Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MACIEJA SZPUNARA
Od 12. veljače 2019.[1]

Predmet C-568/17

Staatssecretaris van Financiën
protiv
L. W. Geelena

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske))

„Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 77/388/EEZ – Članak 9. stavak 2. točke (c) i (e) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 52. točka (a) – Članak 56. stavak 1. točka (k) – Isporuka usluga – Mjesto oporezivih transakcija – Kriterij za određivanje porezne nadležnosti – Interaktivne erotske izvedbe uživo putem interneta – Mjesto gdje se usluge fizički izvršavaju”

Uvod

1. Porez na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) porez je na potrošnju, pa bi ga, u idealnom slučaju, trebalo naplaćivati na mjestu potrošnje robe ili usluga koje su predmet oporezivanja. Međutim, u slučaju prekograničnih transakcija, osobito u pogledu usluga, to podrazumijeva znatno administrativno opterećenje za porezne obveznike i porezna tijela. Stoga se direktivama Unije o PDV-u uvode pojednostavljeni načini utvrđivanja mjesta isporuke usluga. Međutim, utvrđivanje tog mjesta i dalje uzrokuje određene poteškoće, osobito u pogledu složenih usluga i usluga koje se isporučuju na daljinu, na primjer, kao u ovom slučaju, emitiranjem putem interneta. Razvoj propisa u tom području ne prati uvijek tehnološki razvoj i promjenjive tržišne uvjete. Stoga je na sudovima da utvrde tumačenje propisa u kojem će se u obzir uzeti tehnološki razvoj.

1 Izvorni jezik: poljski

Pravni okvir

Pravo Unije

2. U skladu s člankom 9. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje[2], kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2002/38/EZ od 7. svibnja 2002.[3]:

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

2. Međutim:

[…]

(c) mjestom isporuke usluga koje se odnose na:

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

[…]

smatra se mjesto gdje se te usluge fizički izvršavaju,

[…]

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

[…]

– usluge isporučene elektroničkim putem poput, među ostalim, usluga navedenih u Prilogu L;

(f) mjesto isporuke usluga navedenih u posljednjoj alineji točke (e) koje se isporučuju osobama koje nisu porezni obveznici a koje imaju poslovni nastan u državi članici, ili koje imaju stalno prebivalište ili uobičajeno boravište u državi članici, od strane poreznog obveznika koji ima sjedište poslovne aktivnosti izvan Zajednice ili tamo ima stalni poslovni nastan odakle obavlja isporuku usluge, ili koji u odsustvu takvog mjesta poslovanja ili stalnog poslovnog nastana ima stalno prebivalište ili uobičajeno boravište izvan Zajednice, je mjesto gdje osoba koja nije porezni obveznik ima poslovni nastan ili gdje ima stalno prebivalište ili uobičajeno boravište.

[…].” [neslužbeni prijevod]

2 SL 1977., L 145, str. 1.

3 Direktiva o izmjenama i privremenim izmjenama Direktive 77/388/EEZ u vezi sa sustavom poreza na dodanu vrijednost kako se primjenjuje na usluge radijskog i televizijskog emitiranja te određene usluge koje se pružaju elektroničkim putem (SL 2002., L 128, str. 41.)

3. Članak 43. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost[4], u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku, određuje:

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

4. U skladu s člankom 52. točkom (a) Direktive 2006/112:

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

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

[…]."

5. U skladu s člankom 56. stavkom 1. točkom (k) te direktive:

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

[…]

(k) elektronički isporučene usluge, poput onih iz Priloga II.;

[…]."

6. Konačno, članak 57. stavak 1. Direktive 2006/112 određuje:

„Kada se usluge iz točke (k) članka 56. stavka 1. isporučuju osobama koje nisu porezni obveznici a koje imaju poslovni nastan u državi članici, ili koje imaju stalno prebivalište ili uobičajeno boravište u državi članici, porezni obveznik koji ima sjedište poslovne aktivnosti izvan Zajednice ili tamo ima stalni poslovni nastan odakle obavlja isporuku usluge, ili koji u odsustvu takvog mjesta poslovanja ili stalnog poslovnog nastana ima stalno prebivalište ili uobičajeno boravište izvan Zajednice, mjesto isporuke je mjesto gdje osoba koja nije porezni obveznik ima poslovni nastan ili gdje ima stalno prebivalište ili uobičajeno boravište."

Nizozemsko pravo

7. Navedene odredbe Unije prenesene su u nizozemsko pravo člankom 6. stavkom 1. te člankom 6. stavkom 2. točkom (c) prvom alinejom i člankom 6. stavkom 2. točkom (d) desetom alinejom Wet op de omzetbelasting 1968 (Zakon o porezu na promet iz 1968.).

4 SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

Činjenice, postupak i prethodna pitanja

8. Tuženik u glavnom postupku, L. W. Geelen, porezni je obveznik registriran u svrhu PDV-a u Nizozemskoj. Isporučuje usluge koje se sastoje od organizacije i stavljanja na raspolaganje interaktivnih erotskih izvedbi uživo putem interneta. Modeli koji se pojavljuju u tim izvedbama tijekom njihova trajanja se nalaze na Filipinima. L. W. Geelen im dostavlja opremu i softver potreban za emitiranje izvedbi putem interneta. Klijenti kontaktiraju s modelima putem interneta, nakon što u tu svrhu otvore račun kod jednog od pružatelja internetskih usluga. Ti pružatelji usluga klijentima naplaćuju naknadu, a dio te naknade isplaćuju L. W. Geelenu. Izvedbe se emitiraju uživo i interaktivne su, što znači da klijenti mogu komunicirati s modelima i davati im upute. Usluge koje isporučuje L. W. Geelen u načelu su usmjerene na nizozemsko tržište [5].

9. Tuženik u glavnom postupku nije podnosio prijave PDV-a za navedene usluge. Međutim, porezno je tijelo smatralo da te usluge podliježu plaćanju PDV-a u Nizozemskoj te je donijelo odluku o nalogu za plaćanje poreza za razdoblje od 1. lipnja 2006. do 31. prosinca 2009.

10. Ta je odluka ukinuta presudom prvostupanjskog suda koji je utvrdio da se na navedene usluge primjenjuju odredbe nizozemskog prava kojima se prenosi članak 9. stavak 2. točka (c) prva alineja Direktive 77/388 i članak 52. točka (a) Direktive 2006/112 i da se te usluge fizički izvršavaju na Filipinima. Porezno je tijelo protiv te presude podnijelo žalbu pred sudom koji je uputio zahtjev.

11. U tim je okolnostima Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske, Nizozemska) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1.a Treba li članak 9. stavak 2. točku (c) prvu alineju [Direktive 77/388] i članak 52. točku (a) [Direktive 2006/112] (u verziji koja je bila na snazi do 1. siječnja 2010.) tumačiti na način da u njega ulazi i stavljanje na raspolaganje interaktivnih erotskih izvedbi uživo putem interneta uz naknadu?

1.b U slučaju potvrdnog odgovora na pitanje 1.a, treba li dio rečenice „mjesto gdje se usluge fizički izvršavaju” u članku 9. stavku 2. točki (c) [Direktive 77/388] odnosno na početku članka 52. [Direktive 2006/112] tumačiti na način da je mjerodavno mjesto gdje modeli nastupaju pred *web*-kamerom ili na način da je mjerodavno mjesto gdje posjetitelji gledaju slike, ili u obzir dolazi i neko drugo mjesto?

2. Treba li članak 9. stavak 2. točku (e) dvanaestu alineju [Direktive 77/388] i članak 56. stavak 1. točku (k) [Direktive 2006/112] (u verziji koja je bila na snazi do 1. siječnja 2010.) u vezi s člankom 11. Uredbe (EZ) br. 1777/2005[[6]] tumačiti na način da se stavljanje na raspolaganje interaktivnih erotskih izvedbi uživo putem interneta uz naknadu može smatrati „uslugom isporučenom elektroničkim putem”?

3. U slučaju potvrdnog odgovora na pitanje 1.a i na drugo pitanje i u slučaju da određivanje mjesta isporuke usluge na temelju relevantnih odredbi direktive dovodi do različitih zaključaka, kako treba odrediti mjesto isporuke usluge?”

12. Sud je zaprimio zahtjev za prethodnu odluku 27. rujna 2017. Pisana očitovanja podnijeli su nizozemska i francuska vlada te Europska komisija. Nizozemska vlada i Komisija bile su zastupane na raspravi održanoj 19. rujna 2018.

5 Iz sadržaja zahtjeva za prethodnu odluku ne proizlazi je li mogućnost korištenja tih usluga na neki način tehnički ograničena na područje Nizozemske. Čini se da bi to ograničenje moglo proizlaziti iz potrebe za korištenjem posredovanja pružateljâ internetskih usluga s kojima je L. W. Geelen sklopio odgovarajući ugovor.

6 Uredba Vijeća od 17. listopada 2005. o određivanju provedbenih mjera za Direktivu 77/388/EEZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2005., L 288, str. 1.)

Analiza

Pitanje 1.a

13. Svojim pitanjem 1.a sud koji je uputio zahtjev želi saznati ulaze li usluge poput onih koje isporučuje L. W. Geelen u glavnom postupku u područje primjene članka 9. stavka 2. točke (c) Direktive 77/388 i članka 52. točke (a) Direktive 2006/112. Konkretno je riječ o tome jesu li te usluge obuhvaćene područjem zabavnih aktivnosti u smislu navedenih odredbi.

14. Čini se nedvojbenim da su usluge o kojima je riječ zabavne prirode[7]. Smatram da to pitanje ne zahtijeva daljnja razmatranja. Međutim, to nije iscrpan odgovor na pitanje 1.a.

15. Naime, smatram da sud koji je uputio zahtjev opravdano postavlja pitanje primjenjuju li se navedene odredbe na usluge zabavne prirode koje se ne isporučuju na jednom mjestu i u isto vrijeme uz fizičku prisutnost primateljâ usluga, nego na primjer, kao u ovom predmetu, na daljinu i u vrijeme koje je svaki primatelj odabrao pojedinačno.

16. Odredba članka 9. stavka 2. točke (c) prve alineje nalazi se u Direktivi 77/388 od trenutka njezina donošenja. Prema mojem mišljenju, nesporno je da zakonodavac pri sastavljanju te odredbe nije imao na umu usluge koje se isporučuju na daljinu, slične onima u glavnom postupku, jer takve usluge u to vrijeme nisu postojale. Jedini način isporuke kulturnih, zabavnih, obrazovnih i drugih usluga bilo je okupljanje primateljâ na mjestu gdje se usluga fizički izvršava ili izvršavanje usluge na mjestu gdje se nalaze primatelji[8]. Stoga nije bilo poteškoća s utvrđivanjem mjesta gdje se usluga fizički izvršava. To je ujedno bilo mjesto potrošnje te usluge.

17. Međutim, tehnološki razvoj do kojeg je otada došlo omogućio je pojavljivanje usluga u okviru kojih primatelji usluga sudjeluju, ponekad čak i aktivno, u kulturnim, zabavnim ili drugim događanjima, na daljinu i ne nužno u stvarnom vremenu. Dakle, poslužimo li se pojmom iz klasičnog kazališta, narušeno je „jedinstvo radnje, vremena i mjesta”. Stoga se postavlja pitanje je li eventualna primjena članka 9. stavka 2. točke (c) prve alineje Direktive 77/388 i članka 52. točke (a) Direktive 2006/112 na takve usluge u skladu s voljom zakonodavca Unije, kako je treba tumačiti u odnosu na novu tehnološku stvarnost, te s ciljevima tih odredbi.

18. Dobra polazišna točka za analizu ciljeva koji su se željeli postići odredbama kojima se utvrđuje mjesto isporuke usluga jest obrazloženje prijedloga Direktive 2008/8/EZ[9]. Tom se direktivom uvodi temeljna reforma prava Unije u pogledu utvrđivanja mjesta isporuke usluga za potrebe oporezivanja PDV-om.

19. U uvodnom dijelu tog obrazloženja Komisija ističe da je najpoželjnija situacija ona u kojoj se usluge oporezuju na mjestu njihove stvarne potrošnje. Međutim, takva konstrukcija nailazi na ozbiljne praktične poteškoće u slučaju prekograničnog pružanja usluga. Te se poteškoće relativno lako mogu prevladati u slučaju usluga koje se isporučuju poreznim obveznicima. To se osobito postiže

7 Vidjeti u tom smislu presudu od 12. svibnja 2005., RAL (Channel Islands) i dr. (C-452/03, EU:C:2005:289, t. 32.).

8 Naravno, u to su vrijeme postojale radijske i televizijske usluge. Međutim, one su se oporezivale na mjestu poslovnog nastana pružatelja usluge koje se u pravilu podudaralo s mjestom emitiranja programa. Tek se izmjenom Direktive 77/388 iz 2002. (vidjeti bilješku 3. ovog mišljenja) mjestom isporuke tih usluga u prekograničnim transakcijama smatra mjesto poslovnog nastana ili boravišta primateljâ usluga (vidjeti članak 9. stavak 2. točku (e) jedanaestu alineju i članak 9. stavak 4. Direktive 77/388). Međutim, radijske i televizijske usluge ograničene su na emitiranje programa, pri čemu je primanje programa na primateljima usluga, za razliku od usluga poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku kojima pružatelj usluge ujedno pruža mogućnost primanja sadržaja, pa čak i aktivno sudjelovanje primateljâ usluga.

9 Direktiva Vijeća od 12. veljače 2008. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o mjestu pružanja usluga (SL 2008., L 44, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263.). Obrazloženje prijedloga (*exposé des motifs*): COM(2003) 822 *final*.

takozvanim mehanizmom prijenosa porezne obveze[10]. Međutim, taj se mehanizam ne primjenjuje na osobe koje nisu porezni obveznici. Alternativno rješenje bilo bi obvezati pružatelje usluga da se registriraju i da obračunavaju PDV u svakoj državi članici u kojoj isporučuju usluge, ali bi to za njih predstavljalo preveliko administrativno opterećenje. Osim toga, u slučaju mnogih usluga mjesto stvarne potrošnje uopće nije mjesto njihova fizičkog izvršenja, nego mjesto poslovnog nastana ili prebivališta primatelja usluga, što dodatno komplicira stvari jer bi tada pružatelj usluge svaki put morao utvrđivati prebivalište primatelja usluge i na tom mjestu obračunavati PDV[11]. Zbog tih praktičnih poteškoća, u Direktivi 77/388 kao opće načelo prihvaćeno je da se mjestom isporuke usluga smatra mjesto poslovnog nastana pružatelja usluga. Komisija je u navedenom prijedlogu predložila da to opće načelo ostane na snazi za usluge koje se isporučuju osobama koje nisu porezni obveznici.

20. Međutim, postoje iznimke od tog pravila. Jedna je od njih ona koja nas zanima u ovom predmetu, a to je iznimka koja se odnosi na kulturne, zabavne, obrazovne i slične aktivnosti. Uvođenje te iznimke omogućilo je postizanje dvaju ciljeva.

21. Kao prvo, kada je navedena aktivnost zahtijevala istodobnu prisutnost na jednom mjestu primateljâ i pružateljâ usluge (i u svakom slučaju osoba koje u njihovo ime izvršavaju uslugu), bilo je moguće postizanje najpoželjnijeg rješenja u smislu oporezivanja usluge na mjestu stvarne potrošnje bez prevelikih administrativnih opterećenja. Međutim, takve su usluge jednokratne u smislu da se njihov gospodarski smisao obično ograničava na vrijeme trajanja pružanja usluge. Potrošnja takvih usluga stoga je trenutna i odvija se na mjestu gdje se pružaju. Mjesto poslovnog nastana ili prebivališta primateljâ usluga nije dakle važno – pružatelj obračunava PDV samo na mjestu stvarnog izvršenja usluge.

22. Kao drugo, takve usluge često su složene jer zahtijevaju niz neizravnih i dodatnih usluga od kojih se neke mogu pružati izravno krajnjim primateljima usluga, a druge, na primjer, organizatorima događanja povezanih s krajnjim uslugama. Njihova cijena može, ali i ne mora, biti sastavni dio ukupne cijene krajnje usluge. Pritom ih mogu isporučivati različiti pružatelji usluga[12]. Stoga primjena općeg načela oporezivanja na mjestu poslovnog nastana pružatelja usluga može dovesti do potrebe obračuna PDV-a za pojedine sastavne dijelove usluga u različitim državama članicama. Oporezivanje tih usluga na mjestu njihova stvarnog izvršenja pojednostavljuje stvari ako se to mjesto podudara s mjestom izvršenja krajnje ili glavne usluge.

23. Međutim, primjena navedene iznimke na usluge koje se pružaju na daljinu, poput usluga o kojima je riječ u glavnom postupku, ne omogućava postizanje tih ciljeva.

24. Kada isporuka usluga ne zahtijeva istodobnu prisutnost pružateljâ i primateljâ usluga na istom mjestu javlja se poteškoća koja je predmet pitanja 1.b, a to je utvrđivanje mjesta gdje se usluga stvarno izvršava. Međutim, bez obzira na utvrđeno rješenje te poteškoće, ciljevi navedene iznimke nisu postignuti.

25. Naime, ako za primjer uzmemo usluge o kojima je riječ u glavnom postupku i prihvatimo da je mjesto izvršenja usluge mjesto gdje modeli nastupaju pred kamerom, ne postiže se željeni rezultat u smislu oporezivanja na mjestu potrošnje. Naime, razvidno je da mjestom potrošnje treba smatrati mjesto gdje se nalaze klijenti u trenutku korištenja usluge. Osim toga, može se dogoditi da se tako utvrđeno mjesto izvršenja usluge, kao što je to u ovom predmetu, ne podudara s mjestom poslovnog

10 U okviru tog mehanizma primatelj, a ne pružatelj usluge, obračunava PDV po stopi koja se primjenjuje u mjestu njegova poslovnog nastana, a zatim stječe pravo na odbitak ulaznog PDV-a ako kupljene usluge koristi za potrebe svoje oporezive djelatnosti ili ga uplaćuje u državni proračun. Pritom se podrazumijeva da je, s obzirom na to da porezni obveznici kupljene usluge u pravilu koriste u svrhu svojeg poslovanja, mjesto poslovnog nastana primatelja usluge ujedno i mjesto potrošnje usluge.

11 To se, na primjer, odnosi na kontinuirane usluge kao i na usluge koje se isporučuju na daljinu.

12 Vidjeti na primjer presudu od 26. rujna 1996., Dudda (C-327/94, EU:C:1996:355): u tom je predmetu bila riječ o uslugama koje je inženjer zvuka pružao organizatorima koncerata.

nastana pružatelja usluge ili čak da se nalazi potpuno izvan teritorijalnog područja primjene zajedničkog sustava PDV-a. Stoga, ne samo da se usluga ne oporezuje na mjestu potrošnje, čemu je trebala služiti iznimka o kojoj je riječ, nego se ne može primijeniti ni opće načelo oporezivanja na mjestu poslovnog nastana pružatelja usluge.

26. S druge strane, kada bi se mjestom stvarnog izvršenja takvih usluga smatralo mjesto gdje se nalaze gledatelji u trenutku korištenja usluge, to bi omogućilo oporezivanje tih usluga na mjestu potrošnje. Međutim, to potencijalno stvara upravo one praktične poteškoće koje je zakonodavac Unije želio izbjeći donošenjem općeg načela oporezivanja na mjestu poslovnog nastana pružatelja usluge, a koje proizlaze iz potrebe za opetovanim utvrđivanjem mjesta gdje primatelj koristi uslugu i obračunom PDV-a na tom mjestu.

27. Nizozemska vlada u svojim očitovanjima doista upućuje na rješenja koja proizlaze iz Direktive (EU) 2017/2455 [13] i kojima bi se uklonile te praktične poteškoće. Međutim, kao što ističe sama nizozemska vlada, ta će se rješenja primjenjivati na usluge poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku od 2021., a ovaj se predmet odnosi na pravnu situaciju koja je postojala od 2006. do 2009.

28. Iz prethodno navedenog slijedi da primjena posebnog kriterija za utvrđivanje mjesta isporuke usluga iz članka 9. stavka 2. točke (c) prve alineje Direktive 77/388 i članka 52. točke (a) Direktive 2006/112 na isporuku usluga na daljinu, poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, ne bi ostvarila ciljeve koje je zakonodavac Unije želio postići donošenjem tih odredbi. Stoga smatram da bi umjesto toga trebalo primijeniti opće načelo oporezivanja u mjestu poslovnog nastana pružatelja usluge.

29. Točno je da u određenim slučajevima primjena tog načela na usluge koje se isporučuju na daljinu, osobito putem interneta, može dovesti do manjkave raspodjele poreznih nadležnosti među državama članicama jer potencijalno omogućava da se mjesto oporezivanja jednostavno odvoji od mjesta potrošnje usluge (iako se čini da to ovdje nije tako). Međutim, kao što proizlazi iz navedenog obrazloženja prijedloga Direktive 2008/8, zakonodavac Unije bio je svjestan te poteškoće već za vrijeme rada na toj direktivi, no odlučio je povući svoje rješenje u pogledu usluga koje se pružaju osobama koje nisu porezni obveznici na području Unije do trenutka stupanja na snagu rješenja o kojima je riječ u točki 27. ovog mišljenja.

30. Čini se da stajalište prema kojem je cilj odredbi članka 9. stavka 2. točke (c) prve alineje Direktive 77/388 i članka 52. točke (a) Direktive 2006/112 bilo utvrđivanje mjesta isporuke usluga koje zahtijevaju istodobnu prisutnost pružateljâ i primateljâ usluge potkrepljuje i sadašnji tekst relevantnih odredbi.

31. U sadašnjem tekstu Direktive 2006/112 [14] te su odredbe sadržane u njezinu članku 53. i članku 54. stavku 1. U skladu s člankom 53. navedene direktive koji se odnosi na usluge koje se isporučuju poreznim obveznicima, „[m]jesto pružanja usluga u vezi s pristupom kulturnim, umjetničkim, sportskim, znanstvenim, obrazovnim, zabavnim ili sličnim *događanjima*, *kao što su sajmovi i izložbe* i pomoćne usluge povezane s tim pristupom, koje su pružene poreznom obvezniku, je mjesto gdje se ta *događanja* zaista održavaju” [15]. U toj odredbi stoga nije riječ o bilo kojim kulturnim, zabavnim i sličnim uslugama, nego uslugama u obliku događanja kao što su sajmovi i izložbe, odnosno onima koje zahtijevaju prisutnost primateljâ usluge na mjestu pružanja usluge.

13 Direktiva Vijeća od 5. prosinca 2017. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ i Direktive 2009/132/EZ u pogledu određenih obveza poreza na dodanu vrijednost za isporuke usluga i prodaju robe na daljinu (SL 2017., L 348, str. 7.)

14 Odnosno u verziji koja je na snazi od 1. siječnja 2011. u skladu s člankom 3. Direktive 2008/8.

15 Moje isticanje

32. Točno je da se u članku 54. stavku 1. Direktive 2006/112, koji se odnosi na isporuku tih usluga osobama koje nisu porezni obveznici, ne upotrebljava izraz „događanje”[16]. Međutim, u toj se odredbi navodi, slično kao i u članku 53. navedene direktive, da je riječ o aktivnostima „kao što su sajmovi i izložbe” te stoga i o aktivnostima koje zahtijevaju prisutnost primatelja usluge na mjestu pružanja usluge.

33. Smatram da razlika u tekstu tih odredbi proizlazi iz toga što se sadašnjim člankom 53. Direktive 2006/112 utvrđuje mjesto isporuke vrlo usko određene kategorije usluga, odnosno usluga koje se temelje na omogućavanju pristupa različitim događanjima i usluga koje su s tim usko povezane. Do plaćanja pristupa takvim događanjima obično dolazi kupnjom karata. Prodaja tih karata obično je masovna i često je obavljaju posrednici, zbog čega je vrlo teško, ako ne i nemoguće, razlikovati kupce koji su porezni obveznici i kupce koji to nisu. Stoga je zakonodavac izjednačio mjesto isporuke usluga pristupa tim događanjima koje se isporučuju poreznim obveznicima i osobama koje nisu porezni obveznici kako bi se izbjegle poteškoće s oporezivanjem takvih usluga. Međutim, mjesto isporuke svih dodatnih usluga vezanih uz kulturne, zabavne i slične aktivnosti razlikuje se ovisno o statusu primatelja usluge: u slučaju usluga koje se isporučuju osobama koje nisu porezni obveznici to je i dalje mjesto gdje se ta usluga stvarno izvršava u skladu sa sadašnjim člankom 54. stavkom 1. Direktive 2006/112, a u slučaju usluga koje se isporučuju poreznim obveznicima to mjesto je mjesto sjedišta ili poslovnog nastana primatelja usluge u skladu s novim općim pravilom iz sadašnjeg članka 44. Direktive 2006/112. Stoga bi, na primjer, mjesto isporuke usluga inženjera zvuka poput onog iz predmeta Dudda[17], u skladu s važećim propisima, bilo mjesto sjedišta organizatora koncerta, a ne mjesto na kojem se taj koncert održao.

34. Međutim, smatram da to ne mijenja činjenicu da je u obje navedene odredbe riječ o istoj vrsti usluga, odnosno o uslugama „kao što su sajmovi i izložbe”, a koje zahtijevaju fizičku prisutnost primateljâ usluge na mjestu izvršenja usluge. Područje primjene sadašnjeg članka 54. stavka 1. Direktive 2006/112 nije šire od područja primjene članka 53. kada je riječ o kategorijama aktivnosti koje su njime obuhvaćene. Člankom 53. samo se iz područja primjene isključuje dotadašnje pravilo usluge koja se isporučuje poreznim obveznicima, a koja se ne temelji izravno na omogućavanju pristupa kulturnim, zabavnim i sličnim događanjima. Međutim, osim tog isključenja, i dalje je riječ o istim uslugama kao i u članku 9. stavku 2. točki (c) prvoj alineji Direktive 77/388 i članku 52. točki (a) Direktive 2006/112 u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku. Usluge koje se isporučuju na daljinu nisu obuhvaćene tim odredbama.

35. Stoga predlažem Sudu da na pitanje 1.a odgovori da članak 9. stavak 2. točku (c) Direktive 77/388 i članak 52. točku (a) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da usluge koje se sastoje od organizacije i stavljanja na raspolaganje interaktivnih erotskih izvedbi uživo putem interneta ne predstavljaju usluge u području zabavnih aktivnosti u smislu navedenih odredbi.

Pitanje 1.b

36. Odgovor koji predlažem na pitanje 1.a čini bespredmetnim odgovor na pitanje 1.b. Međutim, za slučaj da Sud ne prihvati moj prijedlog odgovora na pitanje 1.a, u nastavku ću analizirati pitanje 1.b.

16 U skladu s tom odredbom „[m]jesto pružanja usluga i pomoćnih usluga vezanih uz kulturne, umjetničke, sportske, znanstvene, obrazovne, zabavne i slične aktivnosti, kao što su sajmovi i izložbe, uključujući pružanje usluga organizatora takvih djelatnosti, pruženih osobi koja nije porezni obveznik je mjesto gdje se te aktivnosti stvarno održavaju”.

17 Presuda od 26. rujna 1996., Dudda (C-327/94, EU:C:1996:355)

37. Svojim pitanjem 1.b sud koji je uputio zahtjev želi saznati treba li u slučaju usluga koje se isporučuju na daljinu, poput interaktivnih erotskih izvedbi uživo putem interneta, o kojima je riječ u glavnom postupku, „mjesto[m] gdje se usluge fizički izvršavaju" u smislu članka 9. stavka 2. točke (c) Direktive 77/388 odnosno u smislu članka 52. točke (a) Direktive 2006/112 smatrati mjesto gdje fizički borave modeli tijekom izvedbe ili pak mjesto gdje primatelji koriste te usluge.

38. Uvodno napominjem da smatram da sve redaktorske razlike, koje mogu postojati u pojedinim jezičnim verzijama dviju navedenih direktiva, između teksta članka 9. stavka 2. točke (c) Direktive 77/388 i teksta članka 52. točke (a) Direktive 2006/112, odnosno razlike koje u pogledu nizozemske jezične verzije ističe i sud koji je uputio zahtjev, ne mijenjaju značenje tih odredbi. Stoga obje odredbe treba tumačiti jednako.

39. Nizozemska i francuska vlada predlažu da se na to pitanje odgovori na način da je mjesto gdje se usluga fizički izvršava mjesto gdje je koriste primatelji usluge, a to je u ovom slučaju, u načelu, državno područje Nizozemske.

40. Međutim, prema mišljenju Komisije, taj je pristup uvjetovan rezultatom do kojeg bi on trebao dovesti, odnosno oporezivanjem navedene usluge u Nizozemskoj, iako to ne proizlazi iz teksta analiziranih odredbi. Iako se Komisija slaže sa stajalištem da bi bilo razumno da se te usluge oporezuju u Nizozemskoj, ipak smatra da, *dura lex sed lex*, tekst relevantnih odredbi upućuje na mjesto gdje modeli nastupaju, odnosno, u ovom slučaju, na Filipine.

41. Ta dilema savršen je primjer poteškoća koje se javljaju pri pokušaju primjene navedenih odredbi na situacije za koje nisu predviđene, odnosno na usluge koje se isporučuju na daljinu. Naime, za razliku od usluga koje zahtijevaju istodobnu prisutnost pružateljâ i primateljâ usluge na jednom mjestu, u slučaju usluga koje se isporučuju na daljinu, po definiciji nedostaje jedno mjesto koje bi se nedvojbeno i jednoznačno moglo smatrati mjestom isporuke usluge. Naime, bit je takvih usluga u tome da se one isporučuju najmanje na dva mjesta ili, preciznije, *s* jednog mjesta *na* drugo.

42. Međutim, čini mi se da je za rješavanje te dileme potrebno odgovoriti na dva pitanja: tko je u ovom slučaju pružatelj usluge i što usluga zapravo obuhvaća.

43. Što se tiče prvog pitanja, iz sadržaja zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da modele zapošljava L. W. Geelen. Sud koji je uputio zahtjev ne navodi konkretnu prirodu tog zaposlenja, ali smatram da se u svakom slučaju može utvrditi da modeli ne pružaju usluge izravno klijentima L. W. Geelena. Stoga je L. W. Geelen pružatelj usluge, on naplaćuje svoju uslugu [18] te je oporezivanje usluge koju on isporučuje predmet glavnog postupka.

44. Ta je usluga u navedenom zahtjevu definirana kao stavljanje na raspolaganje interaktivnih erotskih izvedbi uživo putem interneta. Čini se da su za takvu uslugu ključna dva elementa: erotske izvedbe kao takve (odnosno nastupi modela) i njihovo emitiranje putem interneta zajedno s omogućavanjem interaktivne komunikacije.

45. Ta dva elementa čine jednu, nedjeljivu uslugu. L. W. Geelen ne osigurava samo nastupe modela jer takva usluga ne bi imala nikakvu vrijednost za njegove klijente, s obzirom da se potonji nalaze u Nizozemskoj, a modeli na Filipinima. On se također ne ograničava na posredovanje u emitiranju izvedbe jer organizira i nastupe modela, dobavlja im potrebnu opremu te im, kao što se može pretpostaviti, isplaćuje plaću.

46. Pritom su oba elementa jednako važna jer bez jednog od njih usluga ne bi imala gospodarski smisao te bi u svakom slučaju predstavljala sasvim drugu uslugu.

18 Čini se da je naplaćuje putem pružatelja internetskih usluga.

47. Vraćajući se na odredbe koje se analiziraju u ovom predmetu, treba napomenuti da se one odnose na usluge u području kulturnih, zabavnih i sličnih *aktivnosti*. Međutim, kao mjesto isporuke tih usluga u tim odredbama nije navedeno mjesto održavanja tih aktivnosti, nego mjesto isporuke *usluge*. Stoga mjesto održavanja aktivnosti koja je predmet usluge, u ovom slučaju zabavne aktivnosti u obliku nastupa modela, nije dostatno za utvrđivanje mjesta isporuke usluge jer se drugi, jednako bitni, elementi usluge izvršavaju na drugom mjestu.

48. Stoga se ne slažem sa stajalištem Komisije da se mjestom isporuke usluga koje su predmet glavnog postupka treba smatrati mjesto gdje modeli nastupaju. Naime, to stajalište u potpunosti zanemaruje činjenicu da se gospodarski smisao te usluge za primatelje temelji na mogućnosti da tu uslugu koriste na mjestu koje su odabrali, osobito na mjestu prebivališta, te da je u tom pogledu osiguravanje emitiranja izvedbe jednako važan element usluge kao i nastupi modela.

49. Također se teško može smatrati, kao što predlažu nizozemska i francuska vlada, da je upravo mjesto gdje primatelji koriste uslugu mjesto gdje se usluga fizički izvršava, s obzirom na to da se tamo zapravo ne održava nijedna aktivnost od koje se ta usluga sastoji.

50. Stoga, ako se postavi pitanje gdje je mjesto stvarnog izvršenja usluge koja se, s jedne strane, sastoji od organizacije nastupa modela u erotskim izvedbama i, s druge strane, od omogućavanja primanja tih izvedbi na bilo kojem mjestu putem interneta i osiguravanju interaktivne komunikacije s modelima, nameće se odgovor da je to mjesto poslovni nastan pružatelja usluge, odnosno, u ovom slučaju, L. W. Geelena. Naime, to je središte svih radnji koje se izvršavaju na daljinu, a koje su potrebne za isporuku tih usluga.

51. Stoga smatram da u slučaju usluga koje se isporučuju na daljinu, odnosno onih koje ne zahtijevaju prisutnost primatelja usluge na mjestu stvarnog izvršavanja radnji od kojih se usluga sastoji, mjestom gdje se takva usluga stvarno izvršava u smislu članka 9. stavka 2. točke (c) Direktive 77/388 i članka 52. točke (a) Direktive 2006/112 treba smatrati poslovni nastan pružatelja usluge. Pritom ističem da je riječ o poslovnom nastanu pružatelja usluge, a ne osoba koje je on eventualno zaposlio za izvršavanje određenih aktivnosti od kojih se usluga sastoji.

52. Nije teško uočiti da takav zaključak dovodi u pitanje smisao primjene na takvu vrstu usluga iznimke iz članka 9. stavka 2. točke (c) Direktive 77/388 i članka 52. točke (a) Direktive 2006/112 jer ona u praksi dovodi do istog rezultata kao i primjena općeg pravila oporezivanja na mjestu poslovnog nastana pružatelja usluge. Međutim, to proizlazi iz činjenice da te odredbe nisu prilagođene uslugama koje se isporučuju na daljinu, što sam nastojao pokazati u okviru analize pitanja 1.a.

53. Navedeno tumačenje također ne dovodi automatski do oporezivanja na mjestu potrošnje jer to mjesto, u slučaju usluga koje se isporučuju na daljinu, može biti različito od mjesta poslovnog nastana pružatelja usluge. Međutim, kao što sam naveo u dijelu ovog mišljenja koji se odnosi na odgovor na pitanje 1.a, zakonodavac Unije utvrdio je da je, u pogledu usluga koje se isporučuju osobama koje nisu porezni obveznici, otklanjanje poteškoća i administrativnih opterećenja za porezne obveznike važnije od oporezivanja tih usluga na mjestu potrošnje[19]. Rješenje koje predlažem otklanja te poteškoće i opterećenja, za razliku od rješenja koje su predložile nizozemska i francuska vlada[20].

19 Vidjeti točku 19. ovog mišljenja.

20 U glavnom je predmetu, čini se, korištenje usluga koje isporučuje L. W. Geelen zahtijevalo otvaranje računa kod pružatelja internetskih usluga s kojim je L. W. Geelen sklopio odgovarajući ugovor, pa je on imao kontrolu nad teritorijalnim opsegom svojih usluga. Međutim, općenito, usluge koje se pružaju na daljinu, osobito putem interneta, mogu se koristiti neograničeno u pogledu geografskog područja. Stoga, kad bi se mjestom isporuke takvih usluga, a time i mjestom njihova oporezivanja, utvrdilo mjesto gdje ih koriste primatelji, to bi pružateljima usluga moglo uzrokovati znatne poteškoće u pogledu velikog broja mjesta oporezivanja.

54. S obzirom na prethodno navedeno, za slučaj da Sud ne prihvati moj prijedlog odgovora na pitanje 1.a, predlažem Sudu da na pitanje 1.b odgovori da članak 9. stavak 2. točku (c) Direktive 77/388 i članak 52. točku (a) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da, u pogledu usluga koje se isporučuju na daljinu, odnosno usluga koje ne zahtijevaju prisutnost primatelja usluge na mjestu stvarnog izvršenja radnji od kojih se usluga sastoji, mjestom gdje se takva usluga stvarno izvršava u smislu navedenih odredbi treba smatrati mjesto poslovnog nastana pružatelja usluge.

Drugo i treće prethodno pitanje

55. Svojim drugim i trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev želi saznati mogu li se usluge poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku smatrati uslugama isporučenima elektroničkim putem u smislu članka 9. stavka 2. točke (e) posljednje alineje Direktive 77/388 i članka 56. stavka 1. točke (k) Direktive 2006/112 i, ako je tako, kako treba odrediti mjesto isporuke tih usluga u slučaju preklapanja te kvalifikacije s kvalifikacijom tih istih usluga kao usluga koje podliježu odredbama članka 9. stavka 2. točke (c) Direktive 77/388 i članka 52. točke (a) Direktive 2006/112.

56. Međutim, treba skrenuti pažnju da se člankom 9. stavkom 2. točkom (e) Direktive 77/388 uređuje način utvrđivanja mjesta isporuke tamo navedenih usluga „kupcima s poslovnim nastanom izvan Zajednice ili poreznim obveznicima s poslovnim nastanom u Zajednici, ali ne u istoj zemlji u kojoj je i dobavljač”. Člankom 9. stavkom 2. točkom (f) navedene direktive uređuje se i način utvrđivanja mjesta isporuke usluga navedenih u posljednjoj alineji točke (e) te odredbe (odnosno usluga isporučenih elektroničkim putem) „koje se isporučuju osobama koje nisu porezni obveznici a koje imaju poslovni nastan u državi članici, ili koje imaju stalno prebivalište ili uobičajeno boravište u državi članici, od strane poreznog obveznika koji ima sjedište poslovne aktivnosti izvan Zajednice ili tamo ima stalni poslovni nastan odakle obavlja isporuku usluge, ili koji u odsustvu takvog mjesta poslovanja ili stalnog poslovnog nastana ima stalno prebivalište ili uobičajeno boravište izvan Zajednice”.

57. Isto područje primjene imaju i odredbe članka 56. stavka 1. i članka 57. stavka 1. Direktive 2006/112.

58. Stoga se te odredbe primjenjuju na: „izvoz usluga”, odnosno na isporuku usluga primateljima usluga s poslovnim nastanom ili prebivalištem izvan područja Unije, prekogranično pružanje usluga poreznim obveznicima na području Unije i „uvoz usluga” koje porezni obveznici sa sjedištem poslovne aktivnosti, poslovnim nastanom ili prebivalištem izvan područja Unije isporučuju osobama koje nisu porezni obveznici.

59. Međutim, glavni se postupak odnosi na isporuku usluga osobama koje nisu porezni obveznici i koje imaju prebivalište u Nizozemskoj od strane poreznog obveznika koji također ima prebivalište u Nizozemskoj. Nijedan podatak iz zahtjeva za prethodnu odluku ne upućuje na to da je L. W. Geelen imao stalni poslovni nastan izvan područja Unije, da je izvozio usluge ili da je poreznim obveznicima prekogranično isporučivao svoje usluge (obuhvaćene glavnim postupkom). Konkretno, činjenica da modeli nastupaju izvan granica Unije (na Filipinima) ne znači da je u ovom predmetu riječ o uvozu usluga jer je pružatelj usluga L. W. Geelen [21].

60. Usluge koje isporučuje L. W. Geelen stoga nisu obuhvaćene odredbama članka 9. stavka 2. točaka (e) i (f) Direktive 77/388 ni članka 56. stavka 1. i članka 57. stavka 1. Direktive 2006/112. Eventualna kvalifikacija tih usluga kao usluga isporučenih elektroničkim putem stoga je nerelevantna. Nije dakle potrebno odgovoriti na drugo i treće pitanje.

21 Vidjeti točku 43. ovog mišljenja.

61. Točno je da članak 58. točka (c) Direktive 2006/112 koji je trenutačno na snazi posebnom odredbom obuhvaća sve usluge isporučene elektroničkim putem osobama koje nisu porezni obveznici, uključujući usluge koje se isporučuju na državnom području iste države članice. Međutim, ta se odredba ne može primijeniti na činjenično stanje u glavnom postupku. Naime, u glavnom se postupku primjenjuje pravno stanje o kojem je riječ u gore navedenim točkama.

Zaključak

62. S obzirom na sva prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je uputio Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske, Nizozemska) odgovori na sljedeći način:

Članak 9. stavak 2. točku (c) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2002/38/EZ od 7. svibnja 2002., i članak 52. točku (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u verziji koja se primjenjuje do 31. prosinca 2009. treba tumačiti na način da usluge koje se sastoje od organizacije i stavljanja na raspolaganje interaktivnih erotskih izvedbi uživo putem interneta nisu usluge u području zabavnih aktivnosti u smislu navedenih odredbi.