



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

8. května 2019*

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Šestá 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 – Daňová příslušnost – Erotické videochaty natáčené a přenášené živě prostřednictvím internetu – Zábavní činnost – Pojem – Místo, kde jsou služby skutečně poskytovány/Místo, kde je služba skutečně vykonána“

Ve věci C-568/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska) ze dne 22. září 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 27. září 2017, v řízení

Staatssecretaris van Financiën

proti

L. W. Geelenovi,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta, místopředsedkyně Soudního dvora vykonávající funkci předsedkyně prvního senátu, J.-C. Bonichot, A. Arabadžev, E. Regan (zpravodaj) a C. G. Fernlund, soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 19. září 2018,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za nizozemskou vládu C. S. Schillemans a M. Bulterman, jakož i J. M. Hoogveldem, jako zmocněnci,
- za francouzskou vládu D. Colasem, jakož i E. de Moustier a A. Alidière, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi R. Troostersem a R. Lyalem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 12. února 2019,

vydává tento

* Jednací jazyk: nizozemština.

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 9 odst. 2 písm. c) první odrážky a písm. e) dvanácté odrážky 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 (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 2002/38/ES ze dne 7. května 2002 (Úř. věst. 2002, L 128, s. 41; Zvl. vyd. 09/01, s. 358) (dále jen „šestá směrnice“), čl. 52 písm. a) a čl. 56 odst. 1 písm. k) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále je „směrnice o DPH“), jakož i článku 11 nařízení Rady (ES) č. 1777/2005 ze dne 17. října 2005, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 77/388 (Úř. věst. 2005, L 288, s. 1).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Staatssecretaris van Financiën (ministr financí, Nizozemsko) a L.W. Geelenem, jehož předmětem je placení daně z přidané hodnoty (DPH) z poskytování erotických videochatů natáčených a přenášných živě prostřednictvím internetu.

Právní rámec

Unijní právo

Šestá směrnice:

- 3 Sedmý bod odůvodnění šesté směrnice zní:

„vzhledem k tomu, že určení místa, kde dochází ke zdanitelnému plnění, bylo předmětem sporů o příslušnost mezi členskými státy, zejména co se týče dodání zboží s instalací nebo montáží a poskytování služeb; že ačkoliv místem, kde dochází k poskytnutí služby, by mělo v zásadě být místo, kde má osoba poskytující službu sídlo své podnikatelské činnosti, mělo by být toto místo definováno tak, že se nachází v zemi osoby, které je služba poskytována, zejména v případě určitých služeb poskytovaných mezi osobami povinnými k dani, kde jsou náklady služeb zahrnuty v ceně zboží“.

- 4 V hlavě VI této směrnice, nadepsané „Místo zdanitelného plnění“, je článek 9, nadepsaný „Poskytování služeb“, jenž zní následovně:

„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. Nicméně:

[...]

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;

[...]“

Nařízení č. 1777/2005

- 5 Článek 11 odst. 1 nařízení č. 1777/2005 stanoví:

„Elektronicky poskytované služby‘ uvedené v čl. 9 odst. 2 písm. e) dvanácté odrážce [šesté směrnice] a v příloze L [šesté směrnice] zahrnují služby, které jsou poskytovány přes internet nebo elektronickou síť a z jejichž povahy vyplývá, že jejich poskytování je v podstatě automatizované a vyžaduje minimální lidský zásah, a bez informačních technologií nejsou uskutečnitelné.“

Směrnice o DPH

- 6 Od 1. ledna 2007 byla šestá směrnice zrušena a nahrazena směrnicí o DPH.

- 7 Článek 43 směrnice o DPH, který je uveden v oddílu 1 této směrnice, nadepsaném „Obecné pravidlo“, jenž spadá v rámci hlavy V týkající se místa zdanitelného plnění do kapitoly 3 této směrnice, nadepsané „Místo poskytnutí služby“, zní následovně:

„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.“

- 8 Článek 52 písm. a) této směrnice, který se nachází v oddílu 2 uvedené kapitoly 3, nadepsaném „Zvláštní ustanovení“, stanoví:

„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“.

- 9 Článek 56 odst. 1 uvedený v tomto oddíle 2 uvedené směrnice stanoví:

„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“.

Nizozemské právo

- 10 Článkem 6 odst. 1, čl. 6 odst. 2 písm. c) bodem 1 a čl. 6 odst. 2 písm. d) bodem 10 Wet op de omzetbelasting 1968 (zákon z roku 1968 o dani z obrátu), ve znění použitelném od 1. ledna 2006 do 31. prosince 2009, byly do nizozemského práva provedeny čl. 9 odst. 1, čl. 9 odst. 2 písm. c) první odrážka a čl. 9 odst. 2 písm. e) dvanáctá odrážka šesté směrnice, jakož i článek 43, čl. 52 písm. a) a čl. 56 odst. 1 písm. k) směrnice o DPH.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 11 L. W. Geelen, který je osobou povinnou k dani registrovanou pro účely DPH v Nizozemsku, poskytuje službu spočívající v nabídce erotických videochatů natáčených a přenášných živě prostřednictvím internetu. Účinkující modelky/modelové, kteří jsou v rámci těchto videochatů natáčeni, se v průběhu jejich trvání nacházejí na Filipínách a pracují pro L. W. Geelena. Ten jim poskytuje software a hardware potřebný pro přenášání těchto videochatů přes internet. Za účelem získání přístupu k videochatům dotčeným ve věci v původním řízení si zákazníci L. W. Geelena musí vytvořit účet u některého z poskytovatelů internetového přístupu. Tito poskytovatelé účtují uvedeným zákazníkům poplatek týkající se těchto videochatů, ze kterého část poukazuje L. W. Geelenovi. Videochaty mají interaktivní povahu, což znamená, že zákazníci mohou s účinkujícími komunikovat a dávat jim pokyny. Tentýž videochat může živě sledovat několik zákazníků současně.
- 12 Vzhledem k tomu, že L. W. Geelen nepodařilo přiznání k DPH z této služby a nizozemský správce daně měl za to, že tato služba podléhá v Nizozemsku DPH, doměřil daň za období od 1. června 2006 do 31. prosince 2009 a vydal platební výměr.
- 13 Rechtbank Zeeland-West-Brabant (soud pro Zéland – Západní Brabantsko, Nizozemsko) zamítl žalobu podanou L. W. Geelenem, kterou napadl tento platební výměr.
- 14 Rozsudkem ze dne 30. července 2015 Gerechtshof 's-Hertogenbosch (odvolací soud pro 's-Hertogenbosch, Nizozemsko) tento platební výměr zrušil v podstatě z důvodu, že dotčená služba představuje zábavní činnost, která musí být považována za činnost skutečně vykonanou dotčenými účinkujícími na Filipínách.
- 15 Ministr financí podal proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska), ve kterém tvrdí, že místem poskytování služby je místo, kde se nacházejí zákazníci v okamžiku, kdy jsou příjemci příslušné služby, v tomto případě Nizozemsko.
- 16 Předkládající soud má za to, že přezkum tohoto kasačního opravného prostředku v první řadě vyžaduje, aby byla zkoumána otázka, zda dotčená služba představuje „zábavní činnost“ ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. c) první odrážky šesté směrnice a čl. 52 písm. a) směrnice o DPH. Dotčené videochaty měly podle jeho názoru zjevně za cíl bavit zákazníky a náklady na různé služby poskytované při této příležitosti byly zahrnuty do ceny placené za přístup k těmto videochatům. Unijní normotvůrce přitom přijal zvláštní režim stanovený v těchto ustanoveních právě pro tento typ komplexních služeb. Z rozsudků ze dne 9. března 2006, Gillan Beach (C-114/05, EU:C:2006:169), a ze dne 27. října 2011, Inter-Mark Group (C-530/09, EU:C:2011:697), lze nicméně vyvodit, že dotčená činnost musí být vykonávána po danou dobu na místě, kde se poskytovatel a příjemci služeb fyzicky setkají. Vystává však otázka, zda se tento požadavek nadále uplatní v důsledku rozvoje internetu, který nyní umožňuje, aby se služba již nepojila k určitému fyzicky danému místu.
- 17 Dále, pro případ, že poskytování služby dotčené ve věci v původním řízení představuje „zábavní činnost“ ve smyslu uvedených ustanovení, má uvedený soud za to, že je nezbytné určit místo, kde je tato služba „skutečně vykonána“ ve smyslu těchto ustanovení. Třebaže tímto místem podle uvedeného soudu může být místo, kde účinkující vystupují, mohlo by se mít rovněž za to, že takovým místem

může být místo, kde je zákazník příjemcem zábavní činnosti, tj. místo, kde se k videochatu připojí. V projednávané věci v původním řízení se všichni zákazníci nacházejí v Nizozemsku. Vzhledem však k tomu, že se tito zákazníci mohou teoreticky nacházet na jakémkoli místě, vyvstává otázka, zda spojení s místem, kde se zákazníci připojují k internetu, nabízí z daňového hlediska pravidlo uplatnitelné v praxi a racionální řešení.

- 18 Kromě toho si uvedený soud klade otázku, zda může být rovněž zohledněn zvláštní režim použitelný na elektronicky poskytované služby, stanovený v čl. 9 odst. 2 písm. e) dvanácté odrážce šesté směrnice a v čl. 56 odst. 1 písm. k) směrnice o DPH. V tomto ohledu lze podle jeho názoru z čl. 11 odst. 1 nařízení č. 1777/2005 vyvodit, že do této kategorie služeb spadají pouze služby, jež vyžadují minimální lidský zásah a bez informačních technologií nejsou uskutečnitelné. Z toho plyne, že poskytování služby dotčené ve věci v původním řízení nepředstavuje elektronicky poskytovanou službu, neboť realizace videochatů z důvodu jejich živého přenosu a interaktivní povahy vyžaduje lidský zásah a použití internetu.
- 19 Konečně v případě, že by poskytování této služby spadalo do výše uvedených dvou režimů, je třeba rozhodnout, pokud tato služba povede k určení různých míst rozhodných pro daňovou příslušnost, které místo by mělo být zvoleno. I když podle předkládajícího soudu z rozsudku ze dne 6. března 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, EU:C:1997:105), vyplývá, že pořadí výčtu obsaženého v čl. 9 odst. 2 šesté směrnice je rozhodující, nelze z něj vyvodit žádný jednoznačný závěr, jelikož poskytování služby dotčené ve věci, ve které byl vydán uvedený rozsudek, nemůže být podřazeno pod žádný z případů uvedených v tomto ustanovení.
- 20 Za těchto podmínek se Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) a) Musí být čl. 9 odst. 2 písm. c) první odrážka [šesté směrnice] a čl. 52 písm. a) [směrnice o DPH] vykládány v tom smyslu, že pod ně spadá úplatné zpřístupňování erotických videochatů natáčených a přenášených živě prostřednictvím internetu?
b) V případě, že odpověď na [první otázku, písm. a)] bude kladná: musí být formulace ‚místo, kde jsou tyto služby skutečně poskytovány‘ obsažená v čl. 9 odst. 2 písm. c) [šesté směrnice] a formulace ‚místo, kde je služba skutečně vykonána‘ v úvodní části článku 52 [směrnice o DPH] vykládány v tom smyslu, že rozhodujícím je místo, kde účinkující vystupují před webovými kamerami, nebo rozhodujícím je místo, kde si [zákazníci] prohlížejí obrazový záznam, anebo přichází v úvahu ještě jiné místo?
- 2) Musí být čl. 9 odst. 2 písm. e) dvanáctá odrážka [šesté směrnice] a čl. 56 odst. 1 písm. k) [směrnice o DPH] ve spojení s článkem 11 nařízení č. 1777/2005 [...] vykládáno v tom smyslu, že úplatné zpřístupňování erotických videochatů natáčených a přenášených živě prostřednictvím internetu, může být považováno za ‚elektronicky poskytovanou službu‘?
- 3) V případě, že odpověď na [první otázku, písm. a)], jakož i na [druhou otázku] bude kladná a stanovení místa poskytování služby podle dotýčných ustanovení směrnic povede k odlišným závěrům, jak je třeba určit místo poskytování služeb?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 21 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 9 odst. 2 písm. c) první odrážka šesté směrnice a čl. 52 písm. a) směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že takové poskytování služby, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, jež spočívá v nabídce erotických videochatů natáčených

a přenášených živě prostřednictvím internetu, představuje „zábavní činnost“ ve smyslu těchto ustanovení, a pokud ano, jaké místo je třeba považovat za místo, kde je služba „skutečně poskytovaná/skutečně vykonána“ ve smyslu těchto ustanovení.

- 22 Vzhledem k tomu, že tato otázka je vznesena v souvislosti s platebním výměrem daně týkajícím se období od 1. června 2006 do 31. prosince 2009, použijí se na takový spor, o jaký se jedná ve věci v původním řízení, *ratione temporis* jak ustanovení šesté směrnice, tak směrnice o DPH.
- 23 Je nutno připomenout, že článek 9 šesté směrnice obsahuje pravidla pro určení místa poskytování služeb pro účely určení daňové příslušnosti. Odstavec 1 tohoto článku uvádí v této souvislosti obecné pravidlo, zatímco odstavec 2 téhož článku uvádí řadu specifických případů daňové příslušnosti. Cílem těchto ustanovení je předcházet jednak sporům o příslušnost, které by mohly mít za následek dvojí zdanění, a jednak neuložení daně (rozsudky ze dne 26. září 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, bod 20; ze dne 9. března 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, bod 14; ze dne 6. listopadu 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, bod 24, a ze dne 3. září 2009, RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, bod 20).
- 24 Jak vyplývá z ustálené judikatury, odstavec 1 článku 9 šesté směrnice nemá přednost před jeho odstavcem 2. V každé situaci si je třeba položit otázku, zda se u této situace jedná o jeden z případů uvedených v čl. 9 odst. 2 uvedené směrnice. Pokud tomu tak není, spadá daná situace do rozsahu působnosti odstavce 1 uvedeného článku [rozsudky ze dne 12. května 2005, RAL (Channel Islands) a další, C-452/03, EU:C:2005:289, bod 24; ze dne 9. března 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, bod 15, jakož i ze dne 6. listopadu 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, bod 25].
- 25 Z toho vyplývá, že ustanovení čl. 9 odst. 2 šesté směrnice nemohou být považována za výjimku z obecného pravidla, která musí být vykládána striktně (rozsudek ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, bod 34).
- 26 Článek 9 odst. 2 písm. c) první odrážka šesté směrnice jako místo poskytování služeb souvisejících mimo jiné se „zábavními nebo podobnými činnostmi“, včetně případně poskytování vedlejších souvisejících služeb, stanoví místo, kde jsou tyto služby skutečně poskytovány. Unijní normotvůrce totiž došel k závěru, že jelikož poskytovatel své služby poskytuje ve státě, kde jsou skutečně poskytovány, a jelikož ve stejném státě přijímá organizátor události DPH odvedenou konečným spotřebitelem, musí být DPH, jejímž základem jsou všechna plnění, jejichž náklady jsou zahrnuty v ceně globálního plnění zaplacené uvedeným spotřebitelem, zaplácena tomuto státu bez ohledu na to, ve kterém státě má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 26. září 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, bod 24, jakož i ze dne 9. března 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, body 18 a 22).
- 27 Článek 9 odst. 1 a čl. 9 odst. 2 písm. c) první odrážka šesté směrnice odpovídají článku 43 a čl. 52 písm. a) směrnice o DPH.
- 28 Vzhledem k tomu, že je znění posledně uvedených ustanovení v podstatě shodné se zněním odpovídajících ustanovení šesté směrnice, musejí být vykládána stejným způsobem (*per analogiam* viz rozsudek ze dne 6. listopadu 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, bod 23).
- 29 Ve světle těchto zásad je třeba odpovědět na první otázku položenou předkládajícím soudem.

- 30 Pokud jde zaprvé o povahu plnění, je třeba uvést, jak již rozhodl Soudní dvůr, že ze samotného znění čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice vyplývá, že k tomu, aby určité plnění spadalo do působnosti tohoto ustanovení, musí být jeho hlavním cílem zejména zábava [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 26. září 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, bod 26, jakož i ze dne 12. května 2005, RAL (Channel Islands) a další, C-452/03, EU:C:2005:289, bod 31].
- 31 V tomto ohledu Soudní dvůr upřesnil, že není požadována žádná zvláštní umělecká úroveň a že se čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice vztahuje nejen na plnění související zejména se zábavními činnostmi, ale rovněž na plnění související pouze s podobnými činnostmi [rozsudky ze dne 26. září 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, bod 25; ze dne 12. května 2005, RAL (Channel Islands) a další, C-452/03, EU:C:2005:289, bod 32, jakož i ze dne 9. března 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, bod 19].
- 32 V projednávaném případě z informací obsažených v předkládacím rozhodnutí vyplývá, že služba dotčená ve věci v původním řízení je komplexní povahy, neboť se skládá z řady činností. Na jedné straně se totiž účinkující nacházející se na Filipínách účastní erotických vystoupení. Na druhé straně se podílí na videochatech, které jsou v přímém přenosu přístupné přes internet a které organizuje L. W. Geelen z místa v Nizozemsku, kde má sídlo své ekonomické činnosti, a jejichž účelem je umožnit zákazníkům nejen tyto videochaty sledovat, ale také komunikovat s účinkujícími tak, aby mohli ovlivnit průběh uvedených vystoupení a měnit je podle svých přání.
- 33 V tomto ohledu je nesporné, že tato vystoupení jsou vykonávána účinkujícími v rámci pracovního poměru uzavřeného s organizátorem těchto vystoupení. Dále vzhledem k tomu, že tento organizátor obdrží platbu požadovanou za sledování interaktivních vystoupení od poskytovatelů internetového přístupu, u kterých si zákazník musí vytvořit účet, tento organizátor podle všeho stanovil také technický, organizační a smluvní rámec, který je nezbytný pro umožnění přístupu k těmto vystoupením, jenž je omezen na tyto platící zákazníky. Z informací předložených Soudnímu dvoru zejména vyplývá, že uvedený organizátor poskytuje účinkujícím za tímto účelem software nezbytný pro přenos prostřednictvím internetu.
- 34 Z toho vyplývá, že videochaty dotčené ve věci v původním řízení nejsou srovnatelné s klasickými kulturními akcemi, jako je koncert, veletrh nebo výstava, neboť L. W. Geelen se prostřednictvím služby, kterou nabízí, nesnaží poskytovat přístup k plnění poskytovanému na určitém místě po stanovenou dobu, ale organizuje a umožňuje jak vytváření, tak vysílání určité kategorie vystoupení, která se mohou uskutečnit kdykoli a kdekoli v kontextu videochatů přístupných přes internet.
- 35 Za účelem určení povahy plnění dotčeného ve věci v původním řízení je tedy třeba posoudit službu, kterou poskytuje L. W. Geelen.
- 36 V projednávaném případě je nesporné, že účelem služby je poskytnout jejím příjemcům zdroj zábavy.
- 37 Z toho vyplývá, jak tvrdí nizozemská a francouzská vláda, jakož i Evropská komise, že takové poskytování služeb musí být považováno za „zábavní činnost“ ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. c) první odrážky šesté směrnice.
- 38 V tomto ohledu je irelevantní, že toto poskytování zábavních služeb neprobíhá za fyzické přítomnosti adresátů těchto služeb a že tito adresáti nevyužívají těchto služeb na jediném místě.
- 39 Soudní dvůr rozhodl, že jednotlivé kategorie služeb uvedené v čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice mají jako společnou charakteristiku zejména to, že jsou obecně poskytovány při konkrétních událostech, a že místo, kde jsou tyto komplexní služby skutečně poskytovány, je v zásadě jednoduché určit, neboť uvedené události se konají na konkrétním místě (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 9. března 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, body 24 a 25, jakož i ze dne 27. října 2011, Inter-Mark Group, C-530/09, EU:C:2011:697, bod 23).

- 40 Pokud se však jedná o obecné pravidlo, nic ve znění čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice nenaznačuje, že by použití tohoto ustanovení bylo nutně omezeno pouze na služby poskytované při těchto událostech.
- 41 Naopak, jak vyplývá z bodu 30 tohoto rozsudku, poskytování služeb spadá do působnosti tohoto ustanovení pouze z toho důvodu, že je jejich hlavním cílem zejména zábava, a tedy kvůli své povaze.
- 42 Vzhledem k tomu, že v čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice není výslovné upřesnění, co se týče snadno identifikovatelné nebo přesné povahy místa, kde je zábavní činnost skutečně prováděna, je třeba mít za to, že skutečnost, že služba není poskytována za fyzické přítomnosti jejích adresátů, ani skutečnost, že příjemci tuto službu nevyužívají na jediném místě, nemohou zabránit uplatnění tohoto ustanovení.
- 43 Za těchto podmínek je třeba zadruhé určit, na jakém místě je taková služba, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, považována za „skutečně poskytovanou“ ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice.
- 44 Podle Komise místo skutečného poskytování takových erotických videochatů natáčených a vysílaných živě prostřednictvím internetu, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, nutně odpovídá místu, kde účinkující fyzicky uskutečňují dané vystoupení. Nizozemská a francouzská vláda se naopak domnívají, že za takové místo musí být s přihlédnutím k vývoji technologie považováno místo, kde má zákazník k tomuto vystoupení přístup. Tento posledně uvedený výklad je v souladu s logikou, na níž se zakládají pravidla DPH týkající se místa poskytování služeb, podle kterých musí ke zdanění v co největší míře docházet v místě, kde jsou služby využívány jejich příjemci.
- 45 Je pravda, že účinkující ve vystoupeních dotčených ve věci v původním řízení, která jsou předmětem erotických videochatů natáčených a vysílaných živě prostřednictvím internetu, jsou fyzicky přítomni na Filipínách.
- 46 Jak bylo nicméně uvedeno v bodech 32 až 34 tohoto rozsudku, poskytování služby dotčené ve věci v původním řízení spočívající v organizaci a nabízení erotických videochatů je komplexní službou, kterou neposkytují účinkující, ale L. W. Geelen, organizátor těchto videochatů.
- 47 Jak přitom uvedl generální advokát v bodě 50 svého stanoviska, vzhledem k tomu, že činnosti nezbytné pro poskytování této komplexní služby jsou soustředěny na místě, odkud poskytovatel jednak organizuje videochaty, jejichž předmětem jsou erotická vystoupení uskutečňovaná účinkujícími, a jednak nabízí zákazníkům možnost sledovat tyto videochaty na internetu z místa, které si sami zvolili, jakož i komunikovat s těmito účinkujícími, musí být taková komplexní služba považována za „skutečně poskytovanou“ ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice v místě, odkud je uvedeným poskytovatelem poskytována, a sice v původním řízení v místě sídla jeho hospodářských činností v Nizozemsku.
- 48 I když toto místo rozhodné pro daňovou příslušnost v projednávané věci odpovídá místu uvedenému v čl. 9 odst. 1 šesté směrnice, je třeba připomenout, jak bylo uvedeno v bodě 25 tohoto rozsudku, že čl. 9 odst. 2 uvedené směrnice nelze považovat za ustanovení upravující výjimku z obecného pravidla.
- 49 Za těchto podmínek platí, že i když poslední z těchto ustanovení, jak vyplývá ze sedmého bodu odůvodnění šesté směrnice, a jak zdůraznili všichni zúčastnění, kteří předložili vyjádření v rámci tohoto řízení, umožňuje v případě potřeby zajistit, aby dotčené služby podléhaly režimu DPH v členském státě, na jehož území jsou služby využívány jejich adresáty [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. května 2005, RAL (Channel Islands) a další, C-452/03, EU:C:2005:289, bod 33], nic nebrání tomu, aby místo skutečného plnění služby dotčené ve věci v původním řízení odpovídalo vzhledem k okolnostem projednávaného případu členskému státu, ve kterém je poskytovatel služeb usazen.

- 50 Tento výklad se tím spíše uplatní za okolností sporu v původním řízení, neboť představuje užitečný spojovací bod, který vede z daňového hlediska k racionálnímu řešení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 4. července 1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, body 17 a 18).
- 51 Takový výklad je totiž v souladu s cílem sledovaným článkem 9 šesté směrnice, který – jak bylo připomenuto v bodě 23 tohoto rozsudku – je kolizním pravidlem, které slouží předcházení rizikům dvojího zdanění a neuložení daně, a usnadňuje provádění uvedeného kolizního pravidla uvedeného v čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice tím, že v místě poskytování služeb umožňuje snadné použití pravidel pro výběr daně (*per analogiam* viz rozsudek ze dne 6. listopadu 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, body 30 a 31).
- 52 Kromě toho, s ohledem na okolnost, na kterou poukázal předkládající soud a jež byla zmíněna v bodě 17 tohoto rozsudku, podle které se všichni zákazníci L. W. Geelena nacházeli v Nizozemsku, se zdá, že v projednávané věci tento výklad navíc umožňuje zajistit, aby dotčené služby podléhaly režimu DPH v členském státě, na jehož území jsou služby využívány jejich příjemci.
- 53 S ohledem na výše uvedené je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 9 odst. 2 písm. c) první odrážka šesté směrnice a čl. 52 písm. a) směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že poskytování takové komplexní služby, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, jež spočívá v nabídce erotických videochatů natáčených a přenášených živě prostřednictvím internetu, představuje „zábavní činnost“ ve smyslu těchto ustanovení, která musí být považována za „skutečně poskytovanou/skutečně vykonanou“ ve smyslu těchto ustanovení v místě, 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.

K druhé otázce

- 54 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 9 odst. 2 písm. e) dvanáctá odrážka šesté směrnice a čl. 56 odst. 1 písm. k) směrnice o DPH ve spojení s článkem 11 nařízení č. 1777/2005 vykládány v tom smyslu, že taková služba, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, jež spočívá v nabídce erotických videochatů natáčených a přenášených živě prostřednictvím internetu, musí být považována za „elektronicky poskytovanou službu“ ve smyslu těchto ustanovení.
- 55 Je třeba uvést, že čl. 9 odst. 2 písm. e) dvanáctá odrážka šesté směrnice určuje místo elektronicky poskytovaných služeb, pokud jde o služby uvedené v příloze L této směrnice a v článku 11 nařízení č. 1777/2005, pokud jsou poskytovány příjemcům usazeným mimo Evropskou unii nebo osobám povinným k dani usazeným v Unii, ale mimo zemi poskytovatele služeb.
- 56 Tento čl. 9 odst. 2 písm. e) dvanáctá odrážka odpovídá čl. 56 odst. 1 písm. k) směrnice o DPH. Tato ustanovení, jež mají totožné znění, musí být v souladu s judikaturou připomenutou v bodě 28 tohoto rozsudku vykládána stejným způsobem.
- 57 Z informací obsažených v předkládacím rozhodnutí, uvedených v bodě 17 tohoto rozsudku nicméně vyplývá, že služba dotčená ve věci v původním řízení byla poskytnuta zákazníkům nacházejícím se v Nizozemsku.
- 58 Za těchto podmínek, aniž je třeba určit, zda službu, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, je třeba považovat za „elektronicky poskytovanou službu“ uvedenou v příloze L šesté směrnice a v článku 11 nařízení č. 1777/2005, je třeba konstatovat, že čl. 9 odst. 2 písm. e) dvanáctá odrážka uvedené směrnice se v takovém případě, o jaký se jedná ve věci v původním řízení, nepoužije.

- 59 Na druhou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že čl. 9 odst. 2 písm. e) dvanáctá odrážka šesté směrnice a čl. 56 odst. 1 písm. k) směrnice o DPH ve spojení s článkem 11 nařízení č. 1777/2005 musí být vykládány v tom smyslu, že taková služba, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, jež spočívá v nabídce erotických videochatů natáčených a přenášených živě prostřednictvím internetu, nespadá do působnosti těchto ustanovení, pokud byla poskytnuta příjemcům, již se všichni nacházeli v členském státě poskytovatele této služby.

K třetí otázce

- 60 S ohledem na odpověď poskytnutou na druhou otázku není namístě odpovídat na třetí otázku.

K nákladům řízení

- 61 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

- 1) Článek 9 odst. 2 písm. c) první odrážka 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, musí být vykládány v tom smyslu, že poskytování takové komplexní služby, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, jež spočívá v nabídce erotických videochatů natáčených a přenášených živě prostřednictvím internetu, představuje „zábavní činnost“ ve smyslu těchto ustanovení, která musí být považována za „skutečně poskytovanou/skutečně vykonanou“ ve smyslu těchto ustanovení v místě, 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.
- 2) Článek 9 odst. 2 písm. e) dvanáctá odrážka šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 2002/38, a čl. 56 odst. 1 písm. k) směrnice 2006/112, ve spojení s článkem 11 nařízení Rady (ES) č. 1777/2005 ze dne 17. října 2005, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 77/388, musí být vykládány v tom smyslu, že taková služba, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, jež spočívá v nabídce erotických videochatů natáčených a přenášených živě prostřednictvím internetu, nespadá do působnosti těchto ustanovení, pokud byla poskytnuta příjemcům, již se všichni nacházeli v členském státě poskytovatele této služby.

Podpisy.