

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

C-568/2017 L. W. Geelen - Calificarea serviciilor de video chat din punctul de vedere al TVA. Locul prestării de servicii pentru activități de video chat.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

8 mai 2019

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – A șasea directivă 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) – Prestări de servicii – Locul operațiunilor taxabile – Element de legătură fiscală – Sesiuni interactive cu caracter erotic filmate și difuzate în direct prin internet – Activitate de divertisment – Noțiune – Locul în care serviciile sunt efectiv prestate”

În cauza C-568/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos), prin decizia din 22 septembrie 2017, primită de Curte la 27 septembrie 2017, în procedura

Staatssecretaris van Financiën

împotriva

L. W. Geelen,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, vicepreședinta Curții, îndeplinind funcția de președinte al Camerei întâi, și domnii J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan (raportor) și C. G. Fernlund, judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: doamna M. Ferreira, administratoare principală,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 19 septembrie 2018,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul neerlandez, de C. S. Schillemans, de M. Bulterman și de J. M. Hoogveld, în calitate de agenți;
- pentru guvernul francez, de D. Colas, de E. de Moustier și de A. Alidière, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de R. Troosters și de R. Lyal, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 12 februarie 2019,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 9 alineatul (2) litera (c) prima liniuță și litera (e) a douăsprezecea liniuță din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2002/38/CE a Consiliului din 7 mai 2002 (JO 2002, L 128, p. 41) (denumită în continuare „A șasea directivă”), a articolului 52 litera (a) și a articolului 56 alineatul (1) litera (k) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”), precum și a articolului 11 din Regulamentul (CE) nr. 1777/2005 al Consiliului din 17 octombrie 2005 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 77/388 (JO 2005, L 288, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 205).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Staatssecretaris van Financiën (secretarul de stat pentru finanțe, Țările de Jos), pe de o parte, și domnul L. W. Geelen, pe de altă parte, în legătură cu plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) pentru furnizarea unor sesiuni interactive cu caracter erotic filmate și difuzate în direct prin internet.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

A șasea directivă:

3 Potrivit celui de al șaptelea considerent al celei din A șasea directive:

„întrucât determinarea locului în care se realizează operațiunile taxabile a dat naștere la conflicte între statele membre privind jurisdicția, în special în ceea ce privește livrările de bunuri destinate asamblării și prestarea de servicii; întrucât, deși locul prestărilor de servicii trebuie considerat, în principiu, ca fiind locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale profesionale, acest loc trebuie considerat pe teritoriul țării persoanei căreia îi sunt furnizate serviciile, în special în cazul anumitor servicii furnizate între persoane impozabile, în cazul în care costul serviciilor este inclus în prețul bunurilor”.
[traducere neoficială]

4 Figurând în titlul VI din directiva menționată, denumit „Locul operațiunilor taxabile”, articolul 9 din aceasta, intitulat „Prestarea de servicii”, avea următorul cuprins:

„(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, de divertisment sau 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:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

[...] – serviciile prestate pe cale electronică, în special cele prevăzute în anexa L;

[...]” [traducere neoficială]

Regulamentul nr. 1777/2005

5 Articolul 11 alineatul (1) din Regulamentul nr. 1777/2005 prevedea:

„«Serviciile prestate prin mijloace electronice» prevăzute la articolul 9 alineatul (2) litera (e) a douăsprezecea liniuță din Directiva 77/388/CEE și de anexa L la [A șasea directivă] includ serviciile care sunt furnizate pe internet sau printr-o rețea electronică și a căror natură determină prestarea lor automată care implică intervenție umană minimă și imposibil de realizat în absența tehnologiei informației.”

Directiva TVA

6 Începând cu data de 1 ianuarie 2007, A șasea directivă a fost abrogată și înlocuită prin Directiva TVA.

7 Articolul 43 din Directiva TVA, care figurează în secțiunea 1 din directiva respectivă, intitulată „Regulă generală”, care face parte, în cadrul titlului V din aceasta, privind locul operațiunilor taxabile, din capitolul 3, intitulat „Locul prestării de servicii”, are următorul cuprins:

„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.”

8 Articolul 52 litera (a) din această directivă, care figurează în secțiunea 2 din capitolul 3 menționat, intitulată „Dispoziții speciale”, prevede:

„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”.

9 Figurând în această secțiune 2, articolul 56 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„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”.

Dreptul neerlandez

10 Articolul 6 alineatul 1 și 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), în versiunea aplicabilă în perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2006 și 31 decembrie 2009, a transpus în dreptul neerlandez articolul 9 alineatul (1) și articolul 9 alineatul (2) litera (c) prima liniuță și litera (e) a douăsprezecea liniuță din A șasea directivă, precum și articolul 43, articolul 52 litera (a) și articolul 56 alineatul (1) litera (k) din Directiva TVA.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Litigiul principal și întrebările preliminare

11 Domnul Geelen, înregistrat în Țările de Jos ca persoană impozabilă în scopuri de TVA, furnizează cu titlu oneros servicii care constau în a oferi sesiuni interactive cu caracter erotic filmate și difuzate în direct prin internet. Modelele care sunt filmate în cursul acestor sesiuni se află în Filipine și lucrează pentru domnul Geelen. Acesta le furnizează echipamentele și software-ul necesare pentru difuzarea sesiunilor menționate prin internet. Pentru a obține accesul la sesiunile în discuție în litigiul principal, clienții domnului Geelen trebuie să își creeze un cont la unul dintre furnizorii de acces la internet. Acești furnizori percep plățile aferente acestor sesiuni de la clienții menționați și transferă o parte din plățile respective domnului Geelen. Sesiunile amintite sunt interactive, în sensul că fiecare client are posibilitatea de a comunica cu modelele și de a le adresa cereri speciale. Aceeași sesiune poate fi vizionată în direct de mai mulți clienți în mod simultan.

12 Întrucât domnul Geelen nu a depus declarații privind TVA-ul pentru aceste prestări de servicii, administrația fiscală neerlandeză, considerând că acestea sunt supuse TVA-ului în Țările de Jos, i-a adresat o decizie de rectificare pentru perioada cuprinsă între 1 iunie 2006 și 31 decembrie 2009.

13 Rechtbank Zeeland-West-Brabant (Tribunalul din Zeeland-West-Brabant, Țările de Jos) a respins acțiunea introdusă de domnul Geelen împotriva acestei decizii de rectificare.

14 Prin hotărârea din 30 iulie 2015, Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Curtea de Apel din Hertogenbosch, Țările de Jos) a anulat decizia menționată, în esență pentru motivul că prestarea de servicii în discuție constituia o activitate de divertisment, care trebuie considerată ca fiind exercitată de modelele în cauză în Filipine.

15 Secretarul de stat pentru finanțe a sesizat Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos) cu un recurs împotriva acestei hotărâri, arătând că locul acestei prestări de servicii este cel în care se găseau clienții la momentul la care au beneficiat de serviciile în cauză, acest loc fiind în speță Țările de Jos.

16 Instanța de trimitere consideră că examinarea acestui recurs necesită, mai întâi, analizarea problemei dacă prestarea de servicii în cauză constituie o „activitate de divertisment” în sensul articolului 9 alineatul (2) litera (c) prima liniuță din A șasea directivă și al articolului 52 litera (a) din Directiva TVA. Desigur, sesiunile în cauză ar avea în mod clar ca obiectiv distrarea clienților, iar costul diferitor prestații furnizate cu această ocazie ar fi inclus în prețul plătit pentru a accede la aceste sesiuni. Or, legiuitorul Uniunii ar fi adoptat regimul special prevăzut la aceste dispoziții tocmai pentru acest tip de prestări de servicii complexe. Totuși, s-ar putea deduce din Hotărârea din 9 martie 2006, Gillan Beach (C-114/05, EU:C:2006:169), și din Hotărârea din 27 octombrie 2011, Inter-Mark Group (C-530/09, EU:C:2011:697), că activitatea în cauză trebuie să fie exercitată într-o perioadă anume, într-un loc în care prestatorul și beneficiarii serviciilor se întâlnesc fizic. S-ar pune însă problema dacă această cerință se impune după dezvoltarea internetului, care face posibil în prezent ca o prestație să nu mai fie situată într-un loc fizic anume.

17 În continuare, în cazul în care prestarea de servicii în discuție în litigiul principal ar constitui o „activitate de divertisment”, în sensul dispozițiilor menționate, instanța amintită constată că este necesar să se stabilească locul în care serviciul respectiv este „efectiv prestat”, în sensul acestora. Deși acest loc poate, în opinia instanței respective, să fie locul în care se află modelele, s-ar putea considera și că el corespunde locului în care clientul beneficiază de activitatea de divertisment, și anume cel în care el se conectează la sesiune. În prezenta cauză principală, toți clienții s-ar afla în Țările de Jos. Totuși, întrucât acești clienți s-ar putea afla teoretic oriunde, s-ar pune problema dacă legătura cu locul în care clienții se conectează la internet oferă o regulă aplicabilă în practică și o soluție rațională din punct de vedere fiscal.

18 Pe de altă parte, instanța menționată solicită să se stabilească dacă regimul special aplicabil serviciilor prestate pe cale electronică, prevăzut la articolul 9 alineatul (2) litera (e) a douăsprezecea liniuță din A șasea directivă și la articolul 56 alineatul (1) litera (k) din Directiva TVA, poate de

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

asemenea să fie luat în considerare. În această privință, s-ar putea deduce din articolul 11 alineatul (1) din Regulamentul nr. 1777/2005 că numai operațiunile care implică o intervenție umană minimă și care nu pot fi efectuate în absența tehnologiei informației intră în această categorie de servicii. Ar rezulta că prestarea de servicii în discuție în litigiul principal nu constituie un serviciu prestat pe cale electronică, din moment ce executarea sesiunilor, din cauza difuzării în direct și a caracterului lor interactiv, ar necesita o intervenție umană și utilizarea internetului.

19 În sfârșit, în cazul în care această prestare de servicii ar intra sub incidența ambelor regimuri menționate mai sus, ar trebui să se stabilească, atunci când acestea conduc la desemnarea unor locuri de legătură diferite, cel care trebuie să fie reținut. Potrivit instanței de trimitere, deși din Hotărârea din 6 martie 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, EU:C:1997:105), pare să rezulte că ordinea enumerării care figurează la articolul 9 alineatul (2) din A șasea directivă este determinantă, de aici nu poate fi dedusă nicio certitudine din moment ce prestarea de servicii în discuție în cauza în care s-a pronunțat această hotărâre nu poate fi încadrată în niciunul dintre cazurile vizate la această dispoziție.

20 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 A șasea directivă și, respectiv, articolul 52 litera (a) din Directiva [TVA] trebuie interpretate în sensul că intră sub incidența acestora și furnizarea, contra cost, a unor sesiuni interactive cu caracter erotic filmate și difuzate în direct prin internet?

b) În cazul unui răspuns afirmativ [la prima întrebare litera a)], expresiile «locul în care aceste servicii sunt efectiv prestate» și «locul unde serviciile sunt efectiv prestate» de la articolul 9 alineatul (2) litera (c) din A șasea directivă și, respectiv, de la articolul 52 teza introductivă din Directiva [TVA] trebuie interpretate în sensul că prezintă relevanță locul în care modelele apar în fața camerei web sau locul în care [clienții] 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 A șasea directivă și articolul 56 alineatul (1) litera (k) din Directiva [TVA] coroborate cu articolul 11 din Regulamentul [nr. 1777/2005] trebuie interpretate în sensul că furnizarea contra cost a unor sesiuni interactive cu caracter erotic filmate și difuzate în direct prin internet poate fi considerată «serviciu prestat pe cale electronică»?

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?»

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

21 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 9 alineatul (2) litera (c) prima liniuță din A șasea directivă și articolul 52 litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că o prestare de servicii precum cea în discuție în litigiul principal, care constă în a oferi sesiuni interactive cu caracter erotic filmate și difuzate în direct prin internet, constituie o „activitate de divertisment”, în sensul acestor dispoziții, și, în cazul unui răspuns afirmativ, care este locul în care trebuie să se considere că un astfel de serviciu este „efectiv prestat”, în sensul acestora.

22 Întrucât această întrebare este adresată în cadrul unei rectificări fiscale referitoare la perioada cuprinsă între 1 iunie 2006 și 31 decembrie 2009, atât dispozițiile din A șasea directivă, cât și cele din Directiva TVA sunt aplicabile *ratione temporis* într-un litigiu precum cel în discuție în cauza principală.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

23 Trebuie amintit că articolul 9 din A șasea directivă cuprinde norme care stabilesc locul de impozitare a prestărilor de servicii. În timp ce alineatul (1) al acestui articol conține, cu privire la acest subiect, o normă cu caracter general, la alineatul (2) al articolului menționat se enumeră o serie de elemente de legătură specifice. Obiectivul acestor prevederi este de a evita, pe de o parte, conflictele de competență care ar putea conduce la o dublă impunere și, pe de altă parte, neimpunerea veniturilor (Hotărârea din 26 septembrie 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, punctul 20, Hotărârea din 9 martie 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, punctul 14, Hotărârea din 6 noiembrie 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, punctul 24, și Hotărârea din 3 septembrie 2009, RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, punctul 20).

24 Astfel cum rezultă dintr-o jurisprudență constantă, nu există nicio preeminență a alineatului (1) al articolului 9 din A șasea directivă asupra alineatului (2) al acestui articol. În fiecare situație este necesar să se pună întrebarea dacă aceasta corespunde unuia dintre cazurile menționate la articolul 9 alineatul (2) din directivă. În caz contrar, situația respectivă intră sub incidența articolului 9 alineatul (1) din aceasta [Hotărârea din 12 mai 2005, RAL (Channel Islands) și alții, C-452/03, EU:C:2005:289, punctul 24, Hotărârea din 9 martie 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, punctul 15, precum și Hotărârea din 6 noiembrie 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, punctul 25].

25 În consecință, nu trebuie să se considere că dispozițiile articolului 9 alineatul (2) din A șasea directivă constituie o excepție de la regula generală căreia să trebuiască să i se dea o interpretare strictă (Hotărârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen și OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punctul 34).

26 Articolul 9 alineatul (2) litera (c) prima liniuță din A șasea directivă stabilește locul prestărilor de servicii care au ca obiect, printre altele, „activități de divertisment sau activități similare”, inclusiv, dacă este cazul, prestări de servicii auxiliare acestor activități, la locul unde serviciile respective sunt efectiv prestate. Legiuitorul Uniunii a considerat astfel că, în măsura în care prestatorul își furnizează serviciile în statul în care asemenea servicii sunt efectiv prestate, iar organizatorul manifestării percepe în același stat TVA-ul achitat de consumatorul final, TVA-ul – care are drept bază de impozitare toate aceste servicii, ale căror costuri sunt incluse în prețul plătit de consumatorul final pentru ansamblul serviciilor – trebuie achitat acestui stat, indiferent de locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 septembrie 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, punctul 24, precum și Hotărârea din 9 martie 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, punctele 18 și 22).

27 Alineatul (1) al articolului 9 din A șasea directivă și alineatul (2) litera (c) prima liniuță al acestui articol 9 corespund articolului 43 și, respectiv, articolului 52 litera (a) din Directiva TVA.

28 Din moment ce textul acestor din urmă dispoziții este în esență identic cu cel al dispozițiilor corespunzătoare din A șasea directivă, ele trebuie să fie interpretate în mod identic (a se vedea prin analogie Hotărârea din 6 noiembrie 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, punctul 23).

29 În lumina acestor principii trebuie să se răspundă la prima întrebare adresată de instanța de trimitere.

30 În ceea ce privește, în primul rând, natura serviciilor, trebuie arătat că reiese din înșiși termenii articolului 9 alineatul (2) litera (c) din A șasea directivă că, după cum Curtea a statuat deja, pentru a intra în domeniul de aplicare al acestei dispoziții, o prestare de servicii trebuie să aibă ca obiectiv principal, printre altele, divertismentul [a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 septembrie 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, punctul 26, precum și Hotărârea din 12 mai 2005, RAL (Channel Islands) și alții, C-452/03, EU:C:2005:289, punctul 31].

31 În această privință, Curtea a precizat nu se impune un nivel artistic special și că intră sub incidența articolului 9 alineatul (2) litera (c) din A șasea directivă nu numai serviciile care au ca obiect

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

activități, printre altele, de divertisment, ci și cele care au ca obiect doar activități similare [Hotărârea din 26 septembrie 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, punctul 25, Hotărârea din 12 mai 2005, RAL (Channel Islands) și alții, C-452/03, EU:C:2005:289, punctul 32, precum și Hotărârea din 9 martie 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, punctul 19].

32 În prezenta cauză, rezultă din elementele care figurează în decizia de trimitere că prestarea de servicii în discuție în litigiul principal are o natură complexă, din moment ce ea constă în mai multe activități. Astfel, pe de o parte, modele care se află în Filipine participă la spectacole cu caracter erotic. Pe de altă parte, acestea din urmă fac obiectul unor sesiuni interactive, accesibile în direct prin internet, organizate de domnul Geelen din locul, situat în Țările de Jos, unde și-a stabilit sediul activităților sale economice și al căror obiect este de a permite clienților nu numai să vizioneze aceste sesiuni, ci și să interacționeze cu modelele, astfel încât să poată influența derularea spectacolelor menționate și să le facă să evolueze după dorințele lor.

33 În această privință, este cert că aceste spectacole sunt efectuate de modele în cadrul unui raport de muncă între acestea și organizatorul spectacolelor. Pe de altă parte, dat fiind că organizatorul respectiv își primește plata cerută pentru vizionarea sesiunilor interactive prin intermediul unor furnizori de acces la internet, la care clienții trebuie să își creeze un cont, rezultă că acest organizator a instituit și cadrul tehnic, organizațional și contractual necesar pentru a permite accesul la sesiunile menționate, care este restrâns la astfel de clienți plătitori. În special, reiese din elementele de care dispune Curtea că organizatorul amintit furnizează în acest scop modelelor software-ul necesar difuzării prin internet.

34 Rezultă că sesiunile interactive în discuție în litigiul principal nu sunt comparabile cu manifestări culturale clasice precum un concert, un târg sau o expoziție, din moment ce, prin serviciul pe care îl oferă, domnul Geelen nu încearcă să furnizeze un acces la o prestare de servicii efectuată într-un loc precis pe o perioadă determinată, ci organizează și permite atât crearea, cât și difuzarea unei categorii de spectacole care pot avea loc oricând și oriunde, în cadrul unor sesiuni interactive accesibile prin internet.

35 Prin urmare, pentru a stabili natura prestării de servicii în discuție în litigiul principal, trebuie apreciat serviciul în cauză astfel cum este furnizat de domnul Geelen.

36 În speță, este cert că acest serviciu are drept obiectiv să procure destinatarilor săi o sursă de divertisment.

37 În consecință, după cum arată atât guvernele neerlandez și francez, cât și Comisia Europeană, o asemenea prestare de servicii trebuie considerată o „activitate de divertisment” care intră sub incidența articolului 9 alineatul (2) litera (c) prima liniuță din A șasea directivă.

38 În această privință este lipsit de relevanță faptul că respectiva prestare de servicii de divertisment nu este furnizată în prezența fizică a destinatarilor ei și că aceștia nu beneficiază de serviciile menționate dintr-un loc unic.

39 Desigur, Curtea a statuat deja că diferitele categorii de prestări de servicii prevăzute la articolul 9 alineatul (2) litera (c) din A șasea directivă au în special în comun faptul că sunt în general furnizate cu ocazia unor manifestări punctuale și că locul unde aceste servicii sunt efectiv prestate este, în principiu, ușor de identificat, întrucât manifestările în cauză se desfășoară într-un anumit loc (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 martie 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, punctele 24 și 25, precum și Hotărârea din 27 octombrie 2011, Inter-Mark Group, C-530/09, EU:C:2011:697, punctul 23).

40 Totuși, deși acesta este cazul în general, nimic din modul de redactare a articolului 9 alineatul (2) litera (c) din A șasea directivă nu este de natură să sugereze că aplicarea acestei dispoziții ar fi în mod necesar limitată numai la prestările de servicii furnizate cu ocazia unor astfel de manifestări.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

41 Dimpotrivă, după cum reiese din cuprinsul punctului 30 din prezenta hotărâre, o prestare de servicii intră în domeniul de aplicare al dispoziției menționate din cauza simplului fapt că obiectivul principal urmărit de aceasta este, printre altele, divertismentul și, prin urmare, din cauza naturii sale proprii.

42 În consecință, în lipsa unei precizări explicite la articolul 9 alineatul (2) litera (c) din A șasea directivă în ceea ce privește caracterul ușor de identificat sau precis al locului în care este efectiv prestată activitatea de divertisment, este necesar să se considere că nici faptul că o prestare de servicii nu este furnizată în prezența fizică a destinatarilor săi, nici faptul că aceștia nu beneficiază de serviciile menționate dintr-un loc unic nu sunt de natură să împiedice aplicarea dispoziției respective.

43 În aceste condiții, trebuie să se stabilească, în al doilea rând, locul în care trebuie să se considere că o prestare de servicii precum cea în discuție în litigiul principal este „efectiv prestată”, în sensul articolului 9 alineatul (2) litera (c) din A șasea directivă.

44 Potrivit Comisiei, locul prestării efective a unor sesiuni interactive cu caracter erotic filmate și difuzate în direct prin internet precum cele în discuție în litigiul principal corespunde în mod necesar locului în care spectacolul este realizat fizic de modele. În schimb, guvernele neerlandez și francez apreciază că trebuie să se considere că acest loc, ținând seama de evoluția tehnologiei, este cel în care clientul este în măsură să aibă acces la acest spectacol. Această din urmă interpretare ar fi conformă cu logica ce stă la baza normelor privind TVA-ul referitoare la locul prestării de servicii, potrivit cărora impunerea trebuie să aibă loc, în măsura posibilului, la locul în care serviciile sunt utilizate de destinatarii lor.

45 Desigur, modelele care participă la spectacolul care face obiectul sesiunilor interactive cu caracter erotic filmate și difuzate în direct prin internet în discuție în litigiul principal se află fizic în Filipine.

46 Totuși, după cum s-a arătat la punctele 32-34 din prezenta hotărâre, prestarea de servicii în discuție în litigiul principal, care constă în organizarea și oferirea de sesiuni interactive cu caracter erotic, este o prestare de servicii complexă, care nu este efectuată de modele, ci de domnul Geelen, organizatorul acestor sesiuni.

47 Or, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 50 din concluzii, din moment ce activitățile necesare furnizării acestor prestări complexe de servicii se concentrează la locul din care prestatorul, pe de o parte, organizează sesiunile interactive având ca obiect spectacolul cu caracter erotic realizat de modele și, pe de altă parte, oferă clienților posibilitatea de a viziona aceste sesiuni prin internet, dintr-un loc ales de ei, precum și de a interacționa cu aceste modele, trebuie să se considere că o asemenea prestare complexă de servicii este „efectiv prestată”, în sensul articolului 9 alineatul (2) litera (c) din A șasea directivă, la locul din care aceasta este furnizată de prestatorul menționat, și anume, în cauza principală, la locul unde se află sediul activităților sale economice în Țările de Jos.

48 Deși este adevărat că acest loc de legătură corespunde în speță cu cel prevăzut la articolul 9 alineatul (1) din această directivă, trebuie amintit că, după cum s-a arătat la punctul 25 din prezenta hotărâre, nu trebuie să se considere că articolul 9 alineatul (2) din A șasea directivă enunță o excepție de la o regulă generală.

49 Prin urmare, chiar dacă ultima dintre aceste dispoziții permite, dacă este cazul, astfel cum reiese din al șaptelea considerent al celei de A șasea directive și după cum au arătat toate părțile interesate care au prezentat observații în cadrul prezentei proceduri, să se asigure ca serviciile în cauză să fie supuse regimului TVA-ului în statul membru pe teritoriul căruia serviciile sunt utilizate de destinatarii lor [a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 mai 2005, RAL (Channel Islands) și alții, C-452/03, EU:C:2005:289, punctul 33], este la fel de adevărat că nimic nu exclude ca locul prestării efective a serviciilor în discuție în litigiul principal să poată corespunde, ținând seama de împrejurărilor speței, cu statul membru în care este stabilit prestatorul de servicii.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

50 Această interpretare se impune *a fortiori* în împrejurările din prezenta cauză principală întrucât ea furnizează un element de legătură util, care conduce la o soluție rațională din punct de vedere fiscal (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 iulie 1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, punctele 17 și 18).

51 Astfel, o asemenea interpretare este în acord cu obiectivul urmărit la articolul 9 din A șasea directivă, care, după cum s-a amintit la punctul 23 din prezenta hotărâre, este acela al unei norme de conflict care urmărește evitarea riscului dublei impuneri și al neimpozitării, și facilitează punerea în aplicare a normei de conflict prevăzute la articolul 9 alineatul (2) litera (c) din A șasea directivă prin permiterea unei administrări simple, la locul prestării serviciilor, a normelor de percepere a taxei (a se vedea prin analogie Hotărârea din 6 noiembrie 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, punctele 30 și 31).

52 Mai mult, având în vedere împrejurarea amintită de instanța de trimitere, menționată la punctul 17 din prezenta hotărâre, potrivit căreia toți clienții domnului Geelen se află în Țările de Jos, rezultă că, în speță, interpretarea respectivă permite, în plus, să se asigure ca serviciile în cauză să fie supuse regimului TVA-ului în statul membru pe teritoriul căruia serviciile sunt utilizate de destinatarii lor.

53 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 9 alineatul (2) litera (c) prima liniuță din A șasea directivă și articolul 52 litera (a) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că o prestare de servicii complexă precum cea în discuție în litigiul principal, care constă în a oferi sesiuni interactive cu caracter erotic filmate și difuzate în direct prin internet, constituie o „activitate de divertisment”, în sensul acestor dispoziții, care trebuie considerată ca fiind „efectiv prestată”, în sensul acestora, la locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activităților sale economice sau un sediu comercial fix de la care este prestat acest serviciu sau, în absența acestora, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

Cu privire la a doua întrebare

54 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 9 alineatul (2) litera (e) a douăsprezecea liniuță din A șasea directivă și articolul 56 alineatul (1) litera (k) din Directiva TVA coroborate cu articolul 11 din Regulamentul nr. 1777/2005 trebuie interpretate în sensul că o prestare de servicii precum cea în discuție în litigiul principal, care constă în a oferi sesiuni interactive cu caracter erotic filmate și difuzate în direct prin internet, trebuie considerată ca având drept obiect un „serviciu prestat pe cale electronică”, în sensul acestor dispoziții.

55 Trebuie arătat că articolul 9 alineatul (2) litera (e) a douăsprezecea liniuță din A șasea directivă determină locul prestărilor de servicii furnizate pe cale electronică, în ceea ce privește serviciile menționate în anexa L la această directivă și la articolul 11 din Regulamentul nr. 1777/2005, atunci când acestea sunt furnizate unor beneficiari stabiliți în afara Uniunii Europene sau unor persoane impozabile stabilite în Uniune, dar într-o țară diferită de cea a prestatorului de servicii.

56 Acest articol 9 alineatul (2) litera (e) a douăsprezecea liniuță corespunde articolului 56 alineatul (1) litera (k) din Directiva TVA. Întrucât aceste dispoziții au texte în esență identice, ele trebuie, conform jurisprudenței amintite la punctul 28 din prezenta hotărâre, să fie interpretate în mod identic.

57 Reiese însă din elementele care figurează în decizia de trimitere, menționate la punctul 17 din prezenta hotărâre, că prestarea de servicii în discuție în litigiul principal a fost furnizată unor clienți care se aflau toți în Țările de Jos.

58 În aceste condiții, fără a fi nevoie să se stabilească dacă un serviciu precum cel în discuție în litigiul principal trebuie considerat un „serviciu prestat pe cale electronică” prevăzut în anexa L la A șasea directivă și la articolul 11 din Regulamentul nr. 1777/2005, trebuie constatat că articolul 9 alineatul (2) litera (e) a douăsprezecea liniuță din această directivă nu are vocația de a se aplica într-o cauză precum cea din litigiul principal.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

59 În consecință, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 9 alineatul (2) litera (e) a douăsprezecea liniuță din A șasea directivă și articolul 56 alineatul (1) litera (k) din Directiva TVA coroborate cu articolul 11 din Regulamentul nr. 1777/2005 trebuie interpretate în sensul că o prestare de servicii precum cea în discuție în litigiul principal, care constă în a oferi sesiuni interactive cu caracter erotic filmate și difuzate în direct prin internet, nu intră, atunci când această prestare a fost furnizată unor beneficiari care se află toți în statul membru al prestatorului respectivelor servicii, în domeniul de aplicare al acestor dispoziții.

Cu privire la a treia întrebare

60 Având în vedere răspunsul dat la a doua întrebare, nu este necesar să se răspundă la a treia întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

61 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

1) Articolul 9 alineatul (2) litera (c) prima liniuță din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului 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 din 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 trebuie interpretate în sensul că o prestare de servicii complexă precum cea în discuție în litigiul principal, care constă în a oferi sesiuni interactive cu caracter erotic filmate și difuzate în direct prin internet, constituie o „activitate de divertisment”, în sensul acestor dispoziții, care trebuie considerată ca fiind „efectiv prestată”, în sensul acestora, la locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activităților sale economice sau un sediu comercial fix de la care este prestat acest serviciu sau, în absența acestora, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

2) Articolul 9 alineatul (2) litera (e) a douăsprezecea liniuță din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2002/38, și articolul 56 alineatul (1) litera (k) din Directiva 2006/112 coroborate cu articolul 11 din Regulamentul (CE) nr. 1777/2005 al Consiliului din 17 octombrie 2005 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 77/388 trebuie interpretate în sensul că o prestare de servicii precum cea în discuție în litigiul principal, care constă în a oferi sesiuni interactive cu caracter erotic filmate și difuzate în direct prin internet, nu intră, atunci când această prestare a fost furnizată unor beneficiari care se află toți în statul membru al prestatorului respectivelor servicii, în domeniul de aplicare al acestor dispoziții.

Semnături