

Υπόθεση C-69/23

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία καταθέσεως:

7 Φεβρουαρίου 2023

Αιτούν δικαστήριο:

Curtea de Apel București (Ρουμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

29 Νοεμβρίου 2022

Προσφεύγουσα:

Streaming Services Srl – υπό πτώχευση, εκπροσωπούμενη από τον
σύνδικο Cabinet Individual de Insolvență «Mihai Florea»

Καθών:

Agentia Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de
Soluționare a Contestațiilor

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Călărași

[...]

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Προσφυγή ασκηθείσα από την υπό πτώχευση Streaming Services Srl, εκπροσωπούμενη από τον σύνδικο Cabinet Individual de Insolvență «Mihai Florea», προσφεύγουσα, κατά των καθών, Agentia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (εθνικής υπηρεσίας φορολογικής διοίκησης – γενικής διεύθυνσης επίλυσεως διαφορών, Ρουμανία) και Administrația Județeană a Finanțelor Publice Călărași (περιφερειακής δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του Călărași, Ρουμανία), με αντικείμενο την ακύρωση ορισμένων πράξεων επιβολής ΦΠΑ.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, ζητείται η ερμηνεία των άρθρων 44, 53 και 59α της οδηγίας 2006/112, του άρθρου 10, παράγραφοι 1 και 2, και του άρθρου 32,

παράγραφοι 1 και 2, του εκτελεστικού κανονισμού 288/2011, καθώς και των αρχών της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αποφυγής της διπλής φορολογίας.

Προδικαστικά ερωτήματα

1. Συνιστά, για τους σκοπούς της ομοιόμορφης ερμηνείας και εφαρμογής του δικαίου [της Ένωσης], η παροχή ψηφιακού περιεχομένου όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, το οποίο συνίσταται σε διαδραστικές συνεδρίες ερωτικού περιεχομένου, οι οποίες καταγράφονται και μεταδίδονται σε πραγματικό χρόνο με ηλεκτρονικά μέσα/μέσω διαδικτύου, οι οποίες παρέχονται από υποκείμενο στον φόρο εντός κράτους μέλους της Ένωσης (P1, στούντιο συνομιλιών μέσω βίντεο) σε άλλον υποκείμενο στον φόρο εντός άλλου κράτους μέλους της Ένωσης (P2, διαδικτυακή πλατφόρμα «απευθείας» συνεχούς ροής), ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσιών υποκείμενη στους γενικούς κανόνες του άρθρου 44 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (οδηγία ΦΠΑ), ή συνιστά παροχή πρόσβασης σε ψυχαγωγικές εκδηλώσεις κατά την έννοια του άρθρου 53 της οδηγίας ΦΠΑ;

2. Για τους σκοπούς της ερμηνείας και εφαρμογής του άρθρου 53 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (οδηγία ΦΠΑ), και του άρθρου 32, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ, ποιος είναι ο τόπος στον οποίο πρέπει να θεωρηθεί ότι λαμβάνουν πράγματι χώρα οι εκδηλώσεις αυτές, στην περίπτωση δραστηριοτήτων που συνίστανται σε διαδραστικές συνεδρίες ερωτικού περιεχομένου, οι οποίες καταγράφονται και μεταδίδονται σε πραγματικό χρόνο με ηλεκτρονικά μέσα/μέσω διαδικτύου (ειδικά για τη δραστηριότητα συνομιλιών μέσω βίντεο), όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, οσάκις:

α) το φυσικό πρόσωπο (μοντέλο) και το στούντιο συνομιλιών μέσω βίντεο,

β) η πλατφόρμα ζωντανής συνεχούς ροής και

γ) το φυσικό πρόσωπο που καταβάλλει αντίτιμο για την πρόσβαση σε αυτές τις υπηρεσίες ζωντανής συνεχούς ροής (τελικός πελάτης)

βρίσκονται σε διαφορετικά κράτη μέλη/τρίτα κράτη;

3. Σύμφωνα με την απάντηση που θα δοθεί στα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα: σε ποιο από τα τρία κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης πρέπει να δηλώνεται και να καταβάλλεται, αντίστοιχα, ο φόρος προστιθέμενης αξίας για την παροχή των υπηρεσιών;

4. Αντιτίθενται η οδηγία ΦΠΑ και η αρχή της αποφυγής της διπλής φορολογίας σε εθνική φορολογική ρύθμιση, όπως το άρθρο 307 του *legea nr. 227/2015* (νόμου 227/2015), κατά το οποίο:

A) οι εθνικές φορολογικές αρχές του κράτους του παρόχου μπορούν να χαρακτηρίσουν τις διασυνοριακές υπηρεσίες που παρέχονται από υποκείμενο στον φόρο σε κράτος μέλος της ΕΕ (P1 – στούντιο συνομιλιών μέσω βίντεο), οι οποίες συνίστανται στην παροχή (διάθεση) ψηφιακού περιεχομένου όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη σε υποκείμενο στον φόρο σε άλλο κράτος μέλος (P2), μέσω διαδικτυακής πλατφόρμας «απευθείας» συνεχούς ροής η οποία βρίσκεται σε άλλο κράτος (P3), ως υπηρεσίες που παρέχουν πρόσβαση σε ψυχαγωγικές εκδηλώσεις, κατά την έννοια του άρθρου 53 της οδηγίας ΦΠΑ, με συνέπεια, ο ΦΠΑ που αφορά τις εν λόγω υπηρεσίες να πρέπει να εισπράττεται και να καταβάλλεται στο δημόσιο ταμείο του κράτους στο οποίο βρίσκεται η έδρα του παρέχοντος τις υπηρεσίες, ενώ, προγενέστερα, οι ίδιες υπηρεσίες χαρακτηρίστηκαν από τις φορολογικές αρχές του κράτους στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο αποδέκτης των υπηρεσιών (P2), με φορολογική διοικητική πράξη η οποία κατέστη απρόσβλητη ελλείψει ένδικης προσφυγής, ως ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών εμπίπτουσες στον γενικό κανόνα του άρθρου 44 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Δύνανται οι φορολογικές αρχές ενός κράτους, οι οποίες επιλήφθηκαν μεταγενέστερα ή κινήθηκαν αυτεπάγγελα, να προβούν σε νομικό χαρακτηρισμό των διασυνοριακών υπηρεσιών που υπόκεινται σε φορολογικό έλεγχο στο εν λόγω κράτος διαφορετικό σε σχέση με τον νομικό χαρακτηρισμό στον οποίο προέβησαν για τις ίδιες υπηρεσίες με φορολογική διοικητική πράξη η οποία κατέστη απρόσβλητη ελλείψει ένδικης προσφυγής οι φορολογικές αρχές άλλου κράτους, οι οποίες είχαν επιληφθεί αρχικά ή είχαν κινήσει αυτεπάγγελα, με αποτέλεσμα τη διπλή επιβολή ΦΠΑ, ή δεσμεύονται οι φορολογικές αρχές που επιλήφθηκαν μεταγενέστερα ή κινήθηκαν αυτεπάγγελα από τον νομικό χαρακτηρισμό των επίμαχων διασυνοριακών υπηρεσιών στον οποίο προέβησαν οι φορολογικές αρχές που είχαν επιληφθεί αρχικά του ζητήματος, ο οποίος κατέστη απρόσβλητος ως μη αμφισβητούμενος και [επομένως] μη δυνάμενος πλέον να μεταβληθεί;

B) Σύμφωνα με την απάντηση που θα δοθεί στα ανωτέρω ερωτήματα: σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, ποιος τύπος πρέπει να θεωρηθεί, σύμφωνα με την οδηγία ΦΠΑ και την αρχή της αποφυγής της διπλής φορολογίας, ως τύπος παροχής των υπηρεσιών;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και μνημονεύομενη νομολογία

Άρθρα 44, 53 και 59α της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ)

Άρθρο 10, παράγραφοι 1 και 2, και άρθρο 32, παράγραφοι 1 και 2, του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας

Άρθρο 1 της οδηγίας (ΕΕ) 2022/542 του Συμβουλίου, της 5ης Απριλίου 2022, για την τροποποίηση των οδηγιών 2006/112/ΕΚ και (ΕΕ) 2020/285 όσον αφορά τους συντελεστές φόρου προστιθέμενης αξίας

Αρχή της αποφυγής της διπλής φορολογίας

Απόφαση του Δικαστηρίου της 8ης Μαΐου 2019, Geelen, C-568/17, EU:C:2019:388

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (νόμος 227/2015 περί φορολογικού κώδικα)

Άρθρο 268 – Φορολογητέες πράξεις

«1) Για τους σκοπούς του ΦΠΑ, οι πράξεις που πληρούν σωρευτικά τις ακόλουθες προϋποθέσεις συνιστούν φορολογητέες πράξεις στη Ρουμανία:

a) οι εξ επαχθούς αιτίας πράξεις οι οποίες, κατά την έννοια των άρθρων 270 έως 272, συνιστούν παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, υποκείμενη στον ΦΠΑ, ή εξομοιώνονται με αυτές,

b) ως τόπος παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών θεωρείται η Ρουμανία, κατά την έννοια των άρθρων 275 και 278,

c) η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο, όπως αυτός ορίζεται στο άρθρο 269, παράγραφος 1, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή,

d) η παράδοση αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών συνδέεται με μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που διαλαμβάνονται στο άρθρο 269, παράγραφος 2.

[...].»

Άρθρο 278 – Τόπος παροχής υπηρεσιών

«2) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στο φόρο που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη

εγκατάστασή του. Ελλείπει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στο φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.

[...]

6) Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 2, ως τόπος παροχής των ακόλουθων υπηρεσιών θεωρείται:

[...]

b) τόπος παροχής υπηρεσιών που αφορούν την πρόσβαση σε πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή συναφείς εκδηλώσεις, όπως είναι οι εμπορικές και άλλες εκθέσεις, καθώς και παρεπόμενων υπηρεσιών σχετικά με την πρόσβαση, που παρέχονται σε υποκείμενους στο φόρο, είναι ο τόπος στον οποίο πράγματι λαμβάνουν χώρα αυτές οι εκδηλώσεις.

[...].».

Άρθρο 307 – Υπόχρεος του φόρου που οφείλεται για φορολογητέες πράξεις στη Ρουμανία

«1) Υπόχρεος του φόρου προστιθέμενης αξίας, στο μέτρο που οφείλεται κατά τις διατάξεις του παρόντος τίτλου, είναι ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, εκτός από τις περιπτώσεις στις οποίες ο αποδέκτης είναι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου κατά τις παραγράφους 2 έως 6 και το άρθρο 331.

2) Ο φόρος οφείλεται από κάθε υποκείμενο στον φόρο, συμπεριλαμβανομένου κάθε μη υποκείμενου στον φόρο νομικού προσώπου που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ κατά το άρθρο 316 ή 317, ο οποίος είναι αποδέκτης υπηρεσιών που παρέχονται στη Ρουμανία κατά το άρθρο 278, παράγραφος 2, από υποκείμενο στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο έδαφος της Ρουμανίας ή δεν θεωρείται εγκατεστημένος στη Ρουμανία για τους σκοπούς της εν λόγω παροχής υπηρεσιών κατά το άρθρο 266, παράγραφος 2, ακόμη και αν διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου στη Ρουμανία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 316, παράγραφος 4 ή 6.

[...]

6) Σε περιπτώσεις διαφορετικές από εκείνες που διαλαμβάνονται στις παραγράφους 2 έως 5, όταν οι παραδόσεις αγαθών/παροχές υπηρεσιών πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο στη Ρουμανία ή μη θεωρούμενο ως εγκατεστημένο στο έδαφος της Ρουμανίας για τους σκοπούς των εν λόγω παραδόσεων αγαθών/παροχών υπηρεσιών κατά το άρθρο 266, παράγραφος 2, και ο οποίος δεν διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου στη Ρουμανία κατά το άρθρο 316, υπόχρεος του φόρου είναι ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο που είναι εγκατεστημένο στη

Ρουμανία, είτε διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ κατά το άρθρο 316, είτε όχι, ή ο υποκείμενος στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στη Ρουμανία, αλλά διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου στη Ρουμανία κατά το άρθρο 316, που είναι αποδέκτης παραδόσεων αγαθών/παροχών υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στη Ρουμανία, κατά τα άρθρα 275 ή 278. Κατά παρέκκλιση των ανωτέρω, υποκείμενος στον φόρο ή μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, εγκατεστημένο στη Ρουμανία το οποίο δεν διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ κατά τα άρθρα 316 ή 317, που είναι αποδέκτης υπηρεσιών κατά το άρθρο 278, παράγραφος 5, στοιχείο h, δεν υποχρεούται να καταβάλει φόρο, εάν ο παρέχων υπηρεσίες υιοθετήσει ένα από τα ειδικά καθεστώτα που προβλέπονται στα άρθρα 314 ή 315.

[...]».

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Η προσφεύγουσα Streaming Services Srl είναι υποκείμενη στον φόρο διαθέτουσα αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στη Ρουμανία, της οποίας η κύρια δραστηριότητα συνίσταται στην, έναντι ανταλλάγματος, παροχή/μεταβίβαση περιουσιακών δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας οπτικοακουστικού υλικού, συνήθως στο πλαίσιο διαδικτυακών διαδραστικών συνεδριών (αλλά και στο πλαίσιο παροχής μαγνητοσκοπημένου υλικού εκτός σύνδεσης), ερωτικού περιεχομένου προς όφελος ιδιοκτητών ψηφιακών πλατφορμών (ιστοτόπων) στον τομέα των συνομιλιών μέσω βίντεο, νομικών προσώπων που είναι υποκείμενα στον φόρο σε κράτη μέλη της Ένωσης καθώς και σε τρίτες χώρες.
- 2 Ειδικότερα, η εταιρία, ως στούντιο συνομιλιών μέσω βίντεο, παρέχει σε διάφορα φυσικά πρόσωπα στη Ρουμανία (αποκαλούμενα μοντέλα ή καλλιτέχνες συνομιλιών μέσω βίντεο) υπηρεσίες και εξοπλισμό για μετάδοση συνεχούς ροής, διακοσμητικά στοιχεία, έπιπλα, υπηρεσίες τεχνικής βοήθειας, μαθήματα εξειδίκευσης και γλώσσας, υπηρεσίες ομορφιάς, διευκολύνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο την πρόσβαση των μοντέλων στις ψηφιακές πλατφόρμες ζωντανής συνεχούς ροής, ιδιοκτησίας των αντισυμβαλλομένων της, παρέχοντας παράλληλα τις αναγκαίες υλικοτεχνικές βάσεις για την απόκτηση των μέγιστων εσόδων από τη δραστηριότητά τους.
- 3 Μεταξύ των μοντέλων των συνομιλιών μέσω βίντεο και του στούντιο δεν υφίσταται σχέση εξαρτημένης εργασίας ή υπαλληλική· τα μοντέλα συνάπτουν σύμβαση παροχής υπηρεσιών με την προσφεύγουσα εταιρία και της εκχωρούν τα δικαιώματα στην εικόνα/πνευματικής ιδιοκτησίας. Ταυτόχρονα, δεν υφίσταται σχέση εξαρτημένης εργασίας με τους διαχειριστές των ιστοτόπων, δεδομένου ότι η σχέση δημιουργείται με τη μεσολάβηση της προσφεύγουσας Streaming Services Srl.
- 4 Τα μοντέλα συνομιλιών μέσω βίντεο πραγματοποιούν διαδραστικές συνεδρίες ερωτικού περιεχομένου και εκχωρούν, έναντι ανταλλάγματος, το δημιουργούμενο

περιεχόμενο, καθώς και τα σχετικά δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, στην προσφεύγουσα εταιρία –το στούντιο συνομιλιών μέσω βίντεο– έναντι τιμήματος που καθορίζεται ως ποσοστό επί των εσόδων που προκύπτουν από την ασκούμενη δραστηριότητα. Η προσφεύγουσα, από την πλευρά της, μεταβιβάζει εν συνεχεία το ψηφιακό περιεχόμενο από κοινού με όλα τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας στον ιδιοκτήτη του ιστοτόπου, σε τιμή η οποία επίσης καθορίζεται ως ποσοστό επί των εσόδων από τη δραστηριότητα του μοντέλου. Επομένως, ο ιδιοκτήτης της πλατφόρμας συνεχούς ροής αποκτά, εν τέλει, τα περιουσιακά δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας επί του ψηφιακού περιεχομένου.

- 5 Ο ιδιοκτήτης της πλατφόρμας συνεχούς ροής διοργανώνει διαδραστικές συνεδρίες για τον αποδέκτη/τελικό πελάτη, φυσικό πρόσωπο, έναντι τιμής που έχει καθορίσει ο ίδιος. Συναφώς, ο ιδιοκτήτης της πλατφόρμας συνεχούς ροής ελέγχει την πρόσβαση των τελικών χρηστών στο περιεχόμενο «απευθείας», φιλτράρει το περιεχόμενο ανά κατηγορία, γνωστοποιεί τους κανόνες μετάδοσης σε συνεχή ροή, επιβάλλει κυρώσεις ή διαγράφει περιεχόμενο σε περίπτωση παράβασης των εσωτερικών κανόνων συμπεριφοράς και λαμβάνει το αντίτιμο για την υπηρεσία που παρέχεται στον τελικό χρήστη (με το σύστημα pay-per-view).
- 6 Ο ιδιοκτήτης της πλατφόρμας συνεχούς ροής είναι ο μόνος που προσφέρει, στην πράξη, πρόσβαση στην εκδήλωση και εισπράττει την τελική τιμή από τον πελάτη για τη συνομιλία μέσω βίντεο. Τα μοντέλα δεν βρίσκονται στο ίδιο κράτος με τον τελικό καταναλωτή. Η προσφεύγουσα δεν γνωρίζει τους τελικούς αυτούς πελάτες, δεν τους εκδίδει τιμολόγιο, δεν ζητεί ούτε εισπράττει χρηματικά ποσά από αυτούς ενώ δεν έχει και πρόσβαση στα στοιχεία των πελατών. Ο ιδιοκτήτης του ιστοτόπου είναι το μόνο πρόσωπο που έχει άμεση σχέση με τους πελάτες-φυσικά πρόσωπα, τους καταναλωτές του ψηφιακού περιεχομένου.
- 7 Μεταξύ της 23ης Δεκεμβρίου 2020 και της 16ης Μαρτίου 2021 διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας προκειμένου να εξακριβωθεί η καταβολή ΦΠΑ για την περίοδο μεταξύ 1ης Νοεμβρίου 2015 και 31ης Ιουλίου 2020.
- 8 Στις 31 Μαρτίου 2021 εκδόθηκε πράξη επιβολής φόρου με την οποία καθορίστηκαν πρόσθετες φορολογικές επιβαρύνσεις σε βάρος της εταιρίας, οι οποίες συνίσταντο στον ΦΠΑ επί των επίμαχων υπηρεσιών, οι οποίες θεωρούνταν φορολογητέες στο ρουμανικό έδαφος, ύψους 3 852 908 ρουμανικών λεί (RON) (περίπου 780 000 ευρώ), πλέον ορισμένων παρεπόμενων υποχρεώσεων (τόκων και διοικητικών προστίμων).
- 9 Η προσφεύγουσα υπέβαλε διοικητική ένσταση, η οποία απορρίφθηκε με απόφαση της 14ης Οκτωβρίου 2021. Κατά συνέπεια, άσκησε, ενώπιον του Curtea de Apel București (εφετείου Βουκουρεστίου, Ρουμανία), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου, προσφυγή με αίτημα την ακύρωση των διοικητικών και φορολογικών πράξεων που εκδόθηκαν εις βάρος της.

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 10 Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι οι φορολογικές αρχές έσφαλαν κατά τον καθορισμό τόσο της φύσης των υπηρεσιών που παρέχει, όσο και του τύπου παροχής των υπηρεσιών. Όσον αφορά τις εν λόγω υπηρεσίες, αυτές έχει ήδη καθορισθεί ότι διέπονται από το άρθρο 44 της οδηγίας περί ΦΠΑ λόγω των ιδιοκτητών των πλατφορμών συνεχούς ροής, οι οποίοι εισπράττουν τον ΦΠΑ από τον τελικό χρήστη, ο δε τύπος παροχής των υπηρεσιών αυτών είναι ο τύπος στον οποίο είναι εγκατεστημένοι οι εν λόγω ιδιοκτήτες.
- 11 Η προσφεύγουσα επισήμανε ότι οι διαχειριστές των ιστοτόπων εισέπρατταν τον οφειλόμενο ΦΠΑ σε κάθε κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένα τα φυσικά πρόσωπα που είναι αποδέκτες των υπηρεσιών συνομιλίας μέσω βίντεο και τον κατέβαλλαν στο Δημόσιο· συνεπώς οι φορολογικές αρχές των αντίστοιχων κρατών εξέδωσαν διοικητικές και φορολογικές πράξεις που επιβεβαιώνουν τόσο το γεγονός ότι οι φορείς εκμετάλλευσης των ιστοτόπων είναι υπόχρεοι για την καταβολή του ΦΠΑ, όσο και το γεγονός ότι οι εν λόγω φορείς κατέβαλαν τον εν λόγω φόρο. Συναφώς, η προσφεύγουσα προσκόμισε στον διοικητικό φάκελο αποδεικτικά στοιχεία ότι ένας εκ των πελατών της εισπράττει τον ΦΠΑ από τους δικούς του πελάτες.
- 12 Η προσφεύγουσα υποστήριξε επίσης ότι, στις 14 Ιανουαρίου 2021, οι ρουμανικές φορολογικές αρχές είχαν παραπέμψει το ζήτημα σχετικά με το φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται στην παροχή υπηρεσιών από τα στούντιο συνομιλιών μέσω βίντεο στην επιτροπή ΦΠΑ της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η απάντηση που περιέχεται στο έγγραφο της 22ας Μαρτίου 2021 ήταν ότι, στην περίπτωση διαδικτυακής μετάδοσης ψηφιακού περιεχομένου ερωτικού χαρακτήρα, ο ΦΠΑ έπρεπε να επιβληθεί στον τόπο παροχής της δραστηριότητας ο οποίος, κατά την εν λόγω επιτροπή, είναι η έδρα του ιδιοκτήτη του ιστοτόπου ζωντανής ροής ως μοναδικού φορέα ο οποίος παρέχει πρόσβαση στην ψυχαγωγική εκδήλωση, και όχι ο τόπος όπου βρίσκεται η έδρα του στούντιο συνομιλιών μέσω βίντεο.
- 13 Οι ρουμανικές φορολογικές αρχές υποστηρίζουν ότι, γι' αυτού του είδους τις υπηρεσίες, η προσφεύγουσα είναι το πρόσωπο που υποχρεούται να εισπράττει τον ΦΠΑ, διότι η δραστηριότητα των συνομιλιών μέσω βίντεο συνιστά διαδικτυακή υπηρεσία ψυχαγωγίας ενηλίκων, ο τύπος παροχής της οποίας βρίσκεται στη Ρουμανία, και ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται κατ' αυτόν τον τρόπο συνιστούν φορολογητέες πράξεις στη Ρουμανία για τους σκοπούς της φορολόγησης. Προς στήριξη της εν λόγω επιχειρηματολογίας, παραπέμπουν στην απόφαση του Δικαστηρίου της 8ης Μαΐου 2019, Geelen (C-568/17, EU:C:2019:388), με την οποία κρίθηκε ότι ως τόπος παροχής υπηρεσιών πρέπει να ορίζεται ο τόπος, όπου ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει εγκαταστήσει την έδρα του, ενώ τα μοντέλα (σε εκείνη την υπόθεση επί της οποίας αποφάνθηκε το Δικαστήριο) ασκούσαν τη δραστηριότητά τους σε στούντιο ευρισκόμενα στις Φιλιππίνες. Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα θα είναι αποκλειστικά υπεύθυνη έναντι του διαχειριστή του ιστοτόπου για τις υπηρεσίες που παρέχονται από τα μοντέλα· η Streaming Services Srl θα πρέπει να έχει στην κατοχή της και να παρέχει τα εργαλεία

εργασίας για τα μοντέλα (εργαλεία πληροφορικής), τα δε ποσά που καταβάλλουν οι επισκέπτες στον διαχειριστή του ιστοτόπου θα καταβάλλονται από τον φορέα εκμετάλλευσης στην προσφεύγουσα. Επομένως, στο μέτρο που η δραστηριότητα της προσφεύγουσας είναι παρόμοια με εκείνη του L. W. Geelen, διοργανωτή των διαδραστικών συνεδριών ερωτικού περιεχομένου που καταγράφονται και μεταδίδονται μέσω ιστοτόπων, στην υπό κρίση υπόθεση, η Streaming Services Srl είναι η υποκείμενη στον φόρο η οποία, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, παρέχει πρόσβαση στις εκδηλώσεις.

- 14 Η Agenția Națională de Administrare Fiscală (εθνική υπηρεσία φορολογικής διοίκησης) επισημαίνει ότι οι κατευθυντήριες γραμμές της επιτροπής ΦΠΑ δεν είναι δεσμευτικές για τα κράτη μέλη και δεν αποτελούν επίσημη ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης. Συγκεκριμένα, η Direcția generală de legislație fiscală și reglementări vamale și contabile din cadrul Ministerului Finanțelor (γενική διεύθυνση φορολογικής νομοθεσίας και τελωνειακών και λογιστικών κανονισμών του Υπουργείου Οικονομικών, Ρουμανία) δεν συμμερίζεται την ερμηνεία της επιτροπής ΦΠΑ, επισημαίνοντας ότι μια τέτοια ερμηνεία θα απαιτούσε τροποποίηση της οδηγίας ΦΠΑ.
- 15 Επιπλέον, η άποψη αυτή βασίζεται και στην πρόταση τροποποίησης της οδηγίας ΦΠΑ, η οποία αποσκοπεί στη θέσπιση κανόνων σχετικών με τον τόπο παροχής υπηρεσιών όσον αφορά τις δραστηριότητες που μεταδίδονται μέσω του διαδικτύου ή διατίθενται εικονικά με άλλα μέσα.

Η τροποποίηση αυτή, η οποία επιβλήθηκε λόγω της ανάγκης να φορολογούνται στον τόπο όπου ο λήπτης είναι εγκατεστημένος όλες οι υπηρεσίες που μπορούν να παρασχεθούν σε λήπτη με ηλεκτρονικά μέσα, εγκρίθηκε στις 5 Απριλίου 2022 και κατέστη η οδηγία (ΕΕ) 2022/542 του Συμβουλίου για την τροποποίηση των οδηγιών 2006/112/ΕΚ και (ΕΕ) 2020/285 όσον αφορά τους συντελεστές φόρου προστιθέμενης αξίας.

Κατά συνέπεια, η καθώς Agenția Națională de Administrare Fiscală (εθνική υπηρεσία φορολογικής διοίκησης) εκτιμά ότι, έως την 1η Ιανουαρίου 2025, ημερομηνία από την οποία θα τεθούν σε ισχύ οι νέες διατάξεις της οδηγίας αυτής, ο τόπος στον οποίο πράγματι παρέχονται οι εν λόγω εκδηλώσεις/ψυχαγωγικές δραστηριότητες πρέπει να θεωρηθεί ότι βρίσκεται, σύμφωνα με την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση C-568/17, Geelen, στο κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένος ο πάροχος (διοργανωτής) των διαδραστικών συνεδριών.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της απόφασεως περί παραπομπής

- 16 Το Curtea de Apel (εφετείο) επισημαίνει ότι, για την επίλυση της διαφοράς, πρέπει να καθοριστεί ποια είναι η ορθή φορολογική μεταχείριση των υπηρεσιών που παρέχει η προσφεύγουσα σε αποδέκτη, υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, που έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας (φορολογική κατοικία) σε άλλο κράτος, είτε πρόκειται για κράτος μέλος της Ένωσης, είτε όχι. Συνεπώς, το ερώτημα που τίθεται είναι αν έχει εφαρμογή ο γενικός κανόνας του

άρθρου 278, παράγραφος 2, του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα) (το οποίο μεταφέρει τις διατάξεις του άρθρου 44 της οδηγίας ΦΠΑ στην εσωτερική έννομη τάξη), κατά το οποίο ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενο στο φόρο είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, πράγμα που σημαίνει ότι ο ΦΠΑ που αφορά τις υπηρεσίες αυτές έπρεπε να επιβληθεί στο κράτος κατοικίας του αποδέκτη (επιχείρημα της προσφεύγουσας), ή αν έχει εφαρμογή η εξαίρεση από τον γενικό κανόνα, ήτοι εκείνη που προβλέπεται στο άρθρο 278, παράγραφος 6, στοιχείο b, του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα) (το οποίο μεταφέρει τις διατάξεις του άρθρου 53 της οδηγίας ΦΠΑ στην εσωτερική έννομη τάξη), κατά το οποίο, τόπος παροχής υπηρεσιών που αφορούν την πρόσβαση σε ψυχαγωγικές εκδηλώσεις, που παρέχονται σε υποκείμενους στο φόρο, είναι ο τόπος στον οποίο πράγματι λαμβάνουν χώρα αυτές οι εκδηλώσεις, πράγμα που σημαίνει, κατά την φορολογική αρχή, ότι αυτός είναι η Ρουμανία (επιχείρημα της φορολογικής αρχής).

- 17 Κατά συνέπεια, η έκβαση της διαφοράς της κύριας δίκης εξαρτάται από την ερμηνεία των άρθρων 44 και 53 της οδηγίας ΦΠΑ, καθώς και του άρθρου 10, παράγραφοι 1 και 2, και του άρθρου 32, παράγραφοι 1 και 2, του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 288/2011. Το ανωτέρω κείμενο των άρθρων 44 και 53 εισήχθη με την οδηγία 2008/8/ΕΚ και ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2010 –άρθρο 44– και από την 1η Ιανουαρίου 2011 –άρθρο 53. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στην υπόθεση Geelen αφορούσε τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης που ίσχυαν έως την 1η Ιανουαρίου 2007. Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η ερμηνεία των εφαρμοστέων κανόνων του δικαίου της Ένωσης δεν είναι σαφής και ότι η ερμηνεία του Δικαστηρίου στην υπόθεση Geelen δεν μπορεί να θεωρηθεί εφαρμοστέα στην υπό κρίση υπόθεση.
- 18 Επιπλέον, το Curtea de Apel (εφετείο) εκτιμά ότι, για την επίλυση της διαφοράς, είναι αναγκαίο να καθοριστεί αν, κατά την ερμηνεία και την εφαρμογή των αρχών της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αποφυγής της διπλής φορολογίας που προβλέπει η οδηγία ΦΠΑ, ιδίως υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 59α της οδηγίας ΦΠΑ, η ρουμανική φορολογική αρχή νομιμοποιείται να προβαίνει, όσον αφορά φορολογητέες υπηρεσίες που έχουν ήδη χαρακτηριστεί από φορολογικές αρχές τρίτων χωρών με απρόσβλητες διοικητικές και φορολογικές πράξεις κατά την έννοια του άρθρου 44 της οδηγίας ΦΠΑ, σε νέο νομικό χαρακτηρισμό κατά την έννοια του άρθρου 53 της ίδιας οδηγίας, καθορίζοντας διαφορετικό τόπο για την παροχή υπηρεσιών, με συνέπεια ο οφειλόμενος ΦΠΑ να χρεώνεται σε άλλο νομικό πρόσωπο στο πλαίσιο της εμπορικής δραστηριότητας. Στην πράξη, πρέπει να καθοριστεί αν οι φορολογικές πράξεις που κατέστησαν απρόσβλητες διά της διοικητικής οδού, χωρίς να προσβληθούν ενώπιον δικαστηρίου, όσον αφορά τον προσδιορισμό της νομικής φύσης υπηρεσιών όπως οι επίμαχες, και του τόπου παροχής των υπηρεσιών αυτών, σε κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα, μπορούν να προβληθούν έναντι των φορολογικών αρχών στη Ρουμανία, οι οποίες, στο πλαίσιο μεταγενέστερου φορολογικού ελέγχου, υποχρεούνται να σέβονται τον νομικό χαρακτηρισμό της φύσης των υπηρεσιών και τις διαπιστώσεις σχετικά με τον τόπο καταβολής του ΦΠΑ στις οποίες

κατέληξε το φορολογικό όργανο ελέγχου που πρώτο εξέτασε τις επίμαχες υπηρεσίες.

- 19 Το εθνικό δικαστήριο δεν μπορεί να κρίνει, άμεσα και χωρίς καμία αμφιβολία, αν οι μνημονευόμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία επιτρέπει στις ρουμανικές φορολογικές αρχές να προβαίνουν εκ νέου σε νομικό χαρακτηρισμό των υπηρεσιών που έχουν ήδη χαρακτηριστεί από τρίτες φορολογικές αρχές κατά ορισμένο τρόπο και να καθορίζουν τόπο παροχής διαφορετικό εντός πραγματικού πλαισίου όπως το επίμαχο.
- 20 Λαμβανομένης υπόψη της ιδιαιτερότητας της υποθέσεως (του γεγονότος ότι η προσφεύγουσα έχει κηρυχθεί σε πτώχευση, ότι το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ που καθόρισε η φορολογική αρχή είναι υψηλό, ότι η φορολογική-διοικητική πράξη με την οποία διατάσσεται η καταβολή του ποσού αυτού αποτελεί εκτελεστό τίτλο), το αιτούν δικαστήριο ζητεί, σύμφωνα με τα άρθρα 105 επ. του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, να εφαρμοστεί η ταχεία διαδικασία στην παρούσα προδικαστική παραπομπή.