Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MACIEJ SZPUNAR
prednesené 12. februára 2019[1]

Vec C-568/17

Staatssecretaris van Financiën
proti
L. W. Geelenovi

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd, Holandsko)]

„Dane – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 77/388/EHS – Článok 9 ods. 2 písm. c) a e) – Smernica 2006/112/ES – Článok 52 ods. a) – Článok 56 ods. 1 písm. k) – Poskytovanie služieb – Miesto zdaniteľných plnení – Kritérium určenia daňovej právomoci – Interaktívne erotické živé predstavenia cez webkameru – Miesto, kde sa služby fyzicky vykonávajú“

Úvod

1. Daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) je spotrebná daň, ktorá by sa v ideálnom prípade mala vyberať v mieste spotreby tovarov alebo služieb, ktoré sú jej predmetom. Pokiaľ však ide o cezhraničné transakcie, najmä v oblasti služieb, uplatnenie takéhoto pravidla je spojené so značnými administratívnymi prekážkami tak na strane zdaniteľných osôb, ako aj na strane daňových orgánov. Z tohto dôvodu smernice Únie týkajúce sa DPH stanovujú zjednodušené postupy na určenie miesta poskytovania služieb. Určenie tohto miesta však neprestáva vyvolávať určité problémy, najmä pokiaľ ide o komplexné služby a služby na diaľku, akými sú napríklad služby poskytované cez internet, ako je tomu v prejednávanej veci. Vývoj pravidiel v tejto oblasti nie vždy držal krok s technologickými pokrokmi a vývojom trhových podmienok. Je tak úlohou súdov vykladať tieto pravidlá so zohľadnením technologického rozvoja.

1 Jazyk prednesu: poľština.

Právny rámec

Právo Únie

2. Podľa článku 9 šiestej smernice Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia[2], zmenenej smernicou Rady 2002/38/ES zo 7. mája 2002[3]:

„1. Za miesto, kde sa služba poskytuje, sa považuje miesto, kde má dodávateľ založený svoj podnik alebo kde má trvalé pôsobisko, z ktorého poskytuje služby, alebo v prípade neexistencie žiadneho z uvedených miest, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiava.

2. Ale:

…

c) miestom poskytovania služieb týkajúcich sa:

– kultúrnych, umeleckých, športových, vedeckých, vzdelávacích, zábavných alebo podobných aktivít, vrátane aktivít organizátorov týchto aktivít, a prípadne aj poskytovanie doplnkových služieb,

…

je miesto, kde sa tieto služby fyzicky realizujú,

…

e) miestom poskytovania nasledujúcich služieb zákazníkom sídliacim v spoločenstve alebo osobám podliehajúcim dani sídliacim v spoločenstve alebo osobám podliehajúcim dani sídliacim v spoločenstve [miestom poskytovania nasledujúcich služieb zákazníkom usadeným mimo Spoločenstva alebo osobám podliehajúcim dani usadeným v Spoločenstve – *neoficiálny preklad*], ale v inej krajine ako dodávateľ, je miesto, kde zákazník založil svoj podnik, alebo kde má trvalé pôsobisko, kde sa služby poskytujú, alebo v prípade neexistencie žiadneho z uvedených miest, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiava:

…

– služby dodávané elektronicky, *inter alia* tie, ktoré sú opísané v prílohe L,

f) miesto, kde sa poskytujú služby spomenuté v poslednej zarážke pododseku e), keď sa poskytujú pre osoby, ktoré nepodliehajú zdaneniu, sú usadené, majú svoju trvalú alebo obvyklú adresu/sídlo v členskom štáte; pre osobu [zo strany osoby – *neoficiálny preklad*], ktorá podlieha zdaneniu a je usadená alebo má stálu prevádzkareň, z ktorej je služba poskytovaná mimo spoločenstva alebo pri neexistencii takéhoto miesta podnikania alebo stálej prevádzkarne bude takýmto miestom, miesto trvalej alebo obvyklej adresy/sídla mimo spoločenstva a u osoby, ktorá nepodlieha zdaneniu a je usadená bude takýmto miestom, miesto, kde má svoju trvalú alebo obvyklú adresu/sídlo [alebo ktorá pri neexistencii takéhoto miesta podnikania alebo stálej prevádzkarne má svoje trvalé

2 Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23.

3 Smernica Rady zo 7. mája 2002, ktorá mení a dopĺňa a dočasne mení a dopĺňa smernicu 77/388/EHS pokiaľ ide o úpravy týkajúce sa dane z pridanej hodnoty s ohľadom na služby rozhlasového a televízneho vysielania a určité služby dodávané elektronicky (Ú. v. ES L 128, 2002, s. 41; Mim. vyd. 09/001, s. 358).

bydlisko alebo sa väčšinou zdržiava, mimo Spoločenstva, je miesto, kde osoba, ktorá nepodlieha zdaneniu, je usadená, má svoje trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiava – *neoficiálny preklad*].

…“

3. Článok 43 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty[4], tak ako sa uplatňuje na skutkové okolnosti sporu vo veci samej, stanovuje:

„Miesto poskytovania služieb je miesto, kde má dodávateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkáreň, odkiaľ poskytuje služby alebo ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkáreň neexistujú, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.“

4. Podľa článku 52 písm. a) smernice 2006/112:

„Miestom poskytovania nižšie uvedených služieb je miesto, kde sa tieto služby fyzicky vykonávajú:

a) kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné alebo podobné aktivity vrátane aktivít organizátorov týchto aktivít a prípadne aj doplnkové služby,

…“

5. Podľa článku 56 ods. 1 písm. k) tejto smernice:

„1. Miestom poskytovania nižšie uvedených služieb odberateľom usadeným mimo Spoločenstva alebo zdaniteľným osobám usadeným v Spoločenstve, ale v inom členskom štáte ako v štáte poskytovateľa, je miesto, kde má odberateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkáreň, pre ktoré sa služby poskytli, alebo ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkáreň neexistujú, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava:

…

k) elektronicky poskytované služby, predovšetkým tie, ktoré sú uvedené v prílohe II;

…“

6. Napokon článok 57 ods. 1 smernice 2006/112 znie:

„Ak služby uvedené v článku 56 ods. 1 písm. k) poskytuje zdaniteľná osoba, ktorá má zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkáreň, odkiaľ služby poskytuje, mimo Spoločenstva, alebo ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkáreň neexistujú, ktorá má trvalé bydlisko alebo sa obvykle zdržiava mimo Spoločenstva, nezdaniteľným osobám, ktoré sú usadené v členskom štáte alebo majú trvalé bydlisko alebo sa obvykle zdržiavajú v členskom štáte, miestom poskytovania týchto služieb je miesto, kde je nezdaniteľná osoba usadená alebo kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.“

Holandské právo

7. Vyššie uvedené ustanovenia práva Únie boli do holandského práva prebraté článkom 6 ods. 1, článkom 6 ods. 2 písm. c) bodom 1 a článkom 6 ods. 2 písm. d) bodom 10 Wet op de omzetbelasting 1968 (zákon z roku 1968 o dani z obratu).

4 Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

Skutkové okolnosti, konanie a prejudiciálne otázky

8. Odporca v konaní vo veci samej, pán L. W. Geelen, je zdaniteľnou osobou zaregistrovanou na DPH v Holandsku. Poskytuje služby spočívajúce v organizácii a poskytovaní interaktívnych erotických živých predstavení cez internet. Modelky, ktoré je možné počas týchto predstavení vidieť, sa v tom čase nachádzajú na Filipínach. L. W. Geelen im poskytuje hardvér a softvér, ktoré sú potrebné na prenos predstavení na internete. Zákazníci kontaktujú modelky cez internet po tom, ako si na tento účel vytvorili účet u niektorého z poskytovateľov internetových služieb. Títo poskytovatelia vyberajú od zákazníkov platbu, ktorej časť sa prevádza L. W. Geelenovi. Predstavenia sa vysielajú naživo a sú interaktívne, čo znamená, že zákazníci majú možnosť s modelkami komunikovať a dávať im inštrukcie. Služby, ktoré poskytuje L. W. Geelen, sú v zásade určené pre holandský trh.[5]

9. Odporca v konaní vo veci samej nepodal za vyššie uvedené služby daňové priznanie na DPH. Daňový orgán však usúdil, že tieto služby podliehajú DPH v Holandsku a vydal rozhodnutie o dodatočnom výbere dane za obdobie od 1. júna 2006 do 31. decembra 2009.

10. Toto rozhodnutie bolo zrušené rozsudkom súdu prvého stupňa, ktorý dospel k záveru, že predmetné služby podliehajú ustanoveniam holandského práva, ktorými sa preberajú článok 9 ods. 2 písm. c) prvá zarážka smernice 77/388 a článok 52 písm. a) smernice 2006/112, a že služby sa fyzicky vykonávali na Filipínach. Daňový orgán podal proti tomuto rozsudku kasačný opravný prostriedok na vnútroštátny súd.

11. Za týchto okolností Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd, Holandsko) rozhodol prerušiť konanie a obrátiť sa na Súdny dvor s týmito prejudiciálnymi otázkami:

„1. a) Má sa článok 9 ods. 2 písm. c) prvá zarážka [smernice 77/388], resp. článok 52 písm. a) [smernice 2006/112] vykladať v tom zmysle, že sa vzťahuje aj na odplatné sprístupňovanie interaktívnych erotických živých predstavení cez webkameru?

b) V prípade kladnej odpovede na [prvú otázku písm. a)], treba potom formuláciu ‚miesto, kde sa tieto služby fyzicky realizujú/vykonávajú' v článku 9 ods. 2 písm. c) [smernice 77/388], resp. na začiatku článku 52 [smernice 2006/112] vykladať tak, že rozhodujúce je miesto, kde [osoby, ktoré sa objavujú na obrazovke,] vystupujú pred webkamerou, alebo v tom zmysle, že rozhoduje miesto, na ktorom si [zákazníci] pozerajú zábery, alebo prichádza do úvahy ešte iné miesto?

2. Má sa článok 9 ods. 2 písm. e) dvanásta zarážka [smernice 77/388], resp. článok 56 ods. 1 písm. k) [smernice 2006/112] v spojení s článkom 11 nariadenia [(ES) č. 1777/2005[6]] vykladať v tom zmysle, že odplatné sprístupňovanie interaktívnych erotických živých predstavení cez webkameru možno považovať za ‚elektronicky poskytovanú službu'?

3. V prípade kladnej odpovede na [prvú otázku písm. a)] aj [druhú otázku], a ak určenie miesta poskytovania služby podľa relevantných ustanovení smerníc vedie k rozdielnym záverom, ako potom treba stanoviť miesto poskytovania služby?"

12. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol Súdnemu dvoru doručený 27. septembra 2017. Písomné pripomienky predložili holandská a francúzska vláda, ako aj Európska komisia. Prednesy holandskej vlády a Komisie boli vypočuté na pojednávaní z 19. septembra 2018.

5 Vzhľadom na informácie uvedené v návrhu na začatie prejudiciálneho konania nie je isté, že by možnosť využívať tieto služby bola určitým spôsobom technicky obmedzená na územie Holandska. Toto obmedzenie môže vyplývať z nevyhnutnosti využívať služby poskytovateľov internetových služieb, s ktorými L. W. Geelen uzavrel dohodu.

6 Nariadenie Rady zo 17. októbra 2005 o vykonávacích opatreniach smernice 77/388/EHS o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 288, 2005, s. 1).

Analýza

Prvá prejudiciálna otázka písm. a)

13. Svojou prvou otázkou písm. a) sa vnútroštátny súd pýta, či služby, aké vo veci samej poskytoval L. W. Geelen, podliehajú právnej úprave uvedenej v článku 9 ods. 2 písm. c) smernice 77/388 a v článku 52 písm. a) smernice 2006/112. Ide konkrétne o určenie toho, či tieto služby predstavujú poskytovanie služieb, ktorých predmetom sú zábavné aktivity v zmysle vyššie uvedených ustanovení.

14. Je nepochybné, že predmetné služby majú zábavný charakter.[7] Myslím, že táto skutočnosť si nevyžaduje dlhé úvahy. Neposkytuje sa ňou však vyčerpávajúca odpoveď na prvú otázku písm. a).

15. Vnútroštátny súd sa totiž podľa môjho názoru správne pýta, či sa tieto ustanovenia uplatňujú na služby, ktoré hoci majú zábavný charakter, nie sú poskytované na jedinom mieste a v rovnakom čase ani za fyzickej prítomnosti príjemcov služieb, ale napríklad, tak ako v prejednávanej veci, na diaľku a v čase zvolenom každým príjemcom individuálne.

16. Článok 9 ods. 2 písm. c) prvá zarážka je v smernici 77/388 uvedený od momentu, keď bola táto smernica prijatá. Podľa môjho názoru je nesporné, že keď normotvorca toto ustanovenie formuloval, nemal na zreteli služby na diaľku, akými sú tie, ktoré sú predmetom konania vo veci samej, pretože tieto služby v tom čase neexistovali. Jediným spôsobom, ako poskytovať služby, ktorých predmetom sú kultúrne, zábavné, vzdelávacie a iné činnosti, bolo buď zhromaždiť používateľov služieb na skutočnom mieste poskytovania služieb, alebo poskytovať službu na mieste, kde sa nachádzali zákazníci.[8] Určenie miesta, kde sa služby fyzicky vykonávajú, tak nevyvolávalo problémy. Toto miesto bolo tiež miestom spotreby služby.

17. Technologický rozvoj, ktorý odvtedy nastal, však umožnil vznik služieb, v rámci ktorých sa príjemcovia zúčastňujú na diaľku, niekedy dokonca aktívne, na kultúrnom, zábavnom či inom podujatí, pričom sa tak nevyhnutne nedeje v reálnom čase. „Jednota činnosti, času a miesta“, ak mám poukázať na kategórie klasického divadla, je tak narušená. Vzniká tak otázka, či by prípadné uplatnenie článku 9 ods. 2 písm. c) prvej zarážky smernice 77/388 a článku 52 písm. a) smernice 2006/112 na tieto služby bolo v súlade s vôľou normotvorcu Únie, tak ako by sa tá mala chápať s ohľadom na novú technologickú realitu a na ciele týchto ustanovení.

18. Dôvody návrhu smernice 2008/8/ES[9] sú dobrým východiskom na analýzu cieľov, ktoré sledovali ustanovenia upravujúce miesto poskytovania služieb. Táto smernica zaviedla zásadnú reformu práva Únie, čo sa týka určenia miesta poskytovania služieb na účely DPH.

19. V úvodnej časti tohto odôvodnenia Komisia poznamenáva, že najželateľnejšou situáciou je situácia, keď sa služby zdaňujú v mieste ich skutočnej spotreby. Takýto systém však naráža na vážne praktické problémy v prípade cezhraničného poskytovania služieb. Tieto problémy sa dajú ľahko prekonať, pokiaľ ide o služby poskytované zdaniteľným osobám. Je tomu tak osobitne v prípade mechanizmu

7 V tomto zmysle pozri rozsudok z 12. mája 2005, RAL (Channel Islands) a i. (C-452/03, EU:C:2005:289, bod 32).

8 Rádiové a televízne služby samozrejme v danom čase existovali. Boli však zdaňované v mieste, kde bol poskytovateľ služieb usadený, ktoré sa spravidla zamieňalo s miestom vysielania programu. Až od zmeny smernice 77/388 z roku 2002 (pozri poznámku pod čiarou 3 vyššie) sa v cezhraničných vzťahoch za miesto poskytovania týchto služieb považuje miesto, kde je zákazník usadený alebo kde má svoje trvalé bydlisko [pozri článok 9 ods. 2 písm. e) jedenástu zarážku a článok 9 ods. 4 smernice 77/388]. Rádiové a televízne služby sa však obmedzujú na vysielanie programu, pričom ich príjem je ponechaný na starosť zákazníkov, na rozdiel od služieb, o aké ide v konaní vo veci samej, kde poskytovateľ zabezpečuje aj príjem obsahu, a dokonca aj aktívnu účasť zákazníkov.

9 Smernica Rady z 12. februára 2008, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 11). Odôvodnenie COM(2003) 822 final.

prenesenia daňovej povinnosti.[10] Neexistuje však spôsob, ako tento mechanizmus uplatniť na nezdaniteľné osoby. Ďalšia možnosť by spočívala v tom, že sa poskytovateľom služieb uloží povinnosť zaregistrovať sa v každom členskom štáte, v ktorom služby poskytujú, a priznať v nich DPH, no to by pre nich predstavovalo nadmernú administratívnu záťaž. Okrem toho pri mnohých službách miestom skutočnej spotreby vôbec nie je miesto, kde sa služby fyzicky vykonávajú, ale skôr miesto, kde je príjemca usadený alebo kde sa zdržiava, čo ešte viac situáciu komplikuje, pretože tým poskytovateľovi vzniká povinnosť identifikovať v každom jednotlivom prípade miesto, kde sa príjemca zdržiava, a tam zaplatiť DPH.[11] Práve z dôvodu týchto praktických problémov sa v smernici 77/388 ako všeobecná zásada uvádza, že miestom poskytovania služieb je miesto, kde je usadený poskytovateľ služieb. Vo vyššie uvedenom návrhu Komisia navrhla zachovať toto všeobecné pravidlo, pokiaľ ide o služby poskytované nezdaniteľným osobám.

20. Z tohto pravidla však existujú výnimky. Jednou z nich je výnimka týkajúca sa kultúrnych, zábavných, vzdelávacích a iných aktivít, ktoré sa rozoberajú v prejednávanej veci. Zavedenie tejto výnimky umožnilo dosiahnuť dva ciele.

21. Po prvé, v prípade, že predmetné činnosti vyžadovali prítomnosť na rovnakom mieste tak príjemcov, ako aj poskytovateľov služieb (alebo v každom prípade osôb vykonávajúcich službu v ich mene), bolo možné dospieť k najželateľnejšiemu riešeniu tak, že sa služba zdanila v mieste jej skutočnej spotreby bez vytvorenia nadmerných administratívnych problémov. Takéto služby totiž majú jednorazový charakter v tom zmysle, že ich ekonomický cieľ sa vo všeobecnosti obmedzuje na dobu poskytovania služby. Spotreba týchto služieb je tak bezprostredná a dochádza k nej v mieste, kde sú poskytované. Miesto, kde sú príjemcovia usadení alebo kde sa zdržujú, je tak irelevantné; poskytovateľ služieb podlieha DPH až v mieste skutočného vykonania služby.

22. Po druhé, takéto služby majú často zložitú povahu, pretože si vyžadujú celý rad sprostredkovateľských a dodatočných služieb, z ktorých určité sa môžu poskytovať priamo konečným príjemcom a ďalšie napríklad organizátorom podujatí predstavujúcich konečnú službu. Cena týchto služieb môže predstavovať zložku celkovej ceny konečnej služby, no nepredstavuje ju nevyhnutne. Tieto služby môžu byť poskytované aj rôznymi poskytovateľmi služieb.[12] Uplatnenie všeobecnej zásady zdanenia v mieste, kde je poskytovateľ služieb usadený, by tak mohlo viesť k povinnosti priznať DPH, vzťahujúcu sa na jednotlivé čiastkové služby, vo viacerých členských štátoch. Zdanenie týchto služieb v mieste ich skutočného vykonania zjednodušuje situáciu v prípade, že sa toto miesto zhoduje s miestom konečného alebo hlavného poskytnutia služby.

23. Uplatnením tejto výnimky sa však tieto ciele nedosahujú, pokiaľ ide o služby poskytované na diaľku, akými sú služby, ktoré sú predmetom konania vo veci samej.

24. V prípade, že poskytovanie služieb nevyžaduje súčasnú prítomnosť poskytovateľov a príjemcov na rovnakom mieste, vzniká problém, ktorý je predmetom prvej otázky písm. b), to znamená problém týkajúci sa miesta, kde sa služby fyzicky vykonávajú. No bez ohľadu na to, aké riešenie tohto problému sa zvolí, ciele uvedenej výnimky nie sú dosiahnuté.

25. Aby som sa vrátil k príkladu služieb, ktoré sú predmetom konania vo veci samej, pokiaľ sa totiž pripustí, aby miestom vykonávania služby bolo miesto, kde modelky vystupujú pred kamerou, nedosahuje sa želaný účinok, ktorým je zdanenie v mieste spotreby. Jednoznačne je potrebné považovať za miesto spotreby miesto, kde sa nachádzajú zákazníci v čase, keď službu prijímajú. Okrem

10 Podľa tohto mechanizmu sa DPH vyberá od zákazníka, a nie od poskytovateľa, a to v platnej sadzbe v mieste, kde je usadený; ten môže následne buď využiť právo na odpočítanie, ak služby, ktoré nadobudol, využíva na účely svojich vlastných zdaniteľných činností, alebo odviesť DPH do štátnej pokladnice. Predpokladá sa, že vzhľadom na to, že služby kupované zdaniteľnými osobami sa vo všeobecnosti používajú na účely ich ekonomickej činnosti, miesto, kde je zákazník usadený, je zároveň miestom spotreby služby.

11 Je tomu tak napríklad v prípade nepretržite poskytovaných služieb a služieb na diaľku.

12 Pozri napríklad rozsudok z 26. septembra 1996, Dudda (C-327/94, EU:C:1996:355), v tejto veci išlo o služby zvukára poskytované organizátorom koncertov.

toho je možné, že takto vymedzené miesto vykonávania služby sa, tak ako v prejednávanej veci, nebude zhodovať s miestom, kde je poskytovateľ služieb usadený, ba dokonca že bude úplne mimo územnej pôsobnosti spoločného systému DPH. Nielenže služba nebude zdanená v mieste spotreby, čo bolo cieľom uvedenej výnimky, ale ani sa neuplatní všeobecná zásada zdanenia v mieste, kde je poskytovateľ služieb usadený.

26. Na druhej strane, ak by sa za miesto skutočného vykonávania takýchto služieb zvolilo miesto, kde sa nachádzajú diváci v čase, keď tieto služby prijímajú, bolo by možné zdaniť tieto služby v mieste spotreby. Takéto riešenie však môže viesť k vzniku praktických problémov, ktorým práve chcel normotvorca zabrániť, keď zaviedol všeobecné pravidlo zdanenia v mieste, kde je poskytovateľ usadený, t. j. problémov, ktoré vyplývajú z nutnosti identifikovať v každom jednotlivom prípade miesto, kde príjemca službu použil, a tam priznať DPH.

27. Je pravda, že holandská vláda vo svojich pripomienkach uviedla možné spôsoby riešenia, ktoré stanovila smernica (EÚ) 2017/2455 [13] na účely vyriešenia týchto praktických problémov. Ako však uvádza táto vláda, tieto riešenia sa na služby toho druhu, ktoré sú predmetom konania vo veci samej, budú vzťahovať až od roku 2021, pričom však prejednávaná vec sa týka právnej situácie v období rokov 2006 – 2009.

28. Z vyššie uvedeného vyplýva, že uplatnením osobitného kritéria spočívajúceho v určení miesta poskytovania služieb, ktoré stanovujú článok 9 ods. 2 písm. c) prvá zarážka smernice 77/388 a článok 52 písm. a) smernice 2006/112 na služby na diaľku, akými sú aj tie služby, ktoré sú predmetom konania vo veci samej, by sa nedosiahli ciele, ktoré sledoval normotvorca Únie, keď zaviedol tieto ustanovenia. Namiesto toho sa tak podľa môjho názoru treba vrátiť k všeobecnej zásade zdanenia v mieste, kde je poskytovateľ služieb usadený.

29. Je pravda, že v určitých prípadoch môže uplatnenie tejto zásady na služby na diaľku, predovšetkým na služby poskytované cez internet, viesť k nedokonalému prerozdeleniu daňových právomocí medzi členskými štátmi, pretože potenciálne umožňuje ľahko oddeliť miesto zdanenia od miesta spotreby služby (hoci sa nezdá, že by tomu tak bolo v prejednávanej veci). Ako však vyplýva z odôvodnenia návrhu smernice 2008/8, normotvorca Únie si bol tohto problému vedomý už v čase vypracovania smernice, no aj napriek tomu, pokiaľ ide o služby poskytované v Európskej únii nezdaniteľným osobám, rozhodol odložiť jeho riešenie na deň nadobudnutia účinnosti opatrení uvedených v bode 27 vyššie.

30. Tvrdenie, podľa ktorého pravidlá uvedené v článku 9 ods. 2 písm. c) prvej zarážke smernice 77/388 a článku 52 písm. a) smernice 2006/112 mali za cieľ určiť miesto poskytovania tých služieb, ktoré si vyžadujú súčasnú prítomnosť poskytovateľov a príjemcov, má zjavne rovnako za základ súčasné znenie predmetných ustanovení.

31. V súčasnom znení smernice 2006/112 [14] je toto ustanovenie uvedené v jej článku 53 a článku 54 ods. 1 Podľa článku 53 tejto smernice, ktorý sa týka služieb poskytovaných zdaniteľným osobám, „miestom poskytovania služieb v súvislosti so vstupom na kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné alebo podobné *podujatia*, ako napríklad *veľtrhy a výstavy*, a doplnkových služieb súvisiacich s týmto vstupom, ktoré sa poskytujú zdaniteľnej osobe, je miesto, kde sa tieto *podujatia* skutočne konajú“ [15]. Nejde tak o akékoľvek kultúrne, zábavné a iné služby, ale o služby vo forme podujatí, akými sú napríklad veľtrhy a výstavy, ktoré si vyžadujú prítomnosť príjemcov služieb v mieste, kde sú tieto služby poskytované.

13 Smernica Rady z 5. decembra 2017, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES a smernica 2009/132/ES, pokiaľ ide o určité povinnosti týkajúce sa dane z pridanej hodnoty pri poskytovaní služieb a predaji tovaru na diaľku (Ú. v. EÚ L 348, 2017, s. 7).

14 To znamená vo verzii uplatniteľnej od 1. januára 2011, v súlade s článkom 3 smernice 2008/8.

15 Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

32. Je pravda, že článok 54 ods. 1 smernice 2006/112, ktorý odkazuje na poskytovanie týchto istých služieb nezdaniteľným osobám, nepoužíva pojem „podujatia“.[16] Rovnako ako v článku 53 uvedenej smernice sa však v tomto ustanovení uvádza, že ide o činnosti, „ako napríklad veľtrh[y] a výstav[y]“, a teda tiež činnosti vyžadujúce prítomnosť príjemcov v mieste poskytovania služby.

33. Dôvodom rozdielu vo formulácii týchto ustanovení je podľa môjho názoru skutočnosť, že súčasný článok 53 smernice 2006/112 určuje miesto poskytovania veľmi úzkej kategórie služieb, to znamená služieb v súvislosti so vstupom na podujatia, ako napríklad veľtrhy a výstavy, ako aj služieb, ktoré sú s nimi úzko spojené. Platba umožňujúca vstup na tieto podujatia sa vo všeobecnosti uskutočňuje prostredníctvom kúpy lístkov. Predaje týchto lístkov sú vo všeobecnosti hromadné a často sú uskutočňované cez sprostredkovateľov, na základe čoho je veľmi ťažké, ba až nemožné rozlíšiť medzi kupujúcimi, ktorí sú zdaniteľnými osobami, a kupujúcimi, ktorí nimi nie sú. Normotvorca tiež zvolil rovnaké miesto pre poskytovanie služieb prístupu na tieto podujatia bez ohľadu na to, či sa poskytujú zdaniteľným, alebo nezdaniteľným osobám, aby tým zabránil problémom pri zdaňovaní týchto služieb. Miesto všetkých doplnkových služieb týkajúcich sa kultúrnych, zábavných a iných činností, závisí od postavenia príjemcu: pokiaľ ide o služby poskytované nezdaniteľným osobám, miestom poskytovania služieb ostáva na základe súčasného článku 54 ods. 1 smernice 2006/112 miesto, kde sa tieto činnosti skutočne vykonávajú, zatiaľ čo pri službách poskytovaných zdaniteľným osobám je v súlade s novým všeobecným pravidlom uvedeným v súčasnom článku 44 smernice 2006/112 týmto miestom miesto sídla príjemcu alebo miesto výkonu jeho činnosti. Práve z tohto dôvodu by napríklad miestom poskytnutia služieb zvukára, tak ako vo veci Dudda[17], bolo podľa v súčasnosti platných pravidiel miesto, kde je usadený organizátor koncertu, a nie miesto, kde sa koncert uskutočnil.

34. Nič to však podľa môjho názoru nemení na skutočnosti, že obidve vyššie uvedené ustanovenia sa týkajú rovnakého druhu služieb, to znamená činností, „ako napríklad veľtrhy a výstavy“, čiže služieb vyžadujúcich si fyzickú prítomnosť príjemcov v mieste, kde je služba poskytovaná. Pôsobnosť súčasného článku 54 ods. 1 smernice 2006/112 nie je širšia než pôsobnosť článku 53, pokiaľ ide o kategórie činností, na ktoré sa tieto články vzťahujú. Článok 53 vylučuje z pôsobnosti predchádzajúceho pravidla iba tie služby poskytované zdaniteľným osobám, ktoré priamo nesúvisia so vstupom na kultúrne, zábavné a iné podujatia. Okrem tejto výnimky však ide o rovnaké služby ako tie, ktoré sú uvedené v článku 9 ods. 2 písm. c) prvej zarážke smernice 77/388 a v článku 52 písm. a) smernice 2006/112, v znení uplatniteľnom v konaní vo veci samej. Na služby poskytované na diaľku sa tieto ustanovenia nevzťahujú.

35. Súdnemu dvoru tak navrhujem, aby na prvú otázku písm. a) odpovedal, že článok 9 ods. 2 písm. c) smernice 77/388 a článok 52 písm. a) smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že služby spočívajúce v organizácii a poskytovaní interaktívnych erotických živých predstavení cez webkameru nie sú zábavnými službami v zmysle týchto ustanovení.

Prvá prejudiciálna otázka písm. b)

36. Vzhľadom na odpoveď, akú navrhujem na prvú otázku písm. a), je písmeno b) už bezpredmetné. V prípade však, že by Súdny dvor nesúhlasil s mojím návrhom odpovede na písmeno a) prvej otázky, v texte nižšie budem analyzovať písmeno b) tejto otázky.

16 Podľa tohto ustanovenia „miestom poskytovania služieb a doplnkových služieb súvisiacich s kultúrnymi, umeleckými, športovými, vedeckými, vzdelávacími, zábavnými alebo podobnými aktivitami, ako napríklad veľtrhmi a výstavami, vrátane poskytovania služieb organizátormi takýchto aktivít, ktoré sa poskytujú nezdaniteľnej osobe, je miesto, kde sa tieto aktivity skutočne konajú“.

17 Rozsudok z 26. septembra 1996, Dudda (C-327/94, EU:C:1996:355).

37. Svojou prvou otázkou písm. b) sa vnútroštátny súd pýta, či v prípade služieb poskytovaných na diaľku, akými sú napríklad interaktívne erotické živé predstavenia cez webkameru, tak ako je to v konaní vo veci samej, treba usudzovať, že „miestom, kde sa tieto služby fyzicky realizujú“, v zmysle článku 9 ods. 2 písm. c) smernice 77/388, resp. „miestom, kde sa služby fyzicky vykonávajú“, v zmysle článku 52 ods. a) smernice 2006/112, je miesto, kde sú modelky počas predstavenia fyzicky prítomné, alebo miesto, kde zákazníci tieto služby prijímajú.

38. Hneď na úvod uvádzam, že akékoľvek rozdiely v texte, ktoré môžu existovať v jednotlivých jazykových verziách obidvoch predmetných smerníc, medzi znením článku 9 ods. 2 písm. c) smernice 77/388 a znením článku 52 písm. a) smernice 2006/112, t. j. rozdiely, ktoré zmieňuje aj vnútroštátny súd, pokiaľ ide o holandskú verziu, podľa môjho názoru nemenia význam týchto ustanovení. Treba ich teda vykladať rovnako.

39. Holandská a francúzska vláda navrhujú na túto otázku odpovedať v tom zmysle, že miestom, kde sa tieto služby fyzicky vykonávajú, je miesto, kde ich zákazník prijíma, čo v tomto prípade znamená, že v zásade je ním územie Holandska.

40. Komisia sa však domnieva, že tento prístup je diktovaný výsledkom, ktorý chce dosiahnuť, to znamená zdanením predmetnej služby v Holandsku, ale že nevyplýva zo znenia preskúmavaných ustanovení. Hoci Komisia súhlasí s názorom, podľa ktorého by bolo rozumné zdaniť tieto služby v Holandsku, i tak sa domnieva – *dura lex sed lex* –, že zo znenia relevantných ustanovení vyplýva, že miestom vykonávania služby je miesto, kde modelky vystupujú, v danom prípade Filipíny.

41. Táto dilema je dokonalým príkladom ťažkostí, na ktoré naráža zámer uplatňovať predmetné pravidlá na situácie, pre ktoré neboli vytvorené, to znamená na služby na diaľku. Na rozdiel od služieb, ktoré si vyžadujú súčasnú prítomnosť poskytovateľa a prijímateľa na rovnakom mieste, pri službách na diaľku už z podstaty veci neexistuje žiadne jediné miesto, ktoré by sa jasne a jednoznačne dalo považovať za miesto poskytnutia služby. Základným znakom týchto služieb je to, že sa poskytujú na prinajmenšom dvoch miestach, a presnejšie z jedného miesta *do* druhého miesta.

42. Na to, aby sa vyriešila táto dilema, je však podľa môjho názoru potrebné odpovedať na dve otázky, a to kto je v tomto prípade poskytovateľom služieb a čo v skutočnosti táto služba pokrýva.

43. Pokiaľ ide o prvú otázku, z informácií obsiahnutých v návrhu na začatie prejudiciálneho konania jasne vyplýva, že modelky zamestnáva L. W. Geelen. Hoci vnútroštátny súd nespresňuje konkrétnu povahu tohto zamestnania, podľa môjho názoru možno odôvodnene predpokladať, že modelky neposkytujú služby zákazníkom L. W. Geelena priamo. V skutočnosti je poskytovateľom služieb L. W. Geelen; práve on vyberá cenu za svoju službu [18] a práve zdanenie jeho služby je predmetom konania vo veci samej.

44. Táto služba bola v návrhu na začatie prejudiciálneho konania vymedzená ako poskytovanie interaktívnych erotických živých predstavení cez webkameru. Pri takto vymedzenej službe sa zdajú podstatne významné dve skutočnosti: erotické predstavenia ako také (to znamená služby modeliek) a ich vysielanie cez internet v spojení s poskytovaním interaktívnej komunikácie.

45. Tieto dve skutočnosti tvoria jednotnú a neoddeliteľnú službu. L. W. Geelen nezabezpečuje len to, aby modelky vystupovali, pretože takáto služba by pre jeho zákazníkov nemala žiadnu hodnotu, keďže tí sa nachádzajú v Holandsku, zatiaľ čo modelky sú na Filipínach. Neobmedzuje sa ani na plnenie úlohy sprostredkovateľa pri vysielaní predstavení, pretože predstavenia, počas ktorých modelky vystupujú, tiež organizuje, pričom modelkám poskytuje potrebný materiál, a ako sa dá predpokladať, tiež im vypláca odmenu.

18 Zjavne prostredníctvom poskytovateľov prístupu na internet.

46. Tieto dve skutočnosti majú v tejto súvislosti rovnaký význam, pretože bez ktorejkoľvek z nich by služba nemala žiaden zmysel z ekonomického hľadiska, resp. by v každom prípade predstavovala úplne odlišnú službu.

47. Aby som sa vrátil k ustanoveniam, o aké ide v prejednávanej veci, treba poznamenať, že sa týkajú služieb, ktorých predmetom sú kultúrne, zábavné a iné *činnosti*. Za miesto poskytovania týchto služieb však tieto ustanovenia neoznačujú miesto výkonu týchto činností, ale miesto, kde sa vykonávajú *služby*. Miesto výkonu činnosti, ktorá je predmetom služieb, v predmetnom prípade zábavná činnosť spočívajúca vo vystupovaní modeliek, tak nestačí na určenie miesta, kde sa vykonávajú služby, pokiaľ sa ostatné prvky služieb, ktoré sú rovnako podstatné, poskytujú inde.

48. Nesúhlasím tak s tvrdením Komisie, podľa ktorého by sa za miesto výkonu služieb, o aké ide v konaní vo veci samej, malo považovať miesto, kde vystupujú modelky. Toto tvrdenie totiž nijako nezohľadňuje skutočnosť, že ekonomický význam, ktorý má táto služba pre zákazníkov, spočíva v možnosti ju prijímať v mieste, ktoré si sami vyberú, predovšetkým v mieste ich bydliska, a že z tohto hľadiska má skutočnosť, ktorou je zabezpečenie vysielania predstavenia, úplne rovnaký význam ako skutočnosť, ktorou je vystupovanie modeliek.

49. Je však tiež ťažké uznať, že tak, ako si to želajú holandská a francúzska vláda, miestom, kde sa služby fyzicky vykonávajú, je práve miesto, kde sa zákazníci k službám dostanú, pretože žiadna z činností, z ktorých sa táto služba skladá, sa na tomto mieste v skutočnosti nevykonáva.

50. Ak je teda otázkou to, ktoré miesto je miestom skutočného vykonávania služieb, ktoré spočívajú jednak v organizovaní erotických predstavení, počas ktorých vystupujú modelky, a jednak v možnosti poskytnutej zákazníkom sledovať tieto predstavenia cez internet v mieste, ktoré si sami vyberú, a nadviazať interaktívnu komunikáciu s modelkami, odpoveď znie, že ide o miesto, kde poskytovateľ služieb, v predmetnom prípade L. W. Geelen, vykonáva svoju činnosť. Práve tam sa koncentrujú všetky činnosti, ktoré sa uskutočňujú na diaľku a sú potrebné na poskytovanie týchto služieb.

51. Domnievam sa tak, že v prípade služieb poskytovaných na diaľku, to znamená služieb, ktoré si nevyžadujú prítomnosť príjemcu v mieste, kde sa skutočne vykonávajú činnosti, z ktorých sa táto služba skladá, sa za miesto, kde sa takéto služby fyzicky vykonávajú v zmysle článku 9 ods. 2 písm. c) smernice 77/388 a článku 52 písm. a) smernice 2006/112, má považovať miesto, kde je poskytovateľ usadený. V tejto súvislosti zdôrazňujem, že ide o miesto, kde je usadený poskytovateľ, a nie osoby, ktoré tento poskytovateľ prípadne zamestnal na ten účel, aby poskytovali určité služby, tvoriace súčasť tejto služby.

52. Nie je ťažké vidieť, že takýto návrh narúša záujem uplatniť na tento druh služieb výnimku uvedenú v článku 9 ods. 2 písm. c) smernice 77/388 a v článku 52 písm. a) smernice 2006/112, pretože v praxi vedie k rovnakému výsledku ako je ten, ktorý vyplýva z uplatnenia všeobecného pravidla zdanenia v mieste, kde je poskytovateľ usadený. Vychádza to však z toho, že tieto pravidlá sa neuplatňujú na služby na diaľku, ako som sa to snažil preukázať v rámci analýzy prvej otázky písm. a).

53. Tento výklad tiež automaticky nemá za následok zdanenie v mieste spotreby, pretože toto miesto sa v prípade služieb na diaľku môže odlišovať od miesta, kde je poskytovateľ služieb usadený. Ako som však už uviedol v časti týchto návrhov, ktorá sa venuje odpovedi na prvú otázku písm. a), normotvorca Únie rozhodol, že pri službách poskytovaných nezdaniteľným osobám je dôležitejšie zabrániť problémom a administratívnym prekážkam zaťažujúcim zdaniteľné osoby, než zdaniť tieto služby

v mieste spotreby.[19] Riešenie, ktoré navrhujem, na rozdiel od riešenia, ktoré navrhujú holandská a francúzska vláda, zabraňuje týmto problémom a tejto záťaži.[20]

54. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy za predpokladu, že by Súdny dvor nesúhlasil s mojím návrhom odpovede na prvú otázku písm. a), navrhujem, aby sa článok 9 ods. 2 písm. c) smernice 77/388 a článok 52 písm. a) smernice 2006/112 vykladali v tom zmysle, že v prípade služieb na diaľku, to znamená služieb, ktoré si nevyžadujú prítomnosť zákazníka v mieste, kde sa služby predstavujúce túto službu fyzicky vykonávajú, sa za miesto, kde sa služba fyzicky vykonáva v zmysle uvedených ustanovení, má považovať miesto, kde je poskytovateľ usadený.

Druhá a tretia prejudiciálna otázka

55. Svojou druhou a treťou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či také služby, o aké ide v konaní vo veci samej, možno považovať za elektronicky poskytované služby v zmysle článku 9 ods. 2 písm. e) poslednej zarážky smernice 77/388 a článku 56 ods. 1 písm. k) smernice 2006/112, a prípadne ako určiť miesto, kde sa tieto služby vykonávajú, v prípade, že by sa táto kvalifikácia uplatňovala súčasne s kvalifikáciou, na základe ktorej sa na dané služby vzťahuje článok 9 ods. 2 písm. c) smernice 77/388 a článok 52 písm. a) smernice 2006/112.

56. Treba však poznamenať, že článok 9 ods. 2 písm. e) smernice 77/388 upravuje spôsob určenia miesta poskytovania služieb, ktoré sa v nej uvádzajú a ktoré sa „poskyt[ujú] zákazníkom usadeným mimo Spoločenstva alebo osobám podliehajúcim dani usadeným v Spoločenstve, ale v inej krajine ako dodávateľ“. Článok 9 ods. 2 písm. f) tejto smernice upravuje tiež spôsob určenia miesta služieb uvedených v písm. e) poslednej zarážke tohto ustanovenia (t. j. služieb dodávaných elektronicky), keď sa tieto služby poskytujú „pre osoby, ktoré nepodliehajú zdaneniu [a ktoré] sú usadené, majú svoju trvalú alebo obvyklú adresu/sídlo v členskom štáte[, zo strany osoby], ktorá podlieha zdaneniu a je usadená alebo má stálu prevádzkareň, z ktorej je služba poskytovaná mimo spoločenstva [– alebo ktorá pri neexistencii takéhoto miesta podnikania alebo stálej prevádzkarne má svoje trvalé bydlisko alebo sa väčšinou zdržiava, mimo Spoločenstva]“.

57. Článok 56 ods. 1 a článok 57 ods. 1 smernice 2006/112 majú rovnaký rozsah pôsobnosti.

58. Tieto ustanovenia sa tak uplatňujú na „vývoz služieb“, to znamená poskytovanie služieb dodávaných zákazníkom, ktorí sú usadení alebo majú svoje bydlisko mimo územia Únie, cezhraničné poskytovanie služieb dodávaných v Únii zdaniteľným osobám, a „dovoz služieb“ dodávaných nezdaniteľným osobám zdaniteľnými osobami, ktoré majú svoje sídlo, prevádzkareň alebo svoje bydlisko mimo Únie.

59. Spor vo veci samej sa pritom týka poskytovania služieb dodávaných nezdaniteľným osobám s bydliskom v Holandsku zdaniteľnou osobou, ktorá má bydlisko tiež v Holandsku. Nič v návrhu na začatie prejudiciálneho konania nenaznačuje, že by L. W. Geelen mal stálu prevádzkareň mimo Európskej únie, že by uskutočňoval vývoz služieb alebo že by poskytoval svoje služby (tie, ktoré sú predmetom konania vo veci samej) zdaniteľným osobám cezhranične. Konkrétne, to, že modelky vystupujú za hranicami Únie (na Filipínach), neznamená, že v danom prípade ide o dovoz služieb, pretože poskytovateľom služieb je L. W. Geelen.[21]

19 Pozri bod 19 vyššie.

20 V konaní vo veci samej by sa mohlo zdať, že využívanie služieb, ktoré poskytuje L. W. Geelen, si vyžadovalo otvorenie účtu u poskytovateľa internetových služieb, s ktorým L. W. Geelen uzavrel zmluvu v tomto zmysle, takže L. W. Geelen mal kontrolu nad rozsahom územnej pôsobnosti služieb, ktoré ponúkal. Vo všeobecnosti sa však služby poskytované na diaľku, predovšetkým prostredníctvom internetu, dajú používať bez geografického obmedzenia. Ak by sa usudzovalo, že miesto, kde zákazníci služby prijímajú, je miestom, kde sa tieto služby vykonávajú, a teda miestom zdanenia, mohlo by to potenciálne spôsobovať značné problémy poskytovateľom z dôvodu početnosti miest zdanenia.

21 Pozri bod 43 vyššie.

60. Na služby, ktoré poskytuje L. W. Geelen, sa tak článok 9 ods. 2 písm. e) a f) smernice 77/388, resp. článok 56 ods. 1 a článok 57 ods. 1 smernice 2006/112 nevzťahujú. Prípadná kvalifikácia týchto služieb ako elektronicky poskytovaných služieb je tak irelevantná. Nie je tak potrebné odpovedať na druhú a tretiu otázku.

61. Je pravda, že súčasný článok 58 písm. c) smernice 2006/112 upravuje špecificky všetky služby poskytované elektronicky nezdaniteľným osobám, vrátane tých, ktoré sa poskytujú na území jediného členského štátu. Táto právna úprava sa však na skutkový stav konania vo veci samej neuplatňuje. V prejednávanej veci sa uplatňujú právne ustanovenia preskúmavané vo vyššie uvedených bodoch.

Návrh

62. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor na prejudiciálne otázky, ktoré položil Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska), odpovedal takto:

Článok 9 ods. 2 písm. c) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej smernicou Rady 2002/38/ES zo 7. mája 2002, a článok 52 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, v znení uplatniteľnom do 31. decembra 2009, sa majú vykladať v tom zmysle, že služby spočívajúce v organizovaní a poskytovaní interaktívnych erotických živých predstavení cez webkameru nepredstavujú poskytovanie služieb, ktorých predmetom sú zábavné činnosti v zmysle uvedených ustanovení.