



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

8. mai 2019*

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Kuues direktiiv 77/388/EMÜ – Artikli 9 lõike 2 punktid c ja e – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 52 punkt a – Artikli 56 lõike 1 punkt k – Teenuste osutamine – Maksustatavate tehingute koht – Kohaldatav maksuõigus – Veebikaameraga filmitud ja interneti kaudu otse edastatavad interaktiivsed erootilised esitused – Meelelahutustegevus – Mõiste – Teenuse osutamise tegelik koht

Kohtuasjas C-568/17,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Hoge Raad der Nederlandeni (Madalmaade kõrgeim kohus) 22. septembri 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 27. septembril 2017, menetluses

Staatssecretaris van Financiën

versus

L. W. Geelen

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: Euroopa Kohtu asepresident R. Silva de Lapuerta esimese koja presidendi ülesannetes, kohtunikud J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan (ettekandja) ja C. G. Fernlund,

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikku menetlust ja 19. septembri 2018. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Madalmaade valitsus, esindajad: C. S. Schillemans, M. Bulterman ja J. M. Hoogveld,
- Prantsuse valitsus, esindajad: D. Colas, E. de Moustier ja A. Alidière,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Troosters ja R. Lyal,

olles 12. veebruari 2019. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud nõukogu 7. mai 2002. aasta direktiiviga 2002/38/EÜ (EÜT 2002, L 128, lk 41; ELT eriväljaanne 09/01, lk 324), (edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 9 lõike 2 punkti c esimese taande ja punkti e kaheteistkümnenda taande, nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 52 punkti a ja artikli 56 lõike 1 punkti k ning nõukogu 17. oktoobri 2005. aasta määruse (EÜ) nr 1777/2005, millega sätestatakse direktiivi 77/388 rakendusmeetmed (ELT 2005, L 288, lk 1), artikli 11 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud Staatssecretaris van Financiën (Madalmaade rahanduse riigisekretär) ja L. W. Geeleni vahelises kohtuvaidluses käibemaksu tasumise üle veebikaameraga filmitud ja interneti kaudu otse edastatavate interaktiivsete erootiliste esituste kättesaadavaks tegemiselt.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Kuues direktiiv

- 3 Kuuenda direktiivi seitsmes põhjendus on sõnastatud järgmiselt:

„[arvestades, et] maksustatavate tehingute teostamise koha kindlaksmääramine on põhjustanud liikmesriikidevahelisi kohtualluvuse konflikte, eelkõige kauba tarnimise koos kokkupanekuga ning teenuste osutamise puhul; kuigi teenuste osutamise kohaks tuleks põhimõtteliselt määratleda teenuseid osutava isiku peamine tegevuskoht, tuleks määratleda, et see koht asub selle isiku asukohariigis, kellele teenuseid osutatakse, eelkõige maksukohustuslaste vahel osutatavate teatavate teenuste puhul, kus teenuste hind sisaldub kauba hinnas“.
- 4 Selle direktiivi VI jaotises „Maksustatavate tehingute koht“ paiknenud artikkel 9 oli sõnastatud järgmiselt:

„1. „Teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja tegevuskoht või teenuse osutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.

2. Sellest olenemata:

[...]

c) on teenuste osutamise kohaks, mis on seotud:

- kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus-, meelelahutus- vms tegevusega, sealhulgas nimetatud liiki tegevuse korraldaja tegevusega ning vajaduse korral abiteenuste osutamisega,

[...]

nimetatud teenuste tegeliku osutamise koht;

[...]

e) on allpool nimetatud teenuste osutamise korral väljaspool ühendust asuvatele klientidele või maksukohustuslastele, kes asuvad ühenduses, kuid mitte tarnijaga samas liikmesriigis, teenuste osutamise kohaks kliendi tegevuskoht või teenuste kasutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht:

[...]

– elektroonilised teenused, sealhulgas L lisas loetletud teenused;

[...]“.

Määrus nr 1777/2005

5 Määruse nr 1777/2005 artikli 11 lõikes 1 oli sätestatud:

[Kuuenda direktiivi] artikli 9 lõike 2 punkti e kaheteistkümnendas taandes ja L lisas nimetatud elektrooniliselt osutatavad teenused hõlmavad teenuseid, mida osutatakse interneti või muu arvutivõrgu kaudu ning mille laadist tingituna osutatakse neid peamiselt automaatselt ja minimaalse inimsekkumisega ning mida infotehnoloogia abita osutada ei saaks.“

Käibemaksudirektiiv

6 Kuues direktiiv on alates 1. jaanuarist 2007 tunnistatud kehtetuks ja asendatud käibemaksudirektiiviga.

7 Käibemaksudirektiivi artikkel 43, mis paikneb direktiivi V jaotise „Maksustatavate tehingute koht“ 3. peatüki „Teenuste osutamise koht“ 1. jaos „Üldreeglid“, on sõnastatud järgmiselt:

„Teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht, kust teenust osutatakse, või nimetatud asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.“

8 Direktiivi sama 3. peatüki 2. jaos „Erisätted“ paikneva artikli 52 punktis a on sätestatud:

„Järgmiste teenuste osutamise kohaks on nende füüsilise osutamise koht:

a) kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus-, meelelahutus- või muud sarnased tegevused, sealhulgas nimetatud tegevuste korraldamine ning vajaduse korral abiteenused“.

9 Samas 2. jaos asuva artikli 56 lõikes 1 on ette nähtud:

„Järgmiste teenuste osutamise korral väljaspool ühendust asuvatele teenuse saajatele või maksukohustuslastele, kes asuvad ühenduses, kuid mitte teenuse osutajaga samas liikmesriigis, on teenuste osutamise kohaks teenusesaaja ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht või nimetatud asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht:

[...]

k) elektrooniliselt osutatavad, eelkõige II lisas nimetatud teenused“.

Madalmaade õigus

- 10 1968. aasta käibemaksuseaduse (Wet op de omzetbelasting 1968) ajavahemikul 1. jaanuarist 2006 kuni 31. detsembrini 2009 kohaldatavas redaktsioonis oli artikli 6 lõikega 1 ja lõike 2 punkti c alapunktiga 1 ning punkti d alapunktiga 10 Madalmaade õigusesse üle võetud kuuenda direktiivi artikli 9 lõige 1 ja lõike 2 punkti c esimene taane ja punkti e kaheteistkümnese taane ning käibemaksudirektiivi artikkel 43, artikli 52 punkt a ja artikli 56 lõike 1 punkt k.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 11 Madalmaades käibemaksukohustuslasena registreeritud L. W. Geelen osutab tasu eest teenuseid, mis seisnevad veebikaameraga filmitud ja interneti kaudu otse edastatavate interaktiivsete erootiliste esituste pakkumises. Nendel esitustel filmitud modellid asuvad esituste ajal Filipiinidel ja töötavad L. W. Geeleni heaks. L. W. Geelen varustab neid seadmete ja tarkvaraga, mida on vaja esituste edastamiseks veebikaamera kaudu. Põhikohtuasjas vaidlusaluste esituste vaatamiseks peavad L. W. Geeleni kliendid avama internetipakkuja juures konto. Internetipakkujad saavad esituste eest klientidelt makseid, millest nad kannavad osa üle L. W. Geelenile. Esitused on interaktiivsed, st igal kliendil on võimalus modellidega suhelda ja neile konkreetseid küsimusi esitada. Paljud kliendid saavad üheaegselt vaadata ühte ja sama otse edastatavat esitust.
- 12 Kuna L. W. Geelen ei esitanud nende teenuste kohta käibedeklaratsiooni ja Madalmaade maksuhaldur leidis, et need on Madalmaades käibemaksuga maksustatavad, siis saatis ta L. W. Geelenile maksuotsuse, mis puudutab ajavahemikku 1. juunist 2006 kuni 31. detsembrini 2009.
- 13 Rechtbank Zeeland-West-Brabant (Zeeland-West-Brabanti esimese astme kohus, Madalmaad) jättis rahuldamata kaebuse, mille L. W. Geelen oli selle maksuotsuse peale esitanud.
- 14 Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Hertogenboschi apellatsioonikohus, Madalmaad) tühistas selle maksuotsuse 30. juuli 2015. aasta kohtuotsusega põhjendusel, et vaidlusaluste teenuste osutamist tuleb pidada meeelahutustegevuseks, mida tegelikult teostavad modellid Filipiinidel.
- 15 Rahanduse riigisekretär esitas selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse Hoge Raad der Nederlandenile (Madalmaade kõrgeim kohus), väites, et teenuste osutamise koht on seal, kus asuvad kliendid teenuste kasutamise ajal, ja käesoleval juhul on see koht Madalmaades.
- 16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et kassatsioonkaebuse lahendamiseks on kõigepealt vaja kontrollida, kas kõnealuste teenuste osutamine on „meeelahutustegevus“ kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti c esimese taande ja käibemaksudirektiivi artikli 52 punkti a tähenduses. Kahtlemata on selge, et vaidlusaluste esituste eesmärk on lahutada klientide meelt ja sel otstarbel pakutud erinevate teenuste maksumus arvatakse esitluste vaatamise eest makstava hinna sisse. Liidu seadusandja on aga konkreetselt vastu võtnud neis sätetes ette nähtud erinormid vastavat liiki kompleksteenuste kohta. Samas võib 9. märtsi 2006. aasta kohtuotsuse Gillan Beach (C-114/05, EU:C:2006:169) ja 27. oktoobri 2011. aasta kohtuotsuse Inter-Mark Group (C-530/09, EU:C:2011:697) põhjal järeldada, et kõnealuse tegevusega peab tegelema kindlal ajavahemikul kohas, kus teenuse osutaja ja selle saajad füüsiliselt kohtuvad. Tekib aga küsimus, kas see nõue kehtib pärast interneti arengut, mis nüüd võimaldab osutada teenust, mida ei ole saa enam paigutada konkreetsesse kohta.
- 17 Seejärel leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et juhul, kui põhikohtuasjas vaidlusalune teenuste osutamine oleks „meeelahutustegevus“ nimetatud sätete tähenduses, on vaja kindlaks teha, kus on teenuse „tegeliku osutamise koht“ samas tähenduses. Kohtu sõnul võib selleks olla koht, kus modellid esinevad, kuid selleks kohaks võiks lugeda ka kohta, kus klient meeelahutusteenust kasutab, st kohta, kus ta end esituse jälgimiseks sisse logib. Käesolevas põhikohtuasjas asuvad kõik kliendid

Madalmaades. Kuna teoreetiliselt võivad need kliendid siiski asuda igal pool, tekib küsimus, kas lähtumine kohast, kus kliendid end internetti sisse logivad, on praktikas kohaldatav ja maksustamise seisukohast otstarbekas lahendus.

- 18 Nimetatud kohus küsib, kas ühtlasi võib võtta arvesse elektrooniliselt osutatavate teenuste suhtes kohaldatavat erikorda, mis on ette nähtud kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kaheteistkümnendas taandes ja käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punktis k. Sellega seoses võiks määruse nr 1777/2005 artikli 11 lõike 1 põhjal järeldada, et selle kategooria teenuste hulka kuuluvad üksnes tehingud, mis nõuavad inimese minimaalset sekkumist ja mida ei saa ilma infotehnoloogiata osutada. Siit järeldub, et põhikohtuasjas vaidlusalused teenused ei ole elektrooniliselt osutatavad teenused, kuna esituse toimumine – mis leiab aset reaalses ja on interaktiivne – nõuab inimsekkumist ja interneti kasutamist.
- 19 Juhul kui nende teenuste osutamine suhtes tuleks kohaldada kahte eespool mainitud korda, mis osutavad kahele eri kohale, oleks vaja kindlaks määrata, millisest korrast peab lähtuma. Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul tundub 6. märts 1997. aasta kohtuotsusest Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, EU:C:1997:105) nähtuvat, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõikes 2 loetletud teenuste järjestus on määrava tähtsusega, ei saa sellest midagi kindlalt järeldada, kuna nende teenuste osutamist, mida käsitleb selles kohtuasjas tehtud otsus, ei saa viia ühegi selles sättes viidatud juhtumi alla.
- 20 Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaade kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1 a) Kas kuuenda direktiivi [...] artikli 9 lõike 2 punkti c esimest taanet ja [käibemaksudirektiivi] artikli 52 punkti a [...] tuleb tõlgendada nii, et need sätted hõlmavad ka veebikaamera kaudu otse edastatavate interaktiivsete erootiliste esituste edastamist tasu eest?
- b) Kas juhul, kui [esimese küsimuse punktile a] vastatakse jaatavalt, tuleb kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktis c sisalduvat lauseosa „on teenuste osutamise kohaks nimetatud teenuste tegeliku osutamise koht“ ja [käibemaksudirektiivi] artikli 52 alguses sisalduvat lauseosa „teenuste osutamise kohaks on nende füüsilise osutamise koht“ tõlgendada nii, et määrav on koht, kus modellid veebikaamera ees üles astuvad, või nii, et määrav on koht, kus [kliendid] esitust jälgivad, või tuleb kõne alla veel mõni muu koht?
2. Kas kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kaheteistkümnendat taanet või [käibemaksudirektiivi] artikli 56 lõike 1 punkti k koosmõjus määruse [nr 1777/2005] artikliga 11 tuleb tõlgendada nii, et veebikaamera kaudu edastatavate interaktiivsete erootiliste esituste edastamist tasu eest saab pidada „elektrooniliselt osutatavaks teenuseks“?
3. Juhul kui nii [esimese küsimuse punktile a] kui ka teisele küsimusele vastatakse jaatavalt ja teenuse osutamise koha määramine asjaomaste direktiivide sätete alusel viib erinevate tulemusteni, siis kuidas tuleb teenuse osutamise koht sellisel juhul määrata?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimese küsimus

- 21 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti c esimest taanet ja käibemaksudirektiivi artikli 52 punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellise teenuse osutamine, nagu on arutusel põhikohtuasjas ja mis seisneb veebikaameraga filmitud ja

interneti kaudu otse edastatavate interaktiivsete erootiliste esituste pakkumises, on „meelelahutustegevus“ nimetatud sätete tähenduses ning kui vastus on jaatav, siis millist kohta tuleb pidada teenuse „tgeliku osutamise kohaks“ nende sätete tähenduses.

- 22 Kuna küsimus on esitatud seoses maksuotsusega, mis käsitleb ajavahemikku 1. juunist 2006 kuni 31. detsembrini 2009, siis on sellises kohtuvaidluses nagu põhikohtuasi *ratione temporis* kohaldatavad nii kuuenda direktiivi kui ka käibemaksudirektiivi sätted.
- 23 Tuleb märkida, et teenustele kohaldatava maksuseaduse kindlaksmääramise reeglid sätestab kuuenda direktiivi artikkel 9. Selle artikli lõige 1 sätestab vastava üldreegli ja lõige 2 loetleb rea erandeid. Nende sätete eesmärk on vältida ühest küljest pädevuskonflikte, mis võivad viia topeltnmaksustamiseni, ja teisest küljest tulude maksustamata jätmist (26. septembri 1996. aasta kohtuotsus Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, punkt 20; 9. märtsi 2006. aasta kohtuotsus Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, punkt 14; 6. novembri 2008. aasta kohtuotsus Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, punkt 24, ja 3. septembri 2009. aasta kohtuotsus RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, punkt 20).
- 24 Nagu nähtub väljakujunenud kohtupraktikast, ei ole kuuenda direktiivi artikli 9 lõige 1 sama artikli lõike 2 suhtes ülimuslik. Iga kord peab küsima, ega tegemist ei ole mõne nimetatud direktiivi artikli 9 lõikes 2 sätestatud juhtumiga. Kui ei ole tegemist sellise juhtumiga, kohaldatakse artikli 9 lõiget 1 (12. mai 2005. aasta kohtuotsus RAL (Channel Islands) jt, C-452/03, EU:C:2005:289, punkt 24; 9. märtsi 2006. aasta kohtuotsus Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, punkt 15, ja 6. novembri 2008. aasta kohtuotsus Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, punkt 25).
- 25 Siit järeldub, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 sätteid ei tule pidada üldreeglist tehtud erandiks, mida tuleks tõlgendada kitsalt (27. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus Levob Verzekeringen ja OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punkt 34).
- 26 Kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti c esimene taane määrab kindlaks selliste teenuste osutamise koha, mis on eelkõige seotud „meelelahutus- vms tegevusega“, sealhulgas olenevalt olukorrast nimetatud liiki tegevusega seotud abiteenused; selleks on teenuste tegeliku osutamise koht. Liidu seadusandja on tegelikult leidnud, et selles osas, milles teenuste osutaja osutab oma teenuseid selles riigis, kus neid tegelikult osutatakse ning ürituse korraldaja nõuab samas riigis sisse lõpptarbija poolt tasutud käibemaksu, tuleb käibemaks, mille puhul maksustatav väärtus hõlmab kogumis teenuseid, mille hind sisaldub lõpptarbija poolt makstud kompleksteenuse hinnas, tasuta sellele riigile, olenemata sellest, kus on teenuse osutaja asukoht (vt selle kohta 26. septembri 1996. aasta kohtuotsus Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, punkt 24, ja 9. märtsi 2006. aasta kohtuotsus Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, punktid 18 ja 22).
- 27 Kuuenda direktiivi artikli 9 lõige 1 ja artikli 9 lõike 2 punkti c esimene taane vastavad vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 43 ja artikli 52 punktile a.
- 28 Kuna viimasena nimetatud sätted on sisuliselt samas sõnastuses nagu kuuenda direktiivi vastavad sätted, tuleb neid tõlgendada ühtemoodi (vt analoogia alusel 6. novembri 2008. aasta kohtuotsus Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, punkt 23).
- 29 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimesele küsimusele tuleb vastata just neist põhimõtetest lähtudes.
- 30 Esiteks tuleb seoses teenuste laadiga rõhutada, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti c sõnastusest endast – nagu Euroopa Kohus on juba selgitanud – nähtub, et teenuse kuulumine selle sätte kohaldamisalasse eeldab, et selle osutamise põhieesmärk on nimelt meelelahutus (vt selle kohta 26. septembri 1996. aasta kohtuotsus Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, punkt 26, ja 12. mai 2005. aasta kohtuotsus RAL (Channel Islands) jt, C-452/03, EU:C:2005:289, punkt 31).

- 31 Sellega seoses on Euroopa Kohus täpsustanud, et mingit erilist kunstilist taset ei ole nõutud ja et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti c kohaldamisalasse kuulub mitte ainult meelelahutustegevus, vaid ka lihtsalt muu sarnane tegevus (26. septembri 1996. aasta kohtuotsus Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, punkt 25; 12. mai 2005. aasta kohtuotsus RAL (Channel Islands) jt, C-452/03, EU:C:2005:289, punkt 32, ja 9. märtsi 2006. aasta kohtuotsus Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, punkt 19).
- 32 Käesolevas kohtuasjas nähtub eelotsusetaotluses sisalduvatest andmetest, et põhikohtuasjas arutusel olev teenus on kompleksne, kuna see koosneb mitmest tegevusest. Ühelt poolt asuvad erootilistes etendustes osalevad modellid nimelt Filipiinidel. Teiselt poolt osalevad nad interaktiivsetes esitustes, mida edastatakse otse interneti kaudu ja mida korraldab L. W. Geelen Madalmaades kohas, kus on tema tegevuskoht, ja mille eesmärk on võimaldada klientidel mitte ainult vaadata esitlusi, vaid ka suhelda modellidega, mistõttu nad saavad etenduste käiku mõjutada ja suunata neid vastavalt oma soovidele.
- 33 Siin ei ole vaidlust selles, et modellid annavad etendusi nende ja etenduste korraldaja vahelise töösuhte raames. Lisaks, kuigi korraldaja saab interaktiivsete esituste vaatamise eest nõutavat tasu internetipakkuja vahendusel, kelle juures kliendid peavad avama konto, ilmneb, et ta on ühtlasi loonud tehnilise, korraldusliku ja lepingulise raamistiku, mis on vajalik nimetatud esituste vaatamiseks, mida näidatakse ainult neile klientidele, kes maksavad. Eelkõige nähtub Euroopa Kohtu käsutuses olevatest andmetest, et selleks varustab korraldaja modelle tarkvaraga, mida on vaja esituste edastamiseks veebikaamera kaudu.
- 34 Siit järeldub, et põhikohtuasjas arutusel olevad interaktiivsed esitused ei sarnane tavapäraste kultuuriüritustega nagu kontsert, mess või näitus, kuna pakutava teenusega ei soovi L. W. Geelen võimaldada kasutada teenust, mida osutatakse kindlas kohas kindlal ajavahemikul, vaid ta korraldab ja võimaldab samal ajal anda ja levitada teatud liiki etendusi, mis võivad aset leida igal ajal ja igal pool, tehes seda interaktiivsete esituste raames, mida saab vaadata interneti kaudu.
- 35 Seega tuleb põhikohtuasjas arutusel olevate teenuste laadi kindlakstegemiseks hinnata asjaomast teenust, nagu L. W. Geelen seda osutab.
- 36 Käesolevas asjas on selge, et teenuse eesmärk on pakkuda teenuse saajatele meelelahutust.
- 37 Siit järeldub, nagu väidavad Madalmaade ja Prantsuse valitsus ning Euroopa Komisjon, et sellise teenuse osutamist tuleb pidada „meelelahutustegevuseks“, mis kuulub kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti c esimese taande kohaldamisalasse.
- 38 Sellega seoses ei oma tähtsust asjaolu, et meelelahutusteenusid ei osutata nii, et teenusesaajad oleks füüsiliselt kohal, ja et nad ei kasuta teenust ühes ja samas kohas.
- 39 Euroopa Kohus on küll juba selgitanud, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktis c sätestatud erinevate teenusekategoriate ühine tunnus on nimelt see, et neid osutatakse üldiselt ühekordsete ürituste puhul ning seda kohta, kus neid teenuseid tegelikult osutatakse, on põhimõtteliselt lihtne kindlaks teha, kuna nimetatud üritused toimuvad konkreetses kohas (vt selle kohta 9. märtsi 2006. aasta kohtuotsus Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, punktid 24 ja 25, ning 27. oktoobri 2011. aasta kohtuotsus Inter-Mark Group, C-530/09, EU:C:2011:697, punkt 23).
- 40 Samas, kuigi üldjuhul on see nii, ei anna kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti c sõnastuses miski alust arvata, et selle sätte kohaldamine oleks tingimata piiratud vaid teenustega, mida osutatakse sellistel üritustel.

- 41 Vastupidi, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 30, kuulub teenus nimetatud sätte kohaldamisalasse ainuüksi põhjusel, et selle osutamise põhieesmärk on eelkõige meelelahutus, ning seega teenuse olemuse tõttu.
- 42 Kuna kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktis c ei ole sõnaselgelt täpsustatud, et koht, kus meelelahutustegevust tegelikult teostatakse oleks lihtsalt tuvastatav või konkreetne, tuleb asuda seisukohale, et ei asjaolu, et teenust ei osutata nii, et teenusesaajad oleks füüsiliselt kohal, ega tõsiasi, et nad ei kasuta teenust ühes ja samas kohas, ei saa selle sätte kohaldamist takistada.
- 43 Neil asjaoludel tuleb teiseks kindlaks teha, millist kohta tuleb sellise teenuse osutamise korral, nagu on arutusel põhikohtuasjas, pidada teenuse „tegeliku osutamise kohaks“ kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti c tähenduses.
- 44 Komisjoni sõnul on selliste veebikaameraga filmitud ja interneti kaudu otse edastatavate interaktiivsete erootiliste esituste pakkumise teenuste, nagu on arutusel põhikohtuasjas, „tegeliku osutamise kohaks“ paratamatult koht, kus modellid füüsiliselt etendust annavad. Madalmaade ja Prantsuse valitsus soovib leida, et tehnoloogia arengut arvestades tuleb selleks kohaks pidada kohta, kus klient saab etendust vaadata. Viimasena esitatud tõlgendus on kooskõlas loogikaga, millel põhinevad teenuse osutamise kohta käsitlevad käibemaksuvaldkonna sätted, mille kohaselt peab maksustamine toimuma nii palju kui võimalik kohas, kus teenusesaajad teenuseid kasutavad.
- 45 Modellid, kes osalevad etendustel, mida filmitakse veebikaameraga ja edastatakse interneti kaudu otse interaktiivsete erootiliste esitustena, nagu on arutusel põhikohtuasjas, asuvad füüsiliselt küll Filipiinidel.
- 46 Samas, nagu on esile toodud käesoleva kohtuotsuse punktides 32–34, on põhikohtuasjas arutusel olevad teenused, mis seisnevad interaktiivsete erootiliste esituste korraldamises ja pakkumises, kompleksed teenused, mida ei osuta mitte modellid, vaid nende esituste korraldaja L. W. Geelen.
- 47 Nagu aga märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 50, kuna selle kompleksteenuse pakkumiseks vajalik tegevus koondub kohta, kust teenuseosutaja ühelt poolt korraldab interaktiivseid erootilisi esitusi, millel esinevad modellid, ja teiselt poolt pakub klientidele võimalust neid esitusi interneti kaudu vaadata kohas, mille nad ise on valinud, samuti modellidega suhelda, siis tuleb sellise kompleksteenuse „tegeliku osutamise kohaks“ kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti c tähenduses pidada kohta, kust teenuseosutaja seda pakub, nimelt põhikohtuasjas tema tegevuskohta Madalmaades.
- 48 Kuigi on tõsi, et kohaldatava maksuseaduse selline kindlaksmääramine vastab käesoleval juhul direktiivi artikli 9 lõikes 1 sätestatud juhtumile, tuleb märkida, nagu on esile toodud käesoleva kohtuotsuse punktis 25, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõiget 2 ei tule pidada üldreeglist erandit tegevaks sätteks.
- 49 Seega, kuigi viimasena nimetatud säte – nagu nähtub kuuenda direktiivi põhjendusest 7 ja nagu on toonitanud kõik käesolevas menetluses seisukohti esitanud huvitatud isikud – võimaldab olenevalt olukorrast tagada, et asjaomastele teenustele kohaldatakse selle liikmesriigi käibemaksukorraldust, mille territooriumil teenusesaajad teenust kasutavad (vt selle kohta 12. mai 2005. aasta kohtuotsus RAL (Channel Islands) jt, C-452/03, EU:C:2005:289, punkt 33), ei välista siiski miski, et selliste teenuste, nagu on arutusel põhikohtuasjas, tegeliku osutamise koht võiks käesoleva juhtumi asjaolusid arvestades olla liikmesriigis, kus asub teenuseosutaja.
- 50 Selline tõlgendus kehtib käesoleva põhikohtuasja asjaoludel seda enam, et see annab sobiva pidepunkti, mis viib maksustamise seisukohast mõistliku lahenduseni (vt selle kohta 4. juuli 1985. aasta kohtuotsus Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, punktid 17 ja 18).

- 51 Selline tõlgendus läheb nimelt kokku kuuenda direktiivi artikliga 9 taotletava eesmärgiga, milleks on, nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 23, kollisiooninorm, mille eesmärk on vältida topeltemaksustamist ja maksustamata jätmist, ning see hõlbustab kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktis c sätestatud kollisiooninormi rakendamist, võimaldades teenuste osutamise kohas maksu sissenõudmist käsitlevate eeskirjade lihtsat haldamist (vt analoogia alusel 6. novembri 2008. aasta kohtuotsus Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, punktid 30 ja 31).
- 52 Pealegi – arvestades eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt esile toodud asjaolu, mida on mainitud käesoleva kohtuotsuse punktis 17 ja mille kohaselt asuvad kõik L. W. Geeleni kliendid Madalmaades – ilmneb, et see tõlgendus võimaldab käesolevas asjas ühtlasi tagada, et asjaomastele teenustele kohaldatakse selle liikmesriigi käibemaksukorraldust, mille territooriumil teenusesaajad teenuseid kasutavad.
- 53 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti c esimest taanet ja käibemaksudirektiivi artikli 52 punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellise kompleksteenuse osutamine, nagu on arutusel põhikohtuasjas ja mis seisneb veebikaameraga filmitud ja interneti kaudu otse edastatavate interaktiivsete erootiliste esituste pakkumises, on „meelelahutustegevus“ nimetatud sätete tähenduses, mille „tegeliku osutamise kohaks“ nende sätete tähenduses tuleb pidada kohta, kus on teenuseosutaja asukoht või püsiv tegevuskoht, kust ta teenust osutab, või asukoha või püsiva tegevuskohta puudumisel kohta, kus on tema alaline või peamine elukoht.

Teine küsimus

- 54 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kaheteistkümnendat taanet ja käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punkti k koostoimes määruse nr 1777/2005 artikliga 11 tuleb tõlgendada nii, et sellise kompleksteenuse osutamist, nagu on arutusel põhikohtuasjas ja mis seisneb veebikaameraga filmitud ja interneti kaudu otse edastatavate interaktiivsete erootiliste esituste pakkumises, tuleb pidada „elektrooniliselt osutatavaks teenuseks“ nende sätete tähenduses.
- 55 Tuleb märkida, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kaheteistkümnendat taane määrab kindlaks elektrooniliselt osutatava teenuse osutamise koha teenuste puhul, millele on viidatud selle direktiivi L lisas ja määruse nr 1777/2005 artiklis 11, kui neid osutatakse väljaspool Euroopa Liitu asuvatele teenusesaajatele või maksukohustuslastele, kes asuvad liidus, kuid mitte teenuseosutajaga samas liikmesriigis.
- 56 Kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kaheteistkümnendat taane vastab käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punktile k. Kuna need sätted on sisuliselt samas sõnastuses, tuleb neid käesoleva kohtuotsuse punktis 28 viidatud kohtupraktikale vastavalt tõlgendada ühtemoodi.
- 57 Eelotsusetaotluses sisalduvatest andmetest, mis on esitatud käesoleva kohtuotsuse punktis 17, nähtub siiski, et kõik kliendid, kellele põhikohtuasjas arutusel olevaid teenuseid pakuti, asuvad Madalmaades.
- 58 Neil asjaoludel – ilma et oleks vaja kindlaks teha, kas sellist teenust, nagu on arutusel põhikohtuasjas, tuleb pidada „elektrooniliselt osutatavaks teenuseks“, mis on sätestatud kuuenda direktiivi L lisas ja määruse nr 1777/2005 artiklis 11 – tuleb nentida, et sellises kohtuasjas nagu põhikohtuasi nimetatud direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kaheteistkümnendat taanet ei kohaldata.
- 59 Sellest tulenevalt tuleb teisele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kaheteistkümnendat taanet ja käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punkti k koostoimes määruse nr 1777/2005 artikliga 11 tuleb tõlgendada nii, et sellise kompleksteenuse osutamine, nagu on arutusel

põhikohtuasjas ja mis seisneb veebikaameraga filmitud ja interneti kaudu otse edastatavate interaktiivsete erootiliste esituste pakkumises, ei kuulu nende sätete kohaldamisalasse, kui teenus on osutatud teenusesaajatele, kes asuvad kõik teenuseosutajaga samas liikmesriigis.

Kolmas küsimus

60 Teisele küsimusele antud vastust arvestades ei ole kolmandale küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

61 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, mida on muudetud nõukogu 7. mai 2002. aasta direktiiviga 2002/38/EÜ, artikli 9 lõike 2 punkti c esimest taanet ja nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 52 punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellise kompleksteenuse osutamine, nagu on arutusel põhikohtuasjas ja mis seisneb veebikaameraga filmitud ja interneti kaudu otse edastatavate interaktiivsete erootiliste esituste pakkumises, on „meelelahutustegevus“ nimetatud sätete tähenduses, mille „tegeliku osutamise kohaks“ nende sätete tähenduses tuleb pidada kohta, kus on teenuseosutaja asukoht või püsiv tegevuskoht, kust ta teenust osutab, või asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel kohta, kus on tema alaline või peamine elukoht.
2. Kuuenda direktiivi 77/388, mida on muudetud direktiiviga 2002/38, artikli 9 lõike 2 punkti e kaheteistkümnendat taanet ja direktiivi 2006/112 artikli 56 lõike 1 punkti k koostoes nõukogu 17. oktoobri 2005. aasta määruse (EÜ) nr 1777/2005, millega sätestatakse direktiivi 77/388 rakendusmeetmed, artikliga 11 tuleb tõlgendada nii, et sellise kompleksteenuse osutamine, nagu on arutusel põhikohtuasjas ja mis seisneb veebikaameraga filmitud ja interneti kaudu otse edastatavate interaktiivsete erootiliste esituste pakkumises, ei kuulu nende sätete kohaldamisalasse, kui teenus on osutatud teenusesaajatele, kes asuvad kõik teenuseosutajaga samas liikmesriigis.

Allkirjad