



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

8 päivänä toukokuuta 2019*

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Kuudes direktiivi 77/388/ETY – 9 artiklan 2 kohdan c ja e alakohta – Direktiivi 2006/112/EY – 52 artiklan a alakohta – 56 artiklan 1 kohdan k alakohta –
Palvelujen suoritus – Verollisten liiketoimien paikka – Verotuksellinen liittymäkohta –
Suorana verkkolähetyksenä toteutettavat eroottiset vuorovaikutteiset istunnot – Viihdetoiminta –
Käsite – Paikka, jossa palvelut tosiasiaassa suoritetaan

Asiassa C-568/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaiden ylin tuomioistuin) on esittänyt 22.9.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 27.9.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Staatssecretaris van Financiën

vastaan

L. W. Geelen,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: unionin tuomioistuimen varapresidentti R. Silva de Lapuerta, joka toimii ensimmäisen jaoston puheenjohtajana, sekä tuomarit J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan (esittelevä tuomari) ja C. G. Fernlund,

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 19.9.2018 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Alankomaiden hallitus, asiamiehinnään C. S. Schillemans, M. Bulterman ja J. M. Hoogveld,
- Ranskan hallitus, asiamiehinnään D. Colas, E. de Moustier ja A. Alidière,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään R. Troosters ja R. Lyal,

kuultuaan julkisasiamiehen 12.2.2019 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 7.5.2002 annetulla neuvoston direktiivillä 2002/38/EY (EYVL 2002, L 128, s. 41) (jäljempänä kuudes direktiivi), 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan ensimmäisen luetelmakohdan ja e alakohdan kahdennentoista luetelmakohdan, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvolisäverodirektiivi) 52 artiklan a alakohdan ja 56 artiklan 1 kohdan k alakohdan sekä direktiivin 77/388 täytäntöönpanotoimenpiteistä 17.10.2005 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 1777/2005 (EUVL 2005, L 288, s. 1) 11 artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Staatssecretaris van Financiën (valtiovarainministeriön valtiosihteeri, Alankomaat) ja L.W. Geelen ja joka koskee arvonlisäveron maksamista suorana verkkolähetyksenä toteutettavien eroottisten vuorovaikutteisten istuntojen tarjoamisesta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Kuudes direktiivi

- 3 Kuudennen direktiivin johdanto-osan seitsemännessä perustelukappaleessa todetaan, että ”verollisen liiketoimen suorituspaikan määrittelemine on johtanut jäsenvaltioiden välisiin toimivaltakiistoihin, jotka koskevat erityisesti tavaroiden luovutusta asennuksineen sekä palvelujen suoritusta; vaikka palvelun suorituspaikaksi periaatteessa olisi määriteltävä suorittajan pääasiallinen toimipaikka, suorituspaikka olisikin määriteltävä sijaitsevaksi vastaanottajan maassa, erityisesti eräiden sellaisten palvelujen osalta, jotka suoritetaan verovelvollisten välillä ja joissa palvelujen kustannukset sisältyvät tavaroiden hintaan”.
- 4 Kyseisen direktiivin VI osastossa, jonka otsikko oli ”Verollisten liiketoimien paikka”, olevan 9 artiklan, jonka otsikko oli ”Palvelujen suoritus”, sanamuoto oli seuraava:

”1. Palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa.

2. Kuitenkin

--

c) palvelujen suorituspaikka sellaisten palvelujen osalta, jotka koskevat

– kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, kasvatust-, viihde- tai vastaavaa toimintaa, mukaan lukien tällaisen toiminnan järjestäjän harjoittama toiminta sekä tällaisen toiminnan mahdolliset liitännäiset palvelut,

--

on paikka, jossa nämä suoritukset tosiasiallisesti tehdään;

--

- e) jäljempänä lueteltujen palvelujen osalta, jotka suoritetaan yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneille vastaanottajille tai yhteisöön, mutta muuhun kuin suorittajan maahan sijoittautuneille verovelvollisille, suorituspaikka on paikka, jossa vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu suoritetaan, taikka näiden puuttuessa vastaanottajan kotipaikka tai vastaanottajan pysyvä asuinpaikka:

--

- sähköiset palvelut, muun muassa liitteessä L kuvatut.

--”

Asetus N:o 1777/2005

- 5 Asetuksen N:o 1777/2005 11 artiklan 1 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”[Kuudennen direktiivin] 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kahdennessatoista luetelmakohdassa ja liitteessä L tarkoitettuihin sähköisiin palveluihin kuuluvat palvelut, jotka suoritetaan Internetin tai sähköisen verkon välityksellä ja joiden luonteesta johtuu, että ne ovat pääasiassa automatisoituja ja vaativat vain vähän ihmisen osallistumista eikä niitä voida suorittaa ilman tietotekniikkaa.”

Arvonlisäverodirektiivi

- 6 Kuudes direktiivi on kumottu ja korvattu 1.1.2007 lukien arvonlisäverodirektiivillä.
- 7 Arvonlisäverodirektiivin verollisten liiketoimien paikkaa koskevan V osaston 3 luvussa, jonka otsikko on ”Palvelujen suorituspaikka”, olevassa 1 jaksossa, jonka otsikko on ”Yleinen sääntö”, on kyseisen direktiivin 43 artikla, jonka sanamuoto on seuraava:

”Palvelujen suorituspaikkana pidetään paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai vakinaista asuinpaikkaa.”

- 8 Kyseisen direktiivin 3 luvun 2 jaksossa, jonka otsikko on ”Eriyiset säännökset”, olevassa 52 artiklan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Seuraavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa palvelu tosiasiasa suoritetaan:

- a) kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus- ja viihdetoiminta tai vastaava toiminta, mukaan lukien tällaisen toiminnan järjestäjien suorittamat palvelut sekä tällaisen toiminnan mahdolliset liitännäispalvelut”.

- 9 Kyseisessä direktiivin 2 jaksossa olevassa 56 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäljempänä lueteltujen palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa hankkijalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu on suoritettu, taikka näiden puuttuessa hankkijan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka, jos palvelut suoritetaan yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneille hankkijoille tai yhteisöön, mutta muuhun kuin suorittajan kotimaahan sijoittautuneille verovelvollisille:

--

k) sähköiset palvelut, erityisesti liitteessä II tarkoitettut palvelut”.

Alankomaiden oikeus

- 10 Kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohta ja 2 kohdan c alakohdan ensimmäinen luettelukohta ja e alakohdan kahdestoista luettelukohta sekä arvonlisäverodirektiivin 43 artikla, 52 artiklan a alakohta ja 56 artiklan 1 kohdan k alakohta on saatettu osaksi Alankomaiden lainsäädäntöä vuoden 1968 liikevaihtoverolain (*Wet op de omzetbelasting 1968*), sellaisena kuin sitä sovelletaan vuosien 2006–2009 verotuksessa, 6 §:n 1 momentilla ja 2 momentin c kohdan 1 alakohdalla ja d kohdan 10 alakohdalla.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 11 L. W. Geelen on liikevaihtoverotusta varten rekisteröity verovelvollinen Alankomaissa, ja hän suorittaa vastikkeellisesti palveluja, jotka muodostuvat suorana verkkolähetyksenä toteutettavien eroottisten vuorovaikutteisten istuntojen tarjoamisesta. Näissä istunnoissa kuvatut mallit ovat istuntojen aikana Filippiineillä, ja he työskentelevät Geelenille. Geelen tarjoaa mallien käyttöön kyseisten verkkoistuntojen toteuttamiseen tarvittavat ohjelmistot ja laitteet. Pääsyn saaminen pääasiassa kyseessä oleviin verkkoistuntoihin edellyttää, että Geelenin asiakkaat luovat tilin jonkin verkkopalveluntarjoajan palvelussa. Nämä palveluntarjoajat keräävät asiakkailta istunnoista maksut, joista he toimittavat osan Geelenille. Kyseiset istunnot ovat luonteeltaan vuorovaikutteisia siten, että kullakin asiakkaalla on mahdollisuus olla yhteydessä malleihin ja esittää heille erityispyyntöjä. Usea asiakas voi katsoa samaa istuntoa samanaikaisesti suorana lähetyksenä.
- 12 Geelen ei ilmoittanut näitä suoritettuja palveluja liikevaihtoverotusta varten, ja kun Alankomaiden veroviranomainen katsoi, että kyseiset palvelut ovat liikevaihtoveron alaisia Alankomaissa, se osoitti Geelenille jälkiverotuspäätöksen ajanjaksolta 1.6.2006–31.12.2009.
- 13 *Rechtbank Zeeland-West-Brabant* (Zeelandin ja Länsi-Brabantin alioikeus, Alankomaat) hylkäsi Geelenin kyseisestä jälkiverotuspäätöksestä tekemän valituksen.
- 14 *Gerechtshof 's-Hertogenbosch* ('s-Hertogenboschin ylioikeus, Alankomaat) kumosi kyseisen päätöksen 30.7.2015 antamallaan tuomiolla pääasiallisesti sillä perusteella, että kyseessä oleva palvelujen suoritus oli viihdetoimintaa, jota oli pidettävä kyseisten mallien Filippiineillä harjoittamana toimintana.
- 15 Valtiovarainministeriön valtiosihteeri teki kyseisestä tuomiosta kassaatiovalituksen *Hoge Raad der Nederlanden*in (Alankomaiden ylin tuomioistuin) ja väitti, että kyseisten palvelujen suorituspaikka oli paikka, jossa asiakkaat olivat kyseisten palvelujen ostohetkellä, eli nyt käsiteltävässä asiassa Alankomaat.
- 16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että tämän valituksen tutkiminen edellyttää ensinnäkin, että tutkitaan, onko kyseessä oleva palvelujen suoritus kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan ensimmäisessä luettelukohdassa tai vastaavasti

arvonlisäverodirektiivin 52 artiklan a alakohdassa tarkoitettua viihdetoimintaa. Kyseessä olevien istuntojen tarkoitus on selkeästi asiakkaiden viihdyttäminen, ja tässä yhteydessä tarjottujen eri suorituslajien kulut kuuluvat kyseisiin istuntoihin osallistumisesta maksettavaan hintaan. Unionin lainsäätäjä on ottanut käyttöön kyseisissä säännöksissä säädetyn erityisjärjestelmän juuri tällaisia monitahoisia palveluja varten. On kuitenkin niin, että 9.3.2006 annetusta tuomiosta Gillan Beach (C-114/05, EU:C:2006:169) ja 27.10.2011 annetusta tuomiosta Inter-Mark Group (C-530/09, EU:C:2011:697) voitaisiin päätellä, että asianomaisen toiminnan on tapahduttava tiettyä ajanjaksona paikassa, jossa palvelun suorittaja ja hankkijat kohtaavat fyysisesti. Esille nousee kuitenkin kysymys siitä, sovelletaanko tätä edellytystä internetin kehityksen jälkeenkään, sillä tämän kehityksen myötä palvelujen suorituksia ei voida enää välttämättä paikantaa tiettyyn fyysiseen paikkaan.

- 17 Mikäli pääasiassa kyseessä oleva palvelujen suoritus on mainituissa säännöksissä tarkoitettua viihdetoimintaa, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimien katsoo, että on tarpeen määrittää paikka, jossa kyseinen palvelu näiden säännösten mukaisesti tosiasiallisesti suoritetaan. Vaikka kyseinen paikka voi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan olla mallien esiintymispaikka, voitaisiin myös katsoa, että se vastaa paikkaa, jossa asiakas kuluttaa viihdettä, eli paikkaa, jossa hän kirjautuu sisään istuntoon. Nyt käsiteltävässä pääasiassa kaikki asiakkaat ovat Alankomaissa. Koska nämä asiakkaat voivat kuitenkin teoriassa olla missä tahansa paikassa, esille nousee kysymys siitä, voidaanko käytännössä noudattaa sääntöä liittymästä, joka koskee paikkaa, jossa asiakkaat käyttävät internetiä, ja onko sääntö verotuksellisesti järkevä.
- 18 Lisäksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele, voidaanko huomioon ottaa myös kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kahdennessatoista luetelmakohtaa ja arvonlisäverodirektiivin 56 artiklan 1 kohdan k alakohdassa säädetty erityisjärjestelmä, jota sovelletaan sähköisiin palveluihin. Asetuksen N:o 1777/2005 11 artiklan 1 kohdasta voitaisiin tältä osin päätellä, että kyseiseen palvelujen luokkaan kuuluvat ainoastaan toimet, jotka vaativat vain vähän ihmisen osallistumista ja joita ei voida suorittaa ilman tietotekniikkaa. Tästä seuraisi, etteivät pääasiassa kyseessä olevat palvelut ole sähköisiä palveluja, koska istuntojen toteuttaminen vaatii ihmisen osallistumista ja internetin käyttämistä sen vuoksi, että istunnot ovat suoria lähetyksiä ja ne ovat luonteeltaan vuorovaikutteisia.
- 19 Mikäli kyseisiin palveluihin sovellettaisiin kahta edellä mainittua järjestelmää, olisi määritettävä, kumpaa järjestelmää sovelletaan silloin, kun niiden soveltaminen johtaa kahteen eri liittymäkohtaan. Vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan 6.3.1997 annetusta tuomiosta Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, EU:C:1997:105) näyttää ilmenevän, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohtaan sisältyvän luettelon järjestys on ratkaiseva, tästä ei voida päätellä mitään varmasti, koska kyseisellä tuomiolla ratkaistussa asiassa palvelujen ei voitu katsoa kuuluvan yhteenkään kyseisessä säännöksessä tarkoitetuista tilanteista.
- 20 Tässä tilanteessa Hoge Raad der Nederlanden päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
- ”1 a) Onko kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan ensimmäistä luetelmakohtaa tai vastaavasti – arvonlisäverodirektiivin 52 artiklan a alakohtaa – tulkittava siten, että sen soveltamisalaan kuuluu myös suorana verkkolähetyksenä toteutettavien eroottisten vuorovaikutteisten istuntojen vastikkeellinen tarjoaminen?
- b) Mikäli ensimmäisen kysymyksen a kohtaan vastataan myöntävästi, onko kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohtaan tai vastaavasti – arvonlisäverodirektiivin 52 artiklan johdantolauseeseen sisältyvää ilmaisua ’paikka, jossa nämä suoritukset tosiasiallisesti tehdään’ tai vastaavasti ’paikka, jossa palvelu tosiasiallisesti suoritetaan’ tulkittava siten, että määräävä on paikka, jossa mallit esiintyvät verkkokameran edessä, vai onko määräävänä pidettävä paikkaa, jossa [asiakkaat] katselevat kuvia, vai mahdollisesti jotain muuta paikkaa?

- 2) Onko kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kahdettatoista luettelakohtaa tai vastaavasti – – arvonlisäverodirektiivin 56 artiklan 1 kohdan k alakohtaa – –, luettuna yhdessä [asetuksen N:o 1777/2005] 11 artiklan kanssa, tulkittava siten, että suorana verkkolähetyksenä toteutettavien eroottisten vuorovaikutteisten istuntojen vastikkeellista tarjoamista voidaan pitää ’sähköisenä palveluna’?
- 3) Mikäli ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen a kohtaan ja toiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan myöntävästi ja palvelun suorituspaikan määrittäminen kyseisten direktiivien säännösten perusteella johtaa erilaiseen lopputulokseen, miten palvelun suorituspaikka on sitten määritettävä?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

- 21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään pääasiallisesti, onko kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan ensimmäistä luettelakohtaa ja arvonlisäverodirektiivin 52 artiklan a alakohtaa tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen palvelujen suoritus, joka muodostuu suorana verkkolähetyksenä toteutettavien eroottisten vuorovaikutteisten istuntojen tarjoamisesta, on kyseisissä säännöksissä tarkoitettua viihdetoimintaa, ja jos näin on, mitä paikkaa on kyseisten säännösten mukaisesti pidettävä tällaisten palvelujen tosiasiallisena suorituspaikkana.
- 22 Tämä kysymys on esitetty jälkiverotuspäätöksestä, joka koskee ajanjaksoa 1.6.2006–31.12.2009, joten pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa asiassa sovelletaan ajallisesti sekä kuudennen direktiivin että arvonlisäverodirektiivin säännöksiä.
- 23 On syytä muistuttaa, että kuudennen direktiivin 9 artikla sisältää sääntöjä, joissa määritetään palvelujen suorituksen verotuksellinen liittymäkohta. Kyseisen artiklan 1 kohdassa säädetään tätä koskevasta pääsäännöstä, ja sen 2 kohdassa luetellaan eräitä erityisiä liittymäkohtia. Näiden säännösten tarkoituksena on välttää yhtäältä toimivaltaristiriidat, jotka voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta estää tulojen verottamatta jääminen (tuomio 26.9.1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, 20 kohta; tuomio 9.3.2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, 14 kohta; tuomio 6.11.2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, 24 kohta ja tuomio 3.9.2009, RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, 20 kohta).
- 24 Kuten myös vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan ei voida katsoa olevan millään tavoin ensisijainen suhteessa kyseisen artiklan 2 kohtaan. Kussakin tilanteessa on selvitettävä, vastaako kyseinen tilanne jotakin mainitun direktiivin 9 artiklan 2 kohdassa mainittua tilannetta. Mikäli näin ei ole, mainittuun tilanteeseen sovelletaan kyseisen direktiivin 9 artiklan 1 kohtaa (tuomio 12.5.2005, RAL (Channel Islands) ym., C-452/03, EU:C:2005:289, 24 kohta; tuomio 9.3.2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, 15 kohta ja tuomio 6.11.2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, 25 kohta).
- 25 Tästä seuraa, ettei kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan säännöksiä voida pitää suppeasti tulkittavana poikkeuksena pääsäännöstä (tuomio 27.10.2005, Levob Verzekeringen ja OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, 34 kohta).
- 26 Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan ensimmäisessä luettelakohdassa säädetään, että palvelujen suorituspaikka sellaisten palvelujen osalta, jotka koskevat muun muassa viihdetoimintaa tai vastaavaa toimintaa, mukaan lukien tällaisen toiminnan mahdolliset liitännäiset palvelut, on paikka, jossa nämä suoritukset tosiasiallisesti tehdään. Unionin lainsäätäjä on nimittäin katsonut, että silloin kun palvelun suorittaja tarjoaa palveluitaan valtiossa, jossa palvelut myös tosiasiallisesti suoritetaan, ja

- kun tilaisuuden järjestäjä suorittaa loppukuluttajan maksaman arvonlisäveron tässä samassa valtiossa, arvonlisävero, jonka määräytymisperusteena ovat kaikki palvelut, joiden kustannukset sisältyvät kyseisen kuluttajan maksamaan palvelukokonaisuuden hintaan, on suoritettava kyseisessä valtiossa, riippumatta siitä, missä valtiossa palvelun suorittajan liiketoiminnan kotipaikka on (ks. vastaavasti tuomio 26.9.1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, 24 kohta ja tuomio 9.3.2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, 18 ja 22 kohta).
- 27 Kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohta ja 2 kohdan c alakohdan ensimmäinen luetelmakohta vastaavat arvonlisäverodirektiivin 43 artiklaa ja 52 artiklan a alakohtaa.
- 28 Koska viimeksi mainitut säännökset on laadittu samalla tavalla kuin vastaavat säännökset kuudennessa direktiivissä, niitä on tulkittava samalla tavalla (ks. analogisesti tuomio 6.11.2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, 23 kohta).
- 29 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava näiden periaatteiden valossa.
- 30 Siltä osin kuin on ensinnäkin kyse palvelujen luonteesta, on todettava, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan sanamuodosta ilmenee, että – kuten unionin tuomioistuin on jo todennut – palvelujen suorituksen pääasiallisena tarkoituksena on oltava muun muassa viihdyttäminen, jotta sen katsotaan kuuluvan kyseisen säännöksen soveltamisalaan (ks. vastaavasti tuomio 26.9.1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, 26 kohta ja tuomio 12.5.2005, RAL (Channel Islands) ym., C-452/03, EU:C:2005:289, 31 kohta).
- 31 Unionin tuomioistuin on tältä osin täsmentänyt, ettei palveluilta edellytetä erityistä taiteellisuutta ja että muun muassa viihdepalvelut, mutta myös vastaavanlaiset palvelut, kuuluvat kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan soveltamisalaan (tuomio 26.9.1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, 25 kohta; tuomio 12.5.2005, RAL (Channel Islands) ym., C-452/03, EU:C:2005:289, 32 kohta ja tuomio 9.3.2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, 19 kohta).
- 32 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnössä olevista tiedoista ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevat palvelut ovat luonteeltaan monitahoisia, koska ne muodostuvat useasta toiminnasta. Filippiineillä olevat mallit osallistuvat nimittäin yhtäältä eroottisiin esityksiin. Toisaalta nämä esitykset ovat internetin välityksellä suorana lähetyksenä toteutettavien sellaisten vuorovaikutteisten istuntojen kohteena, joita Geelen järjestää Alankomaista käsin, missä hänellä on liiketoimintansa kotipaikka, ja istuntojen tarkoituksena on antaa asiakkaille paitsi mahdollisuus katsoa esityksiä myös olla vuorovaikutuksessa mallien kanssa siten, että asiakkaat voivat vaikuttaa kyseisten esitysten etenemiseen ja muuttaa niiden kulkua toiveidensa mukaisesti.
- 33 Tältä osin on riidatonta, että näissä esityksissä esiintyvät mallit ovat työsuhteessa esitysten järjestäjään. Koska asiakkaiden on lisäksi luotava tili verkkopalveluntarjoajan palvelussa, jonka välityksellä järjestäjä saa maksun vuorovaikutteisista istunnoista, on ilmeistä, että järjestäjä on hoitanut myös kyseisiin maksaville asiakkaille rajattuihin istuntoihin pääsyyn vaadittavat tekniset, organisatoriset ja sopimuksiin liittyvät järjestelyt. Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevista tiedoista ilmenee erityisesti, että kyseinen järjestäjä tarjoaa mallien käyttöön verkkolähetysten toteuttamiseen tarvittavat ohjelmistot.
- 34 Tästä seuraa, ettei pääasiassa kyseessä olevia vuorovaikutteisia istuntoja voida verrata konsertin, messujen tai näyttelyn kaltaisiin perinteisiin kulttuuritapahtumiin, koska Geelen ei pyri tarjoamaan pääsyä sellaisiin palveluihin, jotka suoritetaan määrätyssä paikassa määrättyinä aikana, vaan hän järjestää eri esityksiä ja mahdollistaa samalla sellaisten esitysten luomisen ja lähettämisen, jotka voidaan toteuttaa milloin ja missä tahansa vuorovaikutteisina istuntoina internetin välityksellä.

- 35 Pääasiassa kyseessä olevan palvelujen suorituksen luonteen määrittämistä varten on näin ollen arvioitava kyseessä olevaa palvelua sellaisena kuin Geelen suorittaa sen.
- 36 Nyt käsiteltävässä asiassa on kiistatonta, että tämän palvelun tarkoituksena on tuottaa vastaanottajille viihdettä.
- 37 Tästä seuraa, että – kuten Alankomaiden ja Ranskan hallitukset sekä Euroopan komissio väittävät – tällaisia palveluja on pidettävä kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan ensimmäisen luettelamakohdan soveltamisalaan kuuluvana viihdetoimintana.
- 38 Tältä osin sillä ei ole merkitystä, ettei kyseisiä viihdepalveluja tarjota vastaanottajien ollessa fyysisesti läsnä ja etteivät vastaanottajat käytä mainittuja palveluja yhdessä ainoassa paikassa.
- 39 Unionin tuomioistuin on kylläkin jo todennut, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdassa tarkoitettujen eri palvelujen suoritusten yhteisenä tekijänä on muun muassa se, että ne suoritetaan pääsääntöisesti tietyssä ajassa järjestettävien tilaisuuksien yhteydessä, ja paikka, jossa nämä palvelut tosiasiallisesti suoritetaan, on periaatteessa helppo todeta, koska mainitut tilaisuudet järjestetään määrättyssä paikassa (ks. vastaavasti tuomio 9.3.2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, 24 ja 25 kohta ja tuomio 27.10.2011, Inter-Mark Group, C-530/09, EU:C:2011:697, 23 kohta).
- 40 Vaikka tästä onkin yleensä kyse, mikään kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan sanamuodossa ei kuitenkaan viittaa siihen, että kyseisen säännöksen soveltaminen rajoittuisi välttämättä ainoastaan sellaisiin palveluihin, jotka suoritetaan tällaisten tilaisuuksien yhteydessä.
- 41 Sitä vastoin – kuten tämän tuomion 30 kohdasta ilmenee – palvelujen suoritus kuuluu mainitun säännöksen soveltamisalaan yksin jo siitä syystä, että kyseisessä säännöksessä asetettu pääasiallinen tavoite on muun muassa viihdyttäminen, eli soveltaminen seuraa palvelujen suorituksen luonteesta.
- 42 Koska kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdassa ei ole nimenomaista tarkennusta, jonka mukaan paikka, jossa viihdetoimintaa tosiasiallisesti harjoitetaan, on helposti tunnistettavissa tai tarkkaan määritetty, on katsottava, ettei se, ettei palveluja tarjota vastaanottajien ollessa fyysisesti läsnä, eikä se, etteivät vastaanottajat käytä palveluja yhdessä ainoassa paikassa, ole esteenä kyseisen säännöksen soveltamiselle.
- 43 Näissä olosuhteissa on toiseksi määritettävä, missä paikassa pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset palvelut on kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan mukaan tosiasiallisesti suoritettu.
- 44 Komission mukaan paikka, jossa pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset suorana verkkolähetyksenä toteutettavat eroottiset vuorovaikutteiset istunnot tosiasiallisesti toteutetaan, vastaa väistämättä paikkaa, jossa mallit fyysisesti toteuttavat esitykset. Alankomaiden ja Ranskan hallitukset katsovat sen sijaan, että kun otetaan huomioon teknologian kehitys, kyseisenä paikkana on pidettävä sitä paikkaa, jossa asiakas voi osallistua tähän esitykseen. Viimeksi mainittu tulkinta olisi niiden mukaan yhdenmukainen palvelujen suorituspaikkaa koskevien arvonlisäverosääntöjen taustalla olevan logiikan kanssa, sillä tämän logiikan mukaan palveluja on mahdollisuuksien mukaan verotettava paikassa, jossa palvelujen vastaanottajat käyttävät niitä.
- 45 Mallit, jotka osallistuvat pääasiassa kyseessä olevan kaltaisten suorana verkkolähetyksenä toteutettavien eroottisten vuorovaikutteisten istuntojen kohteena oleviin esityksiin, ovat kylläkin fyysisesti Filippiineillä.
- 46 Kuten tämän tuomion 32–34 kohdassa todetaan, pääasiassa kyseessä oleva eroottisten vuorovaikutteisten istuntojen järjestämisestä ja tarjoamisesta muodostuva palvelujen suoritus on kuitenkin monitahoinen suoritus, jonka toteuttaa mallien sijaan Geelen, joka järjestää nämä istunnot.

- 47 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 50 kohdassa huomauttanut, toimet, jotka ovat tarpeen kyseisten monitahoisten palvelujen suorittamiseksi, keskittyvät paikkaan, josta suorittaja yhtäältä järjestää vuorovaikutteiset istunnot, joiden kohteena ovat mallien eroottiset esitykset, ja toisaalta antaa asiakkaille mahdollisuuden sekä katsoa näitä istuntoja internetin välityksellä heidän valitsemastaan paikasta että olla vuorovaikutuksessa mallien kanssa, joten tällaisia monitahoisia palveluja on pidettävä kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdassa tarkoitettulla tavalla tosiasiaissa suoritettuina paikassa, josta kyseinen suorittaja tarjoaa palveluja, eli pääasian osalta suorittajan liiketoiminnan kotipaikassa Alankomaissa.
- 48 Vaikka onkin totta, että tämä liittymäkohta vastaa käsiteltävässä asiassa kyseisen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädettyä liittymäkohtaa, on syytä muistuttaa, että – kuten tämän tuomion 25 kohdassa todetaan – kyseisen kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohtaa ei voida pitää poikkeuksena pääsäännöstä.
- 49 Näin ollen on niin, että vaikka viimeksi mainitun säännöksen nojalla voidaan varmistaa, kuten kuudennen direktiivin johdanto-osan seitsemännestä perustelukappaleesta ilmenee ja kuten kaikki huomautuksia nyt käsiteltävässä asiassa esittäneet osapuolet ovat todenneet, että kyseessä olevat palvelut kuuluvat arvonlisäverosäännösten alaisuuteen siinä jäsenvaltiossa, jossa niiden vastaanottajat käyttävät niitä (ks. vastaavasti tuomio 12.5.2005, RAL (Channel Islands) ym., C-452/03, EU:C:2005:289, 33 kohta), mikään ei kuitenkaan sulje pois sitä, että – kun otetaan huomioon käsiteltävän asian olosuhteet – pääasiassa kyseessä olevien palvelujen osalta paikka, jossa suoritukset tosiasiallisesti tehdään, voisi olla jäsenvaltio, johon palvelujen suorittaja on sijoittautunut.
- 50 Tämä tulkinta on omaksuttava nyt käsiteltävän pääasian olosuhteisissa sitä suuremmalla syyllä siksi, että se tarjoaa sopivan liittymäkohdan, joka johtaa verotuksen kannalta järkevään ratkaisuun (ks. vastaavasti tuomio 4.7.1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, 17 ja 18 kohta).
- 51 Tällainen tulkinta on nimittäin yhdenmukainen kuudennen direktiivin 9 artiklan tarkoituksen eli sen kanssa, kuten tämän tuomion 23 kohdassa huomautetaan, että se on lainvalintasääntö, jolla pyritään välttämään kaksinkertaisen verotuksen ja verottamatta jäämisen vaarat, ja tulkinnalla helpotetaan kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdassa säädetyn lainvalintasäännön täytäntöönpanoa, koska se mahdollistaa veronkantoa koskevien sääntöjen selkeän hallinnoinnin palvelujen suorituspaikassa (ks. analogisesti tuomio 6.11.2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, 30 ja 31 kohta).
- 52 Kun lisäksi otetaan huomioon tämän tuomion 17 kohdassa mainittu ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toteama seikka, jonka mukaan kaikki Geelenin asiakkaat ovat Alankomaissa, käsiteltävässä asiassa vaikuttaa siltä, että mainitun tulkinnan avulla voidaan lisäksi varmistaa, että kyseessä olevat palvelut kuuluvat arvonlisäverosäännösten alaisuuteen siinä jäsenvaltiossa, jossa niiden vastaanottajat käyttävät niitä.
- 53 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan ensimmäistä luetelmakohtaa ja arvonlisäverodirektiivin 52 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen monitahoisten palvelujen suoritus, joka muodostuu suorana verkkolähteyksenä toteutettavien eroottisten vuorovaikutteisten istuntojen tarjoamisesta, on kyseisissä säännöksissä tarkoitettua viihdetoimintaa, jonka tosiasiallisena suorituspaikkana on näiden säännösten mukaisesti pidettävä paikkaa, jossa palvelujen suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta kyseinen palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai vakinaista asuinpaikkaa.

Toinen kysymys

- 54 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään pääasiallisesti, onko kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kahdettatoista luetelmakohtaa ja arvonlisäverodirektiivin 56 artiklan 1 kohdan k alakohtaa, luettuina yhdessä asetuksen N:o 1777/2005 11 artiklan kanssa, tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen palvelujen suorituksen, joka muodostuu suorana verkkolähetyksenä toteutettavien eroottisten vuorovaikutteisten istuntojen tarjoamisesta, kohteena on pidettävä näissä säännöksissä tarkoitettua sähköistä palvelua.
- 55 On todettava, että kuudennen direktiivin liitteessä L ja asetuksen N:o 1777/2005 11 artiklassa tarkoitettujen palvelujen osalta sähköisten palvelujen suorituspaikka määritetään kyseisen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kahdennessatoista luetelmakohtassa, kun palvelut suoritetaan Euroopan unionin ulkopuolelle sijoittautuneille vastaanottajille tai unioniin, mutta muuhun kuin palvelujen suorittajan maahan sijoittautuneille verovelvollisille.
- 56 Kyseinen 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kahdestoista luetelmakohta vastaa arvonlisäverodirektiivin 56 artiklan 1 kohdan k alakohtaa. Näitä säännöksiä, jotka ovat sanamuodoiltaan pääosin samanlaiset, on tämän tuomion 28 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti tulkittava samalla tavalla.
- 57 Ennakkoratkaisupyynnössä olevista tiedoista, joihin tämän tuomion 17 kohdassa viitataan, ilmenee kuitenkin, että pääasiassa kyseessä olevat palvelut on suoritettu Alankomaissa oleville asiakkaille.
- 58 Tässä tilanteessa ei ole tarpeen ratkaista, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen palvelu kuudennen direktiivin liitteessä L ja asetuksen N:o 1777/2005 11 artiklassa tarkoitettu sähköinen palvelu, vaan on todettava, että kyseisen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kahdettatoista luetelmakohtaa ei voida soveltaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa asiassa.
- 59 Toiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kahdettatoista luetelmakohtaa ja arvonlisäverodirektiivin 56 artiklan 1 kohdan k alakohtaa, luettuina yhdessä asetuksen N:o 1777/2005 11 artiklan kanssa, on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen palvelujen suoritus, joka muodostuu suorana verkkolähetyksenä toteutettavien eroottisten vuorovaikutteisten istuntojen tarjoamisesta, ei kuulu näiden säännösten soveltamisalaan, kun kaikki kyseisten palvelujen vastaanottajat ovat palvelujen suorittajan jäsenvaltioissa.

Kolmas kysymys

- 60 Kun otetaan huomioon toiseen kysymykseen annettu vastaus, kolmanteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

- 61 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 7.5.2002 annetulla neuvoston direktiivillä 2002/38/EY, 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan ensimmäistä luetelmakohtaa ja yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 52 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen monitahoisten palvelujen suoritus, joka muodostuu suorana verkkolähetyksenä toteutettavien eroottisten vuorovaikutteisten istuntojen tarjoamisesta, on kyseisissä säännöksissä tarkoitettua viihdetoimintaa, jonka tosiasiallisena suorituspaikkana on näiden säännösten mukaisesti pidettävä paikkaa, jossa palvelujen suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta kyseinen palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai vakinaista asuinpaikkaa.**
- 2) **Kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2002/38, 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kahdettatoista luetelmakohtaa ja direktiivin 2006/112 56 artiklan 1 kohdan k alakohtaa, luettuina yhdessä direktiivin 77/388 täytäntöönpanotoimenpiteistä 17.10.2005 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 1777/2005 11 artiklan kanssa, on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen palvelujen suoritus, joka muodostuu suorana verkkolähetyksenä toteutettavien eroottisten vuorovaikutteisten istuntojen tarjoamisesta, ei kuulu näiden säännösten soveltamisalaan, kun kaikki kyseisten palvelujen vastaanottajat ovat palvelujen suorittajan jäsenvaltiossa.**

Allekirjoitukset