

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ
της 17ης Νοεμβρίου 1993 *

Στην υπόθεση C-69/92,

Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Thomas F. Cusack, νομικό σύμβουλο, και την Edith Buissart, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας, με αντίκλητο στο Λουξεμβούργο τον Nicola Anneschino, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας, Centre Wagner, Kirchberg,

προσφεύγουσα,

κατά

Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου,

καθού,

που έχει ως αντικείμενο να αναγνωριστεί ότι το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, μη υπάγοντας ορισμένες οικονομικές πράξεις στην έννοια της «παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών» του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', 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), παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την εν λόγω οδηγία και τη Συνθήκη ΕΟΚ,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

συγκείμενο από τους Ο. Due, Πρόεδρο, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida και M. Díez de Velasco, προέδρους τμήματος, Κ. Ν. Κακούρη, F. A. Schockweiler, F. Grévisse, M. Zuleeg και P. J. G. Kapteyn, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: C. Gulmann

γραμματέας: Louterman-Hubeau, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε την Επιτροπή κατά τη συνεδρίαση της 25ης Μαΐου 1993,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 13ης Ιουλίου 1993,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 6 Μαρτίου 1992, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων άσκησε, δυνάμει του άρθρου 169 της Συνθήκης ΕΟΚ, προσφυγή με την οποία επιδιώκει να αναγνωριστεί ότι το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, μη υπάγοντας ορισμένες οικονομικές πράξεις (ιδίως συνεντεύξεις Τύπου, σεμινάρια, δεξιώσεις μετά ποτού, ψυχαγωγικές παραστάσεις και εκμίσθωση διαφημιστικών χώρων) στην έννοια της «παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών» του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', 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), παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την εν λόγω οδηγία και τη Συνθήκη ΕΟΚ.
- 2 Στην έβδομη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας, όπου εξετάζεται το ζήτημα του τόπου των φορολογητέων πράξεων, το οποίο είχε προκαλέσει συγκρούσεις αρμοδιότητας μεταξύ των κρατών μελών, ιδίως όσον αφορά την παράδοση αγαθών με συναρμολόγηση και την παροχή υπηρεσιών, ορίζονται τα εξής:

«(...) 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 το κόστος υπεισέρχεται στην τιμή των αγαθών».

- 3 Επιδιώκοντας τον σκοπό που αναφέρει η αιτιολογική αυτή σκέψη, το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ορίζει:

«ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται [κατ' αρχήν] η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες (...)».

- 4 Η παράγραφος 2 του ίδιου άρθρου εισάγει ορισμένες εξαιρέσεις από την αρχή αυτή. Σχετικά με τις παροχές διαφημιστικών υπηρεσιών, η παράγραφος αυτή προβλέπει τα εξής:

«Εντούτοις:

(...)

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 μονίμου εκείνης εγκαταστάσεώς του για την οποία παρεσχέθησαν οι υπηρεσίες αυτές, ελλείψει δε τούτων ο τόπος της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του:

(...)

— παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών.»

- 5 Η τελευταία αυτή διάταξη περιελήφθη στο άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο ε', του λουξεμβουργιανού νόμου περί ΦΠΑ, της 12ης Φεβρουαρίου 1979 (Mémorial A, αριθ. 23, σ. 453). Το διάταγμα του Μεγάλου Δουκάτου, της 7ης Μαρτίου 1980, περί καθορισμού των ορίων και των προϋποθέσεων εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή του ΦΠΑ (Mémorial A, αριθ. 16, σ. 238),

επιδιώκει να οριοθετήσει τις διαφορές με μειωμένο συντελεστή φορολογητέες πράξεις. Το άρθρο του 4, στοιχείο ε', ορίζει τις παροχές διαφημιστικών υπηρεσιών ως «οποιαδήποτε διαφήμιση εν γένει και ιδίως αυτή που πραγματοποιείται στις εφημερίδες, τα περιοδικά, τα βιβλία, τα φυλλάδια, τα προγράμματα συναυλιών, θεάτρων ή άλλων εκδηλώσεων, με συνήθεις ή φωτεινές αφίσες, με προβολή ταινιών ή διαφανειών, καθώς και από τηλεοράσεως ή με ραδιοφωνική μετάδοση (...)».

6 Από τη δικογραφία προκύπτει ότι, απαντώντας σε αίτημα ενημερώσεως εκ μέρους της Επιτροπής, η λουξεμβουργιανή διοίκηση επισήμανε, με έγγραφο της 6ης Δεκεμβρίου 1988, ότι, σύμφωνα με τη δική της ερμηνεία, το άρθρο 4, στοιχείο ε, του διατάγματος του Μεγάλου Δουκάτου δεν αφορούσε:

α) την πώληση, στο πλαίσιο διαφημιστικής εκστρατείας, ενσωμάτων κινητών αγαθών· ο τύπος φορολογήσεως αυτής της πράξεως είναι εκείνος που προβλέπεται από το άρθρο 8 της έκτης οδηγίας·

β) τις παροχές που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο «δημοσίων σχέσεων» επ' ευκαιρία εκδηλώσεων, όπως είναι οι συνεντεύξεις Τύπου, τα σεμινάρια, οι δεξιώσεις μετά ποτού, οι ψυχαγωγικές παραστάσεις (...)· οι παροχές αυτές αυτές φορολογούνται στη χώρα όπου εκτελούνται υλικώς·

γ) η μίσθωση ακινήτων που χρησιμοποιούνται για διαφημίσεις, δεδομένου ότι η πράξη αυτή δεν συνιστά παροχή διαφημιστικής υπηρεσίας.

7 Εκτιμώντας ότι η διάκριση μεταξύ των παροχών διαφημιστικών υπηρεσιών στην οποία προβαίνει το διάταγμα του Μεγάλου Δουκάτου, όπως αυτό εφαρμόζεται από τη λουξεμβουργέζικη διοίκηση, είναι ασυμβίβαστη προς το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας, η Επιτροπή κίνησε, στις 20 Οκτωβρίου 1989, τη διαδικασία του άρθρου 169 της Συνθήκης ΕΟΚ, τάσσοντας προθεσμία στο Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου για να διατυπώσει τις παρατηρήσεις του.

- 8 Με την από 12 Φεβρουαρίου 1990 απάντησή της, η Κυβέρνηση του Μεγάλου Δουκάτου υποστήριξε ότι:
- α) η συσταλτική ερμηνεία της εθνικής διοικήσεως συμβιβάζεται με το κοινωνικό δίκαιο, εφόσον στηρίζεται στη νομολογία του Δικαστηρίου (απόφαση της 14ης Μαΐου 1985, 139/84, Van Dijk's Boekhuis, Συλλογή 1985, σ. 1405).
 - β) η ερμηνεία αυτή ενισχύθηκε από μια γνωμοδότηση των υπηρεσιών της Επιτροπής στο πλαίσιο της επιτροπής του ΦΠΑ.
 - γ) η μη υπαγωγή στον ΦΠΑ της παραδόσεως αγαθών, στο πλαίσιο διαφημιστικής εκστρατείας, εξηγείται από το γεγονός ότι η ερμηνεία της διοικήσεως αφορούσε την έννοια των «παροχών διαφημιστικών υπηρεσιών».
- 9 Η Επιτροπή, μη δυναμένη να συμφωνήσει με τα προβληθέντα από τη Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση επιχειρήματα, διατύπωσε στις 6 Σεπτεμβρίου 1991 αιτιολογημένη γνώμη, στην οποία δεν δόθηκε απάντηση. Κατόπιν αυτού, η Επιτροπή άσκησε την παρούσα προσφυγή.
- 10 Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, αν και κλητεύθηκε προσηκόντως, δεν κατέθεσε κανένα υπόμνημα εντός της ταχθείσας σ' αυτό προθεσμίας. Επικαλούμενη το άρθρο 94, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, η Επιτροπή ζήτησε από το Δικαστήριο να δεχθεί τα αιτήματά της.
- 11 Στην έκθεση ακροατηρίου αναπτύσσονται διεξοδικώς η εξέλιξη της διαδικασίας καθώς και οι ισχυρισμοί και τα επιχειρήματα των διαδίκων. Τα στοιχεία αυτά της δικογραφίας δεν επαναλαμβάνονται κατωτέρω παρά μόνον καθόσον απαιτείται για τη συλλογιστική του Δικαστηρίου.

- 12 Έν προκειμένω, το Δικαστήριο αποφαινεται ερήμην. Επομένως, σ' αυτό εναπόκειται, σύμφωνα με το άρθρο 94, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, να εξετάσει το παραδεκτό της προσφυγής και να εξακριβώσει αν τα αιτήματα της προσφεύγουσας φαίνονται βάσιμα.
- 13 Όσον αφορά το παραδεκτό, πρέπει να υπομνησθεί ότι, σύμφωνα με πάγια νομολογία (βλ., ιδίως, απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 1992, C-210/91, Επιτροπή κατά Ελληνικής Δημοκρατίας, Συλλογή 1992, σ. I-6735, σκέψη 10), η προσφυγή που ασκείται δυνάμει του άρθρου 169 της Συνθήκης ΕΟΚ μπορεί να στηρίζεται μόνο στους λόγους και ισχυρισμούς που έχουν ήδη διατυπωθεί στην αιτιολογημένη γνώμη. Έν προκειμένω, η αιτίαση που αφορά τη μίσθωση ακινήτων που χρησιμοποιούνται για διαφημίσεις δεν περιλαμβάνόταν στην αιτιολογημένη γνώμη. Συνεπώς, πρέπει να κριθεί απαράδεκτη.
- 14 Όσον αφορά τις αιτιάσεις που αφορούν την πώληση ενσωμάτων κινητών αγαθών στο πλαίσιο διαφημιστικής εκστρατείας και τις παροχές που πραγματοποιούνται κατά τις διάφορες εκδηλώσεις «δημοσίων σχέσεων» (συνεντεύξεις Τύπου, σεμινάρια, δεξιώσεις μετά ποτού, ψυχαγωγικές παραστάσεις, κ.λπ.), πρέπει να εξετασθεί αν οι οικείες πράξεις συνιστούν παροχές διαφημιστικών υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας.
- 15 Το τελευταίο αυτό άρθρο αποτελεί κανόνα συγκρούσεως διατάξεων περί καθορισμού του τόπου φορολογήσεως των παροχών διαφημιστικών υπηρεσιών και, συνεπώς, της οριοθετήσεως των αρμοδιοτήτων των κρατών μελών. Επομένως, η έννοια των «παροχών διαφημιστικών υπηρεσιών» είναι κοινοτική έννοια, η οποία πρέπει να ερμηνεύεται ομοιόμορφα, προκειμένου να αποφεύγεται η διπλή φορολογία ή η μη φορολόγηση που μπορούν να απορρέυσουν από διστάμενες ερμηνείες.
- 16 Όπως προκύπτει από την προαναφερθείσα έβδομη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας, ο καθορισμός του τόπου 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, πραγματοποιούμενων 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 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. 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.

- 17 Πρέπει να αναφερθεί ότι η έννοια της διαφημίσεως συνεπάγεται κατ' ανάγκη τη διάδοση μηνύματος προοριζομένου να ενημερώσει τους καταναλωτές για την ύπαρξη και τις ιδιότητες ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας, με σκοπό την αύξηση των σχετικών πωλήσεων· αν η διάδοση του μηνύματος αυτού πραγματοποιείται συνήθως με τον προφορικό λόγο, γραπτώς και/ή με εικόνες, διά του Τύπου, του ραδιοφώνου και/ή της τηλεοράσεως, μπορεί επίσης να πραγματοποιείται με τη χρήση, μερική ή ακόμη και αποκλειστική, άλλων μέσων.
- 18 Προκειμένου να καθοριστεί, σε περίπτωση αποκλειστικής χρήσεως άλλων μέσων, αν η οικεία πράξη συνιστά παροχή διαφημιστικής υπηρεσίας κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας, πρέπει κάθε φορά να λαμβάνονται υπόψη όλες οι περιστάσεις που αφορούν την οικεία παροχή. Μια τέτοια περίπτωση, που καθιστά δυνατό τον χαρακτηρισμό μιας παροχής ως παροχής «διαφημιστικής υπηρεσίας», υφίσταται όταν τα χρησιμοποιηθέντα μέσα έχουν παρασχεθεί από διαφημιστικό γραφείο. Πάντως, η εν λόγω ιδιότητα του παρέχοντος τις υπηρεσίες δεν είναι απαραίτητη προϋπόθεση για τον χαρακτηρισμό. Πράγματι, δεν μπορεί να αποκλεισθεί η παροχή διαφημιστικής υπηρεσίας να πραγματοποιείται από επιχείρηση που δεν ασχολείται αποκλειστικώς, ούτε και κυρίως, με τη διαφήμιση, ακόμη και αν η περίπτωση αυτή δεν είναι πολύ πιθανή.
- 19 Επομένως, αρκεί μια πράξη, όπως είναι η πώληση από τον παρέχοντα τις υπηρεσίες στον λήπτη, στο πλαίσιο διαφημιστικής εκστρατείας, ενσωμάτων κινητών αγαθών που διανέμονται δωρεάν στους καταναλωτές ή πωλούνται σ' αυτούς με μειωμένη τιμή, ή η οργάνωση δεξιώσεως μετά ποτού, συνεντεύξεως Τύπου, σεμιναρίου, ψυχαγωγικής παραστάσεως ή άλλων εκδηλώσεων «δημοσίων σχέσεων», να συνεπάγεται τη μετάδοση μηνύματος προοριζομένου να ενημερώσει το κοινό για την ύπαρξη και τις ιδιότητες του προϊόντος ή της υπηρεσίας που αποτελεί αντικείμενο της πράξεως αυτής, με σκοπό να αυξηθούν οι σχετικές πωλήσεις, για να μπορεί να χαρακτηρισθεί ως παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας.

- 20 Το ίδιο ισχύει για κάθε πράξη που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος διαφημιστικής εκστρατείας και που συμβάλλει, εξ αυτού του λόγου, στη μετάδοση του διαφημιστικού μηνύματος. Αυτό συμβαίνει στην περίπτωση της πώλησης από τον παρέχοντα την υπηρεσία στον λήπτη, στο πλαίσιο διαφημιστικής εκστρατείας, ενσωμάτων κινητών αγαθών, ή των παροχών που πραγματοποιούνται κατά τις διάφορες εκδηλώσεις «δημοσίων σχέσεων», ακόμη και αν τα εν λόγω αγαθά και οι εν λόγω παροχές δεν συνεπάγονται, εξεταζόμενα μεμονωμένως, τη μετάδοση διαφημιστικού μηνύματος.
- 21 Από τις προεκτεθείσες σκέψεις προκύπτει ότι το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, μη υπάγοντας στην έννοια της «παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών» του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας την πώληση ενσωμάτων κινητών αγαθών στο πλαίσιο διαφημιστικής εκστρατείας και την παροχή υπηρεσιών στο πλαίσιο διαφόρων εκδηλώσεων «δημοσίων σχέσεων», όπως συνεντεύξεις Τύπου, σεμινάρια, δεξιώσεις μετά ποτού, ψυχαγωγικές παραστάσεις (...), ακόμη και αν οι πράξεις αυτές συνεπάγονται τη μετάδοση διαφημιστικού μηνύματος ή συνδέονται αναπόσπαστα με την εν λόγω μετάδοση, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την εν λόγω οδηγία και τη Συνθήκη ΕΟΚ.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 22 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα. Επειδή το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου ηττήθηκε, πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ

αποφασίζει:

- 1) Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, μη υπάγοντας στην έννοια της «παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών» του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', 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, την πώληση ενσωμάτων κινητών αγαθών στο πλαίσιο διαφημιστικής εκστρατείας και την παροχή υπηρεσιών στο πλαίσιο διαφόρων εκδηλώσεων «δημοσίων σχέσεων», όπως συνεντεύξεις Τύπου, σεμινάρια, δεξιώσεις μετά ποτού, ψυχαγωγικές παραστάσεις (...), ακόμη και αν οι πράξεις αυτές συνεπάγονται τη μετάδοση διαφημιστικού μηνύματος ή συνδέονται αναπόσπαστα με την εν λόγω μετάδοση, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την εν λόγω οδηγία και τη Συνθήκη ΕΟΚ.

2) Καταδικάζει το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου στα δικαστικά έξοδα.

Due	Mancini	Moitinho de Almeida	Díez de Velasco
Κακούρης		Schockweiler	Zuleeg

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 17 Νοεμβρίου 1993.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος

J.-G. Giraud

O. Due