Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MACIEJE SZPUNARA
přednesené dne 12. února 2019 [1]

**Věc C-568/17**

**Staatssecretaris van Financiën**
**proti**
**L. W. Geelenovi**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska, Nizozemsko)]

„Daně – Společný systém daně z přidané hodnoty – směrnice 77/388/EHS – Článek 9 odst. 2 písm. c) a e) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 52 písm. a) – Článek 56 odst. 1 písm. k) – Poskytování služeb – Místo zdanitelného plnění – Kritérium pro určení daňové příslušnosti – Interaktivní erotická vystoupení přenášená živě prostřednictvím internetu – Místo, kde je služba skutečně vykonána“

## Úvod

1. Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) je spotřební daní, v ideální situaci by proto měla být vybírána v místě, kde dochází ke spotřebě zboží nebo služeb, které jsou předmětem zdanění. V případě přeshraničních transakcí, obzvlášť pokud jde o služby, je to spojeno se značnou administrativní zátěží jak pro osoby povinné k dani, tak pro daňovou správu. Směrnice EU, které se týkají DPH, proto zavádí zjednodušené způsoby určení místa poskytování služeb. Určení tohoto místa stále působí určité obtíže, zejména v případě složených služeb a služeb poskytovaných na dálku, například prostřednictvím internetového vysílání jako v projednávaném případě. Vývoj předpisů v této oblasti ne vždy drží krok s technologickým vývojem a měnícími se podmínkami na trhu. Stanovení výkladu právních předpisů tak, aby odrážely technologický vývoj, tedy zůstává v rukou soudů.

1 – Původní jazyk: polština.

## Právní rámec

### *Právo Unie*

2. V souladu s článkem 9 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně[2], ve znění směrnice Rady 2002/38/ES ze dne 7. května 2002[3]:

„1. Za místo poskytování služby se považuje místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytuje, a nemá-li takové sídlo či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje.

2. Lze však použít:

[…]

c) za místo poskytování služeb souvisejících s:

– kulturními, uměleckými, sportovními, vědeckými, vzdělávacími, zábavními nebo podobnými činnostmi včetně činnosti organizátorů takových činností a případně též poskytování vedlejších souvisejících služeb,

[…]

se považuje místo, kde jsou tyto služby skutečně poskytovány,

[…]

e) za místo poskytování následujících služeb, jsou-li poskytovány zákazníkům usazeným mimo Společenství, nebo osobám povinným k dani usazeným ve Společenství, ale nikoliv ve stejné zemi jako dodavatel, se považuje místo, kde má zákazník sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je služba poskytována, a nemá-li takové ústředí či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje:

[…]

– elektronicky poskytované služby, jako jsou mimo jiné služby uvedené v příloze L;

f) za místo poskytování služeb uvedených v poslední odrážce písmene e), jsou-li poskytovány osobám nepovinným k dani, které jsou usazené, mají své trvalé bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržují, v členském státě, osobou povinnou k dani, která má sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, odkud poskytuje služby mimo Společenství, nebo nemá-li takové sídlo nebo stálou provozovnu, která má trvalé bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, mimo Společenství, se považuje místo, kde je osoba nepovinná k dani usazena, kde má své trvalé bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje.

[…]“

2 – Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

3 – Směrnice, kterou se mění a dočasně upravuje směrnice 77/388/EHS, pokud jde o úpravu daně z přidané hodnoty uplatňované na služby rozhlasového a televizního vysílání a na určité elektronicky poskytované služby (Úř. věst. 2002, L 128, s. 41; Zvl. vyd. 09/01, s. 358).

3. Článek 43 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty[4], ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení, stanoví:

„Místem poskytnutí služby je místo, kde má poskytovatel sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytl, a nemá-li takové sídlo či stálou provozovnu, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje."

4. Podle čl. 52 písm. a) směrnice 2006/112:

„Místem poskytnutí těchto služeb je místo, kde je služba skutečně vykonána:

a) kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací, zábavní nebo podobné činnosti včetně činností organizátorů takových činností a případně též poskytnutí vedlejších služeb k těmto činnostem;

[…]"

5. V souladu s čl. 56 odst. 1 písm. k) této směrnice:

„1. Místem poskytnutí následujících služeb příjemci usazenému mimo Společenství nebo osobě povinné k dani usazené ve Společenství, ale nikoliv ve stejné zemi jako poskytovatel, je místo, kde má příjemce sídlo své ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je služba poskytnuta, a nemá-li takové sídlo či stálou provozovnu, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje:

[…]

k) elektronicky poskytovaná služba, zejména služby uvedené v příloze II;

[…]"

6. Konečně, čl. 57 odst. 1 směrnice 2006/112 stanoví:

„Je-li služba uvedená v čl. 56 odst. 1 písm. k) poskytnuta osobě nepovinné k dani, která je usazena nebo má bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, v členském státě, osobou povinnou k dani, která má sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, z níž poskytuje služby, mimo Společenství, nebo nemá-li takové sídlo nebo stálou provozovnu, která má bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, mimo Společenství, je místem tohoto poskytnutí místo, kde je osoba nepovinná k dani usazena nebo kde má bydliště nebo kde se obvykle zdržuje."

### *Nizozemské právo*

7. Výše uvedená ustanovení unijního práva byla provedena do nizozemského práva v čl. 6 odst. 1, čl. 6 odst. 2 písm. c) bodu 1 a písm. d) bodu 10 Wet op de omzetbelasting 1968 (zákon z roku 1968 o dani z obratu).

4 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

## Skutkový stav, původní řízení a předběžné otázky

8. Odpůrce v původním řízení, L. W. Geelen, je osobou povinnou k dani registrovanou pro účely DPH v Nizozemsku. Poskytuje služby spočívající v organizaci a zpřístupnění interaktivních erotických vystoupení přenášených živě prostřednictvím internetu. Modelové, kteří v rámci těchto přenosů vystupují, se v průběhu jejich trvání nachází na Filipínách, L. W. Geelen jim poskytuje software a hardware potřebný pro provozování vystoupení přenášeného kamerou přes internet. Zákazníci se kontaktují s modely prostřednictvím internetu poté, co si za tímto účelem vytvoří účet u některého z poskytovatelů internetových služeb. Tito poskytovatelé účtují zákazníkům poplatek, ze kterého část poukazují L. W. Geelenovi. Vystoupení jsou přenášena živě a mají interaktivní povahu, což znamená, že zákazníci mohou s modely komunikovat a dávat jím pokyny. Služby poskytované L. W. Geelenem jsou v zásadě určeny pro nizozemský trh [5].

9. Odpůrce v původním řízení nepodával přiznání k DPH ohledně uvedených služeb. Daňový orgán však měl za to, že tyto služby podléhají zdanění DPH v Nizozemsku a vydal příkaz k úhradě daně za období od 1. června 2006 do 31. prosince 2009.

10. Toto rozhodnutí bylo zrušeno rozsudkem soudu prvního stupně, který uznal, že uvedené služby podléhají předpisům nizozemského práva, kterými se provádí čl. 9 odst. 2 písm. c) první odrážka směrnice 77/388 a čl. 52 písm. a) směrnice 2006/112, a že jsou tyto služby skutečně poskytovány na Filipínách. Daňový orgán podal proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu.

11. Za těchto okolností se Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1a) Musí být čl. 9 odst. 2 písm. c) první odrážka [směrnice 77/388] a čl. 52 písm. a) [směrnice 2006/112] (ve znění platném do 1. ledna 2010) vykládán v tom smyslu, že pod něj spadá úplatné zpřístupňování interaktivních erotických vystoupení přenášených živě prostřednictvím internetu?

1b) V případě, že odpověď na otázku 1 a) bude kladná: musí být formulace ‚místo, kde jsou tyto služby skutečně poskytovány' obsažená v čl. 9 odst. 2 písm. c) [směrnice 77/388] a formulace ‚místo, kde je služba skutečně vykonána' v článku 52 [směrnice 2006/112] vykládány v tom smyslu, že rozhodujícím je místo, kde vystupují modelové před webovými kamerami, nebo rozhodujícím je místo, kde si návštěvníci prohlížejí obrazový záznam, anebo přichází v úvahu ještě jiné místo?

2) Musí být čl. 9 odst. 2 písm. e) dvanáctá odrážka [směrnice 77/388] a čl. 56 odst. 1 písm. k) [směrnice 2006/112] (ve znění platném do 1. ledna 2010) ve spojení s článkem 11 nařízení č. 1777/2005 [6] vykládáno v tom smyslu, že úplatné zpřístupňování interaktivních erotických vystoupení přenášených živě prostřednictvím internetu, může být považováno za ‚elektronicky poskytovanou službu'?

3) V případě, že odpověď na otázku 1a), jakož i na otázku 2 bude kladná a stanovení místa poskytování služeb podle dotyčných ustanovení směrnic povede k odlišným závěrům, jak je třeba určit místo poskytování služeb?"

5 – Z informací uvedených v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce nevyplývá, zda je možnost použití těchto služeb technicky omezena na území Nizozemska. Jak se zdá, toto omezení může vyplývat z nutnosti využít služeb poskytovatelů přístupu k internetu, se kterými má L. W. Geelen příslušnou dohodu.

6 – Nařízení Rady (ES) ze dne 17. října 2005, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 77/388/EHS o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2005, L 288, s. 1).

12. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla Soudnímu dvoru doručena dne 27. září 2017. Písemná vyjádření předložily nizozemská a francouzská vláda, jakož i Evropská komise. Nizozemská vláda a Komise byly zastoupeny na jednání konaném dne 19. září 2018.

## Analýza

### *První předběžná otázka, část a)*

13. Svou první otázkou, částí a) se předkládající soud snaží zjistit, zda takové služby, jako jsou služby poskytované L. W. Geelenem ve věci projednávané v původním řízení, spadají pod úpravu čl. 9 odst. 2 písm. c) směrnice 77/388 a čl. 52 písm. a) směrnice 2006/112. Konkrétně jde o to, zda tyto služby jsou zábavními činnostmi ve smyslu těchto ustanovení.

14. Není pochyb o tom, že uvedené služby mají povahu zábavy[7]. Tato skutečnost dle mého názoru nevyžaduje další rozbor. To však neposkytuje úplnou odpověď na otázku první, část a).

15. Předkládající soud klade podle mého názoru správnou otázku, zda uvedená ustanovení jsou použitelná na služby, které mají povahu zábavy, současně nejsou poskytovány na jednom místě a v jednom čase za fyzické přítomnosti příjemců služeb, ale například jako v tomto případě na dálku a v okamžiku zvoleném každým příjemcem individuálně.

16. Ustanovení čl. 9 odst. 2 písm. c) první odrážky je obsaženo ve směrnici 77/388 od okamžiku jejího přijetí. Podle mého názoru je nesporné, že normotvůrce při formulaci tohoto ustanovení neměl na mysli služby poskytované na dálku podobné těm, které jsou předmětem původního řízení, jelikož takové služby v té době neexistovaly. Jediným způsobem poskytování služeb kulturní, zábavní, vzdělávací a podobné povahy bylo shromáždění příjemců v místě skutečného poskytnutí služeb, nebo vykonávání těchto služeb v místě, kde se nacházeli příjemci[8]. Určení místa, v němž byla služba skutečně vykonána, nepůsobilo obtíže. Jednalo se současně o místo spotřeby takovéto služby.

17. Technologický rozvoj, který od té doby nastal, umožnil vznik služeb, u kterých se příjemci účastní, občas také aktivně, kulturní, zábavní nebo jiné akce, a to na dálku a nikoli nutně v reálném čase. S odkazem na kategorie klasického divadla byla tedy narušena „jednota akce, času a místa“. Vzniká tedy otázka, zda případné použití čl. 9 odst. 2 písm. c) první odrážky směrnice 77/388 a čl. 52 písm. a) směrnice 2006/112 na tyto služby by bylo v souladu s vůlí unijního zákonodárce, kterou je nutno vykládat se zohledněním nové technologické reality a s účelem těchto ustanovení.

18. Dobrým východiskem pro analýzu účelů, které měly sledovat ustanovení upravující místo poskytování služeb, je důvodová zpráva k návrhu směrnice 2008/8/ES[9]. Tato směrnice zavádí zásadní reformu unijního práva ohledně určení místa poskytování služeb pro účely DPH.

19. V úvodní části této důvodové zprávy Komise konstatuje, že nejvíce žádoucí je taková situace, když jsou služby zdaněny v místě jejich skutečné spotřeby. Tato právní konstrukce naráží ovšem na vážné praktické problémy v situaci, když se jedná o přeshraniční poskytování služeb. Tyto obtíže mohou být poměrně snadno překonány u služeb, které jsou poskytovány osobám povinným k dani. K tomuto

7 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. května 2005, RAL (Channel Islands) a další (C-452/03, EU:C:2005:289, bod 32).

8 – Samozřejmě v té době existovaly rozhlasové a televizní služby. Tyto byly ovšem zdaněny v místě sídla poskytovatele služby, které se zpravidla shodovalo s místem vysílání programu. Teprve novelizace směrnice 77/388 z roku 2002 (viz poznámka pod čarou 3 tohoto stanoviska) pokládá za místo poskytování služeb v přeshraničním styku místo sídla nebo bydliště příjemců [viz čl. 9. odst. 2 písm. e) jedenáctá odrážka a čl. 9 odst. 4 směrnice 77/388]. Rozhlasové a televizní služby se však omezují na vysílání programu a jeho příjem ponechávají na příjemcích služeb na rozdíl od služeb toho druhu, o jaké se jedná v původním řízení, u kterých poskytovatel zajišťuje také možnost přijímat obsah a dokonce aktivní účast příjemců služeb.

9 – Směrnice Rady ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby (Úř. věst. 2008, L 44, s. 11). Důvodová zpráva (*exposé des motifs*): COM(2003) 822 final.

účelu slouží mechanismus tzv. „přenesené daňové povinnosti“ [10]. Nicméně tento mechanismus se nevztahuje na osoby nepovinné k dani. Alternativou by bylo uložení poskytovatelům služeb povinnosti registrace a vyúčtování DPH v každém členském státě, ve kterém poskytují služby, to by však pro ně znamenalo nadměrnou administrativní zátěž. Kromě toho v případě mnoha služeb není místem spotřeby místo jejich fyzického vykonání, ale spíše místo sídla nebo bydliště příjemce, což dodatečně věc komplikuje, neboť vyžaduje v každém jednotlivém případě, aby poskytovatel identifikoval místo bydliště příjemce a v tomto místě přiznal DPH [11]. Z důvodu těchto praktických obtíží byla ve směrnici 77/388 přijatá obecná zásada, že místem poskytování služeb je místo sídla poskytovatele. V této důvodové zprávě Komise navrhla ponechat v účinnosti toto obecné pravidlo ve vztahu ke službám poskytovaným osobám, které nejsou osobami povinnými k dani.

20. Z uvedeného pravidla však existují výjimky. Jednou z nich je výjimka, která nás v této věci zajímá a jež se týká kulturních aktivit, zábavy, vzdělávání atd. Zavedení této výjimky totiž umožnilo dosáhnout dvou cílů.

21. Zaprvé, pokud uvedená činnost vyžadovala současně přítomnost příjemců i poskytovatelů (a v každém případě osob poskytujících služby jejich jménem) na jednom místě, bylo možné dosáhnout nejvíce žádoucího řešení v podobě zdanění služby v místě její skutečné spotřeby bez přílišné administrativní zátěže. Tyto služby mají totiž jednorázovou povahu v tom smyslu, že jejich ekonomický význam se zpravidla omezuje na dobu trvání poskytování služby. Spotřeba těchto služeb je tak okamžitá a nastává v místě jejich poskytnutí. Nemá tak význam místo sídla nebo bydliště příjemců služeb; poskytovatel přiznává DPH pouze v místě skutečného výkonu služby.

22. Zadruhé tyto služby mají často složenou povahu, vyžadují totiž řadu služeb nepřímých a dodatečných, z nichž některé mohou být poskytovány přímo konečným příjemcům, a jiné např. organizátorům akcí skládajících se na konečné služby. Jejich cena může, ale nemusí být nutně součástí celkové konečné ceny těchto služeb. Současně mohou být poskytovány různými poskytovateli služeb [12]. Uplatnění obecného pravidla, podle kterého dochází ke zdanění v místě, kde je usazen poskytovatel služeb, by mohlo vést k nutnosti přiznávat DPH z jednotlivých dílčích služeb v různých členských státech. Zdanění služeb v místě, kde dochází k jejich skutečnému vykonání, věc zjednodušuje, pokud se toto místo kryje s místem vykonání konečné služby nebo hlavní služby.

23. Uplatnění této výjimky na ty služby poskytované na dálku, které jsou předmětem věci v původním řízení, nicméně neumožňuje dosáhnout těchto cílů.

24. Za situace, kdy poskytování služby nevyžaduje současnou přítomnost poskytovatele a příjemce služeb na stejném místě, vzniká problém, který je předmětem první otázky, části b), jak určit místo, kde je služba ve skutečnosti vykonána. Bez ohledu na to, jaké řešení tohoto problému bude přijato, cíle uvedené výjimky nebudou naplněny.

25. Pokud použijeme jako příklad služby, které jsou předmětem původního řízení, v situaci, kdy místem vykonání služby je místo, ve kterém modelové vystupují před kamerou, nebude dosaženo žádaného cíle, který spočívá ve zdanění v místě spotřeby. Za místo spotřeby je třeba pochopitelně považovat místo, ve kterém se nachází klienti v okamžiku využití služby. Navíc takto určené místo

10 – V rámci tohoto mechanismu zákazník, nikoliv poskytovatel služeb, účtuje DPH v sazbě platné v místě jeho podnikání a poté buď získá nárok na její odpočet, pokud obdržené služby využívá pro svou vlastní zdanitelnou činnost, nebo tuto daň zaplatí do státní pokladny. Předpokládá se také, že vzhledem k tomu, že služby obdržené osobami povinnými k dani jsou obvykle využívány pro účely jejich podnikání, je místem podnikání příjemce také místo spotřeby služby.

11 – To se týká například trvale poskytovaných služeb a taktéž služeb poskytovaných na dálku.

12 – Viz například rozsudek ze dne 26. září 1996, Dudda (C-327/94, EU:C:1996:355): v této věci šlo o služby zvukového inženýra poskytované organizátorům koncertů.

poskytnutí služby se nemusí, jak je tomu v projednávaném případě, shodovat s místem sídla poskytovatele, nebo se může dokonce nacházet zcela mimo územní oblast působnosti společného systému DPH. Proto ve výsledku nejen služba nebude zdaněna v místě její spotřeby, k čemu měla vést výše uvedená výjimka, ale nebude taktéž použita obecná zásada zdanění v místě sídla poskytovatele.

26. Naproti tomu konstatování, že místem skutečného výkonu tohoto typu služby je místo, kde se nachází diváci v okamžiku, ve kterém služby využívají, by umožnilo zdanit tyto služby v místě spotřeby. To ovšem vede ke vzniku potenciálních praktických obtíží, kterých se chtěl unijní normotvůrce vyvarovat tím, že zavedl obecnou zásadu zdanění v místě sídla poskytovatele služeb, a které vyplývají z nutnosti v každém jednotlivém případě identifikovat místo využití služeb příjemcem a přiznání na tomto místě DPH.

27. Nizozemská vláda poukazuje sice ve svém vyjádření na řešení vyplývající ze směrnice (EU) 2017/2455 [13], která mají těmto praktickým obtížím zabránit. Jak ovšem tato vláda sama poznamenává, ujednání se použijí na takové služby, jako jsou služby posuzované ve věci v původním řízení, teprve od roku 2021, zatímco projednávaná věc se týká právního stavu, který existoval v období mezi lety 2006 a 2009.

28. Z výše uvedeného vyplývá, že uplatnění zvláštního kritéria pro určení místa poskytování služeb předpokládaného v čl. 9 odst. 2 písm. c) první odrážce směrnice 77/388 a čl. 52 písm. a) směrnice 2006/112 na služby poskytované na dálku, jako jsou služby posuzované ve věci projednávané v původním řízení, nenaplňuje cíle, kterých unijní normotvůrce chtěl dosáhnout, když tato ustanovení přijímal. Namísto toho by podle mého názoru měla být uplatněna obecná zásada zdanění v místě sídla poskytovatele služeb.

29. Je pravda, že v některých případech by použití této zásady na služby poskytované na dálku, zejména prostřednictvím internetu, mohlo vést k nedokonalému rozdělení daňových pravomocí mezi členské státy, jelikož potenciálně umožňuje snadné oddělení místa zdanění od místa spotřeby (i když jak se zdá, netýká se to projednávané věci). Jak však vyplývá z citované důvodové zprávy k návrhu směrnice 2008/8, unijní normotvůrce si byl vědom tohoto problému při práci na této směrnici a rozhodl se odložit jeho vyřešení, pokud jde o služby poskytované osobám nepovinným k dani na území Unie, dokud nebudou zavedena do praxe řešení, která jsou zmíněná výše v bodě 27.

30. Postoj, podle něhož účelem pravidla stanoveného v čl. 9 odst. 2 písm. c) první odrážce směrnice 77/388 a v čl. 52 písm. a) směrnice 2006/112 bylo určení místa poskytování služeb, které vyžadují současnou přítomnost poskytovatele služeb a příjemce, se zdá být podpořen stávajícím zněním příslušných ustanovení.

31. V současném znění směrnice 2006/112 [14] je tato úprava obsažena v článku 53 a čl. 54 odst. 1. V souladu s článkem 53 této směrnice, který se vztahuje na služby poskytované osobám povinným k dani, „[m]ístem poskytnutí služby nebo vedlejší služby vztahující se ke kulturním, uměleckým, sportovním, vědeckým, vzdělávacím, zábavním nebo podobným akcím, jako jsou veletrhy a výstavy, včetně poskytnutí služby organizátorem této akce, osobě povinné k dani je místo, kde se tato akce skutečně koná.“ [15]. V tomto ustanovení jde tedy nikoliv o libovolné kulturní, zábavné a podobné služby, ale o služby v podobě akcí, jako jsou veletrhy nebo výstavy, tedy ty, které vyžadují přítomnost příjemců služeb na místě poskytování služby.

13 – Směrnice Rady ze dne 5. prosince 2017, kterou se mění směrnice 2006/112/ES a směrnice 2009/132/ES, pokud jde o určité povinnosti v oblasti daně z přidané hodnoty při poskytování služeb a prodeji zboží na dálku (Úř. věst. 2017, L 348, s. 7).

14 – Tedy ve znění účinném ode dne 1. ledna 2011 na základě článku 3 směrnice 2008/8.

15 – Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

32. Je pravda, že čl. 54 odst. 1 směrnice 2006/112, který se týká poskytování týchž služeb osobám nepovinným k dani, nepoužívá výraz „akce“ [16]. Toto ustanovení ovšem upřesňuje, podobně jako článek 53 této směrnice, že se jedná o činnost „jako jsou veletrhy a výstavy“, tedy také činnost, která vyžaduje přítomnost příjemců služeb v místě, kde jsou služby poskytovány.

33. Rozdíl ve znění těchto ustanovení podle mého názoru vyplývá z toho, že současný článek 53 směrnice 2006/112 určuje místo poskytování pro velice omezenou kategorii služeb, tedy služeb spočívajících v umožnění vstupu na různé akce a služeb s nimi úzce souvisejících. Úhrada za vstup na takové akce se často provádí prostřednictvím nákupu lístků. Prodej těchto lístků má obvykle masovou povahu a je často vykonáván zprostředkovateli, což značně ztěžuje, ne-li znemožňuje, rozlišování mezi nabyvateli, kteří jsou osobami povinnými k dani, a nabyvateli, kteří osobami povinnými k dani nejsou. Normotvůrce proto určil za místo poskytnutí služby vstup na tyto akce jak pro osoby povinné k dani, tak pro osoby nepovinné k dani, aby předešel obtížím při zdanění těchto služeb. Naproti tomu místo poskytování všech dalších služeb souvisejících s kulturní, zábavní a podobnou činností se liší v závislosti na postavení příjemce: v případě služeb poskytovaných osobám nepovinným k dani je tímto místem i nadále místo skutečného vykonání služby podle stávajícího čl. 54 odst. 1 směrnice 2006/112, naproti tomu v případě služeb poskytovaných osobám povinným k dani je tímto místem místo sídla příjemce služby nebo místo výkonu jeho podnikatelské činnosti v souladu s novým obecným pravidlem vyjádřeným v článku 44 směrnice 2006/112. Z toho důvodu by v souladu s obecně závaznými ustanoveními bylo místem poskytnutí například služeb zvukového inženýra, jako ve věci Dudda [17], místo sídla organizátora koncertu, a nikoliv místo, ve kterém se tento koncert konal.

34. Dle mého názoru to však nemění nic na tom, že v obou výše uvedených ustanoveních se jedná o stejný druh služeb, tedy služeb, „jako jsou veletrhy a výstavy“, tj. vyžadujících fyzickou přítomnost příjemců v místě vykonání služby. Rozsah působnosti současného čl. 54 odst. 1 směrnice 2006/112 není širší než působnost článku 53, pokud jde o kategorie činností v tomto článku zahrnutých. Článek 53 pouze vylučuje z oblasti působnosti stávajícího pravidla služby poskytované osobám povinným k dani, které nespočívají přímo v umožnění vstupu na kulturní a zábavní akce. Kromě tohoto vyloučení se ovšem jedná o stále stejné služby, které uvádí také čl. 9 odst. 2 písm. c) první odrážka směrnice 77/388 a čl. 52 písm. a) směrnice 2006/112 ve znění použitelném na původní řízení. Služby poskytované na dálku nespadají do oblasti působnosti těchto ustanovení.

35. Navrhuji tedy, aby Soudní dvůr odpověděl na první otázku, část a) tak, že čl. 9 odst. 2 písm. c) směrnice 77/388 a čl. 52 písm. a) směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že služby spočívající v organizaci a zpřístupňování interaktivních erotických vystoupení přenášených živě prostřednictvím internetu nejsou službami v oblasti zábavní činnosti ve smyslu těchto ustanovení.

### *První předběžná otázka, část b)*

36. Odpověď, kterou navrhuji poskytnout na první otázku, část a), činí bezpředmětnou část b) této otázky. Nicméně pro případ, že by se Soudní dvůr nedržel mého návrhu odpovědi na první otázku, část a), provedu dále analýzu části b) této otázky.

16 – Podle tohoto ustanovení platí, že „[m]ístem poskytnutí služby nebo vedlejší služby vztahující se ke kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací, zábavní nebo podobnou činností, jako jsou veletrhy a výstavy, včetně poskytnutí služby organizátorem této akce, osobě nepovinné k dani je místo, kde se tato akce skutečně koná.“

17 – Rozsudek ze dne 26. září 1996, Dudda (C-327/94, EU:C:1996:355).

37. Předložením první otázky, části b), předkládající soud chce zjistit, zda v případě služeb poskytovaných na dálku, jako jsou interaktivní erotická vystoupení s živým přenosem na internetu, o které se jedná v původním řízení, je za „místo, kde jsou tyto služby skutečně vykonávány“ ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. c) směrnice 77/388, nebo „místo, kde je služba skutečně vykonána“ ve smyslu čl. 52 písm. a) směrnice 2006/112 třeba považovat místo, kde jsou modelové fyzicky přítomni v průběhu vystoupení nebo místo, kde příjemce využívá službu.

38. Rád bych nejprve uvedl, že podle mého názoru všechny redakční rozdíly, které mohly existovat v jednotlivých jazykových verzích obou dotčených směrnic, mezi zněním čl. 9 odst. 2 písm. c) směrnice 77/388 a zněním čl. 52 písm. a) směrnice 2006/112 – rozdíly, na které upozorňuje s odkazem na nizozemskou verzi předkládající soud – nemění smysl těchto ustanovení. Obě tato ustanovení musí být vykládána stejným způsobem.

39. Nizozemská a francouzská vláda navrhují odpovědět na předběžnou otázku takovým způsobem, že místem, kde je tato služba skutečně vykonána, je místo, kde jí využívají příjemci, v tomto případě zpravidla na území Nizozemska.

40. Komise se domnívá, že tento přístup je diktován výsledkem, k němuž má vést, tedy zdaněním této služby v Nizozemsku, nevyplývá ovšem z textu analyzovaných ustanovení. Komise sice sdílí názor, že by bylo racionální, aby ke zdanění těchto služeb došlo v Nizozemsku, ale uznává, že – *dura lex sed lex* – znění příslušných ustanovení určuje, že tímto místem je místo, kde vystupují modelové, konkrétně v tomto případě Filipíny.

41. Toto dilema dokonale ilustruje obtíže, které nastaly při použití uvedených ustanovení na situace, pro které nebyly vytvořeny, tedy na služby poskytované na dálku. Na rozdíl od služeb, které vyžadují současnou fyzickou přítomnost poskytovatele a příjemce na jednom místě, v případě služby poskytované na dálku totiž z podstaty věci neexistuje jedno místo, které může být nesporně a jednoznačně uznáno za místo poskytování služby. Podstata těchto služeb spočívá totiž v tom, že jsou poskytovány nejméně na dvou různých místech, a přesněji řečeno z jednoho místa na druhé.

42. Nicméně pro vyřešení tohoto dilematu, považuji za nezbytné odpovědět na dvě otázky: a to, kdo je v projednávané věci poskytovatelem služeb a co ve skutečnosti zahrnuje služba.

43. Pokud jde o první otázku, z údajů uvedených v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že modelové jsou zaměstnanci L. W. Geelena. Předkládající soud sice neupřesňuje konkrétní povahu tohoto zaměstnání, dle mého názoru lze však bezpečně vyvodit závěr, že modelové neposkytují služby přímo klientům L. W. Geelena. L. W. Geelen je proto poskytovatelem služeb, on vybírá úplatu za svoji službu [18] a zdanění jím poskytované služby je předmětem původního řízení.

44. Tato služba je ve zmíněné žádosti definována jako zpřístupnění interaktivních erotických vystoupení s živým přenosem prostřednictvím internetu. Dva prvky mají, zdá se, zásadní význam pro takto pojaté služby: erotická vystoupení jako taková (vystoupení modelů) a jejich přenos prostřednictvím internetu společně se zajištěním interaktivního spojení.

45. Ze dvou těchto prvků se skládá jedna nedělitelná služba. L. W. Geelen nezajišťuje výhradně vystoupení modelů, taková služba by totiž neměla žádnou hodnotu pro jeho klienty, když zohledníme skutečnost, že se tito nacházejí v Nizozemsku a modelové na Filipínách. Rovněž se neomezuje na zprostředkování přenosu vystoupení, jelikož organizuje také vystoupení modelů, poskytuje jim potřebné vybavení a taktéž, což lze dovodit, vyplácí jím odměny.

18 – Prostřednictvím, zdá se, poskytovatelů služeb přístupu k internetu.

46. Oba prvky jsou přitom stejně podstatné, jelikož bez kteréhokoliv z nich by služba neměla ekonomický smysl a v každém případě by byla zcela jinou službou.

47. Když se vrátíme k ustanovením, která jsou předmětem analýzy v této věci, je třeba poznamenat, že se týkají služeb z oblasti *činností* kulturní, zábavní atd. Jako místo poskytování těchto služeb uvedená ustanovení ovšem určují nikoliv místo vykonávání těchto činností, ale místo poskytování *služby*. Místo výkonu činnosti, která je předmětem služby, v tomto případě zábavní činnosti v podobě vystoupení modelů, není proto dostačující pro určení místa poskytnutí služby, pokud jiné stejně důležité prvky služby jsou vykonávány na jiném místě.

48. Proto nesdílím názor Komise, podle něhož se za místo poskytování služeb, které jsou předmětem původního řízení, považuje místo, kde vystupují modelové. Tento názor zcela přehlíží skutečnost, že ekonomický smysl této služby pro příjemce služby spočívá v tom, že umožňuje službu využít na zvoleném místě, zejména v místě bydliště, a že z toho pohledu je zajištění přenosu vystoupení stejně podstatným prvkem služby jak vystoupení modelů.

49. Současně lze stěží připustit – jak to požadují nizozemská a francouzská vláda, že právě místo využití služby je místem, kde je služba skutečně vykonávána, když žádná činnost, z nichž se tato služba skládá, není na tomto místě skutečně vykonávána.

50. Pokud si tedy položíme otázku, kde se nachází místo skutečného vykonání služby spočívající na jedné straně v organizaci vystoupení modelů v erotických přenosech, a na straně druhé v umožnění přijímat tyto přenosy na libovolném místě prostřednictvím internetu a zajištění interaktivního spojení s modely, nabízí se odpověď, že tímto místem je místo výkonu podnikatelské činnosti poskytovatele, tedy v tomto případě L. W. Geelena. Tam se totiž soustředí všechny činnosti, které jsou vykonávány na dálku a jsou nezbytné k poskytování těchto služeb.

51. Mám tedy za to, že v případě služeb poskytovaných na dálku, tedy nevyžadujících přítomnost příjemce na místě faktického vykonávání činností, ze kterých se služba skládá, je za místo, kde je taková služba skutečně vykonána ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. c) směrnice 77/388 a čl. 52 písm. a) směrnice 2006/112, třeba považovat místo podnikatelské činnosti poskytovatele. Zdůrazňuji na tomto místě, že se jedná o místo výkonu činnosti poskytovatele, a nikoliv osob, které tento případně zaměstnal k výkonu určitých činností, ze kterých se služba skládá.

52. Nelze přehlédnout, že takovýto závěr zpochybňuje smysl použití výjimky obsažené v čl. 9 odst. 2 písm. c) směrnice 77/388 a čl. 52 písm. a) směrnice 2006/112 na tento typ služeb, vede totiž k témuž výsledku jako použití obecného pravidla, podle kterého dochází ke zdanění v místě sídla poskytovatele služeb. To ovšem vyplývá ze skutečnosti, že se tato pravidla nepoužijí na služby poskytované na dálku, což jsem se pokusil doložit v rámci analýzy první otázky části a).

53. Tento výklad také automaticky nevede ke zdanění v místě spotřeby, jelikož toto místo, pokud jde o služby poskytované na dálku, může být jiné než místo výkonu činnosti poskytovatele. Nicméně, jak jsem již uvedl v tomto stanovisku při odpovědi na první otázku část a), pokud jde o služby poskytované osobám nepovinným k dani, unijní normotvůrce uznal, že zabránění obtížím a administrativní zátěži na straně osob povinných k dani je důležitější než zdanění těch služeb v místě spotřeby [19]. Mnou navrhované řešení předchází těmto obtížím a zátěži na rozdíl od řešení navrhovaného nizozemskou a francouzskou vládou [20].

19 – Viz bod 19 tohoto stanoviska.

20 – V původním řízení, jak se zdá, využití služeb poskytovaných L. W. Geelenem vyžadovalo otevření účtu u dodavatele internetových služeb, se kterým L. W. Geelen uzavřel příslušnou dohodu, měl tedy kontrolu nad územním dosahem svých služeb. Obecně však platí, že služby poskytované na dálku, zejména prostřednictvím internetu, mohou být užívány na neomezeném území. Uznání za místo poskytování těchto služeb, tedy taktéž za místo zdanění, místo, ve kterém tyto služby využívají příjemci, by mohlo potenciálně vyvolat významné obtíže na straně poskytovatelů související s vysokým počtem míst zdanění.

54. S ohledem na výše uvedené, pokud by Soudní dvůr nepřijal můj návrh ohledně odpovědi na první otázku část a), navrhuji odpovědět na otázku první část b) tak, že čl. 9 odst. 2 písm. c) směrnice 77/388 a čl. 52 písm. a) směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že v případě služeb poskytovaných na dálku, tj. nevyžadujících přítomnost příjemce v místě skutečného výkonu činností, ze kterých se služba skládá, je třeba považovat za místo, kde je tato služba skutečně vykonána ve smyslu těchto ustanovení, místo výkonu podnikatelské činnosti poskytovatele.

### *Druhá a třetí předběžná otázka*

55. Svou druhou a třetí otázkou se předkládající soud táže, zda takové služby, jako služby, které jsou předmětem přezkumu v původním řízení, lze považovat za elektronicky poskytované služby ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. e), poslední odrážky a čl. 56 odst. 1 písm. k) směrnice 2006/112, a v případě kladné odpovědi, jak určit místo poskytování těchto služeb v případě souběhu této kvalifikace s kvalifikací týchž služeb spadajících pod ustanovení čl. 9 odst. 2 písm. c) směrnice 77/388 a čl. 52 písm. a) směrnice 2006/112.

56. Je však třeba upozornit, že čl. 9 odst. 2 písm. e) směrnice 77/388 upravuje způsob určení místa poskytování v něm uvedených služeb „[poskytovaných] zákazníkům usazeným mimo Společenství, nebo osobám povinným k dani usazeným ve Společenství, ale nikoliv ve stejné zemi jako dodavatel“. Článek 9 odst. 2 písm. f) této směrnice upravuje ještě jeden způsob určení místa poskytování služeb uvedených v písm. e) poslední odrážce tohoto ustanovení (tedy elektronicky poskytovaných služeb) „[poskytovaných] osobám nepovinným k dani, které jsou usazené, mají své trvalé bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržují, v členském státě, osobou povinnou k dani, která má sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, odkud poskytuje služby mimo Společenství, nebo nemá-li takové sídlo nebo stálou provozovnu, která má trvalé bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, mimo Společenství“.

57. Stejný rozsah působnosti mají ustanovení čl. 56 odst. 1 a čl. 57 odst. 1 směrnice 2006/112.

58. Tato ustanovení se tak použijí na „export služeb“, tj. poskytování služeb příjemcům, kteří mají sídlo nebo místo bydliště mimo území Unie, přeshraniční poskytování služeb na území Unie osobám povinným k dani a „dovoz služeb“ poskytovaných osobám nepovinným k dani osobami povinnými k dani, které jsou usazené, mají sídlo nebo místo bydliště mimo území Unie.

59. Nicméně věc projednávaná v původním řízení se však týká poskytování služeb osobám nepovinným k dani, které mají bydliště v Nizozemsku, osobou povinnou k dani rovněž usazenou v Nizozemsku. Žádná z informací obsažených v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce nesvědčí o tom, že by L. W. Geelen měl stálou provozovnu mimo území Unie, prováděl export služeb nebo poskytoval vlastní přeshraniční služby (projednávané v původním řízení) osobám povinným k dani. Zejména okolnost, že modelové vystupují mimo území Unie (na Filipínách), neznamená, že se v tomto případě jedná o import služeb, jejichž poskytovatelem je L. W. Geelen [21].

60. Služby poskytované L. W. Geelenem tudíž nespadají pod čl. 9 odst. 2 písm. e) a f) směrnice 77/388 ani čl. 56. odst. 1 a čl. 57 odst. 1 směrnice 2006/112. Případná kvalifikace těchto služeb jako služeb poskytovaných elektronicky tedy nemá význam. V důsledku toho není třeba odpovídat na druhou a třetí otázku.

61. Je pravda, že v současnosti účinný čl. 58 písm. c) směrnice 2006/112 zahrnuje do zvláštní úpravy veškeré služby poskytované elektronicky osobám nepovinným k dani, také služby poskytované na území jednoho členského státu. Tato úprava se však nevztahuje na skutkové okolnosti věci v původním řízení. V rámci tohoto řízení se uplatní právní stav popsaný v předchozích odstavcích.

21 – Viz bod 43 tohoto stanoviska.

## Závěry

62. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky položené Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska, Nizozemsko):

„Článek 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2002/38/ES ze dne 7. května 2002, a čl. 52 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění účinném do dne 31 prosince 2009, musí být vykládány v tom smyslu, že služby spočívající v organizaci a zpřístupnění interaktivních erotických vystoupení přenášených živě prostřednictvím internetu nejsou službami v oblasti zábavní činnosti ve smyslu těchto ustanovení.“