

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ  
CLAUS GULMANN  
της 13ης Ιουλίου 1993 \*

Κύριε Πρόεδρε,  
Κύριοι δικαστές,

1. Στο πλαίσιο των παρούσων υποθέσεων, η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι η Γαλλική Δημοκρατία, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου και το Βασίλειο της Ισπανίας θέσπισαν κανόνες που έχουν ως συνέπεια τη μη τήρηση, εντός των τριών χωρών, του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ του Συμβουλίου<sup>1</sup>. Οι υποθέσεις αυτές ανάγονται σε διαφωνία μεταξύ των διαδίκων ως προς την ακριβή ερμηνεία της εννοίας της «παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών», όπως χρησιμοποιείται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της οδηγίας.

2. Ο τίτλος VI της οδηγίας περιέχει κανόνες περί καθορισμού του *τόπου των φορολογητέων πράξεων*. Οι κανόνες αυτοί έχουν σημασία για τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η παράδοση των αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών αφορούν πολλές χώρες. Ο σκοπός τους είναι κυρίως να διασφαλιστεί ότι μια και η αυτή συναλλαγή δεν θα φορολογηθεί δύο φορές ούτε θα αποφύγει τον φόρο.

Το άρθρο 8 ορίζει τι πρέπει να νοείται ως τόπος παραδόσεως αγαθών, ενώ το άρθρο 9 καθορίζει τον τόπο παροχής υπηρεσιών.

Κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, «ο τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται η έδρα της

οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες (...)». Επομένως, το αρμόδιο για την εισπραξη του φόρου κράτος μέλος είναι εκείνο της έδρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες.

Το άρθρο 9, παράγραφος 2, περιλαμβάνει σειρά εξαιρέσεων από τον γενικό αυτό κανόνα. Για ορισμένες παροχές υπηρεσιών καθορίζει άλλους τόπους παροχών από αυτόν της έδρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες, όπως για παράδειγμα τον τόπο όπου οι παροχές εκτελούνται υλικώς (για παράδειγμα, οι ψυχαγωγικές δραστηριότητες). Η παράγραφος 2, στοιχείο ε', ορίζει ότι, για πολλές σημαντικές από πρακτικής απόψεως πράξεις (εκχώρηση αποκλειστικών δικαιωμάτων, παροχές δικηγόρων, λογιστών και άλλες συμβουλευτικές δραστηριότητες, τραπεζικές εργασίες κ.λπ.), η έδρα του λήπτη είναι αυτή που συνιστά τον τόπο παροχής. Οι «παροχές διαφημιστικών υπηρεσιών» περιλαμβάνονται επίσης μεταξύ των πράξεων αυτών.

Όταν μια πράξη θεωρείται ως παροχή διαφημιστικής υπηρεσίας, είναι φορολογητέα εντός της χώρας του λήπτη, ενώ, στην αντίθετη περίπτωση, ο φόρος εισπραττείται εντός της χώρας του παρέχοντος την υπηρεσία σύμφωνα με τον γενικό κανόνα, εκτός εάν η συναλλαγή διέπεται από άλλη εξαίρεση της παραγράφου 2.

Η έβδομη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας συμβάλλει σημαντικά στην κατανόηση της σχέσεως μεταξύ των παραγράφων 1 και

\* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η δανική.

1 — Οδηγία 77/388, της 17.5.1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

2 του άρθρου 9, δηλαδή: «ο προσδιορισμός του τύπου των φορολογητέων πράξεων έχει προκαλέσει συγκρούσεις αρμοδιότητας μεταξύ των κρατών μελών, ιδίως όσον αφορά (...) την παροχή υπηρεσιών (...) αν και ως τύπος παροχής υπηρεσιών πρέπει κατ' αρχήν να ορίζεται ο τύπος, όπου ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει εγκαταστήσει την έδρα της επαγγελματικής του δραστηριότητας, ο τύπος αυτός πρέπει, εν τούτοις, να θεωρείται ότι κείται στην χώρα του λήπτη, ιδίως για ορισμένες παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται μεταξύ των υποκειμένων στο φόρο και των οποίων το κόστος υπεισέρχεται στην τιμή των αγαθών» (η υπογράμμιση είναι δική μου).

3. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, αποκλείοντας ορισμένες συναλλαγές από το πεδίο εφαρμογής της διατάξεως του άρθρου 9, παράγραφος 2, σχετικά με την παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, τα τρία κράτη μέλη παρέβησαν τις υποχρεώσεις που υπέχουν από την οδηγία.

Η Γαλλία και η Ισπανία ζήτησαν την απόρριψη της προσφυγής. Το Λουξεμβούργο δεν προσέκομισε υπόμνημα αντικρούσεως.

4. Όπως ελέχθη, η διαφορά ανάγεται στη διαφορετική άποψη των διαδίκων ως προς την ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στην έννοια της παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών, όπως αυτή χρησιμοποιείται στο άρθρο 9, παράγραφος 2. Η Επιτροπή προβάλλει μια ευρεία ερμηνεία, ενώ η Ισπανική και η Γαλλική Κυβέρνηση υποστήριξαν μια στενότερη ερμηνεία.

5. Από τις δηλώσεις της Επιτροπής προκύπτει ότι οι υποθέσεις αφορούν ορισμένους εθνικούς διοικητικούς κανόνες ή πρακτικές διευκρινιζόμενες in concreto, σχετικά με το τι πρέπει να νοείται ως παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών κατά την έννοια των νομοθεσιών περί του ΦΠΑ, επιπλέον δε, κατά τη διάρκεια της προφορικής διαδικασίας, η Επιτροπή ισχυρίστηκε ότι επιθυμεί μόνο να διαπιστώσει το Δικαστήριο ότι οι αναφερόμενοι

στις προσφυγές κανόνες και πρακτικές δεν συμβιβάζονται προς την οδηγία.

6. Όσον αφορά τη Γαλλία, πρόκειται για κανόνες που περιλαμβάνονται σε διοικητική οδηγία της 14ης Δεκεμβρίου 1983, σύμφωνα με την οποία οι ακόλουθες παροχές δεν πρέπει να θεωρούνται ως διαφημιστικές παροχές:

«α) η εκ μέρους διαφημιστικής εταιρίας χρέωση εξόδων που αναλύονται στην αντιπαροχή της εγκριθείσας πωλήσεως ενσωμάτων κινητών αγαθών προς τον πελάτη της (...), για παράδειγμα, η εκ μέρους διαφημιστικής εταιρίας χρέωση στον πελάτη της αγαθών που αγοράστηκαν προκειμένου να διανεμηθούν δωρεάν επ' ευκαιρία παιχνιδιών, κληρώσεων, δώρων, διαγωνισμών (...) ή για να τοποθετηθούν στους τόπους πωλήσεως για την έκθεση των προϊόντων·

β) οι παροχές που μπορούν να πραγματοποιούνται από μια διαφημιστική εταιρία όταν αυτή παρεμβαίνει στο πλαίσιο διαφόρων εκδηλώσεων όπως είναι οι ψυχαγωγικές παραστάσεις, οι δεξιώσεις μετά ποτού, κ.λπ·

γ) η καθεαυτή κατασκευή διαφημιστικών ειδών (εκτύπωση διαφημιστικών εντύπων από εκτυπωτή, κατασκευή διαφημιστικού πανό)·»

Όσον αφορά το Λουξεμβούργο, η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι υφίσταται παράβαση της οδηγίας όταν, κατά δική τους ομολογία, οι αρχές έχουν ως πρακτική να μη θεωρούν ως παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών κατά την έννοια της οδηγίας τις ακόλουθες συναλλαγές:

— πώληση ενσωμάτων κινητών αγαθών στο πλαίσιο διαφημιστικής εκστρατείας·

- παροχές πραγματοποιούμενες στο πλαίσιο πράξεων «δημοσίων σχέσεων» επ' ευκαιρία εκδηλώσεων όπως είναι οι συνεντεύξεις τύπου, τα σεμινάρια, δεξιώσεις μετά ποτού, ψυχαγωγικές παραστάσεις κ.λπ.
- μίσθωση χώρων προοριζομένων για τη διαφήμιση.

Ως προς την Ισπανία, η Επιτροπή θεωρεί ότι η παράβαση της οδηγίας έγκειται στη διοικητική πρακτική που συνίσταται στο να μη θεωρούνται ως παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών: «οι πράξεις που καλούνται "προσφορά" και πραγματοποιούνται μέσω της παροχής ξενοδοχειακών υπηρεσιών ή μέσω ψυχαγωγικών δραστηριοτήτων, όπως είναι η παροχή τροφίμων, γευμάτων, η διοργάνωση θεαμάτων, παιχνιδιών, διαγωνισμών, εορτών ή άλλων παρομοίων εκδηλώσεων».

7. Για να καταδικαστούν τα οικεία κράτη, αρκεί να μπορέσει να αποδειχθεί ότι οι κατά τον τρόπο αυτό καθοριζόμενες εξαιρέσεις από τον κανόνα της οδηγίας περί της παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών είναι υπερβολικές.

Αυτό το τονίζω επειδή, κατά τη γνώμη μου, θα είναι δύσκολο, βάσει των εν προκειμένω διαθεσίμων πληροφοριών και, εν πάση περιπτώσει, χωρίς μεγάλη χρησιμότητα, να υπάρξει απόφαση ως προς την ερμηνεία που πρέπει να δοθεί εν γένει στον όρο της παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών κατά την έννοια της οδηγίας. Για τη διαπίστωση της παραβάσεως δεν είναι αναγκαίο να ληφθεί ως βάση η αρχή ότι ο ορισμός της έννοιας της παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών, που κρίθηκε κατάλληλος από την Επιτροπή, είναι ορθός από κάθε άποψη.

8. Βεβαίως, το Δικαστήριο πρέπει να αποφανθεί επί των επιδίκων ζητημάτων, που είναι καθοριστικά για το αν μπορεί να δικαιωθεί η Επιτροπή. Πάντως, όπως θα δούμε στη συνέχεια, το Δικαστήριο μπορεί να το πράξει χωρίς να δεσμευτεί από ένα γενικό και αόριστο ορισμό της επιδίικης έννοιας και, επομένως, χωρίς να λάβει θέση επί ορισμένων ζητημάτων καθορισμού: θα ήταν χρήσιμο, επί του παρόντος, τα κράτη μέλη και η Επιτροπή να αναλάβουν την προσπάθεια να λύσουν τα ζητήματα αυτά στο πλαίσιο της συμβουλευτικής επιτροπής του ΦΠΑ, ώστε να επιτευχθεί συμφωνία επί κοινού και χρησιμοποιητέου στην πράξη ορισμού της έννοιας της παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών κατά την έννοια της οδηγίας.

Αυτό θα ήταν ακόμη πιο φρόνιμο, καθόσον η Ισπανική και η Γαλλική Κυβέρνηση εξήγησαν ότι, κατά τη διάρκεια προγενετέρων συζητήσεων στο πλαίσιο της εν λόγω επιτροπής, το καθ' όλα βάσιμο της απόψεως της Επιτροπής αμφισβητήθηκε από άλλα κράτη μέλη εκτός των τριών καθών κρατών. Επιπλέον, οι δύο αυτές κυβερνήσεις δεν είναι βέβαιες ότι η επίδικη διάταξη εφαρμόζεται εντελώς ορθά και ομοιόμορφα σε όλα τα κράτη μέλη κατά των οποίων δεν έχει ασκηθεί προσφυγή<sup>2</sup>, όπως ισχυρίζεται η Επιτροπή.

9. Κατά τη γνώμη μου, η απόφαση του Δικαστηρίου στο πλαίσιο των παρούσων υποθέσεων, θα αποτελέσει πρόσοψη βάση για την συνέχιση των συζητήσεων όσον αφορά τον καθορισμό, δυνάμενο να χρησιμοποιείται στην πράξη, του πεδίου εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως.

2 — Ο ισχυρισμός της Επιτροπής ως προς το σημείο αυτό αφορά επί του παρόντος την Ιρλανδία. Αρχικώς, η Επιτροπή είχε ασκήσει παρόμοια προσφυγή κατά της Ιρλανδίας, ταυτόχρονα με τις τρεις παρόμοιες προσφυγές. Κατόπιν της αποδοχής εκ μέρους της Ιρλανδικής Κυβερνήσεως του βασιμίου των αιτημάτων της Επιτροπής, η Επιτροπή παραιτήθηκε.

10. Όταν το Δικαστήριο θα πρέπει να αποφανθεί επί των υποθέσεων αυτών, θα μπορεί να λάβει ως σημείο εκκινήσεως ένα απλό και αναμφισβήτητο στοιχείο. Η έννοια της παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών, όπως χρησιμοποιείται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', πρέπει να ερμηνεύεται και να εφαρμόζεται στην πράξη ομοίωμα σε όλα τα κράτη μέλη. Εξάλλου, οι διάδικοι συμφωνούν ως προς το σημείο αυτό. Η συμμόρφωση προς την απαίτηση αυτή είναι απαραίτητη για τον λογικό καθορισμό του πεδίου εφαρμογής των εθνικών νομοθεσιών στον τομέα του ΦΠΑ, καθώς και για την αποφυγή των συγκρούσεων αρμοδιότητας<sup>3</sup>.

11. Η Επιτροπή ισχυρίζεται κατ' ουσίαν, ότι κατά την έννοια της οδηγίας, οι παροχές διαφημιστικών υπηρεσιών είναι όλες οι παροχές — οποιασδήποτε φύσεως και αν είναι — που παρέχονται από τα διαφημιστικά γραφεία και οι οποίες έχουν ως σκοπό την προώθηση της πωλήσεως εμπορευμάτων ή της παροχής υπηρεσιών.

Η Ισπανική και η Γαλλική Κυβέρνηση ισχυρίζονται ότι, όπως και οι άλλες διατάξεις της οδηγίας, η διάταξη που αφορά την παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', παρέμεινε σε καλώς καθορισμένες πράξεις, χαρακτηριζόμενες από τη φύση τους, οι οποίες είναι παροχές διαφημιστικών υπηρεσιών υπό στενή έννοια. Έτσι, η Γαλλική Κυβέρνηση ορίζει τις παροχές διαφημιστικών υπηρεσιών κατά την έννοια της οδηγίας ως παροχές που συμβάλλουν στην παραγωγή και τη μετάδοση μιας αγγελίας ή ενός συνόλου αγγελιών προοριζομένου να εκθειάζει τα προϊόντα ενός προϊόντος ή του υποκειμένου στον φόρο που διασφαλίζει τη σχετική πώληση, όποιο και αν είναι το χρησιμοποιούμενο είδος μεταδόσεως. Όσον αφορά την Ισπανική Κυβέρνηση, ορίζει την έννοια ως καλύπτουσα τις υπηρεσίες μεταδόσεως, μέσω οιασδήποτε είδους μεταδό-

σεως, και τις προπαρασκευαστικές υπηρεσίες που συνδέονται άμεσα ή που είναι άμεσα αναγκαίες για την εν λόγω μετάδοση.

Η πρακτική συνέπεια των ορισμών αυτών έγκειται κυρίως στο ότι η διάταξη δεν καλύπτει τις παροχές «προσφοράς» που συνδέονται με μια διαφημιστική δραστηριότητα, όπως είναι, για παράδειγμα, οι διαγωνισμοί, οι ψυχαγωγικές παραστάσεις, οι δεξιώσεις μετά ποτού και οι παραδόσεις αγαθών, κ.λπ.

Οι δύο κυβερνήσεις υπογραμμίζουν, εξάλλου, ότι μπορεί να επιτευχθεί ενιαία νομική κατάσταση, τόσο αν γίνει δεκτή η ερμηνεία τους όσο και αν επιλεγεί αυτή της Επιτροπής.

12. Είναι ακριβές ότι, για να αποφευχθούν οι περιπτώσεις διπλής φορολογίας ή μη φορολογήσεως, αρκεί να ληφθεί ως βάση μόνο μια και η αυτή ερμηνεία.

Είναι επίσης αληθές ότι, όπως λέγουν οι δύο εν λόγω κυβερνήσεις, το γεγονός ότι, κατά τα λεγόμενα της Επιτροπής, τις αντιλήψεις αυτής της τελευταίας συμμερίζονται τα κράτη μέλη κατά των οποίων δεν έχει ασκηθεί προσφυγή, δεν μπορεί να αποτελέσει αποφασιστικό κριτήριο για την άποψη του Δικαστηρίου.

Το αποφασιστικό στοιχείο είναι να γνωρίζουμε πώς πρέπει να ερμηνεύεται η διάταξη, λαμβάνοντας υπόψη το γράμμα της, το πλαίσιο της και τον σκοπό της.

13. Αρχικώς, η Επιτροπή ισχυρίστηκε ότι ούτε το πλαίσιο της διατάξεως ούτε ο σκοπός της παρέχουν ερμηνευτικά στοιχεία και ότι είναι, επομένως, αναγκαίο αυτή να ερμηνευθεί βάσει της καθομιλουμένης γλώσσας<sup>4</sup>.

4 — Η Επιτροπή αναφέρεται στην απόφαση του Δικαστηρίου της 14ης Μαΐου 1985, 139/84, Van Dijk's Boekhuis (Συλλογή 1985, σ. 1405), όπου η διατύπωση «κατασκευάσει» ερμηνεύτηκε βάσει της καθομιλουμένης γλώσσας.

3 — Βλ. την απόφαση του Δικαστηρίου της 23ης Ιανουαρίου 1986, 283/84, Trans-Tippen (Συλλογή 1986, σ. 231).

Οι διάδικοι συζήτησαν επίσης για το πώς εκλαμβάνονται οι όροι «παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών», είτε από «τον άνθρωπο του δρόμου», είτε από τους επαγγελματίες του διαφημιστικού τομέα. Η προσπάθεια αυτή στηρίζεται, μεταξύ άλλων, στους ορισμούς γαλλικών και ισπανικών λεξικών.

Οι δύο κυβερνήσεις επικαλέστηκαν επίσης, προκειμένου να στηρίξουν την ερμηνεία τους, ορισμούς της εννοίας αυτής που περιλαμβάνονται στην οδηγία 85/450 σχετικά με την παραπλανητική διαφήμιση και στην οδηγία 89/552 σχετικά με τη διασυνοριακή τηλεόραση<sup>5</sup>, καθώς και στη σύμβαση του Συμβουλίου της Ευρώπης, της 15ης Μαρτίου 1989, για τη διασυνοριακή τηλεόραση.

14. Ελπίζω ότι δεν σας πειράζει το να μη ασχοληθώ με τα επιχειρήματα αυτά, τα οποία εκτίθενται περισσότερο λεπτομερώς στην έκθεση ακροατηρίου.

Οι διαφορές μεταξύ των αποτελεσμάτων των προσπαθειών γλωσσικής ερμηνείας της διατάξεως δικαιολογούν ορισμένες αμφιβολίες ως προς τη δυνατότητα επιτεύξεως, επί της βάσεως αυτής, λύσεως που θα είναι απολύτως αποδεκτή.

Δεν είναι επίσης δυνατό να ανευρεθεί σημαντικό ερμηνευτικό στοιχείο στους ορισμούς των πράξεων κοινοτικού δικαίου και των άλλων που παρατέθηκαν, επειδή αυτές οι τελευταίες εκδόθηκαν εντός διαφορετικών πλαισίων και με διαφορετικούς στόχους από αυτούς που αφορούν τον τομέα του ΦΠΑ.

15. Αυτό που με ωθεί περισσότερο να απορρίψω τις προσπάθειες λύσεως του προβλήματος ερμηνείας βάσει της φυσικής εννοίας των όρων «παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών» είναι, πάντως, το ότι ο σκοπός της εν λόγω διατάξεως, εξεταζόμενος υπό

το φως των θεμελιωδών αρχών του συστήματος του ΦΠΑ, συγκομίζει στέρεα ερμηνευτικά στοιχεία.

Πρέπει να υπομνησθεί ότι οι αιτιολογικές σκέψεις της οδηγίας υπογραμμίζουν ότι η χώρα του λήπτη πρέπει να είναι ο τόπος παραδόσεως και, επομένως, ο τόπος επιβολής του φόρου «για ορισμένες παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται μεταξύ των υποκειμένων στον φόρο και των οποίων το κόστος υπεισέρχεται στην τιμή των αγαθών.»

Εξάλλου, στο υπόμνημα ανταπαντήσεώς της στην υπόθεση κατά της Ισπανίας, η Επιτροπή καλώς ετόνισε ότι η διάταξη πρέπει να ερμηνεύεται υπό το φως της εν λόγω αιτιολογικής σκέψεως.

16. Η βασική αρχή στον τομέα του φόρου προστιθεμένης αξίας είναι ότι ο φόρος αυτός καταβάλλεται σε τελευταίο βαθμό από τον τελικό καταναλωτή, δηλαδή τον αγοραστή του εν λόγω προϊόντος, είτε το προϊόν αυτό είναι εμπόρευμα είτε είναι παροχή υπηρεσιών.

Βεβαίως, ευσταθεί ότι το σύστημα του ΦΠΑ προβλέπει ορισμένες εξαιρέσεις από την αρχή αυτή, αλλά σε σχέση με αυτή την τελευταία πρέπει να ερμηνεύονται οι διατάξεις που δεν παρεκκλίνουν σαφώς από την εν λόγω αρχή.

17. Σύμφωνα με την προπαρατεθείσα αιτιολογική σκέψη, το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', καθορίζει την χώρα του λήπτη ως τόπο της επιβολής του φόρου, ακριβώς για τον λόγο ότι πρόκειται για παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται μεταξύ

5 — Βλ., αντιστοίχως, ΕΕ 1984, L 250, σ. 17 και ΕΕ 1989, L 298, σ. 23.

*υποκειμένων στον φόρο και των οποίων το κόστος υπεισέρχεται στην τιμή των αγαθών.*

Οι υπηρεσίες που αποσκοπούν στην προώθηση της πώλησεως εμπορευμάτων ή υπηρεσιών στον τελικό καταναλωτή παρέχονται από τον παρέχοντα υπηρεσία (το διαφημιστικό γραφείο) στον επιχειρηματία (τον παραγωγό ή τον έμπορο) ο οποίος επιθυμεί ένα προϊόν να πωληθεί στον τελικό καταναλωτή.

Στις παρούσες υποθέσεις, πρόκειται για συναλλαγές μεταξύ υποκειμένων στο φόρο (ο επιχειρηματίας δεν είναι ο τελικός καταναλωτής) και πρόκειται για κόστος που υπεισέρχεται στην τιμή των αγαθών, η οποία πρέπει να πληρωθεί από τον τελικό καταναλωτή για το παραδοθέν προϊόν και επί της οποίας πρέπει να πληρωθεί ο ΦΠΑ στην χώρα όπου επέρχεται η οριστική πληρωμή του εν λόγω φόρου.

18. Στην υπόθεση κατά της Γαλλίας, αναφέρθηκε απόφαση εκδοθείσα από το Cour administrative d'appel του Παρισιού, της 10ης Δεκεμβρίου 1991. Η υπόθεση αφορούσε περίπτωση κατά την οποία το βελγικό ζυθοπολείο Bass είχε αναθέσει σε γαλλικό διαφημιστικό γραφείο να διεξάγει σημαντική εκστρατεία προωθήσεως προκειμένου να καταστεί καλύτερα γνωστό το σήμα «Bass» στους Γάλλους καταναλωτές ζύθου. Το γαλλικό διαφημιστικό γραφείο, μεταξύ άλλων, δημιούργησε σε μία από τις αποβάθρες του Σηκουάνα ένα χώρο διαφημιστικού χαρακτήρα που περιελάμβανε αναπαράσταση ενός αγγλικού λιμένας, μια ταράτσα, ένα είδος εξώστη και ένα σκάφος, όλα δε χρησιμοποιούνταν για τη διαφήμιση του ζύθου «Bass». Ο κατά τον τρόπο αυτό δημιουργηθείς χώρος χρησιμοποιείταν για την δωρεάν δοκιμή του ζύθου «Bass» από το κοινό και για τις προσκλήσεις προσωπικότητων του αθλητικού κόσμου, της τηλεόρασης και του θεάματος, οι διαφημιστικές δε εκδηλώσεις που οργανώνονταν επί τόπου είχαν αναγγελθεί διά του τύπου και από τους περιφερειακούς ραδιοσταθμούς και δεν

είχαν ως αποτέλεσμα την είσπραξη εσόδων. Οι γαλλικές αρχές δεν έκριναν ότι τα συναφή με την εκδήλωση αυτή έξοδα, όσον αφορά τις προσκλήσεις, τη μίσθωση πλοίων, τις αμοιβές των καλλιτεχνών, τα έξοδα του εξώστη και της φυλάξεως, καθώς και μέρος των αμοιβών, συνιστούσαν παροχές διαφημιστικών υπηρεσιών κατά την έννοια της οδηγίας. Το διαφημιστικό γραφείο είχε αντίθετη γνώμη.

Το Cour d'appel έκρινε ότι η έννοια της παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών καλύπτει «το σύνολο των πράξεων που πράγματι συμβάλλουν στη διαφήμιση· ότι αν οι διάφορες επιχειρηθείσες πράξεις συμβάλλουν σ' ένα μοναδικό σκοπό, αποκλειστικά διαφημιστικό, πρέπει, επομένως, οποιαδήποτε και αν είναι η μορφή των εν λόγω απευθυνόμενων στο κοινό παρεμβάσεων, να θεωρούνται ως προερχόμενες απευθείας από την εκτέλεση μιας μοναδικής παροχής, της οποίας αποτελούν αναπόσπαστο μέρος· ότι, επομένως, ενόψει των ανωτέρω αναφερθεισών περιστάσεων, [το διαφημιστικό γραφείο] πραγματοποίησε, με όλες τις πράξεις που έθεσε σε εφαρμογή σε εκτέλεση της συμβάσεως διαφημιστικής προωθήσεως του ζύθου “Bass”, προβλέποντας συνολική αμοιβή — “παροχές διαφημιστικών υπηρεσιών” (...)· ότι, συνεπώς, και εφόσον δεν αμφισβητείται ότι ο δικαιούχος των παρεχομένων από [το διαφημιστικό γραφείο] διαφημιστικών υπηρεσιών υπόκειται στον φόρο προστιθεμένης αξίας εντός άλλου κράτους μέλους της Κοινότητας, ο υπουργός δεν μπορεί βασίμως να υποστηρίζει (...)» ότι ο ΦΠΑ επί των εν λόγω παροχών πρέπει να πληρώνεται στη Γαλλία.

Η απόφαση αυτή, η οποία προσεβλήθη ενώπιον του Conseil d'Etat, μου φαίνεται ότι είναι νομικώς ορθή και συνιστά, επιπλέον, καλό παράδειγμα για την πρακτική σπουδαιότητα των προβλημάτων που συζητούμε εδώ.

19. Κατά τη γνώμη μου, μπορεί να ληφθεί ως βάση η αρχή ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', πρέπει να εφαρμόζεται τουλάχιστον στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ένας επιχειρηματίας εγκατεστημένος εντός μιας χώρας ζητεί τις υπηρεσίες διαφημιστικού γραφείου, εγκατεστημένου εντός άλλης χώρας, προκειμένου να διεξάγει διαφημιστική εκστρατεία και ότι τα διάφορα μέσα που τέθηκαν σε εφαρμογή στο πλαίσιο της εν λόγω εκστρατείας αποβλέπουν αληθώς στην προώθηση της πωλήσεως των προϊόντων του οικείου επιχειρηματία.

Στο πλαίσιο αυτής της καταστάσεως, δεν συντρέχει λόγος να δοθεί στην έννοια της παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών στενό πεδίο εφαρμογής. Δεν υπάρχει λόγος να γίνεται διάκριση μεταξύ των χρησιμοποιηθέντων μέσων ανάλογα με το αν δύνανται να λεχθεί ότι τα μέσα αυτά εμπίπτουν στον παραδοσιακό τομέα των παροχών διαφημιστικών υπηρεσιών ή ότι άλλα μέσα εμπορίας, όπως οι διαγωνισμοί και οι επιδείξεις, τίθενται σε εφαρμογή ή, ακόμη, ανάλογα με το αν τα έξοδα του διαφημιστικού γραφείου καλύπτουν παροχές διαφημιστικών υπηρεσιών υπό στενή έννοια ή συνεπάγονται επίσης τα έξοδα αγοράς παρτίδων για διαγωνισμούς, τα έξοδα μισθώσεως χώρων ή τα έξοδα διατροφής και ποτών σε σχέση με διαφημιστικές δραστηριότητες υπό ευρεία έννοια.

Καθοριστικό είναι το ότι τα έξοδα μπορούν να θεωρηθούν καλοπίστως ως έξοδα αποσκοπούντα στην προώθηση της πωλήσεως των προϊόντων του λήπτη των παροχών διαφημιστικών υπηρεσιών και υπεισέρχονται επομένως στην τιμή που καταβάλλει ο τελικός καταναλωτής για το προϊόν.

20. Υπάρχει επίσης ένας πρακτικότερος λόγος για να προτιμηθεί αυτή η ερμηνεία της έννοιας της παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών. Πράγματι, με την ερμηνεία αυτή το διαφημιστικό γραφείο αποφεύγει να χωρίζει τις αποδείξεις που ετοιμάζει για τους πελάτες του μεταξύ, εκείνων

που αφορούν τις διαφημιστικές δραστηριότητες υπό στενή έννοια και επί των οποίων πρέπει να πληρωθεί ο ΦΠΑ εντός της χώρας του λήπτη και, αφετέρου, εκείνων που δεν θεωρούνται ως παροχές διαφημιστικών υπηρεσιών και για τις οποίες πρέπει να πληρωθεί ο ΦΠΑ εντός της χώρας του διαφημιστικού γραφείου, ώστε ο λήπτης οφείλει τελικώς να καταβάλει τον ΦΠΑ, εκτός εάν οι κοινοτικοί κανόνες του επιτρέπουν να επιτύχει την επιστροφή του εν λόγω φόρου<sup>6</sup>.

21. Δέχομαι ότι δεν είναι δυνατόν να αποκλεισθεί η εν λόγω ευρεία χρησιμοποίηση της έννοιας της παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών να οδηγεί σε καταχρήσεις. Βεβαίως, πρέπει να επιτρέπεται στα κράτη μέλη να ενεργούν κατά του ενδεχομένου αυτού. Για τον λόγο αυτό ανέφερα ότι πρέπει να πρόκειται για πράξεις που μπορούν καλοπίστως να θεωρούνται ως αποβλέπουσες στην προώθηση της πωλήσεως των προϊόντων.

22. Από τα όσα μόλις ανέφερα προκύπτει ότι ο καθιερούμενος στο γαλλικό και το ισπανικό δίκαιο καθορισμός της έννοιας της παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών, σύμφωνα με τον οποίο σειρά συναλλαγών δεν αντιμετωπίζονται ως παροχές διαφημιστικών υπηρεσιών, παραβαίνει τη διάταξη του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της οδηγίας. Επομένως, οι προσφυγές της Επιτροπής πρέπει να γίνουν δεκτές.

23. Αυτό που είπα δεν συνιστά λήψη θέσεως επί του ερωτήματος αν το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', καλύπτει, όπως

6 — Σύμφωνα με τις εξηγήσεις της Ισπανικής Κυβερνήσεως κατά την προφορική διαδικασία, δεν υφίσταται επιστροφή του ΦΠΑ επί των παροχών που δεν περιλαμβάνονται στην έννοια της παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών. Η Γαλλική Κυβέρνηση δήλωσε ότι η επιστροφή του ΦΠΑ εξαρτάται από τη φύση των εν λόγω παροχών. Βλ., εξάλλου, συναφώς, την οδηγία 79/1072 περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθεμένης αξίας στους υποκατεστημένους στον φόρο, οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 111).

υποστηρίζει η Επιτροπή, μόνο τις παροχές που πραγματοποιούνται από τα διαφημιστικά γραφεία, ή αν οι παροχές διαφημιστικών υπηρεσιών κατά την έννοια της διατάξεως αυτής μπορούν επίσης να πραγματοποιούνται από άλλες επιχειρήσεις εκτός αυτών των γραφείων.

Επίσης, δεν αποφάνθηκα επί του ερωτήματος αν είναι ενδεχομένως σκόπιμο να περιοριστεί το πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής στις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα διαφημιστικά γραφεία περιορίζονται στην πραγματοποίηση μεμονωμένων παροχών, οι οποίες δεν αποτελούν παροχές διαφημιστικών υπηρεσιών υπό στενή έννοια, για παράδειγμα, μια μοναδική εκδήλωση κατά την οποία οι ενδεχόμενοι καταναλωτές ενός προϊόντος καλούνται να διαμείνουν σε ένα ξενοδοχείο, προκειμένου να παρευρεθούν σε επίδειξη του εν λόγω προϊόντος.

24. Όπως είπα, το Λουξεμβούργο δεν κατέθεσε υπόμνημα αντικρούσεως και η Επι-

τροπή επικαλέστηκε το γεγονός αυτό για να ζητήσει από το Δικαστήριο να εκδώσει απόφαση σύμφωνη προς τα αιτήματά της, ζητώντας ταυτόχρονα η δημοσίευση της αποφάσεως να μη πραγματοποιηθεί πριν από την έκβαση της δίκης στις υποθέσεις κατά της Ισπανίας και της Γαλλίας.

Το άρθρο 94, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας προβλέπει ότι, πριν από την έκδοση ερήμην αποφάσεως, πρέπει να εξετασθεί «το παραδεκτό της προσφυγής» και να εξακριβωθεί «κατά πόσον οι διατυπώσεις έχουν τηρηθεί κανονικά, καθώς και αν τα αιτήματα του προσφεύγοντος φαίνονται βάσιμα»<sup>7</sup>. Καθώς δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ότι η προσφυγή είναι παραδεκτή και ότι οι διατυπώσεις έχουν τηρηθεί κανονικά, και ότι, σύμφωνα με όσα ελέγχθησαν ανωτέρω, μπορεί να κριθεί ότι τα αιτήματα της Επιτροπής είναι βάσιμα, το Λουξεμβούργο πρέπει να καταδικαστεί σύμφωνα με τα αιτήματα της Επιτροπής.

### Πρόταση

25. Επομένως, προτείνω στο Δικαστήριο να διαπιστώσει:

- ότι η Γαλλική Δημοκρατία, μη υπάγοντας ορισμένες οικονομικές δραστηριότητες στην έννοια της «παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών» του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την εν λόγω οδηγία.
- ότι το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, μη υπάγοντας ορισμένες οικονομικές δραστηριότητες (όπως είναι οι συνεντεύξεις τύπου, τα σεμινάρια, οι

<sup>7</sup> — Έως τώρα, το Δικαστήριο αποφάσισε μόνο δύο φορές στο πλαίσιο περιπτώσεων ερήμην αποφάσεων. Βλ., τελευταία, την απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 1989, 68/88. Επιτροπή κατά Ελλάδος (Συλλογή 1989, σ. 2965).



δεξιώσεις μετά ποτού, οι ψυχαγωγικές παραστάσεις και η μίσθωση χώρων με διαφημιστικό σκοπό) στην έννοια της «παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών» του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την εν λόγω οδηγία·

- ότι το Βασίλειο της Ισπανίας, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ ένα σύστημα ΦΠΑ για τις διαφημιστικές δραστηριότητες, το οποίο αποκλείει ορισμένες παροχές, όπως είναι οι «προσφορές», από την έννοια της παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την εν λόγω οδηγία·
- ότι τα τρία κράτη μέλη πρέπει να φέρουν τα έξοδα της δίκης που αφορά αντιστοίχως έκαστο εξ αυτών.