Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
MACIEJ SZPUNAR
12 päivänä helmikuuta 2019[1]

Asia C-568/17

Staatssecretaris van Financiën
vastaan
L. W. Geelen

(Ennakkoratkaisupyyntö – Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaiden ylin tuomioistuin))

Verot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – 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 – Verotustoimivallan määrittämisperusteet – Suorana lähetyksenä toteutettavat eroottiset vuorovaikutteiset verkkokameraistunnot – Paikka, jossa palvelu tosiasiassa suoritetaan

Johdanto

1. Arvonlisävero on kulutusvero, joka ihannetapauksessa pitäisi siis kantaa paikassa, jossa verotettavat tavarat tai palvelut kulutetaan. Rajat ylittävissä ja varsinkin palveluja koskevissa liiketoimissa tähän liittyy kuitenkin olennaisia hallinnollisia rasituksia sekä verovelvollisille että veroviranomaiselle. Tämän vuoksi arvonlisäveroa koskevissa unionin direktiiveissä säädetään yksinkertaistetuista tavoista määrittää palvelujen suorituspaikka. Tämän paikan määrittäminen aiheuttaa kuitenkin edelleen tiettyjä vaikeuksia erityisesti monitahoisten palvelujen ja sellaisten etäpalvelujen osalta, jotka suoritetaan suorana lähetyksenä internetissä, kuten nyt käsiteltävässä asiassa. Säännösten kehittyminen ei tältä osin pysty aina seuraamaan teknologian kehitystä ja muuttuvia markkinaolosuhteita. On siis tuomioistuinten käsissä vahvistaa sellainen säännösten tulkinta, jossa huomioidaan teknologian kehitys.

1 Alkuperäinen kieli: puola.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

2. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY,[2] sellaisena kuin se on muutettuna 7.5.2002 annetulla neuvoston direktiivillä 2002/38/EY,[3] 9 artiklassa säädetään seuraavaa:

”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-, kasvatus-, 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;

f) palvelujen suorituspaikka sellaisten e alakohdan viimeisessä luetelmakohdassa tarkoitettujen palvelujen osalta, joita verovelvollinen, jonka liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palveluja suoritetaan, on yhteisön ulkopuolella taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, verovelvollisen kotipaikka tai pysyvä asuinpaikka on yhteisön ulkopuolella, suorittaa muille kuin verovelvollisille henkilöille, jotka ovat sijoittautuneet jäsenvaltioon taikka joiden kotipaikka tai pysyvä asuinpaikka on jäsenvaltiossa, on paikka, johon muu kuin verovelvollinen henkilö on sijoittautunut taikka jossa hänellä on kotipaikka tai pysyvä asuinpaikka.

– –”.

2 EYVL 1977, L 145, s. 1.

3 Direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta radio- ja televisiolähetyspalveluihin ja tiettyihin sähköisesti suoritettaviin palveluihin sovellettavien arvonlisäverojärjestelyjen osalta 7.5.2002 annettu neuvoston direktiivi 2002/38/EY (EYVL 2002, L 128, s. 41).

3. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY[4] 43 artiklassa, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikastoon, säädetään seuraavaa:

”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.”

4. Direktiivin 2006/112 52 artiklan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

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

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

– –”.

5. Saman direktiivin 56 artiklan 1 kohdan k alakohdassa säädetään seuraavaa:

”1. 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 tarkoitetut palvelut;

– –”.

6. Direktiivin 2006/112 57 artiklan 1 kohdassa säädetään vielä seuraavaa:

”Palvelujen suorituspaikka 56 artiklan 1 kohdan k alakohdassa tarkoitettujen palvelujen osalta, joita verovelvollinen, jonka liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palveluja suoritetaan, on yhteisön ulkopuolella, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, verovelvollisen kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on yhteisön ulkopuolella, suorittaa muille kuin verovelvollisille henkilöille, jotka ovat sijoittautuneet jäsenvaltioon taikka joiden kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on jäsenvaltiossa, on paikka, johon muu kuin verovelvollinen henkilö on sijoittautunut taikka jossa tällä on kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka”.

Alankomaiden oikeus

7. Edellä mainitut unionin oikeuden säännökset on saatettu osaksi Alankomaiden lainsäädäntöä vuoden 1968 liikevaihtoverolain (Wet op de omzetbelasting 1968) 6 §:n 1 momentilla ja 2 momentin c kohdan 1 alakohdalla ja d kohdan 10 alakohdalla.

4 EUVL 2006, L 347, s. 1.

Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymykset

8. Pääasian vastapuoli L. W. Geelen on liikevaihtoveron tarpeita varten rekisteröity verovelvollinen Alankomaissa. Hän suorittaa palveluita, jotka muodostuvat suorana lähetyksenä toteutettavien eroottisten vuorovaikutteisten verkkokameraistuntojen järjestämisestä ja tarjoamisesta. Näissä istunnoissa esiintyvät mallit ovat istuntojen aikana Filippiineillä. L. W. Geelen tarjoaa mallien käyttöön verkkokameraistuntojen toteuttamiseen tarvittavat ohjelmistot ja laitteet. Asiakkaat ottavat yhteyttä malleihin internetin välityksellä luotuaan tätä varten tilin jonkin internetpalveluntarjoajan palvelussa. Nämä palveluntarjoajat keräävät asiakkailta maksun, josta he toimittavat osan L. W. Geelenille. Istunnot toteutetaan suorana lähetyksenä, ja ne ovat luonteeltaan interaktiivisia, toisin sanoen asiakkailla on mahdollisuus olla yhteydessä mallien kanssa ja antaa heille ohjeita. L.W. Geelenin suorittamat palvelut on lähtökohtaisesti suunnattu Alankomaiden markkinoille. [5]

9. L. W. Geelen ei ole ilmoittanut palveluita liikevaihtoverotusta varten. Veroviranomainen katsoi kuitenkin, että nämä palvelut ovat liikevaihtoveron alaisia Alankomaissa, ja teki jälkiverotuspäätöksen ajanjaksolta 1.6.2006.–31.12.2009.

10. Ensimmäisen asteen tuomioistuin kumosi kyseisen päätöksen ja totesi antamassaan tuomiossa, että kyseiset palvelut kuuluvat niiden Alankomaiden oikeuden säännösten soveltamisalaan, joilla direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan ensimmäinen luetelmakohta ja direktiivin 2006/112 52 artiklan a alakohta on saatettu osaksi Alankomaiden oikeutta ja että palvelut suoritetaan tosiasiassa Filippiineillä. Veroviranomainen teki kassaatiovalituksen tästä tuomiosta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

11. Tässä tilanteessa Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaiden ylin tuomioistuin) päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1a) Onko [direktiivin 77/388] 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan ensimmäistä luetelmakohtaa tai vastaavasti [direktiivin 2006/112] 52 artiklan a alakohtaa (sanamuoto 1.1.2010 asti) tulkittava siten, että sen soveltamisalaan kuuluu myös suorana lähetyksenä toteutettavien eroottisten vuorovaikutteisten verkkokameraistuntojen vastikkeellinen tarjoaminen?

1b) Mikäli ensimmäisen kysymyksen a kohtaan vastataan myöntävästi, onko [direktiivin 77/388] 9 artiklan 2 kohdan c alakohtaan tai vastaavasti [direktiivin 2006/112] 52 artiklan johdantolauseeseen sisältyvää ilmaisua ’paikka, jossa nämä suoritukset tosiasiallisesti tehdään’ tai vastaavasti ’paikka, jossa palvelu tosiasiassa suoritetaan’ tulkittava siten, että määräävä on paikka, jossa mallit esiintyvät verkkokameran edessä, vai onko määräävänä pidettävä paikkaa, jossa kävijät katselevat kuvia, vai mahdollisesti jotain muuta paikkaa?

2) Onko [direktiivin 77/388] 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kahdennettatoista luetelmakohtaa tai vastaavasti [direktiivin 2006/112] 56 artiklan 1 kohdan k alakohtaa (sanamuoto 1.1.2010 asti), luettuna yhdessä [asetuksen N:o 1777/2005 [6]] 11 artiklan kanssa, tulkittava siten, että suorana lähetyksenä toteutettavien interaktiivisten eroottisten verkkokameraistuntojen vastikkeellista tarjoamista voidaan pitää ”sähköisenä palveluna”?

5 Ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvistä tiedoista ei käy ilmi, onko mahdollisuus käyttää näitä palveluja jollakin tavoin teknisesti rajattu Alankomaihin. Tuntuu, että tämä rajoitus voi johtua tarpeesta käyttää välitystä, jota tarjoavat internetpalveluntarjoajat, joiden kanssa L. W. Geelen on tehnyt asianmukaisen sopimuksen.

6 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 77/388/ETY täytäntöönpanotoimenpiteistä 17.10.2005 annettu neuvoston asetus (EY) N:o 1777/2005 (EUVL 2005, L 288, s. 1).

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?”

12. Ennakkoratkaisupyyntö saapui unionin tuomioistuimeen 27.9.2017. Kirjallisia huomautuksia esittivät Alankomaiden ja Ranskan hallitukset sekä Euroopan komissio. Alankomaiden hallitus ja Euroopan komissio osallistuivat 19.9.2018 pidettyyn istuntoon.

Asian tarkastelu

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymyksen a kohta

13. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee käsiteltävässä asiassa esittämällään ensimmäisen kysymyksen a kohdalla sitä, kuuluvatko L. W. Geelenin pääasiassa suorittamien palvelujen kaltaiset palvelut direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan ja direktiivin 2006/112 52 artiklan a alakohdan säännöksen soveltamisalaan. Käytännössä kyse on siitä, ovatko nämä palvelut edellä esitetyissä säännöksissä tarkoitettuja viihdetoiminnasta muodostuvia palveluja.

14. Tuntuu olevan kiistatonta, että kyseiset palvelut ovat viihteellinen suoritus.[7] Mielestäni tätä kysymystä ei ole tarpeen tarkastella lähemmin. Tämä ei kuitenkaan riitä vastaukseksi ensimmäisen kysymyksen a kohtaan.

15. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy nimittäin mielestäni perustellusti, sovelletaanko mainittuja säännöksiä palveluihin, jotka ovat viihteellisiä suorituksia ja joita ei suoriteta yhdessä paikassa ja samanaikaisesti ja palvelun vastaanottajien ollessa fyysisesti läsnä, vaan esimerkiksi, kuten nyt käsiteltävässä asiassa, etäpalveluna ja kunkin vastaanottajan erikseen valitsemana ajankohtana.

16. Direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan ensimmäinen luetelmakohdan säännös on sisältynyt tähän direktiiviin sen antamisesta lähtien. Mielestäni on kiistatonta, että lainsäätäjä ei säätäessään tämän säännöksen tarkoittanut pääasiassa kyseessä olevien kaltaisia etäpalveluja, koska tällaisia palveluja ei kyseisenä aikana ollut olemassa. Ainoa tapa tarjota kulttuuri-, viihde-, koulutus- tai vastaavia palveluja oli joko palvelujen vastaanottajien kokoontuminen palvelun tosiasiasiallisessa suorituspaikassa tai palvelun suorittaminen paikassa, jossa vastaanottajat olivat.[8] Ei siis ollut vaikea määrittää paikkaa, jossa palvelu tosiasiallisesti suoritetaan. Kyse oli samalla kyseisen palvelun kulutuspaikasta.

17. Tämän jälkeen tapahtunut teknologian kehitys on mahdollistanut kuitenkin sellaisten palvelujen syntymisen, joissa palvelun vastaanottajat osallistuvat – toisinaan jopa aktiivisesti – kulttuuri-, viihde- tai muuhun vastaavan tapahtumaan etänä eikä välttämättä reaaliajassa. Klassisen teatterin käsitteisiin viitaten ”toiminnan, ajan ja paikan ykseys” murtuu. Herää siten kysymys, olisiko direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan ensimmäisen luetelmakohdan ja direktiivin 2006/112 52 artiklan a alakohdan mahdollinen soveltaminen tällaisiin palveluihin unionin lainsäätäjän tahdon mukaista, kun tätä tahtoa tulkitaan uuden teknologisen todellisuuden ja näiden säännösten tavoitteiden osalta.

7 Ks. vastaavasti tuomio 12.5.2005, RAL (Channel Islands) ym. (C-452/03, EU:C:2005:289, 32 kohta).

8 Tuolloin oli tietenkin radio- ja televisiolähetyspalveluja. Niitä verotettiin kuitenkin palvelujen suorittajan kotipaikassa, joka yleensä oli sama kuin ohjelman lähettämispaikka. Vasta direktiivissä 77/388 vuonna 2002 tehtyjen muutosten myötä (ks. tämän ratkaisuehdotuksen alaviite 3) näiden palvelujen suorituspaikkana pidetään rajat ylittävissä tilanteissa palvelujen vastaanottajien kotipaikkaa tai asuinpaikkaa (ks. direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan yhdestoista luetelmakohta ja 9 artiklan 4 kohta). Radio- ja televisiolähetyspalvelut rajoittuvat kuitenkin ohjelman lähettämiseen, jolloin ohjelman vastaanottaminen jää palvelujen vastaanottajille, toisin kuin pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa palveluissa, joissa palvelujen suorittaja mahdollistaa myös sisällön vastaanottamisen ja jopa palvelujen vastaanottajien aktiivisen osallistumisen.

18. Ehdotuksen direktiiviksi 2008/8/WE[9] perustelut ovat hyvä lähtökohta tarkastella tavoitteita, joita säännösten, joissa määritetään palvelujen suorituspaikka, oli tarkoitus edistää. Tällä direktiivillä uudistetaan perusteellisesti unionin oikeutta, joka koskee palvelujen suorituspaikan määrittelemistä arvonlisäverotuksen tarpeita varten.

19. Näiden perustelujen johdanto-osassa komissio toteaa, että halutuin tilanne on sellainen, jossa palvelut verotetaan paikassa, jossa ne tosiasiallisesti kulutetaan. Tällaisella rakenteella on kuitenkin huomattavia käytännön ongelmia rajat ylittävien palvelujen suorituksissa. Nämä ongelmat voidaan ratkaista suhteellisen helposti verovelvollisille suoritettavien palvelujen osalta. Tässä auttaa erityisesti ns. käännetyn veronmaksuvelvollisuuden mekanismi.[10] Tätä mekanismia ei voida kuitenkaan soveltaa muihin kuin verovelvollisiin henkilöihin. Vaihtoehtona olisi se, että palvelujen suorittajia vaadittaisiin rekisteröitymään ja maksamaan arvonlisävero jokaisessa jäsenvaltiossa, jossa ne suorittavat palveluja. Tämä kuitenkin lisäisi huomattavasti yritysten hallinnollista taakkaa. Lisäksi monien palvelujen tosiasiallinen kulutuspaikka ei ollenkaan ole paikka, jossa ne fyysisesti suoritetaan, vaan pikemmin palvelujen vastaanottajan koti- tai asuinpaikka, mikä mutkistaa edelleen asiaa, koska se edellyttää, että palvelun suorittaja määrittää aina vastaanottajan asuinpaikan ja maksaa arvonlisäveron tässä paikassa.[11] Kyseisten käytännön vaikeuksien johdosta direktiivissä 77/388 on omaksuttu yleissäännöksi, että palvelujen suorituspaikka on suorittajan kotipaikka. Komissio ehdotti kyseisessä direktiiviehdotuksessa, että tämä yleisperiaate jätetään voimaan muille kuin verovelvollisille henkilöille suoritettavien palvelujen osalta.

20. Tästä säännöstä on olemassa kuitenkin poikkeuksia. Yksi niistä on meitä nyt käsiteltävässä asiassa kiinnostava poikkeus, joka koskee kulttuuri-, viihde-, koulutus- tai vastaavaa toimintaa. Tämän poikkeuksen käyttöönotto on mahdollistanut kahden tavoitteen saavuttamisen.

21. Ensinnäkin, jos kyseinen toiminta edellytti, että sekä palvelujen vastaanottajat että suorittajat (joka tapauksessa henkilöt, jotka suorittavat heidän nimissään palvelun) ovat samanaikaisesti fyysisesti läsnä yhdessä paikassa, voitiin päästä haluttuun ratkaisuun siten, että palvelua verotetaan sen tosiasiallisessa kulutuspaikassa, eikä tästä aiheutunut suhteettomia hallinnollisia rasitteita. Tällaiset palvelut ovat nimittäin kertaluonteisia siinä mielessä, että niiden taloudellinen merkitys rajoittuu yleensä palvelun suorittamisen kestoaikaan. Tällaisten palvelujen kulutus on siten välitön ja tapahtuu niiden suorituspaikassa. Siten palvelujen vastaanottajien koti- tai asuinpaikalla ei ole merkitystä; suorittaja maksaa arvonlisäveron ainoastaan palvelun tosiasiallisessa suorituspaikassa.

22. Toiseksi tällaiset palvelut ovat usein monitahoisia, eli ne edellyttävät joukkoa välillisiä ja liitännäisiä palveluja, joista jotkut voidaan suorittaa suoraan palvelujen lopullisille vastaanottajille ja muut esimerkiksi niiden tapahtumien järjestäjille, joista lopullinen palvelu koostuu. Niiden hinta voi, vaikka sen ei tarvitse olla, lopullisen palvelun kokonaishinnan osa. Niitä voivat myös suorittaa eri palvelujen suorittajat.[12] Verotuksen yleissäännön soveltaminen palvelun suorittajan kotipaikassa voisi siten johtaa tarpeeseen maksaa arvonlisävero palvelujen tietyistä osista eri jäsenvaltioissa. Näiden palvelujen verottaminen niiden tosiasiallisessa suorituspaikassa yksinkertaistaa asiaa, jos tämä paikka on sama kuin lopullisen tai pääasiallisen palvelun suorituspaikka.

23. Kyseisen poikkeuksen soveltaminen pääasiassa kyseessä olevien palvelujen kaltaisiin etäpalveluihin ei kuitenkaan mahdollista näiden tavoitteiden saavuttamista.

9 Direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta 12.2.2008 annettu neuvoston direktiivi 2008/8/EY (EUVL 2008, L 44, s. 11). Direktiiviehdotuksen perustelut (exposé des motifs): KOM(2003) 822 lopullinen.

10 Kyseisen järjestelmän mukaan palvelujen vastaanottaja, ei suorittaja, maksaa arvonlisäveron kotipaikassaan voimassa olevan verokannan mukaisesti ja saa seuraavaksi joko oikeuden veron vähentämiseen, jos hän käyttää hankitut palvelut verollisen toimintansa tarpeisiin, tai tilittää sen veroviranomaiselle. Tässä yhteydessä katsotaan, että koska verovelvollisten hankkimat palvelut käytetään lähtökohtaisesti heidän liiketoimintansa tarpeisiin, palvelujen vastaanottajan kotipaikka on samalla palvelun kulutuspaikka.

11 Tämä koskee esimerkiksi luonteeltaan jatkuvia palveluja sekä etäpalveluja.

12 Ks. esim. tuomio 26.9.1996, Dudda (C-327/94, EU:C:1996:355): kyseisessä asiassa oli kyse konserttijärjestäjille suoritettavista ääni-insinöörin palveluista.

24. Jos palvelujen suorittaminen ei edellytä, että palvelujen suorittajat ja vastaanottajat ovat fyysisesti läsnä samanaikaisesti samassa paikassa, syntyy ongelma, joka on ensimmäisen kysymyksen b kohdan kohteena, eli kysymys sen paikan määrittämisestä, jossa palvelu tosiasiallisesti suoritetaan. Tämän ongelman ratkaisusta riippumatta kyseisen poikkeuksen tavoitteita ei kuitenkaan saavuteta.

25. Jos nimittäin katsotaan ottaen esimerkiksi pääasiassa kyseessä olevat palvelut, että palvelun suorituspaikka on paikka, jossa mallit esiintyvät kameran edessä, ei saavuteta toivottua lopputulosta, joka on verottaminen tosiasiallisessa kulutuspaikassa. Kulutuspaikkana on nimittäin selvästi pidettävä paikkaa, jossa asiakkaat ovat palvelun käyttöhetkellä. Saattaa lisäksi olla, ettei näin määritetyn palvelun suorituspaikka, kuten nyt käsiteltävässä asiassa, ole myöskään sama kuin palvelujen suorittajan kotipaikka, ja se saattaa jopa sijaita kokonaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän alueellisen soveltamisalan ulkopuolella. Siten sen lisäksi, että palvelua ei veroteta kulutuspaikassa, mitä kyseisen poikkeuksen piti hyödyttää, ei myöskään sovelleta yleisperiaatetta verotuksesta palvelun suorittajan kotipaikassa.

26. Jos sen sijaan tällaisen palvelun tosiasiallisena suorituspaikkana pidetään paikkaa, jossa katsojat ovat käyttäessään palvelua, mahdollistettaisiin näiden palvelujen verottaminen kulutuspaikassa. Tästä voi kuitenkin mahdollisesti aiheutua niitä vaikeuksia, joita unionin lainsäätäjän oli tarkoitus välttää ottamalla käyttöön yleissääntö verottamisesta palvelujen suorittajan kotipaikassa ja jotka johtuvat siitä, että on aina määritettävä paikka, jossa palvelun vastaanottaja käyttää palvelua ja arvonlisävero on maksettava.

27. Alankomaiden hallitus viittaa huomautuksissaan kylläkin direktiiviin (EU) 2017/2455[13] perustuviin ratkaisuihin, joilla pyritään torjumaan kyseisiä käytännön ongelmia. Kuten tämä sama hallitus kuitenkin toteaa, näitä ratkaisuja sovelletaan pääasian kohteena olevien palvelujen kaltaisiin palveluihin vuodesta 2021 alkaen, kun taas nyt käsiteltävä asia koskee vuosina 2006–2009 voimassa ollutta oikeudellista tilannetta.

28. Kuten edellä esitetystä käy ilmi, palvelun suorituspaikan määrittämistä koskevan direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa ja direktiivin 2006/112 52 artiklan a alakohdassa säädetyn erityisen perusteen soveltaminen pääasiassa kyseessä olevien palvelujen kaltaisiin etäpalveluihin, ei toteuttaisi tavoitteita, jotka unionin lainsäätäjän tarkoituksena oli saavuttaa ottamalla käyttöön nämä säännökset. Katson, että tämän perusteen sijasta tulisi siten soveltaa yleisperiaatetta verotuksesta palvelujen suorittajan kotipaikassa.

29. On totta, että joissain tapauksissa tämän periaatteen soveltaminen erityisesti internetin välityksellä suoritettaviin etäpalveluihin voi johtaa jäsenvaltioiden välisen verotusvallan epätäydelliseen jakautumiseen, koska se potentiaalisesti sallii erottaa helposti verotuspaikan palvelun kulutuspaikasta (vaikka näin ei ilmeisesti ole nyt käsiteltävässä asiassa). Kuten mainituista ehdotuksen direktiiviksi 2008/8 perusteluista kuitenkin käy ilmi, unionin lainsäätäjä oli tietoinen tästä ongelmasta jo kyseisen direktiivin valmistelutyön aikana mutta päätti kuitenkin lykätä sen ratkaisua niiden palvelujen osalta, joita suoritetaan muille kuin verovelvollisille henkilöille unionissa, kunnes edellä 27 kohdassa tarkoitetut ratkaisut olisi saatettu voimaan.

30. Näkemystä, jonka mukaan direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan ensimmäisessä luetelmakohtaan ja direktiivin 2006/112 52 artiklan a alakohtaan sisältyvän sääntelyn tavoitteena oli sellaisten palvelujen suorituspaikan määrittäminen, jotka edellyttävät, että palvelujen suorittajat ja vastaanottajat ovat läsnä samanaikaisesti, tuntuu tukevan myös asianomaisten säännösten nykyinen sanamuoto.

13 Direktiivin 2006/112/EY ja direktiivin 2009/132/EY muuttamisesta palvelujen suorituksia ja tavaroiden etämyyntiä koskevien tiettyjen arvonlisäverovelvoitteiden osalta 5.12.2017 annettu neuvoston direktiivi (EU) 2017/2455 (EUVL 2017, L 348, s. 7).

31. Direktiivin 2006/112[14] nykyisessä sanamuodossa tämä säännös sisältyy sen 53 artiklaan ja 54 artiklan 1 kohtaan. Tämä direktiivin verovelvollisille suoritettavia palveluja koskevan 53 artiklan mukaan ”verovelvolliselle suoritettavien kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus-, viihde- tai vastaaviin *tapahtumiin*, *kuten messuille ja näyttelyihin*, pääsyyn liittyvien palvelujen, sekä pääsyyn liittyvien liitännäispalvelujen, suorituspaikka on paikka, jossa kyseiset tapahtumat tosiasiassa järjestetään”.[15] Tässä säännöksessä ei siis ole kyse mistä tahansa kulttuuri-, viihde- tai vastaavista palveluista vaan messujen ja näyttelyjen kaltaisista tapahtumapalveluista, siis sellaisista, jotka edellyttävät palvelujen vastaanottajien läsnäoloa palvelun suorituspaikassa.

32. On totta, että direktiivin 2006/112 54 artiklan 1 kohdassa, joka koskee näiden samojen palvelujen suorittamista muille kuin verovelvollisille henkilöille, ei käytetä sanaa ”tapahtumat”.[16] Tässä säännöksessä tarkennetaan kuitenkin, vastaavasti kuin kyseisen direktiivin 53 artiklassa, että on kyse ”messujen ja näyttelyjen” kaltaisesta toiminnasta, siis toiminnasta, joka myös edellyttää, että palvelujen vastaanottajat ovat läsnä palvelun suorituspaikassa.

33. Mielestäni ero näiden säännösten sanamuodossa johtuu siitä, että nykyisessä direktiivin 2006/112 53 artiklassa määritetään hyvin suppean palvelujen ryhmän suorituspaikka, nimittäin palvelujen, jotka muodostuvat pääsyn tarjoamisesta erilaisiin tapahtumiin, ja niihin läheisesti liittyvien palvelujen suorituspaikka. Pääsystä tällaisiin tapahtumiin maksetaan yleensä ostamalla lippuja. Näiden lippujen myynti tapahtuu yleensä massamyyntinä ja usein välittäjien välityksellä, mikä vaikeuttaa huomattavasti – tai jopa estää – tekemästä eroa hankkijoiden, jotka ovat verovelvollisia, ja hankkijoiden, jotka eivät ole verovelvollisia, välillä. Siksi lainsäätäjä on rinnastanut näihin tapahtumiin pääsyä koskevien palvelujen, joita suoritetaan verovelvollisille ja muille kuin verovelvollisille henkilöille, suorituspaikan välttääkseen tällaisten palvelujen verottamiseen liittyviä vaikeuksia. Sen sijaan kaikkien kulttuuri-, viihde- tai vastaavaan toimintaan liittyvien liitännäisten palvelujen suorituspaikka vaihtelee palvelujen vastaanottajan lajin mukaan: muille kuin verovelvollisille henkilöille suoritettavien palvelujen osalta tämä paikka on direktiivin 2006/112 nykyisen 54 artiklan 1 kohdan perusteella edelleen paikka, jossa palvelu tosiasiallisesti suoritetaan, mutta verovelvollisille suoritettavien palvelujen osalta tämä paikka on direktiivin 2006/112 nykyisessä 44 artiklassa säädetyn uuden yleissäännön mukaisesti palvelujen vastaanottajan kotipaikka tai hänen liiketoimipaikkansa. Tämän vuoksi esimerkiksi sellaisten ääni-insinöörin palvelujen suorituspaikka kuin asiassa Dudda[17] olisi nykyisin voimassa olevien säännösten mukaan konserttijärjestäjän kotipaikka, ei paikka, jossa kyseinen konsertti pidettiin.

34. Mielestäni tämä ei kuitenkaan muuta sitä, että molemmissa edellä mainituissa säännöksissä on kyse samanlaisesta palvelusta, nimittäin ”messujen ja näyttelyjen” kaltaisista palveluista, eli palveluista, jotka edellyttävät, että vastaanottajat ovat fyysisesti läsnä palvelun suorituspaikassa. Direktiivin 2006/112 nykyisen 54 artiklan 1 kohdan soveltamisala ei ole 53 artiklan soveltamisalaa laajempi, mitä tulee sen piiriin kuuluvien toimintojen ryhmiin. Mainitussa 53 artiklassa suljetaan aiemman säännön soveltamisalan ulkopuolelle ne verovelvollisille suoritettavat palvelut, jotka eivät muodostu suoraan kulttuuri-, viihde- tai vastaaviin tapahtumiin pääsystä. Huomioimatta tätä poissulkemista on kuitenkin yhä kyse direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa ja direktiivin 2006/112 52 artiklan a alakohdassa, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, tarkoitetuista samoista palveluista. Etäpalvelut eivät kuulu näiden säännösten piiriin.

14 Toisin sanoen direktiivin 2008/8 3 artiklan mukaisesti sanamuoto 1.1.2011 alkaen.

15 Kursivointi tässä.

16 Tämän säännöksen mukaan ”muulle kuin verovelvolliselle henkilölle suoritettavien palvelujen ja liitännäispalvelujen, jotka liittyvät kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus-, viihde- tai vastaavaan toimintaan, kuten messuihin ja näyttelyihin, mukaan lukien tällaisen toiminnan järjestäjien suorittamat palvelut, suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen toiminta tosiasiassa tapahtuu”.

17 Tuomio 26.9.1996, Dudda (C-327/94, EU:C:1996:355).

35. Ehdotan näin ollen, että unionin tuomioistuin vastaisi ensimmäisen kysymyksen a kohtaan, että direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan c alakohtaa ja direktiivin 2006/112 52 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että palvelut, jotka muodostuvat suorana lähetyksenä internetissä toteutettavien eroottisten vuorovaikutteisten verkkokameraistuntojen järjestämisestä ja tarjoamisesta, eivät ole näissä säännöksissä tarkoitettuja viihdetoimintaa koskevia palveluja.

Ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen b kohta

36. Ensimmäisen kysymyksen a kohtaan ehdottomani vastaus tekee tarpeettomaksi tämän kysymyksen b kohdan. Se varalta, että unionin tuomioistuin ei kuitenkaan noudata ehdotustani vastaukseksi ensimmäisen kysymyksen a kohtaan, tarkastelen jäljempänä tämän kysymyksen b kohtaa.

37. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee käsiteltävässä asiassa esittämällään ensimmäisen kysymyksen b kohdalla sitä, onko sellaisten etäpalveluiden osalta kuin suorana lähetyksenä internetissä toteutettavien eroottisten vuorovaikutteisten verkkokameraistuntojen, joista on kyse pääasiassa, direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan c alakohdassa tarkoitettuna ”paikkana, jossa nämä suoritukset tosiasiallisesti tehdään” tai direktiivin 2006/112 52 artiklan a alakohdassa tarkoitettuna ”paikkana, jossa palvelu tosiasiassa suoritetaan” pidettävä paikkaa, jossa mallit oleskelevat fyysisesti istuntojen aikana, vaiko paikkaa, jossa vastaanottajat käyttävät näitä palveluja.

38. Totean aluksi, että mielestäni kaikki kielelliset erot, joita voi olla molempien mainittujen direktiivien eri kieliversioissa direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan sanamuodon ja direktiivin 2006/112 52 artiklan a alakohdan sanamuodon välillä – erot, joihin hollanninkielisen version osalta myös ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kiinnittää huomiota – eivät muuta näiden säännösten merkitystä. Molempia säännöksiä on näin ollen tulkittava samalla tavalla.

39. Alankomaiden ja Ranskan hallitukset ehdottavat, että kysymykseen vastataan siten, että paikka, jossa palvelu tosiasiassa suoritetaan, on paikka, jossa palvelujen vastaanottajat käyttävät sitä, tässä tapauksessa lähtökohtaisesti Alankomaat.

40. Komission mukaan tämän lähestymistavan sanelee kuitenkin lopputulos, johon sen on tarkoitus johtaa, eli kyseisen palvelun verottaminen Alankomaissa, eikä se sen sijaan käy ilmi tutkittujen säännösten sanamuodosta. Vaikka komissio yhtyy näkemykseen, jonka mukaan näiden palvelujen verottaminen Alankomaissa olisi järkevää, se katsoo kuitenkin, että ”laki on kova, mutta se on laki” (dura lex, sed lex) ja että asianomaisten säännösten sanamuoto viittaa paikkaan, jossa mallit esiintyvät, eli tässä tapauksessa Filippiineihin.

41. Tämä ongelma kuvaa täysin vaikeuksia, jotka liittyvät yritykseen soveltaa kyseisiä säännöksiä tilanteisiin, joita varten siitä ei ole säädetty, eli etäpalveluihin. Toisin kuin nimittäin palveluissa, jotka edellyttävät, että palvelujen suorittaja ja vastaanottaja ovat samanaikaisesti läsnä yhdessä paikassa, etäpalveluissa määritelmänsä mukaisesti ei ole yhtä paikkaa, jota voidaan selvästi ja yksiselitteisesti pitää palvelun suorituspaikkana. Tällaisten palvelujen perusolemus perustuu nimittäin siihen, että se suoritetaan vähintään kahdessa paikassa, ja tarkemmin *yhdestä* paikasta *toiseen*.

42. Tämän ongelman ratkaisemiseksi vaikuttaa olevan tarpeen vastata kahteen kysymykseen: kuka on käsiteltävässä tapauksessa palvelun suorittaja ja mitä palvelu tosiasiallisesti kattaa?

43. Mitä tulee ensimmäiseen kysymykseen, ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvistä tiedoista käy ilmi, että L.W. Geelen on palkannut mallit. Vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei selvennä kyseisen työn konkreettista luonnetta, on mielestäni kuitenkin turvallista katsoa, että mallit eivät suorita palveluja suoraan L. W. Geelenin asiakkaille. Näin ollen L. W. Geelen on palvelujen suorittaja, hän

laskuttaa hinnan palvelustaan,[18] ja pääasian kohteena on hänen suorittamansa palvelun verotus.

44. Tämä palvelu määritetään mainitussa pyynnössä suorana lähetyksenä internetissä toteutettavien eroottisten vuorovaikutteisten verkkokameraistuntojen tarjoamiseksi. Kahden osatekijän merkitys näyttäisi olevan huomattava näin ymmärretyssä palvelussa: eroottisten verkkokameraistuntojen sellaisenaan (eli mallien esiintyminen) ja istuntojen lähettämisen internetin välityksellä yhdessä interaktiivisen viestinnän tarjoamisen kanssa.

45. Nämä molemmat osatekijät muodostavat yhden, jakamattoman palvelun. L. W. Geelen ei tarjoa ainoastaan mallien esiintymisiä, sillä tällaisella palvelulla ei olisi mitään arvoa hänen asiakkailleen, kun otetaan huomioon, että asiakkaat ovat Alankomaissa ja mallit taasen Filippiineillä. Hän ei myöskään keskity yksinomaan istuntojen lähettämiseen, sillä hän järjestää myös mallien esiintymisiä ja tarjoaa heille tarvittavat laitteet ja arvattavasti maksaa heille palkkaa.

46. Nämä molemmat osatekijät ovat tässä yhteydessä yhtä keskeisiä, sillä palvelu ei olisi taloudellisesti järkevä ilman niitä kumpaakin, ja joka tapauksessa se olisi täysin eri palvelu.

47. Nyt käsiteltävässä asiassa tarkastelun kohteena olevien säännösten osalta on todettava, että ne koskevat palveluja kulttuuri-, viihde- tai vastaavan *toiminnan* alalla. Näiden säännösten mukaan näiden palvelujen suorituspaikka ei kuitenkaan ole kyseisen toiminnan tapahtumapaikka vaan *palvelun* suorituspaikka. Palvelun kohteena olevan toiminnan – tässä tapauksessa viihdetoiminnan, jossa on kyse mallien esiintymisistä – tapahtumapaikka ei ole siis riittävä palvelun suorituspaikan määrittämiseksi, jos muut yhtä keskeiset palvelun osatekijät suoritetaan toisessa paikassa.

48. En siten yhdy komission näkemykseen, jonka mukaan pääasiassa kyseessä olevien palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa mallit esiintyvät. Tässä näkemyksessä nimittäin sivuutetaan kokonaan, että vastaanottajien kannalta tämän palvelun taloudellinen merkitys perustuu mahdollisuuteen käyttää palvelua heidän valitsemassaan paikassa, erityisesti asuinpaikassaan, ja että tästä näkökulmasta istuntolähetysten tarjoaminen on yhtä keskeinen palvelun osatekijä kuin mallien esiintymiset.

49. Lisäksi on vaikea katsoa, että – kuten Alankomaiden ja Ranskan hallitukset esittävät – nimenomaan paikka, jossa palvelujen vastaanottajat käyttävät palvelua, on paikka, jossa palvelu tosiasiallisesti suoritetaan, koska mitään toimia, joista tämä palvelu muodostuu, ei tosiasiallisesti toteuteta siellä.

50. Jos siis kysytään, missä on sellaisen palvelun tosiasiallinen suorituspaikka, joka perustuu yhtäältä mallien esiintymisten järjestämiseen eroottisissa istunnoissa ja toisaalta näiden istuntojen vastaanoton mahdollistamiseen missä tahansa internetin välityksellä ja interaktiivisen viestinnän tarjoamiseen mallien kanssa, ilmeisenä vastauksena on, että tämä paikka on se, jossa suorittaja, eli käsiteltävässä tapauksessa L. W. Geelen, harjoittaa liiketoimintaansa. Sinne nimittäin keskittyvät kaikki etäpalveluna suoritettavat toimet, jotka ovat tarpeen kyseisten palvelujen suorittamiseksi.

51. Katson näin ollen, että etäpalveluna suoritetuissa palveluissa, jotka toisin sanoen eivät edellytä palvelujen vastaanottajan läsnäoloa niiden toimien tosiasiallisessa toteuttamispaikassa, joista palvelu muodostuu, direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan c alakohdassa ja direktiivin 2006/112 52 artiklan a alakohdassa tarkoitettuna paikkana, jossa tällainen palvelu tosiasiallisesti suoritetaan, on pidettävä palvelun suorittajan liiketoimipaikkaa. Korostan tässä yhteydessä, että on kyse paikasta, jossa palvelujen suorittaja toimii, eikä siis paikasta, jossa toimivat henkilöt, jotka palvelujen suorittaja on mahdollisesti palkannut tekemään tiettyjä suorituksia, joista palvelu muodostuu.

18 Vaikuttaa siltä, että internetpalveluntarjoajien välityksellä.

52. Ei ole vaikea huomata, että tällainen päätelmä kyseenalaistaa sen, mikä merkitys on direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan c alakohtaan ja direktiivin 2006/112 52 artiklan a alakohtaan sisältyvän poikkeuksen soveltamisella tällaisiin palveluihin, sillä tämä päätelmä johtaa käytännössä samaan lopputulokseen kuin yleissääntö eli verottamiseen palvelujen suorittajan kotipaikassa. Tämä johtuu kuitenkin siitä, ettei näitä säännöksiä ei ole mukautettu etäpalveluihin, minkä pyrin osoittamaan ensimmäisen kysymyksen a kohdan tarkastelussa.

53. Edellä esitetty tulkinta ei johda myöskään automaattisesti verottamiseen kulutuspaikassa, sillä kyseinen paikka voi etäpalvelujen osalta olla muu kuin paikka, jossa palvelujen suorittaja harjoittaa toimintaa. Kuten kuitenkin totesin tämän ratkaisuehdotuksen osassa, joka koskee vastausta ensimmäisen kysymyksen a kohtaan, unionin lainsäätäjä katsoi, että muille kuin verovelvollisille henkilöille suoritettavien palvelujen osalta verovelvollisten vaikeuksien ja hallinnollisten rasitteiden estäminen on olennaisempaa kuin näiden palvelujen verottaminen kulutuspaikassa.[19] Ehdottamani ratkaisu ehkäisee näitä vaikeuksia ja rasituksia toisin kuin Alankomaiden ja Ranskan hallitusten ehdottama ratkaisu.[20]

54. Edellä esitetyn perusteella, jos unionin tuomioistuin ei noudata ehdotustani vastaukseksi ensimmäisen kysymyksen a kohtaan, ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa ensimmäisen kysymyksen b kohtaan, että direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan c alakohtaa ja direktiivin 2006/112 52 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että etäpalveluna suoritetuissa palveluissa, jotka toisin sanoen eivät edellytä palvelujen vastaanottajan läsnäoloa niiden toimien tosiasiallisessa toteuttamispaikassa, joista palvelu muodostuu, mainituissa säännöksissä tarkoitettuna paikkana, jossa tällainen palvelu tosiasiallisesti suoritetaan, on pidettävä palvelun suorittajan liiketoimipaikkaa.

Toinen ja kolmas ennakkoratkaisukysymys

55. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee käsiteltävässä asiassa esittämällään toisella ja kolmannella kysymyksellä, voidaanko pääasiassa kyseessä olevien kaltaisia palveluja pitää direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan viimeisessä luetelmakohdassa ja direktiivin 2006/112 56 artiklan 1 kohdan k alakohdassa tarkoitettuina sähköisinä palveluina, ja jos voidaan, millä tavoin on määritettävä näiden palvelujen suorituspaikka, jos tämä luokittelu on päällekkäinen näiden samojen palvelujen sen luokittelun kanssa, jonka mukaan ne kuuluvat direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan ja direktiivin 2006/112 52 artiklan a alakohdan sääntelyn piiriin.

56. On kuitenkin todettava, että direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa säännellään tapaa, jolla määritetään siinä lueteltujen ”yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneille vastaanottajille tai yhteisöön, mutta muuhun kuin suorittajan maahan sijoittautuneille verovelvollisille” suoritettavien palvelujen suorituspaikka. Tämän direktiivin 9 artiklan 2 kohdan f alakohdassa säännellään vielä tapaa, jolla määritetään palvelujen suorituspaikka sellaisten tämän säännöksen e alakohdan viimeisessä luetelmakohdassa tarkoitettujen palvelujen (eli sähköiset palvelut) osalta, joita ”verovelvollinen, jonka liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palveluja suoritetaan, on yhteisön ulkopuolella taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, verovelvollisen kotipaikka tai pysyvä asuinpaikka on yhteisön ulkopuolella, suorittaa muille kuin verovelvollisille henkilöille, jotka ovat sijoittautuneet jäsenvaltioon taikka joiden kotipaikka tai pysyvä asuinpaikka on jäsenvaltiossa”.

19 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 19 kohta.

20 Tuntuu, että pääasiassa L. W. Geelenin suorittamien palvelujen käyttäminen edellytti tilin luomista sen internetpalveluntarjoajan palvelussa, jonka kanssa L. W. Geelen oli tehnyt asianmukaisen sopimuksen, joten hän voi valvoa palvelujensa alueellista laajuutta. Yleisesti ottaen etäpalveluja, erityisesti internetin välityksellä, voidaan kuitenkin käyttää rajaamatta niitä maantieteellisesti. Jos siis tällaisten palvelujen suorituspaikkana ja siten myös verotuspaikkana pidetään paikkoja, jossa palvelujen vastaanottajat käyttävät niitä, suorittajille saattaisi mahdollisesti aiheutua huomattavia verotuspaikkojen suureen määrään liittyviä vaikeuksia.

57. Direktiivin 2006/112 56 artiklan 1 kohdan ja 57 artiklan 1 kohdan säännösten soveltamisala on samanlainen.

58. Näitä säännöksiä sovelletaan siten ”palvelujen vientiin” eli palvelujen suorittamiseen sellaisille palvelujen vastaanottajille, joiden kotipaikka tai asuinpaikka on unionin ulkopuolella, rajat ylittävään palvelujen suorittamiseen unionissa verovelvollisille ja sellaisten verovelvollisten, joilla on kiinteä toimipaikka, koti- tai asuinpaikka unionin ulkopuolella, muille kuin verovelvollisille henkilöille suorittamien ”palvelujen tuontiin”.

59. Pääasiassa on kuitenkin kyse sellaisen verovelvollisen, jonka asuinpaikka on Alankomaissa, palveluista muille kuin verovelvollisille henkilöille, joiden asuinpaikka on myöskin Alankomaissa. Mitkään ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvät tiedot eivät osoita sitä, että L. W. Geelenillä olisi kiinteä toimipaikka unionin ulkopuolella, hän harjoittaisi palvelujen vientiä tai tarjoaisi (pääasian soveltamisalaan kuuluvia) palvelujaan rajojen yli verovelvollisille. Varsinkaan se seikka, että mallit esiintyvät unionin ulkopuolella (Filippiineillä), ei merkitse, että nyt käsiteltävässä asiassa on kyse palvelujen tuonnista, koska palvelujen suorittaja on L. W. Geelen. [21]

60. L. W. Geelenin suorittamat palvelut eivät siis kuulu direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan e ja f alakohdan eivätkä direktiivin 2006/112 56 artiklan 1 kohdan ja 57 artiklan 1 kohdan sääntelyn piiriin. Näiden palvelujen mahdollisella luokittelulla sähköisiksi palveluiksi ei ole siten merkitystä. Näin ollen ei ole tarvetta vastata toiseen ja kolmanteen kysymykseen.

61. On totta, että nykyisin voimassa olevan direktiivin 2006/112 58 artiklan c alakohdan erityissääntelyä sovelletaan kaikkiin muille kuin verovelvollisille henkilöille suoritettaviin sähköisiin palveluihin, myös yhden jäsenvaltion alueella suoritettaviin palveluihin. Tätä säännöstä ei kuitenkaan sovelleta pääasian tosiseikastoon. Tässä menettelyssä sovelletaan nimittäin edellisissä kohdissa käsiteltyä oikeudellista tilannetta.

Ratkaisuehdotus

62. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa seuraavasti Hoge Raad der Nederlandenin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin:

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 alakohtaa ja yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin sitä sovellettiin 31.12.2009 saakka, 52 artiklan a alakohtaa, on tulkittava siten, että palvelut, jotka muodostuvat suorana lähetyksenä internetissä toteutettavien eroottisten vuorovaikutteisten verkkokameraistuntojen järjestämisestä ja tarjoamisesta, eivät ole näissä säännöksissä tarkoitettuja viihdetoimintaa koskevia palveluja.

21 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 43 kohta.