

62017CJ0568

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. gegužės 8 d. (*1)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – 9 straipsnio 2 dalies c ir e punktai – Direktyva 2006/112/EB – 52 straipsnio a punktas – 56 straipsnio 1 dalies k punktas – Paslaugų teikimas – Apmokestinamųjų sandorių vieta – Mokestinis priklausomumas – Interaktyvios erotinės sesijos, transliuojamos realiu laiku internetu – Pramogų veikla – Sėvoka – Vieta, kur paslaugos yra fiziškai suteikiamos“

Byloje C-568/17

dėl Hoge Raad der Nederlanden (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas) 2017 m. rugsėjo 22 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2017 m. rugsėjo 27 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Staatssecretaris van Financiën

prieš

L. W. Geelen

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro pirmosios kolegijos pirmininko pareigas einanti Teisingumo Teismo pirmininko pavaduotoja R. Silva de Lapuerta, teisėjai J. C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan (pranešėjas) ir C. G. Fernlund,

generalinis advokatas M. Szpunar,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2018 m. rugsėjo 19 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

–

Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos C. S. Schillemans, M. Bulterman ir J. M. Hoogveld,

–

Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos D. Colas, E. de Moustier ir A. Alidière,

–

Europos Komisijos, atstovaujamos R. Troosters ir R. Lyal,

susipažinęs su 2019 m. vasario 12 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1

Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2002 m. geguž?s 7 d. Tarybos direktyva 2002/38/EB (OL L 128, 2002, p. 41; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 358) (toliau – Šeštoji direktyva), 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirmos ?traukos ir e punkto, 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 52 straipsnio a punkto ir 56 straipsnio 1 dalies k punkto, taip pat d?l 2005 m. spalio 17 d. Tarybos reglamento (EB) Nr. 1777/2005, nustatan?io Direktyvos 77/388 ?gyvendinimo priemonės (OL L 288, 2005, p. 1), 11 straipsnio išaiškinimo.

2

Šis prašymas pateiktas nagrin?jant Staatssecretaris van Financiën (finans? valstyb?s sekretorius, Nyderlandai) ir L. W. Geelen gin?? d?l prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) mok?jimo už interaktyvi? erotini? sesij?, transliuojam? realiu laiku internetu, teikim?.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

Šeštoji direktyva

3

Šeštosios direktyvos septintoje konstatuojamojoje dalyje nurodyta:

„kadangi vietos, kur vykdomi apmokestinamieji sandoriai, nustatymas yra suk?l?s tarp valstybi? nari? konflikt? d?l jurisdikcijos, ypa? ryšium su montavimui skirt? preki? tiekimu ir paslaug? teikimu; kadangi, nors vieta, kur teikiamos paslaugos, tur?t? b?ti iš principo apibr?žiama kaip vieta, kur yra teikian?io paslaugas asmens pagrindin? verslo vieta, vis d?lto toji vieta tur?t? b?ti apibr?žiama kaip esanti šalyje to asmens, kuriam teikiamos paslaugos, ypa? tam tikr? apmokestinam?j? asmen? vienas kitam teikiam? paslaug? atveju, kai paslaug? kaina ?traukiama ? preki? kain?.“

4

Šios direktyvos VI antraštin?je dalyje „Apmokestinam?j? sandori? vieta“ esantis jos 9 straipsnis „Paslaug? teikimas“ suformuluotas taip:

„1. Paslaug? teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaug? teik?jas turi ?steig?s savo versl? arba turi nuolatin? ?mon?, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatin?s ?mon?s, vieta, kur jis turi nuolatin? adres? arba kur paprastai gyvena.

2. Ta?iau:

<...>

c)

paslaugų, susijusių su:

–

kultūrine, menine, sportine, mokslinė, švietimo, pramogų ir kitokia panašia veikla, įskaitant tokios veiklos organizatorių darbą, ir tam tikrais atvejais papildomų paslaugų teikimą,

<...>

suteikimo vieta laikoma ta vieta, kur tos paslaugos yra fiziškai atliekamos;

<...>

e)

toliau nurodytų paslaugų, teikiamų klientams, įsisteigusiems už Bendrijos ribų, arba apmokestinamiesiems asmenims, įsisteigusiems Bendrijoje, bet ne toje pačioje šalyje kaip paslaugų teikėjai, suteikimo vieta laikoma vieta, kur klientas yra įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinį verslo vietą, į kurią teikiamos paslaugos, arba jei tokios vietos nėra, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą ar paprastai gyvena:

<...>

–

elektroninės priemonės teikiamos paslaugos, inter alia, tos, kurios apibūdintos L priede;

<...>“

Reglamentas Nr. 1777/2005

5

Reglamento Nr. 1777/2005 11 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Elektroninės priemonės teikiamos paslaugos, nurodytos [Šeštosios direktyvos] 9 straipsnio 2 dalies e punkto dvyliktojoje įtraukoje ir [Šeštosios direktyvos] L priede, apima paslaugas, kurios teikiamos internetu arba elektroniniu tinklu, dėl kurių pobūdžio jų teikimas yra iš esmės automatizuotas bei reikalauja minimalaus žmogaus įsikišimo ir kurių teikimas yra neįmanomas be informacinių technologijų panaudojimo.“

PVM direktyva

6

Nuo 2007 m. sausio 1 d. Šeštoji direktyva buvo panaikinta ir pakeista PVM direktyva.

7

PVM direktyvos V antraštinės dalies, kurioje reglamentuojama apmokestinamųjų sandorių vieta, 3 skyriaus „Paslaugų teikimo vieta“ 1 skirsnyje „Bendroji taisyklė“ esantis 43 straipsnis

suformuluotas taip:

„Paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi steigėjų savo verslą arba turi nuolatinį padalinį, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinio padalinio, vieta, kur jis turi nuolatinį gyvenamąjį vietą arba kur paprastai gyvena.“

8

Šios direktyvos 3 skyriaus 2 skirsnyje „Specialios nuostatos“ esančio 52 straipsnio a punkte nustatyta:

„Ši paslaugų teikimo vieta yra vieta, kur jos fiziškai suteikiamos:

a)

kultūros, meno, sporto, mokslo, švietimo, pramogų ar panašios veiklos, įskaitant tokios veiklos organizatorių darbą, ir tam tikrais atvejais pagalbines paslaugas“.

9

Šios direktyvos minėtame 2 skirsnyje esančio 56 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Kai toliau išvardytos paslaugos teikiamos asmenims, susiteigusiems už Bendrijos ribų, arba apmokestinamiesiems asmenims, susiteigusiems Bendrijoje, bet ne toje pačioje šalyje, kurioje steigėjas paslaugų teikėjas, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur paslaugas sigyjantis asmuo yra steigėjų savo verslą arba turi nuolatinį padalinį, kuriam teikiamos paslaugos, arba, nesant tokios vietos, nuolatinį gyvenamoji vieta arba vieta, kur jis paprastai gyvena:

<...>

k)

elektroniniu būdu teikiamos paslaugos, pavyzdžiui, II priede nurodytos paslaugos“.

Nyderlandų teisė

10

Nuo 2006 m. sausio 1 d. iki 2009 m. gruodžio 31 d. taikytos redakcijos Wet op de omzetbelasting 1968 (1968 m. Apyvartos mokesčio įstatymas) 6 straipsnio 1 dalimi, 2 dalies c punkto 1 papunkčiu ir d punkto 10 papunkčiu Nyderlandų teisė perkelta Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalis, 2 dalies c punkto pirma trauka ir e punkto dvylikta trauka ir PVM direktyvos 43 straipsnis, 52 straipsnio a punktas ir 56 straipsnio 1 dalies k punktas.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

11

L. W. Geelen, registruotas PVM mokėtojas Nyderlanduose, už atlygą teikia interaktyvią erotinę sesiją, transliuojamą internetu realiu laiku, pateikimo paslaugas. Šiose sesijose pasirodantys modeliai transliavimo metu yra Filipinuose; jie yra L. W. Geelen darbuotojai. Jis suteikia jiems kompiuterinę ir programinę įrangą, būtina šioms sesijoms internetu transliuoti. Tam, kad gautų prieigą prie pagrindinėje byloje aptariamų sesijų, L. W. Geelen klientai turi susikurti paskyrą, kurią suteikia vienas iš interneto paslaugų teikėjų. Šie interneto paslaugų teikėjai iš klientų ima mokestį, kurio dalį perduoda L. W. Geelen. Minėtos sesijos yra interaktyvios, t. y. visi klientai turi galimybę

bendrauti su modeliais ir pateikti jiems konkrečią prašymą. Ta pati sesija gali būti realiu laiku transliuojama keliems klientams tuo pačiu metu.

12

L. W. Geelen nepateikė PVM deklaracijos už šias paslaugas, todėl Nyderlandų mokesčių inspekcija, laikydamosi nuomonės, kad šios paslaugos apmokestinamos PVM Nyderlanduose, pateikė jam pranešimą apie mokėtiną mokestį už laikotarpį nuo 2006 m. birželio 1 d. iki 2009 m. gruodžio 31 d.

13

Rechtbank Zeeland-West-Brabant (Zelandijos Vakarų Brabantų teismas, Nyderlandai) atmetė L. W. Geelen skundą, pateiktą dėl šio pranešimo apie mokėtiną mokestį.

14

2015 m. liepos 30 d. sprendimu Gerechtshof's-Hertogenbosch (Hertogenbosco apeliacinis teismas, Nyderlandai) panaikino šį pranešimą motyvuodamas tuo, kad nagrinėjamos paslaugos yra pramogų veikla ir kad laikytina, jog jas atitinkami modeliai fiziškai suteikė Filipinuose.

15

Finansų valstybės sekretorius kreipėsi į Hoge Raad der Nederlanden (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas) su kasaciniu skundu dėl to sprendimo ir tvirtino, kad ši paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra lankytojai tuo momentu, kai naudojasi atitinkamomis paslaugomis, šiuo atveju – Nyderlanduose.

16

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad nagrinėjant kasacinį skundą pirmiausia svarbu išsiaiškinti, ar nagrinėjamos paslaugos yra „pramogų veikla“, kaip ji suprantama pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punktą ir PVM direktyvos 52 straipsnio a punktą. Nagrinėjant šią sesiją tikslas akivaizdžiai buvo teikti pramogas klientams, o tikslu suteikti paslaugų kaina neskaičiuota kainų, mokamų už galimybes žiūrėti šias sesijas. Sąjungos teisės aktų leidėjas nustatė specialią tvarką, numatytą šiose nuostatose ir taikomą šios rūšies kompleksinėms paslaugoms. Vis dėlto, remiantis 2006 m. kovo 9 d. Sprendimu Gillan Beach (C-114/05, EU:C:2006:169) ir 2011 m. spalio 27 d. Sprendimu Inter-Mark Group (C-530/09, EU:C:2011:697), būtų galima daryti išvadą, kad atitinkama veikla turi būti vykdoma tam tikrą laikotarpį vietoje, kur paslaugų teikėjas ir jo gavėjai fiziškai susitinka. Vis dėlto kyla klausimas, ar šis reikalavimas taikomas, nes dėl interneto pažangos paslaugų teikimas galimas ir ne vien konkrečioje fiziniame vietoje.

17

Taip pat pasakytina, kad tuo atveju, jei pagrindinėje byloje nagrinėjamos paslaugos laikytinos „pramogų veikla“, kaip ji suprantama pagal minėtas nuostatas, tas teismas konstatuoja, kad būtina nustatyti vietą, kur tos paslaugos „fiziškai atliekamos“, kaip tai suprantama pagal tas nuostatas. Nors, anot minėto teismo, ši vieta gali būti vieta, kur pasirodo modeliai, taip pat galima teigti, kad tai yra vieta, kur klientui suteikiama pramoga, t. y. ten, kur jis prisijungia prie sesijos. Pagrindinėje byloje nagrinėjamo atveju visi klientai buvo Nyderlanduose. Vis dėlto teoriškai šie klientai galėjo būti bet kur, todėl kyla klausimas, ar sąsaja su vieta, kur klientai prisijungia prie interneto, yra mokesčių aspektu praktiškai taikytina taisyklė ir racionalus sprendimas.

Be to, tas teismas klausia, ar galima atsižvelgti ir į Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto dvyliktoje pastraipoje ir PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies k punkte numatytą specialią tvarką, taikomą elektroniniu būdu teikiams paslaugoms. Šiuo klausimu, remiantis Reglamento Nr. 1777/2005 11 straipsnio 1 dalimi, galima daryti išvadą, kad prie šios rūšies paslaugų priskiriamos tik paslaugos, kurių teikimas reikalauja minimalaus žmogaus įsikišimo ir yra neįmanomas be informacinių technologijų panaudojimo. Taigi pagrindinėje byloje nagrinėjamos paslaugos nėra elektroniniu būdu teikiamos paslaugos, nes sesijos transliuojamos realiu laiku ir yra interaktyvios, todėl reikalingas žmogaus įsikišimas ir būtinas interneto panaudojimas.

Galiausiai, jei šioms paslaugoms taikoma tiek viena, tiek kita minėta tvarka ir į taikymas lemia skirtingi rezultatai, t. y. nustatomos skirtingos paslaugų teikimo vietos, reikia nustatyti, kuriuo rezultatu reikia vadovautis. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, nors, atsižvelgiant į 1997 m. kovo 6 d. Sprendimą Linthorst, Pouwels ir Scheren (C-167/95, EU:C:1997:105), galima daryti išvadą, kad labai svarbi išvardijimo Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalyje tvarka, tame sprendime nepateikiamas paaiškinimas šiuo klausimu, nes byloje, kurioje priimtas tas sprendimas, nagrinėtas paslaugų teikimas negalėjo būti priskirtas nei prie vieno iš Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalyje nurodytų atvejų.

Šiomis aplinkybėmis Hoge Raad der Nederlanden (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1.

a)

Ar Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirma pastraipa ir <...> PVM direktyvos 52 straipsnio a punktas <...> turi būti aiškinami taip, kad į į taikymo sritį patenka ir atlygintinas interaktyvių erotinių sesijų teikimas internetu realiu laiku?

b)

Jeigu į [pirmojo klausimo a dalį] būtų atsakyta teigiamai, ar tuomet Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto formuluotą „vieta, kur tos paslaugos yra fiziškai atliekamos“ ir PVM direktyvos 52 straipsnio formuluotą „vieta, kur jos fiziškai suteikiamos“ reikia aiškinti taip, kad svarbiausia yra vieta, kurioje modeliai pasirodo prieš internetines vaizdo kameras, ar vis dėlto svarbiausia yra vieta, kurioje [klientai] stebi vaizdus, o gal turi būti atsižvelgiama į kitą vietą?

2.

Ar Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto dvylikto pastraipo ir PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies k punkto <...> kartu su [Reglamento Nr. 1777/2005] 11 straipsniu reikia aiškinti taip, kad atlygintinas interaktyvių erotinių sesijų teikimas internetu realiu laiku gali būti laikomas „elektroniniu būdu teikiama paslauga“?

3.

Jeigu ? [pirmojo klausimo a dal?] ir [antr?] klausim?] b?t? atsakyta teigiamai ir jeigu paslaugos teikimo vietos nustatymas pagal taikytinas direktyv? nuostatas lemt? skirtingus rezultatus, kaip tuomet turi b?ti nustatoma paslaug? teikimo vieta?“

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo klausimo

21

Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirma ?trauka ir PVM direktyvos 52 straipsnio a punktas turi b?ti aiškinami taip, kad toki? paslaug?, kaip pagrindin?je byloje nagrin?jamos interaktyvios erotin?s sesijos, transliuojamos internetu realiu laiku, teikimas yra „pramog? veikla“, kaip ji suprantama pagal šias nuostatas, ir, jei taip, kokia vieta laikytina vieta, kur šios paslaugos „fiziškai suteikiamos“, kaip tai suprantama pagal šias nuostatas.

22

Kadangi šis klausimas pateiktas d?l mokes?io nepriemokos už laikotarp? nuo 2006 m. birželio 1 d. iki 2009 m. gruodžio 31 d., gin?ui pagrindin?je byloje taikomos ir Šeštosios direktyvos, ir PVM direktyvos nuostatos.

23

Primintina, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnyje ?tvirtintos paslaug? teikimo mokestinio priklausomumo vietos nustatymo taisykl?s. Šio straipsnio 1 dalyje nustatyta bendra šios srities taisykl?, o jo 2 dalyje išvardytos kelios specialios priskyrimo taisykl?s. Šiomis nuostatomis siekiama išvengti, pirma, jurisdikcijos kolizijos, kuri gali lemti dvigub? apmokestinim?, ir, antra, pajam? neapmokestinimo (1996 m. rugs?jo 26 d. Sprendimo Dudda, C?327/94, EU:C:1996:355, 20 punktas; 2006 m. kovo 9 d. Sprendimo Gillan Beach, C?114/05, EU:C:2006:169, 14 punktas; 2008 m. lapkri?io 6 d. Sprendimo Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C?291/07, EU:C:2008:609, 24 punktas ir 2009 m. rugs?jo 3 d. Sprendimo RCI Europe, C?37/08, EU:C:2009:507, 20 punktas).

24

Kaip matyti iš suformuotos jurisprudencijos, Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalis neturi pirmenyb?s prieš šio straipsnio 2 dal?. Kiekvienu atveju reikia nuspr?sti, ar tai yra vienas iš šios direktyvos 9 straipsnio 2 dalyje nurodyt? atvej?. Jei ne, taikoma šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalis (2005 m. geguž?s 12 d. Sprendimo RAL (Channel Islands) ir kt., C?452/03, EU:C:2005:289, 24 punktas; 2006 m. kovo 9 d. Sprendimo Gillan Beach, C?114/05, EU:C:2006:169, 15 punktas ir 2008 m. lapkri?io 6 d. Sprendimo Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C?291/07, EU:C:2008:609, 25 punktas).

25

Darytina išvada, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies nuostatos neturi b?ti laikomos bendrosios taisykl?s išimtimis, kurias reikia aiškinti siaurai (2005 m. spalio 27 d. Sprendimo Levob Verzekeringen ir OV Bank, C?41/04, EU:C:2005:649, 34 punktas).

26

Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirmoje ?traukoje nustatyta, kad paslaug?, susijusi?, be kita ko, su „pramog? ir kitokia panašia veikla“, ?skaitant tam tikrais atvejais papildom? paslaug? teikim?, suteikimo vieta laikoma ta vieta, kur tos paslaugos yra fiziškai atliekamos. S?jungos teis?s akt? leid?jas nusprend?, kad, kai paslaug? teik?jas teikia savo paslaugas valstyb?je, kurioje šios paslaugos yra fiziškai atliekamos, ir kai renginio organizatorius toje pa?ioje valstyb?je apmokestina PVM galutin? vartotoj?, PVM, kurio apmokestinimo pagrindas yra visos paslaugos, kuri? kaina ?traukiama ? vartotojo sumok?t? bendr? paslaugos kain?, turi b?ti mokamas šiai valstybei, o ne tai valstybei, kurioje paslaug? teik?jas yra ?steig?s savo versl? (šiuo klausimu žr. 1996 m. rugs?jo 26 d. Sprendimo Dudda, C?327/94, EU:C:1996:355, 24 punkt? ir 2006 m. kovo 9 d. Sprendimo Gillan Beach, C?114/05, EU:C:2006:169, 18 ir 22 punktus).

27

Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalis ir jo 2 dalies c punkto pirma ?trauka atitinkamai sutampa su PVM direktyvos 43 straipsniu ir 52 straipsnio a punktu.

28

Kadangi šios nuostatos iš esm?s identiškoms atitinkamoms Šeštosios direktyvos nuostatoms, jos turi b?ti aiškinamos vienodai (pagal analogij? žr. 2008 m. lapkri?io 6 d. Sprendimo Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C?291/07, EU:C:2008:609, 23 punkt?).

29

? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo pirm?j? klausim? reikia atsakyti atsižvelgiant b?tent ? šiuos principus.

30

Pirma, kiek tai susij? su paslaug? pob?džiu, pažym?tina, kad iš paties Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto teksto matyti, jog, kaip jau yra nusprend?s Teisingumo Teismas, tam, kad paslauga patekt? ? šios nuostatos taikymo srit?, jos pagrindinis tikslas turi b?ti suteikti pramog? (šiuo klausimu žr. 1996 m. rugs?jo 26 d. Sprendimo Dudda, C?327/94, EU:C:1996:355, 26 punkt? ir 2005 m. geguž?s 12 d. Sprendimo RAL (Channel Islands) ir kt., C?452/03, EU:C:2005:289, 31 punkt?).

31

Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pabr?ž?, kad nereikalaujama jokio specialaus meninio lygio ir kad ? Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto taikymo srit? patenka paslaugos, susijusios ne vien su, be kita ko, pramog? veikla, bet ir su panašiomis veiklos r?šimis (1996 m. rugs?jo 26 d. Sprendimo Dudda, C?327/94, EU:C:1996:355, 25 punktas; 2005 m. geguž?s 12 d. Sprendimo RAL (Channel Islands) ir kt., C?452/03, EU:C:2005:289, 32 punktas ir 2006 m. kovo 9 d. Sprendimo Gillan Beach, C?114/05, EU:C:2006:169, 19 punktas).

32

Šioje byloje iš sprendime d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? pateiktos informacijos matyti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamos paslaugos yra kompleksin?s, nes jas sudaro keli? r?ši? veikla. Pirma, Filipinuose esantys modeliai dalyvauja erotinio pob?džio pasirodymuose. Antra, šie pasirodymai vyksta per interaktyvias sesijas, transliuojamas realiu laiku internetu; šias sesijas organizuoja L. W. Geelen iš Nyderlanduose esan?ios vietos, kur yra ?steig?s savo verslo nuolatin? padalin?, o ši? sesij? tikslas – sudaryti klientams galimyb? ne vien ži?r?ti sesijas, bet ir

bendrauti su modeliais, kad galėtų paveikti pasirodymų eigą ir pakreipti juos pagal savo pageidavimus.

33

Šiuo klausimu neginėjama, kad šiuos pasirodymus atlieka modeliai, kuriuos su pasirodymų organizatoriumi sieja darbo santykiai. Be to, kadangi šis organizatorius mokėsi už interaktyvių sesijų žiūrėjimą gauna per interneto paslaugų teikėjus, kurie paskyras turi susikurti klientai, atrodo, kad organizatorius įgyvendino techninius, organizacinius ir sutartinius aspektus, kad galėtų suteikti prieigą prie minėtų sesijų; ši prieiga suteikiama tik sumokėjusiems klientams. Konkretiai kalbant, iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad organizatorius šiuo tikslu suteikia modeliams programinę įrangą, reikalingą transliacijoms internetu.

34

Darytina išvada, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos interaktyvios sesijos nėra panašios į prastus kultūrinius renginius, tokius kaip koncertas, mugė ar paroda, nes savo siūlomą paslaugą L. W. Geelen nesiekia teikti konkrečioje vietoje tam tikrą laiką, bet ją organizuoja ir kartu suteikia galimybę kurti ir transliuoti pasirodymus, kurie gali vykti bet kuriuo momentu ir bet kurioje vietoje, nes interaktyvios sesijos prieinamos internetu.

35

Todėl, siekiant nustatyti pagrindinėje byloje nagrinjamą paslaugą pobūdį, reikia įvertinti konkreti L. W. Geelen teikiamą paslaugą.

36

Nagrinėjamu atveju neginėjama, kad ši paslaugų tikslas yra teikti klientams pramogą.

37

Taigi, kaip tvirtina Nyderlandų vyriausybė, Prancūzijos vyriausybė ir Europos Komisija, tokios paslaugos laikytinos „pramogų veikla“, kuriai taikoma Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirma trauka.

38

Šiuo klausimu neturi reikšmės aplinkybės, kad ši pramoginė paslauga teikiama klientams fiziškai nedalyvaujant ir kad jie paslaugą gauna būdami ne toje pačioje vietoje.

39

Tiesa, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad skirtingos paslaugų rūšys, nurodytos Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkte, turi, be kita ko, bendrą savybę, kad jos paprastai teikiamos rengiant konkretų renginį, o vieta, kur šios kompleksinės paslaugos fiziškai suteikiamos, dažniausiai yra lengvai nustatoma, nes tokie renginiai vyksta konkrečioje vietoje (šiuo klausimu žr. 2006 m. kovo 9 d. Sprendimo Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, 24 ir 25 punktus ir 2011 m. spalio 27 d. Sprendimo InterMark Group, C-530/09, EU:C:2011:697, 23 punktą).

40

Vis dėlto, nors paprastai taip yra, Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto tekste nėra

nieko, kas leistų manyti, kad ši nuostata taikoma tik paslaugoms, teikiamoms per tokius renginius.

41

Priešingai, kaip nurodyta šio sprendimo 30 punkte, paslaugos patenka į šios nuostatos taikymo sritį vien dėl to, kad pagrindinis jų tikslas, be kita ko, yra suteikti pramogą, taigi dėl paties jų pobūdžio.

42

Taigi, kadangi Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkte aiškiai nenurodyta, kad vieta, kur pramogą veikia fiziškai vykdoma, turi būti lengvai nustatoma arba konkreči, manytina, kad nei aplinkybų, jog paslaugos teikiamos klientams fiziškai nedalyvaujant, nei tai, jog klientai gauna paslaugą nebūdami toje pačioje vietoje, nėra kliūtis taikyti šią nuostatą.

43

Tokiomis aplinkybomis taip pat reikia nustatyti, kuri vieta laikytina vieta, kurioje tokios paslaugos, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, yra „fiziškai atliekamos“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punktą.

44

Komisijos teigimu, interaktyvūs erotiniai sesijai, transliuojami realiu laiku internetu, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, teikimo vieta yra vieta, kur modeliai fiziškai atlieka pasirodymą. Nyderlandų ir Prancūzijos vyriausybės, priešingai, mano, kad, atsižvelgiant į technologijų pažangą, ši paslaugų teikimo vieta turi būti laikoma vieta, kur klientas turi prieigą prie šio pasirodymo. Šis aiškinimas atitinka PVM taisyklę, susijusią su paslaugų teikimo vieta, logiką, pagal kurią, kiek žinoma, apmokestinama turi būti ten, kur paslaugą gavėjai jomis naudojami.

45

Pasirodymuose per pagrindinėje byloje nagrinėjamas interaktyvias erotines sesijas, transliuojamas realiu laiku internetu, dalyvaujantys modeliai fiziškai yra Filipinuose.

46

Vis dėlto, kaip nurodyta šio sprendimo 32–34 punktuose, pagrindinėje byloje nagrinėjamos paslaugos, kurias sudaro interaktyvūs erotiniai sesijų organizavimas ir siūlymas, yra kompleksinė paslauga, kurią teikia ne modeliai, o šios sesijų organizatorius L. W. Geelen.

47

Kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 50 punkte, kadangi veikla, būtina šioms kompleksinėms paslaugoms teikti, yra susitelkusi vietoje, iš kurios paslaugą teikėjas, viena vertus, organizuoja interaktyvias sesijas, per kurias rodomi modelių erotiniai pasirodymai, ir, kita vertus, suteikia klientams galimybę stebėti šias sesijas internetu jų pasirinktoje vietoje ir bendrauti su modeliais, laikytina, kad ši kompleksinė paslauga „fiziškai atliekama“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punktą, vietoje, iš kurios ją teikia paslaugų teikėjas, t. y. pagrindinėje byloje ten, kur Nyderlanduose jis turi steigėjų savo verslą.

48

Nors nagrinėjamu atveju ši vieta atitinka numatytą šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje, primintina,

kad, kaip nurodyta šio sprendimo 25 punkte, Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalis nelaikytina bendrosios taisyklės išimtimi.

49

Taigi, net jei, kaip matyti iš Šeštosios direktyvos septintos konstatuojamosios dalies ir kaip teigė visi šioje byloje pastabas pateikę dalyviai, ši nuostata prireikus leidžia užtikrinti, kad atitinkamos paslaugos bus apmokestinamos PVM toje valstybėje narėje, kurios teritorijoje jomis naudojasi jė gavėjai (šiuo klausimu žr. 2005 m. gegužės 12 d. Sprendimo RAL (Channel Islands) ir kt., C-452/03, EU:C:2005:289, 33 punktą), taip pat negalima atmesti galimybės, kad, atsižvelgiant į bylos aplinkybes, pagrindinėje byloje nagrinėjamos paslaugos fiziškai gali būti atliekamos valstybėje narėje, kurioje teikiamos paslaugos teikėjas.

50

Toks aiškinimas a fortiori taikytinas pagrindinės bylos aplinkybomis, nes juo remiantis veiksmingai nustatoma sąsaja ir taip randamas racionalus sprendimas mokestiniu požiūriu (šiuo klausimu žr. 1985 m. liepos 4 d. Sprendimo Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, 17 ir 18 punktus).

51

Iš tiesų toks išaiškinimas atitinka šio sprendimo 23 punkte primintą Šeštosios direktyvos 9 straipsnio, kaip kolizinės normos, tikslą išvengti dvigubo apmokestinimo ir neapmokestinimo ir palengvina Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkte tvirtintos kolizinės normos įgyvendinimą, leidžiant supaprastinti mokesčių rinkimo taisyklės administravimą paslaugų teikimo vietoje (pagal analogiją žr. 2008 m. lapkričio 6 d. Sprendimo Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, 30 ir 31 punktus).

52

Be to, atsižvelgiant į šio sprendimo 17 punkte minėtą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nurodant aplinkybę, kad visi L. W. Geelen klientai gyvena Nyderlanduose, šiuo atveju taip pat galima manyti, kad toks aiškinimas leidžia užtikrinti, jog atitinkamos paslaugos bus apmokestinamos PVM valstybėje narėje, kurios teritorijoje jomis naudojasi jė gavėjai.

53

Remiantis tuo, kas išdėstyta, pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirma trauka ir PVM direktyvos 52 straipsnio a punktą turi būti aiškinami taip, kad tokie kompleksiniai paslaugų, kaip pagrindinėje byloje nagrinėjamos interaktyvios erotinės sesijos, transliuojamos internetu realiu laiku, teikimas yra „pramogų veikla“, kaip ji suprantama pagal šias nuostatas, ir vieta, kur šios paslaugos „fiziškai suteikiamos“, kaip tai suprantama pagal šias nuostatas, laikytina ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi steigęs savo verslą arba turi nuolatinį padalinį, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinio padalinio, vieta, kur jis turi nuolatinį gyvenamąjį vietą arba kur paprastai gyvena.

Dėl antrojo klausimo

54

Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto dviliktą trauka ir PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies k punktą, siejami su Reglamente Nr. 1777/2005 11 straipsniu, turi būti aiškinami taip, kad tokios paslaugos, kaip pagrindinėje byloje nagrinėjamos interaktyvios

erotinės sesijos, transliuojamos internetu realiu laiku, laikytinos „elektroniniu būdu teikiamomis paslaugomis“, kaip tai suprantama pagal šias nuostatas.

55

Pažymėtina, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto dvyliktoje įtraukoje apibrėžiama elektroninės priemonės teikiamų paslaugų, nurodytų šios direktyvos L priede ir Reglamento Nr. 1777/2005 11 straipsnyje, teikimo vieta, kai šios paslaugos teikiamos asmenims, įsisteigusiems už Europos Sąjungos ribų, arba apmokestinamiesiems asmenims, įsisteigusiems Sąjungoje, bet ne toje pačioje šalyje kaip paslaugų teikėjas.

56

Ši 9 straipsnio 2 dalies e punkto dvylikta įtrauka atitinka PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies k punktą. Kadangi šis nuostatų tekstas iš esmės vienodas, remiantis šio sprendimo 28 punkte priminta jurisprudencija, jos turi būti aiškinamos vienodai.

57

Vis dėlto iš sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodytų aplinkybių, minėtų šio sprendimo 17 punkte, matyti, kad visi klientai, kuriems buvo teikiamos pagrindinėje byloje nagrinėjamos paslaugos, gyveno Nyderlanduose.

58

Tokiomis aplinkybėmis nereikia nustatyti, ar tokios paslaugos, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, laikytinos „elektroniniu būdu teikiamomis paslaugomis“, nurodytomis Šeštosios direktyvos L priede ir Reglamento Nr. 1777/2005 11 straipsnyje, ir konstatuotina, kad šios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto dvylikta įtrauka netaikoma pagrindinėje byloje.

59

Taigi į antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto dvylikta įtrauka ir PVM direktyvos 56 straipsnio 1 dalies k punktas, siejami su Reglamento Nr. 1777/2005 11 straipsniu, turi būti aiškinami taip, kad tokios paslaugos, kaip pagrindinėje byloje nagrinėjamos interaktyvios erotinės sesijos, transliuojamos internetu realiu laiku, nepatenka į šį nuostatų taikymo sritį, kai šios paslaugos teikiamos asmenims, esantiems toje pačioje valstybėje narėje kaip ir šių paslaugų teikėjas.

Dėl trečiojo klausimo

60

Atsižvelgiant į atsakymą į antrąjį klausimą, į trečiąjį klausimą atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

61

Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

1.

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2002 m. gegužės 7 d. Tarybos direktyva 2002/38/EB, 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirma trauka ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 52 straipsnio a punktas turi būti aiškinami taip, kad tokie kompleksiniai paslaugų, kaip pagrindinėje byloje nagrinėjamos interaktyvios erotinės sesijos, transliuojamos internetu realiu laiku, teikimas yra „pramogų veikla“, kaip ji suprantama pagal šias nuostatas, ir vieta, kur šios paslaugos „fiziškai suteikiamos“, kaip tai suprantama pagal šias nuostatas, laikytina ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi steigės savo verslą arba turi nuolatinį padalinį, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinio padalinio, vieta, kur jis turi nuolatinį gyvenamąjį vietą arba kur paprastai gyvena.

2.

Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos Direktyva 2002/38, 9 straipsnio 2 dalies e punkto dvylikta trauka ir Direktyvos 2006/112 56 straipsnio 1 dalies k punktas, siejami su 2005 m. spalio 17 d. Tarybos reglamento (EB) Nr. 1777/2005, nustatančio Direktyvos 77/388 įgyvendinimo priemonės, 11 straipsniu, turi būti aiškinami taip, kad tokios paslaugos, kaip pagrindinėje byloje nagrinėjamos interaktyvios erotinės sesijos, transliuojamos internetu realiu laiku, nepatenka į šią nuostatą taikymo sritį, kai šios paslaugos teikiamos asmenims, esantiems toje pačioje valstybėje narėje kaip ir ši paslaugų teikėjas.

Parašai.

(*1) Proceso kalba: nyderlandų.