

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)
της 26ης Σεπτεμβρίου 1996 *

Στην υπόθεση C-327/94,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Finanzgericht Köln (Γερμανία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Jürgen Dudda

και

Finanzamt Bergisch Gladbach,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Κ. Ν. Κακούρη (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, Ρ. J. G. Kapteyn και J. L. Murray, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενικός εισαγγελέας: N. Fennelly
γραμματέας: H. von Holstein, βοηθός γραμματέας,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους Ernst Röder, Ministerialrat στο Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομίας, και Bernd Kloke, Oberregierungsrat στο ίδιο υπουργείο,

- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Umberto Leanza, προϊστάμενο της υπηρεσίας διπλωματικών διαφορών στο Υπουργείο Εξωτερικών, επικουρούμενο από τον Maurizio Fiorilli, avvocato dello Stato,

- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Jürgen Grunwald, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις των διαδίκων, κατά τη συνεδρίαση της 7ης Μαρτίου 1996,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 25ης Απριλίου 1996,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με διάταξη της 17ης Οκτωβρίου 1994, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 12 Δεκεμβρίου 1994, το Finanzgericht Köln υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, δύο προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία του

άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

- 2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκλυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Dudda και του Finanzamt Bergisch Gladbach (στο εξής: Finanzamt), σχετικά με την καταβολή του φόρου κύκλου εργασιών για υπηρεσίες που παρέσχε ο Dudda εκτός Γερμανίας.
- 3 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας θέτει τον ακόλουθο γενικό κανόνα:

«Ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες (...).»

- 4 Το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', πρώτη περίπτωση, ορίζει τα εξής:

«τόπος παροχής υπηρεσιών που έχουν ως αντικείμενο:

— πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες δραστηριότητες, περιλαμβανομένων των δραστηριοτήτων των οργανωτών τους καθώς και των παρεπομένων, κατά περίπτωση, προς τις δραστηριότητες αυτές παροχών υπηρεσιών,

(...)

είναι ο τόπος, όπου εκτελούνται υλικώς οι παροχές αυτές.»

- 5 Στη Γερμανία, ο Umsatzsteuergesetz (νόμος για τον φόρο κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG) περιέχει αντίστοιχη διάταξη προς εκείνη του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας και μια διάταξη που αφορά «τις καλλιτεχνικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες υπηρεσίες, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών των διοργανωτών», η οποία είναι αντίστοιχη προς εκείνη του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', πρώτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας.
- 6 Ο Dudda παρέχει, στο πλαίσιο της επιχειρήσεώς του, τεχνικής φύσεως υπηρεσίες στον τομέα της ακουστικής, ειδικότερα δε εξασφαλίζει την ηχητική-τεχνική επιμέλεια συναυλιών και παρόμοιων εκδηλώσεων. Η έδρα της επιχειρήσεώς του κείται στη Γερμανία· αντιθέτως, οι περισσότερες από τις εκδηλώσεις τις οποίες επιμελείται από ηχητικής-τεχνικής απόψεως πραγματοποιούνται στο εξωτερικό, ορισμένες δε σε άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ενώσεως.
- 7 Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι το πρόσωπο που αναθέτει την εργασία στον Dudda είναι πάντοτε ο διοργανωτής μιας εκδηλώσεως. Ο Dudda αναλαμβάνει κατ' ουσίαν την ηχητική-τεχνική επιμέλεια της οικείας εκδηλώσεως. Προς τούτο, προσδιορίζει καταρχάς τα μηχανήματα ήχου που είναι αναγκαία και τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να χρησιμοποιηθούν για την επίτευξη άριστου ηχητικού επιπέδου ή ορισμένων ηχητικών αποτελεσμάτων. Στο πλαίσιο ορισμένων ειδικών εκδηλώσεων, όπως τα προγράμματα «Klangwolke» (ηχητικό νέφος), τα ακουστικά αποτελέσματα έπρεπε να συντονιστούν με άλλα αποτελέσματα (όπως παιχνίδια φωτός, παραστάσεις με ακτίνες λέιζερ, πυροτεχνήματα). Ο Dudda θέτει στη διάθεση του διοργανωτή, έναντι αμοιβής, το υλικό που αυτός θεωρεί αναγκαίο, καθώς και το απαιτούμενο για τον χειρισμό του προσωπικό· ο χρησιμοποιούμενος εξοπλισμός προέρχεται εν μέρει από την επιχείρησή του και εν μέρει μισθώνεται από άλλους επιχειρηματίες. Με τη βοήθεια των συνεργατών του, ο Dudda προβαίνει στη συναρμολόγηση, την εγκατάσταση και τον χειρισμό των μηχανημάτων ήχου που χρησιμοποιούνται και λαμβάνει για όλες του τις υπηρεσίες ενιαία αμοιβή από τον διοργανωτή.
- 8 Το Finanzamt επέβαλε στις αμοιβές που εισέπραξε ο Dudda για εκδηλώσεις που είχαν πραγματοποιηθεί το 1985 και το 1986 εκτός Γερμανίας φόρο κύκλου εργασιών. Κατόπιν απορρίψεως της διοικητικής ενστάσεώς του, ο Dudda άσκησε κατά της αποφάσεως του Finanzamt προσφυγή ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

- 9 Ο Dudda υποστηρίζει ότι οι επίμαχες υπηρεσίες αποτελούν «καλλιτεχνικές, ψυχαγωγικές, ή παρόμοιες» υπηρεσίες υπό την έννοια του USiG και ότι οποιαδήποτε διαφορετική ερμηνεία θα ήταν ασυμβίβαστη προς το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας. Κατά την άποψή του, δεδομένου ότι οι υπηρεσίες αυτές παρασχέθηκαν υλικώς εκτός Γερμανίας, δεν είναι φορολογητέες εκεί.
- 10 Αντιθέτως, το Finanzamt υποστηρίζει ότι οι επίμαχες υπηρεσίες δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως καλλιτεχνικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες υπηρεσίες. Επομένως, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών πρέπει να θεωρηθεί ο τόπος που προσδιορίζει ο γενικός κανόνας, δηλαδή ο τόπος όπου ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει την έδρα του. Συνεπώς, οι εν λόγω υπηρεσίες είναι φορολογητέες στη Γερμανία.
- 11 Το Finanzgericht Köln φαίνεται να υιοθετεί την άποψη ότι οι επίμαχες υπηρεσίες δεν πρέπει να θεωρηθούν ως «καλλιτεχνικές» ή «ψυχαγωγικές» ή έστω «παρόμοιες» υπηρεσίες, υπό την έννοια της γερμανικής νομοθεσίας. Ωστόσο, θεωρεί ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, και ειδικά το γεγονός ότι η διάταξη αυτή αναφέρεται επίσης σε «παροχές υπηρεσιών παρεπομένων» των ψυχαγωγικών, καλλιτεχνικών, κ.λπ. δραστηριοτήτων ή παρόμοιων δραστηριοτήτων, μπορεί να οδηγήσει σε διαφορετική ερμηνεία.
- 12 Κρίνοντας έτσι ότι η ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας του είναι απαραίτητη για την επίλυση της ενώπιόν του διαφοράς, το Finanzgericht Köln αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «α) Ασκεί ένας επιχειρηματίας, ο οποίος εξασφαλίζει την ηχητική-τεχνική επιμέλεια καλλιτεχνικών ή ψυχαγωγικών εκδηλώσεων, δραστηριότητα υπό την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ, αν η εργασία του συνίσταται στην επιλογή και τον χειρισμό του χρησιμοποιούμενου εξοπλισμού με προσαρμογή του προς τις εκάστοτε ακουστικές συνθήκες και τα επιδιωκόμενα ηχητικά αποτελέσματα καθώς και στη διάθεση του απαραίτητου εξοπλισμού και του απαιτούμενου για τον χειρισμό του προσωπικού;

β) Έχει ενδεχομένως σημασία το γεγονός ότι ο επιχειρηματίας αυτός έχει επιπροσθέτως αναλάβει τον συντονισμό των ηχητικών αποτελεσμάτων που πρόκειται να παραγάγει προς ορισμένα οπτικά αποτελέσματα, παραγόμενα από άλλους επιχειρηματίες;»

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 13 Με το ερώτημα αυτό, το εθνικό δικαστήριο ερωτά αν το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', πρώτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι εμπίπτει στη διάταξη αυτή η δραστηριότητα επιχειρηματία ο οποίος εξασφαλίζει την ηχητική-τεχνική επιμέλεια καλλιτεχνικών ή ψυχαγωγικών εκδηλώσεων, καθόσον προβαίνει αφενός στην επιλογή και τον χειρισμό του χρησιμοποιούμενου εξοπλισμού με προσαρμογή του προς τις εκάστοτε ακουστικές συνθήκες και τα επιδιωκόμενα ηχητικά αποτελέσματα και αφετέρου στη διάθεση του απαραίτητου εξοπλισμού και του προσωπικού για τον χειρισμό του.
- 14 Η Γερμανική Κυβέρνηση παρατηρεί ότι μια τέτοια δραστηριότητα δεν εμπίπτει στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', πρώτη περίπτωση, αλλά στο άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας. Η εν λόγω κυβέρνηση εκθέτει συναφώς ότι η πρώτη από τις διατάξεις αυτές, δεδομένου ότι αποτελεί εξαίρεση από τη δεύτερη, πρέπει να ερμηνεύεται στενά και ότι, επομένως, οσάκις υπάρχουν σοβαρές αμφιβολίες ως προς το αν έχει εφαρμογή, πρέπει να εφαρμόζεται κατά προτεραιότητα ο βασικός κανόνας του άρθρου 9, παράγραφος 1.
- 15 Εν προκειμένω, κατά την εν λόγω κυβέρνηση, υπάρχουν εν πάση περιπτώσει σοβαρές αμφιβολίες ως προς το αν οι υπηρεσίες που περιγράφονται στο πρώτο ερώτημα εμπίπτουν στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', πρώτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, οι επίμαχες υπηρεσίες καθιστούν δυνατή την πραγματοποίηση, π.χ., καλλιτεχνικών ή ψυχαγωγικών δραστηριοτήτων, χωρίς όμως να συνιστούν, υπό την έννοια της διατάξεως αυτής, καλλιτεχνικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες δραστηριότητες, δεδομένου ότι λείπει το στοιχείο της πολιτιστικής δημιουργίας.
- 16 Όσον αφορά το ζήτημα αν οι υπηρεσίες αυτές μπορούν να θεωρηθούν ως παρεπόμενες δραστηριοτήτων, π.χ., καλλιτεχνικών ή ψυχαγωγικών, η

Γερμανική Κυβέρνηση φρονεί ότι είναι δυνατές δύο ερμηνείες του όρου «παρεπόμενες». Κατά την πρώτη ερμηνεία, πρόκειται για υπηρεσίες παρεπόμενες σε σχέση με το πρόσωπο του παρέχοντος την κύρια υπηρεσία (π.χ., όλες οι υπηρεσίες που παρέχονται από έναν καλλιτέχνη, οι οποίες είναι παρεπόμενες της κύριας καλλιτεχνικής του υπηρεσίας)· κατά τη δεύτερη ερμηνεία, πρόκειται για υπηρεσίες παρεπόμενες σε σχέση με το αντικείμενο της κύριας υπηρεσίας (π.χ., κάθε υπηρεσία παρεπόμενη της κύριας καλλιτεχνικής δραστηριότητας, ανεξαρτήτως του προσώπου που την παρέχει).

- 17 Η Γερμανική Κυβέρνηση τάσσεται υπέρ της πρώτης ερμηνείας. Επικαλείται συναφώς τον σκοπό του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', που έγκειται στον προσδιορισμό, για λόγους απλοποιήσεως, ενός μόνον τόπου φορολογήσεως για όλες τις δραστηριότητες που είναι παρεπόμενες της κύριας υπηρεσίας των καλλιτεχνών, αθλητών κ.λπ. στο πλαίσιο μιας εκδηλώσεως. Η ερμηνεία αυτή καθιστά δυνατή την επίλυση του προβλήματος της φοροαποφυγής των παρεχόντων υπηρεσίες τις οποίες χαρακτηρίζει μεγάλη κινητικότητα, όπως είναι οι καλλιτέχνες, οι οποίοι μπορούν εύκολα να μεταφέρουν την έδρα ή την εγκατάσταση στην οποία αναπτύσσουν τη δραστηριότητά τους σε χώρες που αποτελούν φορολογικούς παραδείσους.
- 18 Αντιστρόφως, η δεύτερη ερμηνεία ενέχει τον κίνδυνο φοροαποφυγής και καταχρήσεως από μέρους των παρεχόντων υπηρεσίες, των οποίων η δραστηριότητα δεν χαρακτηρίζεται από κινητικότητα και οι οποίοι έχουν την έδρα τους ή σταθερή εγκατάσταση σε ένα κράτος μέλος, αλλά παρέχουν τις υπηρεσίες τους εντός άλλου κράτους μέλους. Πράγματι, είναι δυσχερές ο έλεγχος τέτοιου είδους υπηρεσιών που παρέχονται εντός διαφόρων κρατών μελών. Για παράδειγμα, στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν υπάρχει καμία απόδειξη περί του ότι ο Dudda κατέβαλε πράγματι τον φόρο κύκλου εργασιών εντός των κρατών μελών στα οποία πραγματοποιήθηκαν οι επίμαχες εκδηλώσεις. Θα ήταν επομένως απλούστερο να εισπράττεται ο φόρος κύκλου εργασιών στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο παρέχων τις υπηρεσίες.
- 19 Τέλος, κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, υπέρ της προταθείσας ερμηνείας συνηγορεί επίσης η διατύπωση του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', πρώτη περίπτωση, το οποίο χρησιμοποιεί τη φράση «κατά περίπτωση». Η φράση αυτή θα ήταν περιττή αν ήταν ορθή η δεύτερη ερμηνεία, επειδή, στην περίπτωση

αυτή, κάθε υπηρεσία που παρέχει ένας τρίτος και που έχει κάποια σχέση με την κύρια υπηρεσία, π.χ., με μια καλλιτεχνική ή ψυχαγωγική υπηρεσία, θα υπαγόταν, ως παρεπόμενη υπηρεσία, στην υπό κρίση διάταξη.

- 20 Πρέπει συναφώς να υπομνηστεί ότι, όσον αφορά τη σχέση μεταξύ των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας, το Δικαστήριο έχει ήδη διευκρινίσει ότι η παράγραφος 2 του άρθρου 9 εμφανίζει μια σειρά συγκεκριμένων σημείων αναφοράς, ενώ η παράγραφος 1 θέτει σχετικά έναν κανόνα γενικής φύσεως. Σκοπός των εν λόγω διατάξεων — όπως συνάγεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 9, έστω και για ορισμένες μόνο συγκεκριμένες καταστάσεις — είναι η αποφυγή, αφενός μεν, των συγκρούσεων αρμοδιότητας που μπορούν να οδηγήσουν σε διπλή φορολογία, αφετέρου δε, της μη φορολογήσεως εσόδων (απόφαση της 4ης Ιουλίου 1985 στην υπόθεση 168/84, Berkholz, Συλλογή 1985, σ. 2251, σκέψη 14).
- 21 Επομένως, όσον αφορά την ερμηνεία του άρθρου 9, η παράγραφος 1 ουδόλως υπερισχύει της παραγράφου 2 της διατάξεως αυτής. Το ερώτημα που τίθεται για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση είναι αν αυτή εμπίπτει σε μια από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 9, παράγραφος 2· αν η απάντηση στο ερώτημα αυτό είναι αρνητική, η περίπτωση εμπίπτει στην παράγραφο 1.
- 22 Επομένως, το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 9, παράγραφος 2, πρέπει να προσδιοριστεί υπό το φως του σκοπού του, ο οποίος προκύπτει από την έβδομη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας, που έχει ως εξής:

«Ο προσδιορισμός του τύπου των φορολογητέων πράξεων έχει προκαλέσει συγκρούσεις αρμοδιότητας μεταξύ των κρατών μελών, ιδίως όσον αφορά την παράδοση αγαθών με συναρμολόγηση και 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 στη χώρα του λήπτου, ιδίως για ορισμένες παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται μεταξύ των υποκειμένων στον φόρο και των οποίων το κόστος υπεισέρχεται στην τιμή των αγαθών».

- 23 Έτσι, το άρθρο 9, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας σκοπεύει, στο σύνολό του, στη θέσπιση ενός ειδικού καθεστώτος για τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται μεταξύ των υποκειμένων στον φόρο και των οποίων το κόστος υπεισέρχεται στην τιμή των αγαθών.
- 24 Ανάλογο σκοπό επιδιώκει επίσης το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', πρώτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, το οποίο ορίζει ότι ο τόπος παροχής των υπηρεσιών που έχουν ως αντικείμενο, π.χ., καλλιτεχνικές ή πολιτιστικές δραστηριότητες καθώς και δραστηριότητες που είναι παρεπόμενες αυτών, είναι ο τόπος όπου εκτελούνται υλικώς οι παροχές αυτές. Πράγματι, ο κοινοτικός νομοθέτης θεώρησε ότι, καθόσον ένα πρόσωπο παρέχει τις υπηρεσίες του εντός κράτους στο οποίο οι παροχές αυτές εκτελούνται υλικώς και ο διοργανωτής της εκδηλώσεως εισπράττει στο ίδιο αυτό κράτος τον ΦΠΑ που πρόκειται να επιβαρύνει τον τελικό καταναλωτή, ο ΦΠΑ που έχει ως φορολογική βάση όλες αυτές τις παροχές υπηρεσιών, των οποίων το κόστος υπεισέρχεται στην αμοιβή για τη συνολική παροχή, που καταβάλλεται από τον τελικό καταναλωτή, θα πρέπει να καταβάλλεται σε αυτό το κράτος και όχι σε εκείνο στο οποίο ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας.
- 25 Όσον αφορά τα κριτήρια που πρέπει να πληροί μια συγκεκριμένη παροχή υπηρεσιών για να θεωρείται ότι εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', πρώτη περίπτωση, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι δεν απαιτείται κανένα ιδιαίτερο καλλιτεχνικό επίπεδο και ότι στη διάταξη αυτή εμπίπτουν όχι μόνον οι παροχές υπηρεσιών που έχουν ως αντικείμενο, π.χ., καλλιτεχνικές ή ψυχαγωγικές δραστηριότητες, αλλά και οι παροχές εκείνες που έχουν ως αντικείμενο παρόμοιες απλώς δραστηριότητες.
- 26 Οσάκις — όπως συμβαίνει στην περίπτωση που περιγράφεται στο πρώτο ερώτημα — δεν αμφισβητείται ο καλλιτεχνικός ή ψυχαγωγικός χαρακτήρας της κύριας δραστηριότητας, απομένει να εξεταστεί αν μια παροχή υπηρεσιών όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης αποτελεί παρεπόμενη παροχή υπηρεσιών υπό την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', πρώτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας.
- 27 Συναφώς, επιβάλλεται η διευκρίνιση ότι, λαμβανομένων υπόψη των διαπιστώσεων που έγιναν στις σκέψεις 24 και 25 της παρούσας αποφάσεως, ως παροχές υπηρεσιών παρεπόμενες μιας, π.χ., καλλιτεχνικής ή ψυχαγωγικής δραστηριότητας πρέπει να θεωρούνται όλες οι παροχές οι οποίες, ενώ δεν αποτελούν, αυτές καθαυτές, τέτοια δραστηριότητα, συνιστούν την αναγκαία προϋπόθεση για την υλοποίηση της δραστηριότητας αυτής.

- 28 Πρόκειται, επομένως, για παροχές υπηρεσιών που είναι παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας, θεωρουμένης αντικειμενικά, ανεξάρτητα από το πρόσωπο που τις πραγματοποιεί.
- 29 Η ερμηνεία αυτή ενισχύεται από τη διατύπωση του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', πρώτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, που κάνει λόγο για παροχές υπηρεσιών παρεπόμενες προς δραστηριότητες, π.χ., καλλιτεχνικές ή ψυχαγωγικές, χωρίς να αναφέρεται στα πρόσωπα που ασκούν τις δραστηριότητες αυτές.
- 30 Εξάλλου, η φράση «κατά περίπτωση» δεν αντικρούει την ερμηνεία που προκύπτει κατ' αυτόν τον τρόπο, στο μέτρο που δείχνει απλώς ότι μια κύρια καλλιτεχνική ή ψυχαγωγική δραστηριότητα δεν συνοδεύεται πάντοτε από μια παρεπόμενη δραστηριότητα.
- 31 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι, οσάκις η παροχή υπηρεσιών που έχει ως αντικείμενο την ηχητική-τεχνική επιμέλεια μιας καλλιτεχνικής ή ψυχαγωγικής εκδηλώσεως αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για την υλοποίηση της εκδηλώσεως αυτής, τότε πρέπει να θεωρείται ως παρεπόμενη παροχή υπηρεσιών υπό την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', πρώτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας.
- 32 Όσον αφορά τον κίνδυνο φοροαποφυγής και καταχρήσεως από μέρους των παρεχόντων τέτοιες υπηρεσίες, οι οποίοι, ενώ έχουν εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής τους δραστηριότητας σε ένα κράτος μέλος, παρέχουν τις υπηρεσίες τους εντός άλλου κράτους μέλους, ο εν λόγω κίνδυνος δεν μπορεί να οδηγήσει σε διαφορετική ερμηνεία. Επιπλέον, όπως διευκρίνισε η Επιτροπή κατά την προφορική διαδικασία και όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στις παραγράφους 24 και 25 των προτάσεών του, τα άρθρα 21 και 22, παράγραφος 7, της έκτης οδηγίας παρέχουν στις φορολογικές αρχές των κρατών μελών τη δυνατότητα να λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα για την αντιμετώπιση αυτού του κινδύνου.

- 33 Επομένως, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', πρώτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι στη διάταξη αυτή εμπίπτει η δραστηριότητα ενός επιχειρηματία ο οποίος εξασφαλίζει την ηχητική-τεχνική επιμέλεια καλλιτεχνικών ή ψυχαγωγικών εκδηλώσεων, καθόσον προβαίνει στην επιλογή και τον χειρισμό του χρησιμοποιούμενου εξοπλισμού με προσαρμογή του προς τις εκάστοτε ακουστικές συνθήκες και τα επιδιωκόμενα ηχητικά αποτελέσματα καθώς και στη διάθεση του απαραίτητου εξοπλισμού και του προσωπικού για τον χειρισμό του, εφόσον οι υπηρεσίες που παρέχει ο εν λόγω επιχειρηματίας αποτελούν την αναγκαία προϋπόθεση για την υλοποίηση της κύριας καλλιτεχνικής ή ψυχαγωγικής υπηρεσίας.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 34 Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι, ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, ο Dudda υποστήριξε ότι οι υπηρεσίες που παρέσχε στο πλαίσιο των προγραμμάτων «Klangwolke», κατά τη διάρκεια των οποίων τα ακουστικά αποτελέσματα έπρεπε να συντονιστούν με ορισμένα οπτικά αποτελέσματα, αποτελούσαν, αυτές καθαυτές, ψυχαγωγικές υπηρεσίες.
- 35 Σε αυτό, επομένως, το πλαίσιο εντάσσεται το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το εθνικό δικαστήριο.
- 36 Συναφώς, πρέπει να τονιστεί ότι το ζήτημα αν ο συντονισμός των ηχητικών αποτελεσμάτων που παράγονται από έναν επιχειρηματία με ορισμένα οπτικά αποτελέσματα που παράγονται από άλλους επιχειρηματίες αποτελεί, αυτός καθαυτός, μάλλον παροχή ψυχαγωγικής υπηρεσίας παρά δραστηριότητα παρεπόμενη μιας ψυχαγωγικής δραστηριότητας εναπόκειται στην κρίση του εθνικού δικαστηρίου. Ωστόσο, το εν λόγω ζήτημα είναι άνευ σημασίας, δεδομένου ότι όλες αυτές οι παροχές υπηρεσιών υπάγονται στην ίδια διάταξη, δηλαδή στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', πρώτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας.

- 37 Συνεπώς, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το γεγονός ότι ο επιχειρηματίας έχει επιπροσθέτως αναλάβει τον συντονισμό των ηχητικών αποτελεσμάτων που πρόκειται να παραγάγει με ορισμένα οπτικά αποτελέσματα, παραγόμενα από άλλους επιχειρηματίες, δεν μπορεί να επηρεάσει την απάντηση που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 38 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γερμανική και η Ιταλική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα)

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διάταξη της 17ης Οκτωβρίου 1994 το Finanzgericht Köln, αποφαινεται:

- 1) Το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', πρώτη 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι στη διάταξη αυτή εμπίπτει η δραστηριότητα ενός επιχειρηματία ο οποίος εξασφαλίζει την ηχητική-τεχνική επιμέλεια καλλιτεχνικών ή ψυχαγωγικών εκδηλώσεων, καθόσον προβαίνει στην επιλογή και τον χειρισμό του χρησιμοποιούμενου εξοπλισμού με προσαρμογή του προς τις εκάστοτε ακουστικές συνθήκες και τα επιδιωκόμενα ηχητικά αποτελέσματα καθώς και στη διάθεση του απαραίτητου εξοπλισμού και του προσωπικού για τον χειρισμό του, εφόσον οι υπηρεσίες που παρέχει ο εν λόγω επιχειρηματίας αποτελούν την αναγκαία

προϋπόθεση για την υλοποίηση της κύριας καλλιτεχνικής ή ψυχαγωγικής υπηρεσίας.

2) Το γεγονός ότι ο επιχειρηματίας έχει επιπροσθέτως αναλάβει τον συντονισμό των ηχητικών αποτελεσμάτων που πρόκειται να παραγάγει με ορισμένα οπτικά αποτελέσματα, παραγόμενα από άλλους επιχειρηματίες, δεν μπορεί να επηρεάσει την απάντηση που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα.

Κακούρης

Karpeyn

Murray

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 26 Σεπτεμβρίου 1996.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος του έκτου τμήματος

R. Grass

K. N. Κακούρης