

Onder dat begrip valt een promotie-activiteit, 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.

2. 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.

RAPPORT TER TERECHTZITTING in zaak C-73/92 *

I — Rechtskader

A — *De gemeenschapsregeling*

1. De zevende overweging van de considerans 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 197, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”), luidt:

„overwegende dat de vaststelling van de plaats van de belastbare handelingen heeft geleid tot competentieconflicten tussen de Lid-Staten, 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”.

2. 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 (...)”.

3. Lid 2 van hetzelfde artikel maakt een aantal uitzonderingen op deze regel, onder

* Procestaal: Spaans.

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.”

B — *De Spaanse wetgeving*

4. Artikel 13, lid 2, punt 5, sub b, van de Spaanse wet nr. 30/85 van 2 augustus 1985 houdende invoering van de belasting over de toegevoegde waarde, neemt ten aanzien van „diensten op het gebied van de reclame” de regel van artikel 9, lid 2, sub c, van de Zesde richtlijn over.

5. Artikel 22, lid 5, derde alinea, van het Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añanido (Spaans BTW-reglement), goedgekeurd bij koninklijk decreet nr. 2028/85 van 30 oktober 1985 (BOE 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. Wet nr. 34/88 van 11 november 1988, genaamd algemene wet op de reclame, omschrijft het begrip reclame in artikel 2 als volgt:

„elke vorm van communicatie die in het kader van een commerciële, industriële, ambachtelijke of beroepsactiviteit plaats vindt door een natuurlijke persoon of een publiekrechtelijke of privaatrechtelijke rechtspersoon, met het doel de verkoop van roerende of onroerende goederen, diensten, rechten of verplichtingen direct of indirect te bevorderen”.

7. Hoofdstuk II van diezelfde wet beschouwt als overeenkomsten op het gebied van de reclame de reclameovereenkomst, de reclameverspreidingsovereenkomst, de reclameontwerpovereenkomst en de sponsoringovereenkomst en omschrijft deze als volgt:

a) de reclameovereenkomst is de overeenkomst waarbij een adverteerder een reclamebureau opdraagt zich tegen vergoeding te belasten met de uitvoering, het ontwerpen, de voorbereiding en de programmering van een reclameactie;

b) de reclameverspreidingsovereenkomst is de overeenkomst waarbij een medium zich tegenover een adverteerder of een reclamebureau verplicht, tegen een vooraf vastgesteld tarief het gebruik van beschikbare tijds- of ruimte-eenheden voor

reclamedoeleinden mogelijk te maken en de nodige technische werkzaamheden te verrichten om het reclameresultaat te bereiken;

- c) de reclameontwerpovereenkomst is de overeenkomst waarbij een natuurlijke of rechtspersoon zich tegenover een adverteerder of een reclamebureau verplicht tegen vergoeding een reclamecampagne, een deel daarvan of enig ander reclameelement te ontwerpen en uit te werken;
- d) de sponsoringovereenkomst is de overeenkomst waarbij de gesponsorde zich verplicht, in ruil voor een financiële bijdrage aan de uitvoering van zijn sportieve, liefdadige, culturele, wetenschappelijke of andere activiteiten, zijn medewerking te verlenen bij het maken van reclame voor de sponsor.

8. Uit het dossier blijkt, dat, in antwoord op een verzoek om inlichtingen van de Commissie, de Spaanse overheid 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”.

II — Precontentieuze procedure

9. Aangezien de Commissie van oordeel was, dat het begrip „diensten op het gebied van de reclame”, zoals vervat in artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn, door de Spaanse wetgever was beperkt, aangezien in feite alle vormen van reclame, die niet door middel van bepaalde benoemde overeenkom-

sten zijn geregeld, met name de promotieactiviteiten, van dit begrip werden uitgesloten, heeft zij de Spaanse regering overeenkomstig artikel 169 EEG-Verdrag bij brief van 20 oktober 1989 aangemaand haar opmerkingen te maken binnen een termijn van twee maanden te rekenen vanaf de ontvangstdatum van deze brief.

10. De Spaanse regering heeft bij brief van 24 april 1990 geantwoord. Ofschoon zij hierin erkent, dat promotieactiviteiten niet als diensten op het gebied van de reclame worden beschouwd, maar als activiteiten die ingevolge artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn moeten worden belast volgens het dienstverrichterscriterium, betwist zij de door de Commissie voorgestane uitlegging van het begrip „diensten op het gebied van de reclame” en wel om de volgende redenen: a) het spraakgebruik zou niet als maatstaf kunnen dienen bij de uitleg van dit begrip, aangezien de rechtspraak Van Dijk's Boekhuis (arrest van 14 mei 1985, zaak 139/84, Jurispr. 1985, blz. 1405) in casu niet van toepassing is; bovendien zouden de Lid-Statens wegens hun sociaal-culturele verscheidenheid een verschillend spraakgebruik hebben, waardoor het niet mogelijk is overeenstemming, althans volledige overeenstemming, te bereiken over de inhoud van dit begrip; b) bij gebreke van een correcte en nauwkeurige definitie van de communautaire wetgever moet men afgaan op de door de interne rechtsorde van de Lid-Statens gegeven definities; c) blijkens de discussies terzake binnen het Comité voor de belasting over de toegevoegde waarde lopen de door de Lid-Statens gehanteerde criteria uiteen, daar zes van hen een onderscheid maken tussen reclame en promotie, terwijl de zes anderen van oordeel zijn, dat al deze verrichtingen in juridisch opzicht een dienst op het gebied van de reclame vormen. In die omstandigheden zou men Spanje geen inbreuk op de Zesde richtlijn kunnen verwijten.

11. Aangezien de Commissie zich niet kon verenigen met de argumenten van de Spaanse regering, heeft zij bij brief van 23 januari 1991 een met redenen omkleed advies uitgebracht, waarin zij deze regering, onder herhaling van haar in de aanmaningsbrief verwoorde standpunt, heeft uitgenodigd binnen een termijn van twee maanden vanaf de kennisgeving van dat advies de vereiste maatregelen te treffen ten einde de inbreuk te beëindigen.

12. De Spaanse regering heeft hierop niet geantwoord, waarna de Commissie het onderhavige beroep wegens niet-nakoming heeft ingesteld.

III — Schriftelijke procedure en conclusies van partijen

13. Het verzoekschrift van de Commissie is op 10 maart 1992 ter griffie van het Hof ingeschreven.

14. De *Commissie*, verzoekster, concludeert dat het den Hove behage:

— vast te stellen dat het Koninkrijk Spanje, door in strijd met artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad een BTW-regeling voor de diensten op het gebied van de reclame in te voeren en te handhaven, die bepaalde activiteiten, zoals promotieactiviteiten, van het reclamebegrip uitsluit, de krachtens het EEG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen;

— het Koninkrijk Spanje te veroordelen in de kosten van de procedure.

15. Het *Koninkrijk Spanje*, verweerder, concludeert dat het den Hove behage:

— het door de Commissie van de Europese Gemeenschappen ingestelde beroep wegens niet-nakoming ongegrond te verklaren;

— verzoekster in de kosten te verwijzen.

16. De schriftelijke procedure heeft een normaal verloop gehad. Het Hof heeft, op rapport van de rechter-rapporteur en gehoord de advocaat-generaal, besloten zonder instructie tot de mondelinge behandeling over te gaan.

IV — Middelen en argumenten van partijen

17. De *Commissie* betoogt, dat aangezien artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn een conflictregel is, het hierin voorkomende begrip „diensten op het gebied van de reclame” uniform moet worden uitgelegd, opdat niet, bij uiteenlopende interpretaties, dubbele belasting of in het geheel geen belasting wordt geheven.

18. Zij is van mening, dat deze uniforme uitleg alle verrichtingen die onderdeel van een reclamecampagne uitmaken, moet omvatten, inclusief de daarmee onlosmakelijk verbonden nevenactiviteiten, zoals promotieacties. Het onderscheidend criterium zou zijn, of de verschillende activiteiten één en hetzelfde, uitsluitend op reclame gerichte doel hebben. Deze uitleg zou het meest in overeenstemming met de doelstellingen van de Zesde richtlijn zijn.

19. Door de reikwijdte van het begrip „diensten op het gebied van de reclame” te beperken, zoals het Spaanse recht doet, zou de in de richtlijn gegeven regeling worden gevormd; tevens zou dit kunnen leiden tot rechtsonzekerheid of tot een dubbele of geen belastingheffing. In het bijzonder zou deze beperking tot gevolg hebben, dat bepaalde prestaties, zoals promotieactiviteiten, niet overeenkomstig artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn worden belast, omdat zij buiten het bestek van de in het Spaanse recht gehanteerde begrippen vallen. Aangezien de Lid-Staten niet noodzakelijkerwijs alle dezelfde definities van diensten op het gebied van de reclame hanteren als de Spaanse wetgever, noch deze op dezelfde wijze toepassen, zouden dergelijke prestaties ten gevolge van de Spaanse regelgeving in twee verschillende Lid-Staten kunnen worden belast. Deze constatering zou eveneens opgeld doen voor de andere Lid-Staten die evenals Spanje onderscheid maken tussen reclame- en promotieactiviteiten (Luxemburg en Frankrijk), omdat de in deze drie Lid-Staten gegeven definities niet noodzakelijkerwijs met elkaar behoeven overeen te komen.

20. Ten slotte voert de Commissie tegen de door de Spaanse regering tijdens de precontentieuze procedure naar voren gebrachte argumenten (zie punt 10 supra) aan: a) uit het arrest van 14 mei 1985 (zaak 139/84, Van Dijk's Boekhuis, reeds aangehaald) blijkt hoezeer het noodzakelijk is om te komen tot een uniforme toepassing van de BTW in de Gemeenschap, waarbij uitleggingen naar nationaal recht zijn uitgesloten. In tegenstelling tot hetgeen Spanje beweert, verwijst de eerste betekenis van het woordenboek in de twaalf Lid-Staten in algemene bewoordingen naar een begrip dat zeer dicht in de buurt komt van hetgeen in het spraakgebruik onder „reclameactiviteiten” wordt verstaan. Overigens bevat de Spaanse reclamewet een

definitie die eveneens van algemene aard is; b) het is in strijd met de doelstelling van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn om met een beroep op bepalingen van nationaal recht de reikwijdte van het begrip „promotieactiviteiten” te beperken; c) het bestaan van discrepanties tussen de Lid-Staten op dat gebied maakt een gemeenschappelijke en uniforme uitlegging onontbeerlijk; om die reden heeft de Commissie een beroep wegens niet-nakoming ingesteld tegen de Lid-Staten die het begrip „diensten op het gebied van de reclame” beperken door hiervan verrichtingen uit te sluiten die duidelijk als zodanig moeten worden aangemerkt.

21. In haar *verweerschrift* betwist de *Spaanse regering* niet de noodzaak van een uniforme uitleg van het begrip „diensten op het gebied van de reclame”. Zij merkt echter op, dat het om een begrip van gemeenschapsrecht gaat, dat geen eigen en vastomlijnde betekenis heeft, nu zulks noch uit de overwegingen van de Zesde richtlijn blijkt, noch uit een uitleg die de Raad eventueel had kunnen geven. Gelet op de discrepantie tussen de in de Lid-Staten bij de uitlegging van dit begrip gehanteerde criteria had de Commissie een oplossing moeten zoeken binnen het Comité voor de belasting over de toegevoegde waarde in plaats van te kiezen, zoals zij heeft gedaan, voor de weg van het beroep wegens niet-nakoming ten einde van het Hof een uniforme uitleg van het betrokken begrip te verkrijgen.

22. De Spaanse regering bestrijdt zowel het door de Commissie voorgestelde spraakgebruikcriterium als de betekenis van de term „diensten op het gebied van de reclame”, die op basis van dit criterium door de Commissie wordt verdedigd.

23. Anders dan in het arrest Van Dijk's Boekhuis, waar het om de litigieuze term „vervaardigd” ging, omvat de term „reclame” een waar rechtsinstituut, waardoor het niet volgens het spraakgebruik kan worden geïnterpreteerd.

24. Bovendien kan de inhoud van deze term naar spraakgebruik variëren wegens de verscheidenheid van de nationale culturen en de subjectieve beoordeling van een ieder.

25. De door het woordenboek van de Real Academia Española gegeven definitie, die door de Commissie is aangehaald tijdens de voorgerechtigde procedure [„een geheel van middelen die worden aangewend om (grotere) bekendheid te geven aan voorwerpen of gebeurtenissen”], is van weinig waarde voor de omschrijving van een technisch begrip waarvan de uitlegging uitsluitend afhangt van het Hof. In elk geval maakt de betrokken definitie ook melding van „verbreiding van mededelingen of advertenties van commerciële aard met het doel potentiële kopers, toeschouwers, gebruikers, enzovoort, aan te trekken”; dezelfde betekenis vloeit echter voort uit de in artikel 2 van de Spaanse reclamewet gegeven definitie (zie punt 6 supra).

26. Ten aanzien van de door de Commissie voorgestelde betekenis van de term „diensten op het gebied van de reclame” betoogt de Spaanse regering het volgende.

27. Ten eerste kan de neutrale en uniforme behandeling, waarnaar de Zesde richtlijn streeft, evengoed worden bereikt door het door de Commissie voorgestelde stelsel te aanvaarden als door het door Spanje en de andere verwerende staten voorgestane stelsel toe te passen.

28. Voorts is een interpretatiecriterium dat op de inhoud en de aard van de prestatie is gebaseerd, zoals dat van Spanje, passender dan een criterium dat is gegrond op de toekomstige aard van een handeling ten opzichte van andere prestaties, vooral als men denkt aan de onuitputtelijke verscheidenheid van activiteiten die kunnen worden uitgeoefend om de handel in bepaalde goederen en diensten te stimuleren.

29. Het pleit voor de in het Spaanse recht gekozen uitlegging, dat artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn van „diensten op het gebied van de reclame” spreekt zonder enige verwijzing naar toekomstige diensten of prestaties die aan reclamecampagnes eigen zijn. De Spaanse regering voegt hieraan toe, dat deze bepaling van de richtlijn restrictief moet worden uitgelegd, daar zij een uitzondering vormt op de algemene regel in lid 1 van hetzelfde artikel.

30. Ook de Commissie zelf zou dit standpunt delen, aangezien zij bij haar uiteenzetting van de in casu toepasselijke regels van gemeenschapsrecht verklaart, dat op de algemene regel, die de belastbare handeling situeert in de vestigingsplaats van de dienstverrichter, een reeks beperkte uitzonderingen bestaat „uit hoofde van de aard van de verleende diensten”. Bijgevolg erkent de Commissie, erkennen, dat de aard van de verleende diensten, de inhoud van de prestatie dus, het criterium vormt dat bepalend is voor de vraag of sprake is van een geval waarin de algemene regel moet worden toegepast (artikel 9, lid 1), of van een uitzonderingsgeval dat onder artikel 9, lid 2, van de richtlijn valt.

31. Promotieactiviteiten hebben een eigen inhoud en moeten derhalve als zodanig aan

de BTW worden onderworpen met toepassing van de in lid 1 van artikel 9 van de Zesde richtlijn vervatte algemene regel. Indien elke Lid-Staat moest vaststellen of en in hoeverre bijkomstige activiteiten of prestaties zijn verricht naast de hoofdprestatie op het gebied van de reclame, teneinde daarop de regel van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn te kunnen toepassen, zou een nieuw element van onzekerheid in het gemeenschappelijk stelsel worden geïntroduceerd.

32. Zelfs in de Lid-Staten waarin het gebruikelijk is promotieactiviteiten te vatten onder het begrip reclame (bij voorbeeld de Britse code van de reclame-ethiek) komen bepaalde promotie- of public-relationshandelingen voor (mondelijke mededelingen, persberichten, circulaires, privé-correspondentie, gratis monsters, en dergelijke) die niet als „reclame” worden beschouwd, waardoor eveneens situaties van dubbele of geen belastingheffing en concurrentievervalsing kunnen ontstaan.

33. Ten slotte kent het gemeenschapsrecht een zelfde betekenis aan het instituut reclame toe als door Spanje is voorgesteld (zie artikel 2 van de algemene Spaanse reclamewet), dat wil zeggen een begrip dat dicht ligt bij wat men commerciële reclame noemt. Dit is het geval: a) in richtlijn 84/450/EEG inzake misleidende reclame (PB 1984, L 250, blz. 17) waarin reclame wordt omschreven als „iedere mededeling (...)”; b) in richtlijn 89/552/EEG inzake de uitoefening van televisie-omroepactiviteiten zonder grenzen (PB 1989, L 298, blz. 23), waarin televisie-reclame wordt omschreven als „iedere boodschap in welke vorm ook (...)”. Hieruit volgt, dat reclame als mededeling, boodschap, enzovoort, uitsluitend het verspreiden van ideeën door een medium ten behoeve van de aangegeven commerciële verrichtingen

omvat. Daarentegen kunnen promotie-activiteiten, die worden uitgeoefend door het verlenen van diensten van andere aard, niet als reclame in de zin van het gemeenschapsrecht worden beschouwd.

34. De Spaanse regering voegt hieraan toe, dat de Raad van Europa zich in de Europese Conventie inzake grensoverschrijdende televisie van 15 maart 1989 in soortgelijke bewoordingen heeft uitgelaten als de Spaanse algemene reclamewet, door het begrip reclame te omschrijven als „elke publieke advertentie die het stimuleren van de verkoop tot doel heeft (...)”.

35. In haar *repliek* zet de Commissie uiteen, dat aangezien er, in tegenstelling tot hetgeen de Spaanse regering betoogt, in de twaalf Lid-Staten een gemeenschappelijk reclamebegrip in ruime zin bestaat dat ook de promotie-activiteiten omvat, zij niet inzielt waarom alle andere Lid-Staten de juridische definitie van het Spaanse BTW-reglement zouden moeten volgen, waarin dit gemeenschappelijk begrip wordt beperkt. Ten aanzien van de mening van de Spaanse regering over het onderhavige beroep wegens niet-nakoming merkt de Commissie op, dat het Hof moet vaststellen of al dan niet sprake is van een objectief aan een Lid-Staat verweten niet-nakoming, zonder dat behoeft te worden onderzocht wat de vermeende doelstellingen of beweegredenen achter de handelwijze van de Commissie kunnen zijn.

36. De bewering van de Spaanse regering, dat de door de Zesde richtlijn beoogde neutrale en uniforme behandeling net zo goed zou kunnen worden gerealiseerd door het Spaanse belastingstelsel toe te passen als door toepassing van het door de Commissie voorgestane stelsel, miskent dat buiten Spanje slechts twee Lid-Staten (Luxemburg en

Frankrijk) een onderscheid voor de BTW maken tussen diensten op het gebied van de reclame en promotieactiviteiten. Bovendien zou van deze twee Lid-Staten Frankrijk, waarvan de rechterlijke instanties zich op dit punt nu juist in de door de Commissie voorgestane zin hebben uitgesproken, dit onderscheid niet baseren op de gedachte dat het om diensten van verschillende aard gaat, zoals Spanje beweert, doch op het beginsel dat het om de levering van goederen gaat, die onder de regeling van de artikelen 5 en 8 van de Zesde richtlijn vallen in plaats van onder artikel 9.

37. Zelfs in het zeer onwaarschijnlijke hypothetische geval, dat alle andere Lid-Staten hun wetgeving zouden richten naar de Spaanse bepalingen, dan nog is sprake van een inbreuk op artikel 9 van de richtlijn, omdat de levering van diensten die duidelijk onder artikel 9, lid 2, sub e, vallen, alsdan aan de algemene regel van artikel 9, lid 1 zou zijn onderworpen.

38. Het argument van de Spaanse regering, dat een interpretatiecriterium gebaseerd op de inhoud van de prestatie altijd nog de voorkeur verdient boven een criterium dat is gebaseerd op het doel of het bijkomstige karakter van die prestatie, geeft een te simpele voorstelling van zaken. Voor de Commissie vallen promotieactiviteiten onder het begrip diensten op het gebied van de reclame vanwege hun aard zelf, omdat zij hetzelfde doel nastreven als iedere andere dienst op het gebied van de reclame, dat wil zeggen het bevorderen of stimuleren van de verkoop van een goed of dienst.

39. Zelfs indien deze activiteiten slechts een bijkomstige activiteit van een reclamebureau vormen naast zogenoemde andere prestaties, zoals de Spaanse regering beweert, is de

Commissie van oordeel, dat het niet te verdedigen valt, dat deze activiteiten om deze enkele reden een andere fiscale behandeling genieten. Zij beroept zich in dit verband op het beginsel, dat de bijzaak de hoofdzaak volgt. In het arrest van 13 juli 1989 (zaak 173/88, Henriksen, Jurispr. 1989, blz. 2763, r. o.14-16) heeft het Hof voor recht verklaard, dat de verhuur van onroerende goederen mede omvat „de verhuur van alle bijbehorende goederen” en dat indien in het kader van de fiscale behandeling van een handeling er handelingen zijn die nauw met elkaar zijn verbonden, in die zin dat zij te zamen één enkele economische transactie vormen, aan alle dezelfde fiscale behandeling ten deel moet vallen, voor zover zij deel uitmaken van hetzelfde geheel en afkomstig zijn van een zelfde dienstverrichter ten behoeve van een zelfde ontvanger.

40. De Commissie voegt hieraan toe, dat de stelling van de Spaanse regering niet kan worden aanvaard, dat bovengenoemde uitlegging niet onder een uitzonderingsregel van de richtlijn, zoals artikel 9, lid 2, sub e, valt, daar het arrest Henriksen betrekking had op de bepalingen inzake de vrijstellingen van BTW, die een uitzonderingskarakter hebben en per definitie eng moeten worden uitgelegd binnen het raam van de Zesde richtlijn.

41. Ten aanzien van de bewering van de Spaanse regering, dat de Commissie zou erkennen dat de afwijkende fiscale behandeling van de verschillende in artikel 9 opgesomde diensten op de aard van de verleende diensten berust, hetgeen zou rechtvaardigen dat de promotieactiviteiten aan de algemene regel van artikel 9, lid 1, zijn onderworpen, verwijst de Commissie naar de rechtspraak van het Hof met betrekking tot de uitleg van artikel 9 van de Zesde richtlijn.

42. Met name uit het arrest van 23 januari 1986 (zaak 283/84, *Trans Tirreno Express*, Jurispr. 1986, blz. 231, r. o. 12-16) blijkt, dat artikel 9 een rationele afbakening van de toepassingsgebieden van de nationale BTW-wetgevingen beoogt door op uniforme wijze de plaats van belasting van de dienstverlening vast te stellen, en dat lid 2 van dit artikel een aantal uitzonderingen op de in lid 1 vastgelegde regel vestigt voor specifieke prestaties waarvan de fictieve situering op de vestigingsplaats van de dienstverrichter ongeschikt zou zijn en waarvoor andere aanknopingspunten worden gegeven.

43. De Commissie zet in dit verband uiteen, dat de diensten op het gebied van de reclame de regel volgen van de vestigingsplaats van de ontvanger, om een aantal technische redenen die samenhangen met het feit, dat deze handelingen binnen de Gemeenschap tussen belastingplichtigen worden verricht en dat de kosten hiervan in de prijs van de goederen worden opgenomen. In deze omstandigheden en gelet op de omstandigheid, dat op het moment dat de richtlijn werd aangenomen, de Raad de achtste BTW-richtlijn betreffende de teruggaaf van belasting over toegevoegde waarde aan in een andere Lid-Staat gevestigde belastingplichtigen nog niet had goedgekeurd, verdiende het uit technisch oogpunt de voorkeur om de territorialiteitsregel voor dit type handelingen te wijzigen, zodat de belastingplichtigen hun recht op aftrek gemakkelijker kunnen verwezenlijken en de Lid-Staten niet het risico van fraude lopen en geen moeilijkheden bij de controle op de belasting hebben.

44. Bijgevolg heeft de Spaanse stelling, waarin promotieactiviteiten in het kader van een reclamecampagne worden onderscheiden van de andere diensten op het gebied van de reclame, teneinde ze volgens een andere maatstaf te kunnen belasten, hoewel zij deel uitmaken van de door het reclamebureau in rekening gebrachte kosten van de gehele campagne, geen enkele technische rechtvaardiging en is zij strijdig met artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn. Overigens zouden deze prestaties, indien zij, zoals de Spaanse regering beweert, een louter bijkomstig karakter hadden, de belastingregel van de hoofdzaak moeten volgen.

45. Ten aanzien van het argument dat de Spaanse regering uit de bewoordingen van artikel 9, lid 2, sub e, put, ziet de Commissie het belang niet in van een zo subtiel onderscheid als in de onderhavige zaak is gemaakt tussen „diensten op het gebied van de reclame” en „prestaties die eigen zijn aan een reclamecampagne”.

46. De bewering van de Spaanse regering, dat promotieactiviteiten een eigen bestaansrecht hebben, waardoor het gerechtvaardigd is ze volgens de algemene regeling van artikel 9, lid 1, te belasten, is niet gegrond. Deze activiteiten worden uitgeoefend ter stimulering van de verkoop van goederen of diensten en vallen bijgevolg onder het begrip reclame. Bovendien, voor zover hier sprake zou zijn van bijkomstige activiteiten bij de diensten op het gebied van de reclame, moeten zij de regeling van laatstgenoemde diensten volgen, zoals de Commissie hierboven heeft uiteengezet. De Commissie ziet niet in, waarom als gevolg van deze fiscale behandeling elementen van onzekerheid in het leven worden geroepen, zoals door Spanje wordt beweerd.

47. Noch richtlijn 89/552/EEG betreffende de uitoefening van televisie-omroepactiviteiten zonder grenzen, noch richtlijn 84/450/EEG inzake misleidende reclame, bevestigt de stelling van de Spaanse regering ten aanzien van de promotieactiviteiten. De eerste richtlijn heeft uitsluitend betrekking op televisiereclame en is derhalve van generlei belang in deze zaak. In elk geval is het zeer twijfelachtig of een promotieactiviteit ten gunste van een produkt (bij voorbeeld

een loterij die wordt georganiseerd via de televisie) is uitgesloten van het reclamebegrip in de zin van deze richtlijn. Op eendere wijze biedt noch de doelstelling noch de gebezigde termen in de artikelen 2, lid 2, (definitie van het begrip misleidende reclame) en 3 (vaststelling van de voorwaarden waaronder een reclame misleidend geacht moet worden) van de richtlijn betreffende misleidende reclame grond voor de stelling, dat promotieactiviteiten die tot misleiding van de consument kunnen leiden, aan de werkingssfeer van deze richtlijn zijn onttrokken.

48. In haar *dupliek* is de *Spaanse regering* van oordeel, dat de Commissie feitelijk de stelling in hoofdzaak heeft aanvaard, dat de aard van de verleende diensten bepalend moet zijn bij de keuze van de toepasselijke conflictregel, en niet een simpel criterium dat is afgeleid van het toekomstig karakter van die diensten.

49. Wanneer de Commissie de termen „diensten op het gebied van de reclame” en „promotieactiviteiten” gebruikt, mag redelijkerwijs worden verondersteld, dat dit verschil in terminologie noodzakelijkerwijs moet overeenkomen met een verschil in betekenis. Hieruit vloeit voort, dat promotieactiviteiten niet vanwege hun aard

diensten op het gebied van de reclame zijn, zoals de Commissie beweert.

50. De gegrondheid van deze constatering blijkt uit de omstandigheid, dat promotieactiviteiten niet altijd noodzakelijkerwijs deel uitmaken van een campagne op basis van een reclameovereenkomst, dit in tegenstelling tot de bewering van de Commissie, wanneer zij spreekt van promotieactiviteiten die tezamen met andere diensten op het gebied van reclame één enkele economische transactie vormen.

51. Ten slotte is het door de Commissie aangehaalde arrest Henriksen niet ter zake, want het probleem dat in casu speelt, is de vraag of bepaalde economische handelingen die door de BTW worden getroffen, ongeacht hun werkelijke aard of inhoud, de belastingregels moeten volgen die op handelingen waarmee zij mogelijkerwijs kunnen samenvallen, van toepassing zijn.

52. Voor het overige verwijst de Spaanse regering naar haar verweerschrift.

C. N. Kakouris
rechter-rapporteur