# ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 27ης Οκτωβρίου 2011 *

Στην υπόθεση C-530/09,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Πολωνία) με απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 2009, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 18 Δεκεμβρίου 2009, στο πλαίσιο της δίκης

**Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa,**

κατά

**Minister Finansów,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Tizzano, πρόεδρο τμήματος, M. Safjan, M. Ilešič, J.-J. Kasel (εισηγητή) και M. Berger, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

γενικός εισαγγελέας: Y. Bot
γραμματέας: K. Malacek, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 8ης Δεκεμβρίου 2010,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa, εκπροσωπούμενη από τον P. Kuźmiak, doradca podatkowy, επικουρούμενο από τον M. Witkowiak, ekspert,

— η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την A. Kramarczyk καθώς και από τους M. Szpunar και B. Majczyna,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους J. Möller και C. Blaschke,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις Ζ. Χατζηπαύλου και Γ. Παπαγιάννη, καθώς και από τον Γ. Κανελλόπουλο,

— η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από τον P. Arena, avvocato dello Stato,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την K. Herrmann και τον Δ. Τριανταφύλλου,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 13ης Ιανουαρίου 2011,

εκδίδει την ακόλουθη

**Απόφαση**

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 52, στοιχείο α΄, και 56, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa (στο εξής: Inter-Mark), εταιρία πολωνικού δικαίου υποκείμενη στον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) στην Πολωνία, και του Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (διευθυντή τμήματος φορολογικών υποθέσεων του Poznań, στο εξής: Dyrektor), ενεργούντος εξ ονόματος του Minister Finansów (Υπουργού Οικονομικών), όσον αφορά τον καθορισμό, προς διευκόλυνση της εισπράξεως του ΦΠΑ, του τόπου στον οποίο θεωρείται ότι παρασχέθηκε η οικεία υπηρεσία.

## Το νομικό πλαίσιο

*Η κανονιστική ρύθμιση της Ένωσης*

3 Το άρθρο 45 της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα αγαθά, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών κτηματομεσιτών και εμπειρογνωμόνων καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται με την προετοιμασία ή τον συντονισμό εργασιών σε ακίνητα, όπως για παράδειγμα οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή γραφείων επίβλεψης, είναι ο τόπος όπου βρίσκεται το ακίνητο.»

4 Το άρθρο 52, στοιχείο α΄, της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Ο τόπος παροχής των ακόλουθων υπηρεσιών είναι ο τόπος υλικής εκτέλεσής τους:

α) πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες δραστηριότητες, περιλαμβανομένων των δραστηριοτήτων των οργανωτών τους καθώς και των παρεπόμενων, κατά περίπτωση, προς τις δραστηριότητες αυτές παροχών υπηρεσιών.»

5 Κατά το άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχεία β΄ και στ΄, της εν λόγω οδηγίας:

«1. Ο τόπος παροχής των ακόλουθων υπηρεσιών, οι οποίες παρέχονται σε λήπτες εγκατεστημένους εκτός της Κοινότητας ή σε υποκείμενους στον φόρο εγκατεστημένους μεν εντός της Κοινότητας αλλά εκτός της χώρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες, είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του αποκτώντος ή της μόνιμης εγκατάστασής του για την οποία παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες αυτές, σε περίπτωση δε έλλειψης έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ο τόπος της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του:

[...]

β) παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών,

[...]

στ) μίσθωση κινητών ενσώματων αγαθών, εκτός των μεταφορικών μέσων,

[…]»

*Η εθνική νομοθεσία*

6 Το άρθρο 27, παράγραφος 2, σημείο 3, στοιχείο a, του νόμου της 11ης Μαρτίου 2004 περί φόρου προστιθέμενης αξίας (Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. αριθ. 54, σημείο 535), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), όριζε τα εξής:

«Τόπος παροχής υπηρεσιών που έχουν ως αντικείμενο πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες δραστηριότητες, παρόμοιων υπηρεσιών, όπως η διοργάνωση εκθέσεων και εμπορικών εκδηλώσεων, καθώς και υπηρεσιών παρεπόμενων προς τις δραστηριότητες αυτές, είναι ο τόπος στον οποίο πράγματι παρασχέθηκαν οι εν λόγω υπηρεσίες [...]».

7 Το άρθρο 27, παράγραφος 3, του νόμου περί ΦΠΑ είχε ως εξής:

«Σε περίπτωση που οι μνημονευόμενες στην παράγραφο 4 υπηρεσίες παρέχονται σε:

1) φυσικά πρόσωπα, νομικά πρόσωπα ή οργανωτικές μονάδες χωρίς νομική προσωπικότητα, που έχουν την έδρα τους ή την κατοικία τους στο έδαφος τρίτου κράτους, ή

2) σε υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι έχουν την έδρα τους ή την κατοικία τους εντός της Κοινότητας, πλην όμως σε άλλο κράτος από αυτό του παρέχοντος τις υπηρεσίες,

ο τόπος της παροχής των υπηρεσιών είναι ο τόπος στον οποίον ο αποδέκτης των υπηρεσιών έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάσταση για την οποία παρεσχέθησαν οι εν λόγω υπηρεσίες, ελλείψει δε τούτων ο τόπος της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του.»

8 Κατά το άρθρο 27, παράγραφος 4, σημείο 2, του νόμου περί ΦΠΑ, η παράγραφος 3 έχει εφαρμογή, μεταξύ άλλων, στις διαφημιστικές υπηρεσίες.

**Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα**

9 Στις 11 Φεβρουαρίου 2009 η Inter-Mark ζήτησε από τον Dyrektor την έκδοση ερμηνευτικής πράξεως όσον αφορά τις διατάξεις του νόμου περί ΦΠΑ σχετικά με τον καθορισμό του τόπου παροχής υπηρεσιών μισθώσεως περιπτέρων για εκθέσεις ή παρόμοιες εμπορικές εκδηλώσεις, ειδικότερα δε όσον αφορά τον καθορισμό του τόπου παροχής των εν λόγω υπηρεσιών, όταν αυτές παρέχονται από υπεργολάβους. Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το σχετικό με την υπεργολαβία σκέλος δεν ασκεί επιρροή στο πλαίσιο της υπό κρίση αιτήσεως εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως.

10 Με τη σχετική αίτησή της, η Inter-Mark περιέγραψε τη δραστηριότητα που σκόπευε να ασκήσει ως υπηρεσία διαθέσεως, για ορισμένο χρόνο, εκθεσιακών περιπτέρων σε πελάτες που παρουσιάζουν τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες τους στο πλαίσιο τέτοιων εκδηλώσεων. Της διαθέσεως των υπηρεσιών αυτών προηγείται κατά κανόνα η σχεδίαση και η οπτικοποίησή τους. Η παροχή υπηρεσιών περιλαμβάνει τη μεταφορά των δομικών μερών του περιπτέρου και την κατασκευή του στον τόπο διεξαγωγής της εκθέσεως ή της εμπορικής εκδηλώσεως. Οι υπηρεσίες μισθώσεως εκθεσιακών περιπτέρων παρέχονται κυρίως σε αλλοδαπούς συμβαλλομένους, οι οποίοι έχουν την εμπορική έδρα ή την κατοικία τους στο έδαφος κρατών μελών της Ένωσης ή τρίτων χωρών. Η Inter-Mark δεν αποκλείει ωστόσο την παροχή των υπηρεσιών αυτών σε ημεδαπές επιχειρήσεις. Τα εν λόγω περίπτερα πρέπει να τίθενται στη διάθεση των

μισθωτών τόσο εντός του πολωνικού εδάφους όσο και εντός του εδάφους κρατών μελών της Ένωσης και τρίτων χωρών. Κατά τη λήξη της συμβάσεως, οι αποδέκτες των οικείων υπηρεσιών οφείλουν να επιστρέψουν τα εν λόγω εκθεσιακά περίπτερα στην Inter-Mark.

11 Κατά την Inter-Mark, τα έξοδα διαθέσεως των εν λόγω εκθεσιακών περιπτέρων προστίθενται στο ποσό που οι εκθέτες οφείλουν να καταβάλουν στον διοργανωτή της οικείας εκδηλώσεως ως αντάλλαγμα για τη συμμετοχή τους σε αυτή. Το ποσό αυτό καλύπτει, μεταξύ άλλων, το κόστος των κοινόχρηστων παροχών, των υποδομών της εκθέσεως, καθώς και των υπηρεσιών οπτικοακουστικών μέσων. Αντιθέτως, την ευθύνη για την κατασκευή και τον εξοπλισμό του περιπτέρου έχει ο εκάστοτε εκθέτης, ο οποίος στο πλαίσιο αυτό κάνει χρήση των υπηρεσιών της Inter-Mark. Τα ποσά που οι διοργανωτές ορισμένων εκθέσεων εισπράττουν από τα εισιτήρια εισόδου των επισκεπτών περιέρχονται στο σύνολό τους στους ίδιους τους διοργανωτές.

12 Με την αίτησή της, η Inter-Mark διευκρίνισε ότι θεωρεί τις υπηρεσίες που παρέχει ως διαφημιστικές, κατά την έννοια της οδηγίας 2006/112. Επικουρικώς, υποστήριξε ότι οι επίμαχες υπηρεσίες θα μπορούσαν να χαρακτηρισθούν ως υπηρεσίες μισθώσεως ενσώματων κινητών αγαθών, πλην των μεταφορικών μέσων, ή ως υπηρεσίες παρόμοιες με τέτοια μίσθωση.

13 Στο πλαίσιο ατομικής ερμηνευτικής πράξεως της 4ης Μαΐου 2009, ο Dyrektor, ενεργών εξ ονόματος του Minister Finansów, έκρινε ότι υπηρεσίες όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη θα έπρεπε, κατά το άρθρο 27, παράγραφος 2, σημείο 3, στοιχείο α΄, του νόμου περί ΦΠΑ, να χαρακτηρίζονται ως υπηρεσίες παρεχόμενες στον τόπο υλικής εκτελέσεώς τους. Προς στήριξη της ερμηνείας του, ο Dyrektor υποστήριξε ότι η διαφήμιση αποτελεί μορφή επικοινωνίας που αποσκοπεί στην πειθώ και χρησιμοποιεί σειρά τεχνικών και μέσων με σκοπό την προβολή ενός προϊόντος, μιας υπηρεσίας ή μιας ιδέας. Οι πράξεις της Inter-Mark δεν συνιστούν, κατά την εκτίμησή του, τέτοιας μορφής επικοινωνία, καθώς πρόκειται για δραστηριότητες παρεπόμενες προς την οργάνωση εκθέσεων και άλλων παρόμοιων εκδηλώσεων.

14 Η Inter-Mark άσκησε προσφυγή κατά την ατομικής αυτής ερμηνευτικής πράξεως ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου. Προς στήριξη της προσφυγής της, υποστήριξε ότι η ερμηνεία την οποία δέχθηκε ο Dyrektor αντιβαίνει, μεταξύ άλλων, στα άρθρα 52, στοιχείο α΄, και 56, παράγραφος 1, στοιχεία β΄ και/ή στ΄, της οδηγίας 2006/112, καθώς και στη νομολογία του Δικαστηρίου, όπως αυτή προκύπτει από τις αποφάσεις της 17ης Νοεμβρίου 1993, C-68/92, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1993, σ. I-5881), C-69/92, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου (Συλλογή 1993, σ. I-5907) και C-73/92, Επιτροπή κατά Ισπανίας (Συλλογή 1993, σ. I-5997), καθώς και από τις αποφάσεις της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-327/94, Dudda (Συλλογή 1996, σ. I-4595), της 5ης Ιουνίου 2003, C-438/01, Design Concept (Συλλογή 2003, σ. I-5617), και της 9ης Μαρτίου 2006, C-114/05, Gillan Beach (Συλλογή 2006, σ. I-2427), που αφορούν την 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

15 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«α) Έχει το άρθρο 52, στοιχείο α΄, της οδηγίας 2006/112/[...] την έννοια ότι οι υπηρεσίες με αντικείμενο τη για ορισμένο χρόνο διάθεση εκθεσιακών περιπτέρων σε πελάτες, οι οποίοι εκθέτουν τα προϊόντα τους σε εκθέσεις και παρόμοιες εμπορικές εκδηλώσεις, συγκαταλέγονται μεταξύ των αναφερόμενων στην εν λόγω διάταξη δραστηριοτήτων που θεωρούνται παρεπόμενες προς τις υπηρεσίες διοργανώσεως εκθέσεων, ήτοι μεταξύ των δραστηριοτήτων στους τομείς του πολιτισμού, των τεχνών, του αθλητισμού, της επιστήμης, της εκπαιδεύσεως, της ψυχαγωγίας, ή παρόμοιων με αυτές υπηρεσιών, οι οποίες φορολογούνται στον τόπο της υλικής εκτελέσεώς τους;

β) Ή πρέπει να θεωρείται ότι πρόκειται για παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, οι οποίες φορολογούνται, κατά το άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της οδηγίας 2006/112, στον τόπο της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του λήπτη ή της μόνιμης εγκαταστάσεώς του για την οποία παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες αυτές, σε περίπτωση δε ελλείψεως έδρας ή μόνιμης εγκαταστάσεως, στον τόπο της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του,

δεδομένου ότι η εν λόγω παροχή υπηρεσιών αφορά τη για ορισμένο χρόνο διάθεση περιπτέρων σε πελάτες που εκθέτουν τα προϊόντα τους σε εκθέσεις και παρόμοιες εμπορικές εκδηλώσεις —διάθεση της οποίας προηγείται κατά κανόνα η σχεδίαση και οπτικοποίηση του περιπτέρου όπως επίσης, κατά περίπτωση, η μεταφορά των δομικών μερών του περιπτέρου και η συναρμολόγησή τους στον τόπο διεξαγωγής της εκθέσεως— και ότι οι πελάτες του παρέχοντος τις υπηρεσίες, οι οποίοι εκθέτουν τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες τους, καταβάλλουν στον εκάστοτε διοργανωτή χωριστό αντάλλαγμα για την απλή συμμετοχή τους στην έκθεση, το οποίο καλύπτει ιδίως το κόστος των κοινόχρηστων παροχών, των υποδομών της εκθέσεως, της υπηρεσίας οπτικοακουστικών μέσων κ.λπ.,

ότι κάθε εκθέτης φέρει ο ίδιος την ευθύνη για την κατασκευή και τον εξοπλισμό του περιπτέρου του, κάνοντας στο πλαίσιο αυτό χρήση της παροχής των εν λόγω υπηρεσιών, οι οποίες χρήζουν ερμηνείας,

και

ότι οι διοργανωτές των εκθέσεων εκδίδουν εισιτήρια εισόδου για τους επισκέπτες, τα έσοδα από τα οποία περιέρχονται στον διοργανωτή και όχι στον παρέχοντα τις υπηρεσίες;»

**Επί του προδικαστικού ερωτήματος**

16 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινισθεί αν η οδηγία 2006/112 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι υπηρεσία που συνίσταται στη σχεδίαση, τη για ορισμένο χρόνο διάθεση και, ενδεχομένως, τη μεταφορά και την κατασκευή εκθεσιακών περιπτέρων για πελάτες που παρουσιάζουν τα προϊόντα και τις υπηρεσίες τους στο πλαίσιο των εκθέσεων και άλλων παρόμοιων εκδηλώσεων

πρέπει να θεωρείται ως παρεπόμενη προς τις υπηρεσίες διοργανώσεως δραστηριότητας κατά το άρθρο 52, στοιχείο α΄, της οδηγίας 2006/112 ή ως παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, κατά το άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της εν λόγω οδηγίας.

17 Προκειμένου να δοθεί χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο, πρέπει να εξεταστεί καταρχάς αν, όπως υποστηρίζουν η Inter-Mark και η Επιτροπή, παροχή υπηρεσιών όπως αυτή που αποτελεί αντικείμενο του προδικαστικού ερωτήματος είναι δυνατόν να εμπίπτει στο άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της οδηγίας 2006/112.

18 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι για να μπορεί μια πράξη «προσφοράς» να χαρακτηρισθεί ως παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε΄, της έκτης οδηγίας, του οποίου η διατύπωση συμπίπτει με εκείνη του άρθρου 56, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της οδηγίας 2006/112, αρκεί να συνεπάγεται τη μετάδοση μηνύματος προοριζομένου να ενημερώσει το κοινό για την ύπαρξη και τις ιδιότητες του σχετικού προϊόντος ή της σχετικής υπηρεσίας, με σκοπό την αύξηση των πωλήσεων (βλ., επ' αυτού, την προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 18).

19 Το ίδιο ισχύει για κάθε πράξη που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος διαφημιστικής εκστρατείας και που συμβάλλει, εξ αυτού του λόγου, στη μετάδοση του διαφημιστικού μηνύματος. Τούτο συμβαίνει στην περίπτωση της κατασκευής ειδών που χρησιμοποιούνται για ορισμένη διαφήμιση (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 19).

20 Ως εκ τούτου, η παροχή υπηρεσιών που συνίσταται στη σχεδίαση και τη για ορισμένο χρόνο διάθεση εκθεσιακού περίπτερου πρέπει να θεωρηθεί ως παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, κατά την έννοια του άρθρου 56, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της οδηγίας 2006/112, όταν το περίπτερο αυτό χρησιμοποιείται για τη μετάδοση μηνύματος προοριζομένου να ενημερώσει το κοινό για την ύπαρξη και τις ιδιότητες του προϊόντος ή της υπηρεσίας που προτείνει ο λήπτης με σκοπό την αύξηση των πωλήσεων, ή όταν αποτελεί αναπόσπαστο μέρος διαφημιστικής εκστρατείας και συμβάλλει

στη μετάδοση του διαφημιστικού μηνύματος. Η περίπτωση αυτή συντρέχει, μεταξύ άλλων, όταν το εν λόγω περίπτερο αποτελεί απαραίτητο υλικό για τη μετάδοση μηνύματος με το οποίο το κοινό ενημερώνεται για την ύπαρξη ή την ποιότητα των προϊόντων ή χρησιμεύει για την οργάνωση εκδηλώσεων προωθήσεως των πωλήσεων.

21 Αντιθέτως, όταν το περίπτερο δεν πληροί τις προϋποθέσεις αυτές, μια παροχή όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη δεν μπορεί να χαρακτηρισθεί ως παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, κατά την έννοια του άρθρου 56, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της οδηγίας 2006/112.

22 Ακολούθως, στο μέτρο που, στην περίπτωση αυτή, η οικεία υπηρεσία δεν εμπίπτει στο άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της οδηγίας 2006/112, πρέπει να εξακριβωθεί αν η εν λόγω υπηρεσία εμπίπτει στο άρθρο 52, στοιχείο α΄, της οδηγίας αυτής.

23 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, όσον αφορά παροχές υπηρεσιών δυνάμενες να χαρακτηρισθούν ως παρεπόμενες προς τις υπηρεσίες του άρθρου 52, στοιχείο α΄, της οδηγίας 2006/112, μεταξύ των οποίων συγκαταλέγονται οι δραστηριότητες που ασκεί ο διοργανωτής εκθέσεων ή άλλων παρόμοιων εκδηλώσεων, το Δικαστήριο έκρινε ότι οι διάφορες κατηγορίες παροχών που εμπίπτουν στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ΄, της έκτης οδηγίας, η διατύπωση του οποίου συμπίπτει με εκείνη του άρθρου 52, στοιχείο α΄, της οδηγίας 2006/112, έχουν, μεταξύ άλλων, ως κοινό χαρακτηριστικό ότι παρέχονται κατά κανόνα επ' ευκαιρία μεμονωμένων εκδηλώσεων και ότι ο τόπος στον οποίο εκτελούνται υλικώς οι σύνθετες αυτές παροχές είναι καταρχήν εύκολο να προσδιοριστεί, καθόσον οι εν λόγω εκδηλώσεις εξελίσσονται σε συγκεκριμένο χώρο (προαναφερθείσα απόφαση Gillan Beach, σκέψη 24).

24 Συνεπώς, μια παροχή υπηρεσιών όπως αυτή που αποτελεί αντικείμενο του προδικαστικού ερωτήματος μπορεί να χαρακτηρισθεί ως παρεπόμενη, κατά την έννοια του άρθρου 52, στοιχείο α΄, της οδηγίας 2006/112, όταν αφορά τη σχεδίαση και τη για ορισμένο χρόνο διάθεση περιπτέρου για συγκεκριμένη έκθεση ή εκδήλωση

πολιτιστικού, καλλιτεχνικού, αθλητικού, επιστημονικού, εκπαιδευτικού, ψυχαγωγικού ή παρεμφερούς χαρακτήρα, ή περιπτέρου που αντιστοιχεί σε πρότυπο του οποίου η μορφή, το μέγεθος, η δομική σύσταση ή η όψη καθορίστηκαν από τον διοργανωτή συγκεκριμένης εκθέσεως ή παρόμοιας εκδηλώσεως.

25 Όπως τόνισαν όλοι οι ενδιαφερόμενοι που υπέβαλαν παρατηρήσεις ενώπιον του Δικαστηρίου, στην περίπτωση αυτή η σχεδίαση και η για ορισμένο χρόνο διάθεση περιπτέρου χρησιμοποιούμενου για τις ανάγκες συγκεκριμένης εκθέσεως ή παρόμοιας εκδηλώσεως πρέπει να θεωρούνται ως υπηρεσίες παρεπόμενες προς τη δραστηριότητα που ασκεί ο διοργανωτής της εν λόγω εκθέσεως ή εκδηλώσεως και, ως εκ τούτου, εμπίπτουσες στο άρθρο 52, στοιχείο α΄, της οδηγίας 2006/112.

26 Έχει σημασία, συναφώς, το περίπτερο να διατίθεται για έκθεση ή παρόμοια εκδήλωση η οποία πραγματοποιείται, είτε άπαξ είτε κατ' επανάληψη, σε συγκεκριμένο τόπο. Πράγματι, δεδομένου ότι το άρθρο 52, στοιχείο α΄, της οδηγίας 2006/112 προβλέπει ότι ο ΦΠΑ πρέπει να εισπράττεται στον τόπο υλικής εκτελέσεως της παροχής, η εφαρμογή της διατάξεως αυτής στη διάθεση περιπτέρου το οποίο χρησιμοποιείται σε σειρά εκθέσεων ή παρόμοιων εκδηλώσεων πραγματοποιούμενων σε πλείονα κράτη μέλη ενδέχεται να αποβεί ιδιαιτέρως πολύπλοκη και να θίξει την αξιοπιστία και την αρτιότητα της διαδικασίας εισπράξεως του ΦΠΑ.

27 Τέλος, στις περιπτώσεις που η επίμαχη στην κύρια δίκη παροχή υπηρεσιών δεν εμπίπτει ούτε στο άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, ούτε στο άρθρο 52, στοιχείο α΄, της οδηγίας 2006/112, προκειμένου να δοθεί χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο πρέπει να εξακριβωθεί σε ποια άλλη διάταξη της εν λόγω οδηγίας είναι δυνατόν να εμπίπτει η παροχή αυτή.

28 Συναφώς, διαπιστώνεται ότι, από πλευράς των χαρακτηριστικών της εν λόγω παροχής υπηρεσιών, η για ορισμένο χρόνο και επ' ανταλλάγματι διάθεση των δομικών

υλικών του περιπτέρου θα έπρεπε, υπό τις συνθήκες αυτές, να θεωρηθεί καθοριστικό στοιχείο της οικείας παροχής. Στην περίπτωση αυτή, πρέπει να γίνει δεκτό ότι πρόκειται για υπηρεσία μισθώσεως κινητών ενσώματων πραγμάτων, κατά την έννοια του άρθρου 56, παράγραφος 1, στοιχείο στ΄, της οδηγίας 2006/112. Όπως προκύπτει από τη σκέψη 26 της παρούσας αποφάσεως, η περίπτωση αυτή συντρέχει ιδίως όταν το εν λόγω περίπτερο χρησιμοποιείται σε πλείονες εκθέσεις ή παρόμοιες εκδηλώσεις που πραγματοποιούνται σε διαφορετικά κράτη μέλη.

29 Πρέπει να προστεθεί ότι, εν πάση περιπτώσει και ανεξαρτήτως της προκειμένης καταστάσεως, μια παροχή όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη δεν μπορεί, αντιθέτως προς ό,τι υποστήριξε η Γερμανική Κυβέρνηση, να θεωρηθεί ως παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, κατά την έννοια του άρθρου 45 της οδηγίας 2006/112.

30 Συγκεκριμένα, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι μόνον οι παροχές υπηρεσιών που συνδέονται αρκούντως άμεσα με ακίνητο εμπίπτουν στο εν λόγω άρθρο 45 (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2006, C-166/05, Heger, Συλλογή 2006, σ. I-7749, σκέψη 24, σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας).

31 Διαπιστώνεται ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η υπό κρίση παροχή υπηρεσιών δεν συνδέεται άμεσα με ακίνητο, το δε γεγονός και μόνον ότι ένα περίπτερο εκθέσεως ή παρόμοιας εκδηλώσεως πρέπει να τοποθετηθεί ακριβώς και για ορισμένο χρόνο επί ή εντός ακινήτου δεν θεωρείται αρκετό επί του σημείου αυτού.

32 Στα εθνικά δικαστήρια, που είναι τα μόνα αρμόδια να εκτιμήσουν τα πραγματικά περιστατικά, απόκειται να εξακριβώσουν, λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων κάθε υποθέσεως, τα κύρια χαρακτηριστικά της επίμαχης παροχής υπηρεσιών, προκειμένου να τη χαρακτηρίσουν υπό το πρίσμα της οδηγίας 2006/112.

33 Κατόπιν όλων των ανωτέρω σκέψεων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία 2006/112 έχει την έννοια ότι η παροχή υπηρεσιών που συνίσταται στη σχεδίαση, τη για ορισμένο χρόνο διάθεση και, ενδεχομένως, τη μεταφορά και την κατασκευή εκθεσιακού περιπτέρου για πελάτες που παρουσιάζουν τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες τους σε εκθέσεις ή παρόμοιες εκδηλώσεις είναι δυνατόν να εμπίπτει:

— στο άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της οδηγίας αυτής, όταν το εν λόγω περίπτερο σχεδιάζεται ή χρησιμοποιείται για διαφημιστικούς σκοπούς·

— στο άρθρο 52, στοιχείο α΄, της οδηγίας αυτής, όταν το εν λόγω περίπτερο σχεδιάζεται και διατίθεται για συγκεκριμένη έκθεση ή παρόμοια εκδήλωση πολιτιστικού, καλλιτεχνικού, αθλητικού, επιστημονικού, εκπαιδευτικού, ψυχαγωγικού ή παρεμφερούς χαρακτήρα, ή περιπτέρου που αντιστοιχεί σε πρότυπο του οποίου η μορφή, το μέγεθος, η δομική σύσταση ή η όψη καθορίστηκαν από τον διοργανωτή συγκεκριμένης εκθέσεως ή παρόμοιας εκδηλώσεως·

— στο άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο στ΄, της ίδιας οδηγίας, όταν η για ορισμένο χρόνο και επ' ανταλλάγματι διάθεση των δομικών υλικών του ίδιου περιπτέρου αποτελεί καθοριστικό στοιχείο της εν λόγω παροχής.

**Επί των δικαστικών εξόδων**

34 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. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

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

**Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η παροχή υπηρεσιών που συνίσταται στη σχεδίαση, τη για ορισμένο χρόνο διάθεση και, ενδεχομένως, τη μεταφορά και την κατασκευή εκθεσιακού περιπτέρου για πελάτες που παρουσιάζουν τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες τους σε εκθέσεις ή παρόμοιες εκδηλώσεις είναι δυνατόν να εμπίπτει:**

— **στο άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της οδηγίας αυτής, όταν το εν λόγω περίπτερο σχεδιάζεται ή χρησιμοποιείται για διαφημιστικούς σκοπούς·**

— **στο άρθρο 52, στοιχείο α΄, της οδηγίας αυτής, όταν το εν λόγω περίπτερο σχεδιάζεται και διατίθεται για συγκεκριμένη έκθεση ή παρόμοια εκδήλωση πολιτιστικού, καλλιτεχνικού, αθλητικού, επιστημονικού, εκπαιδευτικού, ψυχαγωγικού ή παρεμφερούς χαρακτήρα, ή περιπτέρου που αντιστοιχεί σε πρότυπο του οποίου η μορφή, το μέγεθος, η δομική σύσταση ή η όψη καθορίστηκαν από τον διοργανωτή συγκεκριμένης εκθέσεως ή παρόμοιας εκδηλώσεως·**

— **στο άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο στ΄, της ίδιας οδηγίας, όταν η για ορισμένο χρόνο και επ' ανταλλάγματι διάθεση των δομικών υλικών του ίδιου περιπτέρου αποτελεί καθοριστικό στοιχείο της εν λόγω παροχής.**

(υπογραφές)