

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ F. G. JACOBS

της 12ης Δεκεμβρίου 2002¹

1. Στα πλαίσια της παρούσας δίκης, το Cour de cassation του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου ζητεί από το Δικαστήριο να ερμηνεύσει το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ (στο εξής: έκτη οδηγία ή οδηγία)². Σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη, για τις παρεχόμενες σε λήπτη εντός άλλου κράτους μέλους διαφημιστικές υπηρεσίες πρέπει να καταβάλλεται φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) στο κράτος μέλος όπου βρίσκεται ο λήπτης. Υπό την έννοια αυτή, η εν λόγω διάταξη αποτελεί εξαίρεση από τον συνήθη κανόνα ότι η παρεχόμενη υπηρεσία βαρύνεται με ΦΠΑ στο κράτος μέλος όπου βρίσκεται ο παρέχων την υπηρεσία.

το πρώτο ζήτημα, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί, με την πρόσφατη απόφασή του επί της υποθέσεως SPI³, ότι η επίδικη διάταξη όντως εφαρμόζεται σε παρόμοιες περιπτώσεις.

3. Επομένως, το ζήτημα που πρέπει να κριθεί εν προκειμένω αφορά το δεύτερο σκέλος του, όπως τέθηκε από το αιτούν δικαστήριο, ήτοι αν το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας εφαρμόζεται επί των διαφημιστικών υπηρεσιών οσάκις ο λήπτης αυτών δεν παράγει ο ίδιος αγαθά, στην τιμή των οποίων μπορεί να υπεισέλθει το κόστος των εν λόγω υπηρεσιών.

Συναφείς νομικές διατάξεις

2. Το υποβληθέν στο Δικαστήριο ερώτημα θέτει δύο ζητήματα. Το πρώτο έγκειται στο αν το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας εφαρμόζεται στην περίπτωση διαφημιστικών υπηρεσιών που παρέχονται εμμέσως σε διαφημιζόμενο (το μέρος που καθορίζει το αντικείμενο της διαφήμισης και το οποίο είναι ως εκ τούτου ο τελικός αποδέκτης των υπηρεσιών) και χρεώνονται σε τρίτον, ο οποίος με τη σειρά του τις χρεώνει στον διαφημιζόμενο. Όσον αφορά

4. Κατά το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, υπόκεινται στον ΦΠΑ οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή. Σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 1, λογίζεται ως υποκείμενος στον φόρο οποιοσδήποτε ασκεί οικονομική δραστηριότητα ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό ή τα αποτελέσματά της. Στις οικονομικές δραστηριότητες καταλέγονται, σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 2, οι δραστηριότητες του παρέχοντος υπηρεσίες. Το πρώτο εδάφιο του άρθρου 6, παράγρα-

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιομορφία φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

3 — Απόφαση της 15ης Μαρτίου 2001, C-108/00 (Συλλογή 2001, σ. I-2361).

φος 1, ορίζει ως παροχή υπηρεσιών «κάθε πράξη, η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών».

παρέχοντας τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκαταστάσεώς του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες, ελλείψει δε τούτων, ο τόπος της κατοικίας ή συνήθους διαμονής του.»

5. Ο τίτλος VI της έκτης οδηγίας θέτει τους κανόνες του τόπου των φορολογητέων πράξεων. Οι κανόνες αυτοί έχουν σημασία οσάκις η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών εμπλέκουν περισσότερες από μία χώρες. Η έβδομη αιτιολογική σκέψη του προοιμίου της έκτης οδηγίας αποτελεί τον δείκτη των σκοπών των ως άνω κανόνων:

«[...] ο καθορισμός του τόπου των φορολογητέων πράξεων έχει προκαλέσει συγχρούσεις αρμοδιότητας μεταξύ των κρατών μελών, ιδίως όσον αφορά την παράδοση αγαθών με συναρμολόγηση και την παροχή υπηρεσιών [...] αν και ως τόπος παροχής υπηρεσιών πρέπει κατ' αρχήν να ορίζεται ο τόπος όπου ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει εγκαταστήσει την έδρα της επαγγελματικής δραστηριότητάς του, ο τόπος αυτός πρέπει, εντούτοις, να θεωρείται ότι κείται στη χώρα του λήπτη, ιδίως για ορισμένες παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται μεταξύ των υποκειμένων στον φόρο και το κόστος των οποίων υπεισέρχεται στην τιμή των αγαθών».

6. Εν συνεχεία του παρατιθεμένου με την ως άνω αιτιολογική σκέψη στόχου, το άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας θέτει τον γενικό κανόνα, σύμφωνα με τον οποίο:

7. Το άρθρο 9, παράγραφος 2, προβλέπει ορισμένες εξαιρέσεις από τον κανόνα. Το στοιχείο α', προβλέπει ότι τόπος παροχής υπηρεσιών συναφών προς ακίνητα είναι ο τόπος όπου κείται το ακίνητο. Το στοιχείο γ' προβλέπει, *inter alia*, ότι τόπος παροχής υπηρεσιών που αφορούν πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρεμφερείς δραστηριότητες είναι ο τόπος όπου εκτελούνται υλικώς οι παροχές αυτές. Σύμφωνα με το στοιχείο ε':

«Τόπος παροχής των κατωτέρω υπηρεσιών, οι οποίες παρέχονται σε λήπτες εγκατεστημένους εκτός της Κοινότητας ή σε υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους μεν εντός της Κοινότητας αλλά εκτός της χώρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες, είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του λήπτη ή της μόνιμου εκείνης εγκαταστάσεώς του για την οποία παρεσχέθησαν οι υπηρεσίες αυτές, ελλείψει δε τούτων ο τόπος της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του:

[...]

«Ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του

— παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών [...].»

Τα πραγματικά περιστατικά και το υποβληθέν ερώτημα

8. Η Design Concept, εταιρία με έδρα το Λουξεμβούργο, έλαβε την εντολή από το Υπουργείο Οικονομίας του Λουξεμβούργου να διευθετήσει εκθεσιακούς χώρους για λογαριασμό του υπουργείου σε εμπορική έκθεση, γνωστή ως «HORECA», στη Γάνδη του Βελγίου. Σε εκτέλεση της αναληφθείσας εντολής, η Design Concept συμφώνησε συμβατικώς με τη Flanders Expo, βελγική εταιρία, την παροχή διαφόρων υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένης της κατασκευής δύο εκθεσιακών χώρων, τον καθαρισμό τους κατά τη διάρκεια λειτουργία της εκθέσεως και τη διάθεση προσωπικού για τη μεταφορά του εκθεσιακού υλικού.

9. Όταν η Flanders Expo απέστειλε το τιμολόγιό της για την παροχή των υπηρεσιών της, συμπεριέλαβε στο ποσό και το καταβλητέο για την πράξη στο Βέλγιο, δυνάμει της ισχύουσας βελγικής νομοθεσίας, ΦΠΑ. Εντούτοις, η Design Concept αφαίρεσε από το καταβλητέο ποσό τον ΦΠΑ. Ισχυρίστηκε ότι οι υπηρεσίες που της παρεσχέθησαν αφορούσαν διαφήμιση κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της οδηγίας, και ότι, ως εκ τούτου, ο ΦΠΑ έπρεπε να καταβληθεί στο Λουξεμβούργο, τόπο όπου ήταν η ίδια, υπό την ιδιότητά της ως λήπτη, εγκατεστημένη.

10. Η Flanders Expo άσκησε στο Λουξεμβούργο αγωγή αξιώνοντας το αμφισβητούμενο ποσό. Αρνήθηκε ότι οι υπηρεσίες της ήταν διαφημιστικές για τους σκοπούς του άρθρου 9, παράγραφος 2,

στοιχείο ε'. Κατά την άποψή της, ενέπιπταν στην πραγματικότητα στον γενικό κανόνα του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας (με συνέπεια ο ΦΠΑ να είναι καταβλητέος στο Βέλγιο, ήτοι τη χώρα όπου έχει την έδρα του ο παρέχων υπηρεσίες) ή στον κανόνα περί υπηρεσιών που συνδέονται με ακίνητη περιουσία, βάσει του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας (με συνέπεια ο ΦΠΑ να είναι καταβλητέος στο Βέλγιο, ήτοι τον τόπο όπου κείται το ακίνητο), ή στον κανόνα που αφορά υπηρεσίες σχετικές με πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρεμφερείς δραστηριότητες, όπως προβλέπει το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ' (και πάλι με συνέπεια ο ΦΠΑ να είναι καταβλητέος στο Βέλγιο, τόπο όπου παρεσχέθησαν φυσικώς οι εν λόγω υπηρεσίες).

11. Τόσο το Tribunal de paix de Luxembourg πρωτοδίκως, όσο και το Tribunal d'arrondissement de Luxembourg κατ' έφεση, έκριναν ότι οι παρασχεθείσες υπηρεσίες δεν αποτελούσαν διαφήμιση και ως εκ τούτου έκαναν δεκτή την αξίωση της Flanders Expo για την καταβολή του βελγικού ΦΠΑ.

12. Η υπόθεση εκκρεμεί σήμερα ενώπιον του Cour de cassation του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου. Σε αντίθεση με την κρίση των κατωτέρων δικαστηρίων, το Cour de cassation εκτιμά ότι οι παρασχεθείσες από την Flanders Expo υπηρεσίες είναι διαφημιστικές, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας.

13. Εντούτοις, το Cour de cassation θεωρεί ότι εξακολουθούν να υφίστανται αμφιβολίες ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', υπό τις παρούσες, στα πλαίσια της κύριας δίκης, περιστάσεις. Σημειώνει ότι, σύμφωνα με την έβδομη αιτιολογική σκέψη, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών θα έπρεπε να θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται ο λήπτης των υπηρεσιών «ιδίως για ορισμένες παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται μεταξύ των υποκειμένων στον φόρο και το κόστος των οποίων υπεισέρχεται στην τιμή των αγαθών». Κατά την άποψη του Cour de cassation, η αιτιολογική αυτή σκέψη είναι ικανή να εγείρει θεμιτές αμφιβολίες ως προς το αν βασική προϋπόθεση εφαρμογής του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', είναι ότι το κόστος των παρεχομένων διαφημιστικών υπηρεσιών υπεισέρχεται στην τιμή των αγαθών.

14. Το Cour de cassation εκτιμά ότι η απόννηση στο εν λόγω ερώτημα ασκεί επιρροή στην επίλυση της διαφοράς της οποίας αυτό επελήφθη, δεδομένου ότι εν προκειμένω το κόστος των παροχών φέρει σε τελευταία ανάλυση το λουξεμβουργιανό Δημόσιο, το οποίο δεν παράγει αγαθά και ως εκ τούτου δεν μπορεί να μετακυλίσει το κόστος κατά τον προβλεπόμενο, σύμφωνα με την έβδομη αιτιολογική σκέψη, τρόπο.

15. Κατόπιν αυτού, το Cour de cassation αποφάσισε να αναστείλει την εκκρεμούσα ενώπιόν του δίκη και να ερωτήσει το Δικαστήριο αν το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας εφαρμόζεται στην περίπτωση διαφημιστικών υπηρεσιών που παρέχονται εμμέσως στον διαφημιζόμενο και χρεώνονται σε τρίτον, ο οποίος τις χρεώνει με τη σειρά του στον διαφημιζόμενο, εφόσον ο τελευταίος δεν παράγει αγαθά, στην τιμή των οποίων πρόκειται να συμπεριληφθεί το κόστος των υπηρεσιών.

16. Οι Design Concept, Flanders Expo, η Γαλλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις. Κατά τη συζήτηση ακροατηρίου, κατά την οποία εκπροσωπήθηκαν η Design Concept και η Επιτροπή, η Ελληνική Κυβέρνηση διατύπωσε προφορικώς τις παρατηρήσεις της.

Εκτίμηση

17. Προκαταρκτικώς, ορισμένες από τις υποβληθείσες ενώπιον του Δικαστηρίου παρατηρήσεις αφορούν το αν ορθώς το Cour de cassation χαρακτηρίζει τις επίδικες παροχές ως διαφημιστικές κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας. Κατά την άποψή μου, προέχει στην έννοια των διαφημιστικών υπηρεσιών να μη δίδεται ασκόπως ευρεία ερμηνεία. Πάντως, δεν προτίθεται να υπεισέλθω στο ζήτημα της σημασίας των διαφημιστικών υπηρεσιών στα πλαίσια της παρούσας προδικαστικής παραπομπής. Το Cour de cassation de Luxembourg συνήγαγε ότι οι εμπλεκόμενες στα πλαίσια της εκκρεμούς ενώπιόν του δίκης υπηρεσίες είναι διαφημιστικές και ως εκ τούτου το υποβαλλόμενο ερώτημα εδράζεται κατά τεκμήριο στην ύπαρξη διαφημιστικών υπηρεσιών. Λόγω της σιωπής του αιτούντος δικαστηρίου συναφώς, περιορίζω τις προτάσεις μου στα δύο ζητήματα που υποβλήθηκαν στην κρίση του Δικαστηρίου.

18. Το πρώτο έγκειται στο αν το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας

εφαρμόζεται επί των παρεχομένων εμμέσως διαφημιστικών υπηρεσιών σε διαφημιζόμενο που χρεώνονται σε τρίτον, ο οποίος με τη σειρά του τις χρεώνει στον διαφημιζόμενο.

19. Όπως παρατηρούν όλοι οι διάδικοι στην παρούσα δίκη, το ερώτημα αυτό έχει ήδη λάβει καταφατική απάντηση από το Δικαστήριο στα πλαίσια της υποθέσεως SPI⁴, όπου κρίθηκε ότι «το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', έχει την έννοια ότι βρίσκει εφαρμογή όχι μόνο στις διαφημιστικές υπηρεσίες που παρέχονται απευθείας και χρεώνονται από τον παρέχοντα τις υπηρεσίες σε διαφημιζόμενο υποκείμενο στον φόρο, αλλά και στις υπηρεσίες που παρέχονται εμμέσως στον διαφημιζόμενο και χρεώνονται σε τρίτο, ο οποίος τις χρεώνει εκ νέου στον διαφημιζόμενο».

20. Κατόπιν αυτού, στρέφομαι στο δεύτερο ζήτημα που θέτει το υποβληθέν ερώτημα, και συγκεκριμένα αν το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας εφαρμόζεται επί διαφημιστικών υπηρεσιών οσάκις ο διαφημιζόμενος δεν παράγει αγαθά, στην τιμή των οποίων μπορεί να υπεισέλθει το κόστος των διαφημιστικών υπηρεσιών.

21. Η Γαλλική Κυβέρνηση εμμένει στο ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', δεν εφαρμόζεται υπό παρόμοιες περιστάσεις, δεδομένου ότι με την έβδομη αιτιολογική σκέψη γίνεται αναφορά στο κόστος της υπηρεσίας το οποίο υπεισέρχεται στην τιμή των αγαθών. Προς στήριξη της απόψεώς της, αναφέρει το ακόλουθο χωρίο από την από-

φαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Επιτροπή κατά Γαλλίας⁵:

«Όπως προκύπτει από την προαναφερθείσα έβδομη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας, ο καθορισμός του τύπου φορολογήσεως των παροχών διαφημιστικών υπηρεσιών εκεί όπου ο λήπτης έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του δικαιολογείται από το γεγονός ότι το κόστος των παροχών αυτών, πραγματοποιουμένων μεταξύ υποκειμένων στον φόρο, υπεισέρχεται στην τιμή των αγαθών. Επομένως, ο κοινοτικός νομοθέτης έκρινε ότι, στο μέτρο που ο λήπτης πωλεί συνήθως τα εμπορεύματα ή παρέχει τις υπηρεσίες που αποτελούν αντικείμενο της διαφήμισης εντός του κράτους στο οποίο έχει την έδρα του, εισπράττοντας τον αντίστοιχο ΦΠΑ από τον τελικό καταναλωτή, ο ΦΠΑ, που έχει ως φορολογική βάση την παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, πρέπει να καταβάλλεται από τον λήπτη στο εν λόγω κράτος. Η αιτιολογία αυτή συνιστά ένα από τα στοιχεία που πρέπει να ληφθούν υπόψη προκειμένου να ερμηνευθεί ο όρος “παροχές διαφημιστικών υπηρεσιών” του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας.»

22. Κατά την άποψή μου, δεν μπορεί να γίνει δεκτό το επιχείρημα της Γαλλικής Κυβερνήσεως σχετικά με το δεύτερο ζήτημα.

23. Γεγονός είναι ότι, όπως προκύπτει από την έβδομη αιτιολογική σκέψη, το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', σκοπεί ειδικότερα στο να διασφαλίσει ότι ο ΦΠΑ καταβάλλεται στο κράτος του λήπτη των υπηρε-

4 — Προαναφερθείσα στην υποσημείωση 3.

5 — Απόφαση της 17ης Νοεμβρίου 1993, C-68/92 (Συλλογή 1993, σ. I-5881, σκέψη 15).

σιών οσάκις ο τελευταίος παράγει αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες⁶, στην τιμή των οποίων θα συμπεριληφθεί το κόστος των υπηρεσιών των οποίων είναι λήπτης.

24. Ο στόχος αυτός αποτελεί το περίγραμμα του κανόνα του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', υπό διάφορες επόψεις. Πρώτον, η διάταξη απαιτεί ο λήπτης των υπηρεσιών που αυτή προσδιορίζει να είναι υποκείμενος στον φόρο. Έτσι, ο λήπτης εμπλέκεται σε οικονομική δραστηριότητα και συνήθως μετακυλίζει στους πελάτες του το κόστος των υπηρεσιών που του παρασχεθήκαν, συμπεριλαμβανομένου του οφειλόμενου συναφώς ΦΠΑ. Δεύτερον, οι απαριθμούμενες στην εν λόγω διάταξη παροχές υπηρεσιών προσομοιάζουν όλες τους με πράξεις εισροών άλλων οικονομικών δραστηριοτήτων.

25. Όπως έκρινε το Δικαστήριο, υπό την έννοια αυτή η έβδομη αιτιολογική σκέψη συνιστά χρήσιμο εργαλείο ερμηνείας της εννοίας των όρων του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε'⁷. Εντούτοις, η υποστηριζόμενη από τη Γαλλική Κυβέρνηση άποψη κάνει χρήση της έβδομης αιτιολογικής σκέψης όχι για να διευκολύνει τον προσδιορισμό της εννοίας όρου που όντως περιλαμβάνεται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', αλλά ως βάσεως για την ερμηνεία της ως άνω διατάξεως ως συμπληρωματικού στοιχείου το οποίο, πάντως, ουδαμώς απαντά στην ίδια τη διάταξη.

26. Κατά τη γνώμη μου, είναι αναγκαίο, για να υποστηρίζεται παρόμοια άποψη, να

αποδεικνύεται τουλάχιστον ότι ο ερμηνευτός όρος της διατάξεως δικαιολογείται απερίφραστα από τους στόχους που επιδιώκει η διάταξη και είναι αναγκαίος για την πραγματοποίησή τους. Δεν είμαι πεπεισμένος ότι αυτό συμβαίνει εν προκειμένω για τους ακόλουθους τρεις λόγους.

27. Πρώτον, προέχει να υπογραμμιστεί ότι η έβδομη αιτιολογική σκέψη αναφέρει ότι ο ΦΠΑ πρέπει να καταβάλλεται στη χώρα του λήπτη των υπηρεσιών, *ιδίως* όταν ο ΦΠΑ μετακυλίζεται από τον λήπτη στους πελάτες του. Ως εκ τούτου, η έβδομη αιτιολογική σκέψη σημαίνει ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', μπορεί να εξυπηρετεί και άλλους έγκυρους στόχους δικαιολογούντες την καταβολή του ΦΠΑ στη χώρα του πελάτη. Ως παράδειγμα, ορισμένες διατάξεις της έκτης οδηγίας έχουν ως στόχο την αποφυγή των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού που απορρέει από τις διαφορές μεταξύ του ύψους ΦΠΑ που καθορίζουν τα διάφορα κράτη μέλη. Το να απαιτείται η καταβολή του ΦΠΑ για παρασχεθείσες στο κράτος του λήπτη υπηρεσίες σε περίπτωση κατά την οποία ο ΦΠΑ δεν μετακυλίζεται ενέχει τον κίνδυνο στρεβλώσεως του ανταγωνισμού. Επομένως, δεν μπορεί να υποτίθεται ότι, περιορίζοντας την εφαρμογή του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', όπως προτείνει η Γαλλική Κυβέρνηση, δεν διατρέχουν κίνδυνο άλλοι, επίσης επιδιωκόμενοι με την εν λόγω διάταξη, στόχοι.

28. Δεύτερον, η υποστηριζόμενη από τη Γαλλική Κυβέρνηση άποψη αποκλείει προφανώς σε κάθε περίπτωση από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', καταστάσεις ανταποκρινόμενες στον συγκεκριμένο στόχο της έβδομης αιτιολογικής σκέψεως. Απαιτώντας το κόστος

6 — Όπως προκύπτει σαφώς από τη σκέψη 15 της προαναφερθείσας αποφάσεως του Δικαστηρίου στην υπόθεση Επιτροπή κατά Γαλλίας (ανωτέρω σημείο 21 των προτάσεων), μολοντι η έβδομη αιτιολογική σκέψη αναφέρεται μόνο στον λήπτη των υπηρεσιών που παράγει αγαθά, ο συγκεκριμένος στόχος της αιτιολογικής σκέψεως πρέπει να θεωρηθεί ότι τυγχάνει εφαρμογής και επί καταστάσεων όπου ο λήπτης των υπηρεσιών είναι ο ίδιος ο παρέχων υπηρεσίες.

7 — Βλ. σημείο 12.

των υπηρεσιών να μετακυλιείται επί της τιμής των αγαθών που παραδίδει ή των υπηρεσιών ή παρέχει ο ίδιος ο διαφημιζόμενος θα σήμαινε ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', δεν τυγχάνει εφαρμογής σε περίπτωση όπως η παρούσα όπου οι υπηρεσίες παρέχονται σε ενδιάμεσο λήπτη, ο οποίος με τη σειρά του περιλαμβάνει το κόστος των εν λόγω υπηρεσιών στην τιμή των υπηρεσιών που παρέχει ο ίδιος στον διαφημιζόμενο. Πλην όμως, η άποψη αυτή δεν δικαιολογείται υπό το πρίσμα του συγκεκριμένου στόχου της έβδομης αιτιολογικής σκέψεως.

29. Τρίτον, η ερμηνεία αυτή προσκρούει προφανώς στον γενικότερο στόχο του άρθρου 9, ήτοι στην αποφυγή της διπλής φορολογίας ή της μη φορολογήσεως, μέσω της εγκαθίδρυσεως κοινού συστήματος καθορισμού του τόπου φορολογήσεως των παροχών. Ο στόχος αυτός προκύπτει προφανώς από την αναφορά της έβδομης αιτιολογικής σκέψεως στις «συγκρούσεις αρμοδιότητας μεταξύ των κρατών μελών» και επιβεβαιώθηκε από το Δικαστήριο επανειλημμένα⁸. Κρίθηκε επίσης ότι αποτέλεσε τη βάση της διατάξεως του άρθρου 9, παράγραφος 2⁹.

30. Από το νομικό καθεστώς του άρθρου 9 ως συστήματος απονομής αρμοδιότητας κατανεμόμενης μεταξύ των κρατών μελών έπεται ότι, ανεξάρτητα από τους ειδικότε-

ρους στόχους που δικαιολογούν τις διάφορες διατάξεις του, οι τελευταίες επιδέχονται στο σύνολό τους ερμηνεία κατά τρόπον ώστε να επιτυγχάνεται η ασφάλεια δικαίου από την οποία εξαρτάται η αποτελεσματική εφαρμογή του συστήματος αυτού.

31. Πέραν των τυχόν κινδύνων εκ της μη επιτεύξεως της ασφαλείας δικαίου που θα μπορούν να προκύψουν ως συνέπεια της αποκλίσεως από το γράμμα της διατάξεως, η υποστηριζόμενη από τη Γαλλική Κυβέρνηση άποψη δίδει λαβή, κατά την άποψή μου, σε ορισμένες πρακτικές δυσχέρειες εφαρμογής της.

32. Οι παρέχοντες διαφημιστικές υπηρεσίες, καθώς και οι αρμόδιες αρχές των κρατών μελών, θα καλούνταν να προσδιορίσουν αν σε συγκεκριμένη περίπτωση ο διαφημιζόμενος μπορεί να θεωρηθεί ως παράγων αγαθά ή παρέχων υπηρεσίες, η τιμή των οποίων περιλαμβάνεται στο κόστος των παρεχομένων διαφημιστικών υπηρεσιών. Η ανάλυση περιπλέκεται από το γεγονός ότι οι διαφημιστικές υπηρεσίες ενδέχεται να παρέχονται στον διαφημιζόμενο εμμέσως διά τρίτου προσώπου. Σε παρόμοια περίπτωση, οι έρευνες θα έπρεπε να επεκτείνονται και πέραν του λήπτη, άμεσου αποδέκτη της παρεχόμενης υπηρεσίας. Από τις ίδιες τις παρεχόμενες υπηρεσίες δεν θα προέκυπτε κατ' ανάγκη απάντηση στο ερώτημα αν ο διαφημιζόμενος παράγει αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες, στην τιμή των οποίων μπορεί να συμπεριλάβει το κόστος των παρεχομένων διαφημιστικών υπηρεσιών, εφόσον, όπως υπογραμμίζει η Επιτροπή, ένας οργανισμός όπως ο συνεταιρισμός παραγωγών ενδέχεται να διαφημίζει προϊόντα χωρίς να τα παράγει

8 — Βλ. αποφάσεις της 4ης Ιουλίου 1985, 168/84, Berkholz (Συλλογή 1985, σ. 2251, σκέψη 14), της 23ης Ιανουαρίου 1986, 283/84, Trans Tirreno Express (Συλλογή 1986, σ. 231, σκέψη 14), της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-327/94, Dudda (Συλλογή 1996, σ. I-4595, σκέψη 20), και προαναφερθείσα στην υποσημείωση 3 απόφαση SPI (σκέψη 15).

9 — Προαναφερθείσα στην υποσημείωση 3 απόφαση SPI, σκέψεις 16 και 17.

ο ίδιος στην πραγματικότητα και ορισμένες παρεχόμενες υπηρεσίες επιδέχονται τον χαρακτηρισμό των διαφημιστικών υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε'. Οι πρακτικές αυτές δυσχέρειες συνεπάγονται αναπόφευκτα τον κίνδυνο οι αρχές να εκτιμούν διαφορετικά την ίδια περίπτωση, με συνέπεια είτε τη διπλή φορολογία είτε τη μη φορολόγηση παρεχόμενης διαφημιστικής υπηρεσίας.

33. Κατόπιν αυτού, φρονώ ότι, ενόψει των στόχων του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', δεν δικαιολογείται η εφαρμογή της εν λόγω διατάξεως να εξαρτάται από την πρόσθετη προϋπόθεση ότι οι διαφημιστικές υπηρεσίες παρέχονται σε διαφημιζόμενο ο οποίος παράγει αγαθά, στην τιμή των οποίων πρόκειται να συμπεριλάβει το κόστος των παρεχομένων διαφημιστικών υπηρεσιών.

Πρόταση

34. Επομένως, το Δικαστήριο πρέπει να δώσει την ακόλουθη απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου:

«Το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', δεύτερη περίπτωση, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, σχετικά με τις “διαφημιστικές υπηρεσίες”, εφαρμόζεται οσάκις οι εν λόγω υπηρεσίες παρέχονται εμμέσως στον διαφημιζόμενο και χρεώνονται σε τρίτο, ο οποίος τις χρεώνει με τη σειρά του στον διαφημιζόμενο· εφαρμόζεται επίσης ανεξάρτητα από το αν ο διαφημιζόμενος στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες παράγει προϊόντα, στην τιμή των οποίων πρόκειται να συμπεριλάβει το κόστος των παρεχομένων διαφημιστικών υπηρεσιών.»