



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL MACIEJ SZPUNAR
prezentate la 12 februarie 2019¹

Cauza C-568/17

**Staatssecretaris van Financiën
împotriva
L. W. Geelen**

[cerere de decizie preliminară formulată de Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos)]

„Taxe – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 77/388/CEE – Articolul 9 alineatul (2) literele (c) și (e) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 52 litera (a) – Articolul 56 alineatul (1) litera (k) – Prestare de servicii – Locul operațiunilor taxabile – Criteriile de stabilire a jurisdicției fiscale – Reprezentații webcam erotice interactive cu transmisie în timp real prin internet – Locul unde serviciile sunt efectiv prestate”

Introducere

1. Taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) este o taxă pe consum și, la modul ideal, trebuie, prin urmare, să fie percepută la locul unde are loc consumul bunurilor sau al serviciilor supuse impozitării. În cazul operațiunilor transfrontaliere, în special în ceea ce privește serviciile, aceasta implică sarcini administrative semnificative atât pentru persoanele impozabile, cât și pentru autoritățile fiscale. Din acest motiv, directivele Uniunii în materie de TVA introduc modalități simplificate de determinare a locului de prestare a serviciilor. Cu toate acestea, determinarea acestui loc ridică încă unele dificultăți, în special în cazul serviciilor complexe și al serviciilor la distanță, de exemplu, precum în prezenta cauză, al celor furnizate prin internet. Evoluția reglementărilor în acest domeniu nu urmează întotdeauna evoluția tehnologică și schimbarea condițiilor pieței. Stabilirea interpretării dispozițiilor ținând seama de evoluția tehnologică revine, prin urmare, instanțelor.

¹ Limba originală: polona.

Cadrul juridic

Legislația Uniunii

2. Conform articolului 9 din A șasea directivă a Consiliului 77/388/CEE din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare², astfel cum a fost modificată prin Directiva Consiliului 2002/38/CE din 7 mai 2002³:

„(1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice sau un sediu comercial fix de la care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de sediu al activității sale sau a unui sediu comercial fix, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

(2) Cu toate acestea:

[...]

(c) locul de prestare a serviciilor legate de:

- activități culturale, artistice, sportive, științifice, de învățământ, recreative sau de activități similare, inclusiv activitățile organizatorilor de astfel de activități, și, dacă este cazul, prestarea de servicii auxiliare,

[...]

este locul în care aceste servicii sunt efectiv prestate;

[...]

(e) locul prestării următoarelor servicii unor clienți stabiliți în afara Comunității sau unor persoane impozabile stabilite în Comunitate, dar într-o țară diferită de cea a prestatorului este locul unde clientul și-a stabilit sediul activității sale economice sau locul unde are un sediu comercial fix pentru care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de loc, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită:

[...]

- servicii furnizate electronic, *inter alia*, cele descrise în anexa L;

(f) locul unde serviciile menționate la litera (e) ultima liniuță sunt furnizate unor persoane neimpozabile care sunt stabilite, au domiciliul stabil sau reședința obișnuită într-un stat membru, de către o persoană impozabilă care își are sediul activității sale economice sau are un sediu fix de unde furnizează serviciile în afara Comunității sau, în absența unui astfel de sediu sau sediu fix, are domiciliul stabil sau reședința obișnuită în afara Comunității, este locul unde persoana neimpozabilă este stabilită, are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

[...]” [traducere neoficială]

2 JO 1977, L 145, p. 1.

3 Directivă de modificare și de modificare temporară a Directivei 77/388/CEE în ceea ce privește regimul privind taxa pe valoarea adăugată aplicabil serviciilor de radiodifuziune și televiziune și anumitor servicii furnizate electronic (JO 2002, L 128, p. 41).

3. Articolul 43 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată⁴, în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal, prevede:

„Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice sau locul unde dispune de un sediu comercial fix de la care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de sediu al activității sale sau a unui sediu comercial fix, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

4. Potrivit articolului 52 litera (a) din Directiva 2006/112:

„Locul prestării următoarelor servicii este locul unde serviciile sunt efectiv prestate:

(a) activități culturale, artistice, sportive, științifice, educative, de divertisment sau activități similare, inclusiv activitățile organizatorilor de astfel de activități, și, după caz, servicii auxiliare;

[...]”

5. Potrivit articolului 56 alineatul (1) litera (k) din această directivă:

„(1) Locul prestării următoarelor servicii unor clienți stabiliți în afara Comunității sau unor persoane impozabile stabilite în Comunitate, dar într-o țară diferită de cea a prestatorului este locul unde clientul și-a stabilit sediul activității sale economice sau locul unde are un sediu comercial fix pentru care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de loc, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită:

[...]

(k) serviciile prestate pe cale electronică, precum cele prevăzute în anexa II;

[...]”

6. În sfârșit, articolul 57 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevede:

„Atunci când serviciile prevăzute la articolul 56 alineatul (1) litera (k) sunt prestate unor persoane neimpozabile stabilite într-un stat membru sau care își au domiciliul stabil sau reședința obișnuită într-un stat membru, de către o persoană impozabilă care și-a stabilit sediul activității sale economice în afara Comunității sau care are un sediu comercial fix în afara Comunității de la care este prestat serviciul sau care, în absența unui astfel de sediu al activității sale sau a unui sediu comercial fix, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită în afara Comunității, locul prestării este locul unde persoana neimpozabilă este stabilită sau locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

Legislația neerlandeză

7. Dispozițiile menționate mai sus ale legislației Uniunii au fost transpuse în legislația neerlandeză prin articolul 6 alineatul 1 și prin articolul 6 alineatul 2 litera c) punctul 1 și litera d) punctul 10 din Wet op de omzetbelasting 1968 (Legea din 1968 privind impozitul pe cifra de afaceri).

⁴ JO 2006, L 347, p. 1.

Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

8. Pârâtul din litigiul principal, L. W. Geelen, este o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în Țările de Jos. Acesta prestează servicii constând în organizarea și furnizarea de reprezentații erotice interactive transmise în timp real prin internet. Modelele care apar în respectivele reprezentații se află în Filipine în timpul transmiterii în direct a acestora. L. W. Geelen le furnizează echipamentele și software-ul necesare pentru transmiterea reprezentațiilor prin internet. Clienții contactează modelele prin internet, după ce au creat un cont în acest scop la unul dintre furnizorii de servicii internet. Acești furnizori percep o taxă clienților, din care o parte este transferată către L. W. Geelen. Reprezentațiile sunt difuzate în timp real și au un caracter interactiv, ceea ce înseamnă că clienții au posibilitatea de a comunica cu modelele și de a le transmite instrucțiuni. Serviciile furnizate de L. W. Geelen sunt orientate în principiu spre piața neerlandeză⁵.

9. Pârâtul din litigiul principal nu a prezentat declarații privind TVA pentru serviciile menționate anterior. Cu toate acestea, autoritatea fiscală a considerat că aceste servicii au fost supuse TVA-ului pe teritoriul Țărilor de Jos și a emis o decizie de impunere pentru perioada cuprinsă între 1 iunie 2006 și 31 decembrie 2009.

10. Această decizie a fost anulată printr-o hotărâre a instanței de prim grad, care a statuat că serviciile în cauză erau supuse dispozițiilor legislației neerlandeze care transpun articolul 9 alineatul (2) litera (c) prima liniuță din Directiva 77/388 și articolul 52 litera (a) din Directiva 2006/112 și că sunt efectiv prestate în Filipine. Autoritatea fiscală a declarat recurs împotriva acestei hotărâri la instanța de trimitere.

11. În aceste condiții, Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1 a) Articolul 9 alineatul (2) litera (c) prima liniuță din [Directiva 77/388] și, respectiv, articolul 52 litera (a) din [Directiva 2006/112] (în versiunea în vigoare până la data de 1 ianuarie 2010) trebuie interpretate în sensul că intră sub incidența acestora și furnizarea, contra cost, a unor reprezentații erotice interactive, în timp real, cu ajutorul camerei web?

1 b) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare litera a), expresiile «locul în care aceste servicii sunt efectiv prestate» și, respectiv, «locul unde serviciile sunt efectiv prestate», de la articolul 9 alineatul (2) litera (c) din [Directiva 77/388], respectiv de la articolul 52 din [Directiva 2006/112], trebuie interpretate în sensul că prezintă relevanță locul în care modelele apar în fața camerei web sau locul în care vizitorii privesc imaginile sau se ia în considerare chiar un alt loc decât cele două menționate?

2) Articolul 9 alineatul (2) litera (e) a douăsprezecea liniuță din [Directiva 77/388] și, respectiv, articolul 56 alineatul (1) litera (k) din [Directiva 2006/112] (în versiunea în vigoare până la data de 1 ianuarie 2010) coroborate cu articolul 11 din Regulamentul [nr. 1777/2005]^[6] trebuie interpretate în sensul că furnizarea contra cost a unor reprezentații erotice interactive, în timp real, cu ajutorul camerei web, poate fi considerată «serviciu prestat pe cale electronică»?

⁵ Din informațiile furnizate în cererea de decizie preliminară nu reiese dacă posibilitatea de a beneficia de aceste servicii este limitată din punct de vedere tehnic la teritoriul Țărilor de Jos. Aparent, această limitare poate rezulta din necesitatea de a recurge la intermedierea furnizorilor de servicii de acces la internet cu care L. W. Geelen are un contract adecvat.

⁶ Regulamentul (CE) al Consiliului din 17 octombrie 2005 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 77/388/CEE privind sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată (JO 2005, L 288, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 205).

3) În cazul unui răspuns afirmativ atât la prima întrebare litera a), cât și la cea de a doua întrebare, atunci când desemnarea locului prestării serviciilor potrivit dispozițiilor pertinente din directive conduce la rezultate diferite, care este modul în care trebuie să se determine locul prestării serviciilor?”

12. Cererea de decizie preliminară a fost primită de Curte la 27 septembrie 2017. Au depus observații scrise guvernele neerlandez și francez, precum și Comisia Europeană. Guvernul neerlandez și Comisia au fost reprezentate în ședința din 19 septembrie 2018.

Analiză

Prima întrebare preliminară litera a)

13. Prin intermediul primei întrebări litera a), instanța de trimitere urmărește să stabilească dacă servicii precum cele furnizate de L. W. Geelen în litigiul principal sunt supuse prevederilor articolului 9 alineatul (2) litera (c) din Directiva 77/388 și ale articolului 52 litera (a) din Directiva 2006/112. În mod concret, întrebarea este dacă aceste servicii constituie servicii de divertisment în sensul dispozițiilor menționate.

14. Nu pare să existe nicio îndoială că serviciile în cauză au un caracter de divertisment⁷. Această problemă nu necesită, în opinia noastră, discuții suplimentare. Totuși, aceasta nu epuizează răspunsul la prima întrebare litera a).

15. Instanța de trimitere ridică în mod întemeiat, în opinia noastră, problema dacă aceste dispoziții sunt aplicabile serviciilor care, având caracter de divertisment, nu sunt prestate în același loc și în același moment și în prezența fizică a beneficiarilor, ci, de exemplu, precum în speță, la distanță și în momentul ales de fiecare beneficiar al serviciului în mod individual.

16. Prevederile articolului 9 alineatul (2) litera (c) prima liniuță figurează în Directiva 77/388 de la momentul adoptării acesteia. În opinia noastră, este cert că legiuitorul, atunci când a formulat această dispoziție, nu a avut în vedere servicii la distanță precum cele în discuție în litigiul principal, întrucât astfel de servicii nu existau la acea dată. Singura modalitate de a furniza servicii de natură culturală, de divertisment, educațională etc. era fie reunirea beneficiarilor serviciilor în locul în care serviciul era efectiv prestat, fie furnizarea acestuia în locul în care se găseau beneficiarii serviciilor⁸. Prin urmare, stabilirea locului în care serviciul era prestat efectiv nu prezenta dificultăți. Acesta era și locul unde acest serviciu era consumat.

17. Progresele tehnologice care au intervenit de la acea dată au permis apariția unor servicii în cadrul cărora beneficiarul participă, uneori în mod activ, la un eveniment cultural, de divertisment sau de altă natură, la distanță și nu în mod necesar în timp real. Astfel, „unitatea de acțiune, de timp și de loc”, pentru a ne referi la categorii ale teatrului clasic, este afectată. Prin urmare, se ridică problema dacă eventuala aplicare în privința acestor servicii a articolului 9 alineatul (2) litera (c) prima liniuță din Directiva 77/388 și a articolului 52 litera (a) din Directiva 2006/112 ar fi în conformitate cu voința legiuitorului Uniunii astfel cum ar trebui interpretată în raport cu noua realitate tehnologică și cu obiectivele acestor dispoziții.

⁷ A se vedea în acest sens Hotărârea din 12 mai 2005, RAL (Channel Islands) și alții (C-452/03, EU:C:2005:289, punctul 32).

⁸ Desigur, la acea dată existau servicii de radio și televiziune. Acestea erau însă impozitate la locul unde furnizorul de servicii avea sediul, care de obicei coincidea cu locul difuzării programului. Abia modificarea din anul 2002 a Directivei 77/388 (a se vedea nota de subsol 3 din prezentele concluzii) prevede că locul prestării serviciilor în cadrul relațiilor transfrontaliere, este locul unde beneficiarii sunt stabiliți sau au reședința [a se vedea articolul 9 alineatul (2) litera (e) a unsprezecea liniuță și articolul 9 alineatul (4) din Directiva 77/388]. Serviciile de radiodifuziune și televiziune se limitează însă la difuzarea programului, lăsând beneficiarilor recepționarea acestuia, spre deosebire de servicii precum cele din litigiul principal, în care furnizorul de servicii asigură de asemenea recepționarea conținutului și chiar participarea activă a beneficiarilor.

18. Justificarea proiectului de directivă 2008/8/CE⁹ va reprezenta un punct de plecare bun pentru analiza obiectivelor urmărite de dispozițiile care reglementează locul de prestare a serviciilor. Această directivă introduce o reformă fundamentală în legislația Uniunii în ceea ce privește stabilirea locului de furnizare a serviciilor în scopuri de TVA.

19. În partea introductivă a acestei expuneri de motive, Comisia precizează că situația cea mai dezirabilă este aceea în care serviciile sunt impozitate în locul consumului lor efectiv. Cu toate acestea, un astfel de sistem întâmpină serioase dificultăți practice în situația furnizării de servicii transfrontaliere. Aceste dificultăți sunt relativ ușor de depășit în cazul serviciilor furnizate persoanelor impozabile. În acest scop este utilizat în special așa-numitul mecanism de taxare inversă¹⁰. Acest mecanism nu poate fi însă aplicat persoanelor neimpozabile. O alternativă ar fi obligarea prestatorilor de servicii să se înregistreze și să plătească TVA în fiecare stat membru în care furnizează servicii, însă aceasta ar constitui o povară administrativă excesivă pentru aceștia. În plus, în cazul multor servicii, locul consumului efectiv nu este locul prestării lor fizice, ci mai degrabă sediul sau reședința beneficiarului, ceea ce complică și mai mult situația, deoarece este necesar ca, de fiecare dată, furnizorul de servicii să identifice reședința beneficiarilor pentru ca facturarea de TVA să fie efectuată în acest loc¹¹. Din cauza acestor dificultăți practice, Directiva 77/388 presupune, ca regulă generală, că locul prestării de servicii este locul unde prestatorul de servicii are sediul. În cadrul acestui proiect, Comisia a propus să mențină această regulă generală pentru serviciile furnizate persoanelor neimpozabile.

20. Cu toate acestea, există excepții de la această regulă. Una dintre ele este excepția, relevantă în prezenta cauză, referitoare la activitățile culturale, de divertisment, educaționale etc. Introducerea acestei excepții a permis atingerea a două obiective.

21. În primul rând, atunci când activitatea în cauză necesita prezența simultană în același loc atât a beneficiarilor, cât și a prestatorilor de servicii (sau, după caz, a persoanelor care furnizează servicii în numele acestora), era posibil să se obțină soluția cea mai dezirabilă, sub forma impozitării serviciului la locul consumului efectiv, fără dificultăți administrative excesive. Serviciile de acest tip au un caracter punctual, în sensul că finalitatea lor economică este de obicei limitată la durata prestării serviciilor. Consumul de asemenea servicii este, așadar, imediat și se produce în locul în care acestea sunt prestate. Prin urmare, locul sediului sau al reședinței beneficiarilor este irelevant; furnizorul de servicii plătește TVA doar în locul în care serviciul este efectiv prestat.

22. În al doilea rând, astfel de servicii sunt adesea complexe, întrucât necesită o serie de servicii indirecte și suplimentare, dintre care unele pot fi furnizate direct beneficiarilor finali, iar altele, de exemplu, organizatorilor de evenimente care constituie serviciile finale. Prețul lor poate fi, deși nu în mod necesar, o componentă a prețului global al serviciului final. Ele pot fi de asemenea furnizate de diferiți prestatori de servicii¹². Aplicarea principiului general al impozitării la locul sediului prestatorului de servicii ar putea, prin urmare, să conducă la necesitatea de a declara TVA aferent serviciilor constitutive individuale în diferite state membre. Impozitarea acestor servicii la locul furnizării lor efective simplifică situația dacă acest loc coincide cu locul prestării serviciului principal sau final.

⁹ Directiva Consiliului din 12 februarie 2008 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor (JO 2008, L 44, p. 11). Expunere de motive („exposé des motifs”): COM(2003) 822 final.

¹⁰ În cadrul acestui mecanism, beneficiarul, iar nu furnizorul de servicii, percepe TVA la cota aplicabilă la locul său de stabilire, iar apoi fie obține un drept de deducere, dacă utilizează serviciile achiziționate pentru propriile activități impozabile, fie îl plătește trezoreriei statului. Se presupune de asemenea că, deoarece serviciile achiziționate de persoane impozabile sunt de obicei utilizate în scopul activității lor economice, locul sediului destinatarului este totodată locul consumului serviciului.

¹¹ Este, de exemplu, situația serviciilor continue și a serviciilor la distanță.

¹² A se vedea de exemplu Hotărârea din 26 septembrie 1996, Dudda (C-327/94, EU:C:1996:355): în aceasta era vorba despre serviciile inginerului de sunet furnizate organizatorilor de concert.

23. Cu toate acestea, aplicarea excepției menționate nu permite atingerea acestor obiective în cazul unor servicii la distanță precum cele în discuție în litigiul principal.

24. Atunci când prestarea serviciilor nu necesită prezența simultană a prestatorilor și a beneficiarilor în același loc, se ridică problema care face obiectul primei întrebări litera b), și anume determinarea locului în care serviciul este prestat efectiv. Indiferent de soluția adoptată la această problemă, obiectivele excepției în cauză nu sunt totuși atinse.

25. Dacă presupunem, după exemplul serviciilor din litigiul principal, că locul de prestare a serviciilor este locul în care modelele se produc în fața camerei, rezultatul dorit, și anume impozitarea la locul consumului, nu este atins. Drept loc al consumului ar trebui, desigur, să fie reținut locul unde se află clienții atunci când beneficiază de servicii. În plus, locul prestării serviciilor astfel definite poate, precum în speță, să nu coincidă cu locul sediului prestatorului de servicii sau chiar să se afle în întregime în afara sferei de aplicare teritoriale a sistemului comun de TVA. În consecință, nu numai că serviciul nu va fi supus impozitării la locul consumului, ceea ce constituia finalitatea acestei excepții, dar nu se va aplica nici principiul general al impozitării la locul sediului prestatorului de servicii.

26. În schimb, reținerea locului în care spectatorii se află în momentul în care beneficiază de servicii drept loc de prestare efectivă a acestor servicii ar permite impozitarea acestor servicii la locul consumului. Aceasta riscă însă să creeze dificultățile practice pe care legiuitorul Uniunii a intenționat să le evite prin introducerea principiului general al impozitării la locul sediului prestatorului de servicii și care rezultă din necesitatea de a identifica de fiecare dată locul în care clientul beneficiază de servicii și de a plăti TVA acolo.

27. În observațiile sale, guvernul neerlandez face trimitere la soluțiile care rezultă din Directiva (UE) 2017/2455¹³, care urmăresc remedierea acestor dificultăți practice. Totuși, după cum remarcă acest guvern, soluțiile respective se vor aplica unor servicii de tipul celor în discuție în litigiul principal începând din anul 2021, în condițiile în care prezenta cauză se referă situația juridică existentă în perioada 2006-2009.

28. Astfel cum reiese din cele de mai sus, aplicarea criteriului specific de determinare a locului de prestare a serviciilor prevăzut la articolul 9 alineatul (2) litera (c) prima liniuță din Directiva 77/388 și la articolul 52 litera (a) din Directiva 2006/112 în ceea ce privește servicii la distanță precum cele în discuție în litigiul principal nu ar îndeplini obiectivele urmărite de legiuitorul Uniunii prin introducerea acestor dispoziții. În schimb, în speță ar trebui deci să se aplice, în opinia noastră, principiul general al impozitării la locul sediului prestatorului de servicii.

29. Este adevărat că, în unele cazuri, aplicarea acestui principiu în privința serviciilor furnizate la distanță, în special prin internet, poate conduce la o repartizare imperfectă a competențelor fiscale între statele membre, deoarece ar putea permite separarea cu ușurință a locului de impozitare a serviciilor de locul consumului (deși se pare că nu aceasta este situația în speță). Cu toate acestea, potrivit expunerii de motive a proiectului de Directivă 2008/8, legiuitorul UE a fost conștient de această problemă chiar în timpul elaborării directivei menționate, însă a decis să amâne soluția în ceea ce privește serviciile furnizate unor persoane neimpozabile pe teritoriul Uniunii până la intrarea în vigoare a soluțiilor menționate la punctul 27 de mai sus.

30. Teza conform căreia scopul dispozițiilor prevăzute la articolul 9 alineatul (2) litera (c) prima liniuță din Directiva 77/388 și la articolul 52 litera (a) din Directiva 2006/112 era stabilirea locului de prestare a serviciilor care impun prezența simultană a prestatorilor de servicii și a beneficiarilor pare a fi susținută și de formularea actuală a dispozițiilor relevante.

¹³ Directiva Consiliului din 5 decembrie 2017 de modificare a Directivei 2006/112/CE și a Directivei 2009/132/CE în ceea ce privește anumite obligații privind taxa pe valoarea adăugată pentru prestările de servicii și vânzările de bunuri la distanță (JO 2017, L 348, p. 7).

31. În versiunea actuală a Directivei 2006/112¹⁴, această reglementare figurează la articolul 53 și la articolul 54 alineatul (1). Potrivit articolului 53 din directivă, referitor la serviciile prestate persoanelor impozabile, „[l]ocul de prestare a serviciilor legate de acordarea accesului la *evenimente* culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau alte evenimente similare, *cum ar fi târgurile și expozițiile*, precum și a serviciilor auxiliare legate de acordarea acestui acces, prestate unei persoane impozabile, este locul în care respectivele *evenimente* se desfășoară efectiv”¹⁵. Prin urmare, această dispoziție nu se referă la orice servicii culturale, de divertisment etc., ci la servicii sub forma unor evenimente, cum ar fi târgurile și expozițiile, deci cele care necesită prezența beneficiarilor la locul prestării serviciilor.

32. Este adevărat că articolul 54 alineatul (1) din Directiva 2006/112, care se referă la prestarea acelorași servicii unor persoane neimpozabile, nu utilizează cuvântul „eveniment”¹⁶. Această prevedere precizează însă, în mod similar articolului 53 din directiva menționată, că vizează activități „cum ar fi târgurile și expozițiile” și, prin urmare, și activități care necesită prezența beneficiarilor la locul prestării serviciilor.

33. În opinia noastră, diferența dintre modul de redactare a acestor dispoziții rezultă din faptul că actualul articol 53 din Directiva 2006/112 determină locul prestării unei categorii foarte restrânse de servicii, și anume servicii constând în furnizarea accesului la diverse tipuri de evenimente și servicii strict legate de acestea. Taxa de intrare pentru astfel de evenimente este plătită de obicei prin achiziționarea de bilete. Vânzarea acestor bilete are de regulă un caracter de masă și este adesea efectuată prin intermediari, ceea ce face dificil, dacă nu imposibil, să se facă distincția între cumpărătorii care sunt persoane impozabile în scopuri de TVA și cumpărătorii care nu sunt persoane impozabile în scopuri de TVA. Din acest motiv, legiuitorul a echivalat locul prestării serviciilor legate de accesul la astfel de evenimente furnizate persoanelor impozabile și persoanelor neimpozabile în scopuri de TVA, pentru a evita dificultățile legate de impozitarea acestor servicii. În schimb, locul furnizării de servicii suplimentare legate de activitățile culturale, de divertisment etc. variază în funcție de statutul beneficiarului: în cazul serviciilor furnizate persoanelor neimpozabile, acest loc este în continuare locul prestării efective a serviciului în temeiul actualului articol 54 alineatul (1) din Directiva 2006/112, în timp ce, în cazul serviciilor furnizate persoanelor impozabile, acest loc este locul sediului beneficiarului sau locul de desfășurare a activității beneficiarului, în conformitate cu noua regulă generală care figurează la actualul articol 44 din Directiva 2006/112. Din acest motiv, de exemplu, locul furnizării unor servicii de inginerie sonoră, precum în cazul Dudda¹⁷, ar fi, în conformitate cu reglementările actuale, locul sediului organizatorului concertelor, iar nu locul unde a avut loc concertul.

34. În opinia noastră, aceasta nu schimbă faptul că ambele reglementări menționate mai sus se referă la același tip de servicii, și anume servicii „cum ar fi târgurile și expozițiile”, respectiv cele care necesită prezența fizică a beneficiarilor la locul prestării serviciilor. Domeniul de aplicare al actualului articol 54 alineatul (1) din Directiva 2006/112 nu este mai extins decât domeniul de aplicare al articolului 53, în ceea ce privește categoriile de activități vizate de acesta. Articolul 53 exclude din domeniul de aplicare al normei precedente numai serviciile prestate persoanelor impozabile care nu implică în mod direct acordarea accesului la evenimente culturale, de divertisment etc. Totuși, în afară de această excludere, este vorba despre aceleași servicii prevăzute la articolul 9 alineatul (2) litera (c) prima liniuță din Directiva 77/388 și la articolul 52 litera (a) din Directiva 2006/112, în versiunea aplicabilă în litigiul principal. Serviciile la distanță nu sunt acoperite de aceste dispoziții.

¹⁴ În versiunea în vigoare de la 1 ianuarie 2011, în conformitate cu articolul 3 din Directiva 2008/8.

¹⁵ Sublinierea noastră.

¹⁶ Potrivit acestei prevederi, „[l]ocul de prestare a serviciilor principale și auxiliare legate de activități culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau de alte activități similare, cum ar fi târgurile și expozițiile, inclusiv serviciile prestate de organizatorii acestor activități, este locul în care respectivele activități se desfășoară efectiv”.

¹⁷ Hotărârea din 26 septembrie 1996, Dudda (C-327/94, EU:C:1996:355).

35. Prin urmare, propunem Curții să răspundă la prima întrebare litera a) că articolul 9 alineatul (2) litera (c) din Directiva 77/388 și articolul 52 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că serviciile care constau în organizarea și furnizarea de reprezentatii interactive cu caracter erotic cu transmisie în timp real prin internet nu constituie servicii de divertisment în sensul acestor dispoziții.

Prima întrebare preliminară litera b)

36. Răspunsul pe care îl propunem la prima întrebare litera a) face irelevantă litera b) a acestei întrebări. Pentru cazul în care însă Curtea nu va accepta propunerea noastră de răspuns la prima întrebare litera a), procedăm în continuare la o analiză a literei b) a acestei întrebări.

37. Prin intermediul primei întrebări litera b), instanța de trimitere urmărește să afle dacă, în cazul unor servicii prestate la distanță precum reprezentațiile erotice interactive cu transmisie în timp real pe internet, în discuție în litigiul principal, prin „locul în care aceste servicii sunt efectiv prestate” în sensul articolului 9 alineatul (2) litera (c) din Directiva 77/388 sau „locul unde serviciile sunt efectiv prestate” în sensul articolului 52 litera (a) din Directiva 2006/112, trebuie să se înțeleagă locul în care modelele se află fizic în timpul reprezentației sau locul în care utilizatorii beneficiază de aceste servicii.

38. De la bun început, subliniem că, în opinia noastră, orice divergențe de redactare care ar putea exista în diferitele versiuni lingvistice ale celor două directive între formularea articolului 9 alineatul (2) litera (c) din Directiva 77/388 și formularea articolului 52 litera (a) din Directiva 2006/112 – divergențe pe care le menționează și instanța de trimitere în legătură cu versiunea neerlandeză – nu modifică înțelesul acestor dispoziții. Prin urmare, aceste două dispoziții trebuie interpretate în același mod.

39. Guvernele francez și neerlandez propun să se răspundă la această întrebare în sensul că locul în care serviciile respective sunt prestate efectiv este locul în care utilizatorii beneficiază de aceste servicii, și anume, în acest caz, în principiu, teritoriul Țărilor de Jos.

40. Comisia consideră totuși că această abordare este dictată de rezultatul pe care îl urmărește, și anume impozitarea serviciului în cauză în Țările de Jos, și nu decurge din modul de redactare a dispozițiilor analizate. Comisia împărtășește opinia potrivit căreia ar fi rațional să se impoziteze aceste servicii în Țările de Jos, însă, cu toate acestea, recunoaște că – *dura lex sed lex* – textul dispozițiilor relevante indică locul unde se află modelele, în acest caz Filipine.

41. Această dilemă ilustrează perfect dificultățile pe care le implică încercarea de a aplica dispozițiile în discuție unor situații pentru care nu au fost concepute, și anume unor servicii furnizate la distanță. Spre deosebire de serviciile care necesită prezența simultană a prestatorilor și a beneficiarilor același loc, în cazul serviciilor prestate la distanță, prin definiție, nu există un loc unic care să poată fi considerat în mod clar și neechivoc ca fiind locul prestării serviciilor. Esența acestor servicii constă în faptul că acestea sunt furnizate în cel puțin două locuri, mai exact dintr-un loc *în* altul.

42. Cu toate acestea, pentru a rezolva această dilemă, ni se pare necesar să se răspundă la două întrebări: cine este în acest caz prestatorul de servicii și în ce constă efectiv serviciul.

43. În ceea ce privește prima întrebare, din informațiile cuprinse în cererea de decizie preliminară rezultă în mod clar că modelele sunt angajate de L.W. Geelen. Deși instanța de trimitere nu precizează natura exactă a acestei încadrări în muncă, se poate presupune în mod rezonabil, în opinia noastră, că modelele nu oferă servicii direct clienților L.W. Geelen. Prin urmare, Geelen este

prestatorul de servicii care percepe un preț pentru serviciul său¹⁸, iar impozitarea serviciului pe care îl furnizează este obiectul acțiunii principale.

44. Acest serviciu a fost identificat în cererea de decizie preliminară ca fiind furnizarea de reprezentații erotice interactive cu transmisie în timp real prin internet. Două elemente par a fi esențiale pentru serviciul astfel definit: reprezentațiile erotice ca atare (și anume prestațiile modelelor) și transmiterea lor prin internet, împreună cu furnizarea unei comunicări interactive.

45. Aceste două elemente constituie un serviciu indivizibil. L. W. Geelen nu oferă numai reprezentațiile modelelor, întrucât un astfel de serviciu nu ar avea nicio valoare pentru clienții săi, având în vedere că aceștia din urmă sunt situați în Țările de Jos, iar modelele, în Filipine. El nu se limitează nici la intermedierea transmiterii reprezentațiilor, deoarece organizează reprezentațiile modelelor, le furnizează echipamentul necesar și, după cum se poate presupune, le plătește remunerația.

46. Ambele elemente sunt la fel de importante, având în vedere că, în lipsa oricăruia dintre ele, serviciul nu ar avea sens economic și, în orice caz, ar constitui un serviciu complet diferit.

47. Revenind la analiza dispozițiilor în discuție în prezenta cauză, trebuie remarcat faptul că ele se referă la servicii în domeniul *activităților* culturale, de divertisment etc. Ca loc de prestare a acestor servicii, dispozițiile menționate nu indică însă locul desfășurării acestor activități, ci locul prestării *serviciilor*. Locul desfășurării activității care face obiectul serviciului, în speță a activității de divertisment constând în reprezentații ale modelelor, nu este suficient pentru a determina locul prestării serviciului dacă alte elemente la fel de importante ale serviciului sunt furnizate în altă parte.

48. Prin urmare, nu împărtășim teza Comisiei potrivit căreia locul desfășurării reprezentației modelelor ar trebui considerat locul prestării serviciilor în cauză în litigiul principal. Această teză ignoră complet faptul că sensul economic al acestui serviciu pentru clienți constă în posibilitatea de a beneficia de acesta într-un loc ales de ei, în special la locul de reședință, și că, din acest punct de vedere, asigurarea transmiterii reprezentației este un element al serviciului la fel de important precum reprezentațiile modelelor.

49. Cu toate acestea, este dificil să se admită – astfel cum doresc guvernele neerlandez și francez – că locul în care destinatarii serviciilor beneficiază de servicii este locul în care serviciile sunt prestate efectiv, deoarece nicio activitate care constituie aceste servicii nu este prestată efectiv în acest loc.

50. Așadar, dacă ne întrebăm care este locul prestării efective a serviciului, pe de o parte, în organizarea reprezentațiilor modelelor în cadrul sesiunilor erotice și, pe de altă parte, în asigurarea recepționării acestor reprezentații oriunde prin internet și a comunicării interactive cu modelele, răspunsul este că acest loc este locul de desfășurare a activității prestatorului de servicii, și anume L. W. Geelen. Aici se concentrează toate activitățile, desfășurate la distanță, necesare furnizării acestor servicii.

51. Prin urmare, considerăm că, în cazul serviciilor prestate la distanță, și anume cele care nu impun prezența beneficiarului serviciului în locul desfășurării efective a activităților care constituie serviciul, locul în care serviciul este prestat efectiv, în sensul articolului 9 alineatul (2) litera (c) din Directiva 77/388 și al articolului 52 litera (a) din Directiva 2006/112, trebuie considerat ca fiind locul de desfășurare a activității prestatorului de servicii. Subliniem totodată că este vorba despre locul de desfășurare a activității prestatorului de servicii, iar nu a persoanelor angajate eventual de acesta pentru a realiza activitățile specifice care constituie serviciul.

¹⁸ Prin intermediul, se pare, al furnizorilor de servicii de acces la internet.

52. Nu este greu de observat că o astfel de concluzie pune sub semnul întrebării sensul aplicării la acest tip de servicii a excepției prevăzute la articolul 9 alineatul (2) litera (c) din Directiva 77/388 și la articolul 52 litera (a) din Directiva 2006/112, întrucât conduce în practică la același rezultat precum aplicarea regulii generale a impozitării la locul sediului prestatorului de servicii. Aceasta rezultă însă din neaplicarea acestor dispoziții la serviciile de la distanță, pe care am încercat să o demonstrăm în analiza primei întrebări litera a).

53. Interpretarea de mai sus nu conduce în mod automat la impozitarea la locul consumului, întrucât acest loc, în cazul serviciilor la distanță, poate fi diferit de locul de desfășurare a activității prestatorului de servicii. Cu toate acestea, astfel cum am arătat în partea din prezentele concluzii consacrată răspunsului la prima întrebare litera a), în ceea ce privește serviciile furnizate persoanelor neimpozabile, legiuitorul Uniunii a considerat că prevenirea dificultăților și a sarcinilor administrative ale persoanelor impozabile este mai importantă decât impozitarea acestor servicii la locul consumului¹⁹. Soluția pe care o propunem evită aceste dificultăți și sarcini, spre deosebire de soluția propusă de guvernele neerlandez și francez²⁰.

54. În lumina celor de mai sus, în cazul în care Curtea nu acceptă propunerea noastră de răspuns la prima întrebare litera a), propunem să se răspundă la prima întrebare litera b) că articolul 9 alineatul (2) litera (c) din Directiva 77/388 și articolul 52 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că, în cazul serviciilor la distanță, și anume cele care nu necesită prezența beneficiarului serviciului în locul desfășurării efective a activităților care constituie serviciul, locul în care serviciul este prestat efectiv, în sensul acestor dispoziții, trebuie să fie considerat locul de desfășurare a activității prestatorului de servicii.

Cea de a doua și cea de a treia întrebare preliminară

55. Prin intermediul celei de a doua și al celei de a treia întrebări, instanța de trimitere urmărește să stabilească dacă serviciile precum cele în discuție în litigiul principal pot fi considerate servicii prestate pe cale electronică în sensul articolului 9 alineatul (2) litera (e) ultima liniuță din Directiva 77/388 și al articolului 56 alineatul (1) litera (k) din Directiva 2006/112 și, în situația unui răspuns afirmativ, care este modul în care trebuie să se determine locul prestării acestor servicii în cazul în care această calificare coincide cu calificarea acelorași servicii ca fiind supuse prevederilor articolului 9 alineatul (2) litera (c) din Directiva 77/388 și ale articolului 52 litera (a) din Directiva 2006/112.

56. Cu toate acestea, trebuie remarcat că articolul 9 alineatul (2) litera (e) din Directiva 77/388 reglementează modul de determinare a locului de prestare a serviciilor prevăzute de această dispoziție, furnizate „unor clienți stabiliți în afara Comunității sau unor persoane impozabile stabilite în Comunitate, dar într-o țară diferită de cea a prestatorului”. Articolul 9 alineatul (2) litera (f) din această directivă reglementează în continuare modul de determinare a locului de prestare a serviciilor menționate la litera (e) ultima liniuță din dispoziția menționată (și anume serviciile furnizate pe cale electronică), „furnizate unor persoane neimpozabile care sunt stabilite, au domiciliul stabil sau reședința obișnuită într-un stat membru, de către o persoană impozabilă care își are sediul activității sale economice sau are un sediu fix de unde furnizează serviciile în afara Comunității sau, în absența unui astfel de sediu sau sediu fix, are domiciliul stabil sau reședința obișnuită în afara Comunității”.

57. Același domeniu de aplicare îl au deopotrivă articolul 56 alineatul (1) și articolul 57 alineatul (1) din Directiva 2006/112.

¹⁹ A se vedea punctul 19 din prezentele concluzii.

²⁰ În litigiul principal se pare că, pentru a beneficia de serviciile furnizate de L. W. Geelen, era necesară deschiderea unui cont la un furnizor de servicii internet cu care L. W. Geelen încheiase un contract în acest sens, astfel încât controla domeniul de aplicare teritorial al serviciilor sale. În general însă, serviciile furnizate la distanță, în special prin internet, pot fi utilizate fără limite geografice. Prin urmare, recunoașterea drept loc de prestare a serviciilor și deci drept loc de impozitare a locului în care clientul beneficiază de acestea ar putea provoca dificultăți considerabile prestatorilor de servicii, având în vedere multitudinea locurilor de impozitare.

58. Prin urmare, aceste reguli se aplică: „exportului de servicii”, și anume prestării de servicii către destinatari stabiliți sau care au reședința în afara Uniunii, furnizării transfrontaliere de servicii către persoane impozabile din Uniune și „importului de servicii”, furnizate unei persoane neimpozabile de către persoane impozabile care au sediul sau reședința în afara Uniunii.

59. Or, litigiul principal se referă la furnizarea de servicii către persoane neimpozabile rezidente în Țările de Jos de către o persoană impozabilă cu reședința de asemenea în Țările de Jos. Nici un element din cererea de decizie preliminară nu indică faptul că L.W. Geelen ar avea un sediu permanent în afara teritoriului Uniunii Europene, că ar exporta servicii sau că ar furniza serviciile (în discuție în litigiul principal) unor persoane impozabile într-un cadru transfrontalier. În special, faptul că modelele se află în afara Uniunii (în Filipine) nu înseamnă că este vorba în speță despre un import de servicii, întrucât prestatorul de servicii este L.W. Geelen²¹.

60. Prin urmare, serviciile oferite de L.W. Geelen nu intră sub incidența prevederilor articolului 9 alineatul (2) literele (e) și (f) din Directiva 77/388 sau ale articolului 56 alineatul (1) și ale articolului 57 alineatul (1) din Directiva 2006/112. Eventuala calificare a acestor servicii ca servicii prestate pe cale electronică este, prin urmare, irelevantă. În concluzie, nu este necesar să se răspundă la cea de a doua și la cea de a treia întrebare.

61. Este adevărat că actualul articol 58 litera (c) din Directiva 2006/112 reglementează în mod specific toate serviciile prestate pe cale electronică persoanelor neimpozabile, inclusiv serviciile prestate pe teritoriul unui singur stat membru. Reglementarea menționată nu se aplică însă faptelor din litigiul principal. În cadrul acestei proceduri este aplicabil cadrul juridic discutat la punctele de mai sus.

Concluzii

62. Având în vedere toate considerațiile de mai sus, propunem următorul răspuns la întrebările adresate de Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos):

„Articolul 9 alineatul (2) litera (c) din A șasea directivă a Consiliului 77/388/CEE din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2002/38/CE a Consiliului la 7 mai 2002, și articolul 52 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în versiunea aplicabilă până la 31 decembrie 2009, trebuie interpretate în sensul că serviciile care constau în organizarea și furnizarea de reprezentății erotice interactive cu transmisie în timp real prin internet nu constituie servicii de divertisment în sensul acestor dispoziții.”

²¹ A se vedea punctul 43 din prezentele concluzii.