

62017CJ0568

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 8. mája 2019 (*1)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Šiesta smernica 77/388/EHS – článok 9 ods. 2 písm. c) a e) – Smernica 2006/112/ES – článok 52 písm. a) – článok 56 ods. 1 písm. k) – Poskytovanie služieb – Miesto zdaniteľných plnení – Kritérium určenia daňovej právomoci – Interaktívne erotické predstavenia filmované a šírené naživo cez internet – Zábavné aktivity – Pojem – Miesto, kde sa služby fyzicky vykonávajú“

Vo veci C-568/17,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd, Holandsko) z 22. septembra 2017 a doručený Súdnemu dvoru 27. septembra 2017, ktorý súvisí s konaním:

Staatssecretaris van Financiën

proti

L. W. Geelenovi,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: podpredsedníčka Súdneho dvora R. Silva de Lapuerta, vykonávajúca funkciu predsedníčky prvej komory, sudcovia J.-C. Bonichot, A. Arabadžiev, E. Regan (spravodajca) a C. G. Fernlund,

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 19. septembra 2018,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

—

holandská vláda, v zastúpení: C. S. Schillemans, M. Bulterman a J. M. Hoogveld, splnomocnení zástupcovia,

—

francúzska vláda, v zastúpení: D. Colas, E. de Moustier a A. Alidière, splnomocnení zástupcovia,

—

Európska komisia, v zastúpení: R. Troosters a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 12. februára 2019,

vyhlásil tento

Rozsudok

1

Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 9 ods. 2 písm. c) prvej zarážky a článku 9 ods. 2 písm. e) dvanástej zarážky šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“, zmenenej smernicou Rady 2002/38/ES zo 7. mája 2002 (Ú. v. ES L 128, 2002, s. 41; Mim. vyd. 09/001, s. 358) (ďalej len „šiesta smernica“), článku 52 písm. a) a článku 56 ods. 1 písm. k) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“), ako aj článku 11 nariadenia Rady (ES) č. 1777/2005 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).

2

Tento návrh bol podaný v rámci sporu, v ktorom sú účastníkmi konania Staatssecretaris van Financiën (Štátny tajomník pre financie, Holandsko) a L. W. Geelen a ktorý sa týka zaplatenia dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za poskytovanie interaktívnych erotických predstavení filmovaných a šírených naživo cez internet.

Právny rámec

Právo Únie

Šiesta smernica

3

Podľa znenia siedmeho odôvodnenia šiestej smernice:

„keďže určenie miesta, na ktorom sa uskutočnilo plnenie podliehajúce dani, sa stalo predmetom konfliktov súdnych právomocí medzi členskými štátmi, predovšetkým v otázke dodávok tovaru do zásoby [s montážou – neoficiálny preklad] a poskytovania služieb, ... hoci miesto obchodovania [poskytovania služieb – neoficiálny preklad] sa musí [v zásade – neoficiálny preklad] definovať ako miesto, [kde má dodávateľ sídlo svojej profesionálnej činnosti, toto miesto by sa malo definovať ako miesto – neoficiálny preklad] v štáte osoby, ktorej sa tieto služby poskytujú, predovšetkým v prípade určitých služieb poskytovaných medzi osobami podliehajúcimi dani [zdaniteľnými osobami – neoficiálny preklad], keď je cena služieb zahrnutá do ceny tovaru“.

4

Článok 9 tejto smernice nachádzajúci sa v jej hlave VI, nazvanej „Miesto plnenia podliehajúceho dani“, bol formulovaný takto:

„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 sídlacim v spoločnosti alebo osobám podliehajúcim dani sídlacim v spoločnosti alebo osobám podliehajúcim dani sídlacim v spoločnosti [miestom poskytovania nasledujúcich služieb zákazníkom usadeným mimo Spoločnosti alebo osobám podliehajúcim dani usadeným v Spoločnosti – 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;

...“

Nariadenie EÚ 1777/2005

5

Článok 11 ods. 1 nariadenia EÚ 1777/2005 stanovoval:

„Elektronicky poskytované služby uvedené v článku 9 ods. 2 písm. e) dvanástej zářky a v prílohe L k [šiestej smernici] zahŕňajú služby poskytované cez internet alebo elektronickú sieť a vďaka ich povahe je ich poskytovanie z veľkej časti automatizované s minimálnym ľudským zásahom a nemožné bez informačnej technológie.“

Smernica o DPH

6

Od 1. januára 2007 bola šiesta smernica zrušená a nahradená smernicou o DPH.

§ 43 smernice o DPH, ktorý je uvedený v oddiele 1 tejto smernice, nazvanom „Všeobecné pravidlo“, patriacom do jej hlavy V týkajúcej sa miesta zdaniteľných transakcií, kapitoly 3, nazvanej „Miesto poskytovania služieb“, je formulovaný takto:

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

§ 52 písm. a) tejto smernice, ktorý je uvedený v oddiele 2 uvedenej kapitoly 3, nazvanom „Osobitné ustanovenia“, stanovuje:

„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“.

§ 56 ods. 1 písm. a) predmetnej smernice, uvedený v tomto oddiele 2, stanovuje:

„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 stále prevádzkareň, pre ktoré sa služby poskytnú, alebo ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stále prevádzkareň neexistujú, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava:

...

k)

elektronicky poskytované služby, predovšetkým tie, ktoré sú uvedené v prílohe II“.

Holandské právo

§ 6 ods. 1, § 6 ods. 2 písm. c) bod 1 a § 6 ods. 2 písm. d) bod 10 Wet op de omzetbelasting 1968 (zákon z roku 1968 o dani z obratu) v jeho znení uplatňované počas obdobia od 1. januára 2006 do 31. decembra 2009 prebral do holandského práva § 9 ods. 1, § 9 ods. 2 písm. c) prvú zarážku a § 9 ods. 2 písm. e) dvanástu zarážku šiestej smernice, ako aj § 43, § 52 písm. a) a § 56 ods. 1 písm. k) smernice o DPH.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

Pán Geelen, ktorý je v Holandsku zaregistrovaný ako platca DPH, poskytuje za odplatu služby

spožívajúce v ponúkaní interaktívnych erotických predstavení filmovaných a šírených naživo cez internet. Modelky, ktoré sú filmované v priebehu týchto predstavení, sa nachádzajú na Filipínach a pracujú pre pána Geelena. Pán Geelen im poskytuje materiál a software potrebný na šírenie uvedených predstavení cez internet. Na získanie prístupu k predstaveniam, ktorých sa týka konanie vo veci samej, si zákazníci pána Geelena musia vytvoriť účet u jedného z poskytovateľov prístupu na internet. Títo poskytovatelia získavajú platby súvisiace s týmito predstaveniami od uvedených klientov a časť z nich vyplácajú pánovi Geelenovi. Uvedené predstavenia sú interaktívne v tom zmysle, že každý zákazník má možnosť komunikovať s modelkami a dávať im inštrukcie. To isté predstavenie môže naživo sledovať viacero zákazníkov súčasne.

12

Keďže pán Geelen nepodal daňové priznanie k DPH za toto poskytovanie služieb a holandská daňová správa sa domnievala, že tieto služby podliehali DPH v Holandsku, zaslala mu dodatočný platobný výmer za obdobie od 1. júna 2006 do 31. decembra 2009.

13

Rechtbank Zeeland-West-Brabant (súd pre provincie Zéland – Západné Brabantsko, Holandsko) zamietol žalobu, ktorú podal pán Geelen proti tomuto dodatočnému platobnému výmeru.

14

Rozsudkom z 30. júla 2015 Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Odvolací súd v Hertogenbosch, Holandsko) zrušil uvedený výmer v podstate z dôvodu, že predmetné poskytovanie služieb predstavovalo zábavnú aktivitu, ktorú bolo potrebné považovať za fyzicky vykonanú dotknutými modelkami na Filipínach.

15

Štátny tajomník pre financie podal na Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd, Holandsko) kasačný opravný prostriedok proti tomuto rozsudku, pričom uvádzal, že miesto tohto poskytovania služieb bolo miesto, kde sa nachádzali zákazníci v momente, keď prijali predmetné služby, pričom v danom prípade toto miesto bolo v Holandsku.

16

Vnútroštátny súd zastáva názor, že preskúmanie tohto opravného prostriedku si v prvom rade vyžaduje, aby bolo preskúmané, či predmetné poskytovanie služieb predstavuje „zábavnú aktivitu“ v zmysle článku 9 ods. 2 písm. c) prvej zarážky šiestej smernice a článku 52 písm. a) smernice o DPH. Je pravda, že predmetné predstavenia mali zjavne za cieľ zabaviť zákazníkov, pričom náklady na rôzne plnenia poskytované pri tejto príležitosti boli zahrnuté do ceny zaplatenej za prístup k týmto predstaveniam. Normotvorca Únie však práve pre tento druh poskytovania komplexných služieb prijal osobitný režim uvedený v týchto ustanoveniach. Z rozsudkov z 9. marca 2006, Gillan Beach (C-114/05, EU:C:2006:169), a z 27. októbra 2011, Inter-Mark Group (C-530/09, EU:C:2011:697), však možno vyvodiť záver, že predmetná činnosť sa musí vykonávať počas určitého obdobia v mieste, v ktorom sa poskytovateľ a prijímateľ služieb fyzicky stretnú. Napriek tomu vzniká otázka, či táto požiadavka vzniká v dôsledku rozvoja internetu, ktorý odteraz umožňuje, aby predstavenie už nebolo lokalizované na určitom fyzickom mieste.

17

V nadväznosti na to, pokiaľ poskytovanie služieb, o ktoré ide vo veci samej, predstavuje „zábavnú

aktivitu“ v zmysle uvedených ustanovení, tento súd konštatuje, že je potrebné určiť miesto, kde je toto poskytovanie „fyzicky vykonané“ v zmysle týchto ustanovení. Hoci toto miesto podľa uvedeného súdu môže byť miestom, kde vystupujú modelky, možno sa tiež domnievať, že zodpovedá miestu, kde sa zákazník baví na zábavných aktivitách, teda miesto, kde sa pripája k predstaveniu. V konaní vo veci samej sa všetci zákazníci nachádzajú v Holandsku. Keďže títo zákazníci sa ale teoreticky môžu nachádzať na akomkoľvek mieste, vzniká otázka, či spojenie s miestom, kde sa zákazníci pripájajú na internet, ponúka v praxi uplatniteľné pravidlo a z daného hľadiska racionálne riešenie.

18

Uvedený súd sa okrem toho pýta, či možno tiež zohľadniť osobitný režim uplatniteľný na elektronicky poskytované služby, uvedený v článku 9 ods. 2 písm. e) dvanástej zarážke šiestej smernice a článku 56 ods. 1 písm. k) smernice o DPH. V tejto súvislosti by sa z článku 11 ods. 1 nariadenia č. 1777/2005 dalo vyvodzovať, že iba transakcie, ktoré si vyžadujú minimálny ľudský zásah a ktoré nemožno vykonať bez informačnej technológie, patria do tejto kategórie služieb. Z toho by vyplývalo, že poskytovanie služieb, ktorých sa týka konanie vo veci samej, nepredstavovalo elektronicky poskytovanú službu, pretože vykonanie predstavení z dôvodu ich priameho šírenia a ich interaktívnej povahy si vyžaduje ľudský zásah a použitie internetu.

19

Nakoniec v prípade, že by toto poskytovanie služieb patrilo pod oba vyššie uvedené režimy, pokiaľ tieto režimy vedú k určeniu rôznych miestnych kritérií určenia danej právomoci, je potrebné určiť miesto, ktoré treba vybrať. Hoci podľa vnútroštátneho súdu z rozsudku zo 6. marca 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, EU:C:1997:105), sa zdá, že výpočet uvedený v článku 9 ods. 2 šiestej smernice je rozhodujúci, nemožno to s určitou vyvodiť, pretože poskytovanie služieb, ktorých sa týkalo konanie, v ktorom bol vyhlásený tento rozsudok, nebolo možné spojiť so žiadnym z prípadov uvedených v tomto ustanovení.

20

Za týchto okolností Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd, Holandsko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1.

a)

Má sa článok 9 ods. 2 písm. c) prvá zarážka šiestej smernice..., resp. článok 52 písm. a) smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že sa vzťahuje aj na odplatné sprístupňovanie interaktívnych erotických predstavení filmovaných a šírených naživo cez internet?

b)

V prípade kladnej odpovede na [prvú otázku písm. a)], treba potom formuláciu ‚miesto, kde sa tieto služby fyzicky realizujú‘ a ‚miesto, kde sa tieto služby fyzicky vykonávajú‘ v článku 9 ods. 2 písm. c) šiestej smernice a na záťažku článku 52 smernice [o DPH] vykladať tak, že rozhodujúce je miesto, kde modelky vystupujú pred webkamerou, alebo 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 šiestej smernice a článok 56 ods. 1 písm. k)

smernice [o DPH] v spojení s článkom 11 nariadenia [č. 1777/2005] vykladať v tom zmysle, že odplatné sprístupňovanie interaktívnych erotických predstavení filmovaných a šírených naživo cez internet 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 služieb?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej prejudiciálnej otázke

21

Svojou prvou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 9 ods. 2 písm. c) prvá zarážka šiestej smernice a článok 52 písm. a) smernice o DPH majú vykladať v tom zmysle, že poskytovanie služieb ako vo veci samej, ktoré spočíva v ponúkaní interaktívnych erotických predstavení filmovaných a šírených naživo cez internet, predstavuje „zábavnú aktivitu“ v zmysle týchto ustanovení, a v prípade kladnej odpovede, na akom mieste sa takáto služba má považovať za „fyzicky vykonanú“ v zmysle týchto ustanovení.

22

Keďže táto otázka je položená v rámci dodatočného daňového výmeru týkajúceho sa obdobia od 1. júna 2006 do 31. decembra 2009, z časového hľadiska sú v konaní vo veci samej uplatniteľné ustanovenia šiestej smernice, ako aj ustanovenia smernice o DPH.

23

Je namieste pripomenúť, že článok 9 šiestej smernice obsahuje pravidlá, ktoré upravujú hraničný ukazovateľ určujúci miesto poskytnutia služieb na daňové účely. Zatiaľ čo odsek 1 tohto článku zavádza v tejto súvislosti všeobecné pravidlo, odsek 2 uvedeného článku vymenováva rad špecifických hraničných ukazovateľov. Cieľom týchto ustanovení je vyhnúť sa na jednej strane konfliktom právomocí, ktoré by mohli viesť k dvojitému zdaneniu, a na druhej strane nezdaneniu príjmov (rozsudky z 26. septembra 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, bod 20; z 9. marca 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, bod 14; zo 6. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, bod 24, a z 3. septembra 2009, RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, bod 20).

24

Ako vyplýva z ustálenej judikatúry, neexistuje žiadne prednostné postavenie odseku 1 článku 9 šiestej smernice pred odsekom 2 tohto článku. V každej situácii si treba položiť otázku, či táto situácia zodpovedá niektorému z prípadov uvedených v článku 9 ods. 2 tejto smernice. Pokiaľ to tak nie je, situácia patrí pod jej článok 9 ods. 1 [rozsudky z 12. mája 2005, RAL (Channel Islands) a i., C-452/03, EU:C:2005:289, bod 24; z 9. marca 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, bod 15, ako aj zo 6. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, bod 25].

25

Z toho vyplýva, že ustanovenia článku 9 ods. 2 šiestej smernice netreba považovať za výnimku zo

všeobecného pravidla, ktoré treba vykladať zužujúco (rozsudok z 27. októbra 2005, Levo Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, bod 34).

26

Článok 9 ods. 2 písm. c) prvá zarážka šiestej smernice stanovuje miesto poskytovania služieb týkajúcich sa najmä „zábavných alebo podobných aktivít“, prípadne vrátane aj poskytovania doplnkových služieb k týmto aktivitám ako miesto, kde sa tieto služby fyzicky realizujú. Zákonnodarcia Únie totiž usúdil, že pokiaľ dodávateľ poskytuje svoje služby v štáte, v ktorom sa tieto plnenia fyzicky realizujú, a organizátor podujatia vyberie v tom istom štáte DPH zaplatenú konečným spotrebiteľom, DPH, ktorej základom je súhrn plnení, ktorých náklady sú zahrnuté do ceny komplexného plnenia zaplatenej týmto spotrebiteľom, by mala byť zaplatená tomuto štátu bez ohľadu na to, kde má dodávateľ sídlo svojej ekonomickej činnosti (pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. septembra 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, bod 24, ako aj z 9. marca 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, body 18 a 22).

27

Odsek 1 článku 9 šiestej smernice a odsek 2 písm. c) prvá zarážka tohto článku 9 zodpovedajú článku 43 a článku 52 písm. a) smernice o DPH.

28

Keďže znenie týchto posledných uvedených ustanovení je v podstate zhodné so znením zodpovedajúcich ustanovení šiestej smernice, treba ich vykladať rovnako (pozri analogicky rozsudok zo 6. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, bod 23).

29

Na prvú otázku položenú vnútroštátnym súdom je potrebné odpovedať práve s prihliadnutím na tieto zásady.

30

Pokiaľ ide v prvom rade o povahu služieb, treba poznamenať, že zo samotného znenia článku 9 ods. 2 písm. c) šiestej smernice vyplýva, že ako už Súdny dvor rozhodol, na to, aby poskytovanie služieb patrilo do pôsobnosti tohto ustanovenia, jeho hlavným cieľom musí byť najmä zábava [pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. septembra 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, bod 26, ako aj z 12. mája 2005, RAL (Channel Islands) a i., C-452/03, EU:C:2005:289, bod 31].

31

V tejto súvislosti Súdny dvor spresnil, že sa nevyžaduje žiadna osobitná umelecká úroveň a že pod ustanovenie článku 9 ods. 2 písm. c) šiestej smernice nespádajú iba plnenia týkajúce sa najmä zábavných aktivít, ale rovnako aj plnenia, ktoré sa týkajú iba podobných aktivít [rozsudky z 26. septembra 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, bod 25; z 12. mája 2005, RAL (Channel Islands) a i., C-452/03, EU:C:2005:289, bod 32, ako aj z 9. marca 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, bod 19].

32

V tomto konaní zo skutočností uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že poskytovanie služieb, ktorých sa týka konanie vo veci samej, je komplexnej povahy, lebo

pozostáva z viacerých ?inností. Na jednej strane sa totiž modelky nachádzajúce sa na Filipínach zú?ast?ujú na erotických vystúpeniach. Na druhej strane tieto vystúpenia sú predmetom interaktívnych predstavení priamo prístupných cez internet, ktoré pán Geelen organizuje z miesta v Holandsku, kde zriadil sídlo svojich ekonomických ?inností, a ktorých predmetom je umožniť zákazníkovi nielen sledovať tieto predstavenia, ale tiež interaktívne komunikovať s modelkami, takže môžu vplývať na priebeh uvedených predstavení a nechať ich prebiehať podľa ich želaní.

33

V tejto súvislosti je nesporné, že tieto vystúpenia vykonávajú modelky v rámci pracovného vzťahu medzi nimi a organizátorom týchto vystúpení. Okrem toho, keďže tento organizátor získava platbu požadovanú za sledovanie interaktívnych predstavení prostredníctvom poskytovateľa prístupu na internet, u ktorých si jeho zákazníci musia vytvoriť účet, zdá sa, že tento organizátor zaviedol tiež technický, organizačný a zmluvný rámec vyžadovaný na to, aby sa umožnil prístup k uvedeným predstaveniam, ktorý je obmedzený na takýchto platiacich zákazníkov. Zo skutočností, ktoré má Súdny dvor k dispozícii, tiež vyplýva, že uvedený organizátor poskytuje na tento účel modelkám softvér potrebný na vysielanie cez internet.

34

Z toho vyplýva, že interaktívne predstavenia, ktorých sa týka konanie vo veci samej, nie sú porovnateľné s klasickými kultúrnymi podujatiami, ako je koncert, veľtrh alebo výstava, pretože prostredníctvom služby, ktorú ponúka, pán Geelen nechce poskytnúť prístup k službám vykonávaným na určitom mieste počas určitého obdobia, ale organizuje a zároveň umožňuje vytvorenie a šírenie určitej kategórie vystúpení, ktoré sa môžu konať kedykoľvek a kdekoľvek, a to v rámci interaktívnych predstavení prístupných cez internet.

35

Preto s cieľom určiť povahu služieb, ktorých sa týka konanie vo veci samej, treba posúdiť predmetnú službu, tak ako ju poskytuje pán Geelen.

36

V prejednávanej veci je nesporné, že táto služba má za cieľ poskytovať svojim adresátom zdroj zábavy.

37

Z toho vyplýva, že ako to uvádza holandská a francúzska vláda, ako aj Európska komisia, také poskytovanie služieb treba považovať za „zábavnú aktivitu“ patriacu pod ?lánok 9 ods. 2 písm. c) prvú zarážku šiestej smernice.

38

V tejto súvislosti je irelevantná skutočnosť, že tieto zábavné služby sa neposkytujú za fyzickej prítomnosti ich adresátov a že títo adresáti tieto služby nevyužívajú z jediného miesta.

39

Je pravda, že Súdny dvor už rozhodol, že spoločnou vlastnosťou rôznych kategórií plnení uvádzaných v ?lánku 9 ods. 2 písm. c) šiestej smernice je to, že sa vo všeobecnosti poskytujú pri príležitosti konkrétnych podujatí, a miesto, kde sa tieto komplexné plnenia fyzicky realizujú, je v zásade jednoduché identifikovať, lebo uvedené podujatia sa odohrávajú na presne stanovenom

mieste (pozri v tomto zmysle rozsudky z 9. marca 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, body 24 a 25, ako aj z 27. októbra 2011, Inter-Mark Group, C-530/09, EU:C:2011:697, bod 23).

40

Hoci ale spravidla ide o taký prípad, ni? v znení ?lánku 9 ods. 2 písm. c) šiestej smernice nenasved?uje tomu, že uplatnenie tohto ustanovenia je nevyhnutne obmedzené len na prípady služieb poskytovaných pri príležitosti takých podujatí.

41

Naopak, ako vyplýva z bodu 30 tohto rozsudku, poskytovanie služieb patrí do pôsobnosti uvedeného ustanovenia z dôvodu samotnej skuto?nosti, že hlavný cie?, ktorý sa tým sleduje, je najmä zábava, a teda z dôvodu samotnej jeho povahy.

42

Preto pri absencii výslovného spresnenia v ?lánku 9 ods. 2 písm. c) šiestej smernice, pokia? ide o jednoduché alebo presné identifikovanie miesta, kde sa vykonáva zábavná aktivita, treba konštatova?, že ani skuto?nos?, že služby neboli poskytnuté za fyzickej prítomnosti ich adresátov, ani skuto?nos?, že títo adresáti uvedené služby nevyužívajú z jediného miesta, nebránia uplatneniu tohto ustanovenia.

43

Za týchto podmienok treba v druhom rade ur?i?, na akom mieste sa poskytovanie služieb ako vo veci samej má považova? za „fyzicky vykonané“ v zmysle ?lánku 9 ods. 2 písm. c) šiestej smernice.

44

Pod?a Komisie miesto fyzického vykonania interaktívnych erotických predstavení filmovaných a šírených naživo cez internet, ako sú predstavenia vo veci samej, nevyhnutne zodpovedá miestu, kde vystúpenie fyzicky vykonávajú modelky. Naopak, holandská a francúzska vláda zastávajú názor, že za toto miesto vzh?adom na vývoj technológií treba považova? miesto, kde má zákazník možnos? prístupu k tomuto predstaveniu. Tento posledný uvádzaný výklad je v súlade s logikou, ktorá je podkladom pravidiel DPH týkajúcich sa miesta poskytovania služieb, pod?a ktorej sa zdanenie má, pokia? je to možné, vykona? na mieste, kde služby využívajú ich adresáti.

45

Je pravda, že modelky, ktoré sa zú?ast?ujú na interaktívnych erotických predstaveniach filmovaných a šírených naživo cez internet, o ktoré ide vo veci samej, sa fyzicky nachádzajú na Filipínach.

46

Ako však bolo poznamenané v bodoch 32 až 34 tohto rozsudku, poskytovanie služieb, o ktoré ide vo veci samej a ktoré spo?ívajú v organizovaní a ponúkaní interaktívnych erotických predstavení, je komplexným plnením, ktoré vykonávajú nie modelky, ale pán Geelen, organizátor týchto predstavení.

47

Ako však uviedol generálny advokát v bode 50 svojich návrhov, keďže činnosti, ktoré sú potrebné na poskytovanie tejto komplexnej služby, sa koncentrujú v mieste, z ktorého poskytovateľ na jednej strane organizuje interaktívne predstavenia, ktorých predmetom je vystúpenie erotickej povahy vykonávané modelkami, a na druhej strane umožňuje zákazníkovi sledovať tieto predstavenia cez internet z miesta podľa ich výberu, ako aj interaktívne komunikovať s týmito modelkami, takáto komplexná služba by sa mala v zmysle článku 9 ods. 2 písm. c) šiestej smernice považovať za „fyzicky vykonanú“ v mieste, z ktorého ju uvedený poskytovateľ poskytuje, teda v konaní vo veci samej v mieste sídla jeho ekonomických činností v Holandskom kráľovstve.

48

Hoci je pravda, že toto miesto ako kritérium určenia daňovej právomoci v prejednávanej veci zodpovedá miestu uvedenému v článku 9 ods. 1 tejto smernice, treba pripomenúť, že ako bolo uvedené v bode 25 tohto rozsudku, článok 9 ods. 2 uvedenej šiestej smernice netreba považovať za uvedenie výnimky zo všeobecného pravidla.

49

Preto hoci posledné z týchto ustanovení, ako vyplýva zo siedmeho odôvodnenia šiestej smernice a ako to poznamenali spoločne všetky dotknuté osoby, ktoré predložili pripomienky v rámci tohto konania, umožňuje prípadne zabezpečiť, že dotknuté služby budú podliehať režimu DPH v členskom štáte, na ktorého území sú služby využívané ich adresátmi [pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. mája 2005, RAL (Channel Islands) a i., C-452/03, EU:C:2005:289, bod 33], skutočnosťou zostáva, že nič nevylučuje, aby miesto fyzického vykonania služieb vo veci samej mohlo vzhľadom na okolnosti prejednávanej veci zodpovedať členskému štátu, v ktorom má poskytovateľ služieb sídlo.

50

Tento výklad platí o to viac za okolností konania vo veci samej, keďže konanie vo veci samej poskytuje užitočné kritérium určenia daňovej právomoci, ktoré vedie k racionálnemu riešeniu z daňového hľadiska (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 4. júla 1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, body 17 a 18).

51

Taký výklad je v skutočnosti v súlade s cieľom sledovaným článkom 9 šiestej smernice, ktorý, ako bolo pripomenuté v bode 23 tohto rozsudku, je cieľom kolíznej normy, ktorej účelom je predchádzať nebezpečenstvu dvojitého zdanenia, ako aj nezdanenia, a umožňuje vykonanie kolíznej normy stanovenej v článku 9 ods. 2 písm. c) šiestej smernice tým, že umožňuje jednoduchý výkon pravidiel vyberania dane na mieste poskytovania služieb (pozri analogicky rozsudok zo 6. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, body 30 a 31).

52

Navyše vzhľadom na okolnosť, na ktorú poukázal vnútroštátny súd, uvedenú v bode 17 tohto rozsudku, podľa ktorej sa všetci zákazníci pána Geelena nachádzali v Holandsku, zdá sa, že v prejednávanej veci uvedený výklad okrem iného umožňuje zabezpečiť, že dotknuté služby budú podliehať DPH v členskom štáte, na ktorého území ich adresáti využívajú.

Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prvú prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že článok 9 ods. 2 písm. c) prvá zarážka šiestej smernice a článok 52 písm. a) smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že poskytovanie komplexných služieb ako vo veci samej, ktoré spočíva v ponúkaní interaktívnych erotických predstavení filmovaných a šírených naživo cez internet, predstavuje „zábavnú aktivitu“ v zmysle týchto ustanovení, ktorú treba v zmysle týchto ustanovení považovať za „fyzicky vykonanú“ v mieste, kde poskytovateľ zriadil sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stále prevádzkare, odkiaľ tieto služby poskytuje, alebo ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stále prevádzkare neexistujú, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.

O druhej prejudiciálnej otázke

Svojou druhou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 9 ods. 2 písm. e) dvanásta zarážka šiestej smernice a článok 56 ods. 1 písm. k) smernice o DPH v spojení s článkom 11 nariadenia č. 1777/2005 vykladať v tom zmysle, že poskytovanie služieb ako vo veci samej, ktoré spočíva v ponúkaní interaktívnych erotických predstavení filmovaných a šírených naživo cez internet, sa má považovať za „elektronicky poskytovanú službu“ v zmysle týchto ustanovení.

Treba poznamenať, že článok 9 ods. 2 písm. e) dvanásta zarážka šiestej smernice určuje miesto poskytovania elektronicky poskytovaných služieb, pokiaľ ide o služby uvedené v prílohe L tejto smernice a článok 11 nariadenia č. 1777/2005, ak sa poskytujú príjemcom so sídlom mimo Európskej únie alebo zdaniteľným osobám usadeným v Únii, ale mimo krajiny poskytovateľa služieb.

Tento článok 9 ods. 2 písm. e) dvanásta zarážka zodpovedá článku 56 ods. 1 písm. k) smernice o DPH. Keďže tieto ustanovenia sú formulované v podstate rovnako, podľa judikatúry pripomenutej v bode 28 tohto rozsudku sa musia vykladať rovnakým spôsobom.

Z informácií uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, spomenutých v bode 17 tohto rozsudku, však vyplýva, že predmetné plnenie bolo poskytnuté zákazníkovi nachádzajúcim sa v Holandsku.

Za týchto okolností bez toho, aby bolo potrebné určiť, či služba ako vo veci samej sa má považovať za „elektronicky poskytovanú službu“ uvedenú v prílohe L šiestej smernice a v článku 11 nariadenia č. 1777/2005, treba konštatovať, že článok 9 ods. 2 písm. e) dvanásta zarážka tejto smernice sa vo veci, ako je vec sama, nemá uplatňovať.

V dôsledku toho na druhú prejudiciálnu otázku treba odpovedať, že článok 9 ods. 2 písm. e)

dvanásta zarážka šiestej smernice a ?lánok 56 ods. 1 písm. k) smernice o DPH v spojení s ?lánkom 11 nariadenia ?. 1777/2005 sa majú vykladať v tom zmysle, že poskytovanie služieb ako vo veci samej, ktoré spo?íva v ponúkaní interaktívnych erotických predstavení filmovaných a šírených naživo cez internet, ak táto služba bola poskytnutá príjemcom, ktorí sa všetci nachádzajú v ?lenskom štáte poskytovate?a týchto služieb, nepatrí do pôsobnosti týchto ustanovení.

O tretej prejudiciálnej otázke

60

Vzhľadom na odpoveť podanú na druhú prejudiciálnu otázku nie je potrebné odpovedať na tretiu prejudiciálnu otázku.

O trovách

61

Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k ú?astníkom konania vo veci samej inciden?ný charakter a bolo za?até v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených ú?astníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

1.

?lánok 9 ods. 2 písm. c) prvá zarážka šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ?lenských 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 ?lánok 52 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že poskytovanie komplexných služieb ako vo veci samej, ktoré spo?íva v ponúkaní interaktívnych erotických predstavení filmovaných a šírených naživo cez internet, predstavuje „zábavnú aktivitu“ v zmysle týchto ustanovení, ktorú treba v zmysle týchto ustanovení považovať za „fyzicky vykonanú“ v mieste, kde poskytovateľ zriadil sídlo svojej ekonomickej ?innosti alebo stálu prevádzkare?, odkiaľ tieto služby poskytuje, alebo ak takéto sídlo ekonomickej ?innosti alebo stála prevádzkare? neexistujú, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.

2.

?lánok 9 ods. 2 písm. e) dvanásta zarážka šiestej smernice 77/388, zmenenej smernicou 2002/38, a ?lánok 56 ods. 1 písm. k) smernice 2006/112 v spojení s ?lánkom 11 nariadenia Rady (ES) ?. 1777/2005 zo 17. októbra 2005 o vykonávacích opatreniach smernice 77/388 sa majú vykladať v tom zmysle, že poskytovanie služieb, ako vo veci samej, ktoré spo?íva v ponúkaní interaktívnych erotických predstavení filmovaných a šírených naživo cez internet, ak táto služba bola poskytnutá príjemcom, ktorí sa všetci nachádzajú v ?lenskom štáte poskytovate?a týchto služieb, nepatrí do pôsobnosti týchto ustanovení.

Podpisy

(*1) Jazyk konania: holand?ina.