

62017CJ0568

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

8. svibnja 2019. (*1)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Šesta direktiva 77/388/EEZ – članak 9. stavak 2. točke (c) i (e) – Direktiva 2006/112/EZ – članak 52. točka (a) – članak 56. stavak 1. točka (k) – Isporuka usluga – Mjesto oporezivih transakcija – Poveznica radi oporezivanja – Interaktivne erotske izvedbe koje se snimaju i emitiraju uživo putem interneta – Zabavne aktivnosti – Pojam – Mjesto gdje se usluge fizički izvršavaju”

U predmetu C-568/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske), odlukom od 22. rujna 2017., koju je Sud zaprimio 27. rujna 2017., u postupku

Staatssecretaris van Financiën

protiv

L. W. Geelen,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: R. Silva de Lapuerta, potpredsjednica Suda, u svojstvu predsjednice prvog vijeća, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan (izvjestitelj) i C. G. Fernlund, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: M. Ferreira, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 19. rujna 2018.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

—

za nizozemsku vladu, C. S. Schillemans, M. Bulterman i J. M. Hoogveld, u svojstvu agenata,

—

za francusku vladu, D. Colas, E. de Moustier i A. Alidière, u svojstvu agenata,

—

za Europsku komisiju, R. Troosters i R. Lyal, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 12. veljače 2019.,

donosi sljedeću

Presudu

1

Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 9. stavka 2. točke (c) prve alineje i točke (e) dvanaeste alineje Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145., str. 1.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2002/38/EZ od 7. svibnja 2002. (SL 2002., L 128., str. 41.; u daljnjem tekstu: Šesta direktiva), članka 52. točke (a) i članka 56. stavka 1. točke (k) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), kao i članka 11. Uredbe Vijeća (EZ) br. 1777/2005 od 17. listopada 2005. o određivanju provedbenih mjera za Direktivu 77/388 (SL 2005., L 288, str. 1.).

2

Zahtjev je upućen u okviru spora između Staatssecretaris van Financiën (državni tajnik za financije, Nizozemska) i L. W. Geelena o plaćanju poreza na dodanu vrijednost (PDV) na isporuku interaktivnih erotskih izvedbi koje se snimaju i emitiraju uživo putem interneta.

Pravni okvir

Pravo Unije

Šesta direktiva

3

U skladu sa sedmom uvodnom izjavom Šeste direktive:

„Budući da je utvrđivanje mjesta oporezivih transakcija rezultiralo sukobom nadležnosti među državama članicama, posebno u vezi s isporukom robe s montažom i pružanjem usluga; iako bi u načelu mjesto pružanja usluga trebalo biti mjesto gdje pružatelj usluga ima sjedište svojeg poslovanja, međutim, valja utvrditi to mjesto u zemlji kupca, posebice za određene isporuke usluga između poreznih obveznika gdje je trošak usluga uključen u cijenu robe”.

4

U glavi VI. te direktive, naslovljenoj „Mjesto oporezivih transakcija”, njezin članak 9. naslovljen „Pružanje usluga”, glasio je kako slijedi:

„1. Mjestom pružanja usluga smatra se mjesto gdje dobavljač ima sjedište poslovne aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu iz koje se obavlja isporuka usluga, ili, u odsustvu takvog mjesta poslovanja ili stalne poslovne jedinice, mjesto njegova stalnog prebivališta ili mjesto njegova uobičajenog boravišta.

2. Međutim:

[...]

c)

mjestom isporuke usluga koje se odnose na:

—

kulturne, umjetničke, sportske, znanstvene, obrazovne, zabavne ili slične aktivnosti, uključujući aktivnosti organizatora takvih aktivnosti i, prema potrebi, pomoćne usluge,

[...]

smatra se mjesto gdje se te usluge fizički izvršavaju;

[...]

e)

mjesto isporuke sljedećih usluga kupcima s poslovnim nastanom izvan Zajednice ili poreznim obveznicima s poslovnim nastanom u Zajednici, ali ne u istoj zemlji u kojoj je i pružatelj usluga, je mjesto gdje kupac ima sjedište poslovne aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu za koju se isporuka izvršava ili, u odsustvu takvog mjesta, mjesto njegova stalnog prebivališta ili mjesto njegova uobičajenog boravišta:

[...]

—

elektronički isporučene usluge, među ostalim, one iz Priloga L;

[...]”

Uredba br. 1777/2005

5

Članak 11. stavak 1. Uredbe br. 1777/2005 glasio je:

„Usluge isporučene elektroničkim putem u smislu članka 9. stavka 2. točke (e) dvanaeste alineje i Priloga L [Šeste direktive] obuhvaćaju usluge koje su isporučene putem interneta ili putem elektroničke mreže, a čija priroda omogućava da se u velikoj mjeri obavljaju automatizirano i s minimalnim ljudskim sudjelovanjem, te u odsutnosti informacijske tehnologije ne bi mogle opstati.”

Direktiva o PDV-u

6

Šesta direktiva stavljena je 1. siječnja 2007. izvan snage i zamijenjena Direktivom o PDV-u.

7

Članak 43. Direktive o PDV-u, koji se nalazi u odjeljku 1. te direktive naslovljenom „Općenito pravilo”, koji potpada pod poglavlje 3. naslovljeno „Mjesto isporuke usluga” u okviru glave V. koja se odnosi na mjesto oporezivih transakcija, glasi kako slijedi:

„Mjestom isporuke usluga smatra se mjesto gdje dobavljač ima sjedište poslovne aktivnosti ili

stalnu poslovnu jedinicu iz koje se obavlja isporuka usluga, ili, u odsustvu takvog mjesta poslovanja ili stalne poslovne jedinice, mjesto njegova stalnog prebivališta ili mjesto njegova uobičajenog boravišta.”

8

Članak 52. točka (a) te direktive, koji se nalazi u odjeljku 2. navedenog poglavlja 3. naslovljen je „Posebne odredbe” i propisuje:

„Mjesto isporuke sljedećih usluga je mjesto gdje se usluge fizički izvršavaju:

a)

kulturne, umjetničke, sportske, znanstvene, obrazovne, zabavne ili slične aktivnosti, uključujući aktivnosti organizatora takvih aktivnosti i, prema potrebi, pomoćne usluge.”

9

U tom odjeljku 2. nalazi se članak 56. stavak 1. navedene direktive koji propisuje:

„Mjesto isporuke sljedećih usluga kupcima s poslovnim nastanom izvan Zajednice ili poreznim obveznicima s poslovnim nastanom u Zajednici ali ne u istoj zemlji u kojoj je i dobavljač, je mjesto gdje kupac ima sjedište poslovne aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu za koju se isporuka izvršava ili, u odsustvu takvog mjesta, mjesto njegova stalnog prebivališta ili mjesto njegova uobičajenog boravišta;

[...]

k)

elektronički isporučene usluge, poput onih iz Priloga II.”

Nizozemsko pravo

10

Člankom 6. stavkom 1., stavkom 2. točkom (c) prvom alinejom i točkom (d) desetoj alinejom Wet op de omzetbelasting 1968 (Zakon o porezu na promet iz 1968.) u verziji koja se primjenjuje na razdoblje od 1. siječnja 2006. do 31. prosinca 2009., prenesen je u nizozemsko pravo članak 9. stavak 1., stavak 2. točka (c) prva alineja i točka (e) dvanaesta alineja Šeste direktive, kao i članak 43., članak 52. točka (a) i članak 56. stavak 1. točka (k) Direktive o PDV-u.

Glavni postupak i prethodna pitanja

11

L. W. Geelen, registriran u Nizozemskoj kao obveznik PDV-a, isporučuje naplatne usluge koje se sastoje od nuženja interaktivnih erotskih izvedbi koje se snimaju uživo i emitiraju putem interneta. Tijekom trajanja tih izvedbi modeli koji se snimaju nalaze se na Filipinima i rade za L. W. Geelena. Potonji im pruža opremu i softver potreban za emitiranje navedenih izvedbi putem interneta. Za pristup izvedbama o kojima je riječ u glavnom postupku klijenti L. W. Geelena moraju otvoriti korisnički račun kod jednog od pružatelja internetskih usluga. Ti pružatelji usluga klijentima naplaćuju naknadu, a dio te naknade isplaćuju L. W. Geelenu. Navedene izvedbe su interaktivne, što znači da svaki klijent može komunicirati s modelima i davati im upute. Istu izvedbu uživo može pratiti više klijenata istodobno.

12

L. W. Geelen nije podnosio prijave PDV-a za isporuku tih usluga i nizozemska porezna uprava izdala mu je rješenje za plaćanje poreza za razdoblje od 1. lipnja 2006. do 31. prosinca 2009. smatrajući da te usluge podliježu PDV-u u Nizozemskoj.

13

Rechtbank Zeeland-West-Brabant (Sud za Zeeland-Zapadni Brabant, Nizozemska) odbio je tužbu koju je protiv tog rješenja za plaćanje poreza podnio L. W. Geelen.

14

Presudom od 30. srpnja 2015. Gerechtshof's -Hertogenbosch (Žalbeni sud u Bois-le-Duc, Nizozemska) poništio je navedeno rješenje s obrazloženjem da je predmetna isporuka usluga u biti zabavna aktivnost za koju valja smatrati da je fizički izvršavaju modeli na Filipinima.

15

Državni tajnik za financije podnio je žalbu u kasacijskom postupku protiv te presude Hoge Raadu der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske), ističući da je mjesto isporuke usluga ono u kojem se klijenti nalaze u trenutku kada im je usluga isporučena, a to je mjesto u ovom slučaju Nizozemska.

16

Sud koji je uputio zahtjev smatra da ispitivanje ove žalbe zahtijeva, kao prvo, ispitivanje predstavlja li isporuka usluga o kojima je riječ „zabavnu aktivnost” u smislu članka 9. stavka 2. točke (c) prve alineje Šeste direktive i članka 52. točke (a) Direktive o PDV-u. To znači da predmetne izvedbe imaju jasan cilj – zabavu klijenata, i da su različiti troškovi isporuke tih usluga uključeni u cijenu plaćenu za pristup tim izvedbama. Doista, zakonodavac Unije upravo je usvojio poseban sustav predviđen tim odredbama za tu vrstu isporuke složenih usluga. Međutim, može se zaključiti iz presuda od 9. ožujka 2006. Gillan Beach (C-114/05, EU:C:2006:169) i od 27. listopada 2011. Inter-Mark Group (C-530/09, EU:C:2011:697) da se predmetna aktivnost mora izvršavati tijekom određenog razdoblja na jednom mjestu na kojem se dobavlja i potrošač usluga fizički susreću. Međutim, postavlja se pitanje nameće li se i dalje taj zahtjev s obzirom na to da je razvitak interneta omogućio isporuku usluga koje nisu ograničene određenim fizičkim mjestom.

17

Nadalje, u slučaju da isporuka usluga o kojima je riječ u glavnom postupku predstavlja „zabavnu aktivnost” u smislu navedenih odredaba, taj sud smatra da je nužno utvrditi mjesto gdje se te usluge „fizički izvršavaju” u smislu tih odredaba. Prema tom sudu, ako to mjesto može biti mjesto gdje se nalaze modeli, moglo bi se također smatrati da ono može biti i mjesto u kojem klijent

konzumira zabavnu aktivnost, tj. ono mjesto u kojem je pristupio izvedbi. U predmetu u glavnom postupku svi klijenti nalaze se u Nizozemskoj. Međutim, budući da se ti klijenti teoretski mogu nalaziti na bilo kojem mjestu postavlja se pitanje nudi li poveznica s mjestom iz kojega klijenti pristupaju internetu praktično primjenjivo pravilo i razumno rješenje s poreznog stajališta.

18

Nadalje, taj sud se pita može li se također uzeti u obzir poseban sustav koji se primjenjuje na elektronički isporužene usluge predviđen člankom 9. stavkom 2. točkom (e) dvanaestom alinejom Šeste direktive i člankom 56. stavkom 1. točke (k) Direktive o PDV-u. U tom pogledu, može se zaključiti iz članka 11. stavka 1. Uredbe br. 1777/2005 da samo transakcije koje zahtijevaju minimalno povjekovo sudjelovanje i koje se ne mogu izvršiti bez informacijskih tehnologija ulaze u tu kategoriju usluga. Iz toga slijedi da isporuka usluga o kojima je riječ u glavnom postupku ne predstavlja uslugu koja je elektronički isporužena, s obzirom na to da izvedbe, zbog njihova emitiranja uživo i interaktivnosti, zahtijevaju ljudsku intervenciju i uporabu interneta.

19

Naposljetku, u slučaju da su te isporuke usluga obuhvaćene dvama prethodno navedenim sustavima, valja utvrditi koji od njih se treba primijeniti kada oni dovode do primjene poveznica koje određuju različita mjesta oporezivanja. Prema sudu koji je uputio zahtjev, iako se čini da iz presude od 6. ožujka 1997. Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, EU:C:1997:105) proizlazi da je odlučujući redoslijed nabiranja iz članka 9. stavka 2. Šeste direktive, to se ne može sa sigurnošću zaključiti, s obzirom na to da isporuka usluga o kojima je riječ u predmetu povodom kojeg se donosi ova presuda ne ulazi ni u jedan od slučajeva navedenih u toj odredbi.

20

U tim je okolnostima Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1.

a)

Treba li članak 9. stavak 2. točka (c) prvu alineju Šeste direktive [...] i članak 52. točka (a) [...] Direktive [o PDV-u] tumačiti na način da u njega ulazi i stavljanje na raspolaganje interaktivnih erotskih izvedbi koje se snimaju i emitiraju uživo putem interneta uz naknadu?

b)

U slučaju potvrdnog odgovora [na pitanje 1.a], treba li dio rečenice „mjesto gdje se usluge fizički izvršavaju” u članku 9. stavku 2. točki (c) Šeste direktive, odnosno na početku članka 52. Direktive [o PDV-u] tumačiti na način da je mjerodavno mjesto gdje modeli nastupaju pred web-kamerom ili na način da je mjerodavno mjesto gdje [klijenti] gledaju slike, ili u obzir dolazi i neko drugo mjesto?

2.

Treba li članak 9. stavak 2. točka (e) dvanaestu alineju Šeste direktive i članak 56. stavak 1. točka (k) Direktive [o PDV-u] u vezi s člankom 11. Uredbe [br. 1777/2005] tumačiti na način da se stavljanje na raspolaganje interaktivnih erotskih izvedbi koje se snimaju i emitiraju uživo putem interneta uz naknadu može smatrati „elektronički isporuženom uslugom”?

3.

U služaju potvrdnog odgovora [na pitanje 1.a] i na [drugo pitanje] i u služaju da odreživanje mjesta isporuke usluge na temelju relevantnih odredbi direktive dovodi do razližitih zaključaka, kako treba odrediti mjesto isporuke usluge?”

Prethodna pitanja

Prvo pitanje

21

Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 9. stavak 2. točku (c), prvu alineju Šeste direktive i članak 52. točku (a) Direktive o PDV-u tumačiti na način da isporuka usluga, poput onih u glavnom postupku, koje se sastoje od nuženja interaktivnih erotskih izvedbi koje se snimaju i emitiraju uživo putem interneta, predstavlja „zabavnu aktivnost” u smislu tih odredaba, i u služaju potvrdnog odgovora, koje mjesto treba smatrati mjestom u kojem je takva usluga „fizički izvršena” u smislu tih odredaba.

22

Budući da se to pitanje postavilo u okviru rješenja za plažanje poreza za razdoblje od 1. lipnja 2006. do 31. prosinca 2009., u sporu poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, primjenjivat će se *ratione temporis* i odredbe Šeste direktive, kao i odredbe Direktive o PDV-u.

23

Valja podsjetiti da članak 9. Šeste direktive sadržava pravila kojima se određuje mjesto poveznice u svrhu oporezivanja isporuke usluga. Dok stavak 1. tog članka propisuje opće pravilo za to pitanje, stavak 2. navedenog članka navodi niz posebnih poveznica. Cilj je tih odredaba, s jedne strane, izbjeći sukob nadležnosti koji može dovesti do dvostrukog oporezivanja, i s druge strane, do neoporezivanja prihoda (presuda od 26. rujna 1996., Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, t. 20.; od 9. ožujka 2006., Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, t. 14.; od 6. studenoga 2008., Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, t. 24., i od 3. rujna 2009., RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, t. 20.).

24

Kao što to proizlazi iz ustaljene sudske prakse, stavak 2. članka 9. Šeste direktive nije subordiniran stavku 1. tog članka. U svakoj pojedinoj situaciji valja se upitati ulazi li ona u jedan od slučajeva navedenih u članku 9. stavku 2. te direktive. U služaju niježnog odgovora, navedena situacija bit će obuhvaćena člankom 9. stavkom 1. te direktive (presude od 12. svibnja 2005., RAL (Channel Islands) i dr., C-452/03, EU:C:2005:289, t. 24.; i od 9. ožujka 2006., Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, t. 15., kao i od 6. studenoga 2008., Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, t. 25.).

25

Iz toga slijedi da se odredbe članka 9. stavka 2. Šeste direktive trebaju tumačiti usko, a ne na način da predstavljaju iznimku od općeg pravila (presuda od 27. listopada 2005., Levob Verzekeringen i OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, t. 34).

¶lanak 9. stavak 2. to?ka (c) prva alineja Šeste direktive odre?uje mjesto isporuke usluga koje imaju za cilj, me?u ostalim, „zabavne ili sli?ne aktivnosti”, uklju?uju?i, prema potrebi, pružanje pomo?nih usluga, u mjestu gdje se usluge fizi?ki izvršavaju. Naime, prema mišljenju zakonodavca Unije, ako dobavlja? svoje usluge isporu?uje u onoj državi u kojoj se te usluge fizi?ki izvršavaju, i ako organizator aktivnosti u istoj državi napla?uje porez na dodanu vrijednost koji treba snositi krajnji potroša?, porez na dodanu vrijednost – ?ija su osnovica za razrezivanje sve te usluge ?iji troškovi ulaze u cijenu koju za cijelu uslugu pla?a kona?ni potroša? – treba se platiti toj državi, bez obzira na mjesto u kojoj dobavlja? ima sjedište poslovne aktivnosti (vidjeti u tom smislu presude od 26. rujna 1996., Dudda, C?327/94, EU:C:1996:355, t. 24., i od 9. ožujka 2006., Gillan Beach, C?114/05, EU:C:2006:169, t. 18. i 22.).

Stavak 1. ¶lanka 9. Šeste direktive i stavak 2. to?ka (c) prva alineja tog ¶lanka 9. odgovaraju ¶lanku 43. i ¶lanku 52. to?ki (a) Direktive o PDV-u.

Budu?i da je tekst potonjih odredaba u biti identi?an tekstu odgovaraju?ih odredaba Šeste direktive one se moraju tuma?iti na isti na?in (vidjeti analogijom presudu od 6. studenoga 2008., Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C?291/07, EU:C:2008:609, t. 23.).

Na prvo pitanje suda koji je uputio zahtjev valja odgovoriti uzimaju?i u obzir ta na?ela.

Kao prvo, u pogledu prirode usluga, valja istaknuti da proizlazi iz samog teksta ¶lanka 9. stavka 2. to?ke (c) Šeste direktive, kao što je Sud ve? presudio, da glavni cilj isporuke usluga kako bi bile obuhva?ene podru?jem primjene te odredbe mora biti, me?u ostalim, zabava (vidjeti u tom smislu presude od 26. rujna 1996., Dudda, C?327/94, EU:C:1996:355, t. 26., i od 12. svibnja 2005., RAL (Channel Islands) i dr., C?452/03, EU:C:2005:289, t. 31.).

U tom pogledu Sud je pojasnio da se ne zahtijeva nikakva posebna umjetni?ka razina i da ¶lankom 9. stavkom 2. to?kom (c) Šeste direktive nisu obuhva?ene samo usluge kojima su cilj, me?u ostalim, zabavne aktivnosti, nego tako?er i one kojima su cilj sli?ne aktivnost (presude od 26. rujna 1996., Dudda, C?327/94, EU:C:1996:355, t. 25.; od 12. svibnja 2005., RAL (Channel Islands) i dr., C?452/03, EU:C:2005:289, t. 32., i od 9. ožujka 2006., Gillan Beach, C?114/05, EU:C:2006:169, t. 19.).

U ovom predmetu, iz elemenata navedenih u odluci kojom se upu?uje prethodno pitanje proizlazi da je isporuka usluga o kojima je rije? u glavnom postupku složene prirode s obzirom na to da se ona sastoji od više aktivnosti. Naime, s jedne strane, modeli koji se nalaze na Filipinima sudjeluju u erotskim izvedbama. S druge strane, L. W. Geelen iz Nizozemske, gdje ima sjedište svojih poslovnih aktivnosti, organizira interaktivne izvedbe dostupne uživo putem interneta s tim modelima u glavnoj ulozi, ?iji je cilj omogu?iti klijentima ne samo gledanje tih izvedbi, nego tako?er

i interakciju s modelima na način da oni mogu utjecati na tijek tih izvedbi i usmjeravati ih prema svojim željama.

33

U tom je pogledu nesporno da modeli izvršavaju izvedbe u okviru radnog odnosa s organizatorom tih izvedbi. Nadalje, budući da taj organizator prima plaćanja koja se zahtijevaju za pristup tim interaktivnim izvedbama putem posrednika – pružatelja internetskih usluga kod kojega klijenti moraju otvoriti račun, jasno je da je organizator također uspostavio tehnički, organizacijski i ugovorni okvir putem kojega se omogućava pristup navedenim izvedbama koje su ograničene samo na klijente koji ih plaćaju. Konkretno, iz elemenata kojima Sud raspolaze proizlazi da navedeni organizator u tu svrhu modelima pruža softver potreban za emitiranje putem interneta.

34

Iz toga proizlazi da interaktivne izvedbe o kojima je riječ u glavnom postupku nisu usporedive s klasičnim kulturnim događanjima kao što je koncert, sajam ili izložba, s obzirom na to da se usluga koju nudi L. W. Geelen ne sastoji od omogućavanja pristupa isporukom usluga izvršenih na jednom određenom mjestu tijekom određenog razdoblja, nego od organizacije i omogućavanja istovremenog stvaranja i emitiranja određene kategorije izvedbi kojima se može pristupiti u bilo kojem trenutku i na bilo kojem mjestu u okviru interaktivnih izvedbi kojima se može pristupiti putem interneta.

35

Stoga, kako bi se utvrdila priroda isporuke usluga o kojima je riječ u glavnom postupku valja ocijeniti predmetnu uslugu koju pruža L. W. Geelen.

36

U ovom slučaju, nesporno je da je cilj te usluge pružiti izvor zabave njezinim potrošačima.

37

Iz toga proizlazi da se takva usluga, kao što to tvrde nizozemska i francuska vlada, kao i Europska komisija, treba smatrati „zabavnom aktivnošću” iz članka 9. stavka 2. točke (c) prve alineje Šeste direktive.

38

U tom je pogledu irelevantna činjenica da se takva isporuka zabavnih usluga ne odvija u fizičkoj prisutnosti potrošača i da oni ne uživaju tu uslugu s jedinstvenog mjesta.

39

Doduše, Sud je već presudio da je različitim kategorijama isporuke usluga iz članka 9. stavka 2. točke (c) Šeste direktive zajedničko, među ostalim, da se u pravilu isporučuju za jednokratne događaje i da je mjesto gdje se te usluge fizički izvršavaju na temelju jednostavno utvrditi jer se navedeni događaji održavaju na nekom određenom mjestu (vidjeti u tom smislu presude od 9. ožujka 2006. *Gillan Beach*, C-114/05, EU:C:2006:169, t. 24. i 25., i presudu od 27. listopada 2011., *InterMark Group*, C-530/09, EU:C:2011:697, t. 23.).

40

Međutim, ako je to opće pravilo, ništa u tekstu članka 9. stavka 2. točke (c) Šeste direktive ne upućuje na to da je primjena te odredbe nužno ograničena samo na usluge koje se isporučuju prilikom takvih događaja.

41

Naprotiv, kao što to proizlazi iz točke 30. ove presude, isporuka usluga obuhvaćena je područjem primjene navedene odredbe već zbog same činjenice da je njezin glavni cilj posebice zabava, i prema tome, zbog same njezine prirode.

42

Stoga, u nedostatku izričitog pojašnjenja u članku 9. stavku 2. točki (c) Šeste direktive u odnosu na lako ili precizno određivanje mjesta gdje se zabavna aktivnost fizički izvršava, valja smatrati da ni činjenica da se isporuka usluga ne izvršava u fizičkoj prisutnosti njezinih potrošača, ni činjenica da ti potonji ne uživaju navedene usluge s jedinstvenog mjesta, nisu prepreke za primjenu te odredbe.

43

Kao drugo, u tim okolnostima valja utvrditi koje se mjesto treba smatrati mjestom gdje je isporuka usluga, poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, „fizički izvršena”, u smislu članka 9. stavka 2. točke (c) Šeste direktive.

44

Prema Komisijinu mišljenju, mjesto fizičkog izvršenja interaktivnih erotskih izvedbi koje se snimaju i emitiraju uživo putem interneta, poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, nužno je mjesto gdje modeli fizički izvršavaju izvedbu. Nasuprot tomu, uzimajući u obzir razvoj tehnologije, nizozemska i francuska vlada smatraju da je to mjesto ono u kojem klijent ima mogućnost pristupiti takvoj izvedbi. Potonje tumačenje u skladu je s logikom na kojoj se temelje pravila o PDV-u koja se odnose na mjesto isporuke usluga, prema kojoj se oporezivanje, u mjeri u kojoj je to moguće, izvršava u mjestu u kojem potrošači koriste te usluge.

45

Točno je da se modeli koji sudjeluju u izvedbama, i koji su predmet interaktivnih erotskih izvedbi koje se snimaju i emitiraju uživo putem interneta u glavnom postupku, fizički nalaze na Filipinima.

46

Međutim, kao što je istaknuto u točkama 32. do 34. ove presude, isporuka usluga o kojima je riječ u glavnom postupku, koje se sastoje od organiziranja i nuženja interaktivnih erotskih izvedbi, složena je usluga koju ne izvršavaju modeli nego L. W. Geelen, organizator tih izvedbi.

47

Međutim, kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 50. svojeg mišljenja, s obzirom na to da su potrebne aktivnosti za isporuku tih složenih usluga koncentrirane u mjestu s kojeg taj pružatelj usluga, s jedne strane, organizira interaktivne izvedbe kojima je cilj erotska izvedba modela, i s druge strane, omogućava klijentima gledanje tih izvedbi na bilo kojem mjestu po njihovu izboru putem interneta, kao i interaktivnu komunikaciju s modelima, treba se smatrati da se takva složena isporuka usluga „fizički izvršava”, u smislu članka 9. stavka 2. točke (c) Šeste direktive, u mjestu iz

kojeg ih navedeni dobavlja? usluga isporu?uje, tj. u predmetu u glavnom postupku, mjestu njegova sjedišta poslovne aktivnosti u Nizozemskoj.

48

Ako je to?no da to mjesto poveznice odgovara, u ovom slu?aju, onomu predvi?enom u ?lanku 9. stavku 1. te direktive, valja podsjetiti da, kao što je to istaknuto u to?ki 25. ove presude, ?lanak 9. stavak 2. navedene Šeste direktive ne treba tuma?iti na na?in da predvi?a iznimku od op?eg pravila.

49

Prema tome, iako posljednja od tih odredaba, kao što to proizlazi iz sedme uvodne izjave Šeste direktive, i kao što su istaknule sve zainteresirane strane koje su podnijele o?itovanja u okviru ovog postupka, prema potrebi, osigurava da se predmetne usluge podvrgavaju sustavu PDV?a u državi ?lanici na ?ijem teritoriju potroša?i koriste te usluge (vidjeti u tom smislu presudu od 12. svibnja 2005., RAL (Channel Islands) i dr., C?452/03, EU:C:2005:289, t. 33.), ipak ništa ne isklju?uje ?injenicu da mjesto fizi?kog izvršenja usluga u predmetu u glavnom postupku može biti, uzimaju?i u obzir okolnosti konkretnog slu?aja, država ?lanica u kojoj je sjedište dobavlja?a usluge.

50

Ovakvo tuma?enje name?e se tim više u okolnostima predmeta u glavnom postupku jer pruža korisnu poveznicu koja dovodi do razumnog poreznog rješenja (vidjeti u tom smislu presudu od 4. srpnja 1985., Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, t. 17. i 18.).

51

Naime, takvo tuma?enje slaže se s ciljem koji ?lanak 9. Šeste direktive nastoji ostvariti, a koji je, kao što je istaknuto u to?ki 23. ove presude, izbjegavanje rizika dvostrukog oporezivanja i neoporezivanja primjenom kolizijskog pravila i olakšavanje provedbe kolizijskog pravila navedenog u ?lanku 9. stavku 2. to?ki (c) Šeste direktive omogu?avanjem jednostavnog provo?enja pravila za naplatu poreza u mjestu isporuke usluga (vidjeti analogijom, presudu od 6. studenoga 2008., Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C?291/07, EU:C:2008:609, t. 30. i 31.).

52

Nadalje, uzimaju?i u obzir okolnost navedenu u to?ki 17. ove presude, koju isti?e sud koji je uputio zahtjev, prema kojoj se svi klijenti L. W. Geelena nalaze u Nizozemskoj, u ovom slu?aju jasno je da navedeno tuma?enje osigurava, usto, da se predmetne usluge podvrgnu sustavu PDV?a u državi ?lanici na ?ijem podru?ju potroša?i uživaju te usluge.

53

S obzirom na prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti da ?lanak 9. stavak 2. to?ku (c) prvu alineju Šeste direktive i ?lanak 52. to?ku (a) Direktive o PDV?u treba tuma?iti na na?in da isporuka složenih usluga, poput onih o kojima je rije? u glavnom postupku, koje se sastoje od nu?enja interaktivnih erotskih izvedbi koje se snimaju i emitiraju uživo putem interneta, predstavlja „zabavne aktivnosti” u smislu tih odredaba, koje se trebaju smatrati „fizi?ki izvršenima”, u smislu tih odredaba, u mjestu u kojem dobavlja? ima sjedište poslovne aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu iz koje se obavlja isporuka usluga, ili u odsustvu takvih mjesta, u mjestu njegova stalnog prebivališta ili uobi?ajenog boravišta.

Drugo pitanje

54

Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 9. stavak 2. točka (e) dvanaeste alineje Šeste direktive i članak 56. stavak 1. točka (k) Direktive o PDV-u, u vezi s člankom 11. Uredbe br. 1777/2005 tumačiti na način da isporuka usluga, poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, koje se sastoje od nuđenja interaktivnih erotskih izvedbi koje se snimaju i emitiraju uživo putem interneta treba smatrati „elektronički isporučnim uslugama” u smislu tih odredaba.

55

Valja istaknuti da članak 9. stavak 2. točka (e) dvanaesta alineja Šeste direktive određuje mjesto elektronički isporučnih usluga za usluge navedene u Prilogu L te direktive i članku 11. Uredbe br. 1777/2005 kada se te usluge pružaju kupcima s poslovnim nastanom izvan Europske unije ili poreznim obveznicima s poslovnim nastanom u Uniji, ali ne u istoj zemlji u kojoj je i dobavlja.

56

Taj članak 9. stavak 2. točka (e) dvanaesta alineja odgovara članku 56. stavku 1. točki (k) Direktive o PDV-u. Tekst tih odredaba u biti je identičan, te se u skladu sa sudskom praksom navedenom u točki 28. ove presude one trebaju tumačiti na jednak način.

57

Međutim, iz elemenata sadržanih u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje, koji su navedeni u točki 17. ove presude, proizlazi da je isporuka usluga o kojima je riječ u glavnom postupku izvršena klijentima koji se isključivo nalaze u Nizozemskoj.

58

U tim okolnostima, a da nije potrebno utvrditi treba li se usluga poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku smatrati „elektronički isporučnom uslugom” iz Priloga L Šeste direktive i članka 11. Uredbe br. 1777/2005, valja utvrditi da se članak 9. stavak 2. točka (e) dvanaesta alineja te direktive ne primjenjuje u predmetu poput onog u glavnom postupku.

59

Slijedom navedenog, na drugo pitanje valja odgovoriti da članak 9. stavak 2. točka (e) dvanaesta alineja Šeste direktive i članak 56. stavak 1. točka (k) Direktive o PDV-u, u vezi s člankom 11. Uredbe br. 1777/2005, treba tumačiti na način da isporuka usluga, poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, koje se sastoje od nuđenja interaktivnih erotskih izvedbi koje se snimaju i emitiraju uživo putem interneta, ako se takve usluge isporučuju potrošačima koji se nalaze u državi članici dobavljača tih usluga, nije obuhvaćena područjem primjene tih odredaba.

Treće pitanje

60

Uzimajući u obzir odgovor dan na drugo pitanje, nije potrebno odgovoriti na treće pitanje.

Troškovi

Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

1.

Članak 9. stavak 2. točku (c) prvu alineju Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2002/38/EZ od 7. svibnja 2002., i članak 52. točku (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da isporuka složenih usluga, poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, koje se sastoje od nuđenja interaktivnih erotskih izvedbi koje se snimaju i emitiraju uživo putem interneta, predstavlja „zabavne aktivnosti” u smislu tih odredaba, koje se trebaju smatrati „fizički izvršenima”, u smislu tih odredaba, u mjestu u kojem dobavljač ima sjedište poslovne aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu iz koje se obavlja isporuka usluga, ili u odsustvu takvih mjesta, u mjestu njegova stalnog prebivališta ili uobičajenog boravišta.

2.

Članak 9. stavak 2. točku (e) dvanaestu alineju Direktive 77/388, kako je izmijenjena Direktivom 2002/38, i članak 56. stavak 1. točku (k) Direktive 2006/112, u vezi s člankom 11. Uredbe Vijeća (EZ) br. 1777/2005 od 17. listopada 2005. o određivanju provedbenih mjera za Direktivu 77/388 o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, treba tumačiti na način da isporuka usluga, poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, koje se sastoje od nuđenja interaktivnih erotskih izvedbi koje se snimaju i emitiraju uživo putem interneta, ako se takve usluge isporučuju potrošačima koji se nalaze u državi članici dobavljača tih usluga, nije obuhvaćena područjem primjene tih odredaba.

Potpisi

(*1) Jezik postupka: nizozemski