



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 8ης Μαΐου 2019\*

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Έκτη 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 των φορολογητέων πράξεων – Φορολογικός σύνδεσμος – Διαδραστικές συνεδρίες ερωτικού περιεχομένου οι οποίες καταγράφονται με κάμερα web και μεταδίδονται ζωντανά μέσω διαδικτύου – Ψυχαγωγική δραστηριότητα – Έννοια – Τόπος υλικής εκτέλεσης της υπηρεσίας»

Στην υπόθεση C-568/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών) με απόφαση της 22ας Σεπτεμβρίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 27 Σεπτεμβρίου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

**Staatssecretaris van Financiën**

κατά

**L. W. Geelen,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους R. Silva de Lapuerta, Αντιπρόεδρο του Δικαστηρίου, προεδρεύουσα του πρώτου τμήματος, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan (εισηγητή) και C. G. Fernlund, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Szpunar

γραμματέας: M. Ferreira, κύρια διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζήτησεως της 19ης Σεπτεμβρίου 2018,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις C. S. Schillemans και M. Bulterman, καθώς και από τον J. M. Hoogveld,
- η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον D. Colas, καθώς και από τις E. de Moustier και A. Alidière,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους R. Troosters και R. Lyal,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 12ης Φεβρουαρίου 2019,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρων 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', πρώτη περίπτωση, και στοιχείο ε', δωδέκατη περίπτωση, 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2002/38/ΕΚ του Συμβουλίου, της 7ης Μαΐου 2002 (ΕΕ 2002, L 128, σ. 41) (στο εξής: έκτη οδηγία), του άρθρου 52, στοιχείο α', και του άρθρου 56, παράγραφος 1, στοιχείο ια', 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), καθώς και του άρθρου 11 του κανονισμού (ΕΚ) 1777/2005 του Συμβουλίου, της 17ης Οκτωβρίου 2005, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 77/388 (ΕΕ 2005, L 288, σ. 1).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Staatssecretaris van Financiën (Υφυπουργού Οικονομικών, Κάτω Χώρες) και του L. W. Geelen σχετικά με την καταβολή φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) επί της παροχής συνεδριών ερωτικού περιεχομένου οι οποίες καταγράφονται με κάμερα web και μεταδίδονται ζωντανά μέσω διαδικτύου.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

##### *Η έκτη οδηγία*

- 3 Η έβδομη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας αναφέρει τα εξής:

«[Εκτιμώντας] ότι ο προσδιορισμός του τόπου των φορολογητέων πράξεων έχει προκαλέσει συγκρούσεις αρμοδιότητας μεταξύ των Κρατών μελών, ιδίως όσον αφορά την παράδοση αγαθών με συναρμολόγηση και την παροχή υπηρεσιών· ότι αν και ως τόπος παροχής υπηρεσιών πρέπει κατ' αρχήν να ορίζεται ο τόπος, όπου ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει εγκαταστήσει την έδρα της επαγγελματικής του δραστηριότητας, ο τόπος αυτός πρέπει, εν τούτοις, να θεωρείται ότι κείται στην χώρα του λήπτου, ιδίως για ορισμένες παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται μεταξύ των υποκειμένων στον φόρο και των οποίων το κόστος υπεισέρχεται στην τιμή των αγαθών».
- 4 Το άρθρο 9 της οδηγίας, το οποίο επιγράφεται «Παροχές υπηρεσιών» και περιλαμβάνεται στον τίτλο VI (Τόπος των φορολογητέων πράξεων), όριζε τα εξής:

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

2. Εν τούτοις:

[...]

γ) τόπος παροχής υπηρεσιών που έχουν ως αντικείμενο:

- πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες δραστηριότητες, 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 Κοινότητας ή σε υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους μεν εντός της Κοινότητας αλλ' εκτός της χώρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες, είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του λήπτη ή της μόνιμου 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·

[...]».

*Ο κανονισμός 1777/2005*

5 Το άρθρο 11, παράγραφος 1, του κανονισμού 1777/2005 όριζε τα εξής:

«Οι ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες, οι οποίες αναφέρονται στη δωδέκατη περίπτωση του στοιχείου ε) της παραγράφου 2 του άρθρου 9 και στο παράρτημα ΙΒ της [έκτης οδηγίας], περιλαμβάνουν τις υπηρεσίες που παρέχονται μέσω του διαδικτύου ή ενός ηλεκτρονικού δικτύου και των οποίων η παροχή, λόγω της φύσης τους, είναι ουσιαστικά αυτοματοποιημένη και απαιτεί ελάχιστη ανθρώπινη παρέμβαση, είναι δε αδύνατο να εξασφαλιστεί χωρίς μέσα πληροφορικής.»

*Η οδηγία ΦΠΑ*

6 Από την 1η Ιανουαρίου 2007 η έκτη οδηγία καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από την οδηγία ΦΠΑ.

7 Το άρθρο 43 της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο περιλαμβάνεται στο τμήμα 1 της οδηγίας αυτής, που επιγράφεται «Γενικός κανόνας» και υπάγεται, υπό τον τίτλο V σχετικά με τον τόπο των φορολογούμενων πράξεων, στο κεφάλαιο που τιτλοφορείται «Τόπος παροχής υπηρεσιών», έχει ως 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.»

- 8 Το άρθρο 52, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας, το οποίο περιλαμβάνεται στο τμήμα 2 του ίδιου κεφαλαίου 3, που επιγράφεται «Ειδικές διατάξεις», ορίζει τα εξής:

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

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

- 9 Στο ίδιο τμήμα 2 περιλαμβάνεται το άρθρο 56, του οποίου η παράγραφος 1 ορίζει τα εξής:

«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 II».

### ***Το ολλανδικό δίκαιο***

- 10 Το άρθρο 6, παράγραφος 1, και παράγραφος 2, στοιχείο c, σημείο 1 και στοιχείο d, σημείο 10, του Wet op de omzetbelasting 1968 (νόμου του 1968 περί φόρου κύκλου εργασιών), όπως ίσχυε κατά το διάστημα μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 2006 και 31ης Δεκεμβρίου 2009, μετέφερε στο ολλανδικό δίκαιο το άρθρο 9, παράγραφος 1, και παράγραφος 2, στοιχείο γ', πρώτη περίπτωση, και στοιχείο ε', δωδέκατη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, καθώς και το άρθρο 43, το άρθρο 52, στοιχείο α', και το άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο ια', της οδηγίας ΦΠΑ.

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

- 11 Ο L. W. Geelen, ο οποίος έχει καταχωρισθεί στις Κάτω Χώρες ως υποκείμενος στον ΦΠΑ, παρέχει εξ επαχθούς αιτίας υπηρεσίες συνισταμένες στην προσφορά διαδραστικών συνεδριών ερωτικού περιεχομένου, οι οποίες καταγράφονται με κάμερα web και μεταδίδονται ζωντανά μέσω διαδικτύου. Τα μοντέλα που καταγράφονται κατά τις συνεδρίες αυτές βρίσκονται στις Φιλιππίνες και εργάζονται για τον L. W. Geelen. Ο L. W. Geelen θέτει στη διάθεσή τους τον υλικό εξοπλισμό και το απαραίτητο λογισμικό για τη μετάδοση αυτών των συνεδριών μέσω του διαδικτύου. Για να αποκτήσουν πρόσβαση στις επίμαχες στην κύρια δίκη συνεδρίες, οι πελάτες του L. W. Geelen πρέπει να δημιουργήσουν ειδικό λογαριασμό σε πάροχο διαδικτυακών υπηρεσιών. Οι πάροχοι εισπράττουν την αμοιβή που αντιστοιχεί στις συνεδρίες αυτές και αποδίδουν μέρος του ποσού στον L. W. Geelen. Οι συνεδρίες είναι διαδραστικές, υπό την έννοια ότι κάθε πελάτης έχει τη δυνατότητα να επικοινωνήσει με τα μοντέλα και να τους διατυπώσει κάποια ιδιαίτερη επιθυμία του. Η ίδια συνεδρία μπορεί να παρακολουθείται απευθείας από περισσότερους πελάτες ταυτοχρόνως.
- 12 Ο L. W. Geelen δεν υπέβαλε δήλωση ΦΠΑ για τις εν λόγω παροχές υπηρεσιών με αποτέλεσμα η ολλανδική φορολογική αρχή, εκτιμώντας ότι οι υπηρεσίες αυτές υπόκεινται στον ΦΠΑ στις Κάτω Χώρες, να εκδώσει εις βάρος του πράξη επιβολής φόρου για το διάστημα μεταξύ 1ης Ιουνίου 2006 και 31ης Δεκεμβρίου 2009.

- 13 Το rechtbank Zeeland-West-Brabant (πρωτοδικείο Zeeland-West-Brabant, Κάτω Χώρες) απέρριψε την προσφυγή που άσκησε ο L. W. Geelen κατά της πράξης επιβολής φόρου.
- 14 Με απόφαση της 30ής Ιουλίου 2015, το Gerechtshof 's-Hertogenbosch (εφετείο 's-Hertogenbosch, Κάτω Χώρες) ακύρωσε την πράξη επιβολής φόρου, με το σκεπτικό ότι η παροχή των επίμαχων υπηρεσιών αποτελούσε, κατ' ουσίαν, ψυχαγωγική δραστηριότητα, η οποία έπρεπε να θεωρηθεί ότι εκτελούνταν υλικώς από τα εν λόγω μοντέλα στις Φιλιππίνες.
- 15 Ο Υφυπουργός Οικονομικών άσκησε αναίρεση κατά της απόφασης αυτής ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden (Ανωτάτου Δικαστηρίου των Κάτω Χωρών), υποστηρίζοντας ότι ο τόπος παροχής των υπηρεσιών ήταν ο τόπος στον οποίο βρίσκονταν οι πελάτες κατά τον χρόνο απόκτησης των υπηρεσιών, ο οποίος εν προκειμένω ήταν οι Κάτω Χώρες.
- 16 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι προκειμένου να αποφανθεί επί της αιτήσεως αναίρεσεως απαιτείται, καταρχάς, να εξετασθεί αν η παροχή των επίμαχων υπηρεσιών αποτελεί «ψυχαγωγική δραστηριότητα», κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', πρώτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας και του άρθρου 52, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ. Οι επίμαχες συνεδρίες έχουν σαφώς ως αντικείμενο την ψυχαγωγία των πελατών και το κόστος των διαφόρων παροχών που προσφέρονται στο πλαίσιο αυτό περιλαμβάνεται στο τίμημα που καταβάλλεται για την πρόσβαση στις συνεδρίες. Ο νομοθέτης της Ένωσης έχει θεσπίσει το ειδικό καθεστώς των διατάξεων αυτών ακριβώς γι' αυτό το είδος παροχής σύνθετων υπηρεσιών. Ωστόσο, από τις αποφάσεις της 9ης Μαρτίου 2006, Gillan Beach (C-114/05, EU:C:2006:169), και της 27ης Οκτωβρίου 2011, Inter-Mark Group (C-530/09, EU:C:2011:697), θα μπορούσε να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η επίμαχη δραστηριότητα πρέπει να ασκείται κατά τη διάρκεια ορισμένης περιόδου, σε τόπο στον οποίο οι παρέχοντες τις υπηρεσίες και οι λήπτες των υπηρεσιών αυτών συναντιούνται με φυσική παρουσία. Ανακύπτει, όμως, το ερώτημα αν η απαίτηση αυτή εξακολουθεί να ισχύει και μετά την ανάπτυξη του διαδικτύου, η οποία καθιστά πλέον εφικτό μια παροχή να μην εντοπίζεται σε έναν συγκεκριμένο γεωγραφικό χώρο.
- 17 Περαιτέρω, εφόσον η επίμαχη στην κύρια δίκη παροχή υπηρεσιών θεωρηθεί «ψυχαγωγική δραστηριότητα» κατά την έννοια των εν λόγω διατάξεων, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι απαιτείται να προσδιοριστεί ποιος είναι βάσει των διατάξεων αυτών ο τόπος «υλικής εκτέλεσης» της παροχής. Παρότι, κατά το αιτούν δικαστήριο, θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι ο τόπος αυτός είναι ο τόπος στον οποίο εμφανίζονται τα μοντέλα, θα μπορούσε εξίσου να θεωρηθεί ότι ο τόπος υλικής εκτέλεσης είναι ο τόπος στον οποίο ο πελάτης κάνει χρήση της ψυχαγωγικής δραστηριότητας, ήτοι ο τόπος από τον οποίο αποκτά πρόσβαση στη συνεδρία. Στην υπόθεση της κύριας δίκης άπαντες οι πελάτες βρίσκονταν στις Κάτω Χώρες. Ωστόσο, δεδομένου ότι, θεωρητικά, οι πελάτες αυτοί θα μπορούσαν να βρίσκονται οπουδήποτε, τίθεται το ερώτημα κατά πόσον η χρήση ως τόπου αναφοράς του τόπου από τον οποίο συνδέονται οι πελάτες στο διαδίκτυο αποτελεί κανόνα δυνάμενο να εφαρμοστεί στην πράξη και προσφέρει ορθολογική, από φορολογικής απόψεως, λύση.
- 18 Περαιτέρω, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν θα μπορούσε να ληφθεί επίσης υπόψη το ειδικό καθεστώς για τις υπηρεσίες που παρέχονται με ηλεκτρονικά μέσα, το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', δωδέκατη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, και στο άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο ια', της οδηγίας ΦΠΑ. Συναφώς, από το άρθρο 11, παράγραφος 1, του κανονισμού 1777/2005 θα μπορούσε να συναχθεί ότι σε αυτή την κατηγορία υπηρεσιών εμπίπτουν αποκλειστικά πράξεις που απαιτούν ελάχιστη ανθρώπινη παρέμβαση και οι οποίες είναι αδύνατον να εκτελεστούν χωρίς μέσα της τεχνολογίας πληροφοριών. Κατά συνέπεια, η παροχή των επίμαχων στην κύρια δίκη υπηρεσιών δεν αποτελεί υπηρεσία παρεχόμενη με ηλεκτρονικά μέσα, δεδομένου ότι η πραγματοποίηση των συνεδριών, λόγω της ζωντανής τους μετάδοσης και του διαδραστικού χαρακτήρα τους, απαιτεί ανθρώπινη παρέμβαση και χρήση του διαδικτύου.
- 19 Τέλος, εφόσον η επίμαχη παροχή υπηρεσιών εμπίπτει στα δύο προαναφερθέντα καθεστώτα, θα πρέπει να προσδιοριστεί ποιος είναι ο τόπος παροχής που πρέπει να γίνει δεκτός, όταν προκύπτει διαφορετικός τόπος παροχής υπηρεσιών βάσει των καθεστώτων αυτών. Έστω και αν, κατά το αιτούν



δικαστήριο, από την απόφαση της 6ης Μαρτίου 1997 Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, EU:C:1997:105), φαίνεται να προκύπτει ότι καθοριστική σημασία έχει η σειρά απαρίθμησης που έχει επιλεγεί στο άρθρο 9, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, δεν μπορεί ωστόσο να συναχθεί εξ αυτού κανένα βέβαιο συμπέρασμα, δεδομένου ότι η επίμαχη παροχή υπηρεσιών στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η εν λόγω απόφαση δεν μπορούσε να υπαχθεί σε καμία από τις περιπτώσεις που απαριθμούνται στη διάταξη αυτή.

20 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1 α) Πρέπει το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', πρώτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας [...] και το άρθρο 52, στοιχείο α', της [οδηγίας ΦΠΑ] να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι στις διατάξεις αυτές εμπίπτει επίσης η απευθείας παροχή, έναντι αμοιβής, διαδραστικών συνεδριών ερωτικού περιεχομένου μεταδιδόμενων ζωντανά στο διαδίκτυο;
- β) Αν το [πρώτο ερώτημα, υπό α',] 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 [έκτης οδηγίας] και στο άρθρο 52, [αρχή, της οδηγίας ΦΠΑ], 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 [πελάτες] βλέπουν τις εικόνες, ή πρέπει να ληφθεί υπόψη άλλος τόπος;
- 2) Πρέπει το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', δωδέκατη περίπτωση, της [έκτης οδηγίας] και το άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο ια', της οδηγίας [ΦΠΑ], σε συνδυασμό με το άρθρο 11 του [κανονισμού 1777/2005], 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 [πρώτο ερώτημα, υπό α',] όσο και το [δεύτερο ερώτημα] χρήζουν καταφατικής απαντήσεως και οι διατάξεις των εν λόγω οδηγιών ορίζουν διαφορετικούς τόπους, πώς πρέπει τότε να καθοριστεί ο τόπος παροχής των υπηρεσιών;»

## **Επί των προδικαστικών ερωτημάτων**

### ***Επί του πρώτου ερωτήματος***

- 21 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', πρώτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας και το άρθρο 52, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι παροχή υπηρεσιών όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία συνίσταται στην παροχή διαδραστικών συνεδριών ερωτικού περιεχομένου που καταγράφονται με κάμερα web και μεταδίδονται ζωντανά μέσω διαδικτύου, αποτελεί «ψυχαγωγική δραστηριότητα» κατά την έννοια των διατάξεων αυτών και, σε καταφατική περίπτωση, ποιος πρέπει να θεωρηθεί ότι είναι ο τόπος «υλικής εκτέλεσης» της παροχής, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων.
- 22 Δεδομένου ότι το προδικαστικό ερώτημα αυτό υποβλήθηκε στο πλαίσιο πράξης επιβολής φόρου που εκδόθηκε για την περίοδο μεταξύ 1ης Ιουνίου 2006 και 31ης Δεκεμβρίου 2009, επισημαίνεται ότι σε διαφορά όπως αυτή της κύριας δίκης έχουν εφαρμογή *ratione temporis* τόσο οι διατάξεις της έκτης οδηγίας όσο και οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ.
- 23 Υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας περιλαμβάνει κανόνες που καθορίζουν τον τόπο φορολόγησης των παροχών υπηρεσιών. Ενώ η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού θεσπίζει σχετικώς έναν κανόνα γενικής ισχύος, η παράγραφος 2 του ίδιου άρθρου απαριθμεί ορισμένες ειδικές

περιπτώσεις φορολογικής σύνδεσης. Σκοπός των διατάξεων αυτών είναι η αποφυγή, αφενός, των συγκρούσεων αρμοδιότητας που μπορούν να οδηγήσουν σε διπλή φορολογία και, αφετέρου, της μη φορολόγησης εσόδων (αποφάσεις της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, σκέψη 20, της 9ης Μαρτίου 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, σκέψη 14, της 6ης Νοεμβρίου 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, σκέψη 24, και της 3ης Σεπτεμβρίου 2009, RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, σκέψη 20).

- 24 Όπως προκύπτει από πάγια νομολογία, η παράγραφος 1 του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας δεν υπερισχύει της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού. Σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση πρέπει να τίθεται το ερώτημα αν η εξεταζόμενη κατάσταση αντιστοιχεί σε κάποια από τις περιπτώσεις του άρθρου 9, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας. Αν όχι, τότε εμπίπτει στο άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής [αποφάσεις της 12ης Μαΐου 2005, RAL (Channel Islands) κ.λπ., C-452/03, EU:C:2005:289, σκέψη 24, της 9ης Μαρτίου 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, σκέψη 15, καθώς και της 6ης Νοεμβρίου 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, σκέψη 25].
- 25 Συνεπώς, οι διατάξεις του άρθρου 9, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας δεν πρέπει να θεωρηθεί ότι αποτελούν εξαίρεση από γενικό κανόνα η οποία πρέπει να ερμηνεύεται στενά (απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 2005, Levob Verzekeringen και OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, σκέψη 34).
- 26 Το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', πρώτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας ορίζει ως τόπο παροχής των υπηρεσιών που έχουν ως αντικείμενο, μεταξύ άλλων, «ψυχαγωγικές ή παρόμοιες δραστηριότητες» –περιλαμβανομένων και των παρεπομένων, κατά περίπτωση, προς τις δραστηριότητες αυτές παροχών υπηρεσιών– τον τόπο όπου εκτελούνται υλικώς οι παροχές αυτές. Πράγματι, ο νομοθέτης της Ένωσης θεώρησε ότι, στο μέτρο που ένα πρόσωπο παρέχει τις υπηρεσίες του στο κράτος στο οποίο οι παροχές αυτές εκτελούνται υλικώς και ο οργανωτής της εκδήλωσης εισπράττει στο ίδιο αυτό κράτος τον ΦΠΑ που βαρύνει τον τελικό καταναλωτή, θα πρέπει ο ΦΠΑ που έχει ως φορολογική βάση όλες αυτές τις παροχές υπηρεσιών, των οποίων το κόστος περιλαμβάνεται στην αμοιβή για τη συνολική παροχή που καταβάλλει ο τελικός καταναλωτής, να καταβάλλεται στο συγκεκριμένο κράτος, ανεξαρτήτως του τόπου στον οποίο ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας (πρβλ. αποφάσεις της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, σκέψη 24, καθώς και της 9ης Μαρτίου 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, σκέψεις 18 και 22).
- 27 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας και το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', πρώτη περίπτωση, της ίδιας οδηγίας αντιστοιχούν στο άρθρο 43 και στο άρθρο 52, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ.
- 28 Δεδομένου ότι το γράμμα των ανωτέρω διατάξεων της οδηγίας ΦΠΑ είναι κατ' ουσίαν πανομοιότυπο με αυτό των αντίστοιχων διατάξεων της έκτης οδηγίας, επιβάλλεται να ερμηνεύονται με τον ίδιο τρόπο (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, σκέψη 23).
- 29 Η απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου πρέπει να δοθεί υπό το πρίσμα των ανωτέρω αρχών.
- 30 Όσον αφορά, κατά πρώτον, τη φύση των παροχών, επισημαίνεται ότι από το ίδιο το γράμμα του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι, όπως έχει κριθεί από το Δικαστήριο, για να εμπίπτει η παροχή υπηρεσιών στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διάταξης, πρέπει να έχει ως κύριο σκοπό, μεταξύ άλλων, την ψυχαγωγία [πρβλ. αποφάσεις της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, σκέψη 26, καθώς και της 12ης Μαΐου 2005, RAL (Channel Islands) κ.λπ., C-452/03, EU:C:2005:289, σκέψη 31].

- 31 Το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ως προς το ζήτημα αυτό ότι δεν απαιτείται κανένα ιδιαίτερο καλλιτεχνικό επίπεδο και ότι εμπίπτουν στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας όχι μόνον οι παροχές που έχουν ιδίως ως αντικείμενο ψυχαγωγικές δραστηριότητες, αλλά και αυτές που έχουν ως αντικείμενο παρόμοιες απλώς δραστηριότητες [αποφάσεις της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, σκέψη 25, της 12ης Μαΐου 2005, RAL (Channel Islands) κ.λπ., C-452/03, EU:C:2005:289, σκέψη 32, καθώς και της 9ης Μαρτίου 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, σκέψη 19].
- 32 Στην παρούσα υπόθεση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που παρατίθενται στην απόφαση περί παραπομπής, η επίμαχη παροχή υπηρεσιών είναι σύνθετη, δεδομένου ότι αποτελείται από περισσότερες δραστηριότητες. Συγκεκριμένα, αφενός, οργανώνονται θεάματα ερωτικής φύσης στα οποία συμμετέχουν μοντέλα ευρισκόμενα στις Φιλιππίνες. Αφετέρου, τα θεάματα αυτά αποτελούν αντικείμενο διαδραστικών συνεδριών, προσβάσιμων σε απευθείας μετάδοση μέσω διαδικτύου, οι οποίες οργανώνονται από τον L. W. Geelen από τον τόπο στον οποίο έχει εγκαταστήσει την έδρα των οικονομικών του δραστηριοτήτων, στις Κάτω Χώρες, στο πλαίσιο δε αυτό παρέχεται η δυνατότητα στους πελάτες όχι μόνο να παρακολουθούν τις συνεδρίες, αλλά και να αλληλεπιδρούν με τα μοντέλα, ώστε να μπορούν να επηρεάσουν την εξέλιξη των θεαμάτων αυτών κατά τρόπο σύμφωνο προς τις επιθυμίες τους.
- 33 Συναφώς, δεν αμφισβητείται ότι τα εν λόγω θεάματα πραγματοποιούνται από τα μοντέλα στο πλαίσιο σχέσης εργασίας μεταξύ αυτών και του οργανωτή των θεαμάτων. Εξάλλου, δεδομένου ότι ο οργανωτής εισπράττει το αντίτιμο για την παρακολούθηση των διαδραστικών συνεδριών μέσω των παρόχων διαδικτυακών υπηρεσιών, στους οποίους οι πελάτες πρέπει να δημιουργήσουν ειδικό λογαριασμό, προκύπτει ότι αυτός έχει επίσης δημιουργήσει το τεχνολογικό, οργανωτικό και συμβατικό πλαίσιο που απαιτείται για την πρόσβαση στις επίμαχες συνεδρίες, η οποία εξασφαλίζεται μόνο στους πελάτες που καταβάλλουν αντίτιμο. Ειδικότερα, από τα στοιχεία που διαθέτει το Δικαστήριο προκύπτει ότι ο οργανωτής των συνεδριών προμηθεύει για τον σκοπό αυτό τα μοντέλα με το απαιτούμενο λογισμικό για τη διαδικτυακή μετάδοση.
- 34 Συνεπώς, οι επίμαχες στην κύρια δίκη διαδραστικές συνεδρίες διαφέρουν από τις τυπικές πολιτιστικές εκδηλώσεις, όπως οι συναυλίες, οι εμπορικές και λοιπές εκθέσεις, δεδομένου ότι με την υπηρεσία που προσφέρει ο L. W. Geelen δεν επιδιώκει να παράσχει πρόσβαση σε υπηρεσίες παρεχόμενες σε δεδομένο χώρο και σε καθορισμένο χρόνο, αλλά οργανώνει και καθιστά συγχρόνως εφικτή τη δημιουργία και τη μετάδοση μιας κατηγορίας θεαμάτων που μπορούν να πραγματοποιηθούν ανά πάσα στιγμή και σε οποιονδήποτε τόπο, στο πλαίσιο διαδραστικών συνεδριών προσβάσιμων μέσω διαδικτύου.
- 35 Ως εκ τούτου, προκειμένου να προσδιοριστεί η φύση της επίμαχης στην κύρια δίκη παροχής υπηρεσιών, πρέπει να εξεταστεί η επίμαχη υπηρεσία, όπως αυτή παρέχεται από τον L. W. Geelen.
- 36 Δεν αμφισβητείται ότι η υπηρεσία αυτή έχει ως σκοπό να παράσχει στους αποδέκτες της μια πηγή ψυχαγωγίας.
- 37 Συνεπώς, όπως υποστηρίζουν τόσο η Ολλανδική και η Γαλλική Κυβέρνηση όσο και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, μια τέτοια παροχή υπηρεσιών πρέπει να θεωρηθεί «ψυχαγωγική δραστηριότητα» που εμπίπτει στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', πρώτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας.
- 38 Συναφώς, δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι οι εν λόγω υπηρεσίες ψυχαγωγίας δεν παρέχονται με φυσική παρουσία των αποδεκτών της και το ότι οι αποδέκτες δεν την αποκτούν από έναν και μοναδικό τόπο.
- 39 Βεβαίως, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι οι διάφορες κατηγορίες παροχών υπηρεσιών που εμπίπτουν στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας έχουν, μεταξύ άλλων, ως κοινό χαρακτηριστικό ότι παρέχονται κατά κανόνα επ' ευκαιρία μεμονωμένων εκδηλώσεων και ότι ο τόπος στον οποίο



εκτελούνται υλικώς οι παροχές αυτές είναι καταρχήν εύκολο να προσδιοριστεί, καθόσον οι εν λόγω εκδηλώσεις πραγματοποιούνται σε συγκεκριμένο χώρο (πρβλ. αποφάσεις της 9ης Μαρτίου 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, σκέψεις 24 και 25, καθώς και της 27ης Οκτωβρίου 2011, Inter-Mark Group, C-530/09, EU:C:2011:697, σκέψη 23).

- 40 Ωστόσο, έστω και αν αυτό αποτελεί το συνήθως συμβαίνον, από το γράμμα του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας ουδόλως προκύπτει ότι η εφαρμογή της διάταξης αυτής περιορίζεται κατ' ανάγκη στις περιπτώσεις παροχών υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο τέτοιων εκδηλώσεων και μόνον.
- 41 Αντιθέτως, όπως προκύπτει από τη σκέψη 30 της παρούσας απόφασης, μια παροχή υπηρεσιών εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της ανωτέρω διάταξης εκ μόνου του λόγου ότι ο βασικός σκοπός τον οποίο επιδιώκει είναι, μεταξύ άλλων, η ψυχαγωγία και, συνεπώς, εκ της ίδιας της φύσεώς της.
- 42 Ως εκ τούτου, ελλείψει ρητής διευκρίνισης στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας περί του κατά πόσον ο τόπος στον οποίο εκτελείται υλικώς η ψυχαγωγική δραστηριότητα πρέπει να προσδιορίζεται ευχερώς ή να είναι συγκεκριμένος, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι ούτε το γεγονός ότι οι υπηρεσίες δεν παρέχονται με φυσική παρουσία των αποδεκτών τους ούτε το ότι οι αποδέκτες δεν αποκτούν την παροχή αυτή από έναν και μοναδικό τόπο είναι στοιχεία ικανά να εμποδίσουν την εφαρμογή της εν λόγω διάταξης.
- 43 Υπό τις συνθήκες αυτές, επιβάλλεται να προσδιοριστεί, κατά δεύτερον, σε ποιον τόπο πρέπει να θεωρηθεί ότι «εκτελείται υλικώς», κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, μια παροχή υπηρεσιών όπως η επίμαχη της κύριας δίκης.
- 44 Κατά την Επιτροπή, ο τόπος υλικής εκτέλεσης διαδραστικών συνεδριών ερωτικού περιεχομένου που καταγράφονται με κάμερα web και μεταδίδονται ζωντανά μέσω διαδικτύου, όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, είναι κατ' ανάγκην ο τόπος στον οποίο πραγματοποιείται το θέαμα, με τη φυσική παρουσία των μοντέλων. Αντιθέτως, η Ολλανδική και η Γαλλική Κυβέρνηση φρονούν ότι, υπό το πρίσμα των εξελίξεων της τεχνολογίας, ως τόπος εκτέλεσης πρέπει να θεωρηθεί ο τόπος από τον οποίο ο πελάτης μπορεί να έχει πρόσβαση στο θέαμα. Υποστηρίζουν δε ότι η ερμηνεία αυτή είναι σύμφωνη με τη λογική που διέπει τους κανόνες ΦΠΑ που αφορούν τον τόπο παροχής των υπηρεσιών, κατά την οποία η φορολόγηση πρέπει να πραγματοποιείται, κατά το μέτρο του δυνατού, στον τόπο στον οποίο οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται από τους αποδέκτες τους.
- 45 Βεβαίως, τα μοντέλα που λαμβάνουν μέρος στο επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης θέαμα των διαδραστικών συνεδριών ερωτικού περιεχομένου που καταγράφονται με κάμερα web και μεταδίδονται ζωντανά μέσω διαδικτύου βρίσκονται στις Φιλιππίνες.
- 46 Ωστόσο, όπως επισημάνθηκε στις σκέψεις 32 έως 34 της παρούσας απόφασης, η επίμαχη παροχή υπηρεσιών, η οποία συνίσταται στην οργάνωση και την προσφορά διαδραστικών συνεδριών ερωτικού περιεχομένου, αποτελεί σύνθετη παροχή, η οποία πραγματοποιείται όχι από τα μοντέλα, αλλά από τον L. W. Geelen, τον οργανωτή των συνεδριών.
- 47 Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 50 των προτάσεών του, από τη στιγμή που οι αναγκαίες δραστηριότητες για αυτή τη σύνθετη παροχή υπηρεσιών συγκεντρώνονται στον τόπο από τον οποίο ο παρέχων τις υπηρεσίες, αφενός, οργανώνει τις διαδραστικές συνεδρίες με αντικείμενο το ερωτικό θέαμα που εκτελείται από τα μοντέλα και, αφετέρου, παρέχει στους πελάτες τη δυνατότητα να παρακολουθούν τις συνεδρίες αυτές μέσω διαδικτύου από τον τόπο της επιλογής τους, καθώς και να έχουν αλληλεπίδραση με τα μοντέλα, πρέπει να θεωρηθεί ότι μια τέτοια σύνθετη παροχή υπηρεσιών έχει ως τόπο «υλικής εκτέλεσης», κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, τον τόπο από τον οποίο παρέχεται η υπηρεσία αυτή από τον εν λόγω παρέχοντα τις υπηρεσίες, ήτοι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, τον τόπο της έδρας των οικονομικών του δραστηριοτήτων στις Κάτω Χώρες.

- 48 Παρότι πράγματι αυτός ο τύπος φορολόγησης αντιστοιχεί εν προκειμένω σε αυτόν που προβλέπεται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, υπενθυμίζεται εντούτοις ότι, όπως επιστημάνθηκε στη σκέψη 25 της παρούσας απόφασης, δεν πρέπει να θεωρηθεί ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας θεσπίζει εξαίρεση σε έναν γενικό κανόνα.
- 49 Συνεπώς, έστω και αν η τελευταία από τις διατάξεις αυτές, όπως προκύπτει από την έβδομη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας και όπως επισήμαναν όλοι οι ενδιαφερόμενοι που υπέβαλαν παρατηρήσεις στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, καθιστά δυνατόν, κατά περίπτωση, να διασφαλιστεί ότι οι επίμαχες υπηρεσίες υπόκεινται στο καθεστώς ΦΠΑ στο κράτος μέλος στο οποίο οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται από τους αποδέκτες τους [πρβλ. απόφαση της 12ης Μαΐου 2005, RAL (Channel Islands) κ.λπ., C-452/03, EU:C:2005:289, σκέψη 33], εντούτοις τίποτα δεν αποκλείει το ενδεχόμενο ο τύπος υλικής εκτέλεσης των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης υπηρεσιών να αντιστοιχεί, λαμβανομένων υπόψη των συγκεκριμένων συνθηκών της υπόθεσης, στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο παρέχων τις υπηρεσίες.
- 50 Η ερμηνεία αυτή επιβάλλεται κατά μείζονα λόγο υπό τις περιστάσεις της υπόθεσης της κύριας δίκης, στο μέτρο που προσφέρει ένα χρήσιμο σημείο αναφοράς, το οποίο οδηγεί σε ορθολογική από φορολογικής απόψεως λύση (πρβλ. απόφαση της 4ης Ιουλίου 1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, σκέψεις 17 και 18).
- 51 Πράγματι, μια τέτοια ερμηνεία είναι σύμφωνη με τον σκοπό τον οποίο υπηρετεί το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας, που συνίσταται, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 23 της παρούσας απόφασης, στο να υπάρχει ένας κανόνας σύγκρουσης ικανός να αποτρέψει τον κίνδυνο της διπλής φορολόγησης καθώς και της μη φορολόγησης, και διευκολύνει την εφαρμογή του κανόνα σύγκρουσης που διατυπώνεται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, παρέχοντας τη δυνατότητα απλής διαχείρισης, στον τόπο παροχής των υπηρεσιών, των κανόνων είσπραξης του φόρου (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, σκέψεις 30 και 31).
- 52 Επιπλέον, λαμβανομένης υπόψη της περίπτωσης που επιστημάνθηκε από το αιτούν δικαστήριο, και η οποία μνημονεύεται στη σκέψη 17 της παρούσας απόφασης, ότι άπαντες οι πελάτες του L. W. Geelen ευρίσκονται στις Κάτω Χώρες, προκύπτει ότι, εν προκειμένω, η συγκεκριμένη ερμηνεία καθιστά επιπλέον δυνατό να διασφαλιστεί ότι οι επίμαχες υπηρεσίες υπόκεινται στο καθεστώς του ΦΠΑ εντός του κράτους μέλους στην επικράτεια του οποίου χρησιμοποιούνται οι υπηρεσίες από τους αποδέκτες τους.
- 53 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', πρώτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας και το άρθρο 52, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι μια σύνθετη παροχή υπηρεσιών, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία συνίσταται στην παροχή διαδραστικών συνεδριών ερωτικού περιεχομένου που καταγράφονται με κάμερα web και μεταδίδονται ζωντανά μέσω διαδικτύου, αποτελεί «ψυχαγωγική δραστηριότητα» κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, η οποία πρέπει να θεωρηθεί ότι έχει ως τόπο «υλικής εκτέλεσης», κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, τον τόπο στον οποίο ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει την έδρα των οικονομικών του δραστηριοτήτων ή τη μόνιμη εγκατάσταση από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες ή, εάν δεν υπάρχει έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, τον τόπο της κατοικίας ή συνήθους διαμονής του.

### *Επί του δεύτερου ερωτήματος*

- 54 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', δωδέκατη περίπτωση, της έκτης οδηγίας και το άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο ια', της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 11 του κανονισμού 1777/2005, έχουν την έννοια ότι μια παροχή υπηρεσιών όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία συνίσταται στην

προσφορά διαδραστικών συνεδριών ερωτικού περιεχομένου που καταγράφονται με κάμερα web και μεταδίδονται ζωντανά μέσω διαδικτύου, συνιστά «παροχή υπηρεσιών ηλεκτρονικά/με ηλεκτρονικά μέσα», κατά την έννοια των διατάξεων αυτών.

55. Επισημαίνεται ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', δωδέκατη περίπτωση, της έκτης οδηγίας καθορίζει τον τόπο παροχής των ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών, όσον αφορά τις υπηρεσίες του παραρτήματος IB της ίδιας οδηγίας και του άρθρου 11 του κανονισμού 1777/2005, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε λήπτες εγκατεστημένους εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε υποκείμενους στον φόρο εγκατεστημένους μεν εντός της Ένωσης, αλλά εκτός της χώρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες.
56. Το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', δωδέκατη περίπτωση, αντιστοιχεί στο άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο ια', της οδηγίας ΦΠΑ. Δεδομένου ότι το γράμμα τους είναι κατ' ουσίαν πανομοιότυπο, οι διατάξεις αυτές επιβάλλεται να ερμηνεύονται με τον ίδιο τρόπο, όπως επιτάσσει η νομολογία που υπομνήσθηκε στη σκέψη 28 της παρούσας απόφασης.
57. Ωστόσο, από τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην απόφαση περί παραπομπής και μνημονεύονται στη σκέψη 17 της παρούσας απόφασης προκύπτει ότι οι πελάτες στους οποίους παρασχέθηκαν οι επίμαχες στην κύρια δίκη υπηρεσίες βρισκόνταν άπαντες στις Κάτω Χώρες.
58. Υπό τις συνθήκες αυτές, χωρίς να χρειάζεται να καθοριστεί αν μια υπηρεσία όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης πρέπει να θεωρηθεί ως «ηλεκτρονικά παρεχόμενη υπηρεσία» του παραρτήματος IB της έκτης οδηγίας και του άρθρου 11 του κανονισμού 1777/2005, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', δωδέκατη περίπτωση, της εν λόγω οδηγίας δεν έχει εφαρμογή σε υπόθεση όπως αυτή της κύριας δίκης.
59. Κατά συνέπεια, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', δωδέκατη περίπτωση, της έκτης οδηγίας και το άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο ια', της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 11 του κανονισμού 1777/2005, έχουν την έννοια ότι μια παροχή υπηρεσιών, όπως η επίμαχη στη κύρια δίκη, η οποία συνίσταται στην προσφορά διαδραστικών συνεδριών ερωτικού περιεχομένου που καταγράφονται με κάμερα web και μεταδίδονται ζωντανά μέσω διαδικτύου δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων αυτών, όταν οι υπηρεσίες αυτές έχουν παρασχεθεί σε αποδέκτες που βρισκόνταν άπαντες στο κράτος μέλος του παρέχοντος τις υπηρεσίες.

### ***Επί του τρίτου ερωτήματος***

60. Κατόπιν της απάντησης που δόθηκε στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα.

### ***Επί των δικαστικών εξόδων***

61. Δεδομένου ότι η 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 (πρώτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', πρώτη περίπτωση, 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, έχουν την έννοια ότι μια σύνθετη παροχή υπηρεσιών, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία συνίσταται στην παροχή διαδραστικών συνεδριών ερωτικού περιεχομένου που καταγράφονται με κάμερα web και μεταδίδονται ζωντανά μέσω διαδικτύου, αποτελεί «ψυχαγωγική δραστηριότητα» κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, η οποία πρέπει να θεωρηθεί ότι έχει ως τόπο «υλικής εκτέλεσης», κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, τον τόπο στον οποίο ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει την έδρα των οικονομικών του δραστηριοτήτων ή τη μόνιμη εγκατάσταση από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες ή, εάν δεν υπάρχει έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, τον τόπο της κατοικίας ή συνήθους διαμονής του.

- 2) Το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', δωδέκατη περίπτωση, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2002/38, και το άρθρο 56, παράγραφος 1, στοιχείο ια', της οδηγίας 2006/112, σε συνδυασμό με το άρθρο 11 του κανονισμού (ΕΚ) 1777/2005 του Συμβουλίου, της 17ης Οκτωβρίου 2005, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 77/388, έχουν την έννοια ότι μια παροχή υπηρεσιών, όπως η επίμαχη στη κύρια δίκη, η οποία συνίσταται στην προσφορά διαδραστικών συνεδριών ερωτικού περιεχομένου που καταγράφονται με κάμερα web και μεταδίδονται ζωντανά μέσω διαδικτύου δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων αυτών, όταν οι υπηρεσίες αυτές έχουν παρασχεθεί σε αποδέκτες που βρίσκονταν άπαντες στο κράτος μέλος του παρέχοντος τις υπηρεσίες.

(υπογραφές)