



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 8 maja 2019 r. *

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Artykuł 9 ust. 2 lit. c) i e) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 52 lit. a) – Artykuł 56 ust. 1 lit. k) – Świadczenie usług – Miejsce transakcji podlegających opodatkowaniu – Miejsce opodatkowania – Interaktywne sesje o charakterze erotycznym z transmisją na żywo przez Internet – Działalność rozrywkowa – Pojęcie – Miejsce, w którym usługa jest faktycznie świadczona

W sprawie C-568/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) postanowieniem z dnia 22 września 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 27 września 2017 r., w postępowaniu:

Staatssecretaris van Financiën,

przeciwko

L.W. Geelenowi

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, wiceprezes Trybunału, pełniący obowiązki prezesa pierwszej izby, J.C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan (sprawozdawca) i C.G. Fernlund, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 19 września 2018 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu niderlandzkiego przez C.S. Schillemans, M. Bulterman i J.M. Hoogvelda, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu francuskiego przez D. Colasa, E. de Moustier i A. Alidière, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Troostersa i R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: niderlandzki.

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 12 lutego 2019 r.,
wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze i art. 9 ust. 2 lit. e) tiret dwunaste szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2002/38/WE z dnia 7 maja 2002 r. (Dz.U. 2002, L 128, s. 41) (zwaną dalej „szóstą dyrektywą”), art. 52 lit. a) i art. 56 ust. 1 lit. k) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwaną dalej „dyrektywą VAT”) oraz art. 11 rozporządzenia Rady (WE) nr 1777/2005 z dnia 17 października 2005 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2005, L 288, s. 1).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Staatssecretaris van Financiën (sekretarzem stanu ds. finansów, Niderlandy) a L.W. Geelenem w przedmiocie zapłaty podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”) za świadczenia usług interaktywnych sesji o charakterze erotycznym z transmisją na żywo przez Internet.

Ramy prawne

Prawo Unii

Szósta dyrektywa

- 3 Motyw siódmy szóstej dyrektywy stanowi:
„określenie miejsca, gdzie transakcje podlegające opodatkowaniu zostały dokonane, było źródłem konfliktów dotyczących jurysdykcji między państwami członkowskimi, w szczególności jeśli chodzi o dostawy towarów wraz z montażem oraz świadczenie usług; miejsce, gdzie następuje świadczenie usługi, powinno co do zasady być określone jako miejsce, gdzie osoba świadcząca usługi posiada swoje główne miejsce prowadzenia działalności; miejsce to powinno być określone jako znajdujące się w kraju osoby, dla której świadczona jest ta usługa, szczególnie w przypadku niektórych usług świadczonych pomiędzy podatnikami, gdzie koszt usługi jest wliczany w cenę towaru”.
- 4 Zawarty w tytule VI tej dyrektywy, zatytułowanym „Miejsce transakcji podlegającej opodatkowaniu”, jej art. 9, zatytułowany „Świadczenie usług”, miał następujące brzmienie:
„1. Za miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się miejsce, gdzie dostawca założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego świadczone są usługi, [a] w przypadku braku takiego miejsca lub przedsiębiorstwa jego miejsce stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa.

2. Jednakże:

[...]

c) za miejsce świadczenia usług odnoszących się do:

- działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, edukacyjnej, rozrywkowej lub podobnej, włączając w to działalność organizatorów takiej działalności, oraz, gdzie to właściwe, usług pomocniczych,

[...]

jest [uważa się] miejsce, gdzie usługi te faktycznie są wykonywane;

[...]

e) miejscem świadczenia wymienionych poniżej usług, świadczonych klientom mającym swe przedsiębiorstwo poza terytorium Wspólnoty lub podatnikom mającym przedsiębiorstwo we Wspólnocie, ale nie w tym samym kraju co dostawca, jest miejsce, gdzie klient założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, [na rzecz] którego świadczona jest usługa lub, w przypadku braku takiego miejsca, miejsce jego stałego zamieszkania lub miejsce gdzie zwykle przebywa:

[...]

- usługi świadczone drogą elektroniczną, między innymi te określone w załączniku L;

[...]”.

Rozporządzenie nr 1777/2005

5 Artykuł 11 ust. 1 rozporządzenia nr 1777/2005 stanowił:

„Do usług świadczonych drogą elektroniczną, o których mowa w art. 9 ust. 2 lit. e) tiret dwunaste i załączniku L [szóstej dyrektywy], należą usługi świadczone za pomocą Internetu lub sieci elektronicznej, których świadczenie jest zautomatyzowane i które wymagają niewielkiego udziału człowieka, a ich wykonanie bez wykorzystania technologii informacyjnej jest niemożliwe”.

Dyrektywa VAT

6 Z dniem 1 stycznia 2007 r. szósta dyrektywa została uchylona i zastąpiona przez dyrektywę VAT.

7 Artykuł 43 dyrektywy VAT, znajdujący się w sekcji 1, zatytułowanej „Zasada ogólna”, należącej, w ramach tytułu V, dotyczącego miejsca transakcji podlegających opodatkowaniu, do rozdziału 3, zatytułowanego „Miejsce świadczenia usług”, brzmi następująco:

„Miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego świadczy usługę lub, w przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu”.

- 8 Artykuł 52 lit. a) tej dyrektywy, zawarty w sekcji 2 wskazanego rozdziału 3, zatytułowanej „Przepisy szczególne”, stanowi:

„Miejscem świadczenia następujących usług jest miejsce, w którym usługa jest faktycznie świadczona:

a) działalność kulturalna, artystyczna, sportowa, naukowa, edukacyjna, rozrywkowa lub podobna, w tym działania podejmowane przez organizatorów takiej działalności oraz, w stosownym przypadku, usługi pomocnicze do [względem] takiej działalności”.

- 9 Zawarty we wspomnianej sekcji 2 art. 56 dyrektywy stanowi w ust. 1:

„Miejscem świadczenia wymienionych poniżej usług, wykonywanych na rzecz usługobiorców mających siedzibę poza Wspólnotą lub na rzecz podatników mających siedzibę we Wspólnocie, ale w innym państwie niż usługodawca, jest miejsce, w którym usługobiorca posiada siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, na rzecz którego świadczone są usługi lub, w przypadku ich braku, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu:

[...]

k) usługi świadczone drogą elektroniczną, takie jak usługi, o których mowa w załączniku II”.

Prawo niderlandzkie

- 10 Artykuł 6 ust. 1, art. 6 ust. 2 lit. c) pkt 1 i art. 6 ust. 2 lit. d) pkt 10 Wet op de omzetbelasting 1968 (ustawy z 1968 r. o podatku obrotowym), w brzmieniu mającym zastosowanie w okresie od 1 stycznia 2006 r. do 31 grudnia 2009 r., transponował do prawa niderlandzkiego art. 9 ust. 1 i art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze oraz art. 9 ust. 2 lit. e) tiret dwunaste szóstej dyrektywy oraz art. 43, art. 52 lit. a) i art. 56 ust. 1 lit. k) dyrektywy VAT.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 11 L.W. Geelen jest zarejestrowany w Niderlandach jako podatnik VAT i świadczy odpłatne usługi polegające na oferowaniu interaktywnych sesji o charakterze erotycznym, filmowanych i transmitowanych na żywo przez Internet. Nagrywani podczas tych sesji modele znajdują się na Filipinach i pracują dla L.W. Geelena. Dostarcza on im sprzęt i oprogramowanie niezbędne do transmitowania tych sesji przez Internet. Aby uzyskać dostęp do rozpatrywanych w postępowaniu głównym sesji, klienci L.W. Geelena muszą utworzyć konto u jednego z dostawców usług internetowych. Dostawcy ci pobierają za te sesje opłaty od klientów i przekazują część tych opłat L.W. Geelenowi. Sesje są interaktywne, co oznacza, że klienci mają możliwość porozumiewania się z modelami i kierowania do nich szczególnych poleceń. Jedną sesję może oglądać na żywo kilku klientów jednocześnie.
- 12 L.W. Geelen nie składał deklaracji VAT z tytułu powyższych usług. Niderlandzki organ podatkowy uznał jednak, że usługi te podlegają opodatkowaniu VAT w Niderlandach i wydał decyzję o obowiązku zapłaty podatku za okres od 1 czerwca 2006 r. do 31 grudnia 2009 r.
- 13 Rechtbank Zeeland-West-Brabant (sąd dla Zelandii i Brabancji Północnej, Niderlandy) oddalił skargę wniesioną przez L.W. Geelena na tę decyzję.

- 14 Wyrokiem z dnia 30 lipca 2015 r. Gerechtshof 's-Hertogenbosch (sąd apelacyjny w 's-Hertogenbosch, Niderlandy) uchylił tę decyzję, zasadniczo ze względu na to, że świadczenie rozpatrywanych usług stanowi działalność rozrywkową, którą należy uznawać za faktycznie świadczoną przez danych modeli na Filipinach.
- 15 Staatssecretaris van Financiën (sekretarz stanu ds. finansów) wniósł do Hoge Raad der Nederlanden (sądu najwyższego Niderlandów) skargę kasacyjną przeciwko temu wyrokowi, podnosząc, że miejscem świadczenia usług było miejsce, w którym klienci znajdowali się w momencie, gdy nabywali dane usługi, czyli w tym przypadku Niderlandy.
- 16 Sąd odsyłający jest zdania, że rozpoznanie tej skargi wymaga w pierwszej kolejności zbadania, czy świadczenie rozpatrywanej usługi stanowi „działalność rozrywkową” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy i art. 52 lit. a) dyrektywy VAT. Trzeba przyznać, że rozpatrywane sesje mają wyraźnie na celu dostarczenie klientom rozrywki, a koszt poszczególnych udzielanych przy tym świadczeń jest wliczony w cenę płaconą za dostęp do tych sesji. Prawodawca Unii określił zaś w przywołanych przepisach szczególny system dla tego rodzaju usług o złożonym charakterze. Jednakże z wyroków z dnia 9 marca 2006 r., Gillan Beach (C-114/05, EU:C:2006:169) i z dnia 27 października 2011 r., Inter-Mark Group (C-530/09, EU:C:2011:697) można wnioskować, że dana działalność musi być wykonywana przez dany okres w miejscu, w którym usługodawca i usługobiorcy spotykają się fizycznie. Powstaje jednak pytanie, czy wymóg ten jest konieczny w związku z rozwojem Internetu, który sprawia obecnie, że świadczenie może już nie być umiejscowione w konkretnej fizycznej lokalizacji.
- 17 Następnie, gdyby świadczenie usług rozpatrywanych w postępowaniu głównym miało stanowić „działalność rozrywkową” w rozumieniu tych przepisów, sąd stwierdza, że należy określić miejsce, w którym usługa jest „faktycznie świadczona” w rozumieniu tych przepisów. O ile miejsce to może zdaniem tego sądu znajdować się tam, gdzie występują modele, o tyle można by również uznać, że jest ono tam, gdzie klient korzysta z działalności rozrywkowej, czyli tam, skąd łączy się z sesją. W postępowaniu głównym w niniejszej sprawie klienci znajdują się w Niderlandach. Jednak klienci ci mogliby teoretycznie znajdować się w dowolnym miejscu, powstaje więc pytanie, czy łącznik miejsca, w którym klienci łączą się z Internetem, stanowi regułę dającą się stosować praktyce i rozwiązanie racjonalne pod względem podatkowym.
- 18 Ponadto sąd odsyłający zastanawia się, czy można też brać pod uwagę szczególny system mający zastosowanie do usług świadczonych drogą elektroniczną, o którym mowa w art. 9 ust. 2 lit. e) tiret dwunaste szóstej dyrektywy i art. 56 ust. 1 lit. k) dyrektywy VAT. W tym względzie z art. 11 ust. 1 rozporządzenia nr 1777/2005 można wywieść, że do tej kategorii usług należą wyłącznie transakcje, które wymagają niewielkiego udziału człowieka i które nie mogą zostać wykonane bez wykorzystania technologii informacyjnych. Wynika z tego, że świadczenie usług rozpatrywanych w postępowaniu głównym nie stanowi usługi świadczonej drogą elektroniczną, ponieważ realizacja sesji, z racji ich transmisji na żywo i interaktywnego charakteru, wymaga udziału człowieka i korzystania z Internetu.
- 19 Wreszcie w przypadku gdyby takie świadczenie usług podlegało obu wymienionym wyżej systemom opodatkowania, należałoby ustalić, gdyby prowadziły one do wskazania odmiennych miejsc opodatkowania, który z ich należy zastosować. O ile zdaniem sądu odsyłającego z wyroku z dnia 6 marca 1997 r., Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, EU:C:1997:105) zdaje się wynikać, że decyduje wyliczenie zawarte w art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy, o tyle nie da się z niego wywieść nic pewnego, gdyż świadczenie usługi rozpatrywanej w tamtej sprawie nie mogło zostać przypisane żadnemu z przypadków wymienionych w tym przepisie.

- 20 W tych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) a) Czy art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy [...] oraz art. 52 lit. a) [...] dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że obejmują one swoim zakresem także odpłatne udostępnianie interaktywnych sesji o charakterze erotycznym z transmisją na żywo przez Internet?
- b) W razie udzielenia na pytanie pierwsze część a) odpowiedzi twierdzącej – czy sformułowanie »miejsce, gdzie usługi te faktycznie są wykonywane« w art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy oraz sformułowanie »miejsce, w którym usługa jest faktycznie świadczona« w art. 52 dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że miarodajne jest miejsce, w którym modele występują przed kamerami internetowymi, czy że miarodajne jest miejsce, w którym odwiedzający oglądają obraz, czy też w grę wchodzi jeszcze inne miejsce?
- 2) Czy art. 9 ust. 2 lit. e) tiret dwunaste szóstej dyrektywy oraz art. 56 ust. 1 lit. k) dyrektywy [VAT] w związku z art. 11 rozporządzenia [nr 1777/2005] należy interpretować w ten sposób, że odpłatne udostępnianie interaktywnych sesji o charakterze erotycznym z transmisją na żywo przez Internet może zostać uznane za »usługę świadczoną drogą elektroniczną«?
- 3) W razie udzielenia zarówno na pytanie pierwsze część a), jak i pytanie drugie odpowiedzi twierdzącej i w sytuacji, gdy ustalenie miejsca świadczenia usługi na podstawie stosownych przepisów dyrektywy prowadzi do rozbieżności – jak w takim razie należy ustalić miejsce świadczenia usługi?».

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- 21 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy oraz art. 52 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że świadczenie usług takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, polegające na oferowaniu interaktywnych sesji o charakterze erotycznym z transmisją na żywo przez Internet, stanowi „działalność rozrywkową” w rozumieniu tych przepisów, a jeśli tak, to jak należy ustalić miejsce, w którym usługa jest „faktycznie świadczona” w rozumieniu tych przepisów.
- 22 To pytanie zostało przedłożone w kontekście decyzji podatkowej dotyczącej obowiązku zapłaty podatku za okres od 1 czerwca 2006 r. do 31 grudnia 2009 r., a więc zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym *ratione temporis* mają zarówno przepisy szóstej dyrektywy, jak i dyrektywy VAT.
- 23 Należy również przypomnieć, że art. 9 szóstej dyrektywy zawiera zasady określające miejsce opodatkowania usług. Artykuł 9 ust. 1 zawiera przepis o charakterze ogólnym, natomiast art. 9 ust. 2 wskazuje szereg szczególnych przypadków miejsca opodatkowania. Celem tych przepisów jest uniknięcie z jednej strony zbiegu właściwości, mogącego prowadzić do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony braku opodatkowania (wyroki: z dnia 26 września 1996 r., *Dudda*, C-327/94, EU:C:1996:355, pkt 20; z dnia 9 marca 2006 r., *Gillan Beach*, C-114/05, EU:C:2006:169, pkt 14; z dnia 6 listopada 2008 r., *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet*, C-291/07, EU:C:2008:609, pkt 24; z dnia 3 września 2009 r., *RCI Europe*, C-37/08, EU:C:2009:507, pkt 20).
- 24 Jak wynika z utrwalonego orzecznictwa, ustęp 1 artykułu 9 szóstej dyrektywy nie ma pierwszeństwa przed jego ustępem 2. W każdej sytuacji należy się zastanowić, czy odpowiada ona któremuś z przypadków wymienionych w art. 9 ust. 2 tej dyrektywy. W przeciwnym razie sytuacja podlega art. 9

ust. 1 dyrektywy [wyroki: z dnia 12 maja 2005 r., RAL (Channel Islands) i in., C-452/03, EU:C:2005:289, pkt 24; z dnia 9 marca 2006 r., Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, pkt 15; z dnia 6 listopada 2008 r., Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, pkt 25].

- 25 Wynika stąd, że przepisów art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy nie należy uznawać za wyjątek od zasady ogólnej, który należy interpretować ściśle (wyrok z dnia 27 października 2005 r., Levob Verzekeringen i OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, pkt 34).
- 26 Artykuł 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy jako miejsce świadczenia usług, których przedmiotem jest w szczególności „działalność rozrywkowa lub podobna”, w tym w stosownych przypadkach świadczenie usług pomocniczych, przyjmuje miejsce, w którym usługi te faktycznie są świadczone. Prawodawca Unii uznał, że w przypadku gdy dany podmiot świadczy swoje usługi w państwie, w którym są one faktycznie wykonywane, oraz gdy organizator imprezy uzyskuje w tym samym państwie VAT uiszczony przez konsumenta końcowego, podatek ten, którego podstawę stanowi całość świadczonych usług, których koszt jest uwzględniony w cenie kompleksowego świadczenia płaconej przez konsumenta, powinien zostać przekazany temu państwu, bez względu na miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę działalności gospodarczej (zob. podobnie wyroki: z dnia 26 września 1996 r., Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, pkt 24; z dnia 9 marca 2006 r., Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, pkt 18, 22).
- 27 Artykuł 9 ust. 1 szóstej dyrektywy oraz art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze pokrywają się, odpowiednio, z art. 43 i art. 52 lit. a) dyrektywy VAT.
- 28 Brzmienie tych ostatnich przepisów jest co do istoty identyczne z brzmieniem odpowiadających im przepisów szóstej dyrektywy, należy je zatem interpretować w ten sam sposób (zob. analogicznie wyrok z dnia 6 listopada 2008 r., Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, pkt 23).
- 29 To w świetle powyższych zasad należy udzielić odpowiedzi na pytanie pierwsze sądu odsyłającego.
- 30 Co się tyczy w pierwszej kolejności charakteru świadczeń, należy wskazać, że z samego brzmienia art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy, jak orzekł już Trybunał, wynika, że aby świadczenie usług wchodziło w zakres stosowania tego przepisu, jego głównym celem musi być w szczególności dostarczanie rozrywki [zob. podobnie wyroki: z dnia 26 września 1996 r., Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, pkt 26; a także z dnia 12 maja 2005 r., RAL (Channel Islands) i in., C-452/03, EU:C:2005:289, pkt 31].
- 31 W tym względzie Trybunał wyjaśnił, że nie jest wymagany żaden szczególny poziom artystyczny oraz że nie tylko usługi, których przedmiotem jest w szczególności działalność rozrywkowa, lecz również usługi mające za przedmiot po prostu podobną działalność objęte są zakresem art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy [wyroki: z dnia 26 września 1996 r., Dudda C-327/94, EU:C:1996:355, pkt 25; z dnia 12 maja 2005 r., RAL (Channel Islands) i in., C-452/03, EU:C:2005:289, pkt 32; z dnia 9 marca 2006 r., Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, pkt 19].
- 32 W niniejszej sprawie z informacji zawartych w postanowieniu odsyłającym wynika, że usługi rozpatrywane w postępowaniu głównym mają złożony charakter, ponieważ składają się z kilku rodzajów działalności. Z jednej strony bowiem modele znajdujący się na Filipinach występują w spektaklach o charakterze erotycznym. Z drugiej strony te ostatnie są przedmiotem interaktywnych sesji, dostępnych na żywo w Internecie, organizowanych przez L.W. Geelena z miejsca w Niderlandach, gdzie znajduje się siedziba jego działalności gospodarczej, której celem jest umożliwienie klientom nie tylko oglądania tych sesji, lecz także wchodzenia z nimi w interakcję, tak aby mogli oni oddziaływać na przebieg tych przedstawień i kierować ich przebiegiem wedle swojego życzenia.

- 33 W tym względzie bezsporne jest, iż modele występują w tych spektaklach w ramach stosunku pracy łączącego ich z ich organizatorem. Ponadto z tego, że organizator otrzymuje żądane za oglądanie tych interaktywnych sesji wynagrodzenie za pośrednictwem dostawców Internetu, u których klienci muszą utworzyć konto, widać, że ustanowił on również ramy techniczne, organizacyjne i umowne wymagane do umożliwienia dostępu do tych sesji, który jest ograniczony do dostępu dla płacących za to klientów. W szczególności z informacji, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że organizator dostarcza modelom oprogramowanie niezbędne do transmitowania sesji w Internecie.
- 34 Wynika stąd, że interaktywnych sesji rozpatrywanych w postępowaniu głównym nie da się porównać do klasycznych imprez kulturalnych, takich jak koncert, targi czy wystawa, ponieważ poprzez oferowane usługi L.W. Geelen nie daje dostępu do usług świadczonych w określonym miejscu przez określony okres, lecz organizuje określony rodzaj spektakli, które mogą odbywać się w dowolnym miejscu i czasie, w ramach interaktywnych sesji dostępnych przez Internet, oraz umożliwia jednocześnie ich tworzenie i rozpowszechnianie.
- 35 Aby zatem ustalić charakter świadczenia usług rozpatrywanych w postępowaniu głównym, należy ocenić daną usługę w postaci świadczonej przez L.W. Geelena.
- 36 W niniejszej sprawie bezsporne jest, że usługa ta ma na celu dostarczenie adresatom rozrywki.
- 37 Z powyższego wynika, że – jak podnoszą zarówno rządy niderlandzki i francuski, jak i Komisja Europejska, świadczenie takiej usługi powinno być uważane za „działalność rozrywkową”, podlegającą art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy.
- 38 Bez znaczenia jest w tym względzie okoliczność, że świadczenie tych usług rozrywkowych odbywa się bez fizycznej obecności ich adresatów i że nie korzystają oni z tego świadczenia w jednym miejscu.
- 39 Rzeczywiście Trybunał orzekł już, że różne kategorie usług wymienione w art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy charakteryzuje w szczególności to, że z reguły realizowane są w ramach jednej imprezy, a miejsce, gdzie te złożone usługi są faktycznie świadczone, jest zasadniczo łatwe do ustalenia, gdyż imprezy te odbywają się w miejscu ściśle określonym (zob. podobnie wyroki: z dnia 9 marca 2006 r., Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, pkt 24, 25; z dnia 27 października 2011 r., Inter-Mark Group, C-530/09, EU:C:2011:697, pkt 23).
- 40 Choć jednak zazwyczaj tak jest, to nic w treści art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy nie może sugerować, iż zastosowanie tego przepisu musi ograniczać się wyłącznie do świadczenia usług podczas takich imprez.
- 41 Przeciwnie, jak wynika z pkt 30 niniejszego wyroku, świadczenie usług wchodzi w zakres stosowania tego przepisu przez sam fakt, że ich głównym celem jest w szczególności dostarczanie rozrywki, a co za tym idzie, wynika to z samej ich natury.
- 42 W związku z tym, w braku w art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy wyraźnego wymogu, by lokalizację fizycznego świadczenia działalności rozrywkowej można było łatwo lub dokładnie wskazać, należy uznać, że ani fakt, że usługi są świadczone bez fizycznej obecności adresatów, ani fakt, że nie korzystają oni z tego świadczenia w jednym miejscu, nie stoją na przeszkodzie zastosowaniu tego przepisu.
- 43 W tych okolicznościach należy ustalić, w drugiej kolejności, jakie miejsce należy uznać za to miejsce, w którym usługa taka jak ta rozpatrywana w postępowaniu głównym jest „faktycznie świadczona” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy.

- 44 Zdaniem Komisji miejsce faktycznego świadczenia interaktywnych sesji o charakterze erotycznym z transmisją na żywo przez Internet, takich jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym, siłą rzeczy musi pokrywać się z miejscem, w którym spektakl jest faktycznie realizowany przez modeli. Natomiast rządy niderlandzki i francuski uważają, że, ze względu na rozwój technologii, należy uznać, iż miejsce to znajduje się tam, gdzie klient jest w stanie uzyskać dostęp do spektaklu. Ta ostatnia wykładnia jest zgodna z logiką leżącą u podstaw zasad VAT dotyczących miejsca świadczenia usług, zgodnie z którą opodatkowanie powinno następować w miarę możliwości tam, gdzie z usług korzystają odbiorcy.
- 45 Rzeczywiście modele, którzy występują w spektaklu będącym przedmiotem interaktywnych sesji o charakterze erotycznym z transmisją na żywo przez Internet rozpatrywanych w postępowaniu głównym, znajdują się fizycznie na Filipinach.
- 46 Jednakże, jak już wskazano w pkt 32–34 niniejszego wyroku, świadczenie usług rozpatrywane w postępowaniu głównym, polegające na organizowaniu i oferowaniu interaktywnych sesji o charakterze erotycznym, stanowi kompleksową usługę realizowaną nie przez modeli, lecz przez L.W. Geelena, czyli organizatora tych sesji.
- 47 Tymczasem, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 50 opinii, skoro czynności niezbędne do świadczenia owych kompleksowych skupiają się w miejscu, z którego usługodawca, po pierwsze, organizuje interaktywne sesje mające za przedmiot spektakle o charakterze erotycznym, których wykonawcami są modele, a po drugie, umożliwia klientom oglądanie tych sesji przez Internet z wybranego przez nich miejsca, a także wchodzenie w interakcję z modelami, taka kompleksowa usługa musi być uważana za „faktycznie świadczoną” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy w miejscu, z którego jest ona dostarczana przez tego usługodawcę, czyli, w postępowaniu głównym, w siedzibie jego działalności gospodarczej w Niderlandach.
- 48 Wprawdzie to miejsce opodatkowania pokrywa się w niniejszym przypadku z miejscem określonym w art. 9 ust. 1 tej dyrektywy, lecz należy przypomnieć, że jak wskazano w pkt 25 niniejszego wyroku, art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy nie należy postrzegać jako wyjątku od zasady ogólnej.
- 49 Choć więc ten ostatni przepis, jak wynika z motywu siódmego szóstej dyrektywy i jak wskazywali wszyscy zainteresowani, którzy przedstawili uwagi w niniejszym postępowaniu, pozwala w stosownym razie zapewnić, by dane usługi podlegały VAT w państwie członkowskim, na terytorium którego adresaci korzystają z usług [zob. podobnie wyrok z dnia 12 maja 2005 r., RAL (Channel Islands) i in., C-452/03, EU:C:2005:289, pkt 33], to w żaden sposób nie jest wykluczone, by miejsce faktycznej realizacji rozpatrywanych w postępowaniu głównym usług mogło znajdować się, zważywszy na okoliczności sprawy, w państwie członkowskim, w którym usługodawca ma siedzibę.
- 50 Wykładnia taka jest tym bardziej trafna w okolicznościach sprawy rozpatrywanej w postępowaniu głównym, ponieważ dostarcza użytecznego łącznika, który prowadzi do rozwiązania racjonalnego pod względem podatkowym (zob. podobnie wyrok z dnia 4 lipca 1985 r., Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, pkt 17, 18).
- 51 Taka wykładnia jest bowiem zgodna z celem art. 9 szóstej dyrektywy, który, jak to przypomniano w pkt 23 niniejszego wyroku, polega na ustanowieniu normy kolizyjnej mającej zapobiec ryzyku tak podwójnego opodatkowania, jak braku opodatkowania, oraz ułatwia zastosowanie normy kolizyjnej z art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy, umożliwiając proste zarządzanie – w miejscu świadczenia usług – zasadami poboru podatku (zob. analogicznie wyrok z dnia 6 listopada 2008 r., Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, pkt 30, 31).
- 52 Ponadto ze względu na wskazaną przez sąd odsyłający okoliczność, o której mowa w pkt 17 niniejszego wyroku, iż wszyscy klienci L.W. Geelena znajdują się w Niderlandach, w niniejszej sprawie taka wykładnia pozwala ponadto zapewnić, by dane usługi podlegały systemowi VAT w tym państwie członkowskim, na terytorium którego odbiorcy korzystają z tych usług.

53 Z uwagi na powyższe rozważania odpowiedź na pytanie pierwsze powinna brzmieć następująco: art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy oraz art. 52 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że świadczenie kompleksowej usługi takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, polegające na oferowaniu interaktywnych sesji o charakterze erotycznym z transmisją na żywo przez Internet, stanowi „działalność rozrywkową” w rozumieniu tych przepisów. Należy uznać, że w rozumieniu tych przepisów usługa ta jest „faktycznie świadczona” w miejscu, gdzie usługodawca ma siedzibę swojej działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego świadczona jest ta usługa, a w przypadku braku takiego miejsca – w jego stałym lub zwykłym miejscu zamieszkania.

W przedmiocie pytania drugiego

54 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 9 ust. 2 lit. e) tiret dwunaste szóstej dyrektywy i art. 56 ust. 1 lit. k) dyrektywy VAT w związku z art. 11 rozporządzenia nr 1777/2005 należy interpretować w ten sposób, że świadczenie usług takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, polegające na oferowaniu interaktywnych sesji o charakterze erotycznym z transmisją na żywo przez Internet, należy uznać za „usługę świadczoną drogą elektroniczną” w rozumieniu tych przepisów.

55 Należy zauważyć, że art. 9 ust. 2 lit. e) tiret dwunaste szóstej dyrektywy określa miejsce świadczenia usług dostarczanych drogą elektroniczną, w odniesieniu do usług, o których mowa w załączniku L do tej dyrektywy oraz w art. 11 rozporządzenia nr 1777/2005, jeśli są one świadczone na rzecz odbiorców mających siedzibę poza Unią Europejską lub podatników mających siedzibę w Unii, lecz poza państwem usługodawcy.

56 Omawiany art. 9 ust. 2 lit. e) tiret dwunaste pokrywa się z art. 56 ust. 1 lit. k) dyrektywy VAT. Brzmienie tych przepisów jest co do istoty identyczne, należy je zatem zgodnie z orzecnictwem przytoczonym w pkt 28 niniejszego wyroku interpretować w ten sam sposób.

57 Z informacji zawartych w postanowieniu odsyłającym, o których mowa w pkt 17 niniejszego wyroku, wynika jednak, że usługi rozpatrywane w postępowaniu głównym były świadczone dla klientów znajdujących się w Niderlandach.

58 W tych okolicznościach, bez potrzeby ustalania, czy usługę taką jak ta rozpatrywana w postępowaniu głównym należy uznać za „usługę świadczoną drogą elektroniczną”, o której mowa w załączniku L do szóstej dyrektywy i w art. 11 rozporządzenia nr 1777/2005, należy stwierdzić, że art. 9 ust. 2 lit. e) tiret dwunaste wskazanej dyrektywy nie może mieć zastosowania w sprawie takiej jak ta rozpatrywana w postępowaniu głównym.

59 W konsekwencji odpowiedź na pytanie drugie powinna brzmieć następująco: art. 9 ust. 2 lit. e) tiret dwunaste szóstej dyrektywy i art. 56 ust. 1 lit. k) dyrektywy VAT w związku z art. 11 rozporządzenia nr 1777/2005 należy interpretować w ten sposób, że świadczenie usługi takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, polegające na oferowaniu interaktywnych sesji o charakterze erotycznym z transmisją na żywo przez Internet, nie wchodzi, jeśli usługa ta jest świadczona na rzecz odbiorców znajdujących się w państwie członkowskim usługodawcy, w zakres stosowania tych przepisów.

W przedmiocie pytania trzeciego

60 Z uwagi na treść odpowiedzi udzielonej na pytanie drugie nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie trzecie.

W przedmiocie kosztów

- ⁶¹ Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

- 1) Artykuł 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej; ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 2002/38/WE z dnia 7 maja 2002 r., oraz art. 52 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że świadczenie kompleksowej usługi takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, polegające na oferowaniu interaktywnych sesji o charakterze erotycznym z transmisją na żywo przez Internet, stanowi „działalność rozrywkową” w rozumieniu tych przepisów. Należy uznać, że w rozumieniu tych przepisów usługa ta jest „faktycznie świadczona” w miejscu, gdzie usługodawca ma siedzibę swojej działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego świadczona jest ta usługa, a w przypadku braku takiego miejsca – w jego stałym lub zwykłym miejscu zamieszkania.
- 2) Artykuł 9 ust. 2 lit. e) tiret dwunaste szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą 2002/38, i art. 56 ust. 1 lit. k) dyrektywy 2006/112 w związku z art. 11 rozporządzenia Rady (WE) nr 1777/2005 z dnia 17 października 2005 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że świadczenie usługi takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, polegające na oferowaniu interaktywnych sesji o charakterze erotycznym z transmisją na żywo przez Internet, nie wchodzi, jeśli usługa ta jest świadczona na rzecz odbiorców znajdujących się w państwie członkowskim usługodawcy, w zakres stosowania tych przepisów.

Podpisy