Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MACIEJA SZPUNARA
przedstawiona w dniu 12 lutego 2019 r.[1]

Sprawa C-568/17

Staatssecretaris van Financiën
przeciwko:
L.W. Geelenowi

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów, Niderlandy)]

Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 77/388/EWG – Artykuł 9 ust. 2 lit. c) i e) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 52 lit. a) – Artykuł 56 ust. 1 lit. k) – Świadczenie usług –Miejsce transakcji podlegających opodatkowaniu – Kryterium określenia właściwości podatkowej – Interaktywne sesje erotyczne z transmisją na żywo przez Internet – Miejsce, w którym usługa jest faktycznie świadczona

Wprowadzenie

1. Podatek od wartości dodanej (zwany dalej „podatkiem VAT”) jest podatkiem konsumpcyjnym, w idealnym stanie rzeczy powinien być więc pobierany w miejscu, w którym następuje konsumpcja towarów lub usług będących przedmiotem opodatkowania. W przypadku transakcji transgranicznych, zwłaszcza w odniesieniu do usług, wiąże się to jednak z istotnymi obciążeniami administracyjnymi zarówno dla podatników, jak i dla organów podatkowych. Z tego względu dyrektywy Unii dotyczące podatku VAT wprowadzają uproszczone sposoby określania miejsca świadczenia usług. Określenie tego miejsca nadal jednak powoduje pewne trudności, w szczególności w przypadku usług złożonych oraz usług świadczonych na odległość, na przykład, jak w niniejszej sprawie, za pomocą transmisji internetowej. Ewolucja przepisów w tym zakresie nie zawsze nadąża za ewolucją technologiczną i zmieniającymi się warunkami rynkowymi. Ustalenie wykładni przepisów uwzględniającej ewolucję technologiczną pozostaje więc w rękach sądów.

1 Język oryginału: polski.

Ramy prawne

Prawo Unii

2. Zgodnie z art. 9 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku[2], zmienionej dyrektywą Rady 2002/38/WE z dnia 7 maja 2002 r.[3]:

„1. Za miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się miejsce, gdzie dostawca założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego świadczone są usługi, w przypadku braku takiego miejsca lub przedsiębiorstwa, jego miejsce stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa.

2. Jednakże:

[…]

c) za miejsce świadczenia usług odnoszących się do:

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

   […]

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

   […]

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

   […]

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

f) miejscem świadczenia usług wymienionych w lit. e) tiret ostatnie, świadczonych osobom niepodlegającym opodatkowaniu, które posiadają siedzibę, mają stały adres lub zazwyczaj przebywają w państwie członkowskim przez podatnika, który poza Wspólnotą założył przedsiębiorstwo lub ma stałą siedzibę, z której świadczona jest usługa lub, w przypadku braku takiej siedziby przedsiębiorstwa lub stałej siedziby, ma miejsce stałego zamieszkania lub miejsce, gdzie zazwyczaj przebywa poza Wspólnotą, jest miejsce, gdzie osoba niepodlegająca opodatkowaniu posiada siedzibę, miejsce stałego zamieszkania lub zazwyczaj przebywa.

2 Dz.U. 1977, L 145, s. 1.

3 Dyrektywa zmieniająca oraz tymczasowo zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do systemu podatku od wartości dodanej stosowanego do usług radiowych i telewizyjnych oraz niektórych usług świadczonych drogą elektroniczną (Dz.U. 2002, L 128, s. 41).

[…]”.

3. Artykuł 43 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej[4], w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, stanowi:

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

4. Zgodnie z art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112:

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

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

[…]”.

5. Zgodnie z art. 56 ust. 1 lit. k) tej dyrektywy:

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

[…]

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

[…]”.

6. Wreszcie art. 57 ust. 1 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„W przypadku gdy usługi, o których mowa w art. 56 ust. 1 lit. k), świadczone są na rzecz osób niebędących podatnikami, które mają siedzibę albo stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w państwie członkowskim, przez podatnika, który ma siedzibę działalności gospodarczej poza Wspólnotą lub posiada tam stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego świadczy usługi lub który, w przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu poza Wspólnotą, miejscem świadczenia usługi jest miejsce, w którym osoba niebędąca podatnikiem ma siedzibę albo stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu”.

Prawo niderlandzkie

7. Powyższe przepisy prawa Unii zostały transponowane do prawa niderlandzkiego w art. 6 ust. 1 oraz art. 6 ust. 2 lit. c) pkt 1 i lit. d) pkt 10 Wet op de omzetbelasting 1968 (ustawy z 1968 r. o podatku obrotowym).

4 Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

Okoliczności faktyczne, przebieg postępowania i pytania prejudycjalne

8. Pozwany w postępowaniu głównym, L.W. Geelen, jest podatnikiem zarejestrowanym do celów podatku VAT w Niderlandach. Świadczy on usługi polegające na organizacji i udostępnianiu interaktywnych sesji o charakterze erotycznym z transmisją na żywo przez Internet. Modele występujący w ramach tych sesji znajdują się w trakcie ich trwania na Filipinach. L.W. Geelen dostarcza im sprzęt oraz oprogramowanie niezbędne do transmisji sesji przez Internet. Klienci kontaktują się z modelami za pośrednictwem Internetu, po utworzeniu w tym celu konta u jednego z dostawców usług internetowych. To ci dostawcy pobierają od klientów opłatę, z której część przekazują L.W. Geelenowi. Sesje są transmitowane na żywo i mają charakter interaktywny, to znaczy że klienci mają możliwość komunikacji z modelami i wydawania im poleceń. Usługi świadczone przez L.W. Geelena są co do zasady skierowane na rynek niderlandzki [5].

9. Pozwany w postępowaniu głównym nie składał deklaracji dotyczących podatku VAT z tytułu powyższych usług. Organ podatkowy uznał jednak, że usługi te podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT na terytorium Niderlandów i wydał decyzję o nakazie zapłaty podatku za okres od dnia 1 czerwca 2006 r. do dnia 31 grudnia 2009 r.

10. Decyzja ta została uchylona wyrokiem sądu pierwszej instancji, który uznał, że omawiane usługi podlegają przepisom prawa niderlandzkiego stanowiącym transpozycję art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze dyrektywy 77/388 oraz art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112 oraz że są one faktycznie świadczone na Filipinach. Organ podatkowy wniósł kasację od tego wyroku do sądu odsyłającego.

11. W powyższych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów, Niderlandy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1a) Czy art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze [dyrektywy 77/388] oraz art. 52 lit. a) [dyrektywy 2006/112] (w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 stycznia 2010 r.) należy interpretować w ten sposób, że obejmują one swoim zakresem także odpłatne udostępnianie interaktywnych sesji o charakterze erotycznym z transmisją na żywo przez Internet?

1b) W razie udzielenia na pytanie pierwsze część a) odpowiedzi twierdzącej, czy sformułowanie »miejsce, gdzie usługi te faktycznie są wykonywane« w art. 9 ust. 2 lit. c) [dyrektywy 77/388] oraz sformułowanie »miejsce, w którym usługa jest faktycznie świadczona« w art. 52 [dyrektywy 2006/112] należy interpretować w ten sposób, że miarodajne jest miejsce, w którym modele występują przed kamerami internetowymi, czy że miarodajne jest miejsce, w którym odwiedzający oglądają obraz, czy też w grę wchodzi jeszcze inne miejsce?

2) Czy art. 9 ust. 2 lit. e) tiret dwunaste [dyrektywy 77/388] oraz art. 56 ust. 1 lit. k) [dyrektywy 2006/112] (w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 stycznia 2010 r.) w związku z art. 11 rozporządzenia nr 1777/2005[[6]] należy interpretować w ten sposób, że odpłatne udostępnianie interaktywnych sesji o charakterze erotycznym z transmisją na żywo przez Internet może zostać uznane za »usługę świadczoną drogą elektroniczną«?

5 Z informacji zawartych we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie wynika, czy możliwość korzystania z tych usług jest w jakiś sposób technicznie ograniczona do terytorium Niderlandów. Jak się wydaje, ograniczenie to może wynikać z konieczności skorzystania z pośrednictwa dostawców usług dostępu do Internetu, z którymi L.W. Geelen zawarł odpowiednią umowę.

6 Rozporządzenie Rady (WE) z dnia 17 października 2005 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2005, L 288, s. 1).

3) W razie udzielenia zarówno na pytanie pierwsze część a), jak i pytanie drugie, odpowiedzi twierdzącej i w sytuacji, gdy ustalenie miejsca świadczenia usługi na podstawie stosownych przepisów dyrektyw prowadzi do rozbieżności, jak zatem należy ustalić miejsce świadczenia usługi?".

12. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do Trybunału w dniu 27 września 2017 r. Uwagi na piśmie złożyły rządy niderlandzki i francuski oraz Komisja Europejska. Rząd niderlandzki i Komisja były reprezentowane na rozprawie w dniu 19 września 2018 r.

Analiza

Pytanie prejudycjalne pierwsze, część a)

13. Występując z pytaniem pierwszym, część a), sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy usługi tego rodzaju, jak usługi świadczone przez L.W. Geelena w sprawie głównej, podlegają unormowaniu art. 9 ust. 2 lit. c) dyrektywy 77/388 i art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112. Konkretnie chodzi o to, czy usługi te stanowią usługi w zakresie działalności rozrywkowej w rozumieniu powyższych przepisów.

14. Nie wydaje się ulegać wątpliwości, że usługi, o których mowa, mają charakter rozrywkowy[7]. Ta kwestia nie wymaga moim zdaniem dalszych wywodów. Nie wyczerpuje to jednak odpowiedzi na pytanie pierwsze, część a).

15. Sąd odsyłający słusznie bowiem, moim zdaniem, stawia pytanie, czy wymienione przepisy znajdują zastosowanie do usług, które, mając charakter rozrywkowy, nie są świadczone w jednym miejscu i czasie oraz przy fizycznej obecności usługobiorców, lecz na przykład, jak w niniejszej sprawie, na odległość i w momencie wybranym przez każdego usługobiorcę indywidualnie.

16. Przepis art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze znajduje się w dyrektywie 77/388 od chwili jej przyjęcia. Jest moim zdaniem bezsporne, że ustawodawca, formułując ten przepis, nie miał na myśli usług świadczonych na odległość, podobnych do usług będących przedmiotem postępowania głównego, jako że usługi takie w owym czasie nie istniały. Jedynym sposobem świadczenia usług o charakterze kulturalnym, rozrywkowym, edukacyjnym itp. było albo zgromadzenie usługobiorców w miejscu faktycznego wykonania usługi, albo jej wykonanie w miejscu, w którym znajdowali się usługobiorcy[8]. Określenie miejsca, w którym usługa była faktycznie wykonywana, nie nastręczało więc trudności. Było to jednocześnie miejsce konsumpcji owej usługi.

17. Rozwój technologiczny, jaki nastąpił od tego czasu, pozwolił jednak na pojawienie się usług, w ramach których usługobiorcy uczestniczą, czasem nawet aktywnie, w wydarzeniu kulturalnym, rozrywkowym lub innym, na odległość i niekoniecznie w czasie rzeczywistym. Zaburzona więc zostaje „jedność akcji, czasu i miejsca", żeby odwołać się do kategorii teatru klasycznego. Powstaje zatem pytanie, czy ewentualne zastosowanie do takich usług art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze dyrektywy 77/388 oraz art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112 byłoby zgodne z wolą ustawodawcy Unii, tak jak należy ją odczytywać w odniesieniu do nowej rzeczywistości technologicznej, oraz z celami tych przepisów.

7 Zobacz, podobnie, wyrok z dnia 12 maja 2005 r., RAL (Channel Islands) i in. (C-452/03, EU:C:2005:289, pkt 32).

8 Oczywiście istniały w owym czasie usługi radiowe i telewizyjne. Te jednak były opodatkowane w miejscu siedziby usługodawcy, które z reguły pokrywało się z miejscem nadawania programu. Dopiero nowelizacja dyrektywy 77/388 z 2002 r. (zob. przypis 3 w niniejszej opinii) uznaje za miejsce świadczenia tych usług, w stosunkach transgranicznych, miejsce siedziby lub pobytu usługobiorców [zob. art. 9 ust. 2 lit. e) tiret jedenaste i art. 9 ust. 4 dyrektywy 77/388]. Usługi radiowe i telewizyjne ograniczają się jednak do nadawania programu, jego odbiór pozostawiając usługobiorcom, w odróżnieniu od usług tego rodzaju jak w postępowaniu głównym, gdzie usługodawca zapewnia również możliwość odbioru treści, a nawet aktywny udział usługobiorców.

18. Dobrym punktem wyjścia do analizy celów, jakim miały służyć przepisy określające miejsce świadczenia usług, będzie uzasadnienie projektu dyrektywy 2008/8/WE [9]. Dyrektywa ta wprowadza zasadniczą reformę prawa Unii w odniesieniu do określenia miejsca świadczenia usług na potrzeby opodatkowania podatkiem VAT.

19. W części wstępnej tego uzasadnienia Komisja zauważa, że najbardziej pożądaną sytuacją jest taka, w której usługi są opodatkowane w miejscu ich rzeczywistej konsumpcji. Konstrukcja taka napotyka jednak na poważne trudności praktyczne w sytuacji transgranicznego świadczenia usług. Trudności te można stosunkowo łatwo pokonać w przypadku usług świadczonych podatnikom. Służy temu w szczególności tzw. mechanizm odwrotnego obciążenia [10]. Mechanizmu tego nie sposób jednak stosować do osób niebędących podatnikami. Alternatywą byłoby zobowiązanie usługodawców do zarejestrowania się i rozliczania podatku VAT w każdym państwie członkowskim, w którym świadczą usługi, stanowiłoby to jednak dla nich nadmierne obciążenie administracyjne. Ponadto w przypadku wielu usług miejscem rzeczywistej konsumpcji nie jest wcale miejsce ich fizycznego wykonania, lecz raczej miejsce siedziby lub zamieszkania usługobiorcy, co dodatkowo komplikuje sprawę, gdyż wymaga każdorazowej identyfikacji przez usługodawcę miejsca zamieszkania usługobiorcy i rozliczenia w tym miejscu podatku VAT [11]. Z powodu owych trudności praktycznych w dyrektywie 77/388 za zasadę ogólną przyjęto, że miejscem świadczenia usług jest miejsce siedziby usługodawcy. W omawianym projekcie Komisja zaproponowała pozostawienie w mocy tej zasady ogólnej w odniesieniu do usług świadczonych osobom niebędącym podatnikami.

20. Od tej zasady istnieją jednak wyjątki. Jednym z nich jest interesujący nas w niniejszej sprawie wyjątek dotyczący działalności kulturalnej, rozrywkowej, edukacyjnej itp. Wprowadzenie tego wyjątku pozwalało osiągnąć dwa cele.

21. Po pierwsze, w sytuacji gdy omawiana działalność wymagała jednoczesnej obecności w jednym miejscu zarówno usługobiorców, jak i usługodawców (a w każdym razie osób wykonujących w ich imieniu usługę), możliwe było osiągnięcie najbardziej pożądanego rozwiązania w postaci opodatkowania usługi w miejscu jej rzeczywistej konsumpcji bez nadmiernych utrudnień administracyjnych. Usługi tego rodzaju mają bowiem charakter jednorazowy, w tym znaczeniu że ich sens ekonomiczny ogranicza się zwykle do czasu trwania świadczenia usługi. Konsumpcja takich usług jest zatem natychmiastowa i następuje w miejscu ich świadczenia. Nie ma więc znaczenia miejsce siedziby czy zamieszkania usługobiorców; usługodawca rozlicza podatek VAT jedynie w miejscu rzeczywistego wykonania usługi.

22. Po drugie, tego rodzaju usługi mają często charakter złożony, wymagają bowiem szeregu usług pośrednich i dodatkowych, z których niektóre mogą być świadczone bezpośrednio usługobiorcom końcowym, a inne na przykład organizatorom wydarzeń składających się na usługi końcowe. Ich cena może być, choć nie musi, składnikiem całościowej ceny usługi końcowej. Mogą one przy tym być świadczone przez różnych usługodawców [12]. Zastosowanie ogólnej zasady opodatkowania w miejscu siedziby usługodawcy mogłoby zatem prowadzić do konieczności rozliczania podatku VAT od poszczególnych usług składowych w różnych państwach członkowskich. Opodatkowanie tych usług w miejscu ich rzeczywistego wykonania upraszcza sprawę, jeżeli miejsce to pokrywa się z miejscem wykonania usługi końcowej lub głównej.

9 Dyrektywa Rady z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz.U. 2008, L 44, s. 11). Uzasadnienie projektu (*exposé des motifs*): COM(2003) 822 wersja ostateczna.

10 W ramach tego mechanizmu to usługobiorca, a nie usługodawca nalicza podatek VAT według stawki obowiązującej w miejscu jego siedziby, a następnie albo uzyskuje prawo do jego odliczenia, jeżeli nabyte usługi wykorzystuje do celów własnej działalności opodatkowanej, albo odprowadza go do skarbu państwa. Przyjmuje się przy tym, że ponieważ usługi nabywane przez podatników są z reguły wykorzystywane do celów ich działalności gospodarczej, miejsce siedziby usługobiorcy jest jednocześnie miejscem konsumpcji usługi.

11 Dotyczy to na przykład usług o charakterze ciągłym, a także usług wykonywanych na odległość.

12 Zobacz na przykład wyrok z dnia 26 września 1996 r., Dudda (C-327/94, EU:C:1996:355): w sprawie tej chodziło o usługi inżyniera dźwięku świadczone organizatorom koncertów.

23. Jednakże zastosowanie omawianego wyjątku do usług świadczonych na odległość, takich jak usługi będące przedmiotem postępowania głównego, nie pozwala osiągnąć tych celów.

24. W sytuacji gdy świadczenie usług nie wymaga jednoczesnej obecności usługodawców i usługobiorców w tym samym miejscu, pojawia się problem, będący przedmiotem pytania pierwszego, część b), określenia miejsca, w którym usługa jest rzeczywiście wykonywana. Niezależnie jednak od przyjętego rozstrzygnięcia tego problemu cele omawianego wyjątku nie zostają osiągnięte.

25. Jeżeli bowiem przyjąć, biorąc za przykład usługi będące przedmiotem postępowania głównego, że miejscem wykonania usługi jest miejsce, w którym modele występują przed kamerą, nie zostaje osiągnięty pożądany rezultat w postaci opodatkowania w miejscu konsumpcji. Za miejsce konsumpcji przyjąć bowiem należy, w sposób oczywisty, miejsce w którym znajdują się klienci w chwili korzystania z usługi. Co więcej, tak określone miejsce wykonania usługi może, jak w niniejszej sprawie, nie pokrywać się także z miejscem siedziby usługodawcy, a nawet znajdować się całkowicie poza zakresem terytorialnym zastosowania wspólnego systemu podatku VAT. Nie tylko więc usługa nie zostanie opodatkowana w miejscu konsumpcji, czemu miał służyć omawiany wyjątek, ale nie znajdzie też zastosowania ogólna zasada opodatkowania w miejscu siedziby usługodawcy.

26. Natomiast uznanie za miejsce rzeczywistego wykonania tego rodzaju usług miejsca, w którym znajdują się widzowie w chwili, w której korzystają z usługi, pozwalałoby na opodatkowanie tych usług w miejscu konsumpcji. To jednak powoduje potencjalnie powstanie właśnie tych trudności praktycznych, których ustawodawca Unii zamierzał uniknąć, wprowadzając ogólną zasadę opodatkowania w miejscu siedziby usługodawcy, a które wynikają z konieczności każdorazowej identyfikacji miejsca korzystania z usługi przez usługobiorcę i rozliczenia tam podatku VAT.

27. Rząd niderlandzki wskazuje wprawdzie w swoich uwagach na rozwiązania wynikające z dyrektywy (UE) 2017/2455[13], które mają zaradzić owym trudnościom praktycznym. Jak jednak sam ten rząd zauważa, rozwiązania te znajdą zastosowanie do usług tego rodzaju, jak usługi będące przedmiotem postępowania głównego, od 2021 r., podczas gdy niniejsza sprawa dotyczy stanu prawnego obowiązującego w latach 2006–2009.

28. Jak z powyższego wynika, zastosowanie szczególnego kryterium określenia miejsca świadczenia usług przewidzianego w art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze dyrektywy 77/388 oraz art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112 do usług świadczonych na odległość, takich jak usługi będące przedmiotem postępowania głównego, nie realizowałoby celów, jakie ustawodawca Unii zamierzał osiągnąć wprowadzając te przepisy. Zamiast tego zastosowanie powinna więc znaleźć, moim zdaniem, ogólna zasada opodatkowania w miejscu siedziby usługodawcy.

29. Prawdą jest, że w niektórych wypadkach zastosowanie tej zasady do usług świadczonych na odległość, w szczególności przez Internet, może prowadzić do niedoskonałego rozłożenia kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi, jako że pozwala potencjalnie na oddzielenie z łatwością miejsca opodatkowania od miejsca konsumpcji usługi (choć, jak się wydaje, nie dotyczy to niniejszej sprawy). Jak jednak wynika z cytowanego uzasadnienia projektu dyrektywy 2008/8, ustawodawca Unii był świadom tego problemu już w momencie pracy nad tą dyrektywą, postanowił jednak odsunąć jego rozwiązanie, w zakresie usług świadczonych osobom niebędącym podatnikami na terytorium Unii, do czasu wprowadzenia w życie rozwiązań, o których mowa w pkt 27 powyżej.

13 Dyrektywa Rady z dnia 5 grudnia 2017 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE i dyrektywę 2009/132/WE w odniesieniu do niektórych obowiązków wynikających z podatku od wartości dodanej w przypadku świadczenia usług i sprzedaży towarów na odległość (Dz.U. 2017, L 348, s. 7).

30. Stanowisko, zgodnie z którym celem uregulowania zawartego w art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze dyrektywy 77/388 oraz art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112 było określenie miejsca świadczenia usług wymagających jednoczesnej obecności usługodawców i usługobiorców, wydaje się także znajdować oparcie w obecnym brzmieniu odpowiednich przepisów.

31. W obecnym brzmieniu dyrektywy 2006/112[14] uregulowanie to znajduje się w jej art. 53 i art. 54 ust. 1. Zgodnie z art. 53 tej dyrektywy, odnoszącym się do usług świadczonych podatnikom, „[m]iejscem świadczenia usług wstępu na *imprezy* kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, *takie jak targi i wystawy*, oraz usług pomocniczych związanych z usługami wstępu na te imprezy, świadczonych na rzecz podatnika, jest miejsce, w którym te *imprezy* faktycznie się odbywają”[15]. W przepisie tym chodzi więc nie o dowolne usługi kulturalne, rozrywkowe itp., lecz o usługi w postaci imprez, takich jak targi czy wystawy, a więc takich, które wymagają obecności usługobiorców w miejscu świadczenia usługi.

32. Prawdą jest, że art. 54 ust. 1 dyrektywy 2006/112, który odnosi się do świadczenia tych samych usług osobom niebędącym podatnikami, nie używa słowa „imprezy”[16]. Przepis ten precyzuje jednak, podobnie jak art. 53 omawianej dyrektywy, że chodzi o działalność „taką jak targi i wystawy”, a więc również działalność wymagającą obecności usługobiorców w miejscu świadczenia usługi.

33. Różnica w sformułowaniu tych przepisów wynika moim zdaniem z tego, że obecny art. 53 dyrektywy 2006/112 określa miejsce świadczenia bardzo wąsko zakrojonej kategorii usług, a mianowicie usług polegających na umożliwieniu wstępu na różnego rodzaju imprezy oraz usług ściśle z tym związanych. Opłata za wstęp na takie imprezy odbywa się zwykle poprzez zakup biletów. Sprzedaż tych biletów ma zazwyczaj charakter masowy i często jest dokonywana przez pośredników, co znacznie utrudnia, jeśli nie uniemożliwia, rozróżnienie między nabywcami, którzy są podatnikami, a nabywcami, którzy nimi nie są. Dlatego ustawodawca zrównał miejsce świadczenia usług wstępu na te imprezy świadczonych podatnikom i osobom niebędącym podatnikami, w celu uniknięcia trudności z opodatkowaniem takich usług. Natomiast miejsce świadczenia wszelkich usług dodatkowych związanych z działalnością kulturalną, rozrywkową itp. jest różne w zależności od statusu usługobiorcy: w przypadku usług świadczonych osobom niebędącym podatnikami miejscem tym jest nadal miejsce faktycznego wykonania usługi na podstawie obecnego art. 54 ust. 1 dyrektywy 2006/112, natomiast w przypadku usług świadczonych podatnikom miejscem tym jest miejsce siedziby usługobiorcy lub miejsce prowadzenia przez niego działalności, zgodnie z nową regułą ogólną wyrażoną w obecnym art. 44 dyrektywy 2006/112. Z tego względu na przykład miejscem świadczenia usług inżyniera dźwięku, takich jak w sprawie Dudda[17], byłoby, zgodnie z obecnie obowiązującymi przepisami, miejsce siedziby organizatora koncertu, a nie miejsce, w którym odbywał się ów koncert.

34. Nie zmienia to jednak moim zdaniem faktu, że w obu przytoczonych powyżej przepisach chodzi o ten sam rodzaj usług, a mianowicie usługi „takie jak targi i wystawy”, czyli wymagające fizycznej obecności usługobiorców w miejscu wykonania usługi. Zakres obecnego art. 54 ust. 1 dyrektywy 2006/112 nie jest szerszy niż zakres art. 53, jeśli chodzi o kategorie działalności nim objęte. Artykuł 53 wyłącza jedynie z zakresu zastosowania dotychczasowej reguły usługi świadczone podatnikom, które nie polegają bezpośrednio na umożliwieniu wstępu na imprezy kulturalne, rozrywkowe itp. Poza tym wyłączeniem chodzi jednak wciąż o te same usługi, o których mowa także w art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze dyrektywy 77/388 oraz art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112 w brzmieniu mającym zastosowanie w postępowaniu głównym. Usługi świadczone na odległość nie są tymi przepisami objęte.

14 To jest w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2011 r. zgodnie z art. 3 dyrektywy 2008/8.

15 Wyróżnienie moje.

16 Zgodnie z tym przepisem „[m]iejscem świadczenia usług oraz świadczenia usług pomocniczych związanych z działalnością kulturalną, artystyczną, sportową, naukową, edukacyjną, rozrywkową lub podobną, taką jak targi i wystawy, w tym świadczenia usług przez organizatorów takiej działalności, świadczonych na rzecz osoby niebędącej podatnikiem, jest miejsce, w którym ta działalność faktycznie jest wykonywana”.

17 Wyrok z dnia 26 września 1996 r., Dudda (C-327/94, EU:C:1996:355).

35. Proponuję zatem, by Trybunał odpowiedział na pytanie pierwsze, część a), iż art. 9 ust. 2 lit. c) dyrektywy 77/388 i art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że usługi polegające na organizacji i udostępnianiu interaktywnych sesji o charakterze erotycznym z transmisją na żywo przez Internet nie stanowią usług w zakresie działalności rozrywkowej w rozumieniu tych przepisów.

Pytanie prejudycjalne pierwsze, część b)

36. Odpowiedź, jakiej proponuję udzielić na pytanie pierwsze część, a), czyni bezprzedmiotową część b) tego pytania. Na wypadek jednak, gdyby Trybunał nie przyjął mojej propozycji odpowiedzi na pytanie pierwsze, część a), przeprowadzę poniżej analizę części b) tego pytania.

37. Występując z pytaniem pierwszym, część b), sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy w przypadku usług świadczonych na odległość, takich jak interaktywne sesje erotyczne z transmisją na żywo przez Internet, o które chodzi w postępowaniu głównym, za „miejsce, gdzie usługi te faktycznie są wykonywane" w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. c) dyrektywy 77/388 lub „miejsce, w którym usługa jest faktycznie świadczona" w rozumieniu art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy uznać miejsce, w którym fizycznie przebywają modele w trakcie sesji, czy też miejsce, w którym usługobiorcy korzystają z tych usług.

38. Na wstępie zaznaczam, że moim zdaniem wszelkie rozbieżności redakcyjne, jakie mogą istnieć w poszczególnych wersjach językowych obu omawianych dyrektyw między sformułowaniem art. 9 ust. 2 lit. c) dyrektywy 77/388 a sformułowaniem art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112 – rozbieżności, na które, w odniesieniu do wersji niderlandzkiej, zwraca uwagę również sąd odsyłający – nie zmieniają znaczenia tych przepisów. Oba te przepisy należy zatem interpretować w taki sam sposób.

39. Rządy niderlandzki i francuski proponują odpowiedzieć na to pytanie w ten sposób, że miejscem, w którym usługa jest faktycznie świadczona, jest miejsce, w którym korzystają z niej usługobiorcy, w tym wypadku, co do zasady, terytorium Niderlandów.

40. Zdaniem Komisji to podejście podyktowane jest jednak rezultatem, do jakiego ma doprowadzić, czyli opodatkowaniem omawianej usługi w Niderlandach, nie wynika ono natomiast z litery analizowanych przepisów. Komisja podziela wprawdzie pogląd, iż racjonalne byłoby opodatkowanie tych usług w Niderlandach, uznaje jednak, że – dura lex sed lex – brzmienie odpowiednich przepisów wskazuje na miejsce, w którym występują modele, czyli w tym wypadku Filipiny.

41. Dylemat ten doskonale obrazuje trudności, jakie wiążą się z próbą zastosowania omawianych przepisów do sytuacji, do jakich nie były one stworzone, to jest do usług świadczonych na odległość. W przeciwieństwie bowiem do usług wymagających jednoczesnej obecności w jednym miejscu usługodawcy i usługobiorcy w przypadku usług świadczonych na odległość z definicji brakuje jednego miejsca, które można bez wątpienia i jednoznacznie uznać za miejsce świadczenia usługi. Istota takich usług polega bowiem na tym, że świadczone one są w co najmniej dwóch miejscach, a dokładniej *z* jednego miejsca *do* drugiego.

42. Żeby jednak rozstrzygnąć ten dylemat, wydaje mi się konieczne odpowiedzieć na dwa pytania: o to, kto jest w niniejszym przypadku usługodawcą, oraz o to, co w rzeczywistości obejmuje usługa.

43. Jeśli chodzi o tę pierwszą kwestię, z informacji zawartych we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że modele są zatrudnieni przez L.W. Geelena. Sąd odsyłający nie precyzuje wprawdzie konkretnego charakteru owego zatrudnienia, można jednak moim zdaniem bezpiecznie uznać, że modele nie świadczą usług bezpośrednio klientom L.W. Geelena. To

L.W. Geelen jest zatem usługodawcą, to on pobiera cenę za swoją usługę[18] i to opodatkowanie świadczonej przez niego usługi jest przedmiotem postępowania głównego.

44. Usługa ta została określona we wspomnianym wniosku jako udostępnianie interaktywnych sesji erotycznych z transmisją na żywo przez Internet. Dwa elementy wydają się mieć zasadnicze znaczenie dla tak pojętej usługi: sesje erotyczne jako takie (czyli występy modeli) oraz ich transmisja przez Internet wraz z zapewnieniem łączności interaktywnej.

45. Oba te elementy składają się na jedną, niepodzielną usługę. L.W. Geelen nie zapewnia wyłącznie występów modeli, taka usługa nie miałaby bowiem żadnej wartości dla jego klientów, zważywszy że ci ostatni znajdują się w Niderlandach, a modele – na Filipinach. Nie ogranicza się on również do pośrednictwa w transmisji sesji, jako że organizuje również występy modeli i dostarcza im potrzebny sprzęt, a także, jak się należy domyślać, wypłaca im wynagrodzenie.

46. Oba te elementy są przy tym jednakowo istotne, gdyż bez każdego z nich usługa nie miałaby ekonomicznego sensu, a w każdym razie stanowiłaby zupełnie inną usługę.

47. Wracając do przepisów będących przedmiotem analizy w niniejszej sprawie, należy zauważyć, że dotyczą one usług z zakresu *działalności* kulturalnej, rozrywkowej itp. Jako miejsce świadczenia tych usług przepisy te wskazują jednak nie miejsce wykonywania owej działalności, a miejsce świadczenia *usługi*. Miejsce wykonywania działalności będącej przedmiotem usługi, w tym wypadku działalności rozrywkowej w postaci występów modeli, nie jest więc wystarczające do określenia miejsca świadczenia usługi, jeżeli inne, równie istotne, elementy usługi są wykonywane w innym miejscu.

48. Nie podzielam więc poglądu Komisji, zgodnie z którym za miejsce świadczenia usług będących przedmiotem postępowania głównego należy uznać miejsce, w którym występują modele. Pogląd ten pomija bowiem całkowicie okoliczność, że sens ekonomiczny tej usługi dla usługobiorców polega na możliwości korzystania z niej w wybranym przez nich miejscu, w szczególności w miejscu zamieszkania i że z tego punktu widzenia zapewnienie transmisji sesji jest równie istotnym elementem usługi jak występy modeli.

49. Trudno jednak też uznać, że – jak chcą rządy niderlandzki i francuski – to właśnie miejsce korzystania przez usługobiorców z usługi jest miejscem, w którym usługa ta jest faktycznie wykonywana, skoro żadne działania składające się na tę usługę nie są tam w rzeczywistości wykonywane.

50. Jeżeli więc zadamy sobie pytanie, gdzie znajduje się miejsce faktycznego wykonywania usługi polegającej, z jednej strony, na organizacji występów modeli w sesjach erotycznych, z drugiej zaś – na umożliwieniu odbioru tych sesji w dowolnym miejscu przez Internet i zapewnieniu łączności interaktywnej z modelami, narzuca się odpowiedź, że miejscem tym jest miejsce prowadzenia działalności przez usługodawcę, czyli w niniejszym przypadku przez L.W. Geelena. To tam bowiem skupiają się wszystkie czynności, wykonywane na odległość, niezbędne do świadczenia owych usług.

51. Uważam zatem, że w przypadku usług świadczonych na odległość, to znaczy niewymagających obecności usługobiorcy w miejscu faktycznego wykonywania czynności składających się na usługę, za miejsce, w którym usługa taka jest faktycznie wykonywana, w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. c) dyrektywy 77/388 i art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112, należy uznać miejsce prowadzenia działalności przez usługodawcę. Podkreślam przy tym, że chodzi o miejsce prowadzenia działalności przez usługodawcę, a nie przez osoby, które ten ewentualnie zatrudnił do wykonania określonych świadczeń składających się na usługę.

18 Za pośrednictwem, jak się wydaje, dostawców usług dostępu do Internetu.

52. Nietrudno zauważyć, że taki wniosek stawia pod znakiem zapytania sens stosowania do tego rodzaju usług wyjątku zawartego w art. 9 ust. 2 lit. c) dyrektywy 77/388 i art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112, jako że prowadzi w praktyce do tego samego rezultatu, co zastosowanie ogólnej reguły opodatkowania w miejscu siedziby usługodawcy. Wynika to jednak z niedostosowania tych przepisów do usług świadczonych na odległość, co starałem się wykazać w ramach analizy pytania pierwszego, część a).

53. Powyższa wykładnia nie prowadzi też automatycznie do opodatkowania w miejscu konsumpcji, gdyż miejsce to, w przypadku usług świadczonych na odległość, może być inne niż miejsce prowadzenia działalności przez usługodawcę. Jak jednak wskazywałem w części niniejszej opinii dotyczącej odpowiedzi na pytanie pierwsze, część a), w odniesieniu do usług świadczonych osobom niebędącym podatnikami ustawodawca Unii uznał zapobieżenie trudnościom i obciążeniom administracyjnym po stronie podatników za bardziej istotne niż opodatkowanie tych usług w miejscu konsumpcji [19]. Proponowane przez mnie rozwiązanie zapobiega zaś tym trudnościom i obciążeniom, w odróżnieniu od rozwiązania postulowanego przez rządy niderlandzki i francuski [20].

54. Wobec powyższego, w wypadku gdyby Trybunał nie przyjął mojej propozycji odpowiedzi na pytanie pierwsze, część a), proponuję odpowiedzieć na pytanie pierwsze, część b), iż art. 9 ust. 2 lit. c) dyrektywy 77/388 i art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w przypadku usług świadczonych na odległość, to znaczy niewymagających obecności usługobiorcy w miejscu faktycznego wykonywania czynności składających się na usługę, za miejsce, w którym usługa taka jest faktycznie wykonywana, w rozumieniu wymienionych przepisów, należy uznać miejsce prowadzenia działalności przez usługodawcę.

Pytania prejudycjalne drugie i trzecie

55. Występując z pytaniami drugim i trzecim, sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy usługi tego rodzaju, jak te będące przedmiotem postępowania głównego, można uznać za usługi świadczone drogą elektroniczną w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. e) tiret ostatnie dyrektywy 77/388 oraz art. 56 ust. 1 lit. k) dyrektywy 2006/112, a jeżeli tak, to w jaki sposób należy określić miejsce świadczenia tych usług w razie zbiegu tej kwalifikacji z kwalifikacją tych samych usług jako podlegających uregulowaniu art. 9 ust. 2 lit. c) dyrektywy 77/388 i art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112.

56. Należy jednak zwrócić uwagę, że art. 9 ust. 2 lit. e) dyrektywy 77/388 reguluje sposób określenia miejsca świadczenia wymienionych tam usług „świadczonych klientom mającym swe przedsiębiorstwo poza terytorium Wspólnoty lub podatnikom mającym przedsiębiorstwo we Wspólnocie, ale nie w tym samym kraju co dostawca". Artykuł 9 ust. 2 lit. f) tej dyrektywy reguluje jeszcze sposób określenia miejsca świadczenia usług wymienionych w lit. e) tiret ostatnie tego przepisu (czyli usług świadczonych drogą elektroniczną) „świadczonych osobom niepodlegającym opodatkowaniu, które posiadają siedzibę, mają stały adres lub zazwyczaj przebywają w państwie członkowskim przez podatnika, który poza Wspólnotą założył przedsiębiorstwo lub ma stałą siedzibę, z której świadczona jest usługa, lub, w przypadku braku takiej siedziby przedsiębiorstwa lub stałej siedziby, ma miejsce stałego zamieszkania lub miejsce, gdzie zazwyczaj przebywa poza Wspólnotą".

57. Taki sam zakres zastosowania mają przepisy art. 56 ust. 1 i art. 57 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

19 Zobacz pkt 19 niniejszej opinii.

20 W sprawie głównej, jak się wydaje, korzystanie z usług świadczonych przez L.W. Geelena wymagało otwarcia konta u dostawcy usług internetowych, z którym L.W. Geelen zawarł odpowiednią umowę, miał on zatem kontrolę nad zasięgiem terytorialnym swoich usług. Generalnie jednak z usług świadczonych na odległość, zwłaszcza za pomocą Internetu, można korzystać w sposób nieograniczony geograficznie. Uznanie więc za miejsce świadczenia takich usług, a więc też za miejsce opodatkowania, miejsca, w którym korzystają z nich usługobiorcy, mogłoby potencjalnie powodować znaczne trudności po stronie usługodawców związane z wielością miejsc opodatkowania.

58. Przepisy te mają więc zastosowanie do: „eksportu usług", czyli świadczenia usług usługobiorcom mającym siedzibę lub miejsce zamieszkania poza terytorium Unii, transgranicznego świadczenia usług na terytorium Unii podatnikom oraz „importu usług" świadczonych osobom niebędącym podatnikami przez podatników mających przedsiębiorstwo, siedzibę lub miejsce zamieszkania poza terytorium Unii.

59. Postępowanie główne dotyczy jednak świadczenia usług osobom niebędącym podatnikami mającym miejsce zamieszkania w Niderlandach przez podatnika również mającego miejsce zamieszkania w Niderlandach. Żadne informacje zawarte we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie wskazują, by L.W. Geelen miał stałe przedsiębiorstwo poza terytorium Unii, dokonywał eksportu usług lub świadczył swoje usługi (objęte zakresem postępowania głównego) transgranicznie podatnikom. W szczególności okoliczność, że modele występują poza granicami Unii (na Filipinach), nie oznacza, że mamy w niniejszej sprawie do czynienia z importem usług, jako że usługodawcą jest L.W. Geelen [21].

60. Usługi świadczone przez L.W. Geelena nie są więc objęte uregulowaniem art. 9 ust. 2 lit. e) i f) dyrektywy 77/388 ani art. 56 ust. 1 i art. 57 ust. 1 dyrektywy 2006/112. Ewentualna kwalifikacja tych usług jako świadczonych drogą elektroniczną jest więc bez znaczenia. Nie ma więc potrzeby odpowiadać na pytania drugie i trzecie.

61. Prawda, że obecnie obowiązujący art. 58 lit. c) dyrektywy 2006/112 obejmuje szczególnym uregulowaniem wszelkie usługi świadczone drogą elektroniczną osobom niebędącym podatnikami, także usługi świadczone na terytorium jednego państwa członkowskiego. Uregulowanie to nie ma jednak zastosowania do stanu faktycznego w postępowaniu głównym. W postępowaniu tym zastosowanie ma bowiem stan prawny omówiony w punktach powyżej.

Wnioski

62. Wobec całości powyższych rozważań proponuję udzielić następującej odpowiedzi na pytania prejudycjalne skierowane przez Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów, Niderlandy):

Artykuł 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 2002/38/WE z dnia 7 maja 2002 r., i art. 52 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w brzmieniu mającym zastosowanie do dnia 31 grudnia 2009 r., należy interpretować w ten sposób, że usługi polegające na organizacji i udostępnianiu interaktywnych sesji o charakterze erotycznym z transmisją na żywo przez Internet nie stanowią usług w zakresie działalności rozrywkowej w rozumieniu tych przepisów.

21 Zobacz pkt 43 niniejszej opinii.