

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
F. G. JACOBS

της 14ης Δεκεμβρίου 2000¹

1. Στην παρούσα υπόθεση, το γαλλικό Conseil d'État ζητεί από το Δικαστήριο να ερμηνεύσει το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ (στο εξής: *έκτη οδηγία*)². Το ερώτημα που τίθεται είναι αν η έννοια «παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών», που μνημονεύεται στη διάταξη αυτή, έχει εφαρμογή μόνο σε υπηρεσίες που παρέχονται απευθείας και χρεώνονται από παρέχοντα υπηρεσίες σε διαφημιζόμενο υποκείμενο στον φόρο ή αν έχει εφαρμογή και σε υπηρεσίες που παρέχονται εμμέσως σε διαφημιζόμενο και χρεώνονται σε τρίτον (για παράδειγμα, σε διαφημιστικό γραφείο), ο οποίος τις χρεώνει με τη σειρά του στον διαφημιζόμενο.

Οι σχετικές νομοθετικές διατάξεις

Οι κοινοτικές διατάξεις

2. Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας ορίζει ότι οι παραδόσεις αγαθών ή οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί

γεί υπό την ιδιότητά του αυτή, υπόκεινται στον ΦΠΑ. Το άρθρο 4, παράγραφος 1, ορίζει ότι θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο οποιοσδήποτε ασκεί οικονομική δραστηριότητα, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής. Οι οικονομικές δραστηριότητες περιλαμβάνουν, σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 2, τις δραστηριότητες των παρεχόντων υπηρεσιών. Το άρθρο 6, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, ορίζει ως παροχή υπηρεσιών «κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών».

3. Ο τίτλος VI της έκτης οδηγίας ορίζει τους κανόνες του τόπου των φορολογητέων πράξεων. Οι κανόνες αυτοί παρουσιάζουν ιδιαίτερη σημασία στις περιπτώσεις που η παράδοση των αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών αφορά περισσότερες από μία χώρες. Ο κύριος σκοπός των διατάξεων προκύπτει από την έβδομη αιτιολογική σκέψη του προοιμίου της έκτης οδηγίας:

«εκτιμώντας ότι ο καθορισμός του τόπου των φορολογητέων πράξεων έχει προκαλέσει συγκρούσεις αρμοδιότητας μεταξύ των κρατών μελών, ιδίως όσον αφορά την παράδοση αγαθών με συναρμολόγηση και την παροχή υπηρεσιών· ότι αν και ως τόπος παροχής υπηρεσιών πρέπει κατ' αρχήν να ορίζεται ο τόπος, όπου ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει εγκαταστήσει την έδρα της επαγγελματικής του δραστηριότητας, 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 των οποίων

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: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

το κόστος υπεισέρχεται στην τιμή των αγαθών».

— παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών

4. Επιδιώκοντας τον σκοπό που αναφέρει αυτή η αιτιολογική σκέψη, το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ορίζει ότι:

[...]

«Ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκαταστάσεώς του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες, ελλείψει δε τούτων, ο τόπος της κατοικίας ή συνήθους διαμονής του.»

— παροχές υπηρεσιών πραγματοποιούμενες από διαμεσολαβούντα πρόσωπα, τα οποία ενεργούν επ' ονόματι και για λογαριασμό τρίτου, όταν τα πρόσωπα αυτά μεσολαβούν για παροχές υπηρεσιών που αναφέρονται στην παρούσα περίπτωση ε.»

5. Το άρθρο 9, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας εισάγει ορισμένες εξαιρέσεις από την αρχή αυτή. Η εν λόγω παράγραφος ορίζει ότι:

Οι εθνικές διατάξεις

«[...]

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 αλλ' 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:

6. Το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας μεταφέρθηκε στο γαλλικό δίκαιο με τα άρθρα 28 και 49 του νόμου 78-1240 της 29ης Δεκεμβρίου 1978. Οι διατάξεις αυτές κωδικοποιήθηκαν στα άρθρα 259 έως 259 C του code général des impôts (γενικού φορολογικού κώδικα). Το άρθρο 259 B του κώδικα αυτού ορίζει:

«Κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις του άρθρου 259, ο τόπος παροχής των ακόλουθων υπηρεσιών θεωρείται ότι κείται στη Γαλλία όταν αυτές πραγματοποιούνται από παρέχοντα υπηρεσίες εγκατεστημένο εκτός Γαλλίας και όταν ο λήπτης που υπόκειται στον φόρο προστιθεμένης αξίας έχει στη Γαλλία την έδρα της δραστηριότητάς του ή τη μόνιμη εγκατάστασή του για την οποία παρεσχέθησαν οι υπηρεσίες αυτές, ελλείψει

[...]

δε τούτων, έχει εκεί την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του:

[...]

3) παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών

Ο τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ότι δεν κείται στη Γαλλία, ακόμη και αν ο παρέχων τις υπηρεσίες είναι εγκατεστημένος στη Γαλλία, όταν ο λήπτης είναι εγκατεστημένος εκτός της Ευρωπαϊκής Κοινότητας ή υπόκειται στον φόρο προστιθεμένης αξίας σε άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας.»

7. Η ερμηνεία του άρθρου 259 Β από τις γαλλικές φορολογικές αρχές εξελίχθηκε με την πάροδο του χρόνου. Αρχικά, την ερμηνεία περιείχε διοικητική εγκύκλιος της 14ης Δεκεμβρίου 1983, δημοσιευμένη στο *Bulletin officiel des impôts* (στο εξής: *BOI*) 3 A-8-83. Η εγκύκλιος αυτή αντικαταστάθηκε από την εγκύκλιο της 25ης Ιουλίου 1995, δημοσιευμένη στο *BOI* 3-A-97, κατόπιν της αποφάσεως Επιτροπή κατά Γαλλίας³. Στην υπόθεση αυτή, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι η ερμηνεία της εννοίας «παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών» που περι-

λαμβάνονταν στην εγκύκλιο της 14ης Δεκεμβρίου 1983 ήταν αντίθετη με τις διατάξεις της έκτης οδηγίας, στον βαθμό που απέκλειε, μεταξύ άλλων, την παροχή ορισμένων ειδικών υπηρεσιών από διαφημιστικά γραφεία. Προς συμμόρφωση με την απόφαση του Δικαστηρίου, οι γαλλικές διοικητικές αρχές εξέδωσαν νέα, πιο λεπτομερή, εγκύκλιο της 5ης Νοεμβρίου 1998, δημοσιευθείσα στο *BOI* 3 A-8-98 (στο εξής: εγκύκλιος). Η εγκύκλιος προβλέπει σχετικά με την παρούσα υπόθεση ότι:

«Π. Η διαφημιστική υπηρεσία παρέχεται απευθείας σε διαφημιζόμενο που υπόκειται στον φόρο.

Σύμφωνα με την έβδομη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας, ο καθορισμός του τόπου φορολόγησης των παροχών διαφημιστικών υπηρεσιών στην έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του λήπτη δικαιολογείται από το γεγονός ότι το κόστος αυτών των παροχών υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται μεταξύ υποκειμένων στον φόρο, υπεισέρχεται στην τιμή των αγαθών. Στον βαθμό που ο λήπτης πωλεί συνήθως εμπορεύματα ή παρέχει υπηρεσίες, που αποτελούν αντικείμενο διαφήμισης στο κράτος της έδρας του, εισπράττοντας τον αντίστοιχο ΦΠΑ επί του τελικού καταναλωτή, ο ΦΠΑ που έχει ως φορολογική βάση την παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών πρέπει να καταβληθεί από τον λήπτη σ' αυτό το κράτος [...].

Συνεπώς, για τους σκοπούς εφαρμογής του άρθρου 259 Β του γενικού φορολογικού

3 – Απόφαση της 17ης Νοεμβρίου 1993, C-68/92, Συλλογή 1993, σ. I-5881.

κώδικα, συνιστούν παροχές διαφημιστικών υπηρεσιών πράξεις οι οποίες αποσκοπούν στην προώθηση της πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών και οι οποίες παρέχονται απευθείας από τον παρέχοντα υπηρεσίες σε διαφημιζόμενο υποκείμενο στον φόρο.

Συνεπώς, η υπηρεσία πρέπει να παρέχεται απευθείας στον διαφημιζόμενο και να του χρεώνεται.»

8. Ως συνέπεια της τελευταίας παραγράφου του άρθρου 259 Β, οι Γάλλοι παρέχοντες διαφημιστικές υπηρεσίες δεν υποχρεούνται να χρεώνουν τον ΦΠΑ όταν παρέχουν και χρεώνουν τις υπηρεσίες τους σε λήπτη εγκατεστημένο εκτός Κοινότητας ή σε λήπτη υποκείμενο στον φόρο και εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος. Το προαναφερθέν απόσπασμα της εγκυκλίου συνεπάγεται ότι η εξαίρεση του άρθρου 259 Β, η οποία αντανακλά το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας, έχει εφαρμογή μόνον όταν οι υπηρεσίες παρέχονται απευθείας από παρέχοντα υπηρεσίες σε διαφημιζόμενο υποκείμενο στον φόρο. (Ως «διαφημιζόμενος» εννοείται, εδώ και κατωτέρω, ο λήπτης εκείνων των υπηρεσιών που αποσκοπούν στην προώθηση των πωληθέντων από αυτόν προϊόντων ή υπηρεσιών.) Επομένως, η εξαίρεση αυτή έχει εφαρμογή σε υπηρεσίες που παρέχονται απευθείας στον διαφημιζόμενο από διαφημιστικό γραφείο ή από άλλον παρέχοντα υπηρεσίες. Ωστόσο, όπως προκύπτει από την εγκύκλιο, δεν έχει εφαρμογή σε διαφημιστικές υπηρεσίες που παρεστέθησαν όχι απευθείας στον διαφημιζόμενο, αλλά εμμέσως, μέσω διαφημιστικού γραφείου, από παρέχοντα υπηρεσίες εγκατεστημένο στη Γαλλία, ανεξαρτήτως του τύπου εγκαταστάσεως του διαφημιζομένου ή του διαφημιστικού γραφείου.

Τα πραγματικά περιστατικά και το προδικαστικό ερώτημα

9. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, το Syndicat des producteurs independants (στο εξής: SPI), είναι μια επαγγελματική οργάνωση που εκπροσωπεί τα συμφέροντα των Γάλλων παραγωγών ταινιών, συμπεριλαμβανομένων των παραγωγών διαφημιστικών ταινιών.

10. Κατόπιν διενέξεων μεταξύ των μελών του SPI και των γαλλικών φορολογικών αρχών, το SPI άσκησε ενώπιον του Conseil d'Etat αίτηση ακυρώσεως κατά της εγκυκλίου, με το επιχείρημα ότι η τελευταία αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 259 Β του γενικού φορολογικού κώδικα και του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας, στον βαθμό που αυτή αποκλείει από το πεδίο εφαρμογής των άρθρων αυτών την παροχή διαφημιστικών ταινιών μέσω διαφημιστικών γραφείων.

11. Εκτιμώντας ότι η αίτηση ακυρώσεως έθετε ζήτημα ερμηνείας κοινοτικού δικαίου, το Conseil d'Etat υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 της Συνθήκης ΕΚ, στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Νοούνται ως παροχές διαφημιστικών υπηρεσιών, όπως αυτές μνημονεύονται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, της 17ης Μαΐου 1977, όταν πρόκειται για πράξεις που αποσκοπούν στην προώθηση της πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών, μόνον υπηρεσίες που παρέχο-

νται απευθείας και χρεώνονται από παρέχοντα υπηρεσίες σε διαφημιζόμενο υποκείμενο στον φόρο, εξαιρουμένων των υπηρεσιών ίδιας φύσεως που παρέχονται εμμέσως στον διαφημιζόμενο και χρεώνονται σε τρίτον, ο οποίος τις χρεώνει εκ νέου στον διαφημιζόμενο;»

12. Το SPI, η Γαλλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις. Το SPI, η Γαλλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή εκπροσωπήθηκαν κατά τη συνεδρίαση της 9ης Νοεμβρίου 2000.

13. Το SPI και η Επιτροπή καλούν το Δικαστήριο να απαντήσει αποφαστικά στο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου. Ισχυρίζονται ότι η ερμηνεία της Γαλλικής Κυβερνήσεως αντίκειται στο γράμμα και στον σκοπό του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', και ότι οδηγεί, στην πράξη, σε παράδοξα αποτελέσματα. Η Επιτροπή ισχυρίζεται επιπλέον ότι η ερμηνεία της Γαλλικής Κυβερνήσεως αντίκειται στην αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ. Η Γαλλική Κυβέρνηση υπερασπίζεται την ερμηνεία της σχετικά με το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας και καλεί το Δικαστήριο να απαντήσει καταφατικά στο προδικαστικό ερώτημα. Ισχυρίζεται ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', ως εξαίρεση από το γενικό κανόνα που θέτει το άρθρο 9, παράγραφος 1, πρέπει να ερμηνεύεται στενά και ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται από παραγωγούς ταινιών σε διαφημιστικά γραφεία διαφέρουν εκ φύσεως από εκείνες που παρέχονται απευθείας στους διαφημιζόμενους και ότι, συνεπώς, η ερμηνεία της συνάδει προς την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ.

Ανάλυση

14. Η απάντηση στο υποβληθέν από το Conseil d'État προδικαστικό ερώτημα πρέπει να λάβει υπόψη το γεγονός ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', αποτελεί κανόνα συγκρούσεως διατάξεων περί καθορισμού του τύπου φορολογήσεως των παραχών διαφημιστικών υπηρεσιών και, συνεπώς, της οριοθετήσεως των αρμοδιοτήτων των κρατών μελών. Επομένως, σύμφωνα με την κοινοτική νομολογία, η έννοια της «παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών» είναι κοινοτική έννοια, η οποία πρέπει να ερμηνεύεται ομοιόμορφα, προκειμένου να αποφεύγεται η διπλή φορολογία ή η μη φορολόγηση που μπορούν να απορρεύσουν από διστάμενες ερμηνείες⁴. Συνεπάγεται επίσης ότι, αντιθέτως προς τους ισχυρισμούς της Γαλλικής Κυβερνήσεως, δεν συντρέχει λόγος να δοθεί στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στενή ερμηνεία. Επομένως, σύμφωνα με πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η παράγραφος 1 του άρθρου 9 ουδόλως υπερισχύει της παραγράφου 2 της διατάξεως αυτής. Το ερώτημα που τίθεται για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση είναι αν (η φορολογητέα πράξη) εμπίπτει σε μία από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 9, παράγραφος 2· αν η απάντηση στο ερώτημα αυτό είναι αρνητική, η περίπτωση εμπίπτει στην παράγραφο 1⁵.

15. Το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', αφορά «διαφημιστικές υπηρεσίες» οι οποίες παρέχονται σε «κλίπτες εγκατεστημένους εκτός Κοινότητας ή [...] εντός της Κοινότητας

4 – Απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, προλαμβανόμενη στην υποσημείωση 3, σκέψη 14. Βλ. επίσης τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Gulmann επί της υποθέσεως 283/84, Trans Tirreno (απόφαση της 23ης Ιανουαρίου 1986, Συλλογή 1986, σ. 231, σημείο 10).

5 – Απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-327/94, Dudda (Συλλογή 1996, σ. I-4595, σκέψη 21)· απόφαση της 6ης Μαρτίου 1997, C-167/95, Linthorst κ.λπ. (Συλλογή 1997, σ. I-1195, σκέψη 11).

αλλά εκτός της χώρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες». Προκειμένου να δοθεί στο αιτούν δικαστήριο απάντηση που να του επιτρέπει να εκδώσει απόφαση στην παρούσα υπόθεση, είναι αναγκαίο να προσδιοριστεί ο λήπτης και να διασαφηνιστεί η έννοια της «παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών».

Ο λήπτης

16. Προκειμένου να προσδιοριστεί ο λήπτης των «παροχών διαφημιστικών υπηρεσιών», πρέπει να γίνει διάκριση στις ακόλουθες περιπτώσεις.

17. Η πρώτη περίπτωση αφορά παρέχοντα υπηρεσίες, για παράδειγμα παραγωγό ταινιών, ο οποίος συμφωνεί, χωρίς τη μεσολάβηση διαφημιστικού γραφείου, να παρέχει υπηρεσίες και να τις χρεώνει στον διαφημιζόμενο. Στην περίπτωση αυτή υπάρχει μία μόνο φορολογητέα πράξη και λήπτης είναι ο διαφημιζόμενος. Το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', έχει, συνεπώς, εφαρμογή — υπό την προϋπόθεση ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες μπορούν δικαιολογημένα να θεωρηθούν ως «παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών» — όταν ο παραγωγός ταινιών είναι εγκατεστημένος στη Γαλλία και ο διαφημιζόμενος είναι εγκατεστημένος εκτός Κοινότητας ή σε άλλο κράτος μέλος.

18. Η δεύτερη περίπτωση αφορά παρέχοντα υπηρεσίες, για παράδειγμα παραγωγό ταινιών, ο οποίος παρέχει και χρεώνει απευθείας τις υπηρεσίες στον διαφημιζόμενο, αλλά μέσω διαφημιστικού γραφείου. Στην

περίπτωση αυτή υπάρχουν δύο φορολογητέες πράξεις. Η πρώτη έγκειται στην παροχή υπηρεσιών από τον παραγωγό ταινιών στον διαφημιζόμενο. Στην πράξη αυτή λήπτης είναι ο διαφημιζόμενος. Ο τελευταίος είναι εκείνος που παραγγέλλει υπηρεσίες μέσω του διαφημιστικού γραφείου, τις χρησιμοποιεί για την προώθηση των προϊόντων του και τις αγοράζει⁶. Το διαφημιστικό γραφείο ενεργεί ως απλός μεσάζων μεταξύ του παρέχοντος τις υπηρεσίες και του διαφημιζόμενου και δεν δύναται, επομένως, να θεωρηθεί ως λήπτης. Συνεπώς, όπως και στην προαναφερθείσα περίπτωση, το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', έχει εφαρμογή — υπό την προϋπόθεση ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες μπορούν δικαιολογημένα να θεωρηθούν ως «παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών» — όταν ο παραγωγός ταινιών είναι εγκατεστημένος στη Γαλλία και ο διαφημιζόμενος είναι εγκατεστημένος εκτός Κοινότητας ή σε άλλο κράτος μέλος. Συνεπώς, ο τόπος εγκαταστάσεως του διαφημιστικού γραφείου είναι αδιάφορος. Η δεύτερη πράξη έγκειται στην παροχή από το διαφημιστικό γραφείο υπηρεσίας, η οποία συνίσταται στο να δράσει αυτό ως μεσάζων μεταξύ του παραγωγού ταινιών και του διαφημιζόμενου. Και εδώ επίσης, λήπτης είναι ο διαφημιζόμενος. Ο τόπος παροχής της πράξης αυτής καθορίζεται από το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', και ιδίως από το τελευταίο του εδάφιο, το οποίο αφορά «παροχές υπηρεσιών πραγματοποιούμενες από διαμεσολαβούντα πρόσωπα, τα οποία ενεργούν επ' ονόματι και για λογαριασμό τρίτου, όταν τα πρόσωπα αυτά μεσολαβούν για παροχές υπηρεσιών που αναφέρονται στην παρούσα περίπτωση ε».

19. Το γαλλικό δίκαιο, όπως αναπτύσσεται στο σημείο III της εγκυκλίου, φαίνεται να συνάδει προς το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', όσον αφορά τις δύο παραπάνω

6 — Βλ. πιο κάτω, σημείο 29.

περιπτώσεις. Υπάρχει όμως και μια τρίτη περίπτωση που παρουσιάζει ορισμένες δυσκολίες.

20. Η περίπτωση αυτή παρουσιάζεται όταν, κατόπιν συμφωνίας μεταξύ του διαφημιστικού γραφείου και του παρέχοντος υπηρεσίες (όπως για παράδειγμα, ενός παραγωγού ταινιών), ο τελευταίος παρέχει και χρεώνει τις υπηρεσίες του στο γραφείο, το οποίο με τη σειρά του τις παρέχει και τις χρεώνει στον διαφημιζόμενο. Οι διάδικοι δεν παρουσίασαν στο Δικαστήριο αναλυτικά επιχειρήματα σχετικά με τον προσδιορισμό του λήπτη στην περίπτωση αυτή. Κατά τη συνεδρίαση, η Γαλλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή φάνηκε να υιοθετούν την άποψη ότι η — έμμεση — παροχή υπηρεσιών από τον παραγωγό ταινιών σε διαφημιζόμενο πρέπει να θεωρηθεί ως μία και μοναδική πράξη, κατά την οποία λήπτης είναι ο διαφημιζόμενος.

21. Ωστόσο, νομίζω ότι πρέπει να αναγνωριστεί η ύπαρξη δύο φορολογητέων πράξεων στην περίπτωση αυτή. Η πρώτη έγκειται στην παροχή υπηρεσιών από τον παραγωγό ταινιών στο διαφημιστικό γραφείο. Για τους σκοπούς της πράξεως αυτής, λήπτης είναι το διαφημιστικό γραφείο. Επομένως, το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', έχει εφαρμογή στην πράξη αυτή — υπό την προϋπόθεση ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες μπορούν δικαιολογημένα να θεωρηθούν ως «παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών» — όταν ο παραγωγός ταινιών είναι εγκατεστημένο στη Γαλλία και το διαφημιστικό γραφείο είναι εγκατεστημένος εκτός Κοινότητας ή σε άλλο κράτος μέλος. Η δεύτερη πράξη συνιστά παροχή υπηρεσιών από το διαφημιστικό γραφείο προς τον διαφημιζόμενο. Εδώ λήπτης είναι ο διαφημιζόμενος. Επομένως, το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', έχει εφαρμογή — υπό την προϋπόθεση ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες μπορούν δικαιολο-

γημένα να θεωρηθούν ως «παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών» — όταν το διαφημιστικό γραφείο είναι εγκατεστημένο στη Γαλλία και ο διαφημιζόμενος είναι εγκατεστημένος εκτός Κοινότητας ή σε άλλο κράτος μέλος.

22. Ωστόσο, σύμφωνα με το σημείο III της εγκυκλίου, η παροχή υπηρεσιών από παρέχοντα υπηρεσίες στη Γαλλία σε διαφημιστικό γραφείο εγκατεστημένο εκτός Κοινότητας ή σε άλλο κράτος μέλος δεν εμπίπτει στο άρθρο 259 Β του γενικού φορολογικού κώδικα και οι παρέχοντες υπηρεσίες πρέπει, συνεπώς, να εισπράττουν το γαλλικό ΦΠΑ επί των παροχών αυτών. Προκειμένου να εξεταστεί αν αυτό συνάδει προς την έκτη οδηγία, επιβάλλεται η ερμηνεία της έννοιας «παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών» κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε'.

Παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών

23. Η Γαλλική Κυβέρνηση φρονεί ότι διαφημιζόμενος που συνάπτει απευθείας σύμβαση με παραγωγό ταινιών αγοράζει διαφημιστικές υπηρεσίες από τον παραγωγό αυτόν. Ωστόσο, το διαφημιστικό γραφείο που συνάπτει σύμβαση με παραγωγό ταινιών δεν αγοράζει διαφημιστικές υπηρεσίες. Αγοράζει υπηρεσία, η οποία συνίσταται στην παραγωγή ταινίας. Το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', και το δεύτερο εδάφιο του έχουν, επομένως, εφαρμογή μόνον όταν η σχετική υπηρεσία παρέχεται και χρεώνεται στον διαφημιζόμενο, τελικό καταναλωτή. Η εγκύκλιος, που συνεπάγεται τον αποκλεισμό από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 259 Β του γενικού φορολογικού κώδικα υπηρεσιών παρασχεθεισών από παραγωγούς ταινιών σε

διαφημιστικά γραφεία, συνάδει, συνεπώς, με την έκτη οδηγία.

24. Δεν βρίσκω το επιχείρημα αυτό καθόλου πειστικό ως γενική αρχή.

25. Με την απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι, προκειμένου να καθορισθεί αν η πράξη συνιστά παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, «πρέπει κάθε φορά να λαμβάνονται υπόψη όλες οι περιστάσεις που αφορούν την οικεία παροχή»⁷. Η γαλλική εγκύκλιος φαίνεται να αποκλείει μια τέτοια εκτίμηση της φύσεως των υπηρεσιών που παρεσχέθησαν από παρέχοντες, όπως για παράδειγμα παραγωγούς ταινιών, σε διαφημιστικά γραφεία. Το Δικαστήριο αποφάνθηκε, επίσης στην απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, ότι «η έννοια της διαφήμισης συνεπάγεται κατ' ανάγκη τη μετάδοση μηνύματος προοριζομένου να ενημερώσει τους καταναλωτές για την ύπαρξη και τις ιδιότητες ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας, με σκοπό την αύξηση των πωλήσεων»⁸. Γίνεται, επομένως, φανερό ότι, υπ' αυτήν την ερμηνεία, στην έννοια «παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών» εμπίπτουν υπηρεσίες οι οποίες παρέχονται σε διαφημιζόμενο μέσω διαφημιστικού γραφείου. Επιπλέον, όπως είπε και ο γενικός εισαγγελέας Gulmann στις προτάσεις του επί της αυτής υποθέσεως, «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»⁹.

26. Συνεπώς, αν και μπορεί να υπάρξουν περιπτώσεις στις οποίες οι υπηρεσίες που παρεσχέθησαν από παραγωγό ταινιών σε διαφημιστικό γραφείο δεν είναι δυνατό να θεωρηθούν ως «παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών», η διάταξη αυτή δεν περιορίζεται σε υπηρεσίες που παρέχονται και χρεώνονται απευθείας από παρέχοντα υπηρεσίες σε διαφημιζόμενο υποκείμενο στον φόρο.

27. Ο περιορισμός του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', σε υπηρεσίες που παρέχονται απευθείας έρχεται ίσως σε αντίθεση με τον σκοπό του άρθρου 9, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

28. Όπως προκύπτει από την έβδομη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας¹⁰, σκοπός του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', είναι να εξασφαλιστεί ότι ο ΦΠΑ καταβλήθηκε στη χώρα του προσώπου εντός του οποίου παρασχέθησαν οι υπηρεσίες «όπου το κόστος υπεισέρχεται στην τιμή των αγαθών». Το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι «ο κοινοτικός νομοθέτης έκρινε ότι, στο μέτρο που ο λήπτης πωλεί συνήθως τα εμπορεύματα ή παρέχει τις υπηρεσίες που αποτελούν

7 — Απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 3, σκέψη 17.

8 — Απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 3, σκέψη 16.

9 — Σημείο 19 των προτάσεων.

10 — Παρατεθείσα στο σημείο 3.

αντικείμενο της διαφημίσεως 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»¹¹. Αν και αληθεύει ίσως, όπως ισχυρίζεται η Γαλλική Κυβέρνηση, ότι το κόστος παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών δεν περιλαμβάνεται *αμέσως* στην τιμή των αγαθών ή/και των υπηρεσιών που πωλούνται από τον διαφημιζόμενο όταν η υπηρεσία παρέχεται και χρεώνεται σε διαφημιστικό γραφείο, εντούτοις, το κόστος της υπηρεσίας θα συμπεριληφθεί *ενδεχομένως* — όπως υπογραμμίζουν το SPI και η Επιτροπή — στην τιμή των αγαθών αυτών, καθότι το διαφημιστικό γραφείο θα χρεώσει στον διαφημιζόμενο το κόστος της υπηρεσίας ταυτοχρόνως με την αμοιβή του.

29. Τέλος, το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', πρέπει να ερμηνευθεί εντός του πλαισίου του συστήματος του ΦΠΑ στο σύνολο του καθώς και ενόψει των αρχών που διέπουν το σύστημα αυτό.

30. Συναφώς, πρέπει να υπομνηστεί ότι ο ΦΠΑ είναι φόρος καταναλώσεως. Ο ΦΠΑ, αν και καταβάλλεται από προμηθευτές αγαθών και παρέχοντες υπηρεσίες, επιβαρύνει πάντοτε τον τελικό καταναλωτή. Νομίζω ότι είναι αμφίβολο το κατά πόσο η ερμηνεία της έννοιας «παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών», σύμφωνα με την εγκύκλιο, συνάδει προς την αρχή αυτή. Διαφημιστικό γραφείο που αγοράζει διαφημιστικές υπηρεσίες από παρέχοντα υπηρεσίες εγκατεστημένο στη Γαλλία, όπως για παράδειγμα παραγωγό ταινιών, καταβάλλει τον ΦΠΑ επί της τιμής της υπηρεσίας αυτής στη Γαλλία. Ο

ΦΠΑ θα προστεθεί από το διαφημιστικό γραφείο στην τιμή της υπηρεσίας, η οποία θα χρεωθεί στον διαφημιζόμενο. Αν, όμως, ο διαφημιζόμενος είναι εγκατεστημένος εκτός Κοινότητας ή σε άλλο κράτος μέλος, εκτός Γαλλίας, δεν μπορεί να εκπέσει του ΦΠΑ αυτού στην εθνική του δήλωση για τον ΦΠΑ. Ο διαφημιζόμενος θα επιβαρυνθεί με τον ΦΠΑ, εκτός αν μπορέσει να επιτύχει επιστροφή του ΦΠΑ από τις αρμόδιες γαλλικές αρχές. Όταν θεοπίστιμη το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας, δεν υπήρχε κοινοτικός μηχανισμός τέτοιου είδους επιστροφής. Η όγδοη οδηγία περί ΦΠΑ¹² εισήγαγε, εν συνεχεία, μηχανισμό επιστροφής φόρου, αλλά ο μηχανισμός αυτός είναι βραδύτερος και επιβαρύνει τη διαδικασία περισσότερο απ' ό,τι η άμεση έκπτωση του ΦΠΑ κατά την εθνική δήλωση του διαφημιζομένου.

31. Πρέπει επίσης να υπομνηστεί ότι ο ΦΠΑ διέπεται από την αρχή της ουδετερότητας. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, ο ΦΠΑ πρέπει να είναι ο ίδιος για όμοια προϊόντα και υπηρεσίες και να παραμένει πάντοτε ανάλογος προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, ανεξαρτήτως του αριθμού των σταδίων της εμπορικής αλυσίδας. Η Γαλλική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι ερμηνεία της «παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών», που περιέχει η εγκύκλιος, συνάδει με την αρχή αυτή, καθότι διαφημιστικές υπηρεσίες που παρέχονται και χρεώνονται απευθείας σε διαφημιζόμενο, τελικό καταναλωτή, διαφέρουν εκ φύσεως από την παροχή υπηρεσιών που συνίστανται στην παραγωγή ταινιών παρεσχεθέντων σε διαφημιστικό γραφείο¹³.

12 — Όγδοη οδηγία 79/1072/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 6ης Δεκεμβρίου 1979, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκειμένους στο φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 111).

13 — Βλ. ανωτέρω τα σημεία 23 και 26.

11 — Απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, προπαραεπίθεσια στην υποσημείωση 3, σκέψη 15.

32. Δεν θεωρώ πειστικό το επιχείρημα. Όπως εξήγησα και παραπάνω, η διάκριση μεταξύ παροχών διαφημιστικών υπηρεσιών και άλλων υπηρεσιών που παρεσχέθησαν από παραγωγούς ταινιών δεν εξαρτάται αποκλειστικά από το αν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε διαφημιζόμενο, τελικό κατα-

ναλωτή, ή σε διαφημιστικό γραφείο. Προκειμένου να καθοριστεί αν μια υπηρεσία συνιστά «διαφημιστική υπηρεσία» κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', πρέπει σε κάθε περίπτωση να λαμβάνονται υπόψη όλες οι περιστάσεις που αφορούν την οικεία υπηρεσία.

Πρόταση

33. Προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου ως ακολούθως:

«Το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', δεύτερο εδάφιο, 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, σχετικά με την παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, έχει εφαρμογή όχι μόνο σε υπηρεσίες που παρέχονται απευθείας και χρεώνονται από παρέχοντα υπηρεσίες σε διαφημιζόμενο υποκείμενο στον φόρο, αλλά και σε υπηρεσίες που παρέχονται εμμέσως στον διαφημιζόμενο και χρεώνονται σε τρίτον, ο οποίος τις χρεώνει με τη σειρά του στον διαφημιζόμενο.»