



## Сборник съдебна практика

### РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

8 май 2019 година \*

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Шеста директива 77/388/ЕИО — Член 9, параграф 2, букви в) и д) — Директива 2006/112/ЕО — Член 52, буква а) — Член 56, параграф 1, буква к) — Предоставяне на услуги — Място на облагаемите сделки — Данъчна привръзка — Интерактивни сесии с еротичен характер пред камера, предавани на живо по интернет — Развлекателна дейност — Понятие — Място на фактическо извършване на услугите“

По дело C-568/17

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд, Нидерландия) с акт от 22 септември 2017 г., постъпил в Съда на 27 септември 2017 г., в рамките на производство по дело

**Staatssecretaris van Financiën**

срещу

**L. W. Geelen,**

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: R. Silva de Lapuerta, заместник-председател на Съда, изпълняваща функцията на председател на първи състав, J.-C. Bonichot, Ал. Арабаджиев, Е. Regan (докладчик) и С. G. Fernlund, съдии,

генерален адвокат: M. Szpunar,

секретар: M. Ferreira, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 19 септември 2018 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за нидерландското правителство, от C. S. Schillemans, M. Bulterman и J. M. Hoogveld, в качеството на представители,
- за френското правителство, от D. Colas, E. de Moustier и A. Alidière, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от R. Troosters и R. Lyaal, в качеството на представители,

\* Език на производството: нидерландски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 12 февруари 2019 г.,

постанови настоящото

## Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 9, параграф 2, буква в), първо тире и буква д), дванадесето тире от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1), изменена с Директива 2002/38/ЕО на Съвета от 7 май 2002 г. (ОВ L 128, 2002 г., стр. 41) (наричана по-нататък „Шеста директива“), на член 52, буква а) и на член 56, параграф 1, буква к) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), както и на член 11 от Регламент (ЕО) № 1777/2005 на Съвета от 17 октомври 2005 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 77/388 (ОВ L 288, 2005 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 205).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор на Staatssecretaris van Financiën (държавен секретар по финансите, Нидерландия) с г-н L. W. Geelen по повод заплащането на данък върху добавената стойност (ДДС) за предоставяне на интерактивни сесии с еротичен характер пред камера, предавани на живо по интернет.

## Правна уредба

### *Правото на Съюза*

#### *Шеста директива*

- 3 Съгласно седмо съображение от Шеста директива:

„като има предвид, че определянето на мястото на извършване на облагаеми доставки е било предмет на спорове, засягащи юрисдикцията на държави членки, и в частност що се отнася до доставката на стоки с монтаж, както и до доставката на услуги; като има предвид, че, макар че мястото, където се извършва доставка на услуги, следва по принцип да бъде определяно като мястото, което е основното място на икономическа дейност на доставчика на услуги, това място следва да бъде определяно като намиращо се в страната на получателя на услугите, особено що се отнася до някои услуги, доставяни между данъчнозадължени лица, чиято стойност се включва в цената на стоките“ [неофициален превод].

- 4 Член 9, озаглавен „Доставка на услуги“, намиращ се в дял VI от тази директива, озаглавен „Място на облагаемите сделки“, е гласял следното:

„1. За място на доставката на услуга се счита мястото, където доставчикът е установил своята икономическа дейност или има постоянен обект, откъдето се доставя услугата, или, когато няма такова място на икономическа дейност или постоянен обект, мястото на неговия постоянен адрес или обичайно пребиваване.

2. Въпреки това:

[...]

в) място на доставката на услуги, свързани с:

- културни, артистични, спортни, научни, образователни, развлекателни и подобни дейности, включително дейностите, извършвани от организаторите на такива дейности, и където е необходимо, доставката на съпътстващи услуги,

[...]

е мястото, където физически се извършват услугите;

[...]

д) място на доставката на следните услуги, когато те се извършват за получатели, установени извън Общността, или за данъчнозадължени лица, установени в Общността, но не в една и съща държава с доставчика, е мястото, където получателят е установил своята икономическа дейност или има постоянен обект, на който се доставя услугата, или когато няма такова място, мястото на неговия постоянен адрес или обичайно пребиваване:

[...]

- услуги, извършвани по електронен път, по-специално посочените в приложение Л“;

[...] [неофициален превод]“.

*Регламент № 1777/2005*

5 Член 11, параграф 1 от Регламент № 1777/2005 е гласял:

„Понятието „електронно доставяни услуги“ съгласно член 9, параграф 2, буква д), дванадесето тире от [Шеста директива] и приложение Л към [Шеста директива], означава услуги, които се предоставят чрез Интернет или електронна мрежа, както и които се предоставят по принцип автоматизирано — предвид естеството им, при минимална намеса на човешки фактор и които е невъзможно да бъдат предоставени при отсъствието на информационни технологии“.

*Директивата за ДДС*

6 Считано от 1 януари 2007 г., Шеста директива се отменя и заменя от Директивата за ДДС.

7 В рамките на дял V от Директивата за ДДС, посветен на мястото на облагаемите сделки, член 43, който се съдържа в глава 3, „Място на доставка на услуги“, раздел 1, „Общо правило“, гласи следното:

„За място на доставка на услуги се счита мястото, където доставчикът е установил стопанската си дейност или има постоянен обект, от който се доставя услугата, или при липса на такова място на стопанска дейност или постоянен обект — мястото, където се намира постоянният му адрес или обичайното му местоживеене“.

- 8 Член 52, буква а) от тази директива, който се съдържа в глава 3, раздел 2, озаглавен „Специални разпоредби“, предвижда:

„Мястото на доставка на следните услуги е мястото, където услугите фактически се извършват:

а) културни, артистични, спортни, научни, образователни, развлекателни или подобни мероприятия, включително дейността на организаторите на подобни дейности, и когато е подходящо — спомагателни услуги“.

- 9 Член 56, параграф 1 от посочената директива, който се съдържа в споменатия раздел 2, предвижда:

„За място на доставка на следните услуги за клиенти, установени извън Общността, или за данъчнозадължени лица, установени в Общността, но не в държавата на доставчика, се счита, че е мястото, където клиентът е установил своята дейност или има постоянен обект, за който се доставя услугата или при липса на такова място — мястото на постоянния му адрес или обичайно местоживееене:

[...]

к) услуги, извършвани по електронен път, по-специално посочените в приложение 2“.

### ***Нидерландското право***

- 10 С член 6, параграф 1 и параграф 2, буква в), точка 1 и буква г), точка 10 от Wet op de omzetbelasting 1968 (Закон от 1968 г. за данъка върху оборота) в редакцията, приложима в периода от 1 януари 2006 г. до 31 декември 2009 г., в нидерландското право се транспонират член 9, параграф 1 и параграф 2, буква в), първо тире и буква д), дванадесето тире от Шеста директива, както и член 43, член 52, буква а) и член 56, параграф 1, буква к) от Директивата за ДДС.

### **Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси**

- 11 Г-н Geelen е данъчнозадължено лице, регистрирано за целите на ДДС в Нидерландия, което предоставя възмездни услуги, изразяващи се в предлагане на интерактивни сесии с еротичен характер пред камера, предавани на живо по интернет. По време на сесиите моделите пред камерата се намират във Филипините и работят за г-н Geelen. Той им осигурява оборудването и софтуера, необходими за предаване на сесиите по интернет. За да получат достъп до разглежданите в главното производство сесии, клиентите на г-н Geelen трябва да създадат профил при някой доставчик на достъп до интернет. Такива доставчици получават плащанията за сесиите от клиентите и изплащат част от тях на г-н Geelen. Сесиите са интерактивни, доколкото всеки клиент има възможност да комуникира с моделите и да им отправя конкретни искания. Една и съща сесия може да се гледа на живо от няколко клиенти едновременно.
- 12 Тъй като г-н Geelen не подава декларация по ДДС за въпросните доставки на услуги, а нидерландската данъчна администрация приема, че същите подлежат на облагане с ДДС в Нидерландия, тя му издава акт за установяване на данъчно задължение за периода от 1 юни 2006 г. до 31 декември 2009 г.
- 13 Rechtbank Zeeland-West-Brabant (Районен съд Брабант и Зеландия запад, Нидерландия) отхвърля жалбата, подадена от г-н Geelen против акта за установяване на данъчно задължение.

- 14 С решение от 30 юли 2015 г. *Gerechtshof's-Hertogenbosch* (Апелативен съд Хертогенбос, Нидерландия) отменя посочения акт, тъй като по същество разглежданата доставка на услуги представлява развлекателна дейност, за която трябва да се приеме, че се извършва фактически от съответните модели във Филипините.
- 15 Държавният секретар по финансите сезира *Hoge Raad der Nederlanden* (Върховен съд, Нидерландия) с касационна жалба против това решение, като посочва, че мястото на тази доставка на услуги е там, където се намират клиентите в момента на получаване на съответните услуги, в случая Нидерландия.
- 16 Запитващата юрисдикция счита, че произнасянето по жалбата изисква най-напред да се отговори на въпроса дали разглежданата доставка на услуги представлява „развлекателна дейност“ по смисъла на член 9, параграф 2, буква в), първо тире от Шеста директива и член 52, буква а) от Директивата за ДДС. Действително, въпросните сесии очевидно се предлагат на клиентите с развлекателна цел и разходите за различните предоставяни в тази връзка услуги са включени в цената, заплащана за достъп до сесиите. Законодателят на Съюза е приел специалния режим, установен с тези разпоредби, именно за посочения вид комплексни доставки на услуги. От решения от 9 март 2006 г., *Gillan Beach* (C-114/05, EU:C:2006:169), и от 27 октомври 2011 г., *Inter-Mark Group* (C-530/09, EU:C:2011:697), обаче би могло да се заключи, че съответната дейност трябва да се упражнява през определен период на място, където доставчикът и получателите на услугите се срещат физически. При все това възниквал въпросът дали това изискване продължава да е актуално поради развитието на интернет, благодарение на който вече е възможно да отпадне физическото локализиране на доставката на определено място.
- 17 На следващо място, в случай че разглежданата в главното производство доставка на услуги представлява „развлекателна дейност“ по смисъла на споменатите разпоредби, тази юрисдикция констатира, че е необходимо да се определи мястото, където доставката „фактически се извършва“ по смисъла на същите разпоредби. Според посочената юрисдикция, ако това може да е мястото, където работят моделите, би могло да се счита също, че то отговаря на мястото, където клиентът се ползва от развлекателната дейност, тоест мястото, на което се свързва към сесията. По разглежданото дело, предмет на главното производство, всички клиенти се намират в Нидерландия. Тъй като обаче клиентите могат теоретично да се намират навсякъде, възниквал въпросът дали с привръзката към мястото, на което клиентите осъществяват връзка с интернет, се предлагат практически приложимо правило и рационално от данъчна гледна точка разрешение.
- 18 Освен това споменатата юрисдикция иска да установи дали може да се вземе предвид и специалният режим за услугите, извършвани по електронен път, предвиден в член 9, параграф 2, буква д), дванадесето тире от Шеста директива и в член 5б, параграф 1, буква к) от Директивата за ДДС. В това отношение от член 11, параграф 1 от Регламент № 1777/2005 би могъл да се направи изводът, че в тази категория услуги попадат само операции, които изискват минимална човешка намеса и които е невъзможно да бъдат изпълнени без информационни технологии. От това би следвало, че разглежданата в главното производство доставка на услуги не съставлява услуга, която се извършва по електронен път, тъй като изпълнението на сесиите, които се предават на живо и са интерактивни, изисква човешка намеса и използване на интернет.
- 19 Накрая, в случай че доставката на услуги би попаднала под действието и на двата посочени режима, би следвало да се определи, когато в резултат от тях се стигне до определяне на различни места на привръзка, кой от тях ще трябва да се приложи. Макар според запитващата юрисдикция с оглед на решение от 6 март 1997 г., *Linthorst, Pouwels en Scheres* (C-167/95, EU:C:1997:105), да изглежда, че редът на изброяване по член 9, параграф 2 от Шеста директива е

определящ, от това не би могъл да се направи никакъв сигурен извод, тъй като доставката на услуги, разглеждана по делото, приключило с това решение, не е можела да се причисли към никоя от визираните в тази разпоредба хипотези.

20 При тези условия Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд, Нидерландия) решава да спре производството по делото и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) а) Трябва ли член 9, параграф 2, буква в), първо тире от Шеста директива [...], съответно член 52, буква а) от Директивата за ДДС [...], да се тълкува в смисъл, че в обхвата на тези разпоредби попада и възмездната доставка на интерактивни еротични сесии пред камера, предавани на живо по интернет?
- б) При утвърдителен отговор на [първи въпрос, буква а)], трябва ли в такъв случай изразът „мястото, където физически се извършват услугите“, съдържащ се в член 9, параграф 2, буква в) от Шеста директива, съответно изразът „мястото, където услугите фактически се извършват“, съдържащ се в уводната част на член 52 от Директивата за ДДС [...], да се тълкува в смисъл, че определящо е мястото, където моделите извършват действия пред уебкамерата, или че определящо е мястото, където [клиентите] гледат образите, или следва да се има предвид друго място?
- 2) Трябва ли член 9, параграф 2, буква д), дванадесето тире от Шеста директива, съответно член 56, параграф 1, буква к) от Директивата за ДДС [...], във връзка с член 11 от [Регламент № 1777/2005], да се тълкува в смисъл, че възмездната доставка на интерактивни еротични сесии пред камера, предавани на живо по интернет, може да се счита за „услуга, извършвана по електронен път“?
- 3) При утвърдителен отговор както на [първи въпрос, буква а)], така и на [втори въпрос], и ако определянето на мястото на доставката на услуги с оглед на релевантните разпоредби на директивите води до различни резултати, как тогава трябва да се определя мястото на доставката на услуги?“.

### **По преюдициалните въпроси**

#### ***По първия въпрос***

- 21 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 9, параграф 2, буква в), първо тире от Шеста директива и член 52, буква а) от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че доставката на услуги като разглежданата в главното производство, състояща се в предлагането на интерактивни сесии с еротичен характер пред камера, предавани на живо по интернет, представлява „развлекателна дейност“ по смисъла на тези разпоредби, и в случай на утвърдителен отговор, къде трябва да се счита, че тази доставка се „извършва фактически“ по смисъла на същите разпоредби.
- 22 Тъй като въпросът е поставен във връзка с акт за установяване на данъчно задължение, отнасящ се за периода от 1 юни 2006 г. до 31 декември 2009 г., по спор като разглеждания в главното производство *ratione temporis* са приложими разпоредбите както на Шеста директива, така и на Директивата за ДДС.
- 23 Следва да се припомни, че член 9 от Шеста директива съдържа правила, които определят мястото на данъчна привръзка на доставките на услуги. Докато член 9, параграф 1 установява общо правило по този въпрос, член 9, параграф 2 изброява редица специални правила за привръзка. Целта на тези разпоредби е да се избегнат, от една страна, конфликти на компетентност, които могат да доведат до двойно данъчно облагане, и от друга — до

необлагане на приходи (решения от 26 септември 1996 г., *Dudda*, C-327/94, EU:C:1996:355, т. 20, от 9 март 2006 г., *Gillan Beach*, C-114/05, EU:C:2006:169, т. 14, от 6 ноември 2008 г., *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet*, C-291/07, EU:C:2008:609, т. 24, и от 3 септември 2009 г., *RCI Europe*, C-37/08, EU:C:2009:507, т. 20).

- 24 Видно от постоянната съдебна практика, не съществува никакво предимство на член 9, параграф 1 от Шеста директива пред параграф 2 от този член. За всяко положение следва да се постави въпросът дали то съответства на някоя от хипотезите, посочени в член 9, параграф 2 от тази директива. Ако това не е така, то попада под действието на параграф 1 от този член (решения от 12 май 2005 г., *RAL (Channel Islands)* и др., C-452/03, EU:C:2005:289, т. 24, от 9 март 2006 г., *Gillan Beach*, C-114/05, EU:C:2006:169, т. 15, и от 6 ноември 2008 г., *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet*, C-291/07, EU:C:2008:609, т. 25).
- 25 Оттук следва, че разпоредбите на член 9, параграф 2 от Шеста директива не трябва да се считат за подлежащо на стриктно тълкуване изключение от общо правило (решение от 27 октомври 2005 г., *Levob Verzekeringen* и *OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, т. 34).
- 26 Член 9, параграф 2, буква в), първо тире от Шеста директива определя като място на доставка на услуги, свързани по-специално с „развлекателни и подобни дейности“, включително където е необходимо с доставката на съпътстващи услуги, мястото, където физически се извършват услугите. Законодателят на Съюза всъщност приема, че доколкото доставчикът предоставя услугите си в държавата, в която тези услуги фактически се извършват, а организаторът на проявата събира в същата държава ДДС, заплащан от крайния потребител, то ДДС, който има за данъчна основа всички услуги, чиято стойност е включена в цената на платената от този потребител обща услуга, трябва да се внася в тази държава, независимо на кое място доставчикът е установил своята икономическа дейност (вж. в този смисъл решения от 26 септември 1996 г., *Dudda*, C-327/94, EU:C:1996:355, т. 24, и от 9 март 2006 г., *Gillan Beach*, C-114/05, EU:C:2006:169, т. 18 и 22).
- 27 Член 9, параграф 1 от Шеста директива и член 9, параграф 2, буква в), първо тире от нея отговарят съответно на член 43 и на член 52, буква а) от Директивата за ДДС.
- 28 След като по същество текстът на последните разпоредби е идентичен с този на съответните разпоредби от Шеста директива, те трябва да се тълкуват еднакво (вж. по аналогия решение от 6 ноември 2008 г., *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet*, C-291/07, EU:C:2008:609, т. 23).
- 29 Именно в светлината на тези принципи следва да се отговори на поставения от запитващата юрисдикция първи въпрос.
- 30 Що се отнася, на първо място, до естеството на доставките, следва да се отбележи, че видно от самия текст на член 9, параграф 2, буква в) от Шеста директива, както Съдът вече е постановил, за да попадне доставката на услуги в приложното поле на тази разпоредба, тя трябва основно да бъде направена най-вече с развлекателна цел (вж. в този смисъл решения от 26 септември 1996 г., *Dudda*, C-327/94, EU:C:1996:355, т. 26, и от 12 май 2005 г., *RAL (Channel Islands)* и др., C-452/03, EU:C:2005:289, т. 31).
- 31 В това отношение Съдът е уточнил, че не се изисква определено художествено равнище и под действието на член 9, параграф 2, буква в) от Шеста директива попадат не само доставки, свързани по-специално с развлекателни дейности, но и дейности, които са само подобни на тях (решения от 26 септември 1996 г., *Dudda*, C-327/94, EU:C:1996:355, т. 25, от 12 май 2005 г., *RAL (Channel Islands)* и др., C-452/03, EU:C:2005:289, т. 32, и от 9 март 2006 г., *Gillan Beach*, C-114/05, EU:C:2006:169, т. 19).

- 32 По настоящото дело от обстоятелствата, посочени в акта за преюдициално запитване, е видно, че разглежданата в главното производство доставка на услуга е комплексна, тъй като се състои от няколко дейности. Действително, от една страна, моделите, които се намират във Филипините, участват в еротични спектакли. От друга страна, последните се правят в рамките на интерактивни сесии, достъпни на живо по интернет, които се организират от г-н Geelen в Нидерландия от мястото, където той е установил стопанската си дейност, за да позволят на клиентите не само да гледат сесиите, но и да взаимодействат с моделите, така че да могат да влияят върху спектаклите и протичането им според желанията си.
- 33 В това отношение е безспорно, че моделите правят спектаклите по силата на отношения на заетост между тях и организатора на спектаклите. Освен това, като се има предвид, че организаторът получава заплащането, изисквано за гледане на интерактивните сесии, с посредничеството на доставчиците на достъп до интернет, при които клиентите трябва да имат създаден профил, е ясно, че организаторът прави и съответни технически, организационни и договорни постъпки, които са необходими за предоставяне на достъп до въпросните сесии, ограничен само до съответните клиенти срещу заплащане. По-специално от доказателствата на разположение на Съда се установява, че за целта организаторът снабдява моделите с необходимия за предаване по интернет софтуер.
- 34 От това следва, че разглежданите в главното производство интерактивни сесии не са съпоставими с класически културни прояви като концерти, панаири или изложби, тъй като с предлаганата от него услуга г-н Geelen не си поставя за цел да осигури достъп до доставка на услуги, извършвана на определено място през определен период, а организира и дава възможност едновременно за създаване и предаване на определена категория спектакли, които могат да се състоят по всяко време и навсякъде в рамките на достъпни по интернет интерактивни сесии.
- 35 Следователно, за да се определи естеството на разглежданата в главното производство доставка на услуги, следва да се подложи на преценка съответната услуга, предоставяна от г-н Geelen.
- 36 В случая е безспорно, че целта на тази услуга е да осигури източник на развлечение за своите получатели.
- 37 От това следва, както сочат нидерландското и френското правителство и Европейската комисия, че тази доставка на услуги трябва да се счита за „развлекателна дейност“, попадаща под действието на член 9, параграф 2, буква в), първо тире от Шеста директива.
- 38 В това отношение е без значение, че тази доставка на развлекателни услуги не се предоставя при условията на физическо присъствие на получателите ѝ и че последните не се ползват от нея на едно-единствено място.
- 39 Действително Съдът вече е постановил, че различните категории услуги, посочени в член 9, параграф 2, буква в) от Шеста директива, по-специално имат общата характеристика обикновено да бъдат предоставяни по повод на конкретни мероприятия и мястото, където тези услуги фактически се извършват, по принцип е лесно установимо, тъй като посочените мероприятия се провеждат на определено място (вж. в този смисъл решения от 9 март 2006 г., Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, т. 24 и 25, както и от 27 октомври 2011 г., Inter-Mark Group, C-530/09, EU:C:2011:697, т. 23).
- 40 При все това, макар това да е така обикновено, в текста на член 9, параграф 2, буква в) от Шеста директива не се открива нищо, което да подсказва, че тази разпоредба по необходимост би се прилагала само за доставките на услуги по повод на такива прояви.



- 41 Напротив, видно от точка 30 от настоящото решение, доставката на услуги попада в приложното поле на тази разпоредба само поради това, че основно се прави най-вече с развлекателна цел, тоест поради самото ѝ естество.
- 42 При това положение, в отсъствието на изрично уточнение в член 9, параграф 2, буква в) от Шеста директива относно лесната установимост или точното определяне на мястото на физическо извършване на развлекателната дейност, следва да се приеме, че нито обстоятелството, че доставката на услуги не е предоставена при условията на физическо присъствие на нейните получатели, нито обстоятелството, че последните не се ползват от тази доставка на едно-единствено място, могат да попречат на прилагането на посочената разпоредба.
- 43 При това положение следва да се определи, на второ място, къде трябва да се счита, че „физически се извършва“ по смисъла на член 9, параграф 2, буква в) от Шеста директива доставка на услуги като разглежданата в главното производство.
- 44 Според Комисията мястото на фактическо извършване на интерактивни сесии с еротичен характер пред камера, предавани на живо по интернет като разглежданите в главното производство, по необходимост съответства на мястото, където моделите физически правят спектакъла. Обратно, нидерландското и френското правителство считат, че предвид развитието в технологиите трябва да се счита, че това е мястото, където клиентът има възможност за достъп до този спектакъл. Последното тълкуване било в съответствие с логиката в основата на правилата за ДДС относно мястото на доставка на услуги, съгласно което, доколкото е възможно, услугите подлежат на данъчно облагане на мястото, където се използват от техните получатели.
- 45 Действително моделите, участващи в спектакъла, представян в рамките на разглежданите в главното производство интерактивни еротични сесии пред камера, предавани на живо по интернет, физически се намират във Филипините.
- 46 Както обаче бе отбелязано в точки 32—34 от настоящото решение, разглежданата в главното производство доставка на услуги, състояща се в организирането и предлагането на интерактивни сесии с еротичен характер, е комплексна доставка, извършвана не от моделите, а от г-н Geelen, организаторът на тези сесии.
- 47 Както отбелязва генералният адвокат в точка 50 от своето заключение, след като дейностите, необходими за извършване на тази комплексна доставка на услуги, се съсредоточават по мястото, от което доставчикът, от една страна, организира интерактивните сесии, в чиито рамки се представя спектакълът с еротичен характер, който правят моделите, и от друга страна, дава възможност на клиентите да гледат тези сесии по интернет на място по техен избор, както и да взаимодействат с тези модели, подобна комплексна доставка на услуги трябва да се счита за „извършвана физически“ по смисъла на член 9, параграф 2, буква в) от Шеста директива на мястото, от което се извършва от доставчика, а именно в рамките на главното производство на мястото на установяване на стопанската му дейност в Нидерландия.
- 48 Макар действително това място на привръзка в случая да съответства с предвиденото по член 9, параграф 1 от тази директива, следва да се напомни, както бе отбелязано в точка 25 от настоящото решение, че член 9, параграф 2 от Шеста директива не трябва да се счита за изключение от общо правило.
- 49 Следователно, макар последната от посочените разпоредби, видно от седмо съображение от Шеста директива и както отбелязват всички заинтересовани страни, представили становища в настоящото производство, да позволява евентуално да се гарантира, че за съответните услуги ще се прилага режимът по ДДС в държавата членка, на чиято територия услугите се използват

от техните получатели (вж. в този смисъл решение от 12 май 2005 г., RAL (Channel Islands) е.а., C-452/03, EU:C:2005:289, т. 33), това не променя факта, че по никакъв начин не се изключва възможността мястото на фактическо извършване на разглежданите в главното производство услуги, предвид конкретните обстоятелства, да бъде държавата членка, в която е установен доставчикът на услуги.

- 50 По аргумент за по-силното основание това тълкуване се налага при обстоятелствата в главното производство по настоящото дело, тъй като осигурява полезна привръзка, водеща до рационално от фискална гледна точка решение (вж. в този смисъл решение от 4 юли 1985 г., Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, т. 17 и 18).
- 51 Действително, това тълкуване съответства на преследваната с член 9 от Шеста директива цел, която, както бе припомнено в точка 23 от настоящото решение, е той да служи като стълкновителна правна норма, с която да се избегнат рисковете от двойно данъчно облагане и от необлагане, и това тълкуване също така улеснява прилагането на стълкновителната норма по член 9, параграф 2, буква в) от Шеста директива, като позволява лесно администриране по мястото на доставката на услуги на правилата за събиране на данъка (вж. по аналогия решение от 6 ноември 2008 г., Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, т. 30 и 31).
- 52 Освен това, с оглед на обстоятелството, отбелязано от запитващата юрисдикция и упоменато в точка 17 от настоящото решение, че всички клиенти на г-н Geelen се намират в Нидерландия, се установява, че в случая това тълкуване също позволява да се осигури прилагането за съответните услуги на режима по ДДС в държавата членка, на чиято територия услугите се използват от техните получатели.
- 53 С оглед на изложените съображения следва на първия въпрос да се отговори, че член 9, параграф 2, буква в), първо тире от Шеста директива и член 52, буква а) от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че комплексна доставка на услуги като разглежданата в главното производство, състояща се в предлагането на интерактивни сесии с еротичен характер пред камера, предавани на живо по интернет, представлява „развлекателна дейност“ по смисъла на тези разпоредби, която трябва да се счита за „фактически извършвана“ по смисъла на същите на мястото, на което доставчикът е установил стопанската си дейност или има постоянен обект, от който се доставят услугите, или при липса на такива — мястото, където се намира постоянният му адрес или обичайното му местоживеене.

### ***По втория въпрос***

- 54 С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 9, параграф 2, буква д), дванадесето тире от Шеста директива и член 56, параграф 1, буква к) от Директивата за ДДС, разгледани във връзка с член 11 от Регламент № 1777/2005, трябва да се тълкуват в смисъл, че доставка на услуги като разглежданата в главното производство, състояща се в предлагането на интерактивни сесии с еротичен характер пред камера, предавани на живо по интернет, трябва да се счита за „услуга, извършвана по електронен път“ по смисъла на тези разпоредби.
- 55 Следва да се отбележи, че член 9, параграф 2, буква д), дванадесето тире от Шеста директива определя мястото на доставка на услуги, извършвани по електронен път, що се отнася до услугите, упоменати в приложение Л към нея и в член 11 от Регламент № 1777/2005, когато същите се предоставят на получатели, установени извън Европейския съюз, или на данъчнозадължени лица, установени в Съюза, но не в държавата на доставчика на услуги.

- 56 Същият член 9, параграф 2, буква д), дванадесето тире съответства на член 56, параграф 1, буква к) от Директивата за ДДС. Тъй като по същество текстовете на тези разпоредби са идентични, в съответствие с припомнената в точка 28 от настоящото решение съдебна практика те трябва да се тълкуват еднакво.
- 57 Същевременно от данните в акта за преюдициално запитване, посочени в точка 17 от настоящото решение, следва, че разглежданата в главното производство доставка на услуги е била предоставяна на клиенти, намиращи се в Нидерландия.
- 58 При това положение, без да се налага да определя дали услуга като разглежданата в главното производство трябва да се счита за „услуга, извършвана по електронен път“, посочена в приложение Л към Шеста директива, както и в член 11 от Регламент № 1777/2005, следва да се констатира, че член 9, параграф 2, буква д), дванадесето тире от тази директива не намира приложение по дело като това, което е предмет на главното производство.
- 59 С оглед на това на втория въпрос следва да се отговори, че член 9, параграф 2, буква д), дванадесето тире от Шеста директива и член 56, параграф 1, буква к) от Директивата за ДДС, разгледани във връзка с член 11 от Регламент № 1777/2005, трябва да се тълкуват в смисъл, че доставка на услуги като разглежданата в главното производство, състояща се в предлагането на интерактивни сесии с еротичен характер пред камера, предавани на живо по интернет, не попада в приложното поле на тези разпоредби, когато всички получатели на доставката се намират в държавата членка на доставчика на тези услуги.

### *По третия въпрос*

- 60 Предвид отговора на втория въпрос не е необходимо да се отговаря на третия.

### **По съдебните разноски**

- 61 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

- 1) Член 9, параграф 2, буква в), първо тире от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, изменена с Директива 2002/38/ЕО на Съвета от 7 май 2002 г., и член 52, буква а) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че комплексна доставка на услуги като разглежданата в главното производство, състояща се в предлагането на интерактивни сесии с еротичен характер пред камера, предавани на живо по интернет, представлява „развлекателна дейност“ по смисъла на тези разпоредби, която трябва да се счита за „фактически извършвана“ по смисъла на същите на мястото, на което доставчикът е установил стопанската си дейност или има постоянен обект, от който се доставят услугите, или при липса на такива — мястото, където се намира постоянният му адрес или обичайното му местоживееене.

- 2) Член 9, параграф 2, буква д), дванадесето тире от Шеста директива 77/388, изменена с Директива 2002/38, и член 56, параграф 1, буква к) от Директивата 2006/112, разгледани във връзка с член 11 от Регламент (ЕО) № 1777/2005 на Съвета от 17 октомври 2005 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 77/388, трябва да се тълкуват в смисъл, че доставка на услуги като разглежданата в главното производство, състояща се в предлагането на интерактивни сесии с еротичен характер пред камера, предавани на живо по интернет, не попада в приложното поле на тези разпоредби, когато всички получатели на доставката се намират в държавата членка на доставчика на тези услуги.

Подписи