijk is gevestigd en de adverteerder buiten de Gemeenschap of in een andere lidstaat. De vestigingsplaats van het reclamebureau is in dit opzicht irrelevant. De tweede handeling is de dienstverrichting door het reclamebureau, met name het optreden als tussenpersoon tussen de filmproducent en de adverteerder. Ook hier is de ontvanger van de dienst de adverteerder. De plaats van deze handeling wordt bepaald door artikel 9, lid 2, sub e, meer bepaald het laatste streepje daarvan, betreffende „diensten verricht door op naam en voor rekening van een ander handelende tussenpersonen, als zij bemiddelen bij de verlening van diensten als bedoeld sub e”.

19. Het Franse recht, zoals uiteengezet in afdeling III van de instructie, lijkt, voor wat de twee voormelde hypothesen betreft, in overeenstemming te zijn met artikel 9,

6 — Zie punt 28 infra.

lid 2, sub e. Er is echter nog een derde hypothese, die vragen doet rijzen.

20. Deze situatie doet zich voor wanneer krachtens een overeenkomst tussen een reclamebureau en een dienstverrichter (zoals een filmproducent), de dienstverrichter ten behoeve van het reclamebureau diensten verricht en ze factureert aan het reclamebureau, dat ze, op zijn beurt, verricht ten behoeve van de adverteerder en ze aan hem factureert. Voor het Hof werd niet in detail ingegaan op de vraag wie in dat geval als ontvanger van de dienst moet worden beschouwd. Ter terechtzitting leken de Franse regering en de Commissie het standpunt in te nemen dat het — onrechtstreeks — verrichten van diensten door de filmproducent ten behoeve van de adverteerder moet worden beschouwd als één enkele handeling waarbij de ontvanger van de dienst de adverteerder is.

21. Mijns inziens moet echter worden vastgesteld, dat er in die situatie twee belastbare handelingen zijn. Eerst is er de dienstverrichting door de filmproducent ten behoeve van het reclamebureau. Bij die handeling is het reclamebureau de ontvanger van de dienst. Artikel 9, lid 2, sub e, is dus op die handeling van toepassing — op voorwaarde dat de verrichte diensten wel degelijk als „diensten op het gebied van de reclame” kunnen worden beschouwd — wanneer de filmproducent is gevestigd in Frankrijk en het reclamebureau buiten de Gemeenschap of in een andere lidstaat. De tweede handeling is de dienstverrichting door het reclamebureau ten behoeve van de adverteerder. Hier is de adverteerder de ontvanger van de dienst. Artikel 9, lid 2, sub e, is dus van toepassing — op voorwaarde dat de verrichte diensten wel dege-

lijk als „diensten op het gebied van de reclame” kunnen worden beschouwd — wanneer het reclamebureau is gevestigd in Frankrijk en de adverteerder buiten de Gemeenschap of in een andere lidstaat.

22. Krachtens afdeling III van de instructie, valt een dienstverrichting door een dienstverrichter in Frankrijk ten behoeve van een reclamebureau dat buiten de Gemeenschap of in een andere lidstaat is gevestigd, evenwel niet onder artikel 259 B van de Code général des impôts, en moeten de dienstverrichters bijgevolg Franse BTW aanrekenen over die diensten. Om te kunnen uitmaken of zulks verenigbaar is met de Zesde richtlijn, moet een uitlegging worden gegeven van het begrip „diensten op het gebied van de reclame” in artikel 9, lid 2, sub e, van de richtlijn.

#### *Diensten op het gebied van de reclame*

23. Volgens de Franse regering koopt een adverteerder die rechtstreeks met een filmproducent een overeenkomst sluit, van die producent een dienst op het gebied van de reclame. Doch een reclamebureau dat een overeenkomst sluit met een filmproducent, koopt geen dienst op het gebied van de reclame. Het koopt een dienst bestaande uit de productie van een film. Artikel 9, lid 2, sub e, en het tweede streepje daarvan zijn enkel van toepassing wanneer de betrokken dienst rechtstreeks ten behoeve van de eindadverteerder is verricht en aan hem is gefactureerd. De instructie, die tot gevolg heeft dat diensten van filmmaatschappijen ten behoeve van reclamebureaus van het toepassingsgebied van artikel 259 B van de

Code général des impôts worden uitgesloten, is dus in overeenstemming met de Zesde richtlijn.

24. Dermate algemeen gesteld, vermag dat argument mij niet te overtuigen.

25. Het Hof van Justitie bepaalde in voormeld arrest Commissie/Frankrijk, dat om na te gaan of een handeling een dienst op het gebied van de reclame uitmaakt, „elke keer rekening moet worden gehouden met de omstandigheden van de betrokken dienst”.<sup>7</sup> De Franse instructie lijkt een dergelijke beoordeling van de aard van de diensten door dienstverrichters, zoals filmmaatschappijen, ten behoeve van de reclamebureaus, uit te sluiten. Hierbij zij aangetekend, dat het Hof in hetzelfde arrest heeft verklaard, „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 product of dienst met het doel de verkoop ervan te doen toenemen”.<sup>8</sup> Aldus omschreven, kunnen diensten die via een reclamebureau onrechtstreeks worden verricht ten behoeve van een adverteerder, ongetwijfeld onder het begrip „diensten op het gebied van de reclame” vallen. Zoals advocaat-generaal Gulmann in zijn conclusie in die zaak stelde, is het bovendien zo, dat „dat artikel 9, lid 2, sub e, in elk geval moet worden toegepast op de gevallen waarin een in een land gevestigde ondernemer beroep doet op de diensten van een in een ander land gevestigd reclamebureau om een reclamecampagne te voeren, en de verschillende middelen die in deze cam-

pagne worden aangewend, werkelijk tot doel hebben de verkoop van de producten van de betrokken ondernemer te stimuleren. In een dergelijke situatie kan aan het begrip diensten op het gebied van de reclame geen enge werkingssfeer worden toegekend.”<sup>9</sup>

26. Hoewel zich situaties kunnen voordoen waarin de diensten van een filmproducent ten behoeve van een reclamebureau niet als „diensten op het gebied van de reclame” in de zin van artikel 9, lid 2, sub e, zijn aan te merken, is die bepaling dus niet beperkt tot diensten die de dienstverrichter rechtstreeks ten behoeve van de belastingplichtige adverteerder verricht en aan hem factureert.

27. De beperking van artikel 9, lid 2, sub e, tot rechtstreeks verrichte diensten zou bovendien strijdig kunnen zijn met de doelstelling van artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn.

28. Uit de zevende overweging<sup>10</sup> van de considerans van de Zesde richtlijn blijkt duidelijk, dat artikel 9, lid 2, sub e, ertoe strekt te garanderen dat de BTW wordt betaald in het land van de ontvanger van de diensten, „waar de kosten in de prijs van de goederen worden opgenomen”. Het Hof heeft in dit verband verklaard: „De gemeenschapswetgever heeft derhalve geoordeeld, dat voorzover de ontvanger van de dienst de goederen of diensten waarvoor reclame wordt gemaakt, ge-

7 — Arrest van 17 november 1993, aangehaald in voetnoot 3, punt 17.

8 — Punt 16 van het arrest.

9 — Punt 19 van de conclusie.

10 — Aangehaald in punt 3 supra.



woonlijk 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”.<sup>11</sup> Hoewel het mogelijk is, zoals de Franse regering stelt, dat de kosten van een dienst op het gebied van de reclame niet *onmiddellijk* wordt opgenomen in de prijs van de goederen en/of diensten die worden verkocht door de adverteerder, zullen de kosten van de dienst — zoals SPI en de Commissie aanvoeren — *uiteindelijk* wél in de prijs van die goederen worden opgenomen, aangezien het reclamebureau de adverteerder de kosten van de dienst evenals zijn honorarium in rekening zal brengen.

29. Tot slot, moet bij de uitlegging van artikel 9, lid 2, sub e, rekening worden gehouden met het algemeen kader van het BTW-stelsel in zijn geheel beschouwd, en met de voor dat stelsel geldende beginselen.

30. Dienaangaande zij eraan herinnerd, dat de BTW een belasting op het verbruik is. Hoewel de BTW door de verstrekkers van goederen en diensten in rekening wordt gebracht, moet zij altijd gedragen worden door de eindverbruiker. Volgens mij valt te betwijfelen of de uitlegging die de instructie geeft aan het begrip „dienst op het gebied van de reclame”, in overeenstemming is met dat beginsel. Een reclamebureau dat een dienst op het gebied van de reclame koopt van een in Frankrijk gevestigde dienstverrichter, zoals een producent van reclamefilms, betaalt in Frankrijk BTW

over de prijs van die dienst. Die BTW zal door het reclamebureau bij de prijs van de aan de adverteerder aangerekende dienst worden opgeteld. Is de adverteerder echter gevestigd buiten de Gemeenschap of in een andere lidstaat dan Frankrijk, dan kan hij die BTW niet aftrekken in zijn binnenlandse BTW-aangifte. Vandaar dat de adverteerder de uiteindelijke BTW-last zal dragen, tenzij hij een BTW-teruggave van de bevoegde Franse overheden kan verkrijgen. Ten tijde van de vaststelling van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn, was er geen communautair mechanisme voor een dergelijke teruggave. Inmiddels is bij de Achtste BTW-richtlijn<sup>12</sup> een teruggavemechanisme ingevoerd, dat echter aanzienlijk langzamer en omslachtiger is dan een rechtstreekse aftrek in de binnenlandse aangifte van de adverteerder.

31. Er zij tevens aan herinnerd, dat inzake de BTW het neutraliteitsbeginsel geldt. Krachtens dit beginsel, moet de BTW dezelfde zijn voor identieke goederen en diensten en moet hij constant evenredig blijven ten aanzien van de prijs van de goederen en diensten, ongeacht het aantal stadia in de commerciële keten. De Franse regering stelt, dat de uitlegging van het begrip „diensten op het gebied van de reclame”, zoals uiteengezet in de instructie, in overeenstemming is met dat beginsel, aangezien de rechtstreeks ten behoeve van de adverteerder, tevens eindverbruiker, verrichte en aan hem gefactureerde diensten op het gebied van de reclame naar hun aard verschillen van diensten, bestaande uit het maken van films die worden geleverd aan een reclamebureau.<sup>13</sup>

12 — Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (PB L 331, blz. 11).

13 — Zie punten 23 en 26 supra.

11 — Arrest Commissie/Frankrijk, aangehaald in voetnoot 3, punt 15.

32. Dit argument overtuigt mij niet. Zoals hierboven uiteengezet, hangt het onderscheid tussen diensten op het gebied van de reclame en andere diensten verstrekt door filmproducenten niet enkel af van de vraag of die diensten worden verricht ten behoeve van een eindadvertenteerder of van een reclamebureau. Om na te gaan of sprake is van een „dienst op het gebied van de reclame” in de zin van artikel 9, lid 2, sub e, moet in elk afzonderlijk geval rekening worden gehouden met alle omstandigheden die de context van de betrokken dienst vormen.

## Conclusie

33. Mitsdien geef ik het Hof in overweging de vraag van de verwijzende rechter als volgt te beantwoorden:

„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, is wat de ‚diensten op het gebied van de reclame’ betreft, niet enkel van toepassing op diensten die door de dienstverrichter rechtstreeks ten behoeve van een belastingplichtige adverteerder worden verricht en aan hem worden gefactureerd, maar tevens op onrechtstreeks ten behoeve van de adverteerder verrichte diensten die worden gefactureerd aan een derde die ze aan de adverteerder doorfactureert.”