

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-532 din 2022 SC Westside Unicat SRL. Locul prestării de servicii din perspectiva TVA pentru servicii de videchat. Clarificarea obligației sau lipsa obligației de a colecta TVA pentru servicii interactive în regim streaming.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

23 noiembrie 2023

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 53 – Servicii legate de acordarea accesului la evenimente de divertisment – Locul de prestare a serviciilor – Difuzare de sesiuni video interactive în streaming – Punere la dispoziție a unui local și a materialului necesar pentru filmarea spectacolelor, precum și oferire de îndrumare în vederea furnizării unor spectacole de calitate”

În cauza C-532/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel Cluj (România), prin decizia din 3 iunie 2022, primită de Curte la 9 august 2022, în procedura

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

împotriva

SC Westside Unicat SRL,

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul E. Regan (raportor), președintele Camerei a cincea, îndeplinind funcția de președinte de cameră, și domnii I. Jarukaitis și D. Gratsias, judecători,

avocat general: doamna L. Medina,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru SC Westside Unicat SRL, de L. M. Roman, avocată;
- pentru guvernul român, de E. Gane și O.-C. Ichim, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și T. Isacu de Groot, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatei generale, pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 53 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (denumită în continuare „Directiva 2006/112”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între SC Westside Unicat SRL (denumită în continuare „Westside Unicat”), pe de o parte, și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (România) și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (România) (denumite în continuare, împreună, „autoritatea fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu decizia acestei autorități de a considera serviciile prestate de această societate ca fiind supuse taxei pe valoarea adăugată (TVA) în România.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva 2006/112

3 Directiva 2006/112 cuprinde în titlul V, denumit „Locul operațiunilor taxabile”, capitolul 3, al cărui titlu este „Locul de prestare a serviciilor”. Acest capitol 3 cuprinde secțiunea 2, denumită „Norme generale”, care include articolele 44 și 45.

4 Articolul 44 din această directivă prevede:

„Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană și-a stabilit sediul activității sale economice. Cu toate acestea, în cazul în care aceste servicii sunt furnizate către un sediu comercial fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu comercial fix. În absența unui astfel de loc sau sediu comercial fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

5 Potrivit articolului 45 din directiva menționată:

„Locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice. Cu toate acestea, în cazul în care aceste servicii sunt prestate de la un sediu comercial fix al prestatorului, aflat în alt loc decât sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu comercial fix. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde prestatorul își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

6 Capitolul 3 din titlul V din aceeași directivă cuprinde de asemenea secțiunea 3, intitulată „Dispoziții speciale”, care include articolele 46-59a din Directiva 2006/112.

7 Articolul 53 din această directivă are următorul cuprins:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

„Locul de prestare a serviciilor legate de acordarea accesului la evenimente culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau alte evenimente similare, cum ar fi târgurile și expozițiile, precum și a serviciilor auxiliare legate de acordarea acestui acces, prestate unei persoane impozabile, este locul în care respectivele evenimente se desfășoară efectiv.”

8 Articolul 54 din directiva menționată prevede:

„(1) Locul de prestare a serviciilor principale și auxiliare legate de activități culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau de activități similare, cum ar fi târgurile și expozițiile, inclusiv serviciile prestate de organizatorii acestor activități, prestate unei persoane neimpozabile, este locul în care respectivele activități se desfășoară efectiv.

(2) Locul de prestare a următoarelor servicii către o persoană neimpozabilă este locul unde aceste servicii sunt prestate efectiv:

(a) activități auxiliare transportului, precum încărcarea, descărcarea, manipularea și alte activități similare;

(b) evaluări ale bunurilor mobile corporale și lucrări efectuate asupra acestora.”

Directiva 2008/8

9 Considerentul (6) al Directivei 2008/8 enunță:

„În anumite situații nu sunt aplicabile normele generale privind locul de prestare a serviciilor persoanelor impozabile și neimpozabile, ci anumite excepții menționate expres. Aceste excepții ar trebui să aibă la bază în principal criteriile deja existente și să reflecte principiul taxării la locul consumului, fără să impună sarcini administrative disproporționate asupra anumitor comercianți.”

10 Articolul 3 din această directivă a introdus, printre altele, de la 1 ianuarie 2011, articolele 53 și 54 din Directiva 2006/112 în versiunea care figurează la punctele 7 și 8 din prezenta hotărâre.

Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011

11 Articolul 32 alineatele (1) și (2) din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoare adăugată (JO 2011, L 77, p. 1) prevede:

„(1) Serviciile legate de acordarea accesului la evenimente culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau evenimentele similare, menționate la articolul 53 din Directiva 2006/112/CE, includ prestarea serviciilor ale căror caracteristici esențiale constau în garantarea dreptului de acces la un eveniment în schimbul unui bilet sau al unei plăți, inclusiv sub forma unui abonament sau a unei cotizații periodice.

(2) Alineatul (1) se aplică în special:

(a) dreptului de acces la spectacole, reprezentații teatrale, reprezentații de circ, târguri, parcuri de distracții, concerte, expoziții și alte evenimente culturale similare;

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

[...]"

12 Potrivit articolului 33 din acest regulament de punere în aplicare:

„Serviciile auxiliare menționate la articolul 53 din Directiva 2006/112/CE includ serviciile legate în mod direct de accesul la evenimente culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau la alte evenimente similare furnizate separat unei persoane care participă la un eveniment, în schimbul plății unei sume de bani.

Astfel de servicii auxiliare includ în special utilizarea vestiarelor sau a instalațiilor sanitare, dar nu includ serviciile de intermediere legate de vânzarea biletelor.”

13 Articolul 33a din regulamentul de punere în aplicare menționat, care a fost adăugat prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013 al Consiliului din 7 octombrie 2013 (JO 2013, L 284, p. 1), prevede:

„Furnizarea de bilete de intrare la evenimente culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau evenimente similare de către un intermediar care acționează în nume propriu, dar pe seama organizatorului sau de către o persoană impozabilă, alta decât organizatorul, care acționează pe seama sa, face obiectul articolului 53 și articolului 54 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE.”

Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013

14 Considerentul (15) al Regulamentului de punere în aplicare nr. 1042/2013 enunță:

„În conformitate cu Directiva 2006/112/CE, accesul la evenimente culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau alte evenimente similare trebuie să fie, în toate situațiile, impozitat în locul în care evenimentul are efectiv loc. Ar trebui să se precizeze că această dispoziție se aplică de asemenea în cazul în care biletele la astfel de evenimente nu sunt vândute direct de către organizator, ci sunt distribuite prin intermediari.”

Directiva (UE) 2022/542

15 Potrivit considerentului (18) al Directivei (UE) 2022/542 a Consiliului din 5 aprilie 2022 de modificare a Directivelor 2006/112/CE și (UE) 2020/285 în ceea ce privește cotele taxei pe valoarea adăugată (JO 2022, L 107, p. 1):

„Pentru a asigura impozitarea în statul membru de consum, este necesar ca toate serviciile care pot fi prestate unui client prin mijloace electronice să fie impozabile în locul în care clientul este stabilit, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită. Prin urmare, este necesar să se modifice normele care reglementează locul de prestare a serviciilor aferente unor astfel de activități.”

16 Articolul 1 din Directiva 2022/542 a modificat articolul 53 din Directiva 2006/112, adăugându-i următorul paragraf:

„Prezentul articol nu se aplică accesului la evenimentele menționate la primul paragraf în cazul în care prezența este virtuală.”

Dreptul român

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Codul fiscal

17 Articolul 278 din Legea nr. 227 din 8 septembrie 2015 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 688 din 10 septembrie 2015) (denumită în continuare „Codul fiscal”), intitulat „Locul prestării de servicii”, prevede printre altele:

„(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. [...]

[...]

(6) Prin excepție de la prevederile alineatului (2), locul următoarelor servicii este considerat a fi:

[...]

b) locul în care evenimentele se desfășoară efectiv, pentru serviciile legate de acordarea accesului la evenimente culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau alte evenimente similare, cum ar fi târgurile și expozițiile, precum și pentru serviciile auxiliare legate de acordarea acestui acces, prestate unei persoane impozabile. [...]

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal

18 Punctul 22 alineatele (4), (5), (7) și (8) din Hotărârea Guvernului nr. 1 din 6 ianuarie 2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 22 din 13 ianuarie 2016) prevede:

„(4) Serviciile legate de acordarea accesului la evenimente culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau evenimentele similare, prevăzute la articolul 278 alineatul (6) litera b) din Codul fiscal, includ prestarea serviciilor ale căror caracteristici esențiale constau în garantarea dreptului de acces la un eveniment în schimbul unui bilet sau al unei plăți, inclusiv sub forma unui abonament sau a unei cotizații periodice.

(5) Alineatul (4) include în special acordarea:

a) dreptului de acces la spectacole, reprezentații teatrale, reprezentații de circ, târguri, parcuri de distracții, concerte, expoziții și alte evenimente culturale similare; [...]

[...]

(7) Serviciile auxiliare prevăzute la articolul 278 alineatul (6) litera b) din Codul fiscal includ serviciile legate în mod direct de accesul la evenimente culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau la alte evenimente similare, furnizate separat unei persoane care participă la un eveniment, în schimbul plății unei sume de bani. Astfel de servicii auxiliare includ în special utilizarea vestiarelor sau a instalațiilor sanitare, dar nu includ serviciile de intermediere legate de vânzarea biletelor.

(8) Furnizarea de bilete de intrare la evenimente culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau evenimente similare, de către un intermediar care acționează în nume propriu, dar în contul organizatorului sau de către o persoană impozabilă, alta decât organizatorul, care

acționează în contul său, face obiectul articolului 278 alineatul (5) litera f) și alineatul (6) litera b) din Codul fiscal.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

19 Westside Unicat este o societate cu sediul în România care exploatează un studio de înregistrare video. Principala sa activitate economică constă în comercializarea către StreamRay USA Inc. (denumită în continuare „StreamRay”) de conținuturi digitale cu caracter erotic care iau în special forma unor sesiuni de comunicare vizuală online și față în față (denumite în continuare „videochatur”) cu modele.

20 StreamRay este o persoană juridică înregistrată în Statele Unite care difuzează în direct pe site-ul său internet videourile acestor sesiuni și pune la dispoziția clienților săi, persoane fizice, interfața necesară pentru a interacționa cu modelele.

21 Modelele care utilizează serviciile societății Westside Unicat încheie cu aceasta un contract, intitulat „contract de asociere” în decizia de trimitere. Ele semnează de asemenea o declarație prin care atestă societății StreamRay că desemnează studioul, și anume Westside Unicat, pentru „a colecta și a încasa toate sumele” ce li se cuvin pentru spectacolele realizate în cadrul acestor videochatur și acceptă în mod expres ca respectivele sume să le fie plătite de către studio.

22 StreamRay, care prestează servicii în nume propriu, determină condițiile comerciale aplicabile pentru ca clienții săi să vizioneze spectacolele în cauză și să interacționeze cu modelele. Această societate stabilește și încasează, printre altele, prețul plătit în acest scop de clienții săi. Din prețul astfel încasat se plătește un procent către Westside Unicat, care, la rândul său, plătește o parte din acesta modelelor.

23 În urma unei inspecții fiscale pentru determinarea TVA-ului care trebuia plătit pentru perioada cuprinsă între 1 septembrie 2019 și 30 iunie 2020, autoritatea fiscală a emis, la 13 noiembrie 2020, o decizie de impunere prin care s-a stabilit în sarcina Westside Unicat un TVA de colectat suplimentar în cuantum de 640 433 de lei.

24 Această decizie se întemeie pe faptul că, contrar a ceea ce considerase Westside Unicat cu ocazia emiterii facturilor adresate SteamRay, locul prestărilor de servicii pe care le furnizase acesteia trebuia considerat ca fiind România, conform articolului 278 alineatul (6) litera b) din Codul fiscal. Astfel, Westside Unicat ar fi organizatorul spectacolelor interactive în discuție, după cum ar reieși din contractele semnate cu StreamRay. Or, aceste spectacole ar constitui evenimente de divertisment, în sensul articolului 53 din Directiva 2006/112, astfel încât ar trebui să se aplice soluția reținută în Hotărârea din 8 mai 2019, Geelen (C-568/17, EU:C:2019:388), potrivit căreia locul unei prestări de servicii care constă în a oferi sesiuni video interactive cu caracter erotic filmate și difuzate în direct prin internet trebuie considerat ca fiind locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activităților sale economice.

25 După respingerea contestației introduse împotriva acestei decizii de impunere, Westside Unicat a formulat o acțiune la Tribunalul Maramureș (România), care a admis în parte această acțiune prin sentința civilă din 19 octombrie 2021. Instanța menționată a apreciat astfel că StreamRay era organizatoarea evenimentelor de divertisment în discuție, întrucât ea permitea clienților săi accesul la sesiunile video interactive cu caracter erotic.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

26 Autoritatea fiscală a declarat recurs împotriva acestei sentințe civile la Curtea de Apel Cluj (România), care este instanța de trimitere. În susținerea acestui recurs, ea arată în esență că atât organizatorul evenimentului de divertisment, cât și toți operatorii care contribuie la a face posibil accesul publicului la acesta, care acționează în nume propriu, sunt considerați a acorda un astfel de acces. Or, în cauza cu care este sesizată această instanță, la fel ca în situația reclamantului din litigiul principal în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 8 mai 2019, Geelen (C-568/17, EU:C:2019:388), ar trebui să se considere că Westside Unicat, în calitate de organizator al sesiunilor video interactive cu caracter erotic în discuție, acordă accesul la acestea din urmă.

27 În acest context, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la aspectul dacă serviciile prestate de Westside Unicat se încadrează în noțiunea de prestări de servicii legate de accesul la evenimente de divertisment, în sensul articolului 53 din Directiva 2006/112, precum și, dacă este cazul, cu privire la modul de aplicare a acestei dispoziții.

28 În aceste condiții, Curtea de Apel Cluj a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Dacă articolul 53 din [Directiva 2006/112] se interpretează în sensul în care se aplică și serviciilor de genul celor analizate în litigiu, respectiv servicii furnizate de studioul de videochat operatorului de site web, constând în sesiuni interactive de natură erotică, filmate și difuzate în [timp] real, prin intermediul internetului (streaming în direct de conținut[uri] digital[e])?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la întrebarea nr. 1, în vederea interpretării sintagmei din articolul 53 din [Directiva 2006/112], respectiv «locul în care respectivele evenimente se desfășoară efectiv», prezintă relevanță locul în care modelele apar în fața camerei web, locul unde este stabilit organizatorul sesiunilor, locul unde clienții privesc imaginile sau se ia în considerare un alt loc decât cele deja indicate?»

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

29 Astfel cum reiese cu claritate din cererea de decizie preliminară, prestările de servicii în discuție în litigiul principal constau în realizarea de conținuturi digitale în forma unor sesiuni video interactive cu caracter erotic filmate de un studio de înregistrare în vederea punerii lor la dispoziția operatorului unei platforme de difuzare prin internet pentru a fi difuzate de către acest operator pe respectiva platformă.

30 În consecință, pentru a oferi un răspuns util instanței de trimitere, este necesar ca prima întrebare să fie înțeleasă ca privind aspectul dacă articolul 53 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că se aplică unor servicii furnizate de un studio de înregistrare de videochaturii operatorului unei platforme de difuzare prin internet și care constau în realizarea de conținuturi digitale în forma unor sesiuni video interactive cu caracter erotic filmate de un astfel de studio în vederea punerii lor la dispoziția acestui operator pentru a fi difuzate de către acesta din urmă pe platforma menționată.

31 În această privință trebuie amintit că, pe de o parte, articolele 44 și 45 din Directiva 2006/112 conțin o normă generală de stabilire a locului de impozitare a prestărilor de servicii, în timp ce articolele 46-59a din această directivă prevăd o serie de locuri de impozitare specifice (Hotărârea din 13 martie 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punctul 20).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

32 Astfel cum rezultă dintr-o jurisprudență constantă a Curții, nu există o preeminență a articolelor 44 și 45 din Directiva 2006/112 în raport cu articolele 46-59a din aceasta. În fiecare situație este necesar să se pună întrebarea dacă aceasta corespunde unuia dintre cazurile menționate la articolele 46-59a. Numai în ipoteza unui răspuns negativ respectiva situație intră sub incidența articolelor 44 și 45 din aceasta (Hotărârea din 13 martie 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punctul 21).

33 În consecință, articolul 53 din Directiva 2006/112 nu trebuie considerat o excepție de la o normă generală care trebuie interpretată în mod restrictiv (Hotărârea din 13 martie 2019, Srf Konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punctul 22).

34 Este adevărat că, în Hotărârea din 8 mai 2019, Geelen (C-568/17, EU:C:2019:388, punctele 36-42), Curtea a statuat că astfel de sesiuni constituie activități de divertisment, dat fiind că ele au ca obiectiv să procure destinatarilor lor o sursă de divertisment, și că noțiunea de activități de divertisment nu se limitează la prestările de servicii furnizate în prezența fizică a destinatarilor acestei activități.

35 Totuși, deși în acea hotărâre Curtea a dedus apoi din aceste considerații că asemenea prestări de servicii intră în domeniul de aplicare al normei specifice de legătură prevăzute la acel moment la articolul 9 alineatul (2) litera (c) prima liniuță din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2002/38/CE a Consiliului din 7 mai 2002 (JO 2002, L 128, p. 41), precum și la articolul 52 litera (a) din Directiva 2006/112, în versiunea în vigoare la data faptelor din cauza în care s-a pronunțat hotărârea respectivă, trebuie să se constate că întrebarea adresată în prezenta cauză nu privește interpretarea acestei norme specifice de legătură, ci a unei alte norme specifice de legătură, care, întrucât a fost introdusă prin Directiva 2008/8, nu era încă în vigoare și nu fusese transpusă în dreptul statelor membre la data faptelor din cauza în care s-a pronunțat hotărârea menționată.

36 Or, în timp ce norma specifică de legătură enunțată la articolul 9 alineatul (2) litera (c) prima liniuță din A șasea directivă 77/388 și la articolul 52 litera (a) din Directiva 2006/112, astfel cum aceste dispoziții erau în vigoare la data faptelor din cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 8 mai 2019, Geelen (C-568/17, EU:C:2019:388), se referea, în mod general, la activitățile culturale, artistice, sportive, științifice, educative, de divertisment sau activități similare, și, după caz, la serviciile auxiliare, norma specifică de legătură prevăzută la articolul 53 din Directiva 2006/112 are ca obiect particular prestarea serviciilor legate de acordarea accesului la evenimente culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau alte evenimente similare, cum ar fi târgurile și expozițiile, precum și a serviciilor auxiliare legate de acordarea acestui acces, prestate unei persoane impozabile.

37 În consecință, concluzia la care a ajuns Curtea în Hotărârea din 8 mai 2019, Geelen (C-568/17, EU:C:2019:388), cu privire la domeniul de aplicare al normei specifice de legătură prevăzute la acea dată la articolul 9 alineatul (2) litera (c) prima liniuță din A șasea directivă 77/388 și la articolul 52 litera (a) din Directiva 2006/112 nu poate fi transpusă în cazul normei specifice de legătură enunțate la articolul 53 din Directiva 2006/112, care era aplicabil la data faptelor în discuție în cauza principală.

38 În ceea ce privește, în schimb, domeniul de aplicare al acestei a doua norme, trebuie arătat că, potrivit sensului său obișnuit, termenul „eveniment” desemnează o prezentare către public. În consecință, se poate deduce de aici, în lipsa unei definiții specifice cuprinse în Directiva 2006/112, că noțiunea de „prestare legată de acordarea accesului la un eveniment”, astfel cum este utilizată la articolul 53 din această directivă, trebuie înțeleasă în sensul că desemnează prestări de servicii care au

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

loc în avalul organizării a ceea ce face obiectul acestei prezentări și care vizează acordarea accesului publicului la aceasta din urmă.

39 Această concluzie este confirmată, mai întâi, de articolul 33 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, care precizează că prestațiile auxiliare celor menționate la articolul 53 din Directiva 2006/112 includ serviciile legate în mod direct de accesul la evenimente culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau la alte evenimente similare furnizate separat unei persoane care participă la un eveniment, în schimbul plății unei sume de bani. Astfel, dat fiind că serviciile auxiliare sunt cele prestate separat unei persoane care participă la un eveniment, serviciul principal trebuie considerat ca fiind cel prestat aceleiași persoane cu scopul de a-i acorda dreptul de acces la evenimentul menționat.

40 În continuare, articolul 32 din acest regulament de punere în aplicare precizează că serviciile legate de acordarea accesului la evenimente de divertisment menționate la articolul 53 din Directiva 2006/112 includ prestarea serviciilor ale căror caracteristici esențiale constau în garantarea dreptului de acces la un eveniment în schimbul unui bilet sau al unei plăți, ceea ce înseamnă că serviciile astfel vizate sunt numai cele referitoare la comercializarea către clienți a dreptului de acces la evenimentul în cauză.

41 În sfârșit, din articolul 33a din regulamentul de punere în aplicare respectiv, citit în lumina considerentului (15) al Regulamentului de punere în aplicare nr. 1042/2013, reiese că articolul 53 din Directiva 2006/112 se aplică atunci când biletele de intrare la evenimente nu sunt vândute direct de organizator, ci sunt furnizate de intermediari care acționează în nume propriu, ceea ce implică, din nou, că prestațiile menționate la articolul 53 din Directiva 2006/112 sunt legate de comercializarea către clienți a dreptului de intrare la evenimentul în cauză.

42 De aici rezultă că norma specifică de legătură prevăzută la articolul 53 din Directiva 2006/112 trebuie înțeleasă în sensul că se aplică nu serviciilor prestate în scopul realizării unei activități care dă naștere unui eveniment, ci numai prestărilor care constau în comercializarea către clienți a dreptului de acces la un astfel de eveniment.

43 În consecință, trebuie să se constate că prestările de servicii furnizate de un studio de înregistrare de videochatură operatorului unei platforme de difuzare prin internet și care constau în realizarea de conținuturi digitale în forma unor sesiuni video interactive cu caracter erotic filmate de un asemenea studio în vederea punerii lor la dispoziția acestui operator pentru a fi difuzate pe platforma menționată nu intră în domeniul de aplicare al articolului 53 din Directiva 2006/112. Astfel, asemenea servicii nu constituie nici prestații prin care se urmărește să se acorde clienților dreptul de acces la conținuturile respective, nici prestații auxiliare acestora din urmă, ci constituie prestații necesare difuzării conținuturilor respective de către acest operator către propriii săi clienți.

44 Desigur, studioul de înregistrare de videochatură posedă echipamentele utilizate pentru filmarea și înregistrarea spectacolului erotic care va fi astfel difuzat ulterior, însă o asemenea împrejurare nu este suficientă pentru a considera că acest studio acordă accesul la sesiunile video interactive care rezultă din acestea, în măsura în care nici posesia echipamentelor menționate și nici măcar manipularea lor nu implică prin ele însele că aceste sesiuni sunt prezentate publicului.

45 O asemenea considerație corespunde de altfel abordării reținute de Comitetul TVA, care este un comitet consultativ înființat prin articolul 398 din Directiva 2006/112. Astfel, din orientările acestui comitet rezultate din reuniunea sa din 19 aprilie 2021 [Documentul B – taxud.c.1(2021)6378389 –

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

1016] reiese că acesta a convenit aproape în unanimitate că, atunci când serviciile care constau în sesiuni interactive filmate și difuzate în timp real prin internet (de exemplu videochatul) sunt furnizate de o persoană impozabilă care este proprietara conținutului digital unui client final, și anume, un spectator, deși acest conținut a fost furnizat persoanei impozabile menționate de către o altă persoană impozabilă, furnizarea conținutului digital de către aceasta din urmă nu constă în acordarea accesului la un eveniment de divertisment, în sensul articolului 53 din Directiva 2006/112.

46 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolul 53 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că nu se aplică unor servicii furnizate de un studio de înregistrare de videochat-uri operatorului unei platforme de difuzare prin internet și care constau în realizarea de conținuturi digitale în forma unor sesiuni video interactive cu caracter erotic filmate de un astfel de studio în vederea punerii lor la dispoziția acestui operator pentru a fi difuzate de către acesta din urmă pe platforma menționată.

Cu privire la a doua întrebare

47 De la bun început trebuie arătat că a doua întrebare a fost adresată numai pentru ipoteza în care din răspunsul dat la prima întrebare ar reieși că articolul 53 din Directiva 2006/112 ar fi aplicabil unor servicii precum cele în discuție în litigiul principal.

48 Având în vedere răspunsul dat la prima întrebare, nu este, prin urmare, necesar să se răspundă la a doua întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

49 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a zecea) declară:

Articolul 53 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008,

trebuie interpretat în sensul că

nu se aplică unor servicii furnizate de un studio de înregistrare de videochat-uri operatorului unei platforme de difuzare prin internet și care constau în realizarea de conținuturi digitale în forma unor sesiuni video interactive cu caracter erotic filmate de un astfel de studio în vederea punerii lor la dispoziția acestui operator pentru a fi difuzate de către acesta din urmă pe platforma menționată.