

62017CJ0568

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 8. maja 2019 ( \*1 )

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Šesta direktiva 77/388/EGS – Člen 9(2)(c) in (e) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 52(a) – Člen 56(1)(k) – Opravljanje storitev – Kraj obdavčljivih transakcij – Davčno upoštevna navezna okoliščina – Interaktivne erotične predstave, ki se snemajo in prenašajo v živo na spletu – Dejavnost s področja zabavnih prireditev – Pojem – Kraj, kjer so storitve dejansko opravljene“

V zadevi C-568/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče Nizozemske) z odločbo z dne 22. septembra 2017, ki je na Sodišču prispela 27. septembra 2017, v postopku

Staatssecretaris van Financiën

proti

L. W. Geelnu,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi R. Silva de Lapuerta, podpredsednica Sodišča v funkciji predsednice prvega senata, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan (poročevalec) in C. G. Fernlund, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 19. septembra 2018,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

—

za nizozemsko vlado C. S. Schillemans, M. Bulterman in J. M. Hoogveld, agenti,

—

za francosko vlado D. Colas, E. de Moustier in A. Alidière, agenti,

—

za Evropsko komisijo R. Troosters in R. Lyal, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 12. februarja 2019

izreka naslednjo

## Sodbo

1

Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 9(2)(c), prva alineja, in (e), dvanajsta alineja, Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2002/38/ES z dne 7. maja 2002 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 358) (v nadaljevanju: Šesta direktiva), člena 52(a) in člena 56(1)(k) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV) ter člena 11 Uredbe Sveta (ES) št. 1777/2005 z dne 17. oktobra 2005 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 77/388 (UL 2005, L 288, str. 1).

2

Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Staatssecretaris van Financiën (državni sekretar za finance, Nizozemska) in L. W. Geelnom glede plačila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) na zagotavljanje interaktivnih erotičnih predstav, ki se snemajo in prenašajo v živo na spletu.

Pravni okvir

Pravo Unije

Šesta direktiva

3

V sedmi uvodni izjavi Šeste direktive je bilo navedeno:

„ker je pri določitvi kraja opravljenih obdavčljivih transakcij med državami članicami prihajalo do sporov glede pristojnosti, zlasti pri dobavah blaga za sestavljanje in pri opravljanju storitev; ker pa je treba kljub temu, da naj bi se na primer kot kraj opravljenih storitev štel kraj, kjer ima oseba, ki opravi storitev, sedež dejavnosti, ta kraj opredeliti, kot da je v državi osebe, za katero so storitve opravljene, zlasti v primeru določenih storitev, opravljenih med davčnimi zavezanci, pri katerih so stroški storitev vključeni v ceno blaga“.

4

Člen 9 te direktive, naslovljen „Opravljanje storitev“, iz naslova VI, „Kraj obdavčljivih transakcij“, je določal:

„1. Za kraj opravljanja storitve se šteje kraj, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev, ali če nima takšnega sedeža ali stalne poslovne enote, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva.

2. Vendar pa:

[...]

(c)

je kraj opravljanja storitev v zvezi:

—

z dejavnostmi s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, zabavnih prireditev ali podobnih dejavnosti, vključno z dejavnostmi organizatorjev teh dejavnosti, in kadar je to ustrezno, opravljanjem pomožnih storitev,

[...]

kraj, kjer so te storitve dejansko opravljene;

[...]

(e)

je kraj, kjer so navedene storitve opravljene, če se opravijo za naročnike s sedežem izven Skupnosti ali za davčne zavezance s sedežem v Skupnosti, vendar ne v isti državi, kjer ima izvajalec sedež, kraj, kjer ima naročnik sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, za katero se opravi storitev, ali, če takšen kraj ne obstaja, kraj, kjer ima naročnik stalno prebivališče ali začasno prebivališče:

[...]

—

elektronsko opravljane storitve, med drugim storitve, navedene v Prilogi L;

[...]“

Uredba št. 1777/2005

5

Člen 11(1) Uredbe št. 1777/2005 je določal:

„Elektronsko opravljane storitve iz dvanajste alineje člena 9(2)(e) [Šeste direktive] in Priloge L k tej direktivi vključujejo storitve, ki se opravljajo preko interneta ali elektronskega omrežja in katerih lastnosti omogočajo, da se v veliki meri opravljajo avtomatizirano in z minimalnim človeškim posredovanjem, v odsotnosti informacijske tehnologije pa ne bi mogle obstajati.“

Direktiva o DDV

6

S 1. januarjem 2007 je bila Šesta direktiva razveljavljena in nadomeščena z Direktivo o DDV.

7

Člen 43 Direktive o DDV, ki je v oddelku 1 te direktive, naslovljenem „Splošno pravilo“, ki v okviru naslova V te direktive, ki se nanaša na kraj obdavčljivih transakcij, spada v poglavje 3, naslovljeno „Kraj opravljanja storitev“, določa:

„Kraj opravljanja storitve je kraj, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti ali

stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev, ali če nima takšnega sedeža ali stalne poslovne enote, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.“

8

Člen 52(a) te direktive, ki je v oddelku 2 navedenega poglavja 3, naslovljenem „Posebne določbe“, določa:

„Kraj opravljanja naslednjih storitev je kraj, kjer so storitve dejansko opravljene:

(a)

dejavnosti s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, zabavnih prireditev ali podobne dejavnosti, vključno z dejavnostmi organizatorjev teh dejavnosti, in kadar je to ustrezno, opravljanjem pomožnih storitev“.

9

Člen 56(1) iz tega oddelka 2 navedene direktive določa:

„Kraj opravljanja naslednjih storitev, če se opravijo za prejemnike s sedežem zunaj Skupnosti ali za davčne zavezanke s sedežem v Skupnosti, vendar ne v isti državi, kjer ima izvajalec sedež, je kraj, kjer ima prejemnik sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, za katero se opravi storitev, ali, če takšen kraj ne obstaja, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva:

[...]

(k)

elektronsko opravljane storitve, zlasti storitve, navedene v Prilogi II“.

Nizozemsko pravo

10

S členom 6(1) in (2)(c), točka 1, in (d), točka 10, Wet op de omzetbelasting 1968 (zakon iz leta 1968 o prometnem davku), v različici, ki je veljala v obdobju od 1. januarja 2006 do 31. decembra 2009, so bili v nizozemsko pravo preneseni člen 9(1) in (2)(c), prva alineja, in (e), dvanajsta alineja, Šeste direktive ter členi 43, 52(a) in 56(1)(k) Direktive o DDV.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

11

L.W. Geelen, registriran na Nizozemskem kot davčni zavezanec za DDV, proti plačilu opravlja storitve ponujanja interaktivnih erotičnih predstav, ki se snemajo in prenašajo v živo na spletu. Modeli, ki so snemani v teh predstavah, so na Filipinih in delajo za L. W. Geelna. Ta jim zagotovi naprave in programsko opremo, potrebno za prenos navedenih predstav na spletu. Da bi uporabniki storitev L. W. Geelna pridobili dostop do predstav iz postopka v glavni stvari, morajo ustvariti račun pri enem od ponudnikov dostopa do interneta. Ti ponudniki za te predstave prejmejo plačila od navedenih uporabnikov in del plačila nakažejo L. W. Geelenu. Navedene predstave so interaktivne, v smislu, da se lahko vsak uporabnik sporazumeva z modeli in nanje naslovi posebne zahteve. Isto predstavo lahko več uporabnikov istočasno gleda v živo.

12

Ker L. W. Geelen za to opravljanje storitev ni predložil obračuna DDV, mu je nizozemski davčni organ, ker je menil, da so te storitve na Nizozemskem predmet DDV, poslal odmerno odločbo za obdobje od 1. junija 2006 do 31. decembra 2009.

13

Rechtbank Zeeland-West-Brabant (okrožno sodišče za Zelandijo in Zahodni Brabant, Nizozemska) je zavrnilo tožbo, ki jo je L. W. Geelen vložil zoper to odločbo.

14

Gerechtshof 's-Hertogenbosch (deželno pritožbeno sodišče v 's-Hertogenboschu, Nizozemska) je to odločbo s sodbo z dne 30. julija 2015 razglasilo za nično, kar je v bistvu obrazložilo s tem, da opravljanje zadevnih storitev pomeni zabavno prireditev, za katero je treba šteti, da so jo dejansko opravili zadevni modeli na Filipinih.

15

Državni sekretar za finance je pri Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče Nizozemske) zoper to sodbo vložil kasacijsko pritožbo, v kateri je zatrjeval, da je bil kraj tega opravljanja storitev kraj, kjer so bili uporabniki v času, ko so prejeli zadevne storitve, v tem primeru Nizozemska.

16

Predložitveno sodišče meni, da preučitev te pritožbe zahteva najprej, da se preuči, ali je zadevno opravljanje storitev „zabavna prireditev“ v smislu člena 9(2)(c), prva alineja, Šeste direktive in člena 52(a) Direktive o DDV. Zadevne predstave naj bi bile sicer jasno namenjene zabavi uporabnikov in strošek različnih storitev, zagotovljenih ob tej priložnosti, naj bi bil vključen v ceno, plačano za dostop do teh predstav. Zakonodajalec Unije pa naj bi posebno ureditev iz teh določb sprejel ravno za to vrsto opravljanja sestavljenih storitev. Vendar naj bi bilo iz sodb z dne 9. marca 2006, Gillan Beach (C-114/05, EU:C:2006:169), in z dne 27. oktobra 2011, Inter-Mark Group (C-530/09, EU:C:2011:697), mogoče sklepati, da se mora zadevna dejavnost izvajati v določenem obdobju, na kraju, kjer se izvajalec in prejemniki storitev fizično srečajo. Kljub temu se postavlja vprašanje, ali je ta zahteva določena zaradi razvoja spleta, ki odslej omogoča, da storitev ni več omejena na neko fizično mesto.

17

Dalje, če je opravljanje storitev iz postopka v glavni stvari „zabavna prireditev“ v smislu teh določb, predložitveno sodišče ugotavlja, da je treba določiti kraj, v katerem je ta storitev „dejansko opravljena“ v smislu teh določb. Če bi bil ta kraj – po navedbah predložitvenega sodišča – lahko kraj, v katerem modeli nastopajo, bi se lahko štelo tudi, da ustreza kraju, kjer je uporabniku zabavna prireditev na voljo, in sicer kraju, kjer se poveže na predstavo. V obravnavani zadevi iz postopka v glavni stvari naj bi bili vsi uporabniki na Nizozemskem. Ker pa bi bili lahko ti uporabniki teoretično v katerem koli kraju, se postavlja vprašanje, ali navezna okoliščina s krajem, kjer se uporabniki povežejo na splet, predstavlja pravilo, ki je uporabljivo v praksi, in razumno rešitev z davčnega vidika.

18

Poleg tega se navedeno sodišče sprašuje, ali bi bilo mogoče prav tako upoštevati posebno

ureditev, ki se uporablja za elektronsko opravljane storitve, iz člena 9(2)(e), dvanajsta alineja, Šeste direktive in člena 56(1)(k) Direktive o DDV. V zvezi s tem je iz člena 11(1) Uredbe št. 1777/2005 mogoče sklepati, da v to kategorijo storitev spadajo samo ravnanja, ki zahtevajo minimalno posredovanje in jih ni mogoče izvesti brez informacijske tehnologije. Iz tega naj bi izhajalo, da opravljanje storitev iz postopka v glavni stvari ne pomeni elektronsko opravljane storitve, saj izvedba predstav zaradi njihovega neposrednega prenosa in interaktivne narave zahteva posredovanje in uporabo spleta.

19

Nazadnje, če bi to opravljanje storitev spadalo v obe zgoraj omenjeni ureditvi, bi bilo treba, kadar ti vodita do različnih naveznih okoliščin kraja, določiti tistega, ki ga je treba uporabiti. Čeprav naj bi po mnenju predložitvenega sodišča iz sodbe z dne 6. marca 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, EU:C:1997:105), izhajalo, da je vrstni red iz člena 9(2) Šeste direktive odločilen, naj to ne bi zagotavljalo nobene gotovosti, ker opravljanje zadevnih storitev v zadevi, v kateri je bila izdana ta sodba, ne more biti povezano z nobenim od primerov, navedenih v tej določbi.

20

V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče Nizozemske) prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1.

(a)

Ali je treba člen 9(2)(c), prva alineja, Šeste direktive oziroma člen 52(a) Direktive o DDV [...] razlagati tako, da vključuje tudi odplačno dajanje na voljo interaktivnih erotičnih predstav prek spletne kamere v živo?

(b)

Če je odgovor na [prvo vprašanje, točka (a),] pritrdilen, ali je tedaj del stavka ‚kraj, kjer so storitve dejansko opravljene‘ v členu 9(2)(c) Šeste direktive oziroma na začetku člena 52 Direktive o DDV [...] treba razlagati tako, da je odločilen kraj, kjer modeli nastopajo pred spletno kamero, ali tako, da je odločilen kraj, kjer si obiskovalci ogledajo predstav, ali pa pride v poštev še kak drug kraj?

2.

Ali je treba člen 9(2)(e), dvanajsta alineja, Šeste direktive oziroma člen 56(1)(k) Direktive o DDV [...] v povezavi s členom 11 Uredbe [št. 1777/2005] razlagati tako, da je mogoče odplačno dajanje na voljo interaktivnih erotičnih predstav prek spletne kamere v živo šteti za ‚elektronsko opravljano storitev‘?

3.

Kako je treba določiti kraj opravljanja storitve, če je treba pritrditi tako [prvemu vprašanju, točka (a),] kakor tudi [drugemu vprašanju] in če določitev kraja, kjer je storitev opravljena, na podlagi zadevnih določb direktive vodi do različnih sklepov?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

21

Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 9(2)(c), prva alineja, Šeste direktive in člen 52(a) Direktive o DDV razlagati tako, da opravljanje storitve ponujanja interaktivnih erotičnih predstav, ki se snemajo in prenašajo v živo na spletu, kot je ta iz postopka v glavni stvari, pomeni „zabavno prireditev“ v smislu teh določb, in če je odgovor pritrdilen, v katerem kraju je treba tako storitev šteti za „dejansko opravljeno“ v smislu teh določb.

22

Ker je to vprašanje postavljeno v okviru odmere davka za obdobje od 1. junija 2006 do 31. decembra 2009, se v sporu, kot je ta iz postopka v glavni stvari, *ratione temporis* uporabljajo tako določbe Šeste direktive kot določbe Direktive o DDV.

23

Opozoriti je treba, da člen 9 Šeste direktive vsebuje pravila, ki določajo kraj davčno upoštevne navezne okoliščine za opravljanje storitev. Medtem ko je v odstavku 1 tega člena v zvezi s tem oblikovano splošno pravilo, pa je v odstavku 2 navedenega člena navedena vrsta posebnih naveznih okoliščin. Cilj teh določb je izogibanje, prvič, sporom glede pristojnosti, ki lahko privedejo do dvojnega obdavčevanja, in drugič, neobdavčenju prihodkov (sodbe z dne 26. septembra 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, točka 20; z dne 9. marca 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, točka 14; z dne 6. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, točka 24, in z dne 3. septembra 2009, RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, točka 20).

24

Kot izhaja iz ustaljene sodne prakse, člen 9(1) Šeste direktive nima prednosti pred členom 9(2). Za vsak položaj se je treba vprašati, ali je ta zajet z enim od primerov iz člena 9(2) te direktive. Če ni, se za navedeni položaj uporabi člen 9(1) te direktive (sodbe z dne 12. maja 2005, RAL (Channel Islands) in drugi, C-452/03, EU:C:2005:289, točka 24; z dne 9. marca 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, točka 15, ter z dne 6. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, točka 25).

25

Iz tega izhaja, da določb člena 9(2) Šeste direktive ni mogoče obravnavati kot izjemo od splošnega pravila, ki bi jo bilo treba razlagati ozko (sodba z dne 27. oktobra 2005, Levob Verzekeringen in OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, točka 34).

26

¶len 9(2)(c), prva alineja, Šeste direktive kot kraj opravljanja storitev, katerih predmet so med drugim „dejavnosti s področja zabavnih prireditev ali podobnih dejavnosti“, vključno z opravljanjem pomožnih storitev, kadar je to ustrezno, določa kraj, kjer so te storitve dejansko opravljene. Zakonodajalec Unije je namreč menil, da če izvajalec storitve opravi v državi, v kateri so te storitve dejansko izvedene, in organizator prireditve zaračuna DDV končnemu potrošniku v isti državi, je treba DDV, ki je bil zaračunan na podlagi vseh storitev, katerih stroški so vključeni v ceno celovite storitve, ki jo je plačal potrošnik, plačati tej državi, ne glede na to, kje ima izvajalec sedež svoje gospodarske dejavnosti (glej v tem smislu sodbi z dne 26. septembra 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, točka 24, in z dne 9. marca 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, točki 18 in 22).

27

¶len 9(1) in (2)(c), prva alineja Šeste direktive ustrežata ¶lenu 43 in ¶lenu 52(a) Direktive o DDV.

28

Ker je besedilo zadnjenavedenih določb v bistvu enako besedilu določb Šeste direktive, jih je treba razlagati enako (glej po analogiji sodbo z dne 6. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, točka 23).

29

Na prvo vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, je treba odgovoriti ob upoštevanju teh načel.

30

Glede, prvič, narave storitev, je treba poudariti, da iz samega besedila ¶lena 9(2)(c) Šeste direktive izhaja, kot je Sodišče že razsodilo, da mora za to, da bi opravljanje storitve spadalo na področje te določbe, njen glavni cilj biti zlasti zabava (glej v tem smislu sodbe z dne 26. septembra 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, točka 26, ter z dne 12. maja 2005, RAL (Channel Islands) in drugi, C-452/03, EU:C:2005:289, točka 31).

31

V zvezi s tem je Sodišče pojasnilo, da se ne zahteva noben poseben umetniški nivo in da na področje ¶lena 9(2)(c) Šeste direktive ne sodijo samo storitve, katerih predmet so dejavnosti, med drugim s področja zabavnih prireditev, ampak tudi tiste, katerih predmet so dejavnosti, ki so jim le podobne (sodbe z dne 26. septembra 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, točka 25; z dne 12. maja 2005, RAL (Channel Islands) in drugi, C-452/03, EU:C:2005:289, točka 32, in z dne 9. marca 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, točka 19).

32

V obravnavani zadevi je iz elementov v predložitveni odločbi razvidno, da je opravljanje storitve iz postopka v glavni stvari sestavljeno, saj zajema več dejavnosti. Namreč, prvič, modeli na Filipinih sodelujejo v erotičnih nastopih. Drugič, slednji so predmet interaktivnih predstav, neposredno dostopnih na spletu, ki jih organizira L. W. Geelen iz kraja na Nizozemskem, kjer ima ustanovljen sedež svojih gospodarskih dejavnosti, in katerih namen je omogočiti uporabnikom ne samo spremljanje teh predstav, temveč tudi interakcijo z modeli, tako da lahko vplivajo na potek navedenih predstav in jih usmerjajo v skladu s svojimi željami.



33

V zvezi s tem ni sporno, da te predstave izvajajo modeli v okviru delovnega razmerja med njimi in organizatorjem predstav. Poleg tega, ker ta organizator prejme plačilo, ki se zahteva za spremljanje interaktivnih predstav, prek ponudnika dostopa do interneta, pri katerem morajo uporabniki ustvariti račun, je očitno, da je organizator vzpostavil tudi tehnični, organizacijski in pogodbeni okvir, ki je potreben, da se omogoči dostop do teh predstav, ki je omejen na tiste uporabnike, ki plačajo. Zlasti iz dokazov, predloženih Sodišču, je razvidno, da navedeni organizator modelom za to zagotavlja potrebno programsko opremo, potrebno za prenos na spletu.

34

Iz tega je razvidno, da interaktivne predstave iz postopka v glavni stvari niso primerljive s klasičnimi kulturnimi prireditvami, kot so koncert, sejem ali razstava, ker L. W. Geelen s storitvijo, ki jo ponuja, nima namena zagotavljati dostopa do storitve, ki se opravlja v določenem kraju za določeno časovno obdobje, ampak organizirati in omogočiti tako ustvarjanje kot tudi prenašanje vrste nastopov, ki se lahko izvedejo kadar koli in kjer koli, in to v okviru interaktivnih predstav, dostopnih na spletu.

35

Zato je za določitev narave storitev iz postopka v glavni stvari treba presoditi zadevno storitev, kot jo zagotavlja L. W. Geelen.

36

V obravnavani zadevi ni sporno, da je namen te storitve zagotavljati vir zabave njenim naslovnikom.

37

Kot zatrjujejo nizozemska in francoska vlada ter Evropska komisija, iz tega sledi, da je treba takšno opravljanje storitev šteti za „zabavno prireditev“ iz člena 9(2)(c), prva alineja, Šeste direktive.

38

V zvezi s tem ni pomembno, da se to opravljanje zabavnih storitev ne zagotavlja v fizični navzočnosti naslovnikov teh storitev in da ti naslovniki navedene storitve ne koristijo na enem mestu.

39

Res je, da je Sodišče že presodilo, da imajo različne kategorije opravljanja storitev iz člena 9(2)(c) Šeste direktive zlasti to skupno značilnost, da se na splošno zagotavljajo v okviru posameznih dogodkov in da je kraj, kjer se te storitve dejansko opravijo, na celoma preprosto določiti, saj ti dogodki potekajo na določenem kraju (glej v tem smislu sodbi z dne 9. marca 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, točki 24 in 25, ter z dne 27. oktobra 2011, Inter-Mark Group, C-530/09, EU:C:2011:697, točka 23).

40

Vendar čeprav je to praviloma tako, ni v besedilu člena 9(2)(c) Šeste direktive ne nakazuje na to, da bi bila uporaba te določbe nujno omejena samo na opravljanje storitev, ki se zagotavljajo med

takimi prireditvami.

41

Nasprotno, kot je razvidno iz točke 30 te sodbe, opravljanje storitev spada na področje uporabe navedene določbe zgolj zato, ker je glavni cilj te določbe zlasti zabava, in torej zaradi same svoje narave.

42

Ker v členu 9(2)(c) Šeste direktive ni izrecnega pojasnila glede preproste in natančne določitve kraja, kjer se zabavna prireditev dejansko izvaja, je treba ugotoviti, da niti to, da se opravljanje storitev ne zagotavlja v fizični prisotnosti njenih naslovnikov, niti to, da slednji navedene storitve ne koristijo na enem mestu, ne ovira uporabe te določbe.

43

V teh okoliščinah je treba določiti, drugi, v katerem kraju je treba storitev, kot je ta iz postopka v glavni stvari, šteti za „dejansko opravljeno“ v smislu člena 9(2)(c) Šeste direktive.

44

Po mnenju Komisije kraj, kjer so interaktivne erotične predstave, ki se snemajo in prenašajo v živo na spletu, kot so te iz postopka v glavni stvari, dejansko opravljene, nujno ustreza kraju, kjer modeli fizično izvajajo predstavo. Nasprotno pa nizozemska in francoska vlada menita, da je ta kraj, ob upoštevanju razvoja tehnologije, treba šteti za kraj, kjer lahko uporabnik dostopa do te predstave. Ta zadnjenavedena razlaga naj bi bila v skladu z logiko, na kateri temeljijo pravila o DDV v zvezi s krajem opravljanja storitev, v skladu s katero mora biti obdavčitev, kolikor je to mogoče, v kraju, kjer naslovniki storitve uporabljajo.

45

Res je, da so modeli iz postopka v glavni stvari, ki nastopajo v predstavi, ki je predmet interaktivnih erotičnih predstav, ki se snemajo in prenašajo v živo na spletu, fizično na Filipinih.

46

Vendar, kot je bilo poudarjeno v točkah od 32 do 34 te sodbe, je opravljanje storitev iz postopka v glavni stvari, ki je sestavljeno iz organizacije in ponujanja interaktivnih erotičnih predstav, opravljanje sestavljene storitve, ki je ne opravljajo modeli, temveč L. W. Geelen, organizator teh predstav.

47

Kot je generalni pravobranilec poudaril v točki 50 sklepnih predlogov, pa – ker so dejavnosti, potrebne za tako zagotavljanje sestavljenih storitev, osredotočene na kraj, kjer izvajalec storitev na eni strani organizira interaktivne predstave, katerih predmet je erotični nastop modelov, in na drugi strani uporabnikom omogoča spremljanje teh predstav na spletu v kraju po njihovi izbiri ter interakcijo z modeli – je treba tako opravljeno sestavljeno storitev v smislu člena 9(2)(c) Šeste direktive šteti za „dejansko opravljeno“ v kraju, kjer izvajalec to storitev opravlja, to je v postopku v glavni stvari v kraju sedeža njegove gospodarske dejavnosti na Nizozemskem.

48

Čeprav je res, da ta kraj kot navezna okoliščina v obravnavani zadevi ustreza tistemu iz člena 9(1) te direktive, je treba opozoriti, da – kot je bilo poudarjeno v točki 25 te sodbe – člen 9(2) navedene Šeste direktive ni mogoče obravnavati kot izjemo od splošnega pravila.

49

Zato tudi če zadnja od teh določb, kot je razvidno iz sedme uvodne izjave Šeste direktive in kot so poudarile vse zainteresirane stranke, ki so predložile stališča v okviru tega postopka, zagotavlja, kjer je to ustrezno, da za zadevne storitve velja sistem DDV v državi članici, na ozemlju katere storitve uporabljajo njihovi naslovniki (glej v tem smislu sodbo z dne 12. maja 2005, RAL (Channel Islands) in drugi, C-452/03, EU:C:2005:289, točka 33), ni potrebno izključiti dejstva, da se lahko kraj, kjer so storitve iz postopka v glavni stvari dejansko opravljene, ob upoštevanju okoliščin obravnavanega primera ujema z državo članico, v kateri ima izvajalec storitev sedež.

50

Ta razlaga še toliko bolj velja v okoliščinah obravnavane zadeve iz postopka v glavni stvari, ker zagotavlja koristno navezno okoliščino, ki pripelje do razumne rešitve z davčnega vidika (glej v tem smislu sodbo z dne 4. julija 1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, točki 17 in 18).

51

Taka razlaga je namreč v skladu s ciljem, ki se želi doseči s členom 9 Šeste direktive, ta pa je, kot je bilo opozorjeno v točki 23 te sodbe, vzpostavitev kolizijskih norm, da bi se izognili dvojnemu obdavčenju oziroma neobdavčenju, in olajšanje izvajanja kolizijskih norm, navedenih v členu 9(2)(c) Šeste direktive, saj omogoča jasno delovanje pravil o pobiranju davkov na kraju opravljanja storitev (glej po analogiji sodbo z dne 6. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, točki 30 in 31).

52

Poleg tega se glede na okoliščino, ki jo je poudarilo predložitveno sodišče in ki je navedena v točki 17 te sodbe, in sicer da so vsi uporabniki storitve L. W. Geelna na Nizozemskem, zdi, da v obravnavani zadevi navedena razlaga poleg tega zagotavlja, da za zadevne storitve velja sistem DDV v državi članici, na ozemlju katere naslovniki te storitve uporabljajo.

53

Glede na zgornje preudarke je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 9(2)(c), prva alinea, Šeste direktive in člen 52(a) Direktive o DDV razlagati tako, da opravljanje sestavljenih storitev ponujanja interaktivnih erotičnih predstav, ki se snemajo in prenašajo v živo na spletu, kot je to iz postopka v glavni stvari, pomeni „zabavno prireditev“ v smislu teh določb, ki jo je v smislu teh določb treba šteti za „dejansko opravljeno“ v kraju, kjer ima izvajalec sedež svojih gospodarskih dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere se ta storitev opravlja, ali če tega ni, v kraju njegovega stalnega ali običajnega prebivališča.

Drugo vprašanje

54

Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 9(2)(e), dvanajsta alinea, Šeste direktive, in člen 56(1)(k) Direktive o DDV v povezavi s členom 11 Uredbe št. 1777/2005 razlagati tako, da je treba šteti, da je opravljanje storitev ponujanja interaktivnih

eroti?nih predstav, ki se snemajo in prenašajo v živo na spletu, kakršno je to iz postopka v glavni stvari, „elektronsko opravljanje storitev“ v smislu teh določb.

55

Poudariti je treba, da člen 9(2)(e), dvanajsta alineja, Šeste direktive določa kraj opravljanja elektronsko opravljanih storitev za storitve iz Priloge L k tej direktivi in člena 11 Uredbe št. 1777/2005, kadar se zagotavljajo upravičencem s sedežem zunaj Unije ali davčnim zavezancem, ki imajo sedež v Uniji, vendar zunaj države, kjer ima sedež izvajalec storitev.

56

Ta člen 9(2)(e), dvanajsta alineja, ustreza členu 56(1)(k) Direktive o DDV. Ti določbi, ki imata v bistvu enako besedilo, je treba v skladu s sodno prakso, navedeno v točki 28 te sodbe, razlagati enako.

57

Vendar je iz elementov iz predložitvene odločbe, navedenih v točki 17 te sodbe, razvidno, da so bile storitve iz postopka v glavni stvari zagotovljene uporabnikom na Nizozemskem.

58

V teh okoliščinah je treba ugotoviti – ne da bi bilo treba opredeliti, ali je treba storitev, kot je ta iz postopka v glavni stvari, šteti za „elektronsko opravljano storitev“ iz Priloge L k Šesti direktivi in iz člena 11 Uredbe št. 1777/2005 – da se člen 9(2)(e), dvanajsta alineja, te direktive ne uporabi v zadevi, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari.

59

Zato je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 9(2)(e), dvanajsta alineja, Šeste direktive in člen 56(1)(k) Direktive o DDV v povezavi s členom 11 Uredbe št. 1777/2005 razlagati tako, da opravljanje storitev ponujanja interaktivnih eroti?nih predstav, ki se snemajo in prenašajo v živo na spletu, kot je to iz postopka v glavni stvari, ne spada na področje uporabe teh določb, kadar je ta storitev na voljo upravičencem, ki so vsi v državi članici izvajalca teh storitev.

Tretje vprašanje

60

Glede na odgovor na drugo vprašanje na tretje vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

61

Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (prvi senat) razsodilo:

1.

Člen 9(2)(c), prva alineja, Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2002/38/ES z dne 7. maja 2002, in Člen 52(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da opravljanje sestavljenih storitev ponujanja interaktivnih erotičnih predstav, ki se snemajo in prenašajo v živo na spletu, kot je to iz postopka v glavni stvari, pomeni „zabavno prireditev“ v smislu teh določb, ki jo je v smislu teh določb treba šteti za „dejansko opravljeno“ v kraju, kjer ima izvajalec sedež svojih gospodarskih dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere se ta storitev opravlja, ali če tega ni, v kraju njegovega stalnega ali običajnega prebivališča.

2.

Člen 9(2)(e), dvanajsta alineja, Šeste direktive 77/388, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2002/38, in Člen 56(1)(k) Direktive 2006/112 v povezavi s Členom 11 Uredbe Sveta (ES) št. 1777/2005 z dne 17. oktobra 2005 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 77/388 je treba razlagati tako, da opravljanje storitev ponujanja interaktivnih erotičnih predstav, ki se snemajo in prenašajo v živo na spletu, kot je to iz postopka v glavni stvari, ne spada na področje uporabe teh določb, kadar je ta storitev na voljo upravičencem, ki so vsi v državi članici izvajalca teh storitev.

Podpisi

( \*1 ) Jezik postopka: nizozemščina.