



## Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA  
MACIEJA SZPUNARJA,  
predstavljeni 12. februarja 2019,<sup>1</sup>

**Zadeva C-568/17**

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

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče, Nizozemska))

„Obdavčenje – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Direktiva 77/388/EGS – Člen 9(2)(c) in (e) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 52(a) – Člen 56(1)(k) – Opravljanje storitev – Kraj obdavčenih transakcij – Merilo določitve davčne pristojnosti – Interaktivne erotične predstave s prenosom v živo na spletu – Kraj, kjer so storitve dejansko opravljene“

### Uvod

1. Davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) je davek na potrošnjo, ki ga je tako v idealnih razmerah treba pobrati v kraju, v katerem se blago in storitve, ki so predmet obdavčenja, potrošijo. V primeru čezmejnih transakcij, zlasti v zvezi s storitvami, pa je to povezano s pomembnimi administrativnimi bremenmi, tako za davčne zavezance kot za davčne organe. Zato direktive Unije o DDV določajo poenostavljene načine določitve kraja opravljanja storitev. Določitev tega kraja pa še vedno povzroča nekatere težave, zlasti v primeru sestavljenih storitev in storitev, ki se opravljajo na daljavo, na primer tako kot v obravnavani zadevi s prenosom na spletu. Razvoj predpisov na tem področju ne sledi vedno tehnološkemu razvoju in spreminjajočim se tržnim pogojem. Tako je določitev razlage predpisov, ki upošteva tehnološki razvoj, v rokah sodišč.

<sup>1</sup> Jezik izvirnika: poljščina.

## Pravni okvir

### *Pravo Unije*

2. Člen 9 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero,<sup>2</sup> kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2002/38/ES z dne 7. maja 2002,<sup>3</sup> določa:

„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 I;

(f) za kraj, kjer so opravljene storitve iz zadnje alineje pododstavka (e) za osebe, ki niso davčni zavezanci in katerih sedež ali stalno oziroma običajno prebivališče je v državi članici, se šteje kraj, kjer je sedež osebe, ki ni davčni zavezanec, ali njeno stalno oziroma običajno prebivališče, če storitve opravlja davčni zavezanec, katerega sedež dejavnosti ali stalna poslovna enota, iz katere opravlja storitev, je zunaj Skupnosti, ali katerega stalno oziroma običajno prebivališče je zunaj Skupnosti, kadar takšnega kraja dejavnost ali takšne poslovne enote ni.

[...]“.

2 UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23.

3 Direktiva Sveta 2002/38/ES z dne 7. maja 2002 o spremembah in začasnih spremembah Direktive 77/388/EGS glede ureditve davka na dodano vrednost, ki se uporablja za storitve radijskega in televizijskega oddajanja ter za določene elektronsko opravljene storitve (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 358).

3. Člen 43 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost,<sup>4</sup> v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, 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.“

4. Člen 52(a) Direktive 2006/112 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;

[...]“.

5. Člen 56(1)(k) te direktive določa:

„1. 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;

[...]“.

6. Nazadnje člen 57(1) Direktive 2006/112 določa:

„Kadar so storitve iz člena 56(1)(k) opravljene za osebe, ki niso davčni zavezanci in katerih sedež ali stalno oziroma običajno prebivališče je v državi članici, se za kraj opravljanja teh storitev šteje kraj, kjer je sedež osebe, ki ni davčni zavezanec, ali njeno stalno oziroma običajno prebivališče, če storitve opravlja davčni zavezanec, katerega sedež dejavnosti ali stalna poslovna enota, iz katere opravlja storitev, je zunaj Skupnosti, ali katerega stalno oziroma običajno prebivališče je zunaj Skupnosti, kadar takšnega kraja dejavnosti ali takšne poslovne enote ni.“

### ***Nizozemsko pravo***

7. Zgoraj navedene določbe prava Unije so bile v nizozemsko pravo prenesene 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).

### **Dejansko stanje, postopek in vprašanja za predhodno odločanje**

8. Nasprotna stranka v postopku v glavni stvari, L. W. Geelen, je davčni zavezanec, ki je za namene DDV registriran na Nizozemskem. Opravlja storitve organizacije in zagotavljanja interaktivnih erotičnih predstav s prenosom v živo na spletu. Modeli, ki nastopajo v teh predstavah, so med njihovim trajanjem na Filipinih. L. W. Geelen jim zagotovi naprave in programsko opremo, potrebno

<sup>4</sup> UL 2006, L 347, str. 1.

za prenos predstav na spletu. Stranke vzpostavijo stik z modeli prek spleta po tem, ko za ta namen pri enem od ponudnikov internetnih storitev odprejo račun. Ti ponudniki od strank pobirajo plačilo, katerega del prenašajo L. W. Geelnu. Predstave se prenašajo v živo in so interaktivne, kar pomeni, da se lahko stranke z modeli sporazumevajo in jim izrazijo svoje želje. Storitve, ki jih opravlja L. W. Geelen, so načeloma namenjene nizozemskemu trgu.<sup>5</sup>

9. Nasprotna stranka v postopku v glavni stvari ni predložila obračunov DDV v zvezi z zgoraj navedenimi storitvami. Davčni organ pa je menil, da so te storitve na ozemlju Nizozemske predmet DDV in je v zvezi z obdobjem od 1. junija 2006 do 31. decembra 2009 izdal odmerno odločbo.

10. Ta odločba je bila odpravljena s sodbo prvostopenjskega sodišča, ki je štelo, da navedene storitve spadajo pod določbe nizozemskega prava, s katerimi sta bila prenesena člen 9(2)(c), prva alineja, Direktive 77/388 in člen 52(a) Direktive 2006/112, ter da se dejansko opravljajo na Filipinih. Davčni organ je zoper to sodbo pri predložitvenem sodišču vložil kasacijsko pritožbo.

11. V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče, Nizozemska) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

- „1(a) Ali je treba člen 9(2)(c), prva alineja, [Direktive 77/388] oziroma člen 52(a) Direktive [2006/112] (v različici, veljavni do 1. januarja 2010) razlagati tako, da vključujeta tudi odplačno dajanje na voljo interaktivnih erotičnih predstav prek spletne kamere v živo?
- 1(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) [Direktive 77/388] oziroma na začetku člena 52 Direktive [2006/112] treba razlagati tako, da je odločilen kraj, kjer modeli nastopajo pred spletno kamero, ali tako, da je odločilen kraj, kjer si obiskovalci ogledajo predstavo, ali pa pride v poštev še kak drug kraj?
2. Ali je treba člen 9(2)(e), dvanajsta alineja, [Direktive 77/388] oziroma člen 56(1)(k) Direktive [2006/112] (v različici, veljavni do 1. januarja 2010) v povezavi s členom 11 Uredbe [1777/2005<sup>6</sup>] 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?“

12. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je sodno tajništvo Sodišča prejelo 27. septembra 2017. Pisna stališča so predložile nizozemska in francoska vlada ter Evropska komisija. Na obravnavi 19. septembra 2018 sta bili zastopani nizozemska vlada in Komisija.

<sup>5</sup> Iz informacij v predlogu za sprejetje predhodne odločbe ne izhaja, ali je možnost koriščenja teh storitev na kakršen koli način tehnično omejena na ozemlje Nizozemske. Kot se zdi, lahko ta omejitev izhaja iz tega, da je treba uporabiti posredovanje ponudnikov storitev dostopa do interneta, s katerimi je L. W. Geelen sklenil ustrezno pogodbo.

<sup>6</sup> Uredba Sveta (ES) št. 1777/2005 z dne 17. oktobra 2005 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 77/388/EGS o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2005, L 288, str. 1).

## Analiza

### Prvo vprašanje za predhodno odločanje, točka (a)

13. Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem, točka (a), izvedeti, ali za takšne storitve, kot so te, ki jih opravlja L.W. Geelen v zadevi v glavni stvari, veljajo določbe člena 9(2)(c) Direktive 77/388 in člena 52(a) Direktive 2006/112. Konkretnije gre za vprašanje, ali so te storitve storitve v okviru dejavnosti s področja zabavnih prireditev v smislu zgoraj navedenih določb.

14. Ni dvoma, da imajo zadevne storitve razvedrilno naravo<sup>7</sup>. To vprašanje po mojem mnenju ne zahteva obširne razprave. Vendar pa iz tega ne izhaja odgovor na prvo vprašanje, točka (a).

15. Predložitveno sodišče po mojem mnenju tako pravilno postavlja vprašanje, ali se navedene določbe uporabljajo za storitve, ki imajo razvedrilno naravo in se ne opravljajo na enem kraju in ob enotnem času ter ob fizični navzočnosti prejemnikov storitev, ampak na primer kot v obravnavani zadevi na daljavo ter v trenutku, ki ga individualno izbere vsak prejemnik storitve.

16. Določba člena 9(2)(c), prva alineja, je del Direktive 77/388 od njenega sprejetja. Po mojem mnenju ni sporno, da zakonodajalec pri oblikovanju te določbe ni imel v mislih storitev, ki se opravljajo na daljavo, kot so te iz postopka v glavni stvari, saj take storitve takrat niso obstajale. Edini način opravljanja storitev s področja kulture, izobraževanja, zabavnih prireditev in podobno je bil, da so se prejemniki storitev zbrali v kraju dejanskega opravljanja storitev ali pa da so se opravljale v kraju, kjer so bili prejemniki teh storitev.<sup>8</sup> Določitev kraja, kjer je bila storitev dejansko opravljena, tako ni povzročala težav. To je bil hkrati kraj potrošnje te storitve.

17. Tehnološki razvoj, do katerega je prišlo od takrat, pa je omogočil pojav storitev, v okviru katerih njihovi prejemniki sodelujejo, včasih celo aktivno, pri kulturnem, zabavnem ali podobnem dogodku na daljavo in ne nujno v realnem času. Tako ni podana „enotnost dogajanja, časa in kraja“, če si sposodim izraz iz klasičnega gledališča. Postavlja se torej vprašanje, ali bi bila morebitna uporaba člena 9(2)(c), prva alineja, Direktive 77/388 in člena 52(a) Direktive 2006/112 za take storitve v skladu z voljo zakonodajalca Unije, kot jo je treba razbrati v okviru nove tehnološke realnosti, in s cilji teh predpisov.

18. Dobro izhodišče za analizo ciljev, ki naj bi jih uresničevale določbe o kraju opravljanja storitev, je obrazložitev predloga Direktive 2008/8/ES.<sup>9</sup> S to direktivo je bila uvedena bistvena reforma prava Unije glede določitve kraja opravljanja storitev za namene obdavčitve z DDV.

19. V uvodnem delu te obrazložitve Komisija ugotavlja, da je najbolj zaželen primer, da so storitve obdavčene v kraju njihove dejanske potrošnje. Takšna struktura pa naleti na velike praktične težave v primeru čezmejnega opravljanja storitev. Te težave je mogoče sorazmerno lahko odpraviti v primeru storitev, ki se opravijo za davčne zavezance. Temu je konkretno namenjen tako imenovani mehanizem obrnjene davčne obveznosti.<sup>10</sup> Tega mehanizma pa ni mogoče uporabiti pri osebah, ki niso davčni

<sup>7</sup> Glej v tem smislu sodbo z dne 12. maja 2005, RAL (Channel Islands) in drugi, (C-452/03, EU:C:2005:289, točka 32).

<sup>8</sup> Gotovo je, da so v tistih časih obstajale storitve radijskega in televizijskega oddajanja. Te pa so bile obdavčene v kraju sedeža izvajalca storitev, ki je bil praviloma tudi kraj oddajanja programa. Šele po spremembi Direktive 77/388 v letu 2002 (glej opombo 3 v teh sklepnih predlogih) se je za kraj opravljanja teh storitev v čezmejnih primerih štel kraj sedeža ali prebivališča prejemnikov storitev (glej člen 9(2)(e), enajsta alineja, in (4) Direktive 77/388). Storitve radijskega in televizijskega oddajanja pa so omejene na oddajanje programa, pri čemer je njegovo sprejemanje prepuščeno prejemnikom storitev, drugače kot pri storitvah, kot so te iz postopka v glavni stvari, pri katerih izvajalec storitev zagotavlja tudi možnost prejema vsebine in celo aktivno sodelovanje prejemnikov storitev.

<sup>9</sup> Direktiva Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede kraja opravljanja storitev (UL 2008, L 44, str. 11). Obrazložitevni memorandum (*exposé des motifs*): COM(2003) 822 final.

<sup>10</sup> V okviru tega mehanizma prejemnik storitev, in ne izvajalec, plača DDV po stopnji, ki velja v kraju njegovega sedeža, potem pa bodisi pridobi pravico do njegovega odbitka, če kupljene storitve uporabi za namene svoje obdavčene dejavnosti, bodisi ga odvede državni blagajni. Pri tem se predpostavlja, da ker so storitve, ki jih kupijo davčni zavezanci, praviloma uporabljene za namene njihove ekonomske dejavnosti, je sedež prejemnika storitev tudi kraj koriščenja storitev.

zavezanci. Alternativna možnost bi bila zavezati izvajalce storitev k registraciji in obračunu DDV v vsaki državi članici, v kateri opravljajo storitve, vendar bi to za njih pomenilo prekomerno administrativno breme. Poleg tega pri veliko storitvah kraj dejanske potrošnje sploh ni kraj, kjer se fizično opravijo, ampak kraj sedeža ali prebivališča prejemnika storitev, kar še dodatno oteži zadevo, saj zahteva, da izvajalec storitve v vsakem primeru ugotovi, kje prebiva prejemnik storitve, in tam obračuna DDV.<sup>11</sup> Zaradi navedenih praktičnih težav je bilo v Direktivi 77/388 sprejeto splošno pravilo, da je kraj opravljanja storitev kraj sedeža izvajalca storitev. V navedenem predlogu je Komisija predlagala ohranitev tega splošnega pravila v zvezi s storitvami, ki se opravljajo osebam, ki niso davčni zavezanci.

20. Vendar obstajajo izjeme od tega pravila. Ena od njih je izjema za dejavnosti s področja kulture, izobraževanja, zabavnih prireditev in podobno, ki je upoštevana v obravnavani zadevi. Uvedba te izjeme je omogočila doseči dva cilja.

21. Prvič, v primeru, v katerem navedena dejavnost zahteva istočasno navzočnost na enem mestu tako prejemnikov storitev kot tudi izvajalcev storitev (vsekakor pa oseb, ki v njihovem imenu izvajajo storitve), bi bilo najbolj zaželeno rešitev v obliki obdavčitve storitve v kraju njene dejanske potrošnje mogoče doseči brez čezmernih administrativnih bremen. Takšne storitve so namreč enkratne narave, ker je njihov ekonomski smisel običajno omejen na čas trajanja opravljanja storitve. Potrošnja takih storitev je tako takojšnja in do nje pride v kraju, kjer se opravijo. Kraj sedeža ali prebivališča prejemnikov storitev torej nima pomena; izvajalec storitev obračuna DDV le v kraju, kjer so storitve dejansko opravljene.

22. Drugič, tovrstne storitve so velikokrat sestavljene narave, zahtevajo namreč vrsto posrednih in dodatnih storitev, od katerih se lahko nekatere opravljajo neposredno končnim prejemnikom storitev, druge pa na primer organizatorjem dogodkov, ki so del končnih storitev. Njihova cena je lahko, ni pa nujno, del skupne cene končne storitve. Poleg tega jih lahko opravljajo različni izvajalci.<sup>12</sup> Uporaba splošnega pravila obdavčenja v kraju sedeža izvajalca storitev bi tako lahko vodila do nujnosti obračuna DDV od posameznih storitev, ki sestavljajo končno storitev, v različnih državah članicah. Obdavčenje teh storitev v kraju, kjer so dejansko opravljene, pa poenostavi zadeve, če se ta kraj ujema s krajem opravljanja končne ali glavne storitve.

23. Vendarle pa uporaba navedene izjeme za storitve, ki se opravljajo na daljavo, kot so te iz postopka v glavni stvari, ne omogoča doseganja navedenih ciljev.

24. V primeru, v katerem opravljanje storitev ne zahteva istočasne navzočnosti izvajalcev in prejemnikov storitev na istem mestu, se pojavi težava, ki je predmet prvega vprašanja, točka (b), in ki se nanaša na določitev kraja, v katerem se storitev dejansko opravlja. Ne glede na sprejeto rešitev za to težavo pa cilji navedene izjeme ne bodo doseženi.

25. Če se namreč kot primer vzame storitve iz postopka v glavni stvari in se šteje, da je kraj opravljanja storitev kraj, v katerem modeli nastopajo pred kamero, se ne doseže zaželenega rezultata v obliki obdavčenja v kraju potrošnje. Za kraj potrošnje storitev je namreč očitno treba šteti kraj, v katerem so stranke, ko uporabljajo storitve. Poleg tega je mogoče, kot v obravnavanem primeru, da se tako določen kraj opravljanja storitev ne ujema niti s krajem sedeža izvajalca storitev in da se celo nahaja zunaj krajevnega področja uporabe skupnega sistema DDV. Tako ne samo, da storitev ni obdavčena v kraju njene potrošnje, čemur naj bi bila namenjena navedena izjema, ampak se tudi splošno pravilo obdavčenja v kraju sedeža izvajalca storitev ne uporabi.

<sup>11</sup> To se nanaša na primer na nepretrgane storitve in tudi na storitve, ki se opravljajo na daljavo.

<sup>12</sup> Glej na primer sodbo z dne 26. septembra 1996, Dudda, (C-327/94, EU:C:1996:355): ta zadeva se je nanašala na storitve, ki jih je opravljal tonski mojster za organizatorje koncertov.



26. Če pa bi se za kraj dejanskega opravljanja tovrstnih storitev štel kraj, v katerem se nahajajo gledalci, ko uporabljajo storitve, bi bilo omogočeno obdavčenje teh storitev v kraju njihove potrošnje. Vendar to potencialno vodi do ravno teh praktičnih težav, ki se jim je zakonodajalec Unije hotel izogniti, ko je uvedel splošno pravilo obdavčenja v kraju sedeža izvajalca storitev, in ki izhajajo iz tega, da je treba v vsakem posameznem primeru ugotoviti kraj, v katerem prejemnik storitve to uporablja, in tam obračunati DDV.

27. Nizozemska vlada se sicer v svojem stališču sklicuje na rešitve, ki izhajajo iz Direktive (EU) 2017/2455<sup>13</sup> in ki naj bi odpravile te praktične težave. Kakor pa ta vlada navaja, se te rešitve za tovrstne storitve, kot so te iz postopka v glavni stvari, uporabljajo od leta 2021 naprej, obravnavana zadeva pa se nanaša na pravno stanje, ki je zavezovalo v letih od 2006 do 2009.

28. Kot izhaja iz zgoraj navedenega, uporaba posebnega merila določitve kraja opravljanja storitev iz člena 9(2)(c), prva alineja, Direktive 77/388 in člena 52(a) Direktive 2006/112 za storitve, ki se opravljajo na daljavo, tako kot te iz postopka v glavni stvari, ne bi uresničevala ciljev, ki jih je zakonodajalec Unije nameraval doseči s sprejetjem teh določb. Po mojem mnenju je namesto tega torej treba uporabiti splošno pravilo obdavčenja v kraju sedeža izvajalca storitev.

29. Res je, da v nekaterih primerih uporaba tega pravila za storitve, ki se opravljajo na daljavo, zlasti prek spleta, lahko vodi do nepopolne razdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami, saj potencialno omogoča, da se kraj obdavčenja zlahka loči od kraja potrošnje storitev (vendar, kot se zdi, to ne zadeva obravnavane zadeve). Kot pa izhaja iz navedene obrazložitve predloga Direktive 2008/8, je bil zakonodajalec Unije seznanjen s to težavo že pri delu v zvezi s to direktivo, vendar se je odločil odložiti njeno reševanje v okviru storitev, ki se opravljajo osebno, ki niso davčni zavezanci na ozemlju Unije, do uvedbe rešitev, navedenih v točki 27 zgoraj.

30. Za stališče, da je bil cilj ureditve iz člena 9(2)(c), prva alineja, Direktive 77/388 in člena 52(a) Direktive 2006/112 določitev kraja opravljanja storitev, ki zahtevajo istočasno navzočnost izvajalcev in prejemnikov storitev, je mogoče najti oporo tudi v zdaj veljavni različici upoštevanih določb.

31. V zdaj veljavni različici Direktive 2006/112<sup>14</sup> je ta ureditev v členu 53 in členu 54(1). V skladu s členom 53 te direktive, ki se nanaša na storitve, ki se opravljajo davčnim zavezancem, je „[k]raj opravljanja storitev v zvezi z vstopninami za kulturne, umetnostne, športne, znanstvene, izobraževalne, zabavne ali podobne *prireditve*, kot so *sejmi in razstave*, ter z vstopninami povezanih pomožnih storitev, ki so opravljene davčnemu zavezancu, [...] kraj, kjer te *prireditve* dejansko potekajo“.<sup>15</sup> V tej določbi tako ne gre za katere koli kulturne, zabavne ali podobne storitve, ampak za storitve v obliki prireditve, kot so sejmi ali razstave, to so torej take, ki zahtevajo navzočnost prejemnikov storitev v kraju opravljanja storitve.

32. Res je, da člen 54(1) Direktive 2006/112, ki se nanaša na opravljanje teh istih storitev osebno, ki niso davčni zavezanci, ne uporablja izraza „*prireditve*“.<sup>16</sup> Ta določba pa pojasnjuje, tako kot člen 53 navedene direktive, da gre za dejavnost, „kot so sejmi in razstave“, kar je tudi dejavnost, ki zahteva navzočnost prejemnikov storitev v kraju opravljanja storitev.

13 Direktiva Sveta z dne 5. decembra 2017 o spremembi Direktive 2006/112/ES in Direktive 2009/132/ES v zvezi z nekaterimi obveznostmi glede davka na dodano vrednost, ki veljajo za opravljanje storitev in prodajo blaga na daljavo (UL 2017, L 348, str. 7).

14 To je v različici, ki v skladu s členom 3 Direktive 2008/8 velja od 1. januarja 2011.

15 Moj poudarek.

16 V skladu s to določbo je „[k]raj opravljanja storitev in pomožnih storitev, ki so v povezavi s kulturnimi, umetnostnimi, športnimi, znanstvenimi, izobraževalnimi, zabavnimi ali podobnimi dejavnostmi, kot so sejmi in razstave, vključno z opravljanjem storitev organizatorjev teh dejavnosti, in ki so opravljene za osebo, ki ni davčni zavezanec, [...] kraj, kjer se te dejavnosti dejansko izvajajo.“

33. Razlika v formulaciji teh določb po mojem mnenju izvira iz tega, da zdaj veljavni člen 53 Direktive 2006/112 določa kraj opravljanja zelo ozko določene kategorije storitev, to je storitev omogočanja dostopa do različnih vrst prireditve in storitev, ki so s tem ozko povezane. Do plačila za vstop na take prireditve pride vedno z nakupom vstopnic. Prodaja teh vstopnic je običajno obširna in pogosto jo opravljajo posredniki, kar precej ovira, če ne celo onemogoča, razlikovanje med kupci, ki so davčni zavezanci, in kupci, ki to niso. Tako je zakonodajalec zaradi izoginitve težavam pri obdavčenju storitev zagotavljanja vstopa na te prireditve, ki se opravljajo davčnim zavezancem in osebam, ki niso davčni zavezanci, za te storitve določil isti kraj opravljanja. Po drugi strani pa se kraj opravljanja vseh dodatnih storitev, povezanih s kulturno, zabavno ali podobno dejavnostjo, razlikuje glede na status prejemnika storitev: v primeru storitev, ki se opravljajo osebam, ki niso davčni zavezanci, je ta kraj na podlagi zdaj veljavnega člena 54(1) Direktive 2006/112 še vedno kraj, kjer je storitev dejansko opravljena, v primeru storitev, ki se opravljajo davčnim zavezancem, pa je ta kraj sedež prejemnika storitev ali kraj, kjer ta prejemnik izvaja dejavnost, v skladu z novim splošnim pravilom iz zdaj veljavnega člena 44 Direktive 2006/112. Tako bi bil na primer kraj opravljanja storitev tonskega mojstra, kot so te iz zadeve Dudda<sup>17</sup>, v skladu z zdaj zavezujočimi določbami kraj sedeža organizatorja koncerta, in ne kraj, v katerem je potekal ta koncert.

34. To po mojem mnenju ne spreminja tega, da gre v obeh zgoraj navedenih določbah za isto vrsto storitev, to je storitev, „kot so sejmi in razstave“, ki zahtevajo fizično navzočnost prejemnikov storitev v kraju opravljanja storitev. Z vidika kategorij zajetih dejavnosti obseg zdaj veljavnega člena 54(1) Direktive 2006/112 ni širši od obsega člena 53. Člen 53 iz področja uporabe do zdaj veljavnih pravil izključuje le storitve, ki se opravljajo davčnim zavezancem in ki se ne nanašajo neposredno na zagotavljanje vstopa na kulturne, zabavne prireditve in podobno. Razen te izključitve gre še vedno za te iste storitve, na katere se nanaša tudi člen 9(2)(c), prva alineja, Direktive 77/388 in člen 52(a) Direktive 2006/112 v različici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari. Storitve, ki se opravljajo na daljavo, s temi določbami niso zajete.

35. Tako Sodišču predlagam, naj na prvo vprašanje, točka (a), odgovori, da je treba člen 9(2)(c) Direktive 77/388 in člen 52(a) Direktive 2006/112 razlagati tako, da storitve, ki so sestavljene iz organizacije in zagotavljanja interaktivnih erotičnih predstav s prenosom v živo na spletu niso storitve v okviru dejavnosti s področja zabavnih prireditve v smislu teh določb.

#### ***Prvo vprašanje za predhodno odločanje, točka (b)***

36. Zaradi odgovora, kot ga predlagam na prvo vprašanje, točka (a), je točka (b) tega vprašanja brezpredmetna. Če pa Sodišče ne bi sprejelo mojega predloga odgovora na prvo vprašanje, točka (a), bom v nadaljevanju analiziral točko (b) tega vprašanja.

37. Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem, točka (b), želi izvedeti, ali je treba v primeru storitev, ki se opravljajo na daljavo, kot so interaktivne erotične predstave s prenosom v živo na spletu, na katere se nanaša postopek v glavni stvari, za „kraj, kjer so te storitve dejansko opravljene“, v smislu člena 9(2)(c) Direktive 77/388 ali „kraj, kjer so storitve dejansko opravljene“, v smislu člena 52(a) Direktive 2006/112 šteti kraj, v katerem se fizično nahajajo modeli med predstavo, ali tudi kraj, v katerem prejemniki storitev te koristijo.

38. Uvodoma želim poudariti, da po mojem mnenju nobeno od redakcijskih razhajanj, ki lahko obstajajo v posameznih jezikovnih različicah obeh navedenih direktiv med formulacijo člena 9(2)(c) Direktive 77/388 in člena 52(a) Direktive 2006/112 – razhajanja, na katera glede nizozemske različice opozarja tudi predložitveno sodišče – ne spreminja pomena teh določb. Določbi je tako treba razlagati enako.

<sup>17</sup> Sodba z dne 26. septembra 1996, Dudda (C-327/94, EU:C:1996:355).



39. Nizozemska in francoska vlada predlagata, naj se na to vprašanje odgovori, da je kraj, kjer so storitve dejansko opravljene, kraj, v katerem jih prejemniki storitev koristijo, kar je v tem primeru načeloma ozemlje Nizozemske.

40. Po mnenju Komisije je navedeni pristop rezultat, do katerega bi bilo treba priti, to je obdavčenje navedenih storitev na Nizozemskem, vendar ne izhaja iz besedila analiziranih določb. Komisija se sicer strinja, da bi bilo racionalno obdavčiti te storitve na Nizozemskem, vendar priznava, da – *dura lex sed lex* – različica upoštevni določb napotuje na kraj, v katerem nastopajo modeli, kar so v tem primeru Filipini.

41. Ta dilema dobro kaže težave, ki so povezane s poskusom uporabe navedenih določb v primerih, za katere niso bile ustvarjene, to je storitev, ki se opravljajo na daljavo. Drugače kot v primeru storitev, ki zahtevajo istočasno navzočnost izvajalcev in prejemnikov storitev na enem mestu, v primeru storitev, ki se opravljajo na daljavo, po definiciji namreč ni enega kraja, ki bi se lahko nedvomno in brez težav štel za kraj opravljanja storitev. Bistvo teh storitev je namreč, da se opravljajo na vsaj dveh mestih oziroma natančneje iz enega kraja v drugega.

42. Menim, da je za rešitev te dileme treba odgovoriti na dve vprašanji: kdo je v obravnavanem primeru izvajalec storitev in kaj storitev dejansko obsega.

43. Kar zadeva to prvo vprašanje, iz informacij v predlogu za sprejetje predhodne odločbe izhaja, da je modele zaposlil L. W. Geelen. Predložitveno sodišče sicer ni pojasnilo konkretne narave te zaposlitve, vendar je po mojem mnenju mogoče z gotovostjo šteti, da modeli ne opravljajo storitev neposredno strankam L. W. Geelna. Tako je L. W. Geelen tisti, ki izvaja storitve, in tisti, ki svoje storitve<sup>18</sup> zaračunava, to obdavčenje storitev, ki jih opravlja, pa je predmet postopka v glavni stvari.

44. Ta storitev je bila v navedenem predlogu opisana kot zagotavljanje interaktivnih erotičnih predstav s prenosom v živo na spletu. Razvidno je, da sta dva elementa bistvenega pomena za tako opredeljeno storitev: erotične predstave kot take (to je nastopi modelov) in njihov prenos na spletu skupaj z zagotavljanjem interaktivne povezave.

45. Oba ta elementa tvorita eno nedeljivo storitev. L. W. Geelen ne zagotavlja zgolj nastopov modelov, saj taka storitev ne bi imela nobene vrednosti za njegove stranke glede na to, da so ti na Nizozemskem, modeli pa na Filipinih. Ravno tako ni zgolj posrednik prenosa predstav, saj tudi organizira nastope modelov, jim zagotovi potrebne naprave in, kot si je mogoče zamisliti, izplača plačilo.

46. Oba elementa sta pri tem enako pomembna, saj brez katerega koli od njiju storitev ne bi imela ekonomskega smisla, vsekakor pa bi bila to druga storitev.

47. Če se vrnem k določbama, ki sta predmet analize v obravnavani zadevi, je treba opozoriti, da se nanašata na storitve v okviru *dejavnosti* s področja kulture, zabavnih prireditev in podobno. Kot kraj opravljanja teh storitev pa ti določbi ne napotujeta na kraj opravljanja te dejavnosti, ampak na kraj opravljanja *storitev*. Kraj opravljanja dejavnosti, ki je predmet storitve, v tem primeru dejavnosti s področja zabavnih prireditev v obliki nastopa modelov, torej ne zadostuje za določitev kraja opravljanja storitev, če se drugi, ravno tako pomembni, elementi storitve opravljajo v drugem kraju.

48. Ne strinjam se s Komisijo, ki meni, da je treba za kraj opravljanja storitev, ki so predmet postopka v glavni stvari, šteti kraj, kjer nastopajo modeli. To mnenje namreč sploh ne upošteva okoliščine, da je ekonomski smisel te storitve za prejemnike storitev v možnosti njenega koriščenja v kraju, ki ga sami izberejo, zlasti v kraju, kjer prebivajo, in da je s tega vidika zagotavljanje prenosa predstav ravno tako pomemben element storitve kot nastopi modelov.

<sup>18</sup> Kot je razvidno, prek ponudnikov storitev dostopa do interneta.

49. Težko pa je tudi šteti, kot to želita nizozemska in francoska vlada, da je ravno kraj, kjer prejemniki storitev te koristijo, kraj, v katerem se storitev dejansko opravlja, saj se nobeno dejanje, ki sestavlja to storitev, tam dejansko ne opravlja.

50. Če se postavi torej vprašanje, kje je kraj dejanskega opravljanja storitve, ki je sestavljena na eni strani iz organizacije nastopov modelov v erotičnih predstavah, na drugi pa iz omogočanja spremljanja teh predstav na spletu v kraju po lastni izbiri in zagotavljanja interaktivne povezave z modeli, je treba nanj odgovoriti, da je ta kraj kraj, kjer izvajalec storitev, to je v obravnavanem primeru L. W. Geelen, opravlja dejavnost. Tam so namreč osredotočena vsa dejanja, ki se opravljajo na daljavo in ki so nujna za opravljanje takih storitev.

51. Zato menim, da je treba v primeru storitev, ki se opravljajo na daljavo, to je takih, ki ne zahtevajo navzočnosti prejemnika storitve v kraju, kjer se dejansko opravljajo dejanja, ki sestavljajo storitev, za kraj, v katerem so take storitve dejansko opravljene, v smislu člena 9(2)(c) Direktive 77/388 in člena 52(a) Direktive 2006/112 šteti kraj, kjer izvajalec storitve opravlja dejavnost. V zvezi s tem opozarjam, da gre za kraj, kjer dejavnost opravlja izvajalec storitve, in ne osebe, ki jih je ta morebiti zaposlil za opravljanje določenih dejanj, ki sestavljajo storitev.

52. Ni težko opaziti, da tak sklep povzroča dvom o smislu uporabe izjeme iz člena 9(2)(c) Direktive 77/388 in člena 52(a) Direktive 2006/112 za tovrstne storitve, saj v praksi pripelje do istega rezultata kot uporaba splošnega pravila obdavčenja v kraju sedeža izvajalca storitev. To pa izhaja iz tega, da ti določbi nista prilagojeni za storitve, ki se opravljajo na daljavo, kar sem se trudil pokazati v okviru analize prvega vprašanja, točka (a).

53. Zgornja razlaga ravno tako ne vodi do avtomatičnega obdavčenja v kraju potrošnje storitve, saj je v primeru storitev, ki se opravljajo na daljavo, to lahko drug kraj kot kraj, kjer izvajalec storitev opravlja dejavnost. Kot pa sem pokazal v delu teh sklepnih predlogov, ki se nanaša na prvo vprašanje, točka (a), je glede storitev, ki se opravljajo za osebe, ki niso davčni zavezanci, zakonodajalec Unije štel preprečevanje težav in administrativnih bremen za davčne zavezance za pomembnejše od obdavčenja teh storitev v kraju njihove potrošnje.<sup>19</sup> Rešitev, ki jo predlagam, preprečuje težave in bremena drugače kot rešitev, ki sta jo zagovarjali nizozemska in francoska vlada.<sup>20</sup>

54. Glede na navedeno in če Sodišče ne bi sprejelo mojega predloga za odgovor na prvo vprašanje, točka (a), predlagam, naj se na prvo vprašanje, točka (b), odgovori, da je treba člen 9(2)(c) Direktive 77/388 in člen 52(a) Direktive 2006/112 razlagati tako, da se v primeru storitev, ki se opravljajo na daljavo, to je takih, ki ne zahtevajo navzočnosti prejemnikov storitev v kraju, kjer se dejansko opravljajo dejanja, ki sestavljajo storitev, za kraj, kjer se ta storitev dejansko opravlja, v smislu navedenih določb šteje kraj, kjer izvajalec storitev opravlja svojo dejavnost.

### ***Drugo in tretje vprašanje za predhodno odločanje***

55. Predložitveno sodišče z drugim in tretjim vprašanjem želi izvedeti, ali je mogoče tovrstne storitve, kot so te iz postopka v glavni stvari, šteti za elektronsko opravljane storitve v smislu člena 9(2)(e), zadnja alineja, Direktive 77/388 in člena 56(1)(k) Direktive 2006/112, in če jih je mogoče, kako je treba določiti kraj opravljanja teh storitev, če se lahko hkrati uporabita dve opredelitvi, navedena in ta, da te iste storitve spadajo pod člen 9(2)(c) Direktive 77/388 in člen 52(a) Direktive 2006/112.

<sup>19</sup> Glej točko 19 teh sklepnih predlogov.

<sup>20</sup> Kot je razvidno, je bilo v zadevi iz postopka v glavni stvari za koriščenje storitev, ki jih opravlja L. W. Geelen, treba odpreti račun pri ponudniku internetnih storitev, s katerim je L. W. Geelen sklenil ustrezno pogodbo, tako da je nadzoroval ozemeljski obseg svojih storitev. Na splošno pa je mogoče storitve, ki se opravljajo na daljavo, zlasti prek spleta, z geografskega vidika koristiti neomejeno. To, da bi se za kraj opravljanja takih storitev in torej tudi za kraj obdavčenja štel kraj, kjer prejemniki storitev te koristijo, bi lahko povzročilo velike težave izvajalcem storitev, povezane z velikim številom krajev obdavčenja.

56. Treba pa je opozoriti, da člen 9(2)(e) Direktive 77/388 ureja način določitve kraja opravljanja tam navedenih storitev „za naročnike s sedežem izven Skupnosti ali za davčne zavezance s sedežem v Skupnosti, vendar ne v isti državi, kjer ima izvajalec sedež“. Člen 9(2)(f) te direktive ureja še način določitve kraja opravljanja storitev iz zadnje alinee točke (e) te določbe (to je elektronsko opravljanih storitev) „za osebe, ki niso davčni zavezanci in katerih sedež ali stalno oziroma običajno prebivališče je v državi članici, [...] če storitve opravlja davčni zavezanec, katerega sedež dejavnosti ali stalna poslovna enota, iz katere opravlja storitev, je zunaj Skupnosti, ali katerega stalno oziroma običajno prebivališče je zunaj Skupnosti, kadar takšnega kraja dejavnost[i] ali takšne poslovne enote ni.“

57. Enak obseg uporabe imajo določbe iz člena 56(1) in 57(1) Direktive 2006/112.

58. Te določbe se torej uporabljajo za: „izvoz storitev“, to je opravljanje storitev prejemnikom storitev, ki imajo sedež ali prebivališče zunaj ozemlja Unije, za čezmejno opravljanje storitev na ozemlju Unije za davčne zavezance in „uvoz storitev“, ki jih opravljajo davčni zavezanci s krajem dejavnosti, sedežem ali prebivališčem zunaj ozemlja Unije za osebe, ki niso davčni zavezanci.

59. Postopek v glavni stvari pa se nanaša na storitve, ki jih opravlja davčni zavezanec s prebivališčem na Nizozemskem za osebe, ki niso davčni zavezanci in ki imajo prav tako prebivališče na Nizozemskem. Iz nobene informacije v predlogu za sprejetje predhodne odločbe ne izhaja, da bi L. W. Geelen imel stalno poslovno enoto zunaj ozemlja Unije, da bi izvažal storitve za davčne zavezance ali svoje storitve (ki jih obsega postopek v glavni stvari) zanje opravljal čezmejno. Zlasti okoliščina, da modeli nastopajo zunaj meja Unije (na Filipinih), ne pomeni, da gre v obravnavanem primeru za uvoz storitev, saj je izvajalec storitev L. W. Geelen.<sup>21</sup>

60. Storitve, ki jih opravlja L. W. Geelen, torej ne spadajo pod ureditev iz člena 9(2)(e) in (f) Direktive 77/388 niti ureditev iz člena 56(1) in člena 57(1) Direktive 2006/112. Morebitna opredelitev teh storitev, da se opravljajo elektronsko, je torej brez pomena. Na drugo in tretje vprašanje ni treba odgovoriti.

61. Res je, da posebna ureditev iz zdaj zavezujočega člena 58(c) Direktive 2006/112 zajema vse elektronsko opravljane storitve osebam, ki niso davčni zavezanci, kakor tudi storitve, ki so opravljene na ozemlju ene države članice. Vendar se ta ureditev ne uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari. V tem postopku se namreč uporablja pravna ureditev, navedena v zgornjih točkah.

## **Predlog**

62. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče, Nizozemska), odgovori:

Člen 9(2)(c) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, kakor 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 v različici, ki je veljala do 31. decembra 2009, je treba razlagati tako, da storitve, ki so sestavljene iz organizacije in zagotavljanja interaktivnih erotičnih predstav s prenosom v živo na spletu, niso storitve v okviru dejavnosti s področja zabavnih prireditev v smislu teh določb.

<sup>21</sup> Glej točko 43 teh sklepnih predlogov.