ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 19ης Φεβρουαρίου 2009 *

Στην υπόθεση C-1/08,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, την οποία υπέβαλε το Corte suprema di cassazione (Ιταλία) με απόφαση της 20ής Σεπτεμβρίου 2007, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 2 Ιανουαρίου 2008, στο πλαίσιο της δίκης

Athesia Druck Srl

κατά

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas, πρόεδρο τμήματος, J.-N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh και A. Arabadjiev (εισηγητή), δικαστές,

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston
γραμματέας: L. Hewlett, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 19ης Νοεμβρίου 2008,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Athesia Druck Srl, εκπροσωπούμενη από τους B. Migliucci και T. Kofler, avvocati,

— η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον R. Adam, επικουρούμενο από τον S. Fiorentino, avvocato dello Stato,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους A. Aresu και M. Afonso,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε την γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με τη δέκατη οδηγία 84/386/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 31ης Ιουλίου 1984 (ΕΕ L 208, σ. 58, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Athesia Druck Srl (στο εξής: Athesia Druck) και των Ministero dell'Economia e delle Finanze και Agenzia delle Entrate, με αντικείμενο διορθωτική πράξη επιβολής φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που απεστάλη στην πρώτη για τα φορολογικά έτη 1993 και 1994.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση

3 Η έβδομη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας έχει ως εξής:

«εκτιμώντας ότι ο προσδιορισμός του τόπου των φορολογητέων πράξεων έχει προκαλέσει συγκρούσεις αρμοδιότητας μεταξύ των κρατών μελών, ιδίως όσον αφορά […] 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 δραστηριότητάς του, ο τόπος αυτός πρέπει, εν τούτοις, να θεωρείται ότι κείται στη χώρα του λήπτη, ιδίως για ορισμένες παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται μεταξύ των υποκειμένων στον φόρο, το κόστος των οποίων υπεισέρχεται στην τιμή των αγαθών».

4 Δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, όταν υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος ενεργεί επ' ονόματί του αλλά για λογαριασμό τρίτου, μεσολαβεί σε παρεχόμενες υπηρεσίες, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει προσωπικά τις εν λόγω υπηρεσίες.

5 Το άρθρο 9 της εν λόγω οδηγίας ορίζει:

«1. 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 της συνήθους διαμονής του.

2. Εν τούτοις:

[…]

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 μόνιμης εκείνης εγκατάστασής του για την οποία παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες αυτές, ελλείψει δε τούτων ο τόπος της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του:

[…]

— παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών,

[…]

3. Προς αποφυγή περιπτώσεων διπλής φορολογίας, μη φορολογήσεως ή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, τα κράτη μέλη δύνανται, όσον αφορά τις παροχές υπηρεσιών που αναφέρονται στην παράγραφο 2, στοιχείο ε΄, καθώς και τις μισθώσεις ενσωμάτων κινητών αγαθών, να θεωρούν:

α) τον τόπο παροχής υπηρεσιών, ο οποίος δυνάμει του παρόντος άρθρου κείται στο εσωτερικό της χώρας, ως κείμενο εκτός της Κοινότητας, όταν η πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση πραγματοποιούνται εκτός της Κοινότητας·

β) τον τόπο παροχής υπηρεσιών, ο οποίος δυνάμει του παρόντος άρθρου κείται εκτός της Κοινότητας, ως κείμενο στο εσωτερικό της χώρας, όταν η πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας.

[…]»

6 Το άρθρο 2 της δέκατης τρίτης οδηγίας 86/560/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Νοεμβρίου 1986, για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκειμένους στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι στο έδαφος της Κοινότητας (ΕΕ L 326, σ. 40, στο εξής: δέκατη τρίτη οδηγία), προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Υπό την επιφύλαξη των άρθρων 3 και 4, κάθε κράτος μέλος επιστρέφει σε κάθε υποκείμενο στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο έδαφος της Κοινότητας, υπό τους όρους που ορίζονται κατωτέρω, τον [ΦΠΑ] με τον οποίο επιβαρύνονται οι υπηρεσίες που του έχουν παρασχεθεί […] στο εσωτερικό της χώρας από άλλους υποκειμένους στον φόρο […], στον βαθμό που […] οι υπηρεσίες αυτές χρησιμοποιού-

νται για τις ανάγκες […] των παρεχόμενων υπηρεσιών που αναφέρονται στο άρθρο 1, σημείο 1, στοιχείο β΄, της παρούσας οδηγίας.

2. Τα κράτη μέλη μπορούν να [εξαρτήσουν την επιστροφή] κατά την παράγραφο 1 από τη χορήγηση ανάλογων πλεονεκτημάτων από τα τρίτα κράτη στον τομέα των φόρων κύκλου εργασιών.

3. Τα κράτη μέλη μπορούν να ζητήσουν τον διορισμό [φορολογικού αντιπροσώπου].»

Η εθνική κανονιστική ρύθμιση

7 Το προεδρικό διάταγμα 633, της 26ης Οκτωβρίου 1972, περί επιβολής και ρυθμίσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας (τακτικό συμπλήρωμα της *GURI* αριθ. 292, της 11ης Νοεμβρίου 1972), όπως αυτό ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: διάταγμα περί ΦΠΑ), μεταφέρει στο ιταλικό δίκαιο τις ανωτέρω διατάξεις της έκτης οδηγίας.

8 Το άρθρο 7 του διατάγματος περί ΦΠΑ ορίζει:

«[…]

Λογίζονται ως διενεργηθείσες στο έδαφος του κράτους οι παροχές υπηρεσιών από πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους στο εν λόγω έδαφος ή από πρόσωπα που διαμένουν εκεί και δεν όρισαν την κατοικία τους στην αλλοδαπή, καθώς και από μόνιμες εγκαταστάσεις στην Ιταλία προσώπων κατοικούντων ή διαμενόντων στην αλλοδαπή Λογίζονται ως μη διενεργηθείσες στο έδαφος του κράτους όταν παρέχονται από μόνιμες εγκαταστάσεις στην αλλοδαπή προσώπων κατοικούντων ή διαμενόντων στην Ιταλία. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, ως κατοικία, όσον αφορά τα λοιπά πλην των φυσικών πρόσωπα, νοείται ο τόπος όπου βρίσκεται η καταστατική έδρα τους, ενώ ως διαμονή εκείνη της πραγματικής έδρας.

Κατά παρέκκλιση από το προηγούμενο εδάφιο:

[…]

d) […] λογίζονται ως διενεργηθείσες στο έδαφος του κράτους οι παρεχόμενες διαφημιστικές υπηρεσίες […] καθώς οι συναφείς προς τις ανωτέρω υπηρεσίες διαμεσολαβήσεως και οι συναφείς προς την υποχρέωση αποχής από την άσκησή τους, σε πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους στο εν λόγω έδαφος ή σε πρόσωπα που διαμένουν εκεί και δεν έχουν ορίσει την κατοικία τους στην αλλοδαπή, καθώς και σε μόνιμες εγκαταστάσεις στην Ιταλία προσώπων κατοικούντων ή διαμενόντων στην αλλοδαπή, υπό τον όρο ότι δεν χρησιμοποιούνται εκτός της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας

e) λογίζονται ως διενεργηθείσες στο έδαφος του κράτους οι κατά το προηγούμενο σημείο παρεχόμενες υπηρεσίες σε πρόσωπα κατοικούντα ή διαμένοντα εντός

άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, εφόσον ο λήπτης δεν υπόκειται στον φόρο εντός του κράτους όπου έχει την κατοικία ή τη διαμονή του·

f) λογίζονται ως διενεργηθείσες στο έδαφος του κράτους οι κατά το στοιχείο e) παρεχόμενες υπηρεσίες σε πρόσωπα κατοικούντα ή διαμένοντα εκτός της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, [...], εφόσον γίνεται εκεί χρήση τους· λογίζονται ως διενεργηθείσες στο έδαφος του κράτους οι δεύτερες αυτές παροχές αν προέρχονται από πρόσωπα κατοικούντα ή διαμένοντα στην Ιταλία σε πρόσωπα κατοικούντα ή διαμένοντα εκτός της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, οσάκις γίνεται χρήση τους εντός της Ιταλίας ή άλλου κράτους μέλους της Κοινότητας».

9 Σύμφωνα με το άρθρο 17 του διατάγματος περί ΦΠΑ:

«Υπόκεινται στον φόρο τα πρόσωπα τα οποία παραδίδουν αγαθά και παρέχουν φορολογητέες υπηρεσίες· τα ανωτέρω πρόσωπα οφείλουν να τον καταβάλουν στο δημόσιο ταμείο [...].

Οι απορρέουσες από την εφαρμογή του παρόντος διατάγματος υποχρεώσεις και τα αναγνωριζόμενα δικαιώματα, όσον αφορά πράξεις διενεργούμενες στο έδαφος του κράτους από ή για λογαριασμό προσώπων μη εγκατεστημένων στην Ιταλία, τα οποία δεν διαθέτουν εκεί μόνιμη εγκατάσταση, μπορούν να ασκούνται ή να εκπληρούνται, σύμφωνα με τους συνήθεις όρους, από εκπρόσωπο εγκατεστημένο στο έδαφος του κράτους [...], ο οποίος ευθύνεται αλληλεγγύως με τον προστήσαντα για τις απορρέουσες από την εφαρμογή του παρόντος διατάγματος υποχρεώσεις [...].

Ελλείψει ορισμού εκπροσώπου σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, οι αφορώσες […] τις παρεχόμενες υπηρεσίες στο έδαφος του κράτους εκ μέρους προσώπων εγκατεστημένων στην αλλοδαπή υποχρεώσεις, καθώς και οι αφορώσες τις κατά το άρθρο 3, σημείο 2), παρεχόμενες υπηρεσίες από πρόσωπα εγκατεστημένα στην αλλοδαπή σε πρόσωπα εγκατεστημένα εντός του κράτους υποχρεώσεις πρέπει να εκπληρούνται από τους προμηθευτές ή τους αγοραστές, οι οποίοι […] χρησιμοποιούν τις υπηρεσίες στο πλαίσιο της εκμεταλλεύσεως επιχειρήσεως, της ασκήσεως τέχνης ή επαγγέλματος. […]

Οι διατάξεις του δεύτερου και του τρίτου εδαφίου δεν εφαρμόζονται στις πράξεις που διενεργούν ή που αφορούν μόνιμες εγκαταστάσεις στην Ιταλία προσώπων διαμενόντων στην αλλοδαπή».

10 Εξάλλου, το άρθρο 38 ter του διατάγματος περί ΦΠΑ επαναλαμβάνει κατ' ουσίαν τις διατάξεις της δέκατης τρίτης οδηγίας.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

11 Κατά τα έτη 1993 και 1994, η εταιρία αυστριακού δικαίου Athesia Advertising GmbH (στο εξής: Athesia Advertising), με έδρα το Innsbruck (Αυστρία), αντικείμενο της οποίας ήταν η εκμετάλλευση ενός διαφημιστικού γραφείου, αγόρασε, επ' ονόματί της και για Αυστριακούς και Γερμανούς πελάτες, χώρους αναρτήσεως διαφημίσεων στα ιταλικά ΜΜΕ (εφημερίδες, επιθεωρήσεις, ραδιόφωνο και τηλεόραση), δραστηριοποιούμενη από την Αυστρία, χωρίς να διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στην Ιταλία. Πάντως, η Athesia Advertising είχε ιταλική θυγατρική, και συγκεκριμένα την Athesia Druck, με έδρα το Bressanone (Ιταλία), την οποία όρισε ως φορολογικό εκπρόσωπό της κατ' εφαρμογήν του άρθρου 17 του διατάγματος περί ΦΠΑ.

12 Για τις επίδικες στα πλαίσια της κύριας δίκης παρεχόμενες διαφημιστικές υπηρεσίες εκδίδονταν τιμολόγια με ΦΠΑ. Τα τιμολόγια εκδίδονταν στα δύο ονόματα των εταιριών Athesia Advertising και Athesia Druck. Ακολούθως, η Athesia Advertising προέβαινε, κατά περίπτωση, στην παροχή ιδίων υπηρεσιών προς τους πελάτες της. Μετά την εξόφληση του ΦΠΑ στην Ιταλία, η Athesia Druck ζήτησε από τις ιταλικές φορολογικές αρχές την επιστροφή τους κατ' εφαρμογήν της δέκατης τρίτης οδηγίας.

13 Το 1999, το Ufficio IVA di Bolzano [γραφείο ΦΠΑ του Bolzano (Ιταλία)] κοινοποίησε στην Athesia Druck διορθωτική πράξη περί ΦΠΑ βάσει των δηλώσεων της εν λόγω εταιρίας για τα έτη 1993 και 1994 υπό την ιδιότητά της ως φορολογικού εκπροσώπου της Athesia Advertising, λόγω του ότι, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, δεν εκδόθηκαν τιμολόγια για τις παρασχεθείσες σε Αυστριακούς και Γερμανούς πελάτες της Athesia Advertising διαφημιστικές υπηρεσίες. Υπό την έννοια αυτή τέθηκε εμμέσως το ζήτημα της κατά τόπον εκπληρώσεως των εν λόγω παροχών.

14 Η πράξη περί καταβολής καθυστερούμενου ΦΠΑ συνοδευόταν και από την επιβολή προστίμου.

15 Η Athesia Druck αμφισβήτησε τις ανωτέρω πράξεις ενώπιον του Commissione tributaria di primo grado di Bolzano, το οποίο, με αποφάσεις της 11ης Απριλίου και της 11ης Οκτωβρίου 2000, απέρριψε τις ασκηθείσες από την εν λόγω εταιρία προσφυγές, καθό μέτρο αφορούσαν τον ΦΠΑ, τις έκανε όμως δεκτές καθό μέτρο αφορούσαν την επιβολή προστίμου από το οποίο απηλλάγη η Athesia Druck.

16 Κατ' έφεση, το Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano απέρριψε, με απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2004, τόσο τις προσφυγές της Athesia Druck σχετικά με τον ΦΠΑ, με τον οποίο έκρινε ότι επιβαρύνονταν η εφεσείουσα, όσο και τις αντεφέσεις του Ufficio IVA di Bolzano.

17 Η Athesia Druck άσκησε αναίρεση κατά της ανωτέρω αποφάσεως ενώπιον του Corte suprema di cassazione, a quo δικαστηρίου.

18 Το Corte suprema di cassazione ανέστειλε τη διαδικασία προκειμένου να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Ερωτάται ποιος είναι, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε΄, της έκτης οδηγίας […], ο τόπος της παρεχόμενης διαφημιστικής υπηρεσίας εκ μέρους ενός υποκειμένου στον φόρο, η έδρα του οποίου βρίσκεται στο έδαφος κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, προς αποδέκτη εγκατεστημένο εκτός της Κοινότητας αλλά ο φορολογικός εκπρόσωπος του οποίου βρίσκεται εντός του εδάφους κράτους μέλους. Ειδικότερα δε ερωτάται αν τόπος του αποδέκτη του διαφημιστικού μηνύματος είναι ο τόπος όπου έχει την έδρα της η φορολογική εκπρόσωπος για την Ιταλία της μη κοινοτικής εταιρίας εταιρία, ο τόπος όπου έχει την έδρα της η μη κοινοτική εταιρία η οποία αιτείται την παροχή της διαφημιστικής υπηρεσίας ή ο τόπος του προστηθέντος της μη κοινοτικής εταιρίας;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

19 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, με ποιο τρόπο πρέπει να προσδιοριστεί ο τόπος παρεχόμενων διαφημιστικών υπηρεσιών, κατά την έννοια του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας, σε περίπτωση όπως η επίδικη στα πλαίσια της κύριας δίκης, όπου ο παρέχων υπηρεσίες είναι εγκατεστημένος εντός κράτους μέλους, ενώ ο εγκατεστημένος σε τρίτο κράτος αποδέκτης της υπηρεσίας, μολονότι διαθέτει φορολογικό εκπρόσωπο στο οικείο κράτος μέλος, είναι άλλοτε μεν ο τελικός αποδέκτης, ήτοι ο διαφημιζόμενος, άλλοτε δε ο ενδιάμεσος αποδέκτης, ο οποίος παρέχει επίσης υπηρεσίες για τους δικούς του πελάτες, ήτοι τους διαφημιζομένους.

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

20 Προέχει η υπόμνηση ότι το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας περιλαμβάνει κανόνες προσδιορισμού του τόπου φορολογικής συνδέσεως των παρεχόμενων υπηρεσιών. Ενώ το εν λόγω άρθρο εξαγγέλλει στην παράγραφο 1 αυτού κανόνα γενικής ισχύος, απαριθμεί, στην παράγραφο 2, ορισμένες ειδικές περιπτώσεις φορολογικής συνδέσεως. Σκοπός των εν λόγω διατάξεων είναι η αποφυγή, αφενός, συγκρούσεων αρμοδιότητας που ενδέχεται να οδηγήσουν σε διπλή φορολογία και, αφετέρου, της μη φορολογήσεως εσόδων (βλ. αποφάσεις της 4ης Ιουλίου 1985, 168/84, Berkholz, Συλλογή 1985, σ. 2251, σκέψη 14, της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-327/94, Dudda, Συλλογή 1996, σ. I-4595, σκέψη 20, και της 6ης Νοεμβρίου 2008, C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, Συλλογή 2008, σ. I-8255, σκέψη 24).

21 Οι κατά το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε΄, δεύτερη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, παρεχόμενες διαφημιστικές υπηρεσίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των ανωτέρω ειδικών περιπτώσεων φορολογικής συνδέσεως.

Επί του προσδιορισμού του τόπου παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών δυνάμει του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε΄, της έκτης οδηγίας

22 Όπως προκύπτει από το γράμμα του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε΄, δεύτερη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, ο τόπος των παρεχόμενων διαφημιστικών υπηρεσιών σε λήπτες εγκατεστημένους εκτός της Κοινότητας ή σε υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους εντός της Κοινότητας αλλά εκτός της χώρας του παρέχοντος την υπηρεσία, είναι ο τόπος όπου ο λήπτης έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του ή μόνιμη εγκατάσταση για την οποία παρεσχέθησαν οι υπηρεσίες αυτές, ή ελλείψει τούτων ο τόπος της συνήθους κατοικίας ή διαμονής του.

23 Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε΄, δεύτερη περίπτωση, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται όχι μόνον επί των διαφημιστικών υπηρεσιών που παρέχονται απευθείας και χρεώνονται από τον παρέχοντα τις υπηρεσίες σε διαφημιζόμενο υποκείμενο στον φόρο, αλλά και επί των υπηρεσιών που παρέχονται εμμέσως στον διαφημιζόμενο και χρεώνονται σε τρίτον, ο οποίος τις χρεώνει με τη σειρά του στον διαφημιζόμενο (αποφάσεις της 15ης Μαρτίου 2001, C-108/00, SPI, Συλλογή 2001, σ. I-2361, σκέψη 22, και της 5ης Ιουνίου 2003, C-438/01, Design Concept, Συλλογή 2003, σ. I-5617, σκέψη 17).

24 Εξ αυτού έπεται ότι ο έμμεσος χαρακτήρας των παροχών, απόρροια του γεγονότος ότι παρεσχέθησαν και χρεώθηκαν σε επιχείρηση από τον πρώτο παρέχοντα υπηρεσίες, επιχείρηση στην οποία ανατέθηκε η παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, προτού ακόμη εκδοθεί από αυτήν τιμολόγιο στο όνομα του διαφημιζομένου, δεν παρεμποδίζει την εφαρμογή του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε΄, της έκτης οδηγίας (προπαρατεθείσα απόφαση Design Concept, σκέψη 18).

25 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ρητώς ότι, δυνάμει των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 9, ο καθορισμός του τόπου παροχής υπηρεσιών εξαρτάται αποκλειστικά από εκείνον όπου είναι εγκατεστημένοι ο παρέχων υπηρεσίες και ο λήπτης της επίδικης παροχής, ενώ το εν λόγω άρθρο ουδόλως σημαίνει ότι λαμβάνονται υπόψη μεταγενέστερες από την πρώτη παροχή υπηρεσιών πράξεις (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση Design Concept, σκέψη 26).

26 Έτσι, σε περίπτωση εμμέσως παρεχομένων υπηρεσιών, όπως αυτής στα πλαίσια της κύριας δίκης, όπου εμπλέκονται ένας πρώτος παρέχων υπηρεσίες, ένας διαμεσολαβών λήπτης και ένας διαφημιζόμενος στον οποίο παρέχονται από τον διαμεσολαβούντα λήπτη υπηρεσίες, επιβάλλεται η εξέταση κεχωρισμένως της πράξεως των υπηρεσιών που παρέσχε ο πρώτος παρέχων υπηρεσίες στον διαμεσολαβήσαντα λήπτη για τους σκοπούς του προσδιορισμού του τόπου φορολογήσεως της εν λόγω πράξεως (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση Design Concept, σκέψη 28).

27 Επομένως, σε θέματα παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών, οσάκις ο λήπτης της παροχής είναι εγκατεστημένος εκτός του εδάφους της Κοινότητας, ο τόπος της παροχής είναι, κατ' αρχήν, σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε΄, της έκτης οδηγίας, εκείνος της έδρας του εν λόγω λήπτη, χωρίς να απαιτείται να λαμβάνεται υπόψη το γεγονός ότι ο ίδιος δεν είναι κατ' ανάγκη ο τελικός διαφημιζόμενος.

Επί του προσδιορισμού του τόπου παροχής των διαφημιστικών υπηρεσιών δυνάμει του άρθρου 9, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας

28 Κατά παρέκκλιση από τον εξαγγελλόμενο στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας αποφάσεως κανόνα, το άρθρο 9, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας παρέχει στο κράτος μέλος τη δυνατότητα να θεωρεί, προκειμένου να αποφεύγονται οι περιπτώσεις μη φορολογήσεως των κατά το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε΄, της οδηγίας αυτής παρεχομένων υπηρεσιών, ότι ο τόπος παροχής των υπηρεσιών, ο οποίος βρίσκεται, δυνάμει του εν λόγω άρθρου, εκτός της Κοινότητας, κείται εντός της χώρας όταν η πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση πραγματοποιούνται εντός αυτής.

29 Επιβάλλεται η διευκρίνιση ότι, σε θέματα παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών, λογίζεται ως χώρα εντός της οποίας πραγματοποιείται η πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, η χώρα από την οποία μεταδίδονται τα διαφημιστικά μηνύματα.

30 Πράγματι, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι οι αποδέκτες των εν λόγω υπηρεσιών είναι ενδεχομένως εγκατεσπαρμένοι σε ολόκληρο τον κόσμο, βέβαιο είναι ότι τα ιταλικά ΜΜΕ καλύπτουν πρωτίστως την Ιταλία.

31 Ως εκ τούτου, η πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση των διαφημιστικών μηνυμάτων πρέπει να εκληφθούν, υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, ως πραγματοποιηθείσες στην Ιταλία.

32 Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι, σε περίπτωση εφαρμογής της προβλεπόμενης από την εν λόγω διάταξη ευχερείας και σε κατάσταση όπως η επίδικη της κύριας δίκης, οι φορολογικές αρχές του οικείου κράτους μέλους νομιμοποιούνται, δυνάμει των συνδυασμένων διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας, να θεωρούν τις διαφημιστικές υπηρεσίες που παρέχει ο παρέχων υπηρεσία στον λήπτη, τελικό ή ενδιάμεσο, ως διενεργηθείσες στο έδαφος του κράτους και υπό την έννοια αυτή φορολογήσιμες, αλλά να μην εκλαμβάνουν ως φορολογητέες εκείνες που παρέχει ο ενδιάμεσος λήπτης, ο οποίος είναι εγκατεστημένος εκτός της Κοινότητας, στους δικούς του πελάτες.

33 Παρεχόμενη υπηρεσία, η οποία, σύμφωνα με τα τιθέμενα στο άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας κριτήρια, κείται εκτός της Κοινότητας (ύπαρξη της καταστατικής έδρας εντός τρίτου κράτους και απουσία μόνιμης εγκαταστάσεως εντός κράτους μέλους), και η οποία δεν προβλέπεται στην παράγραφο 2, στοιχείο ε΄, του ιδίου άρθρου, δεν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο της προβλεπόμενης στο άρθρο 9, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας παρεκκλίσεως.

Επί της επιπτώσεως της εννοίας του φορολογικού εκπροσώπου στον προσδιορισμό του τόπου παροχής των διαφημιστικών υπηρεσιών

34 Πρέπει να υπογραμμιστεί ότι ο ορισμός φορολογικού εκπροσώπου, όπως ο μνημονευόμενος, ιδίως, στο άρθρο 2, παράγραφος 3, της δέκατης τρίτης οδηγίας και στο άρθρο 17 του διατάγματος περί ΦΠΑ, εξακολουθεί αφ εαυτού να μην έχει επίπτωση επί του φορολογητέου ή μη των υπηρεσιών που ελήφθησαν ή πραγματοποιήθηκαν από εκπροσωπούμενο πρόσωπο, καθόσον ο μηχανισμός της εκπροσωπήσεως έχει ως αποκλειστικό σκοπό να παράσχει στη φορολογική αρχή τη δυνατότητα να έχει ημεδαπό συνομιλητή οσάκις ο υποκείμενος στον φόρο είναι εγκατεστημένος στην αλλοδαπή.

35 Διαφέρει, πάντως, η περίπτωση όταν ο φορολογικός εκπρόσωπος ασκεί οικονομικό ρόλο στα πλαίσια των επίδικων παροχών, τότε όμως είναι λόγω του συγκεκριμένου αυτού ρόλου και όχι εκ της ιδιότητάς του ως φορολογικού εκπροσώπου που φορολογούνται οι διενεργούμενες από αυτόν πράξεις.

36 Εντούτοις, όπως προκύπτει από τη δικογραφία και από δηλώσεις της Ιταλικής Κυβερνήσεως κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Athesia Druck δεν διαδραμάτισε, στα πλαίσια της κύριας δίκης, κανέναν οικονομικό ρόλο όσον αφορά τις επίδικες παροχές και ως εκ τούτου δεν μπορεί να θεωρηθεί ως διαμεσολαβητής κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας.

Επί της επιπτώσεως του καθορισμού του τόπου των παρεχόμενων διαφημιστικών υπηρεσιών επί του δικαιώματος επιστροφής του ΦΠΑ

37 Επιβάλλεται η διευκρίνιση ότι η φορολογητέα φύση της παροχής κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας δεν παρεμποδίζει το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να ζητήσει την επιστροφή του ΦΠΑ οσάκις πληροί τις τιθέμενες στο άρθρο 2 της δέκατης τρίτης οδηγίας προϋποθέσεις.

38 Υπό το φως του συνόλου των προηγηθεισών σκέψεων, πρέπει να δοθεί η ακόλουθη απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα:

— σε θέματα παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών, οσάκις ο λήπτης της παροχής είναι εγκατεστημένος εκτός του εδάφους της Κοινότητας, τόπος της παροχής είναι, κατ' αρχήν, σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε΄, της έκτης οδηγίας, η έδρα του λήπτη. Πάντως, τα κράτη μέλη μπορούν να κάνουν χρήση της προβλεπόμενης στο άρθρο 9, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας

ευχερείας, καθορίζοντας, κατά παρέκκλιση από την ανωτέρω αρχή, τον τόπο της επίδικης παροχής υπηρεσιών στο εσωτερικό του οικείου κράτους μέλους·

— εφόσον γίνει χρήση της προβλεπόμενης στο άρθρο 9, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας ευχερείας, τυχόν παρεχόμενη διαφημιστική υπηρεσία εκ μέρους παρέχοντος εγκατεστημένου στην Κοινότητα υπέρ λήπτη ο οποίος βρίσκεται εντός τρίτου κράτους, ανεξάρτητα από το αν ο λήπτης είναι ο τελικός ή ο ενδιάμεσος λήπτης, λογίζεται ως πραγματοποιηθείσα εντός της Κοινότητας, υπό την προϋπόθεση ότι η πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, πραγματοποιείται εντός του οικείου κράτους μέλους. Αυτό συμβαίνει, όσον αφορά παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, όταν τα αποτελούντα αντικείμενο της παροχής διαφημιστικά μηνύματα μεταδίδονται από το οικείο κράτος μέλος·

— το άρθρο 9, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας δεν μπορεί να συνεπάγεται τη φορολόγηση παρεχόμενων διαφημιστικών υπηρεσιών εκ μέρους παρέχοντος υπηρεσίες εγκατεστημένου εκτός της Κοινότητας για τους δικούς του πελάτες, τη στιγμή κατά την οποία ο παρέχων υπηρεσίες έφερε την ιδιότητα του ενδιάμεσου λήπτη λόγω προγενέστερης παροχής υπηρεσιών, εφόσον η συγκεκριμένη παροχή δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε΄, της οδηγίας, και, γενικότερα, του άρθρου 9 της οδηγίας στο σύνολό του, διατάξεων στις οποίες παραπέμπει ρητώς το άρθρο 9, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, της οδηγίας·

— η κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας φορολογητέα φύση της παροχής δεν παρεμποδίζει το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να ζητήσει την επιστροφή του ΦΠΑ όταν πληροί τις τιθέμενες στο άρθρο 2 της δέκατης τρίτης οδηγίας, προϋποθέσεις, και

— ο καθορισμός φορολογικού εκπροσώπου εξακολουθεί αφ εαυτού να μην έχει επίπτωση επί του φορολογητέου ή μη των υπηρεσιών που ελήφθησαν ή πραγματοποιήθηκαν από εκπροσωπούμενο πρόσωπο.

Επί των δικαστικών εξόδων

39 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πέραν των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

Σε θέματα παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών, οσάκις ο λήπτης της παροχής είναι εγκατεστημένος εκτός του εδάφους της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, τόπος της παροχής είναι, κατ' αρχήν, σύμφωνα με το άρθρο 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την έκτη οδηγία 84/386/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 31ης Ιουλίου 1984, η έδρα του λήπτη. Πάντως, τα κράτη μέλη μπορούν να κάνουν χρήση της προβλεπόμενης στο άρθρο 9, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως αυτή τροποποιήθηκε, ευχερείας,

καθορίζοντας, κατά παρέκκλιση από την ανωτέρω αρχή, τον τόπο της επίδικης παροχής υπηρεσιών στο εσωτερικό του οικείου κράτους μέλους.

Εφόσον γίνει χρήση της ευχερείας που προβλέπεται στο άρθρο 9, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως αυτή τροποποιήθηκε, τυχόν παρεχόμενη διαφημιστική υπηρεσία εκ μέρους παρέχοντος εγκατεστημένου στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα υπέρ λήπτη ο οποίος βρίσκεται εντός τρίτου κράτους, ανεξάρτητα από το αν ο λήπτης είναι ο τελικός ή ο ενδιάμεσος λήπτης, λογίζεται ως πραγματοποιηθείσα εντός της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, υπό την προϋπόθεση ότι η πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως αυτή τροποποιήθηκε, πραγματοποιείται εντός του οικείου κράτους μέλους. Αυτό συμβαίνει, όσον αφορά παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, όταν τα αποτελούντα αντικείμενο της παροχής διαφημιστικά μηνύματα μεταδίδονται από το οικείο κράτος μέλος.

Το άρθρο 9, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως αυτή τροποποιήθηκε, δεν μπορεί να συνεπάγεται τη φορολόγηση παρεχόμενων διαφημιστικών υπηρεσιών εκ μέρους παρέχοντος υπηρεσίες εγκατεστημένου εκτός της Ευρωπαϊκής Κοινότητας για τους δικούς του πελάτες, τη στιγμή κατά την οποία ο παρέχων υπηρεσίες έφερε την ιδιότητα του ενδιάμεσου λήπτη λόγω προγενέστερης παροχής υπηρεσιών, εφόσον η συγκεκριμένη παροχή δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε΄, της οδηγίας, και, γενικότερα, του άρθρου 9 αυτής στο σύνολό του, διατάξεων στις οποίες παραπέμπει ρητώς το άρθρο 9, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, της ίδιας οδηγίας.

Η κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως αυτή τροποποιήθηκε, φορολογητέα φύση της παροχής δεν παρεμποδίζει το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να ζητήσει την επιστροφή του ΦΠΑ όταν πληροί τις τιθέμενες προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 2 της δέκατης τρίτης οδηγίας 86/560/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της

17ης Νοεμβρίου 1986, για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκειμένους στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι σε έδαφος της Ευρωπαϊκής Κοινότητας.

Ο καθορισμός φορολογικού εκπροσώπου εξακολουθεί αφ' εαυτού να μην έχει επίπτωση επί του φορολογητέου ή μη των υπηρεσιών που ελήφθησαν ή πραγματοποιήθηκαν από εκπροσωπούμενο πρόσωπο.

(υπογραφές)