



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 4ης Ιουλίου 2024*

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Φορολογητέες πράξεις – Παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας – Προμήθεια διαχείρισης εισπραττόμενη από οργανισμό συλλογικής διαχείρισης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας και συγγενικών δικαιωμάτων για την είσπραξη, τη διανομή και την καταβολή των αμοιβών που οφείλονται στους δικαιούχους – Αμοιβές που δεν αποτελούν μέρος φορολογητέας πράξης»

Στην υπόθεση C-179/23,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Înalta Curte de Casație și Justiție (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, Ρουμανία) με απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2022, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 21 Μαρτίου 2023, στο πλαίσιο της δίκης

Centrul Român pentru Administrarea Drepturilor Artiștilor Interpreți (Credidam)

κατά

Guvernul României,

Ministerul Finanțelor,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους F. Biltgen, πρόεδρο τμήματος, A. Prechal (εισηγήτρια), πρόεδρο του δευτέρου τμήματος, ασκούσα καθήκοντα δικαστή του εβδόμου τμήματος, και M. L. Arastey Sahún, δικαστή,

γενικός εισαγγελέας: M. Szpunar

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– ο Centrul Român pentru Administrarea Drepturilor Artiștilor Interpreți (Credidam), εκπροσωπούμενος από τους S. Brăileanu, A.-M. Gheorghisan και M. Niculeasa, avocați,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ρουμανική.

- η Ρουμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις E. Gane, R. I. Hațieganu και A. Rotăreanu,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την A. Armenia και τον M. Herold,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 24, παράγραφος 1, και του άρθρου 25, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, του Centrul Român pentru Administrarea Drepturilor Artistilor Interpreți (Credidam) και, αφετέρου, της Guvernul României (Ρουμανικής Κυβέρνησης) και του Ministerul Finanțelor (Υπουργείου Οικονομικών, Ρουμανία), με αντικείμενο τροποποίηση κανονιστικής ρυθμίσεως δυνάμει της οποίας επιβάλλεται φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) στη δραστηριότητα των οργανισμών συλλογικής διαχείρισης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας και συγγενικών δικαιωμάτων σχετικά με την είσπραξη, τη διανομή και την καταβολή των αμοιβών που οφείλονται στους δικαιούχους των δικαιωμάτων αυτών, όταν οι εν λόγω αμοιβές δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία ΦΠΑ

- 3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

[...]

γ) οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή».

- 4 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Νοείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως “οικονομική δραστηριότητα” θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

5 Το άρθρο 24, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Ως “παροχή υπηρεσιών” νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.»

6 Το άρθρο 25 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Η παροχή υπηρεσιών μπορεί να συνίσταται, μεταξύ άλλων, σε μία από τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

γ) στην εκτέλεση υπηρεσίας κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.»

7 Το άρθρο 28 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα ακόλουθα:

«Όταν υποκείμενος στον φόρο, ενεργώντας στο όνομά του αλλά για λογαριασμό τρίτου, μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει προσωπικά τις εν λόγω υπηρεσίες.»

8 Το άρθρο 73 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών.»

Η οδηγία 2014/26/ΕΕ

9 Το άρθρο 3 της οδηγίας 2014/26/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 26ης Φεβρουαρίου 2014, για τη συλλογική διαχείριση δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας και συγγενικών δικαιωμάτων καθώς και τη χορήγηση πολυεδαφικών αδειών για επιγραμμικές χρήσεις μουσικών έργων στην εσωτερική αγορά (ΕΕ 2014, L 84, σ. 72), προβλέπει τα εξής:

«Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, εφαρμόζονται οι ακόλουθοι ορισμοί:

α) ως “οργανισμός συλλογικής διαχείρισης” νοείται κάθε οργανισμός που εξουσιοδοτείται από τον νόμο ή μέσω εκχώρησης, άδειας ή οποιασδήποτε άλλης συμβατικής συμφωνίας, για τη διαχείριση δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας ή συγγενικών δικαιωμάτων εξ ονόματος περισσοτέρων του ενός δικαιούχων, για το συλλογικό όφελος αυτών των δικαιούχων, ως αποκλειστικό ή κύριο σκοπό του, και ο οποίος πληροί ένα από ή αμφότερα τα ακόλουθα κριτήρια:

- i) ανήκει στα μέλη του ή ελέγχεται από αυτά·
- ii) έχει οργανωθεί σε μη κερδοσκοπική βάση·

[...]

- η) ως “έσοδα από δικαιώματα” νοούνται τα έσοδα που εισπράττονται από οργανισμό συλλογικής διαχείρισης για λογαριασμό των δικαιούχων, είτε προκύπτουν από αποκλειστικό δικαίωμα είτε από δικαίωμα αμοιβής είτε από δικαίωμα αποζημίωσης·
- θ) ως “έξοδα διαχείρισης” νοούνται τα ποσά που χρεώνονται, κρατούνται ή συμψηφίζονται από έναν οργανισμό συλλογικής διαχείρισης στα έσοδα από τα δικαιώματα ή στο τυχόν εισόδημα που προκύπτει από την επένδυση των εσόδων από τα δικαιώματα, προκειμένου ο οργανισμός να καλύψει τα έξοδά του που προκύπτουν από τη διαχείριση των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας ή συγγενικών δικαιωμάτων·

[...]».

Το ρουμανικό δίκαιο

Ο φορολογικός κώδικας

- 10 Το άρθρο 268 του Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (νόμου 227/2015 περί φορολογικού κώδικα, στο εξής: φορολογικός κώδικας) φέρει τον τίτλο «Φορολογητέες πράξεις» και ορίζει τα εξής:

«1. Όσον αφορά την επιβολή ΦΠΑ, φορολογούνται στη Ρουμανία οι πράξεις που πληρούν σωρευτικά τις εξής προϋποθέσεις:

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

[...]».

- 11 Κατά το άρθρο 271 του φορολογικού κώδικα, το οποίο φέρει τον τίτλο «Παροχή υπηρεσιών»:

«1. Ως παροχή υπηρεσιών νοείται κάθε πράξη που δεν αποτελεί παράδοση αγαθών, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 270.

2. Όταν υποκείμενος στον φόρο, ενεργώντας στο όνομά του αλλά για λογαριασμό τρίτου, μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει προσωπικά τις εν λόγω υπηρεσίες.

3. Οι παροχές υπηρεσιών περιλαμβάνουν πράξεις όπως:

- a) η εκμίσθωση ή η παραχώρηση της χρήσης αγαθών στο πλαίσιο σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης·
- b) η εκχώρηση άυλου αγαθού, ενσωματωμένου ή όχι σε τίτλο, ιδίως η μεταβίβαση και/ή η εκχώρηση δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, δικαιωμάτων ευρεσιτεχνίας, αδειών εκμετάλλευσης, σημάτων και άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων·

- c) η δέσμευση περί μη άσκησης οικονομικής δραστηριότητας, περί μη ανταγωνισμού με άλλο πρόσωπο ή περί ανοχής πράξης ή κατάστασης·
- d) η εκτέλεση υπηρεσίας κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου·
- e) οι υπηρεσίες διαμεσολάβησης που παρέχονται από πρόσωπα που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό τρίτων, εφόσον πραγματοποιούνται στο πλαίσιο παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών.»

Ο νόμος 8/1996

- 12 Το άρθρο 144 του *Legea nr. 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe* (νόμου 8/1996 περί των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας και συγγενικών δικαιωμάτων), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (*Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 489, της 14ης Ιουνίου 2018, στο εξής: νόμος 8/1996), ορίζει τα εξής:

«1. Ο δημιουργός ή ο κάτοχος δικαιώματος πνευματικής ιδιοκτησίας ή συγγενικού δικαιώματος ασκεί τα δικαιώματα που του αναγνωρίζει ο παρών νόμος είτε ατομικά είτε συλλογικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

[...]»

- 13 Το άρθρο 145 του νόμου 8/1996 ορίζει τα εξής:

«1. Η συλλογική διαχείριση είναι υποχρεωτική για την άσκηση των ακόλουθων δικαιωμάτων:

- a) το δικαίωμα αντισταθμιστικής αμοιβής για ιδιωτική αντιγραφή·
- b) το δικαίωμα εύλογης αμοιβής για τον δημόσιο δανεισμό που προβλέπεται στο άρθρο 18, παράγραφος 2·
- c) το δικαίωμα ραδιοφωνικής μετάδοσης μουσικών έργων·
- d) το δικαίωμα ενιαίας εύλογης αμοιβής που αναγνωρίζεται στους καλλιτέχνες ερμηνευτές ή εκτελεστές και στους παραγωγούς φωνογραφημάτων για την παρουσίαση στο κοινό και τη ραδιοφωνική μετάδοση φωνογραφημάτων που εκδίδονται για εμπορικούς σκοπούς ή αναπαραγωγών των φωνογραφημάτων αυτών·
- e) το δικαίωμα καλωδιακής αναμετάδοσης·
- f) το δικαίωμα αναμετάδοσης·
- g) το δικαίωμα εύλογης αποζημίωσης για τα ορφανά έργα.

2. Για τις διαλαμβανόμενες στην παράγραφο 1 κατηγορίες δικαιωμάτων, οι οργανισμοί συλλογικής διαχείρισης εκπροσωπούν και τους δικαιούχους από τους οποίους δεν έχουν λάβει εντολή.»

14 Το άρθρο 150 του νόμου αυτού ορίζει τα εξής:

«1. Ως οργανισμοί συλλογικής διαχείρισης νοούνται, κατά την έννοια του παρόντος νόμου, τα νομικά πρόσωπα που έχουν συσταθεί δυνάμει της ελευθερίας του συνεταιρίζεσθαι και έχουν ως αποκλειστικό ή κύριο σκοπό τη διαχείριση δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας ή συγγενικών δικαιωμάτων, κατηγοριών δικαιωμάτων, ειδών έργων ή άλλων προστατευόμενων αντικειμένων που τους έχει ανατεθεί από πλείονες δημιουργούς ή κατόχους δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, προς συλλογικό όφελος των τελευταίων.

2. [...] οι οργανισμοί συλλογικής διαχείρισης δεν μπορούν να μεταβιβάσουν ή να εκχωρήσουν τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας και τα συγγενικά δικαιώματα ή την άσκησή τους.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, η συλλογική διαχείριση δικαιωμάτων, κατηγοριών δικαιωμάτων, ειδών έργων ή άλλων προστατευόμενων αντικειμένων περιλαμβάνει τη χορήγηση αδειών, τον έλεγχο της χρήσης των υπό διαχείριση δικαιωμάτων ή ειδών έργων, τη διασφάλιση της προστασίας των δικαιωμάτων αυτών, την είσπραξη, τη διανομή και την καταβολή των ποσών τα οποία οφείλονται στους δημιουργούς ή στους δικαιούχους δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας ή συγγενικών δικαιωμάτων και προέρχονται από τις αμοιβές που καταβάλλονται λόγω της εκμετάλλευσης των υπό διαχείριση δικαιωμάτων ή από την επένδυση των εσόδων από τα εν λόγω δικαιώματα.»

15 Το άρθρο 169 του εν λόγω νόμου προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Η συλλογική διαχείριση ασκείται σύμφωνα με τους ακόλουθους κανόνες:

[...]

β) οι αμοιβές που καταβάλλονται στους οργανισμούς συλλογικής διαχείρισης δεν αποτελούν έσοδα των οργανισμών αυτών και δεν μπορούν να εξομοιωθούν με τέτοια έσοδα:

[...]

δ) τα ποσά που εισπράττονται από οργανισμό συλλογικής διαχείρισης διανέμονται και καταβάλλονται στα μέλη του [...]

[...]

η) η προμήθεια διαχείρισης αντιστοιχεί στο ποσοστό που παρακρατεί ο οργανισμός συλλογικής διαχείρισης από τους δημιουργούς ή τους δικαιούχους επί των εσόδων που προέρχονται από τα δικαιώματα ή επί του τυχόν εισοδήματος που προκύπτει από την επένδυση των εσόδων από τα δικαιώματα, προκειμένου να καλυφθεί το σύνολο των δαπανών που προκύπτουν λόγω της λειτουργίας του οργανισμού συλλογικής διαχείρισης, της είσπραξης, της διανομής και της καταβολής των αμοιβών. Η προμήθεια που οφείλουν τα μέλη και οι δικαιούχοι που έχουν άμεση σχέση με τον οργανισμό συλλογικής διαχείρισης παρακρατείται κατά τον χρόνο της διανομής και δεν μπορεί να υπερβαίνει το 15 % των ποσών που διανέμονται ατομικά [...].»

Οι κανόνες εφαρμογής του νόμου 227/2015 περί φορολογικού κώδικα, οι οποίοι εγκρίθηκαν με την κυβερνητική απόφαση 1/2016

- 16 Το σημείο 8, παράγραφοι 12 και 13, του τίτλου VII των Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 (κανόνων εφαρμογής του νόμου 227/2015 περί φορολογικού κώδικα, οι οποίοι εγκρίθηκαν με την κυβερνητική απόφαση 1/2016), της 6ης Ιανουαρίου 2016 (*Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 22, της 13ης Ιανουαρίου 2016), όπως τροποποιήθηκαν με την Hotărârea Guvernului nr. 354/2018 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 (κυβερνητική απόφαση 354/2018 περί τροποποίησης και συμπλήρωσης των κανόνων εφαρμογής του νόμου 227/2015 περί φορολογικού κώδικα, οι οποίοι εγκρίθηκαν με την κυβερνητική απόφαση 1/2016), της 16ης Μαΐου 2018 (*Monitorul Oficial al României*, μέρος I, αριθ. 442, της 25ης Μαΐου 2018), ορίζει τα εξής:

«12. Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 271 του φορολογικού κώδικα, οι δικαιούχοι δικαιωμάτων αναπαραγωγής δεν πραγματοποιούν παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ, προς τους παραγωγούς και τους εισαγωγείς κενών υποθεμάτων και συσκευών εγγραφής και αναπαραγωγής, από τους οποίους οι οργανισμοί συλλογικής διαχείρισης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας και συγγενικών δικαιωμάτων εισπράττουν ιδίω ονόματι, αλλά για λογαριασμό των εν λόγω δικαιούχων, αντισταθμιστικές αμοιβές επί της πωλήσεως των ως άνω συσκευών και υποθεμάτων. Το άρθρο 271, παράγραφος 2, του φορολογικού κώδικα δεν έχει εφαρμογή στην είσπραξη της αντισταθμιστικής αμοιβής για ιδιωτική αντιγραφή, διότι η αμοιβή αυτή δεν συνιστά αντιπαροχή για παροχή υπηρεσιών που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ. Οι οργανισμοί συλλογικής διαχείρισης πραγματοποιούν παροχή υπηρεσιών που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του φόρου προς τους δικαιούχους δικαιωμάτων αναπαραγωγής, η αντιπαροχή της οποίας συνίσταται στην προμήθεια διαχείρισης που παρακρατείται από τα εισπραττόμενα ποσά.

13. Το άρθρο 271, παράγραφος 2, του φορολογικού κώδικα εφαρμόζεται στα ποσά πλην των προβλεπόμενων στην παράγραφο 12, τα οποία εισπράττονται από τους οργανισμούς συλλογικής διαχείρισης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας και συγγενικών δικαιωμάτων και προκύπτουν από τα υπό διαχείριση δικαιώματα.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 17 Ο Credidam είναι οργανισμός συλλογικής διαχείρισης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας και συγγενικών δικαιωμάτων που δραστηριοποιείται ως ένωση καλλιτεχνών-ερμηνευτών. Σκοπός του είναι, μεταξύ άλλων, η είσπραξη και η διανομή των αμοιβών που οφείλονται στους καλλιτέχνες-ερμηνευτές από τους χρήστες των καλλιτεχνικών τους υπηρεσιών. Για τον σκοπό αυτό, εισπράττει προμήθεια διαχείρισης για την κάλυψη των εξόδων λειτουργίας του, η οποία παρακρατείται από τις ως άνω αμοιβές.
- 18 Στις 20 Ιουλίου 2018 ο Credidam άσκησε ενώπιον του Curtea de Apel București (εφετείου Βουκουρεστίου, Ρουμανία) προσφυγή κατά της Ρουμανικής Κυβέρνησης με αίτημα την ακύρωση της κυβερνητικής απόφασης 354/2018 περί τροποποίησης και συμπλήρωσης των κανόνων εφαρμογής του φορολογικού κώδικα, κατά το μέρος που ενσωμάτωσε τις μνημονευόμενες στη σκέψη 16 της παρούσας απόφασης διατάξεις των παραγράφων 12 και 13 στο σημείο 8 του τίτλου VII των κανόνων εφαρμογής του νόμου 227/2015 περί φορολογικού κώδικα, οι οποίοι εγκρίθηκαν

με την κυβερνητική απόφαση 1/2016 (στο εξής: επίμαχες διατάξεις). Οι διατάξεις αυτές προβλέπουν, μεταξύ άλλων, ότι οι αμοιβές για ιδιωτική αντιγραφή που εισπράττουν οι οργανισμοί συλλογικής διαχείρισης για λογαριασμό των δικαιούχων των δικαιωμάτων δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, ενώ οι προμήθειες διαχείρισης που παρακρατούν οι οργανισμοί αυτοί επί των ως άνω αμοιβών υπόκεινται στον εν λόγω φόρο.

- 19 Προς στήριξη των επιχειρημάτων του, ο Credidam ισχυρίστηκε ότι οι επίμαχες διατάξεις είναι αντίθετες προς την οδηγία ΦΠΑ, όπως αυτή ερμηνεύθηκε από το Δικαστήριο με την απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2017, SAWP (C-37/16, EU:C:2017:22), καθώς και από τα εθνικά δικαστήρια, ως προς τον προσδιορισμό των πράξεων των οργανισμών συλλογικής διαχείρισης που υπόκεινται στον ΦΠΑ, ιδίως κατά το μέτρο που συμπεριλαμβάνουν στις φορολογητέες πράξεις τις προμήθειες διαχείρισης που παρακρατούν οι οργανισμοί αυτοί από τις αμοιβές που οφείλονται στους δικαιούχους.
- 20 Με απόφαση της 21ης Μαΐου 2019, το Curtea de Apel București (εφετείο Βουκουρεστίου) έκανε δεκτή την προσφυγή του Credidam και ακύρωσε τις επίμαχες διατάξεις. Κατά το δικαστήριο αυτό, οι προμήθειες διαχείρισης των εν λόγω οργανισμών είναι παρεπόμενες των αμοιβών των δικαιούχων επί των οποίων παρακρατούνται, υπό την έννοια ότι, όταν οι αμοιβές αυτές δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ, όπως η αμοιβή για ιδιωτική αντιγραφή, το ίδιο πρέπει να ισχύει και για τις σχετικές προμήθειες διαχείρισης.
- 21 Η Ρουμανική Κυβέρνηση και το Υπουργείο Οικονομικών, το οποίο παρενέβη υπέρ της Ρουμανικής Κυβέρνησης πρωτοδίκως, άσκησαν αναίρεση ενώπιον του Înalta Curte de Casație și Justiție (Ανώτατου Ακυρωτικού Δικαστηρίου, Ρουμανία), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου. Προς στήριξη της αιτήσεως αναίρεσεως, υποστηρίζουν ότι οι πράξεις των οργανισμών συλλογικής διαχείρισης που υπόκεινται στον ΦΠΑ, ιδίως όσον αφορά τις εν λόγω προμήθειες διαχείρισης, ορθώς προσδιορίστηκαν δυνάμει των επίμαχων διατάξεων.
- 22 Ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, η Ρουμανική Κυβέρνηση και το Υπουργείο Οικονομικών υποστηρίζουν ότι οι ως άνω διατάξεις, καθόσον προβλέπουν ότι οι οργανισμοί συλλογικής διαχείρισης υπόκεινται στον ΦΠΑ και ότι οι προμήθειες διαχείρισης τις οποίες εισπράττουν από τους δικαιούχους συνιστούν την αντιπαροχή για μια υπηρεσία που παρασχέθηκε στους δικαιούχους, είναι σύμφωνες με το δίκαιο της Ένωσης και ανταποκρίνονται εξάλλου και στις κατευθυντήριες γραμμές της επιτροπής ΦΠΑ που υιοθετήθηκαν κατά την εκατοστή ενδέκατη συνεδρίασή της στις 30 Νοεμβρίου 2018. Επιπλέον, επισημαίνουν ότι το Δικαστήριο, με την απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2017, SAWP (C-37/16, EU:C:2017:22), δεν αποφάνθηκε επί του ζητήματος αν τέτοιες προμήθειες υπόκεινται σε ΦΠΑ.
- 23 Ο δε Credidam υποστήριξε ότι οι προμήθειες διαχείρισης που παρακρατούνται επί αμοιβών μη υποκείμενων στον ΦΠΑ, οι οποίες αμοιβές εξάλλου περιλαμβάνουν όχι μόνον την αμοιβή για ιδιωτική αντιγραφή αλλά και την εύλογη αμοιβή για άλλες κατηγορίες δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας και συγγενικών δικαιωμάτων, δεν εμπίπτουν ούτε και αυτές στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ, στο μέτρο που οι εν λόγω προμήθειες έχουν παρεπόμενο χαρακτήρα σε σχέση με τις ως άνω αμοιβές και επομένως ακολουθούν το φορολογικό τους καθεστώς.
- 24 Κατά τον Credidam, εν πάση περιπτώσει, οι εν λόγω προμήθειες, ακόμη και αν υποθεθεί ότι δεν έχουν παρεπόμενο χαρακτήρα, δεν μπορούν να θεωρηθούν ως αντιπαροχή για παροχή υπηρεσίας, δεδομένου ότι δεν υφίσταται, μεταξύ των οργανισμών συλλογικής διαχείρισης και των

- δικαιούχων, καμία έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, αφού η υποχρέωση καταβολής των εν λόγω προμηθειών επιβάλλεται από τον νόμο, ο οποίος καθορίζει επίσης το ύψος τους υπό τη μορφή ποσοστού επί των αμοιβών.
- 25 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, ενώ είναι σε θέση, βάσει της νομολογίας του Δικαστηρίου, να αποφανθεί επί του φορολογικού καθεστώτος που πρέπει να εφαρμόζεται στις αμοιβές που εισπράττουν οι οργανισμοί συλλογικής διαχείρισης για λογαριασμό των δικαιούχων, δεν ισχύει το ίδιο στην περίπτωση του καθεστώτος που εφαρμόζεται στις προμήθειες διαχείρισης που παρακρατούνται επί των εν λόγω αμοιβών.
- 26 Συναφώς, πρώτον, εκκινεί από την παραδοχή ότι οι οργανισμοί συλλογικής διαχείρισης έχουν την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ, καθόσον ασκούν οικονομική δραστηριότητα η οποία συνίσταται κυρίως στην εκπροσώπηση των συμφερόντων των δικαιούχων, το αρχείο των οποίων διαχειρίζονται, και στη διαμεσολάβηση στις έννομες σχέσεις μεταξύ των δικαιούχων και των τελικών χρηστών.
- 27 Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν τέτοιες πράξεις διαχείρισης που πραγματοποιούνται υπέρ των δικαιούχων συνιστούν παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ, δεδομένου ότι οι προμήθειες διαχείρισης που παρακρατούνται για τις πράξεις αυτές οφείλονται εκ του νόμου, ανεξαρτήτως του κατά πόσον η συλλογική διαχείριση των δικαιωμάτων είναι υποχρεωτική ή προαιρετική και του κατά πόσον οι δικαιούχοι έχουν ή όχι την ιδιότητα του μέλους του οργανισμού συλλογικής διαχείρισης.
- 28 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει, δεύτερον, ότι, σε περίπτωση όπως εκείνη της υπόθεσης επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 21ης Ιανουαρίου 2021, UCMR – ADA (C-501/19, EU:C:2021:50), στην οποία οργανισμός συλλογικής διαχείρισης μεσολαβούσε, κατά την έννοια του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ, στην παροχή υπηρεσιών εκ μέρους του δικαιούχου υπέρ του τελικού χρήστη, ο οργανισμός συλλογικής διαχείρισης πρέπει να εκδίδει τιμολόγιο με αποδέκτες τους τελικούς χρήστες το οποίο να περιλαμβάνει τον ΦΠΑ υπολογιζόμενο επί του συνολικού ποσού της αμοιβής που έλαβε ο εν λόγω οργανισμός, συμπεριλαμβανομένου του ποσοστού της αμοιβής που αντιστοιχεί στην προμήθεια διαχείρισης. Σε μια τέτοια περίπτωση, η προμήθεια διαχείρισης θα υπόκειται στον ΦΠΑ ως μέρος της αμοιβής που εισπράττεται για λογαριασμό των δικαιούχων.
- 29 Εντούτοις, τίθεται το ζήτημα αν η προμήθεια διαχείρισης εμπίπτει επίσης στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ όταν η αμοιβή την οποία αφορά δεν αποτελεί την αντιπαροχή για παροχή υπηρεσιών υποκείμενη στον ΦΠΑ, όπως η αμοιβή για ιδιωτική αντιγραφή. Πράγματι, στην περίπτωση αυτή, το αιτούν δικαστήριο δεν αποκλείει τη δυνατότητα να υπαχθεί ο οργανισμός συλλογικής διαχείρισης, ως προς την προμήθεια αυτή, στο ίδιο φορολογικό καθεστώς με εκείνο που εφαρμόζεται στην ίδια την αμοιβή, κατ' αναλογία προς τη λύση που έγινε δεκτή στην απόφαση της 14ης Ιουλίου 2011, Henfling κ.λπ. (C-464/10, EU:C:2011:489, σκέψη 36), κατά την οποία η έννομη σχέση μεταξύ του παραγγέλλοντος και του παραγγελιοδόχου απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ όταν η παροχή υπηρεσιών στην οποία μεσολαβεί ο παραγγελιοδόχος απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ.
- 30 Επομένως, κατά το αιτούν δικαστήριο, πρέπει να καθοριστεί κατά πόσον, αν υποτεθεί ότι η προμήθεια διαχείρισης την οποία παρακρατεί ο οργανισμός συλλογικής διαχείρισης συνιστά την αντιπαροχή για πράξη διακριτή από την πράξη είσπραξης της αμοιβής που οφείλεται στον δικαιούχο, η πρώτη πράξη έχει, σε σχέση με τη δεύτερη, αυτοτελή ή παρεπόμενο χαρακτήρα.

31 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Înalta Curte de Casație și Justiție (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Πρέπει να γίνει δεκτό, όσον αφορά τους κατόχους δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας ή συγγενικών δικαιωμάτων, ότι η δραστηριότητα των οργανισμών συλλογικής διαχείρισης με αντικείμενο την είσπραξη, διανομή και καταβολή της αμοιβής, της οποίας η αντιπαροχή συνίσταται στην προμήθεια που εισπράττουν οι εν λόγω οργανισμοί, συνιστά παροχή υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 24, παράγραφος 1, και του άρθρου 25, στοιχείο γ', της [οδηγίας ΦΠΑ];
- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα, συνιστά η δραστηριότητα των οργανισμών συλλογικής διαχείρισης, όσον αφορά τους δικαιούχους, παροχή υπηρεσιών κατά την έννοια της [οδηγίας ΦΠΑ], ακόμη και αν θεωρηθεί ότι οι δικαιούχοι, για λογαριασμό των οποίων οι οργανισμοί συλλογικής διαχείρισης εισπράττουν την αμοιβή, δεν παρέχουν υπηρεσίες στους χρήστες που υποχρεούνται να καταβάλουν την αμοιβή;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 32 Από τις διευκρινίσεις που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο, όπως αυτές συνοψίζονται στις σκέψεις 28 και 29 της παρούσας απόφασης, προκύπτει ότι τα προδικαστικά ερωτήματα αφορούν τη φορολογική μεταχείριση που πρέπει να επιφυλάσσεται, για τους σκοπούς της οδηγίας ΦΠΑ, στη δραστηριότητα διαχείρισης που ασκεί οργανισμός συλλογικής διαχείρισης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας και συγγενικών δικαιωμάτων υπέρ των οικείων δικαιούχων, και τούτο στην περίπτωση που η δραστηριότητα αυτή δεν έχει καμία σχέση με ενδεχόμενες φορολογητέες πράξεις διενεργηθείσες από τους εν λόγω δικαιούχους.
- 33 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, με τα δύο ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', το άρθρο 24, παράγραφος 1, και το άρθρο 25, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι οργανισμός συλλογικής διαχείρισης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας και συγγενικών δικαιωμάτων πραγματοποιεί παροχή υπηρεσιών, κατά τις εν λόγω διατάξεις, όταν, αφενός, εισπράττει, διανέμει και καταβάλλει, σύμφωνα με τον νόμο, στους δικαιούχους των δικαιωμάτων τις αμοιβές που τους οφείλουν οι καθοριζόμενοι στον νόμο χρήστες και, αφετέρου, παρακρατεί επί των αμοιβών αυτών προμήθεια διαχείρισης την οποία του οφείλουν οι δικαιούχοι και η οποία προορίζεται να καλύψει τα έξοδα που προκύπτουν από την εν λόγω δραστηριότητα, στην περίπτωση κατά την οποία οι αμοιβές που εισπράττονται κατ' αυτόν τον τρόπο για λογαριασμό των δικαιούχων δεν συνιστούν την αντιπαροχή για παροχές υπηρεσιών, κατά την έννοια της οδηγίας, τις οποίες πραγματοποιούν οι δικαιούχοι υπέρ των ως άνω χρηστών.
- 34 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ, υπόκεινται σε ΦΠΑ οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή. Επιπροσθέτως, κατά το άρθρο 24, παράγραφος 1, της οδηγίας, ως παροχή υπηρεσιών νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών. Το άρθρο 25 της εν λόγω οδηγίας απαριθμεί, ενδεικτικά, τρεις πράξεις που συνιστούν παροχή υπηρεσιών, μεταξύ των οποίων και εκείνη του στοιχείου γ', η οποία συνίσταται στην εκτέλεση υπηρεσίας κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.

- 35 Δεδομένου ότι το αιτούν δικαστήριο έκρινε ότι οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης πράξεις είσπραξης, διανομής και καταβολής εντάσσονται σε οικονομική δραστηριότητα την οποία ασκεί ο οικείος οργανισμός συλλογικής διαχείρισης ως υποκείμενος στον φόρο, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, οι αμφιβολίες του αφορούν, πρώτον, το ζήτημα αν οι κατ' αυτόν τον τρόπο πραγματοποιούμενες παροχές υπηρεσιών λαμβάνουν χώρα «εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας.
- 36 Συναφώς, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι η δυνατότητα χαρακτηρισμού μιας παροχής υπηρεσιών ως πράξεως εξ επαχθούς αιτίας προϋποθέτει απλώς την ύπαρξη άμεσης σχέσης μεταξύ της παροχής αυτής και της πράγματι εισπραχθείσας από τον υποκείμενο στον φόρο αντιπαροχής. Τέτοια άμεση σχέση θεωρείται αποδεδειγμένη, αν υφίσταται μεταξύ του παρόχου και του λήπτη έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές και η αμοιβή που λαμβάνει ο πάροχος συνιστά το πραγματικό αντάλλαγμα για την υπηρεσία που παρέχεται στον λήπτη (απόφαση της 15ης Απριλίου 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, σκέψη 36).
- 37 Εν προκειμένω, σύμφωνα με τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο, αφενός, ο οικείος οργανισμός συλλογικής διαχείρισης, ο Credidam, παρέχει στους δικαιούχους που εκπροσωπεί, μεταξύ άλλων, υπηρεσίες διαχείρισης δυνάμει του καθεστώτος υποχρεωτικής συλλογικής διαχείρισης του άρθρου 145 του νόμου 8/1996, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που αφορούν το «δικαίωμα αντισταθμιστικής αμοιβής για ιδιωτική αντιγραφή» της παραγράφου 1, στοιχείο α, του άρθρου 145, οι οποίες είναι παρόμοιες με τις επίμαχες υπηρεσίες στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2017, SAWP (C-37/16, EU:C:2017:22). Οι εν λόγω υπηρεσίες συλλογικής διαχείρισης περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, κατά το άρθρο 150, παράγραφος 3, του ως άνω νόμου, «την είσπραξη, τη διανομή και την καταβολή των ποσών τα οποία οφείλονται στους δημιουργούς ή στους δικαιούχους δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας ή συγγενικών δικαιωμάτων» δυνάμει των δικαιωμάτων τους.
- 38 Αφετέρου, σύμφωνα με το άρθρο 169, παράγραφος 1, στοιχείο η, του ίδιου νόμου, οι δικαιούχοι οφείλουν στον οργανισμό συλλογικής διαχείρισης προμήθεια διαχείρισης ανώτατου ύψους 15 % επί των εισπραχθέντων ποσών, η οποία προορίζεται να «καλ[ύψει] το σύνολο των δαπανών που προκύπτουν λόγω της λειτουργίας του οργανισμού συλλογικής διαχείρισης, της είσπραξης, της διανομής και της καταβολής των αμοιβών» και παρακρατείται κατά τον χρόνο της διανομής των οφειλόμενων ποσών.
- 39 Επομένως, υπό την επιφύλαξη των εξακριβώσεων στις οποίες οφείλει να προβεί το αιτούν δικαστήριο, προκύπτει ότι, δυνάμει των προαναφερθεισών διατάξεων του εθνικού δικαίου, μεταξύ του οικείου οργανισμού συλλογικής διαχείρισης και των δικαιούχων τους οποίους εκπροσωπεί, δημιουργείται έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίες παροχές και η οποία δημιουργεί, ως εκ τούτου, άμεση σχέση μεταξύ των υπηρεσιών συλλογικής διαχείρισης που παρέχει ο οργανισμός αυτός και της χρηματικής παροχής εκ μέρους των δικαιούχων, η οποία συνίσταται στην καταβολή της προμήθειας διαχείρισης. Ειδικότερα, η προμήθεια αυτή οφείλεται μόνο κατά το μέτρο που παρέχονται οι υπηρεσίες συλλογικής διαχείρισης και αποτελεί την πραγματική αντιπαροχή για τις εν λόγω υπηρεσίες.
- 40 Η ως άνω εκτίμηση δεν αναιρείται από το γεγονός ότι η παροχή των οικείων υπηρεσιών συλλογικής διαχείρισης καθώς και η καταβολή της οφειλόμενης για τον λόγο αυτό προμήθειας διαχείρισης οριοθετούνται από τον νόμο (πρβλ. απόφαση της 21ης Ιανουαρίου 2021, UCMR – ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, σκέψεις 36 και 37). Ειδικότερα, αφενός, όπως επιστημάνθηκε στην αμέσως προηγούμενη σκέψη της παρούσας αποφάσεως, εν προκειμένω, είναι ακριβώς αυτό το

νομοθετικό πλαίσιο που δημιουργεί άμεση σχέση μεταξύ της παροχής των εν λόγω υπηρεσιών και της καταβολής της προμήθειας διαχείρισης. Αφετέρου, το άρθρο 25, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει ρητώς ότι η παροχή υπηρεσιών μπορεί, μεταξύ άλλων, να συνίσταται σε παροχή υπηρεσίας σε εκτέλεση νόμου.

- 41 Δεν ασκεί επιρροή, στο πλαίσιο αυτό, το γεγονός ότι ο οικείος οργανισμός συλλογικής διαχείρισης είναι ένωση μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, δεδομένου ότι η προμήθεια διαχείρισης προορίζεται μόνο για την κάλυψη των δαπανών της ένωσης αυτής. Συγκεκριμένα, κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, ως υποκείμενος στον φόρο θεωρείται οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο, οικονομική δραστηριότητα, αδιαφόρως του επιδιωκόμενου σκοπού και των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής (πρβλ. απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2015, *Saudașor*, C-174/14, EU:C:2015:733, σκέψεις 39 και 40).
- 42 Υπό τις συνθήκες αυτές, πράξεις συλλογικής διαχείρισης όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη πρέπει να χαρακτηριστούν ως παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 24, παράγραφος 1, και το άρθρο 25, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής.
- 43 Δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι οι πράξεις συλλογικής διαχείρισης μπορούν επίσης να διενεργούνται στο πλαίσιο παροχής υπηρεσιών από τους ίδιους τους δικαιούχους και, επομένως, πρέπει να αναλυθούν ως πράξεις που συνιστούν μεσολάβηση του οργανισμού συλλογικής διαχείρισης σε αυτές τις παροχές υπηρεσιών, περίπτωση στην οποία έχει εφαρμογή το άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ.
- 44 Κατά το αιτούν δικαστήριο, η εφαρμογή του εν λόγω άρθρου 28, όπως ερμηνεύθηκε από το Δικαστήριο με την απόφαση της 14ης Ιουλίου 2011, *Henfling* κ.λπ. (C-464/10, EU:C:2011:489, σκέψη 36), θα είχε ως συνέπεια η προμήθεια διαχείρισης να υπόκειται στον ΦΠΑ ως μέρος των αμοιβών που εισπράττονται για λογαριασμό των δικαιούχων και να ακολουθεί το φορολογικό καθεστώς που ισχύει για αυτές. Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν η συγκεκριμένη λύση θα ίσχυε επίσης, κατ' αναλογία, στην περίπτωση που, όπως εν προκειμένω, οι αμοιβές επί των οποίων παρακρατείται η προμήθεια διαχείρισης δεν συνιστούν την αντιπαροχή για παροχή υπηρεσιών που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, δεν φορολογούνται.
- 45 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, η συνεκτίμηση της οικονομικής και εμπορικής πραγματικότητας συνιστά θεμελιώδες κριτήριο για την εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ (απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 2020, *ITH Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, σκέψη 48).
- 46 Αναμφισβήτητα, δυνάμει του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ, όταν υποκείμενος στον φόρο, ενεργώντας στο όνομά του αλλά για λογαριασμό τρίτου, μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει προσωπικά τις εν λόγω υπηρεσίες.
- 47 Ως εκ τούτου, η διάταξη αυτή ορίζει ότι, κατά πλάσμα δικαίου, υπάρχουν δύο παροχές πανομοιότυπων υπηρεσιών οι οποίες λαμβάνουν χώρα διαδοχικά. Δυνάμει αυτού του πλάσματος δικαίου, ο επιχειρηματίας, ο οποίος μεσολαβεί στην παροχή υπηρεσιών και αποτελεί τον παραγγελιοδόχο, θεωρείται ότι, αρχικώς, έχει δεχθεί τις εν λόγω υπηρεσίες από τον επιχειρηματία για λογαριασμό του οποίου ενεργεί, ο οποίος αποτελεί τον παραγγέλλοντα, προτού

- παράσχει, στη συνέχεια, προσωπικώς τις υπηρεσίες αυτές στον πελάτη (απόφαση της 4ης Μαΐου 2017, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου, C-274/15, EU:C:2017:333, σκέψη 86 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 48 Εντούτοις, όπως επισήμανε το αιτούν δικαστήριο και όπως επίσης υπογράμμισαν η Ρουμανική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, το άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ δεν έχει εφαρμογή σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, καθόσον οι δικαιούχοι δεν προβαίνουν σε καμία παροχή υπηρεσίας στην οποία θα μεσολαβούσε ο οργανισμός συλλογικής διαχείρισης.
- 49 Πράγματι, εν προκειμένω, λαμβανομένης υπόψη της οικονομικής και εμπορικής πραγματικότητας της οικείας δραστηριότητας, υφίστανται, για τους σκοπούς εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ, μόνον οι υπηρεσίες που παρέχει απευθείας στους δικαιούχους ο οικείος οργανισμός διαχείρισης, οι οποίες συνίστανται στην είσπραξη, στη διανομή και στην καταβολή των επίμαχων στην κύρια δίκη αμοιβών και για τις οποίες η προμήθεια διαχείρισης συνιστά την πραγματική αντιπαροχή.
- 50 Το γεγονός ότι οι ως άνω παροχές συνεπάγονται την είσπραξη, από τους χρήστες και για λογαριασμό των εν λόγω δικαιούχων, αμοιβών που γεννώνται από έννομη σχέση μεταξύ των μερών αυτών, η οποία δεν οδηγεί, αυτή καθαυτήν, σε φορολογητέες πράξεις και ιδίως σε παροχές υπηρεσιών κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ –όπως η έννομη σχέση δυνάμει της οποίας οι εν λόγω δικαιούχοι έχουν, έναντι των χρηστών, δικαίωμα αμοιβής για ιδιωτική αντιγραφή– και ότι, επομένως, είναι «παρεπόμενες» της διενέργειας πράξεων που δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ, δεν μπορεί να στερήσει από τις εν λόγω παροχές υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποιεί ο οργανισμός συλλογικής διαχείρισης, τον χαρακτήρα τους ως φορολογητέων πράξεων για τους σκοπούς του ΦΠΑ.
- 51 Στο ίδιο πλαίσιο, υπενθυμίζεται ότι, μολονότι η οδηγία ΦΠΑ προσδίδει στον ΦΠΑ ευρύτατο πεδίο εφαρμογής, εντούτοις στον φόρο αυτόν υπόκεινται μόνον οι δραστηριότητες οι οποίες έχουν οικονομικό χαρακτήρα. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι μια δραστηριότητα δύναται να χαρακτηριστεί ως οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ μόνον εφόσον αντιστοιχεί σε μία εκ των πράξεων του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής (απόφαση της 15ης Απριλίου 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, σκέψεις 31 και 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), στις οποίες συγκαταλέγονται οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας.
- 52 Επομένως, οι μη φορολογητέες πράξεις όπως οι αναφερόμενες στη σκέψη 50 της παρούσας απόφασης δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως «οικονομική δραστηριότητα» για τους σκοπούς της οδηγίας ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της (πρβλ. απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2017, SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, σκέψη 32).
- 53 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεδομένου ότι τέτοιες πράξεις δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ, δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη ούτε κατ' αναλογία προς το άρθρο 28 της οδηγίας αυτής ούτε κατ' άλλον τρόπο, προκειμένου να αμφισβητηθεί ο φορολογητέος χαρακτήρας άλλης πράξης η οποία δεν αμφισβητείται ότι συνιστά παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας, ελλείψει οποιουδήποτε σχετικού ερείσματος προβλεπόμενου συναφώς στην ίδια οδηγία.

- 54 Ομοίως, λαμβανομένων υπόψη των όσων επισημάνθηκαν στη σκέψη 49 της παρούσας απόφασης, οι εν λόγω πράξεις δεν πρέπει να ληφθούν υπόψη ούτε υπό το πρίσμα της νομολογίας του Δικαστηρίου, η οποία απορρέει ιδίως από τις σκέψεις 40 έως 42 της απόφασης της 4ης Μαρτίου 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167), και αφορά τη δυνατότητα ανάλυσης, ενδεχομένως, μιας οικονομικής πράξης ως πράξης που αποτελείται από την κύρια παροχή υπηρεσιών και από μία ή περισσότερες παρεπόμενες παροχές υπηρεσιών.
- 55 Από το σύνολο των προεκτεθέντων προκύπτει ότι το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', το άρθρο 24, παράγραφος 1, και το άρθρο 25, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι οργανισμός συλλογικής διαχείρισης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας και συγγενικών δικαιωμάτων πραγματοποιεί παροχή υπηρεσιών, κατά τις εν λόγω διατάξεις, όταν, αφενός, εισπράττει, διανέμει και καταβάλλει, σύμφωνα με τον νόμο, στους δικαιούχους των δικαιωμάτων τις αμοιβές που τους οφείλουν ορισμένοι, καθοριζόμενοι στον νόμο, χρήστες και, αφετέρου, παρακρατεί επί των αμοιβών αυτών προμήθεια διαχείρισης την οποία του οφείλουν οι δικαιούχοι και η οποία προορίζεται να καλύψει τα έξοδα που προκύπτουν από την εν λόγω δραστηριότητα, στην περίπτωση κατά την οποία οι αμοιβές που εισπράττονται κατ' αυτόν τον τρόπο για λογαριασμό των δικαιούχων δεν συνιστούν την αντιπαροχή για παροχές υπηρεσιών, κατά την έννοια της οδηγίας, τις οποίες πραγματοποιούν οι δικαιούχοι υπέρ των ως άνω χρηστών.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (έβδομο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', το άρθρο 24, παράγραφος 1, και το άρθρο 25, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας,

έχουν την έννοια ότι:

οργανισμός συλλογικής διαχείρισης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας και συγγενικών δικαιωμάτων πραγματοποιεί παροχή υπηρεσιών, κατά τις εν λόγω διατάξεις, όταν, αφενός, εισπράττει, διανέμει και καταβάλλει, σύμφωνα με τον νόμο, στους δικαιούχους των δικαιωμάτων τις αμοιβές που τους οφείλουν ορισμένοι, καθοριζόμενοι στον νόμο, χρήστες και, αφετέρου, παρακρατεί επί των αμοιβών αυτών προμήθεια διαχείρισης την οποία του οφείλουν οι δικαιούχοι και η οποία προορίζεται να καλύψει τα έξοδα που προκύπτουν από την εν λόγω δραστηριότητα, στην περίπτωση κατά την οποία οι αμοιβές που εισπράττονται κατ' αυτόν τον τρόπο για λογαριασμό των δικαιούχων δεν συνιστούν την αντιπαροχή για παροχές υπηρεσιών, κατά την έννοια της οδηγίας, τις οποίες πραγματοποιούν οι δικαιούχοι υπέρ των ως άνω χρηστών.

(υπογραφές)