Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MACIEJ SZPUNAR
της 12ης Φεβρουαρίου 2019[1]

Υπόθεση C-568/17

Staatssecretaris van Financiën
κατά
L. W. Geelen

[αίτηση του Hoge Raad der Nederlanden
(Ανωτάτου Δικαστηρίου των Κάτω Χωρών)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Φόροι – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Οδηγία 77/388/ΕΟΚ – Άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχεία γ′ και ε′ – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 52, στοιχείο α′ – Άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο ια′ – Παροχή υπηρεσιών – Τόπος φορολογητέων πράξεων – Κριτήριο για τον προσδιορισμό της φορολογικής δικαιοδοσίας – Διαδραστικές συνεδρίες ερωτικού περιεχομένου μεταδιδόμενες ζωντανά στο διαδίκτυο – Τόπος υλικής εκτέλεσης της υπηρεσίας»

Εισαγωγή

1. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) αποτελεί φόρο κατανάλωσης και επομένως, υπό ιδανικές συνθήκες, θα πρέπει να εισπράττεται στον τόπο κατανάλωσης ή παροχής των υποκείμενων στον φόρο εμπορευμάτων ή υπηρεσιών. Ωστόσο, στην περίπτωση των διασυνοριακών συναλλαγών, ιδίως όσον αφορά υπηρεσίες, τούτο συνδέεται με σημαντικές διοικητικές επιβαρύνσεις τόσο για τους υποκειμένους στον φόρο όσο και για τις φορολογικές αρχές. Ως εκ τούτου, οι οδηγίες της Ένωσης για τον ΦΠΑ θεσπίζουν απλουστευμένες μεθόδους για τον προσδιορισμό του τόπου παροχής των υπηρεσιών. Παρά ταύτα, ο προσδιορισμός του τόπου αυτού εξακολουθεί να προκαλεί ορισμένες δυσκολίες, ιδίως στην περίπτωση σύνθετων υπηρεσιών και υπηρεσιών που παρέχονται εξ αποστάσεως, για παράδειγμα, όπως εν προκειμένω, μέσω διαδικτυακής μετάδοσης. Η εξέλιξη των διατάξεων στον τομέα αυτό δεν συμβαδίζει πάντοτε με την τεχνολογική εξέλιξη και τις μεταβαλλόμενες συνθήκες της αγοράς. Επομένως, η ερμηνεία της νομοθεσίας κατά τρόπο που να αντανακλά τις τεχνολογικές εξελίξεις εξακολουθεί να αποτελεί έργο των δικαστηρίων.

1 Γλώσσα του πρωτοτύπου: η πολωνική.

Νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

2. Κατά το άρθρο 9 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 [2], όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2002/38/ΕΚ του Συμβουλίου, της 7ης Μαΐου 2002 [3]:

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

2. Εντούτοις:

[…]

γ) τόπος παροχής υπηρεσιών που έχουν ως αντικείμενο:

– πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες δραστηριό[τη]τες, περιλαμβανομένων των δραστηριοτήτων των οργανωτών τους καθώς και των παρεπομένων, κατά περίπτωση, προς τις δραστηριότητες αυτές παροχών υπηρεσιών,

[…]

είναι ο τόπος όπου εκτελούνται υλικώς οι παροχές αυτές·

[…]

ε) τόπος παροχής των κατωτέρω υπηρεσιών, οι οποίες παρέχονται σε λήπτες εγκατεστημένους εκτός της Κοινότητος ή σε υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους μεν εντός της Κοινότητος αλλά εκτός της χώρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες, είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητος του λήπτου 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 υπηρεσιών ηλεκτρονικά, μεταξύ άλλων, εκείνων που περιγράφονται στο παράρτημα ΙΒ.

στ) ο τόπος όπου παρέχονται οι υπηρεσίες οι οποίες αναφέρονται στην τελευταία περίπτωση του στοιχείου ε), όταν αυτές παρέχονται προς μη υποκείμενο στο φόρο ο οποίος είναι εγκατεστημένος, έχει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του σε κράτος μέλος, από υποκείμενο στο φόρο που έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του ή μόνιμη εγκατάσταση από την οποία παρέχεται η υπηρεσία εκτός Κοινότητας, ή, ελλείψει τέτοιας έδρας

2 ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

3 Οδηγία για την τροποποίηση και την προσωρινή τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ όσον αφορά το σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας που εφαρμόζεται στις ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες και σε ορισμένες υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά (ΕΕ 2002, L 128, σ. 41).

ή μόνιμης εγκατάστασης, έχει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του εκτός Κοινότητας, είναι ο τόπος όπου ο μη υποκείμενος στο φόρο είναι εγκατεστημένος ή έχει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του.

[…]»

3. Το άρθρο 43 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας[4], όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, ορίζει τα εξής:

«Ο τόπος παροχής υπηρεσιών είναι η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκατάστασής του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες ή, εάν δεν υπάρχει έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, ο τόπος της κατοικίας ή συνήθους διαμονής του.»

4. Κατά το άρθρο 52, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112:

«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. Το άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο ια′, της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα κατωτέρω:

«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:

[…]

ια) παροχή υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα και ιδίως εκείνων που περιγράφονται στο παράρτημα ΙΙ,

[…]».

6. Τέλος, το άρθρο 57, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«Στην περίπτωση που οι υπηρεσίες του άρθρου 56, παράγραφος 1, στοιχείο ια), παρέχονται προς μη υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι είναι εγκατεστημένοι ή έχουν την κατοικία τους ή τη συνήθη διαμονή τους σε κράτος μέλος, από υποκείμενο στον φόρο που έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του ή τη μόνιμη εγκατάσταση από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες εκτός Κοινότητας, ή, σε περίπτωση έλλειψης τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, έχει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του εκτός Κοινότητας, ο τόπος της εν λόγω παροχής είναι αυτός στον οποίο ο μη υποκείμενος στον φόρο είναι εγκατεστημένος ή έχει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του.»

4 ΕΕ 2006, L 347, σ. 1.

Το ολλανδικό δίκαιο

7. Οι ανωτέρω διατάξεις του δικαίου της Ένωσης μεταφέρθηκαν στο ολλανδικό δίκαιο με το άρθρο 6, παράγραφος 1, και το άρθρο 6, παράγραφος 2, στοιχείο c, σημείο 1, και στοιχείο d, σημείο 10, του Wet op de omzetbelasting 1968 (νόμου του 1968 περί φόρου κύκλου εργασιών).

Πραγματικά περιστατικά, διαδικασία και προδικαστικά ερωτήματα

8. Ο αναιρεσίβλητος της κύριας δίκης, L. W. Geelen, είναι πρόσωπο με αριθμό φορολογικού μητρώου στις Κάτω Χώρες για τους σκοπούς καταβολής ΦΠΑ. Παρέχει υπηρεσίες συνιστάμενες στην οργάνωση και παροχή διαδραστικών συνεδριών ερωτικού περιεχομένου μεταδιδόμενων ζωντανά στο διαδίκτυο. Κατά τη διάρκεια των συνεδριών, τα πρόσωπα που εμφανίζονται στην οθόνη (στο εξής: μοντέλα) βρίσκονται στις Φιλιππίνες. Ο L. W. Geelen θέτει στη διάθεσή τους τον υλικό εξοπλισμό και το απαραίτητο λογισμικό για τη μετάδοση των συνεδριών στο διαδίκτυο. Οι πελάτες έρχονται σε επαφή με τα μοντέλα μέσω του διαδικτύου, δημιουργήσουν λογαριασμό για τον σκοπό αυτό σε έναν πάροχο διαδικτυακών υπηρεσιών. Στο πλαίσιο αυτό, οι εν λόγω πάροχοι εισπράττουν αμοιβή από τους πελάτες, μέρος της οποίας μεταβιβάζουν στον L. W. Geelen. Οι συνεδρίες μεταδίδονται ζωντανά και είναι διαδραστικές, υπό την έννοια ότι οι πελάτες έχουν τη δυνατότητα να επικοινωνούν με τα μοντέλα και να τους δίνουν οδηγίες. Οι υπηρεσίες που παρέχει ο L. W. Geelen απευθύνονται κατ' αρχήν προς την ολλανδική αγορά [5].

9. Ο αναιρεσίβλητος της κύριας δίκης δεν υπέβαλε δηλώσεις ΦΠΑ για τις ανωτέρω υπηρεσίες. Παρά ταύτα, η φορολογική αρχή θεώρησε ότι οι συγκεκριμένες υπηρεσίες υπόκεινται στον ΦΠΑ στις Κάτω Χώρες και εξέδωσε πράξη επιβολής φόρου για την περίοδο από την 1η Ιουνίου 2006 έως τις 31 Δεκεμβρίου 2009.

10. Η ως άνω πράξη ακυρώθηκε με την απόφαση του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου, με την οποία διαπιστώθηκε ότι οι σχετικές υπηρεσίες υπόκεινται στις ολλανδικές διατάξεις μεταφοράς του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 77/388 και του άρθρου 52, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112 καθώς και ότι ο τόπος της υλικής τους εκτέλεσης είναι οι Φιλιππίνες. Η φορολογική αρχή άσκησε αναίρεση κατά της εν λόγω δικαστικής απόφασης ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

11. Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1α) Πρέπει το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, πρώτη περίπτωση, της [οδηγίας 77/388] και το άρθρο 52, στοιχείο α′, της [οδηγίας 2006/112] (ως είχε έως την 1η Ιανουαρίου 2010) να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι στις διατάξεις αυτές εμπίπτει επίσης η απευθείας παροχή, έναντι αμοιβής, διαδραστικών συνεδριών ερωτικού περιεχομένου μεταδιδόμενων ζωντανά στο διαδίκτυο;

1β) Αν το ερώτημα 1α χρήζει καταφατικής απαντήσεως, πρέπει τότε οι εκφράσεις "ο τόπος όπου εκτελούνται υλικώς οι παροχές αυτές" και "ο τόπος υλικής εκτέλεσής τους", που περιέχονται αντιστοίχως στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, της [οδηγίας 77/388] και στο άρθρο 52, [της οδηγίας 2006/112], να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι καθοριστικός είναι ο τόπος από τον οποίο τα μοντέλα εμφανίζονται μπροστά στην κάμερα web ή ο τόπος από τον οποίο οι επισκέπτες βλέπουν τις εικόνες, ή πρέπει να ληφθεί υπόψη άλλος τόπος;

5 Από τις πληροφορίες που περιέχονται στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δεν προκύπτει αν η δυνατότητα χρήσης των εν λόγω υπηρεσιών περιορίζεται τεχνικώς καθ' οιονδήποτε τρόπο στην επικράτεια των Κάτω Χωρών. Είναι προφανές ότι ένας τέτοιος περιορισμός θα μπορούσε να προκύψει από την ανάγκη προσφυγής στη διαμεσολάβηση παρόχων υπηρεσιών πρόσβασης στο διαδίκτυο, με τους οποίους ο L. W. Geelen έχει συνάψει σχετική συμφωνία.

2) Πρέπει το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε′, δωδέκατη περίπτωση, της [οδηγίας 77/388] και το άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο ια′, της [οδηγίας 2006/112] (ως είχε έως την 1η Ιανουαρίου 2010), σε συνδυασμό με το άρθρο 11 του [κανονισμού 1777/2005] [6], να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι η απευθείας παροχή, έναντι αμοιβής, διαδραστικών συνεδριών ερωτικού περιεχομένου μεταδιδόμενων ζωντανά στο διαδίκτυο μπορεί να θεωρηθεί ως μια "ηλεκτρονικά παρεχόμενη υπηρεσία";

3) Αν τόσο το ερώτημα 1α) όσο και το ερώτημα 2 χρήζουν καταφατικής απαντήσεως και οι διατάξεις των εν λόγω οδηγιών ορίζουν διαφορετικούς τόπους, πώς πρέπει τότε να καθοριστεί ο τόπος παροχής των υπηρεσιών;»

12. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως κατατέθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 27 Σεπτεμβρίου 2017. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η Ολλανδική και η Γαλλική Κυβέρνηση καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή εκπροσωπήθηκαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 19ης Σεπτεμβρίου 2018.

Ανάλυση

Πρώτο προδικαστικό ερώτημα, υπό α′

13. Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, υπό α′, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν υπηρεσίες του είδους που παρέχει ο L. W. Geelen στην υπόθεση της κύριας δίκης υπόκεινται στη ρύθμιση του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, της οδηγίας 77/388 και του άρθρου 52, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112. Συγκεκριμένα, το κρίσιμο ζήτημα έγκειται στο αν οι υπηρεσίες αυτές αποτελούν υπηρεσίες παρεχόμενες στο πλαίσιο ψυχαγωγικής δραστηριότητας κατά την έννοια των εν λόγω διατάξεων.

14. Δεν φαίνεται να υπάρχει αμφιβολία ότι οι υπηρεσίες περί των οποίων γίνεται λόγος έχουν ψυχαγωγικό χαρακτήρα[7]. Το ζήτημα αυτό δεν χρήζει, κατά τη γνώμη μου, περαιτέρω συζήτησης. Η απάντηση όμως στο πρώτο ερώτημα, υπό α′, δεν εξαντλείται στη διαπίστωση αυτή.

15. Συγκεκριμένα, κατά την άποψή μου, το αιτούν δικαστήριο ορθώς διερωτάται αν οι προαναφερθείσες διατάξεις έχουν εφαρμογή σε υπηρεσίες οι οποίες, λαμβανομένου υπόψη του ψυχαγωγικού τους χαρακτήρα, δεν παρέχονται σε έναν τόπο και χρόνο και με φυσική παρουσία των ληπτών αλλά, για παράδειγμα, όπως εν προκειμένω, εξ αποστάσεως και σε χρόνο που επιλέγει κάθε λήπτης ατομικώς.

16. Η διάταξη του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, πρώτη περίπτωση, περιλήφθηκε στην αρχική έκδοση της οδηγίας 77/388. Κατά την άποψή μου, δεν χωρεί αμφιβολία ότι ο νομοθέτης, κατά τη διατύπωση της διάταξης αυτής, δεν είχε κατά νου υπηρεσίες παρεχόμενες εξ αποστάσεως, όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεδομένου ότι οι εν λόγω υπηρεσίες δεν υπήρχαν κατά τον χρόνο εκείνο. Ο μόνος τρόπος για την παροχή πολιτιστικών, ψυχαγωγικών, εκπαιδευτικών κ.λπ.

6 Κανονισμός (ΕΚ) του Συμβουλίου, της 17ης Οκτωβρίου 2005, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ για το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2005, L 288, σ. 1).

7 Βλ., συναφώς, απόφαση της 12ης Μαΐου 2005, RAL (Channel Islands) κ.λπ. (C-452/03, EU:C:2005:289, σκέψη 32).

υπηρεσιών ήταν είτε η συγκέντρωση των ληπτών στον τόπο της υλικής εκτέλεσης της υπηρεσίας, είτε η παροχή της στον τόπο όπου βρίσκονταν οι λήπτες[8]. Κατά συνέπεια, ο προσδιορισμός του τόπου υλικής εκτέλεσης της υπηρεσίας δεν προσέκρουε σε δυσχέρειες. Ο τόπος αυτός αποτελούσε ταυτοχρόνως και τόπο κατανάλωσης της οικείας υπηρεσίας.

17. Ωστόσο, η έκτοτε σημειωθείσα τεχνολογική εξέλιξη κατέστησε δυνατή την εμφάνιση υπηρεσιών στο πλαίσιο των οποίων ο λήπτης συμμετέχει, μερικές φορές μάλιστα ακόμη και ενεργά, σε εκδηλώσεις πολιτιστικού, ψυχαγωγικού ή άλλου περιεχομένου εξ αποστάσεως και όχι κατ' ανάγκην σε πραγματικό χρόνο. Διαταράσσεται επομένως η «ενότητα της δράσης, του χρόνου και του τόπου», για να χρησιμοποιήσουμε την ορολογία του κλασικού θεάτρου. Ως εκ τούτου, τίθεται το ζήτημα αν η ενδεχόμενη εφαρμογή στις εν λόγω υπηρεσίες του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 77/388 και του άρθρου 52, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 είναι σύμφωνη με τη βούληση του νομοθέτη της Ένωσης, όπως αυτή πρέπει να ερμηνευθεί υπό το πρίσμα της νέας τεχνολογικής πραγματικότητας και των σκοπών των οικείων διατάξεων.

18. Ένα καλό σημείο εκκίνησης για την εξέταση των σκοπών στην εξυπηρέτηση των οποίων απέβλεπαν οι διατάξεις για τον προσδιορισμό του τόπου παροχής των υπηρεσιών είναι η αιτιολογική έκθεση της πρότασης οδηγίας 2008/8/ΕΚ[9]. Η οδηγία αυτή εισάγει θεμελιώδη μεταρρύθμιση του ενωσιακού δικαίου όσον αφορά τον προσδιορισμό του τόπου παροχής των υπηρεσιών για τις ανάγκες επιβολής του ΦΠΑ.

19. Στην εισαγωγή της εν λόγω αιτιολογικής έκθεσης, η Επιτροπή σημειώνει ότι η ιδανική κατάσταση είναι εκείνη στην οποία οι υπηρεσίες φορολογούνται στον τόπο της πραγματικής τους κατανάλωσης. Η προσέγγιση αυτή ωστόσο προσκρούει σε σοβαρές πρακτικές δυσχέρειες στην περίπτωση διασυνοριακής παροχής υπηρεσιών. Οι δυσχέρειες αυτές μπορούν να αντιμετωπισθούν σχετικά εύκολα στην περίπτωση υπηρεσιών που παρέχονται σε υποκειμένους στο φόρο. Αυτό επιτυγχάνεται κυρίως μέσω του αποκαλούμενου μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης[10]. Ωστόσο, δεν υπάρχει τρόπος να εφαρμοστεί ο μηχανισμός αυτός στους μη υποκειμένους στον φόρο. Μια εναλλακτική πρόταση θα ήταν να υποχρεωθούν οι πάροχοι υπηρεσιών να καταχωρίζουν λογιστικά και να καταβάλλουν ΦΠΑ σε κάθε κράτος μέλος όπου παρέχουν υπηρεσίες, ωστόσο τούτο θα αποτελούσε υπέρμετρη διοικητική επιβάρυνση για αυτούς. Επιπλέον, στην περίπτωση πολλών υπηρεσιών, ο τόπος της πραγματικής κατανάλωσης δεν είναι καν ο τόπος της υλικής εκτέλεσης των υπηρεσιών αυτών, αλλά μάλλον ο τόπος εγκατάστασης ή κατοικίας του λήπτη, πράγμα το οποίο περιπλέκει την κατάσταση, δεδομένου ότι απαιτεί από τον πάροχο να προσδιορίζει κάθε φορά τον τόπο κατοικίας του λήπτη και να καταβάλλει τον ΦΠΑ στον τόπο αυτό[11]. Λόγω αυτών των πρακτικών δυσχερειών, η οδηγία 77/388 δέχεται ως γενική αρχή ότι ο τόπος παροχής των υπηρεσιών είναι ο τόπος όπου είναι εγκατεστημένος ο παρέχων την υπηρεσία. Με την προαναφερθείσα πρόταση οδηγίας, η Επιτροπή πρότεινε να διατηρηθεί σε ισχύ η γενική αυτή αρχή όσον αφορά τις υπηρεσίες που παρέχονται σε μη υποκειμένους στο φόρο.

8 Είναι σαφές ότι και κατά τον χρόνο εκείνο υπήρχαν ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες. Οι υπηρεσίες όμως αυτές φορολογούνταν στον τόπο εγκατάστασης του παρόχου υπηρεσιών, ο οποίος κατά κανόνα συνέπιπτε με τον τόπο μετάδοσης του προγράμματος. Μόλις με την τροποποίηση της οδηγίας 77/388 που πραγματοποιήθηκε το 2002 (βλ. υποσημείωση 3 των παρουσών προτάσεων) ορίστηκε ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών στις διασυνοριακές σχέσεις ο τόπος εγκατάστασης ή κατοικίας του λήπτη (βλ. άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', ενδέκατη περίπτωση, και άρθρο 9, παράγραφος 4, της οδηγίας 77/388). Οι ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές υπηρεσίες περιορίζονται ωστόσο στη μετάδοση προγράμματος, η λήψη του οποίου απόκειται στους λήπτες των υπηρεσιών αυτών, σε αντίθεση προς υπηρεσίες όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, όπου ο πάροχος εξασφαλίζει επίσης τη δυνατότητα λήψης του περιεχομένου ή ακόμη και την ενεργό συμμετοχή των ληπτών.

9 Οδηγία του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ όσον αφορά τον τόπο παροχής των υπηρεσιών (ΕΕ 2008, L 44, σ. 11). Αιτιολογική έκθεση: COM(2003) 822 τελικό.

10 Στο πλαίσιο του εν λόγω μηχανισμού, ο ΦΠΑ εκκαθαρίζεται όχι από τον πάροχο αλλά από τον λήπτη της υπηρεσίας, βάσει του ισχύοντος στον τόπο εγκατάστασής του συντελεστή, στη συνέχεια δε αυτός είτε αποκτά δικαίωμα να εκπέσει τον εν λόγω ΦΠΑ, εφόσον χρησιμοποιεί τις ληφθείσες υπηρεσίες για τους σκοπούς της φορολογούμενης δραστηριότητάς του, είτε τον αποδίδει στο Δημόσιο. Εννοείται ότι, δεδομένου ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται σε υποκειμένους στον φόρο χρησιμοποιούνται κατά γενικό κανόνα για τους σκοπούς της οικονομικής δραστηριότητας των εν λόγω ληπτών, ο τόπος εγκατάστασης του λήπτη είναι ταυτοχρόνως και τόπος κατανάλωσης της υπηρεσίας.

11 Αυτό ισχύει, για παράδειγμα, για τις διαρκείς υπηρεσίες καθώς και για τις υπηρεσίες που παρέχονται εξ αποστάσεως.

20. Ωστόσο, ο κανόνας αυτός γνωρίζει εξαιρέσεις. Μία από αυτές είναι η κρίσιμη εν προκειμένω εξαίρεση για πολιτιστικές, ψυχαγωγικές, εκπαιδευτικές, ή παρόμοιες δραστηριότητες. Η θέσπιση της εξαίρεσης αυτής κατέστησε δυνατή την επίτευξη δύο σκοπών.

21. Πρώτον, όταν η συγκεκριμένη δραστηριότητα απαιτεί την ταυτόχρονη φυσική παρουσία στον ίδιο τόπο τόσο των ληπτών όσο και των παρόχων των υπηρεσιών (και, εν πάση περιπτώσει, των προσώπων που εκτελούν εξ ονόματός τους την υπηρεσία), κατέστη δυνατή η εξεύρεση της βέλτιστης λύσης υπό τη μορφή της φορολόγησης της υπηρεσίας στον τόπο της πραγματικής κατανάλωσής της χωρίς υπέρμετρα διοικητικά εμπόδια. Συγκεκριμένα, οι υπηρεσίες αυτού του είδους έχουν έκτακτο χαρακτήρα, υπό την έννοια ότι το νόημά τους, από οικονομική άποψη, περιορίζεται συνήθως στο χρονικό διάστημα κατά το οποίο διαρκεί η παροχή της υπηρεσίας. Η κατανάλωση των υπηρεσιών αυτών είναι, επομένως, άμεση και λαμβάνει χώρα στον τόπο παροχής τους. Ως εκ τούτου, δεν ασκεί επιρροή ο τόπος εγκατάστασης ή κατοικίας των ληπτών των υπηρεσιών· ο πάροχος καταβάλλει τον ΦΠΑ στον τόπο πραγματικής παροχής της υπηρεσίας.

22. Δεύτερον, οι υπηρεσίες αυτού του είδους είναι συχνά σύνθετες, υπό την έννοια ότι απαιτούν ένα εύρος ενδιάμεσων και συμπληρωματικών υπηρεσιών, μερικές εκ των οποίων δύναται να παρέχονται απευθείας στους τελικούς λήπτες, και άλλες, για παράδειγμα, στους διοργανωτές εκδηλώσεων στις οποίες συνίστανται οι τελικές υπηρεσίες. Το αντίτιμό τους μπορεί, αλλά όχι απαραιτήτως, να αποτελεί στοιχείο της συνολικής τιμής της τελικής υπηρεσίας. Στο πλαίσιο αυτό, οι υπηρεσίες μπορούν να παρέχονται από διαφορετικούς παρόχους[12]. Επομένως, η εφαρμογή της γενικής αρχής κατά την οποία η φορολόγηση πραγματοποιείται στον τόπο εγκατάστασης του παρόχου των υπηρεσιών θα μπορούσε να οδηγήσει, σε περίπτωση διάφορων επιμέρους υπηρεσιών, στην ανάγκη καταβολής ΦΠΑ σε διάφορα κράτη μέλη. Η φορολόγηση των υπηρεσιών αυτών στον τόπο της πραγματικής παροχής τους απλουστεύει την κατάσταση, σε περίπτωση που ο τόπος αυτός συμπίπτει με τον τόπο εκπλήρωσης της τελικής ή της κύριας παροχής.

23. Ωστόσο, η εφαρμογή της εν λόγω εξαίρεσης σε υπηρεσίες παρεχόμενες εξ αποστάσεως, όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν καθιστά δυνατή την επίτευξη αυτών των σκοπών.

24. Σε περίπτωση που η παροχή υπηρεσιών δεν απαιτεί την ταυτόχρονη φυσική παρουσία των παρόχων και των ληπτών των υπηρεσιών στον ίδιο τόπο, ανακύπτει το πρόβλημα που αποτελεί αντικείμενο του πρώτου ερωτήματος, υπό β′, και το οποίο έγκειται στον προσδιορισμό του τόπου πραγματικής παροχής της υπηρεσίας. Ωστόσο, ανεξάρτητα από την επίλυση του ως άνω προβλήματος, οι σκοποί της συγκεκριμένης εξαίρεσης δεν επιτυγχάνονται.

25. Συγκεκριμένα, αν γίνει δεκτό, λαμβάνοντας ως παράδειγμα τις επίμαχες στην κύρια δίκη υπηρεσίες, ότι τόπος παροχής της υπηρεσίας είναι ο τόπος όπου εμφανίζονται τα μοντέλα μπροστά στην κάμερα, δεν επιτυγχάνεται το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα της φορολόγησης στον τόπο κατανάλωσης. Ειδικότερα, ως τόπος κατανάλωσης πρέπει να θεωρείται, προφανώς, ο τόπος όπου βρίσκονται οι πελάτες κατά τον χρόνο χρήσης της υπηρεσίας. Επιπλέον, ο ως άνω καθοριζόμενος τόπος παροχής των υπηρεσιών μπορεί, όπως εν προκειμένω, να μη συμπίπτει με τον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος τις υπηρεσίες, ή ακόμη και να βρίσκεται εντελώς εκτός του εδαφικού πεδίου εφαρμογής του κοινού συστήματος του ΦΠΑ. Επομένως, όχι μόνο δεν θα φορολογηθεί η υπηρεσία στον τόπο κατανάλωσης, αντιθέτως προς τον σκοπό της προαναφερθείσας εξαίρεσης, αλλά δεν θα εφαρμοστεί και η γενική αρχή της φορολόγησης στον τόπο εγκατάστασης του παρόχου υπηρεσιών.

12 Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, Dudda (C-327/94, EU:C:1996:355): η υπόθεση αυτή αφορούσε υπηρεσίες παρεχόμενες από έναν τεχνικό ήχου σε διοργανωτές συναυλιών.

26. Αντιθέτως, η αναγνώριση του τόπου όπου βρίσκονται οι θεατές κατά τη στιγμή της χρήσης υπηρεσιών αυτού του είδους ως τόπου πραγματικής παροχής των υπηρεσιών αυτών θα καθιστούσε δυνατή τη φορολόγηση των υπηρεσιών στον τόπο κατανάλωσης. Τούτο όμως θα προκαλούσε δυνητικώς εκείνες ακριβώς τις πρακτικές δυσχέρειες που είχε την πρόθεση να αποφύγει ο νομοθέτης της Ένωσης θεσπίζοντας τη γενική αρχή της φορολόγησης στον τόπο εγκατάστασης του παρόχου υπηρεσιών, και οι οποίες απορρέουν από την ανάγκη να προσδιορίζεται κάθε φορά ο τόπος όπου λαμβάνει χώρα η χρήση της υπηρεσίας από τον λήπτη και όπου καταβάλλεται ο ΦΠΑ.

27. Είναι όντως αληθές ότι, με τις παρατηρήσεις της, η Ολλανδική Κυβέρνηση υποδεικνύει λύσεις απορρέουσες από την οδηγία (ΕΕ) 2017/2455[13], οι οποίες αντιμετωπίζουν, κατά τη γνώμη της, τις εν λόγω πρακτικές δυσχέρειες. Ωστόσο, όπως σημειώνει η ίδια κυβέρνηση, οι λύσεις αυτές θα εφαρμοστούν σε υπηρεσίες του είδους των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης μόλις από το 2021, ενώ η υπό κρίση υπόθεση αφορά νομικό καθεστώς ισχύσαν μεταξύ των ετών 2006 και 2009.

28. Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, η εφαρμογή του προβλεπόμενου στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 77/388, και στο άρθρο 52, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112 ειδικού κριτηρίου για τον καθορισμό του τόπου παροχής των υπηρεσιών σε υπηρεσίες παρεχόμενες εξ αποστάσεως, όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν υλοποιεί τους σκοπούς που επιδίωξε ο νομοθέτης της Ένωσης με την έκδοση των εν λόγω διατάξεων. Επομένως, κατά τη γνώμη μου, πρέπει αντ' αυτού να εφαρμοστεί η γενική αρχή της φορολόγησης στον τόπο εγκατάστασης του παρόχου των υπηρεσιών.

29. Είναι όντως αληθές ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, η εφαρμογή της αρχής αυτής στις υπηρεσίες που παρέχονται εξ αποστάσεως, ειδικότερα δε στο διαδίκτυο, ενδέχεται να οδηγήσει σε ατελή κατανομή των φορολογικών αρμοδιοτήτων μεταξύ των κρατών μελών, καθόσον διευκολύνει δυνητικώς την αποσύνδεση του τόπου φορολόγησης από τον τόπο κατανάλωσης (αν και, όπως φαίνεται, τούτο δεν συμβαίνει στην υπό κρίση υπόθεση). Όπως όμως προκύπτει από την προαναφερθείσα αιτιολογική έκθεση της πρότασης για την οδηγία 2008/8, ο νομοθέτης της Ένωσης είχε επίγνωση του προβλήματος αυτού κατά τον χρόνο των προπαρασκευαστικών εργασιών της εν λόγω οδηγίας, αποφάσισε όμως να αναβάλει την επίλυσή του, όσον αφορά τις υπηρεσίες που παρέχονται σε μη υποκειμένους στο φόρο εντός της επικράτειας της Ένωσης, μέχρι τη θέση σε ισχύ των ρυθμίσεων περί των οποίων γίνεται λόγος στη σκέψη 27 ανωτέρω.

30. Η άποψη ότι σκοπός της ρύθμισης του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 77/388 και του άρθρου 52, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112 ήταν να προσδιοριστεί ο τόπος παροχής υπηρεσιών που απαιτούν ταυτόχρονη παρουσία των παρόχων και των ληπτών των υπηρεσιών φαίνεται να ενισχύεται από την τρέχουσα διατύπωση των αντίστοιχων διατάξεων.

31. Στην ισχύουσα έκδοση της οδηγίας 2006/112[14], η ρύθμιση αυτή περιλαμβάνεται στα άρθρα 53 και 54, παράγραφος 1. Κατά το άρθρο 53 της οδηγίας αυτής, το οποίο αφορά τις υπηρεσίες που παρέχονται σε υποκειμένους στον φόρο, «[τ]όπος 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»[15]. Επομένως, η διάταξη αυτή δεν αφορά οποιεσδήποτε πολιτιστικές, ψυχαγωγικές κ.λπ. υπηρεσίες, αλλά τις υπηρεσίες υπό τη μορφή εκδηλώσεων, όπως είναι οι εμπορικές και άλλες εκθέσεις, και συνεπώς εκείνες που απαιτούν την παρουσία των ληπτών στον τόπο παροχής των υπηρεσιών.

13 Οδηγία του Συμβουλίου, της 5ης Δεκεμβρίου 2017, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ και της οδηγίας 2009/132/ΕΚ όσον αφορά ορισμένες υποχρεώσεις που απορρέουν από τον φόρο προστιθέμενης αξίας για παροχές υπηρεσιών και πωλήσεις αγαθών εξ αποστάσεως (ΕΕ 2017, L 348, σ. 7).

14 Όπως ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2011, δυνάμει του άρθρου 3 της οδηγίας 2008/8.

15 Η υπογράμμιση δική μου.

32. Είναι αληθές ότι το άρθρο 54, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, το οποίο αφορά την παροχή των ίδιων αυτών υπηρεσιών προς μη υποκειμένους στο φόρο, δεν χρησιμοποιεί τον όρο «εκδηλώσεις» [16]. Η διάταξη αυτή διευκρινίζει, ωστόσο, όπως και το άρθρο 53 της οδηγίας αυτής, ότι πρόκειται για δραστηριότητες «όπως εμπορικές και άλλες εκθέσεις», συμπεριλαμβανομένων επομένως και των δραστηριοτήτων που απαιτούν την παρουσία των ληπτών στον τόπο παροχής των υπηρεσιών.

33. Η διαφορά στη διατύπωση των διατάξεων αυτών προκύπτει, κατά τη γνώμη μου, από το γεγονός ότι το ισχύον άρθρο 53 της οδηγίας 2006/112 προσδιορίζει τον τόπο παροχής μιας πολύ στενά οριοθετημένης κατηγορίας υπηρεσιών, δηλαδή των υπηρεσιών που συνίστανται στην παροχή της δυνατότητας πρόσβασης σε εκδηλώσεις διαφόρων ειδών ή των υπηρεσιών που συνδέονται στενά με τις πρώτες. Το αντίτιμο για την πρόσβαση στις εν λόγω εκδηλώσεις καταβάλλεται συνήθως μέσω της αγοράς εισιτηρίων. Οι πωλήσεις των εισιτηρίων είναι συνήθως μαζικές, συχνά δε πραγματοποιούνται από μεσάζοντες, πράγμα που καθιστά δυσχερή, αν όχι αδύνατη, τη διάκριση μεταξύ αγοραστών οι οποίοι είναι υποκείμενοι στον φόρο και αγοραστών οι οποίοι δεν είναι. Κατά συνέπεια, ο νομοθέτης εξομοίωσε τον τόπο παροχής των υπηρεσιών πρόσβασης στις εκδηλώσεις αυτές τόσο όταν παρέχονται σε υποκειμένους στον φόρο όσο και όταν παρέχονται σε μη υποκειμένους στον φόρο, τούτο δε προκειμένου να αποφευχθούν οι δυσχέρειες φορολόγησης των υπηρεσιών αυτών. Ωστόσο, ο τόπος παροχής όλων των συμπληρωματικών υπηρεσιών που συνδέονται με πολιτιστικές, ψυχαγωγικές κ.λπ. δραστηριότητες διαφέρει αναλόγως της κατάστασης του λήπτη: όταν οι υπηρεσίες παρέχονται σε μη υποκειμένους στον φόρο, ο τόπος αυτός εξακολουθεί να είναι ο τόπος υλικής εκτέλεσης της παροχής δυνάμει του ισχύοντος άρθρου 54, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, ενώ στην περίπτωση των υπηρεσιών που παρέχονται σε υποκειμένους στον φόρο ο τόπος αυτός είναι ο τόπος όπου είναι εγκατεστημένος ο λήπτης ή ο τόπος όπου ασκεί τη δραστηριότητά του, σύμφωνα με τον νέο γενικό κανόνα που περιλαμβάνεται στο ισχύον άρθρο 44 της οδηγίας 2006/112. Ως εκ τούτου, για παράδειγμα, τόπος παροχής των υπηρεσιών που παρέχει ένας τεχνικός ήχου, όπως οι επίμαχες στην υπόθεση Dudda [17], θα ήταν, βάσει των ισχυόντων κανόνων, ο τόπος εγκατάστασης του διοργανωτή της συναυλίας, και όχι ο τόπος στον οποίο πραγματοποιείται η συναυλία αυτή.

34. Τούτο ωστόσο δεν αναιρεί το γεγονός ότι οι δύο προαναφερθείσες διατάξεις αφορούν ακριβώς το ίδιο είδος υπηρεσιών, και πιο συγκεκριμένα υπηρεσίες «όπως είναι οι εμπορικές και άλλες εκθέσεις», δηλαδή υπηρεσίες που απαιτούν φυσική παρουσία των ληπτών στον τόπο παροχής της υπηρεσίας. Το πεδίο εφαρμογής του ισχύοντος άρθρου 54, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 δεν είναι ευρύτερο από αυτό του άρθρου 53, όσον αφορά τις κατηγορίες των καλυπτόμενων δραστηριοτήτων. Το άρθρο 53 εξαιρεί από το πεδίο εφαρμογής του προϊσχύσαντος κανόνα μόνον τις υπηρεσίες που παρέχονται σε υποκειμένους στον φόρο οι οποίες δεν συνίστανται άμεσα στην παροχή της δυνατότητας πρόσβασης σε πολιτιστικές, ψυχαγωγικές κ.λπ. εκδηλώσεις. Πλην της εξαίρεσης αυτής όμως, εξακολουθεί να καλύπτει τις ίδιες υπηρεσίες περί των οποίων γίνεται λόγος στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας 77/388, καθώς και στο άρθρο 52, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112, όπως ίσχυε στην υπόθεση της κύριας δίκης. Οι υπηρεσίες που παρέχονται εξ αποστάσεως δεν εμπίπτουν στις εν λόγω διατάξεις.

35. Ως εκ τούτου, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο πρώτο ερώτημα, υπό α′, ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, της οδηγίας 77/388 και το άρθρο 52, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι οι υπηρεσίες που συνίστανται στην οργάνωση και παροχή διαδραστικών συνεδριών ερωτικού περιεχομένου μεταδιδόμενων ζωντανά στο διαδίκτυο δεν συνιστούν υπηρεσίες παρεχόμενες στο πλαίσιο ψυχαγωγικής δραστηριότητας κατά την έννοια των εν λόγω διατάξεων.

16 Κατά τη διάταξη αυτή, «[τ]όπος παροχής υπηρεσιών οι οποίες αφορούν πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες δραστηριότητες, όπως εμπορικές και άλλες εκθέσεις, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών των διοργανωτών τέτοιων δραστηριοτήτων, καθώς και παροχής παρεπόμενων προς τις υπηρεσίες αυτές υπηρεσιών, που παρέχονται σε μη υποκείμενους στο φόρο, είναι ο τόπος στον οποίο πράγματι λαμβάνουν χώρα αυτές οι εκδηλώσεις».

17 Απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, Dudda (C-327/94, EU:C:1996:355).

Πρώτο προδικαστικό ερώτημα, υπό β′

36. Η απάντηση που προτείνω να δοθεί στο πρώτο ερώτημα, υπό α′, καθιστά άνευ αντικειμένου το σκέλος β′ του ίδιου ερωτήματος. Για την περίπτωση όμως κατά την οποία το Δικαστήριο δεν δεχθεί την απάντηση που προτείνω να δοθεί στο πρώτο ερώτημα, υπό α′, θα εξετάσω κατωτέρω το σκέλος β′ του ερωτήματος αυτού.

37. Με το πρώτο ερώτημα, υπό β′, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν, στην περίπτωση υπηρεσιών παρεχόμενων εξ αποστάσεως, όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη διαδραστικές συνεδρίες ερωτικού περιεχομένου που μεταδίδονται ζωντανά στο διαδίκτυο, ως «τόπος όπου εκτελούνται υλικώς οι παροχές αυτές», κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, της οδηγίας 77/388, ή «τόπος υλικής εκτέλεσής τους», κατά την έννοια του άρθρου 52, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112, πρέπει να θεωρείται ο τόπος της φυσικής παρουσίας των μοντέλων κατά τη διάρκεια της συνεδρίας ή ο τόπος όπου οι λήπτες χρησιμοποιούν τις υπηρεσίες αυτές.

38. Θα ήθελα ευθύς εξαρχής να επισημάνω ότι, κατά την άποψή μου, τυχόν διαφορές που ενδέχεται να υπάρχουν στο γράμμα των διαφόρων γλωσσικών αποδόσεων των δύο προαναφερθεισών οδηγιών όσον αφορά τη διατύπωση του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, της οδηγίας 77/388, και τη διατύπωση του άρθρου 52, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112 –διαφορές στις οποίες, σε σχέση με το ολλανδικό κείμενο, εφιστά την προσοχή και το αιτούν δικαστήριο– δεν επηρεάζουν το νόημα των διατάξεων αυτών. Ως εκ τούτου, οι δύο διατάξεις πρέπει να ερμηνεύονται κατά τον ίδιο τρόπο.

39. Η Ολλανδική και η Γαλλική Κυβέρνηση προτείνουν να δοθεί στο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι ο τόπος υλικής εκτέλεσης της υπηρεσίας είναι ο τόπος όπου οι λήπτες τη χρησιμοποιούν, δηλαδή, στην περίπτωση αυτή, καταρχήν το έδαφος των Κάτω Χωρών.

40. Ωστόσο, κατά την άποψη της Επιτροπής, η λύση αυτή υπαγορεύεται από το επιθυμητό αποτέλεσμα, δηλαδή τη φορολόγηση της εν λόγω υπηρεσίας στις Κάτω Χώρες, χωρίς όμως να προκύπτει από το γράμμα των εξεταζόμενων διατάξεων. Η Επιτροπή συμμερίζεται μεν την άποψη ότι θα ήταν λογικό να φορολογούνται οι υπηρεσίες αυτές στις Κάτω Χώρες, αλλά αναγνωρίζει ότι –dura lex sed lex– το γράμμα των σχετικών διατάξεων παραπέμπει στον τόπο όπου εμφανίζονται τα μοντέλα, δηλαδή εν προκειμένω τις Φιλιππίνες.

41. Το δίλημμα αυτό καθιστά εμφανέστατες τις δυσχέρειες που συναρτώνται με την προσπάθεια εφαρμογής των επίμαχων διατάξεων σε καταστάσεις των οποίων η ρύθμιση δεν είχε προβλεφθεί από αυτές, δηλαδή σε υπηρεσίες παρεχόμενες εξ αποστάσεως. Συγκεκριμένα, κατ' αντιδιαστολή προς τις υπηρεσίες που απαιτούν ταυτόχρονη φυσική παρουσία του παρόχου και του λήπτη στον ίδιο τόπο, στην περίπτωση υπηρεσιών παρεχόμενων εξ αποστάσεως ελλείπει εξ ορισμού ένας και μόνον τόπος ο οποίος να μπορεί σαφώς και κατά τρόπο μη επιδεχόμενο αμφισβήτηση να θεωρηθεί ως ο τόπος παροχής των υπηρεσιών. Πράγματι, το ουσιώδες στοιχείο αυτών των υπηρεσιών έγκειται στο ότι παρέχονται σε δύο τόπους τουλάχιστον και, πιο συγκεκριμένα, *από* έναν τόπο *προς* άλλον.

42. Για να επιλυθεί όμως το δίλημμα αυτό, θεωρώ αναγκαία την απάντηση σε δύο ερωτήματα: αφενός, ποιος είναι στην προκειμένη περίπτωση ο πάροχος της οικείας υπηρεσίας και, αφετέρου, τι περιλαμβάνει στην πράξη η υπηρεσία αυτή.

43. Όσον αφορά το πρώτο ζήτημα, από τις πληροφορίες που περιέχονται στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι τα μοντέλα απασχολούνται από τον L. W. Geelen. Παρότι το αιτούν δικαστήριο δεν εξειδικεύει τον συγκεκριμένο χαρακτήρα της απασχόλησης αυτής, εντούτοις, κατά τη γνώμη μου, μπορεί με ασφάλεια να συναχθεί ότι τα μοντέλα δεν παρέχουν υπηρεσίες απευθείας στους πελάτες του L. W. Geelen. Επομένως, πάροχος των υπηρεσιών είναι ο L. W. Geelen, εισπράττει δε

αντίτιμο για την υπηρεσία του[18], ενώ η φορολόγηση της υπηρεσίας που παρέχει αποτελεί αντικείμενο της κύριας δίκης.

44. Η υπηρεσία αυτή περιγράφεται στην ως άνω αίτηση προδικαστικής αποφάσεως ως παροχή πρόσβασης σε διαδραστικές συνεδρίες ερωτικού περιεχομένου μεταδιδόμενες ζωντανά στο Διαδίκτυο. Δύο στοιχεία φαίνονται να είναι ουσιώδους σημασίας για την κατά τα ανωτέρω νοούμενη υπηρεσία: οι συνεδρίες ερωτικού περιεχομένου αυτές καθαυτές (ήτοι οι εμφανίσεις των μοντέλων) και η μετάδοσή τους στο Διαδίκτυο μαζί με την εξασφάλιση διαδραστικής επικοινωνίας.

45. Αμφότερα τα στοιχεία συναποτελούν μία και αδιαίρετη παροχή υπηρεσίας. Ο L. W. Geelen δεν εξασφαλίζει μόνον τις εμφανίσεις των μοντέλων, αφού μια τέτοια υπηρεσία δεν θα είχε καμία αξία για τους πελάτες του, καθώς οι τελευταίοι βρίσκονται στις Κάτω Χώρες και τα μοντέλα στις Φιλιππίνες. Επίσης, δεν περιορίζεται στη διαμεσολάβηση για τη μετάδοση των συνεδριών, καθώς διοργανώνει επίσης τις εμφανίσεις των μοντέλων και τους παρέχει τον απαραίτητο εξοπλισμό, ενώ επιπλέον, όπως είναι αναμενόμενο, τους καταβάλλει αμοιβή.

46. Και τα δύο στοιχεία είναι εξίσου σημαντικά, δεδομένου ότι χωρίς οποιοδήποτε από αυτά η υπηρεσία δεν θα είχε νόημα από οικονομικής άποψης, και εν πάση περιπτώσει θα συνιστούσε εντελώς διαφορετική υπηρεσία.

47. Επιστρέφοντας στις επίμαχες εν προκειμένω διατάξεις, επισημαίνεται ότι αυτές αφορούν υπηρεσίες συνδεόμενες με πολιτιστικές, ψυχαγωγικές κ.λπ. *δραστηριότητες*. Οι εν λόγω διατάξεις όμως ορίζουν ως τόπο παροχής των εν λόγω υπηρεσιών όχι τον τόπο εκτέλεσης της οικείας δραστηριότητας αλλά τον τόπο παροχής *των υπηρεσιών*. Επομένως, ο τόπος άσκησης της δραστηριότητας που αποτελεί αντικείμενο της υπηρεσίας, εν προκειμένω της ψυχαγωγικής δραστηριότητας υπό τη μορφή εμφανίσεων μοντέλων, δεν επαρκεί για τον προσδιορισμό του τόπου παροχής των υπηρεσιών, εάν άλλα, εξίσου σημαντικά στοιχεία των υπηρεσιών εντοπίζονται σε άλλον τόπο.

48. Ως εκ τούτου, δεν συμμερίζομαι την άποψη της Επιτροπής, σύμφωνα με την οποία ως τόπος παροχής των υπηρεσιών στην υπόθεση της κύριας δίκης πρέπει να θεωρηθεί ο τόπος όπου εμφανίζονται τα μοντέλα. Συγκεκριμένα, η άποψη αυτή αγνοεί παντελώς το γεγονός ότι, από οικονομικής πλευράς, το νόημα της υπηρεσίας αυτής για τους λήπτες έγκειται στη δυνατότητά τους να τη χρησιμοποιούν οπουδήποτε επιθυμούν, ιδίως στην κατοικία τους, και ότι, από την άποψη αυτή, η διασφάλιση της μετάδοσης της συνεδρίας αποτελεί εξίσου σημαντικό στοιχείο της υπηρεσίας όπως και οι εμφανίσεις των μοντέλων.

49. Ωστόσο, με δυσκολία επίσης μπορεί να γίνει δεκτό –όπως επιθυμούν η Ολλανδική και η Γαλλική Κυβέρνηση– ότι ο τόπος όπου οι λήπτες χρησιμοποιούν την υπηρεσία είναι και ο τόπος υλικής εκτέλεσης της υπηρεσίας αυτής, δεδομένου ότι καμία από τις ενέργειες στις οποίες συνίσταται η υπηρεσία δεν εκτελείται στην πράξη στον τόπο αυτό.

50. Επομένως, αν θέσουμε το ερώτημα πού βρίσκεται ο τόπος υλικής εκτέλεσης μιας υπηρεσίας συνιστάμενης, αφενός, στη διοργάνωση συνεδριών ερωτικού περιεχομένου με την εμφάνιση μοντέλων και, αφετέρου, στην παροχή της δυνατότητας πρόσβασης στις συνεδρίες αυτές από οπουδήποτε μέσω του Διαδικτύου και στην εξασφάλιση διαδραστικής επικοινωνίας με τα μοντέλα, επιβάλλεται η απάντηση ότι ο τόπος αυτός είναι ο τόπος άσκησης της δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες, εν προκειμένω του L. W. Geelen. Πράγματι, σε αυτόν τον τόπο συγκεντρώνονται όλες οι ενέργειες που εκτελούνται εξ αποστάσεως και οι οποίες είναι απαραίτητες για την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών.

18 Μέσω, όπως φαίνεται, παρόχων υπηρεσιών πρόσβασης στο διαδίκτυο.

51. Ως εκ τούτου, φρονώ ότι, στην περίπτωση υπηρεσιών παρεχόμενων εξ αποστάσεως, δηλαδή υπηρεσιών οι οποίες δεν απαιτούν την παρουσία του λήπτη στον τόπο υλικής εκτέλεσης των ενεργειών στις οποίες συνίσταται η υπηρεσία, ως τόπος υλικής εκτέλεσης των υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, της οδηγίας 77/388 και του άρθρου 52, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112 πρέπει να θεωρηθεί ο τόπος άσκησης της δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Στο πλαίσιο αυτό, υπογραμμίζω ότι κρίσιμος είναι ο τόπος στον οποίο ασκεί τη δραστηριότητά του ο πάροχος των υπηρεσιών και όχι τα πρόσωπα τα οποία αυτός ενδεχομένως προσέλαβε για την εκπλήρωση συγκεκριμένων παροχών στις οποίες συνίσταται η υπηρεσία.

52. Εύκολα μπορεί να διαπιστωθεί ότι το ως άνω συμπέρασμα θέτει υπό αμφισβήτηση το νόημα της εφαρμογής σε αυτού του είδους τις υπηρεσίες της εξαίρεσης του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, της οδηγίας 77/388 και του άρθρου 52, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112, διότι, στην πράξη, οδηγεί στο ίδιο ακριβώς αποτέλεσμα όπως και η εφαρμογή της γενικής αρχής της φορολόγησης στον τόπο εγκατάστασης του παρόχου των υπηρεσιών. Ωστόσο, τούτο οφείλεται στο ότι οι εν λόγω διατάξεις δεν έχουν προβλεφθεί για υπηρεσίες που παρέχονται εξ αποστάσεως, όπως προσπάθησα να καταδείξω στο πλαίσιο της ανάλυσης του πρώτου ερωτήματος, υπό α′.

53. Η ως άνω ερμηνεία δεν συνεπάγεται επίσης αυτομάτως τη φορολόγηση στον τόπο της κατανάλωσης, δεδομένου ότι, στην περίπτωση υπηρεσιών παρεχόμενων εξ αποστάσεως, ο τόπος αυτός ενδέχεται να διαφέρει από τον τόπο άσκησης της δραστηριότητας του παρόχου των υπηρεσιών. Πάντως, όπως ανέφερα στο τμήμα των παρουσών προτάσεων σχετικά με την απάντηση στο πρώτο ερώτημα, υπό α′, όσον αφορά τις υπηρεσίες που παρέχονται σε μη υποκειμένους στον φόρο, ο νομοθέτης της Ένωσης εκτίμησε ότι η αποφυγή δυσχερειών και διοικητικών επιβαρύνσεων για τους φορολογούμενους είναι σημαντικότερη από τη φορολόγηση των υπηρεσιών αυτών στον τόπο κατανάλωσης[19]. Η λύση που προτείνω αποτρέπει αυτές τις δυσχέρειες και επιβαρύνσεις, σε αντίθεση με τη λύση που υποστηρίζουν η Γαλλική και η Ολλανδική Κυβέρνηση[20].

54. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, εάν το Δικαστήριο δεν δεχθεί την απάντηση που προτείνω να δοθεί στο πρώτο ερώτημα, υπό α′, η απάντηση που προτείνω για το πρώτο ερώτημα, υπό β′, είναι ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, της οδηγίας 77/388 και το άρθρο 52, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι, στην περίπτωση υπηρεσιών παρεχόμενων εξ αποστάσεως, δηλαδή υπηρεσιών που δεν απαιτούν την παρουσία του λήπτη στον τόπο υλικής εκτέλεσης των ενεργειών στις οποίες συνίσταται η υπηρεσία, ως τόπος υλικής εκτέλεσης των υπηρεσιών κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων πρέπει να θεωρηθεί ο τόπος άσκησης της δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες.

Το δεύτερο και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα

55. Με το δεύτερο και το τρίτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν υπηρεσίες του είδους των επίμαχων στην κύρια δίκη μπορούν να θεωρηθούν ως υπηρεσίες παρεχόμενες με ηλεκτρονικά μέσα κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε′, τελευταία περίπτωση, της οδηγίας 77/388 και του άρθρου 56, παράγραφος 1, στοιχείο ια′, της οδηγίας 2006/112 και, σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, πώς πρέπει να καθοριστεί ο τόπος παροχής των εν λόγω υπηρεσιών σε περίπτωση σώρευσης του χαρακτηρισμού αυτού με τον χαρακτηρισμό των ίδιων αυτών υπηρεσιών ως εμπιπτουσών στη ρύθμιση του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, της οδηγίας 77/388 και του άρθρου 52, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112.

19 Βλ. σημείο 19 των παρουσών προτάσεων.

20 Στην υπόθεση της κύριας δίκης φαίνεται ότι η χρήση των παρεχόμενων από τον L. W. Geelen υπηρεσιών απαιτούσε το άνοιγμα λογαριασμού σε πάροχο διαδικτυακών υπηρεσιών με τον οποίο ο L. W. Geelen είχε συνάψει σχετική σύμβαση, έχοντας, ως εκ τούτου, έλεγχο επί του εδαφικού πεδίου έκτασης των υπηρεσιών του. Ωστόσο, σε γενικές γραμμές, οι υπηρεσίες που παρέχονται εξ αποστάσεως, και ιδίως μέσω του διαδικτύου, μπορούν να χρησιμοποιούνται χωρίς γεωγραφικούς περιορισμούς. Ως εκ τούτου, ο ορισμός του τόπου χρήσης των υπηρεσιών από τους λήπτες ως τόπου παροχής –και κατά συνέπεια φορολόγησης– των υπηρεσιών αυτών θα μπορούσε ενδεχομένως να έχει ως αποτέλεσμα σημαντικές δυσχέρειες για τους παρόχους υπηρεσιών λόγω της πληθώρας των τόπων φορολόγησης.

56. Ωστόσο, πρέπει να επισημανθεί ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε′, της οδηγίας 77/388 διέπει τον τρόπο καθορισμού του τόπου παροχής των εκεί απαριθμούμενων υπηρεσιών, «οι οποίες παρέχονται σε λήπτες εγκατεστημένους εκτός της Κοινότητος ή σε υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους μεν εντός της Κοινότητος αλλά εκτός της χώρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες». Το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο στ′, της οδηγίας αυτής διέπει ακόμη τον προσδιορισμό του τόπου παροχής των υπηρεσιών που αναφέρονται στην τελευταία περίπτωση του στοιχείου ε′ της εν λόγω διάταξης (δηλαδή των ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών) «όταν αυτές παρέχονται προς μη υποκείμενο στο φόρο ο οποίος είναι εγκατεστημένος, έχει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του σε κράτος μέλος, από υποκείμενο στο φόρο που έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του ή μόνιμη εγκατάσταση από την οποία παρέχεται η υπηρεσία εκτός Κοινότητας, ή, ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, έχει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του εκτός Κοινότητας».

57. Το ίδιο πεδίο εφαρμογής έχουν οι διατάξεις του άρθρου 56, παράγραφος 1, και του άρθρου 57, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112.

58. Επομένως, οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή στην «εξαγωγή υπηρεσιών», ήτοι την παροχή υπηρεσιών σε λήπτες οι οποίοι είναι εγκατεστημένοι ή έχουν την κατοικία τους εκτός της Ένωσης και τη διασυνοριακή παροχή υπηρεσιών εντός του εδάφους της Ένωσης σε υποκειμένους στον φόρο, καθώς και στην «εισαγωγή υπηρεσιών» παρεχόμενων σε μη υποκειμένους στο φόρο από υποκειμένους στον φόρο που έχουν την έδρα της επιχείρησής τους, την εγκατάσταση ή την κατοικία τους εκτός του εδάφους της Ένωσης.

59. Ωστόσο, η διαφορά της κύριας δίκης αφορά την παροχή υπηρεσιών σε μη υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι έχουν την κατοικία τους στις Κάτω Χώρες από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος επίσης κατοικεί στις Κάτω Χώρες. Από κανένα από τα στοιχεία που περιέχονται στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δεν προκύπτει ότι ο L. W. Geelen είχε μόνιμη εγκατάσταση εκτός του εδάφους της Ένωσης, ότι πραγματοποιούσε εξαγωγές υπηρεσιών ή ότι παρείχε διασυνοριακές υπηρεσίες (εντός του πλαισίου της διαφοράς της κύριας δίκης) σε υποκειμένους στον φόρο. Ειδικότερα, το γεγονός ότι τα μοντέλα εμφανίζονται εκτός της Ένωσης (στις Φιλιππίνες) δεν σημαίνει ότι η υπό κρίση υπόθεση αφορά εισαγωγή υπηρεσιών, δεδομένου ότι πάροχος των υπηρεσιών είναι ο L. W. Geelen [21].

60. Κατά συνέπεια, οι υπηρεσίες που παρέχει ο L. W. Geelen δεν εμπίπτουν στη ρύθμιση ούτε του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχεία ε′ και στ′, της οδηγίας 77/388, ούτε των άρθρων 56, παράγραφος 1, και 57, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112. Ως εκ τούτου, ο ενδεχόμενος χαρακτηρισμός των υπηρεσιών αυτών ως ηλεκτρονικά παρεχόμενων είναι άνευ σημασίας. Επομένως, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο και το τρίτο ερώτημα.

61. Είναι όντως αληθές ότι το ισχύον άρθρο 58, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2006/112 περιλαμβάνει ειδική ρύθμιση για όλες τις ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες σε μη υποκειμένους στον φόρο, συμπεριλαμβανομένων των υπηρεσιών που παρέχονται στο έδαφος ενός και μόνον κράτους μέλους. Ο κανόνας αυτός, ωστόσο, δεν έχει εφαρμογή στα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης της κύριας δίκης. Συγκεκριμένα, στο πλαίσιο της εν λόγω διαδικασίας έχει εφαρμογή το νομικό καθεστώς που παρατέθηκε στα ανωτέρω σημεία.

21 Βλ. σημείο 43 των παρουσών προτάσεων.

Πρόταση

62. Κατόπιν των ανωτέρω εκτιμήσεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει ως ακολούθως στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών):

Το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ′, 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 οδηγία 2002/38/ΕΚ του Συμβουλίου, της 7ης Μαΐου 2002, και το άρθρο 52, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως ίσχυε στις 31 Δεκεμβρίου 2009, έχουν την έννοια ότι οι υπηρεσίες που συνίστανται στην οργάνωση και την παροχή διαδραστικών συνεδριών ερωτικού περιεχομένου μεταδιδόμενων ζωντανά στο διαδίκτυο δεν συνιστούν υπηρεσίες παρεχόμενες στο πλαίσιο ψυχαγωγικής δραστηριότητας κατά την έννοια των εν λόγω διατάξεων.