



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2019. gada 8. maijā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Sestā direktīva 77/388/EEK – 9. panta 2. punkta c) un e) apakšpunkts – Direktīva 2006/112/EK – 52. panta a) punkts – 56. panta 1. punkta k) apakšpunkts – Pakalpojumu sniegšana – Ar nodokli apliekamu darījumu izpildes vieta – Nodokļu piesaiste – Tiešraidē internetā filmēti un pārraidīti interaktīvi erotiski priekšnesumi – Izklaides darbība – Jēdziens – Vieta, kur pakalpojumi tiek faktiski sniegti

Lietā C-568/17

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2017. gada 22. septembrī un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 27. septembrī, tiesvedībā

Staatssecretaris van Financiën

pret

L. W. Geelen,

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: Tiesas priekšsēdētāja vietniece R. Silva de Lapuerta, [*R. Silva de Lapuerta*], kas pilda pirmās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*], A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], E. Regans [*E. Regan*] (referents) un K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*],

ģenerāladvokāts: M. Špunars [*M. Szpunar*],

sekretārs: M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2018. gada 19. septembrī tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- Nīderlandes valdības vārdā – *C. S. Schillemans* un *M. Bulterman*, kā arī *J. M. Hoogveld*, pārstāvji,
- Francijas valdības vārdā – *D. Colas*, kā arī *E. de Moustier* un *A. Alidière*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *R. Troosters* un *R. Lyal*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2019. gada 12. februāra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – holandiešu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu 2002/38/EK (2002. gada 7. maijs) (OV 2002, L 128, 41. lpp.) (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta pirmo ievilkumu un e) apakšpunkta divpadsmito ievilkumu, Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 52. panta a) punktu un 56. panta 1. punkta k) apakšpunktu, kā arī Padomes Regulas (EK) Nr. 1777/2005 (2005. gada 17. oktobris), ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 77/388 (OV 2005, L 288, 1. lpp.), 11. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Staatssecretaris van Financiën* (valsts sekretārs finanšu lietās, Nīderlande) un *L. W. Geelen* saistībā ar pievienotās vērtības nodokļa (PVN) samaksu par tiešraidē filmētu un pārraidītu interaktīvu erotisku priekšnesumu nodrošināšanu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Sestā direktīva

- 3 Saskaņā ar Sestās direktīvas septīto apsvērumu:

“tā kā tās vietas noteikšana, kur veikti darījumi, par kuriem uzliek nodokļus, bijusi saistīta ar konfliktiem par dalībvalstu jurisdikciju, jo īpaši attiecībā uz preču piegādi montāžai un pakalpojumu sniegšanu; tā kā, kaut arī vietu, kur sniedz pakalpojumus, principā vajadzētu noteikt kā vietu, kura personai, kura tos sniedz, ir galvenā darbības vieta, šī vieta jānosaka tās personas valstī, kurai sniedz pakalpojumus, jo īpaši attiecībā uz noteiktiem pakalpojumiem, ko cits citam snieguši nodokļu maksātāji, ja šo pakalpojumu izmaksas ir iekļautas preču cenā”.

- 4 Šīs direktīvas VI sadaļas “Ar nodokli apliekamu darījumu vieta” 9. pants “Pakalpojumu sniegšana” ir formulēts šādi:

“1. Par pakalpojuma sniegšanas vietu uzskata vietu, kur piegādātājs ir dibinājis savu uzņēmumu vai kur tam ir pastāvīga iestāde, no kuras sniedz pakalpojumu, vai, ja nav šāda uzņēmuma vai pastāvīgas iestādes, tā pastāvīgās adreses vietu vai vietu, kur tas parasti rezidē.

2. Tomēr:

[..]

- c) tādu pakalpojumu sniegšanas vieta, kas saistīti ar:

– kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības, izklaides vai tamlīdzīgiem pasākumiem, ieskaitot šādu pasākumu rīkotāju darbību un attiecīgā gadījumā papildpakalpojumu sniegšanu,

[..]

ir vieta, kur fiziski veic [faktiski sniedz] šos pakalpojumus;

[..]

e) vieta, kur sniedz turpmāk norādītos pakalpojumus, ja to dara klientiem, kas reģistrēti ārpus Kopienas, vai nodokļa maksātājiem, kas reģistrēti Kopienā, bet citā valstī nekā pakalpojumu sniedzējs, ir vieta, kur klients ir reģistrējis savu uzņēmumu vai kur tam ir pastāvīga iestāde, kurai sniedz šo pakalpojumu, vai, ja nav šādas vietas, tā pastāvīgā adrese vai vieta, kur tas parasti rezidē:

[..]

– elektroniski sniegti pakalpojumi, *inter alia*, tie, kas aprakstīti L pielikumā;

[..].”

Regula Nr. 1777/2005

5 Regulas Nr. 1777/2005 11. panta 1. punktā bija paredzēts:

“Elektroniski sniegtie pakalpojumi, kas minēti [Sestās direktīvas] 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta divpadsmitajā ievilkumā un L pielikumā, ietver pakalpojumus, kas ir sniegti ar interneta vai elektroniskā tīkla palīdzību un kas pēc savas būtības tiek sniegti pilnīgi automātiski un gandrīz nav saistīti ar cilvēka klātbūtni, un ko nav iespējams nodrošināt bez informācijas tehnoloģijām.”

PVN direktīva

6 No 2007. gada 1. janvāra Sestā direktīva ir atcelta un aizstāta ar PVN direktīvu.

7 PVN direktīvas 43. pants, kurš ietilpst šīs direktīvas 1. iedaļā “Vispārīgs noteikums”, kas iekļauta tās V sadaļas attiecībā uz to darījumu vietu, par kuru uzliek nodokli, 3. nodaļā “Pakalpojumu sniegšanas vieta”, ir formulēts šādi:

“Par pakalpojumu sniegšanas vietu uzskata vietu, kur ir pakalpojumu sniedzēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai kur tam ir pastāvīga iestāde, no kuras veic pakalpojumu sniegšanu, vai ja nav šādas vietas vai pastāvīgas iestādes – tā pastāvīgās adreses vietu vai parasto dzīvesvietu.”

8 Šīs direktīvas 52. panta a) punktā, kas ietilpst 3. nodaļas 2. iedaļā “Īpaši noteikumi” ir noteikts:

“Šādu pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur faktiski notiek šo pakalpojumu sniegšana:

a) kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības, izklaides vai tamlīdzīgi pasākumi, tostarp šādu pasākumu rīkotāju darbība, un attiecīgā gadījumā papildpakalpojumu sniegšana”.

9 Minētās direktīvas 2. iedaļas 56. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Attiecībā uz turpmāk norādītajiem pakalpojumiem, kurus sniedz pakalpojumu saņēmējiem, kas veic uzņēmējdarbību ārpus Kopienas, vai nodokļa maksātājiem, kas veic uzņēmējdarbību Kopienā, bet ne pakalpojumu sniedzēja valstī, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur ir pakalpojumu saņēmēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai kur tam ir pastāvīga iestāde, kurai sniedz pakalpojumu, vai – ja tādu nav – pakalpojumu saņēmēja pastāvīgās adreses vieta vai parastā dzīvesvieta:

[..]

k) elektroniski sniegti pakalpojumi, piemēram, II pielikumā minētie pakalpojumi”.

Nīderlandes tiesības

- 10 Ar *Wet op de omzetbelasting 1968* (1968. gada Likums par apgrozījuma nodokli) redakcijā, kas piemērojama laika posmā no 2006. gada 1. janvāra līdz 2009. gada 31. decembrim, 6. panta 1. punktu, kā arī 2. punkta c) apakšpunkta 1. daļu un d) apakšpunkta 10. daļu Nīderlandes tiesībās ir transponēts Sestās direktīvas 9. panta 1. punkts un 2. punkta c) apakšpunkta pirmais ievilkums un e) apakšpunkta divpadsmitais ievilkums, kā arī PVN direktīvas 43. pants, 52. panta a) punkts un 56. panta 1. punkta k) apakšpunkts.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 11 *L. W. Geelen*, kas ir reģistrēts Nīderlandē kā PVN maksātājs, sniedz pret atlīdzību pakalpojumus, kas ietver tiešraidē internetā filmētu un pārraidītu interaktīvu erotisku priekšnesumu piedāvāšanu. Modeļi, kas tiek filmēti šajos priekšnesumos, atrodas Filipīnās un strādā *L. W. Geelen* labā. Viņš piegādā modeļiem aprīkojumu un programmatūru, kas nepieciešami minēto priekšnesumu pārraidīšanai internetā. Lai iegūtu piekļuvi pamatlietā aplūkotajiem priekšnesumiem, *L. W. Geelen* klientiem ir jāizveido konts pie kāda no interneta piekļuves sniedzējiem. Šie sniedzēji no minētajiem klientiem saņem maksājumus par šiem priekšnesumiem un daļu pārskaita *L. W. Geelen*. Minētie priekšnesumi ir interaktīvi, kas nozīmē, ka ikvienam klientam ir iespēja sazināties ar modeļiem un izteikt viņiem īpašus lūgumus. To pašu priekšnesumu tiešraidē var skatīties vienlaicīgi vairāki klienti.
- 12 *L. W. Geelen* neiesniedza PVN deklarāciju par šo pakalpojumu sniegšanu, un Nīderlandes nodokļu administrācija, uzskatot, ka šie pakalpojumi bija apliekami ar PVN Nīderlandē, nosūtīja viņam paziņojumu par nodokļu maksājumu apmēru attiecībā uz laika posmu no 2006. gada 1. jūnija līdz 2009. gada 31. decembrim.
- 13 *Rechtbank Zeeland-West-Brabant* (Zēlandes-Rietumbrabantes tiesa, Nīderlande) noraidīja *L. W. Geelen* celto prasību par šo paziņojumu par nodokļu maksājumu apmēru.
- 14 Ar 2015. gada 30. jūlija spriedumu *gerechtshof 's-Hertogenbosch* (Hertogenboshas apelācijas tiesa, Nīderlande) atcēla minēto paziņojumu, pamatojumā būtībā norādot, ka attiecīgo pakalpojumu sniegšana ir izklaides darbība, kas ir jāuzskata par tādu, ko faktiski veic attiecīgie modeļi Filipīnās.
- 15 Valsts sekretārs finanšu lietās iesniedza *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa) kasācijas sūdzību par šo spriedumu, norādot, ka šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir tā, kur atrodas klienti brīdī, kad viņi iegādājās attiecīgos pakalpojumus, kas šajā gadījumā ir Nīderlande.
- 16 Iesniedzējtiesa uzskata, ka, izskatot šo kasācijas sūdzību, vispirms ir jāizvērtē, vai attiecīgo pakalpojumu sniegšana ir “izklaides darbība” Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta un PVN direktīvas 52. panta a) punkta izpratnē. Ir taisnība, ka attiecīgo priekšnesumu mērķis nepārprotami ir izklaidēt klientus un maksa par dažādiem sniegtiem pakalpojumiem šajā gadījumā esot iekļauta cenā, ko maksa par piekļuvi šiem priekšnesumiem. Savienības likumdevējs esot izveidojis tieši šādu šajās tiesību normās paredzētu īpašu režīmu attiecībā uz šo komplekso pakalpojumu sniegšanas veidu. Taču no 2006. gada 9. marta sprieduma *Gillan Beach* (C-114/05, EU:C:2006:169) un 2011. gada 27. oktobra sprieduma *Inter-Mark Group* (C-530/09, EU:C:2011:697) var secināt, ka attiecīgā darbība ir jāveic noteiktā laikposmā vietā, kur fiziski satiekas pakalpojuma sniedzējs un pakalpojuma saņēmēji. Tomēr rodas jautājums, vai šī prasība ir piemērojama saistībā ar interneta attīstību, kas tagad ļauj pakalpojumam vairs neatrasties attiecīgajā fiziskajā atrašanās vietā.
- 17 Turpinājumā gadījumā, ja pakalpojumu sniegšana pamatlietā būtu “izklaides darbība” minēto tiesību normu izpratnē, šī tiesa konstatē, ka ir nepieciešams noteikt vietu, kurā šis pakalpojums tiek “faktiski sniegts” to izpratnē. Ja šī vieta, minētās tiesas skatījumā, varētu būt vieta, kur modeļi uzstājas, var arī uzskatīt, ka tā atbilst vietai, kur clients izmanto izklaides darbību, proti, tai vietai, kur viņš pievienojas

priekšnesumam. Šajā pamatlietā visi klienti atrodas Nīderlandē. Taču tā kā teorētiski šie klienti var atrasties jebkurā vietā, rastos jautājums, vai piesaiste vietai, kur klienti pieslēdzas internetam, ir praktiski piemērojams noteikums un nodokļu ziņā racionāls risinājums.

- 18 Papildus minētā tiesa jautā, vai var ņemt vērā arī īpašo režīmu elektroniski sniegtiem pakalpojumiem, kas paredzēts Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta divpadsmitajā ievilkumā un PVN direktīvas 56. panta 1. punkta k) apakšpunktā. Šajā ziņā no Regulas Nr. 1777/2005 11. panta 1. punkta var secināt, ka šajā pakalpojumu kategorijā ietilpst tikai tādas darbības, kuras gandrīz nav saistītas ar cilvēka klātbūtni un kuras nevar veikt bez informācijas tehnoloģijām. No tā izrietot, ka pamatlietā aplūkoto pakalpojumu sniegšana nav elektroniski sniegts pakalpojums, jo priekšnesumu izpildē, ņemot vērā to pārraidīšanu tiešraidē un to interaktīvo raksturu, ir nepieciešama cilvēka klātbūtne un interneta izmantošana.
- 19 Visbeidzot gadījumā, kad šī pakalpojumu sniegšana ietilpst divos iepriekš minētajos režīmos, ja šie režīmi liek noteikt dažādas piesaistes vietas, būtu jānosaka, kura no tām ir jāņem vērā. Ja iesniedzējtiesai ir iespāids, ka no 1997. gada 6. marta sprieduma *Linthorst, Pouwels en Scheres* (C-167/95, EU:C:1997:105) izriet, ka noteicošā nozīme ir uzskaitījuma secībai, kas ietverta Sestās direktīvas 9. panta 2. punktā, tad no tā neko nevar skaidri izsecināt, jo pakalpojumu sniegšana lietā, kurā tika taisīts šis spriedums, nevarēja tikt saistīta ne ar vienu no šajā tiesību normā minētajiem gadījumiem.
- 20 Šādos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) a) Vai Sestās direktīvas [...] 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta pirmais ievilkums un [...] [PVN] direktīvas 52. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka to piemērošanas jomā ietilpst arī tiešraidē internetā filmētu un pārraidītu interaktīvu erotisku priekšnesumu nodrošināšana par atlīdzību?
- b) Ja atbilde uz pirmā jautājuma a) daļu ir apstiprinoša, vai formulējums “vieta, kur faktiski sniedz šos pakalpojumus” Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunktā un “vieta, kur faktiski notiek šo pakalpojumu sniegšana” [PVN] direktīvas 52. panta ievaddaļā ir jāinterpretē tādējādi, ka noteicošā nozīme ir vietai, kurā modeļi uzstājas tīmekļkamaras priekšā, vai vietai, kurā [klienti] aplūko attēlus, vai arī runa var būt par vēl kādu citu vietu?
- 2) Vai Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta divpadsmitais ievilkums un [PVN] direktīvas 56. panta 1. punkta k) apakšpunkts, lasot tos kopā ar Regulas [Nr. 1777/2005] 11. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiešraidē internetā filmētu un pārraidītu interaktīvu erotisku priekšnesumu nodrošināšana par atlīdzību var tikt uzskatīta par “elektroniski sniegtu pakalpojumu”?
- 3) Ja atbildes gan uz [pirmā jautājuma a) daļu], gan uz [otro jautājumu] ir apstiprinošas un, nosakot pakalpojuma sniegšanas vietu saskaņā ar direktīvu tiesību normām, ir jāizdara atšķirīgi secinājumi, kā tad ir nosakāma pakalpojuma sniegšanas vieta?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 21 Uz dodot pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta pirmais ievilkums un PVN direktīvas 52. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādu pakalpojumu sniegšana kā pamatlietā, kas ietver tiešraidē internetā filmētu un pārraidītu interaktīvu erotisku priekšnesumu piedāvāšanu, ir “izklaides darbība” šo tiesību normu izpratnē un, ja tas tā ir, kurā vietā tāds pakalpojums ir jāuzskata par “faktiski sniegtu” šo tiesību normu izpratnē.

- 22 Šis jautājums tika uzdots saistībā ar nodokļa uzrēķinu par laikposmu no 2006. gada 1. jūnija līdz 2009. gada 31. decembrim, un pamatlietā aplūkotajā strīdā *ratione temporis* ir piemērojamas gan Sestās direktīvas, gan PVN direktīvas tiesību normas.
- 23 Jāatgādina, ka Sestās direktīvas 9. pantā ir ietvertas normas, kas nosaka pakalpojumu sniegšanas nodokļu piesaistes vietu. Šī panta 1. punktā šajā ziņā ir paredzēts vispārīgs regulējums, savukārt minētā panta 2. punktā ir virkne īpašu piesaistes noteikumu. Šo noteikumu mērķis ir izvairīties, pirmkārt, no piekritības konfliktiem, kuri var izraisīt dubultu aplikšanu ar nodokļiem, un, otrkārt, no ienākumu neaplikšanas ar nodokļiem vispār (spriedumi, 1996. gada 26. septembris, *Dudda*, C-327/94, EU:C:1996:355, 20. punkts; 2006. gada 9. marts, *Gillan Beach*, C-114/05, EU:C:2006:169, 14. punkts; 2008. gada 6. novembris, *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet*, C-291/07, EU:C:2008:609, 24. punkts, un 2009. gada 3. septembris, *RCI Europe*, C-37/08, EU:C:2009:507, 20. punkts).
- 24 Kā izriet no pastāvīgās judikatūras, Sestās direktīvas 9. panta 1. punktam nav nekādas prioritātes pār šī panta 2. punktu. Katrā situācijā ir jāpārbauda, vai tā atbilst kādam no šīs direktīvas 9. panta 2. punktā minētajiem gadījumiem. Ja tā neatbilst, uz minēto situāciju attiecas šīs direktīvas 9. panta 1. punkts (spriedumi, 2005. gada 12. maijs, *RAL (Channel Islands) u.c.*, C-452/03, EU:C:2005:289, 24. punkts; 2006. gada 9. marts, *Gillan Beach*, C-114/05, EU:C:2006:169, 15. punkts, kā arī 2008. gada 6. novembris, *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet*, C-291/07, EU:C:2008:609, 25. punkts).
- 25 No minētā izriet, ka Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta noteikumi nav uzskatāmi par izņēmumu no vispārējās normas, kurš būtu jāinterpretē šauri (spriedums, 2005. gada 27. oktobris, *Levob Verzekerings* un *OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, 34. punkts).
- 26 Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta pirmajā ievilkumā kā tādu pakalpojumu sniegšanas vieta, kas tostarp saistīti ar "izklaides vai tamlīdzīgiem pasākumiem", ieskaitot attiecīgā gadījumā papildpakalpojumu sniegšanu, ir noteikta vieta, kur šos pakalpojumus faktiski sniedz. Savienības likumdevējs uzskatīja, ka, ciktāl pakalpojumu sniedzējs sniedz savus pakalpojumus valstī, kurā tie tiek faktiski sniegti, un pasākuma organizētājs iekasē PVN, ko maksā gala patērētājs, PVN, kas tiek iekasēts, pamatojoties uz visiem šiem pakalpojumiem, par kuriem maksa ir iekļauta cenā par visu pakalpojumu, ko ir samaksājis patērētājs, ir jāmaksā šai valstij neatkarīgi no vietas, kur ir pakalpojumu sniedzēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1996. gada 26. septembris, *Dudda*, C-327/94, EU:C:1996:355, 24. punkts, kā arī 2006. gada 9. marts, *Gillan Beach*, C-114/05, EU:C:2006:169, 18. un 22. punkts).
- 27 Sestās direktīvas 9. panta 1. punkts un 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta pirmais ievilkums attiecīgi atbilst PVN direktīvas 43. pantam un 52. panta a) punktam.
- 28 Tā kā šo pēdējo minēto tiesību normu teksts būtībā ir identisks atbilstošo Sestās direktīvas tiesību normu tekstam, tās ir jāinterpretē identiski (pēc analogijas skat. spriedumu, 2008. gada 6. novembris, *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet*, C-291/07, EU:C:2008:609, 23. punkts).
- 29 Uz iesniedzējtiesas uzdoto pirmo jautājumu ir jāatbild, ņemot vērā šos principus.
- 30 Pirmkārt, attiecībā uz pakalpojumu raksturu ir jāatzīmē, ka no Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta teksta izriet, kā jau Tiesa ir spriedusi, ka, lai pakalpojumu sniegšana ietilptu šīs normas piemērošanas jomā, tās galvenajam mērķim ir jābūt izklaidei (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1996. gada 26. septembris, *Dudda*, C-327/94, EU:C:1996:355, 26. punkts, kā arī 2005. gada 12. maijs, *RAL (Channel Islands) u.c.*, C-452/03, EU:C:2005:289, 31. punkts).
- 31 Šajā ziņā Tiesa ir precizējusi, ka netiek prasīts īpašs māksliniecisks līmenis un ka Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunktā ietilpst ne tikai pakalpojumi, kas saistīti tostarp ar izklaides pasākumiem, bet arī pakalpojumi, kas attiecas tikai uz līdzīgām darbībām (spriedumi, 1996. gada

26. septembris, *Dudda*, C-327/94, EU:C:1996:355, 25. punkts; 2005. gada 12. maijs, *RAL (Channel Islands)* u.c., C-452/03, EU:C:2005:289, 32. punkts, kā arī 2006. gada 9. marts, *Gillan Beach*, C-114/05, EU:C:2006:169, 19. punkts).
- 32 Šajā lietā no iesniedzējtiesas lēmumā iekļautās informācijas izriet, ka pakalpojumu sniegšanai pamatlietā ir sarežģīts raksturs, jo tā ietver vairākas darbības. Pirmām kārtām modeļi, kas piedalās erotiskajos uzvedumos, atrodas Filipīnās. Otrām kārtām šie modeļi izpilda interaktīvus priekšnesumus, kuri ir pieejami tiešraidē internetā, kurus organizē *L. W. Geelen* no vietas Nīderlandē, kur ir viņa saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta, un kuru mērķis ir ļaut klientiem ne tikai skatīties šos priekšnesumus, bet arī sazināties ar modeļiem, kas viņiem ļauj ietekmēt šo uzvedumu norisi un virzīt to atbilstoši savām vēlmēm.
- 33 Šajā ziņā ir skaidrs, ka šos uzvedumus īsteno modeļi, pamatojoties uz viņu darba attiecībām ar šo priekšnesumu organizatoru. Papildus, ņemot vērā, ka nepieciešamo maksājumu par interaktīvo priekšnesumu skatīšanos šis organizators saņem ar interneta piekļuves sniedzēju, pie kuriem klientiem ir jāizveido konts, starpniecību, šķiet, ka viņš ir arī izveidojis tehnisku, organizatorisku un līgumisku pamatu, kas vajadzīgs, lai būtu piekļuve minētajiem priekšnesumiem, kura ir atļauta tikai tādiem klientiem, kas veikuši maksājumu. No Tiesas rīcībā esošās informācijas it īpaši izriet, ka minētais organizators šajā nolūkā piegādā modeļiem programmatūru, kas nepieciešama tīmekļapraidei.
- 34 Tas nozīmē, ka pamatlietā aplūkoti interaktīvie priekšnesumi nav salīdzināmi ar tādiem klasiskiem kultūras pasākumiem kā koncerts, gadatirgus vai izstāde, jo ar pakalpojumu, ko *L. W. Geelen* piedāvā, viņš nemēģina nodrošināt piekļuvi pakalpojumu sniegšanai, kas noteiktu laiku tiek veikta konkrētā vietā, bet vienlaikus organizē un ļauj veidot un apraidīt tādu uzvedumu kategoriju, kuri var notikt konkrētā laikā un vietā, turklāt saistībā ar interaktīviem priekšnesumiem, kas pieejami internetā.
- 35 Tātad, lai noteiktu pamatlietā aplūkoto pakalpojumu sniegšanas raksturu, ir jāizvērtē attiecīgais pakalpojums, ko sniedz *L. W. Geelen*.
- 36 Šajā lietā ir skaidrs, ka šī pakalpojuma mērķis ir sagādāt tā saņēmējiem izklaides veidu.
- 37 Tāpēc, kā norāda gan Nīderlandes, gan Francijas valdība, kā arī Eiropas Komisija, tāda pakalpojumu sniegšana ir jāuzskata par “izklaides darbību” saskaņā ar Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta pirmo ievilkumu.
- 38 Šajā ziņā nav nozīmes tam, ka šo izklaides pakalpojumu sniegšana nenotiek šo pakalpojumu saņēmēju fiziskā klātbūtnē un ka šie saņēmēji nesaņem minēto pakalpojumu vienā vietā.
- 39 Protams, Tiesa jau ir nospriedusi, ka dažādo pakalpojumu kategoriju, kas ir uzskaitītas Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunktā, īpašā kopīgā iezīme ir tā, ka šie pakalpojumi parasti tiek sniegti konkrētos pasākumos, un vietu, kurā šie kompleksie pakalpojumi tiek faktiski sniegti, principā ir viegli noteikt, jo šie pasākumi notiek konkrētā vietā (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 9. marts, *Gillan Beach*, C-114/05, EU:C:2006:169, 24. un 25. punkts, kā arī 2011. gada 27. oktobris, *Inter-Mark Group*, C-530/09, EU:C:2011:697, 23. punkts).
- 40 Taču, ja parasti tas tā ir, nekas Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta tekstā neliecina par to, ka minēto normu varētu piemērot tikai pakalpojumu sniegšanai tādos pasākumos.
- 41 Gluži pretēji, kā izriet no šī sprieduma 30. punkta, pakalpojumu sniegšana ietilpst minētās tiesību normas piemērošanas jomā tādēļ vien, ka galvenais pasākuma mērķis it īpaši ir izklaide, tātad to rakstura dēļ.

- 42 Tādējādi, tā kā Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunktā nav skaidri norādīta viegli identificējama vai precīza vieta, kur izklaides darbība tiek faktiski veikta, ir jāuzskata, ka ne apstākļi, ka pakalpojumu sniegšana nenotiek pakalpojumu saņēmēju fiziskā klātbūtnē, ne apstākļi, ka šie saņēmēji nesaņem minēto pakalpojumu vienā vietā, nav šķērslis šīs tiesību normas piemērošanai.
- 43 Otrkārt, šādos apstākļos ir jānosaka, kurā vietā tādi pakalpojumi kā pamatlietā ir jāuzskata par “faktiski sniegtiem” Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta izpratnē.
- 44 Komisijas skatījumā, tādu tiešraidē internetā filmētu un pārraidītu interaktīvu erotisku priekšnesumu, kādi ir aplūkoti pamatlietā, fiziskā veikšanas vieta noteikti atbilst vietai, kur uzvedumu fiziski īsteno modeļi. Turpretim Nīderlandes un Francijas valdība uzskata, ka, ņemot vērā tehnoloģiju attīstību, par šo vietu ir jāuzskata vieta, kur klients var piekļūt šim uzvedumam. Šī pēdējā minētā interpretācija atbilstu loģikai, kas ir PVN noteikumu par pakalpojumu sniegšanas vietu pamatā, saskaņā ar kuru nodoklis, ja iespējams, ir jāuzliek vietā, kur pakalpojumu saņēmēji izmanto pakalpojumus.
- 45 Ir tiesa, ka modeļi, kas piedalās uzvedumā, kurš saistīts ar tiešraidē internetā filmētiem un pārraidītiem interaktīviem erotiskiem priekšnesumiem, kādi ir aplūkoti pamatlietā, fiziski atrodas Filipīnās.
- 46 Tomēr, kā ir norādīts šī sprieduma 32.–34. punktā, pamatlietā aplūkotā pakalpojumu sniegšana, kas ietver interaktīvu erotisku priekšnesumu organizēšanu un piedāvāšanu, ir komplekss pakalpojums, ko sniedz nevis modeļi, bet gan *L. W. Geelen* – šo priekšnesumu organizators.
- 47 Kā secinājumu 50. punktā ir norādījis ģenerālvokāts, ciktāl šādu kompleksu pakalpojumu sniegšanas nodrošināšanai nepieciešamās darbības koncentrējas vietā, kurā pakalpojumu sniedzējs, pirmkārt, organizē interaktīvos priekšnesumus, kuri saistīti ar erotisku uzvedumu, ko īsteno modeļi, un, otrkārt, dod iespēju klientiem skatīties šos priekšnesumus internetā no viņu izvēlētās vietas, kā arī sazināties ar šiem modeļiem, šādi kompleksi pakalpojumi ir jāuzskata par “faktiski sniegtiem” Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta izpratnē vietā, kurā šo pakalpojumu sniedz minētais pakalpojuma sniedzējs, proti, pamatlietā viņa saimnieciskās darbības pastāvīgā vietā Nīderlandē.
- 48 Lai gan šī piesaistes vieta šajā lietā atbilst vietai, kas paredzēta šīs direktīvas 9. panta 1. punktā, ir jāatgādina, kā tas ir norādīts šī sprieduma 25. punktā, ka minētās direktīvas 9. panta 2. punktu nevar uzskatīt par izņēmumu no vispārēja noteikuma.
- 49 Tātad, pat ja šī pēdējā minētā tiesību norma, kā izriet no Sestās direktīvas septītā apsvēruma un kā ir norādījušas visas šajā procedūrā apsvērumus sniegušās ieinteresētās personas, vajadzības gadījumā ļauj nodrošināt, ka attiecīgajiem pakalpojumiem piemēro PVN režīmu dalībvalstī, kuras teritorijā pakalpojumus izmanto to saņēmēji (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2005. gada 12. maijs, *RAL (Channel Islands)* u.c., C-452/03, EU:C:2005:289, 33. punkts), tomēr nevar izslēgt, ka pamatlietā aplūkoto pakalpojumu fiziskās sniegšanas vieta, ņemot vērā lietas apstākļus, var atbilst dalībvalstij, kurā pakalpojumu sniedzējs veic uzņēmējdarbību.
- 50 Šī interpretācija ir piemērojama šeit aplūkojamās pamatlietas apstākļos *a fortiori*, ciktāl tā sniedz atbilstošu piesaistes kritēriju, kas ļauj rast nodokļu ziņā racionālu risinājumu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1985. gada 4. jūlijs, *Berkholz*, 168/84, EU:C:1985:299, 17. un 18. punkts).
- 51 Tāda interpretācija atbilst Sestās direktīvas 9. panta, kas, kā ir atgādināts šī sprieduma 23. punktā, ir kolīziju norma, mērķim, kurš paredzēts, lai izvairītos no dubultas aplikšanas ar nodokļiem, kā arī neaplikšanas ar nodokļiem vispār, un atvieglo Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunktā ietvertās kolīziju normas piemērošanu, ļaujot nodokļu iekasēšanas noteikumu vienkāršu pārvaldīšanu pakalpojumu sniegšanas vietā (skat. pēc analogijas spriedumu, 2008. gada 6. novembris, *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet*, C-291/07, EU:C:2008:609, 30. un 31. punkts).

- 52 Turklāt, ņemot vērā iesniedzējtiesas norādīto apstākli, kas ir minēts šī sprieduma 17. punktā, ka visi *L. W. Geelen* klienti atrodas Nīderlandē, šķiet, ka minētā interpretācija šajā gadījumā turklāt ļauj nodrošināt, ka atbilstošajiem pakalpojumiem piemēro PVN režīmu dalībvalstī, kuras teritorijā pakalpojumus izmanto to saņēmēji.
- 53 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta pirmais ievilkums un PVN direktīvas 52. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tāda kompleksu pakalpojumu sniegšana kā pamatlietā, kas ietver tiešraidē internetā filmētu un pārraidītu interaktīvu erotisku priekšnesumu piedāvāšanu, ir “izklaides darbība” šo tiesību normu izpratnē, kas ir jāuzskata par “faktiski sniegtu” šo tiesību normu izpratnē vietā, kur ir pakalpojumu sniedzēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai pastāvīga iestāde, no kuras tiek sniegti šie pakalpojumi, vai, ja tādas nav, viņa pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta.

Par otro jautājumu

- 54 Uzdodot otro jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta divpadsmitais ievilkums un PVN direktīvas 56. panta 1. punkta k) apakšpunkts, lasot tos kopā ar Regulas Nr. 1777/2005 11. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tādu pakalpojumu sniegšana kā pamatlietā, kas ietver tiešraidē internetā filmētu un pārraidītu interaktīvu erotisku priekšnesumu piedāvāšanu, ir jāuzskata par “elektroniski sniegtu pakalpojumu” šo tiesību normu izpratnē.
- 55 Jānorāda, ka Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta divpadsmitajā ievilkumā ir noteikta elektroniski sniegtu pakalpojumu sniegšanas vieta attiecībā uz pakalpojumiem, kas paredzēti šīs direktīvas L pielikumā un Regulas Nr. 1777/2005 11. pantā, ja šie pakalpojumi ir sniegti saņēmējiem, kuri reģistrēti ārpus Eiropas Savienības, vai nodokļa maksātājiem, kas reģistrēti Savienībā, bet citā valstī nekā pakalpojumu sniedzējs.
- 56 Šim 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta divpadsmitajam ievilkumam atbilst PVN direktīvas 56. panta 1. punkta k) apakšpunkts. Saskaņā ar judikatūru, kas ir atgādināta šī sprieduma 28. punktā, šīs tiesību normas, kuru teksts būtībā ir identisks, ir jāinterpretē identiski.
- 57 Tomēr no iesniedzējtiesas lēmumā norādītās informācijas, kas ir minēta šī sprieduma 17. punktā, izriet, ka pakalpojumi pamatlietā ir sniegti klientiem, kuri visi atrodas Nīderlandē.
- 58 Šajos apstākļos, tā kā nav vajadzības noteikt, vai tāds pakalpojums kā pamatlietā ir jāuzskata par “elektroniski sniegtu pakalpojumu”, kas paredzēts Sestās direktīvas L pielikumā un Regulas Nr. 1777/2005 11. pantā, ir jākonstatē, ka šīs direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta divpadsmitais ievilkums tādā lietā kā pamatlieta nav piemērojams.
- 59 Līdz ar to uz otro jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta divpadsmitais ievilkums un PVN direktīvas 56. panta 1. punkta k) apakšpunkts, tos lasot kopsakarā ar Regulas Nr. 1777/2005 11. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tādu pakalpojumu sniegšana kā pamatlietā, kas ietver tiešraidē internetā filmētu un pārraidītu interaktīvu erotisku priekšnesumu piedāvāšanu, neietilpst šo tiesību normu piemērošanas jomā, jo šie pakalpojumi tiek sniegti saņēmējiem, kuri visi atrodas šo pakalpojumu sniedzēja dalībvalstī.

Par trešo jautājumu

- 60 Ņemot vērā uz otro jautājumu sniegto atbildi, uz trešo jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 61 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

- 1) Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu 2002/38/EK (2002. gada 7. maijs), 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta pirmais ievilkums un Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 52. pants a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tāda kompleksu pakalpojumu sniegšana kā pamatlietā, kas ietver tiešraidē internetā filmētu un pārraidītu interaktīvu erotisku priekšnesumu piedāvāšanu, ir “izklaides darbība” šo tiesību normu izpratnē, kas ir jāuzskata par “faktiski sniegtu” šo tiesību normu izpratnē vietā, kur ir pakalpojumu sniedzēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai pastāvīga iestāde, no kuras tiek sniegti šie pakalpojumi, vai, ja tādas nav, viņa pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta.
- 2) Sestās direktīvas 77/388, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2002/38, 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta divpadsmitais ievilkums un Direktīvas 2006/112 56. panta 1. punkta k) apakšpunkts, tos lasot kopsakarā ar Padomes Regulas (EK) Nr. 1777/2005 (2005. gada 17. oktobris), ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 77/388, 11. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tādu pakalpojumu sniegšana kā pamatlietā, kas ietver tiešraidē internetā filmētu un pārraidītu interaktīvu erotisku priekšnesumu piedāvāšanu, neietilpst šo tiesību normu piemērošanas jomā, jo šie pakalpojumi tiek sniegti saņēmējiem, kuri visi atrodas šo pakalpojumu sniedzēja dalībvalstī.

[Paraksti]