ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

19 februari 2009 *

In zaak C-1/08,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Corte suprema di cassazione (Italië) bij beslissing van 20 september 2007, ingekomen bij het Hof op 2 januari 2008, in de procedure

Athesia Druck Srl

tegen

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate,

wijst

* Procestaal: Italiaans.

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, P. Lindh, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh en A. Arabadjiev (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,
griffier: L. Hewlett, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 19 november 2008,

gelet op de opmerkingen van:

— Athesia Druck Srl, vertegenwoordigd door B. Migliucci en T. Kofler, avvocati,

— de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door R. Adam als gemachtigde, bijgestaan door S. Fiorentino, avvocato dello Stato,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door A. Aresu en M. Afonso als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft 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), zoals gewijzigd bij de Tiende richtlijn (84/386/EEG) van de Raad van 31 juli 1984 (PB L 208, blz. 58; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Athesia Druck Srl (hierna: „Athesia Druck"), enerzijds, en het Ministero dell'Economia e delle Finanze alsmede het Agenzia delle Entrate, anderzijds, betreffende een aan Athesia Druck toegezonden naheffingsaanslag in de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") over de jaren 1993 en 1994.

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsregeling

3 In de zevende overweging van de considerans van de Zesde richtlijn staat:

„[o]verwegende dat de vaststelling van de plaats van de belastbare handelingen heeft geleid tot competentieconflicten tussen de lidstaten, met name 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 Ingevolge artikel 6, lid 4, van de Zesde richtlijn wordt, wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, de betrokken belastingplichtige geacht deze dienst zelf te hebben ontvangen en te hebben verricht.

5 Artikel 9 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„1. 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.

2. 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;

[…]

3. Teneinde dubbele heffing of niet-heffing van belasting alsmede concurrentievervalsing te voorkomen, kunnen de lidstaten, voor de diensten als bedoeld in lid 2, sub e, […]

a) de plaats van de diensten, die, krachtens dit artikel, in het binnenland is gelegen, aanmerken als buiten de Gemeenschap te zijn gelegen, wanneer het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie buiten de Gemeenschap geschieden;

b) de plaats van de diensten, die, krachtens dit artikel, buiten de Gemeenschap is gelegen, aanmerken als in het binnenland te zijn gelegen, wanneer het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie in het binnenland geschieden.

[…]"

6 Artikel 2 van de Dertiende richtlijn (86/560/EEG) van de Raad van 17 november 1986 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen (PB L 326, blz. 40; hierna: „Dertiende richtlijn"), luidt als volgt:

„1. Onverminderd de artikelen 3 en 4, geeft elke lidstaat aan iedere niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtige, onder de hierna volgende voorwaarden, de [btw] terug welke is geheven ter zake van de hem door andere belastingplichtigen in het binnenland verleende diensten […], voor zover deze

[…] diensten worden gebruikt voor de […] diensten bedoeld in artikel 1, punt 1, sub b, van de onderhavige richtlijn.

2. De lidstaten kunnen de in lid 1 bedoelde teruggaaf afhankelijk stellen van de toekenning door de derde staten van vergelijkbare voordelen op het gebied van de omzetbelasting.

3. De lidstaten kunnen de aanwijzing van een fiscaal vertegenwoordiger eisen."

Nationale regeling

7 Het Decreto del presidente della Repúbblica nr. 633 van 26 oktober 1972 tot invoering en regeling van de belasting over de toegevoegde waarde (gewoon supplement bij GURI nr. 292 van 11 november 1972), in de ten tijde van de feiten in het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „decreto inzake de btw"), zet de bovengenoemde bepalingen van de Zesde richtlijn om in Italiaans recht.

8 Artikel 7 van het decreto inzake de btw bepaalt:

„[…]

De diensten worden geacht op het grondgebied van de staat te zijn verricht, wanneer zij worden verricht door personen die hun woonplaats op dat grondgebied hebben of door aldaar verblijvende personen die hun woonplaats niet in het buitenland hebben gevestigd, alsmede wanneer zij worden verricht door vaste inrichtingen in Italië van personen die hun woon- of verblijfplaats in het buitenland hebben; zij worden geacht niet op het grondgebied van de staat te zijn verricht, wanneer zij worden verricht door vaste inrichtingen in het buitenland van personen die in Italië hun woon- of verblijfplaats hebben. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder woonplaats verstaan: voor andere dan natuurlijke personen, de plaats waar zich de statutaire zetel bevindt, en onder verblijfplaats, de plaats waar zich de werkelijke zetel bevindt.

In afwijking van de voorgaande alinea:

[…]

d) […] worden de diensten op het gebied van de reclame […] alsmede de bemiddelingsdiensten die verbonden zijn aan de bovengenoemde diensten en die welke verbonden zijn aan de verplichting om deze diensten niet te verrichten, geacht te zijn verricht op het grondgebied van de staat, wanneer zij worden verricht ten behoeve van personen die hun woonplaats hebben op dat grondgebied of aan personen die aldaar hun verblijfplaats hebben en hun woonplaats niet in het buitenland hebben gevestigd, alsmede wanneer zij worden verricht ten behoeve van vaste inrichtingen in Italië van personen die hun woon- of verblijfplaats hebben in het buitenland, behalve wanneer zij worden gebruikt buiten de Europese Economische Gemeenschap;

e) worden de sub d bedoelde diensten die worden verricht ten behoeve van personen die hun woon- of verblijfplaats hebben in andere lidstaten van de Europese

Economische Gemeenschap geacht te zijn verricht op het grondgebied van de staat, wanneer de ontvanger van de diensten in de staat waar hij zijn woon- of verblijfplaats heeft niet aan belasting is onderworpen;

f) worden de [sub] e, […] bedoelde diensten die worden verricht ten behoeve van personen die hun woon- of verblijfplaats hebben buiten de Europese Economische Gemeenschap […] geacht te zijn verricht op het grondgebied van de staat, wanneer er aldaar gebruik van wordt gemaakt; laatstgenoemde diensten worden, indien zij worden verricht door personen die hun woon- of verblijfplaats hebben in Italië ten behoeve van personen die hun woon- of verblijfplaats hebben buiten de Europese Economische Gemeenschap, geacht te zijn verricht op het grondgebied van de staat, wanneer er in Italië of in een andere lidstaat van de Gemeenschap gebruik van wordt gemaakt."

9 Artikel 17 van het decreto inzake de btw luidt:

„Personen die belastbare leveringen of diensten verrichten, zijn onderworpen aan belasting. Zij dienen deze te betalen aan de belastingdienst […]

De uit de toepassing van dit decreto voortvloeiende verplichtingen en rechten met betrekking tot transacties op het grondgebied van de staat verricht door of ten behoeve van personen die niet in Italië zijn gevestigd en daar geen vaste inrichting hebben, kunnen op de gewone wijze worden vervuld of uitgeoefend, door een op het grondgebied van de staat gevestigde vertegenwoordiger […], die samen met de vertegenwoordigde hoofdelijk aansprakelijk is voor de uit de toepassing van het onderhavige decreto voortvloeiende verplichtingen. […]

Bij gebreke van een conform de voorgaande alinea aangewezen vertegenwoordiger, moeten de verplichtingen met betrekking tot […] de verrichting van diensten op het grondgebied van de staat door in het buitenland gevestigde personen, alsmede de verplichtingen met betrekking tot de in artikel 3, punt 2, bedoelde diensten, verricht door in het buitenland gevestigde personen ten behoeve van in de staat gevestigde personen, worden vervuld door de leveranciers of de kopers die […] gebruikmaken van de diensten in het kader van de uitoefening van een bedrijf, een vak of een beroep. […]

De bepalingen van de tweede en de derde alinea zijn niet van toepassing op transacties die worden verricht door of ten behoeve van vaste inrichtingen in Italië van in het buitenland verblijvende personen."

10 Artikel 38 ter van het decreto inzake de btw neemt in wezen de inhoud over van de bepalingen van de Dertiende richtlijn.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

11 In 1993 en 1994 heeft de vennootschap naar Oostenrijks recht Athesia Advertising GmbH (hierna: „Athesia Advertising"), gevestigd te Innsbruck (Oostenrijk), die als doel had de exploitatie van een reclamebureau, op eigen naam en voor Oostenrijkse en Duitse klanten reclameruimte gekocht van Italiaanse media (kranten, tijdschriften, radio en televisie). Zij deed dit vanuit Oostenrijk en beschikte niet over een vaste inrichting in Italië. Wel had zij een Italiaanse dochtermaatschappij, Athesia Druck, gevestigd te Bressanone (Italië), die zij, overeenkomstig artikel 17 van het decreto inzake de btw, had aangewezen als haar fiscaal vertegenwoordiger.

12 De in het hoofdgeding aan de orde zijnde diensten op het gebied van de reclame gaven aanleiding tot facturering waarbij btw werd geheven. De facturen werden gesteld op beide namen van de vennootschappen Athesia Advertising en Athesia Druck. Athesia Advertising verrichtte vervolgens, in voorkomend geval, haar eigen diensten ten behoeve van haar klanten. Aangezien de btw was betaald in Italië, heeft Athesia Druck aan de Italiaanse belastingautoriteiten, overeenkomstig de Dertiende richtlijn, verzocht om teruggaaf hiervan.

13 In 1999 heeft het Ufficio IVA di Bolzano [btw-kantoor van Bolzano (Italië)] Athesia Druck een btw-naheffingsaanslag doen toekomen voor de door deze vennootschap, als fiscaal vertegenwoordiger van Athesia Advertising, ingediende aangiften over de jaren 1993 en 1994, omdat, zo blijkt uit de verwijzingsbeschikking, de ten behoeve van Oostenrijkse en Duitse klanten van Athesia Advertising verrichte diensten op het gebied van de reclame niet waren gefactureerd. Derhalve rijst indirect de vraag naar de plaats waar deze diensten zijn verricht.

14 De btw-naheffingsaanslag ging vergezeld van een boete.

15 Athesia Druck heeft de betrokken naheffingsaanslagen betwist bij de Commissione tributaria di primo grado di Bolzano, die de door deze vennootschap ingestelde beroepen bij vonnissen van 11 april en 11 oktober 2000 heeft verworpen voor zover zij betrekking hadden op de btw, maar toegewezen voor zover zij betrekking hadden op de boete, waarvan Athesia Druck aldus werd ontheven.

16 In hoger beroep heeft de Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano bij arrest van 17 december 2004 zowel de beroepen van Athesia Druck betreffende de btw die zij zelf moest dragen, als de incidentele hogere beroepen van het Ufficio IVA di Bolzano verworpen.

17 Athesia Druck heeft tegen dat arrest cassatieberoep ingesteld bij de Corte suprema di cassazione, de verwijzende rechter.

18 De Corte suprema di cassazione heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Wat is voor btw-doeleinden de plaats van een dienst op het gebied van de reclame in de zin van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn […], wanneer deze dienst door een in een lidstaat van de Europese Gemeenschap gevestigde onderneming wordt verricht ten behoeve van een klant die buiten de Gemeenschap is gevestigd, maar een fiscaal vertegenwoordiger heeft op het grondgebied van een lidstaat? Gaat het meer bepaald om de plaats van vestiging van het doelpubliek van de reclame, om de plaats van vestiging van de onderneming die in Italië als fiscaal vertegenwoordiger van de niet-communautaire onderneming optreedt, om de plaats van vestiging van de niet-communautaire onderneming die om de reclamedienst verzoekt, of om de plaats van vestiging van de klant van de niet-communautaire onderneming?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

19 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen hoe de plaats waar diensten op het gebied van de reclame in de zin van artikel 9 van de Zesde richtlijn worden verricht, moet worden vastgesteld in een situatie als die in het hoofdgeding, waarin de dienstverrichter is gevestigd in een lidstaat, terwijl de in een derde land gevestigde ontvanger van de dienst, hoewel deze beschikt over een fiscaal vertegenwoordiger in die lidstaat, nu eens de eindontvanger, dat wil zeggen de adverteerder, dan weer een eerste ontvanger is, die op zijn beurt een dienst verricht ten behoeve van zijn eigen klanten, te weten de adverteerders.

Voorafgaande opmerkingen

20 Artikel 9 van de Zesde richtlijn bevat regels om te bepalen waar een dienst op het gebied van de reclame voor de belastingheffing moet worden geacht te zijn verricht. Terwijl lid 1 van deze bepaling dienaangaande een algemene regel bevat, vermeldt lid 2 een reeks specifieke aanknopingspunten. Doel van deze bepalingen is het voorkomen van, enerzijds, bevoegdheidsconflicten die tot dubbele belasting kunnen leiden en, anderzijds, de niet-heffing van belasting over inkomsten (arresten van 4 juli 1985, Berkholz, 168/84, Jurispr. blz. 2251, punt 14; 26 september 1996, Dudda, C-327/94, Jurispr. blz. I-4595, punt 20, en 6 november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07,Jurispr. blz. I-8255, punt 24).

21 Diensten op het gebied van de reclame, zoals bedoeld in artikel 9, lid 2, sub e, tweede streepje, van de Zesde richtlijn, vallen binnen de werkingssfeer van deze specifieke aanknopingspunten.

Vaststelling van de plaats van diensten op het gebied van de reclame krachtens artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn

22 Uit de bewoordingen zelf van artikel 9, lid 2, sub e, tweede streepje, van de Zesde richtlijn volgt dat de plaats van diensten op het gebied van de reclame die worden verleend aan ontvangers die buiten de Gemeenschap zijn gevestigd of aan belastingplichtigen die weliswaar binnen de Gemeenschap doch buiten het land van de dienstverrichter zijn gevestigd, de plaats is waar de ontvanger de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht, of bij gebreke daarvan, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.

23 Overeenkomstig de rechtspraak van het Hof moet artikel 9, lid 2, sub e, tweede streepje, van de Zesde richtlijn aldus 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 (arresten van 15 maart 2001, SPI, C-108/00, Jurispr. blz. I-2361, punt 22, en 5 juni 2003, Design Concept, C-438/01, Jurispr. blz. I-5617, punt 17).

24 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 (arrest Design Concept, reeds aangehaald, punt 18).

25 Het Hof heeft uitdrukkelijk uitgemaakt dat ingevolge de leden 1 en 2 van genoemd artikel 9, de vaststelling van de plaats van een dienst alleen afhangt van de plaats waar de verrichter en de ontvanger van de betrokken dienst zijn gevestigd, aangezien dit artikel niet vereist dat rekening wordt gehouden met verrichtingen na die eerste dienst (zie in die zin arrest Design Concept, reeds aangehaald, punt 26).

26 Derhalve moet 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 worden onderzocht teneinde vast te stellen waar die transactie moet worden belast (zie in die zin arrest Design Concept, reeds aangehaald, punt 28).

27 Ter zake van diensten op het gebied van de reclame moet dus worden geoordeeld dat wanneer de ontvanger van de dienst is gevestigd buiten het grondgebied van de Gemeenschap, de plaats van de dienst in beginsel, volgens artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn, wordt vastgesteld op de plaats waar deze ontvanger zijn zetel heeft, zonder dat rekening dient te worden gehouden met het feit dat deze ontvanger niet noodzakelijkerwijs de eindadverteerder hoeft te zijn.

Vaststelling van de plaats van diensten op het gebied van de reclame krachtens artikel 9, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn

28 In afwijking van de in het voorgaande punt van het onderhavige arrest genoemde regel, staat artikel 9, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn toe dat een lidstaat, teneinde gevallen van niet-heffing van belasting te voorkomen, voor de in artikel 9, lid 2, sub e, van de in deze richtlijn bedoelde diensten op het gebied van de reclame de plaats van de diensten, die krachtens dit artikel buiten de Gemeenschap is gelegen, aanmerkt als in het binnenland te zijn gelegen, wanneer het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie in het binnenland geschieden.

29 Gepreciseerd moet worden dat bij diensten op het gebied van de reclame onder het land waarin het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie, in de zin van artikel 9, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn, geschieden, wordt verstaan het land van waaruit de reclameboodschappen worden verspreid.

30 Los van het feit dat de ontvangers van deze diensten zich overal ter wereld kunnen bevinden, staat immers buiten twijfel dat de Italiaanse media vooral in Italië worden verspreid.

31 Derhalve moeten in omstandigheden als die van het hoofdgeding het gebruik en de werkelijke exploitatie van reclameboodschappen worden aangemerkt als verricht in Italië.

32 Hieruit volgt dat bij gebruikmaking van de in deze bepaling voorziene bevoegdheid, en in een situatie als die in het hoofdgeding, de belastingautoriteiten van de betrokken lidstaat, krachtens lid 2 juncto lid 3 van artikel 9 van de Zesde richtlijn, de door een dienstverrichter ten behoeve van de eind- of eerste ontvanger verrichte diensten op het gebied van de reclame mogen aanmerken als diensten die zijn verricht op het grondgebied van de staat en die als zodanig belastbaar zijn, maar dat zij de diensten die de eerste ontvanger die buiten de Gemeenschap is gevestigd ten behoeve van zijn klanten verricht, niet als belastbaar mogen aanmerken.

33 Een dienstverrichting die, volgens de in artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn gestelde criteria, buiten de Gemeenschap ligt (maatschappelijke zetel in een derde land en geen vaste inrichting in een lidstaat) en die niet wordt bedoeld in lid 2, sub e, van ditzelfde artikel, kan niet onder de afwijking bedoeld in artikel 9, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn vallen.

Invloed van het begrip „fiscaal vertegenwoordiger" op de vaststelling van de plaats van diensten op het gebied van de reclame

34 Opgemerkt zij dat de aanwijzing van een fiscaal vertegenwoordiger, zoals vermeld in met name artikel 2, lid 3, van de Dertiende richtlijn, en in artikel 17 van het decreto inzake de btw, op zichzelf niet van invloed is op de vraag of de door de vertegenwoordigde persoon ontvangen of verrichte diensten al dan niet belastbaar zijn, aangezien het mechanisme van de vertegenwoordiging enkel tot doel heeft dat de belastingdienst beschikt over een nationale contactpersoon, wanneer de belastingplichtige in het buitenland is gevestigd.

35 Dit is evenwel anders wanneer de fiscaal vertegenwoordiger een economische rol speelt bij de betrokken diensten, maar dan zouden de handelingen die hij verricht belastbaar zijn op grond van die rol, en niet op grond van zijn hoedanigheid van fiscaal vertegenwoordiger.

36 Uit het dossier en de door de Italiaanse regering ter terechtzitting afgelegde verklaringen blijkt evenwel dat Athesia Druck, in het hoofdgeding, geen enkele economische rol heeft gespeeld bij de betrokken diensten en derhalve niet kan worden aangemerkt als tussenpersoon in de zin van artikel 6, lid 4, van de Zesde richtlijn.

Invloed van de vaststelling van de plaats van diensten op het gebied van de reclame op het recht op btw-teruggaaf

37 Vastgesteld moet worden dat de belastbaarheid van een dienst in de zin van artikel 9, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn niet in de weg staat aan het recht van de belastingplichtige op btw-teruggaaf, indien hij voldoet aan de voorwaarden van artikel 2 van de Dertiende richtlijn.

38 Gelet op alle voorgaande overwegingen, moet de vraag als volgt worden beantwoord:

— ter zake van diensten op het gebied van de reclame wordt de plaats van de dienst, wanneer de ontvanger van de dienst is gevestigd buiten het grondgebied van de Gemeenschap, in beginsel, volgens artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn, vastgesteld op de plaats waar de ontvanger zijn zetel heeft. De lidstaten kunnen evenwel gebruikmaken van de in artikel 9, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn

voorziene bevoegdheid om in afwijking van voornoemd beginsel de plaats van de betrokken diensten vast te stellen in het binnenland van de betrokken lidstaat;

— indien gebruik wordt gemaakt van de in artikel 9, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn voorziene bevoegdheid, wordt een dienst op het gebied van de reclame die door een binnen de Gemeenschap gevestigde dienstverrichter is verricht ten behoeve van een in een derde land gevestigde ontvanger, ongeacht of deze ontvanger de eind- of de eerste ontvanger is, geacht te zijn verricht binnen de Gemeenschap, mits het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie, in de zin van artikel 9, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn, in het binnenland van de betrokken lidstaat geschieden. Bij diensten op het gebied van de reclame is dit het geval wanneer de reclameboodschappen die het voorwerp van de dienst vormen, worden verspreid vanuit de betrokken lidstaat;

— artikel 9, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn kan er niet toe leiden dat diensten op het gebied van de reclame die door een buiten de Gemeenschap gevestigde dienstverrichter ten behoeve van zijn eigen klanten worden verricht, worden belast, ook wanneer deze dienstverrichter de hoedanigheid zou hebben van eerste ontvanger in het kader van een eerdere dienst, aangezien een dergelijke dienst niet valt binnen het toepassingsgebied van artikel 9, lid 2, sub e, van deze richtlijn en, meer in het algemeen, van dat van artikel 9 van voornoemde richtlijn in zijn geheel, waarnaar artikel 9, lid 3, sub b, van diezelfde richtlijn uitdrukkelijk verwijst;

— de belastbaarheid van een dienst in de zin van artikel 9, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn staat niet in de weg aan het recht van de belastingplichtige op btw-teruggaaf, indien hij voldoet aan de voorwaarden van artikel 2 van de Dertiende richtlijn, en

— de aanwijzing van een fiscaal vertegenwoordiger is als zodanig niet van invloed op de vraag of de door de vertegenwoordigde persoon ontvangen of verrichte diensten al dan niet belastbaar zijn.

Kosten

39 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. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart voor recht:

Ter zake van diensten op gebied van de reclame wordt de plaats van de dienst, wanneer de ontvanger van de dienst is gevestigd buiten het grondgebied van de Europese Gemeenschap, in beginsel, volgens 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, zoals gewijzigd bij de Tiende richtlijn (84/386/EEG) van de Raad van 31 juli 1984, vastgesteld op de plaats waar de ontvanger zijn zetel heeft. De lidstaten kunnen evenwel gebruikmaken van de in artikel 9, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn

(77/388), zoals gewijzigd, voorziene bevoegdheid om in afwijking van voornoemd beginsel de plaats van de betrokken diensten vast te stellen in het binnenland van de betrokken lidstaat.

Indien gebruik wordt gemaakt van de in artikel 9, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd, voorziene bevoegdheid, wordt een dienst op het gebied van de reclame die door een binnen de Europese Gemeenschap gevestigde dienstverrichter is verricht ten behoeve van een in een derde land gevestigde ontvanger, ongeacht of deze ontvanger de eind- of de eerste ontvanger is, geacht te zijn verricht binnen de Europese Gemeenschap, mits het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie, in de zin van artikel 9, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd, in het binnenland van de betrokken lidstaat geschieden. Bij diensten op het gebied van de reclame is dit het geval wanneer de reclameboodschappen die het voorwerp van de dienst vormen, worden verspreid vanuit de betrokken lidstaat.

Artikel 9, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd, kan er niet toe leiden dat diensten op het gebied van de reclame die door een buiten de Europese Gemeenschap gevestigde dienstverrichter ten behoeve van zijn eigen klanten worden verricht, worden belast, ook wanneer deze dienstverrichter de hoedanigheid zou hebben van eerste ontvanger in het kader van een eerdere dienst, aangezien een dergelijke dienst niet valt binnen het toepassingsgebied van artikel 9, lid 2, sub e, van deze richtlijn en, meer in het algemeen, van dat van artikel 9 van voornoemde richtlijn in zijn geheel, waarnaar artikel 9, lid 3, sub b, van diezelfde richtlijn uitdrukkelijk verwijst.

De belastbaarheid van een dienst in de zin van artikel 9, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd, staat niet in de weg aan het recht van de belastingplichtige op teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde, indien hij voldoet aan de voorwaarden van artikel 2 van de Dertiende richtlijn

(86/560/EEG) van de Raad van 17 november 1986 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen.

De aanwijzing van een fiscaal vertegenwoordiger is als zodanig niet van invloed op de vraag of de door de vertegenwoordigde persoon ontvangen of verrichte diensten al dan niet belastbaar zijn.

ondertekeningen