

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

23 päivänä marraskuuta 2023(*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 53 artikla – Viihdetapahtumiin pääsyyn liittyvät palvelut – Palvelujen suorituspaikka – Vuorovaikutteisten videosessioiden jakaminen suoratoistona – Esitysten videokuvaamiseen tarvittavien tilojen ja laitteiden käyttöön antaminen sekä laadukkaiden esitysten toimittamista varten tarvittavan tuen tarjoaminen

Asiassa C-532/22,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Curtea de Apel Cluj (Clujin ylioikeus, Romania) on esittänyt 3.6.2022 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 9.8.2022, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Cluj-Napoca ja

Administra?ia Jude?ean? a Finan ?elor Publice Cluj

vastaa

SC Westside Unicat SRL,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: viidennen jaoston puheenjohtaja E. Regan (esittelevä tuomari), joka hoitaa jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit I. Jarukaitis ja D. Gratsias,

julkisasiamies: L. Medina,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- SC Westside Unicat SRL, edustajanaan L. M. Roman, avocat?,
- Romanian hallitus, asiamiehinnään E. Gane ja O.-C. Ichim,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään A. Armenia ja T. Isacu de Groot,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun

neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY (EUVL 2008, L 44, s. 11; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 53 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat yhtäältä SC Westside Unicat SRL (jäljempänä Westside Unicat) ja toisaalta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Cluj-Napocan alueellinen veroasioiden pääsosasto, Romania) ja Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (Clujin veroasioiden piirihallinto, Romania) (jäljempänä yhdessä veroviranomainen) ja joka koskee kyseisen viranomaisen päätöstä, jossa katsottiin, että mainitun yhtiön tarjoamat palvelut ovat arvonlisäverollisia Romaniassa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Direktiivi 2006/112

3 Direktiivin 2006/112 V osastoon, jonka otsikko on ”Verollisten liiketoimien paikka”, sisältyy 3 luku, jonka otsikko on ”Palvelujen suorituspaikka”. Tässä 3 luvussa on 2 jakso, jonka otsikko on ”Yleiset säännökset” ja joka sisältää 44 ja 45 artiklan.

4 Kyseisen direktiivin 44 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvolliselle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa tällä verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka. Jos nämä palvelut kuitenkin suoritetaan verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee muualla kuin verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikka, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee. Jos tällaista liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseiset palvelut vastaanottavan verovelvollisen kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on.”

5 Mainitun direktiivin 45 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Muulle kuin verovelvolliselle henkilölle suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka. Jos palvelut kuitenkin suoritetaan palvelun suorittajan kiinteästä toimipaikasta, joka sijaitsee muualla kuin tämän liiketoiminnan kotipaikka, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee. Jos tällaista liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa palvelujen suorittajan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on.”

6 Direktiivin V osastossa olevaan 3 lukuun sisältyy myös 3 jakso, jonka otsikko on ”Eriyiset säännökset” ja joka sisältää direktiivin 2006/112 46–59 a artiklan.

7 Kyseisen direktiivin 53 artiklan sanamuoto on seuraava:

”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 tosiasiaa järjestetään.”

8 Mainitun direktiivin 54 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. 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 tosiasiallisesti tapahtuu.

2. Seuraavien muulle kuin verovelvolliselle henkilölle suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseiset palvelut tosiasiallisesti suoritetaan:

- a) kuljetuksen liitännäispalvelut, kuten lastaus, purku, lastin käsittely ja vastaava toiminta;
- b) irtaimen aineellisen omaisuuden arviointi ja tällaiseen omaisuuteen kohdistuva työsuoritus.”

Direktiivi 2008/8

9 Direktiivin 2008/8 johdanto-osan kuudennessa perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Tietyissä tilanteissa sekä verovelvollisille että muille kuin verovelvollisille henkilöille suoritettavien palvelujen suorituspaikkaa koskevat yleiset säännöt eivät ole sovellettavissa, vaan niiden sijasta olisi sovellettava erityisiä poikkeuksia. Näiden poikkeusten olisi pääsääntöisesti perustuttava olemassa oleville kriteereille ja noudatettava periaatetta, jonka mukaan vero kannetaan kulutuspaikassa, aiheuttamatta kuitenkaan suhteetonta hallinnollista taakkaa tietyille kauppiaille.”

10 Tämän direktiivin 3 artiklalla muun muassa lisättiin 1.1.2011 alkaen direktiivin 2006/112 53 ja 54 artikla, sellaisina kuin ne ovat tämän tuomion 7 ja 8 kohdassa.

Täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011

11 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 (EUVL 2011, L 77, s. 1) 32 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Palveluihin, joissa on kyse direktiivin 2006/112/EY 53 artiklassa tarkoitettuihin kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus-, viihde- tai vastaaviin tapahtumiin pääsystä, sisältyvät sellaisten palvelujen suoritukset, joiden keskeinen ominaisuus on myöntää pääsylippua tai maksua vastaan, mukaan lukien ennakkomaksun, kausilipun tai kausimaksun muodossa oleva maksu, pääsyoikeus tapahtumaan.

2. Edellä olevaa 1 kohtaa sovelletaan erityisesti seuraaviin:

- a) pääsyoikeus näytöksiin, teatteriesityksiin, sirkusnäytöksiin, messuille, huvipuistoihin, konsertteihin, näyttelyihin sekä muihin vastaaviin kulttuuritilaisuuksiin;

— —”

12 Saman täytäntöönpanoasetuksen 33 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Direktiivin 2006/112/EY 53 artiklassa tarkoitettuihin liitännäispalveluihin sisältyvät palvelut, jotka liittyvät suoraan kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus-, viihde- tai vastaaviin tapahtumiin pääsyyn ja jotka suoritetaan tapahtumaan osallistuvalla henkilöllä erillistä vastiketta vastaan.

Näihin liitännäispalveluihin sisältyy erityisesti vaatesäilöjen tai saniteettitilojen käyttö, mutta niihin eivät sisälly pelkät lippujen myyntiin liittyvät välittäjäpalvelut.”

13 Mainitun täytäntöönpanoasetuksen 33 a artiklassa, joka lisättiin 7.10.2013 annetulla neuvoston täytäntöönpanoasetuksella (EU) N:o 1042/2013 (EUVL 2013, L 284, s. 1), säädetään seuraavaa:

”Välittäjän omissa nimissään mutta järjestäjän tai muun verovelvollisen kuin järjestäjän lukuun

suorittamaan pääsylippujen luovutukseen kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, kasvatusta-, viihde- tai vastaaviin tapahtumiin, sovelletaan direktiivin 2006/112/EY 53 artiklaa ja 54 artiklan 1 kohtaa.”

Täytäntöönpanoasetus N:o 1042/2013

14 Täytäntöönpanoasetuksen N:o 1042/2013 johdanto-osan 15 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Direktiivin 2006/112/EY mukaisesti pääsy kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus-, viihde- tai vastaaviin tapahtumiin on kaikissa olosuhteissa verotettava paikassa, jossa tapahtuma tosiasiasa järjestetään. Olisi selvennettävä, että tämä koskee myös tapauksia, joissa järjestäjä ei myy suoraan lippuja tällaisiin tapahtumiin vaan lippujen luovutus tapahtuu välittäjien kautta.”

Direktiivi (EU) 2022/542

15 Direktiivien 2006/112/EY ja (EU) 2020/285 muuttamisesta arvonlisäverokantojen osalta 5.4.2022 annetun neuvoston direktiivin (EU) 2022/542 (EUVL 2022, L 107, s. 1) johdanto-osan 18 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Verotuksen varmistamiseksi kulutusjäsenvaltiossa on välttämätöntä, että kaikki palvelut, jotka voidaan suorittaa asiakkaalle sähköisesti, ovat veronalaisia paikassa, johon asiakas on sijoittautunut tai jossa hänellä on kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka. Sen vuoksi on tarpeen muuttaa tällaiseen toimintaan liittyvien palvelujen suorituspaikkaa koskevia sääntöjä.”

16 Direktiivin 2022/542 1 artiklalla muutettiin direktiivin 2006/112 53 artiklaa lisäämällä siihen seuraava kohta:

”Tätä artiklaa ei sovelleta ensimmäisessä kohdassa tarkoitettuihin tapahtumiin pääsyyn, jos osallistuminen on virtuaalista.”

Romanian oikeus

Verokoodeksi

17 Verokoodeksista 8.9.2015 annetun lain nro 227/2015 (Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal; Monitorul Oficial al României, 10.9.2015; jäljempänä verokoodeksi) 278 §:ssä, jonka otsikko on ”Palvelujen suorituspaikka”, säädetään muun muassa seuraavaa:

”2. Verovelvolliselle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa tällä palvelujen vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka. — —

— —

6. Poiketen siitä, mitä 2 momentissa säädetään, palvelujen suorituspaikkana pidetään

— —

b) paikkaa, jossa tapahtumat tosiasiasa järjestetään, kun kyse on verovelvolliselle suoritettavien kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus-, viihde- tai vastaaviin tapahtumiin, kuten messuille ja näyttelyihin, pääsyyn liittyvien palvelujen sekä pääsyyn liittyvien liitännäispalvelujen suorittamisesta”.

Verokoodeksin täytäntöönpanosäännökset

18 Verokoodeksista annetun lain nro 227/2015 täytäntöönpanosäännöksistä 6.1.2016 annetun

hallituksen päätöksen (Hotărârea Guvernului nr. 1 din 6 ianuarie 2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal; Monitorul Oficial al României, osa I, nro 22, 13.1.2016) 22 §:n 4, 5, 7 ja 8 momentissa säädetään seuraavaa:

”(4) Palveluihin, joissa on kyse verokoodeksin 278 §:n 6 momentin 6 kohdassa tarkoitettuihin kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus-, viihde- tai vastaaviin tapahtumiin pääsystä, sisältyvät sellaisten palvelujen suoritukset, joiden keskeinen ominaisuus on myöntää pääsylippua tai maksua vastaan, mukaan lukien ennakkomaksun, kausilipun tai kausimaksun muodossa oleva maksu, pääsyoikeus tapahtumaan.

(5) Edellä olevaan 4 momenttiin sisältyy erityisesti seuraavien oikeuksien myöntäminen:

a) pääsyoikeus näytöksiin, teatteriesityksiin, sirkusnäytöksiin, messuille, huvipuistoihin, konsertteihin, näyttelyihin sekä muihin vastaaviin kulttuuritilaisuuksiin;

--

(7) Verokoodeksin 278 §:n 6 momentin b kohdassa tarkoitettuihin liitännäispalveluihin sisältyvät palvelut, jotka liittyvät suoraan kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus-, viihde- tai vastaaviin tapahtumiin pääsyyn ja jotka suoritetaan tapahtumaan osallistuvalla henkilöllä erillistä vastiketta vastaan. Näihin liitännäispalveluihin sisältyy erityisesti vaatesäilöjen tai saniteettitilojen käyttö, mutta niihin eivät sisälly pelkät lippujen myyntiin liittyvät välittäjäpalvelut.

(8) Välittäjän omissa nimissään mutta järjestäjän tai muun verovelvollisen kuin järjestäjän lukuun suorittamaan pääsylippujen luovutukseen, kun kyse on kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, kasvatus-, viihde- tai vastaavista tapahtumista, sovelletaan verokoodeksin 278 §:n 5 momentin f kohtaa ja 6 momentin b kohtaa.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

19 Westside Unicat on Romaniaan sijoittautunut yhtiö, joka ylläpitää studiota videonauhoituksia varten. Sen pääasiallinen liiketoiminta muodostuu siitä, että se markkinoi StreamRay USA Inc:lle (jäljempänä StreamRay) eroottista digitaalista sisältöä, joka koostuu muun muassa verkossa esiintyjien kanssa kasvokkain toteutettavista on-line-sessioista (jäljempänä videochatit).

20 StreamRay on Yhdysvaltoihin rekisteröity oikeushenkilö, joka lähettää näitä sessioita koskevia videoita verkkosivustollaan suoratoistona ja antaa asiakkaidensa, jotka ovat luonnollisia henkilöitä, käyttöön yhteyden, jota tarvitaan vuorovaikutukseen esiintyjien kanssa.

21 Westside Unicatin palveluja käyttävät esiintyjät tekevät kyseisen yhtiön kanssa sopimuksen, jonka nimi on ennakkoratkaisupyynnössä ”Assosiaatiosopimus”. He allekirjoittavat myös vakuutuksen, jossa he vahvistavat StreamRaylle nimeävänsä studion eli Westside Unicatin ”keräämään ja vastaanottamaan kaikki määrät”, jotka heille kuuluvat näiden videochattien yhteydessä toteutettujen esitysten perusteella, ja hyväksyvät nimenomaisesti, että studio maksaa heille nämä summat.

22 StreamRay, joka suorittaa palveluja omissa nimissään, vahvistaa sovellettavat kaupalliset ehdot, joiden mukaisesti sen asiakkaat seuraavat kyseisiä esityksiä ja ovat vuorovaikutuksessa esiintyjien kanssa. Tämä yhtiö muun muassa vahvistaa ja perii asiakkaidensa tästä maksaman hinnan. Näin saadusta hinnasta maksetaan prosenttiosuus Westside Unicatile, joka puolestaan maksaa siitä osan esiintyjille.

23 Veroviranomainen teki ajanjaksolta 1.9.2019–30.6.2020 palautettavan arvonlisäveron määrittämistä koskeneen verotarkastuksen jälkeen 13.11.2020 verotuspäätöksen, jonka mukaan

Westside Unicat in oli maksettava 640 433 Romanian leun suuruinen arvonnlisäveron lisämaksu.

24 Kyseinen päätös perustui siihen, että toisin kuin Westside Unicat oli SteamRaylle osoitettuja laskuja laatiessaan katsonut, sen StreamRaylle suorittamien palvelujen suorituspaikkana oli verokoodeksin 278 §:n 6 momentin b kohdan mukaisesti pidettävä Romaniaa. Westside Unicat oli kyseessä olevien vuorovaikutteisten esitysten järjestäjä, kuten StreamRayn kanssa allekirjoitetuista sopimuksista ilmenee. Nämä esitykset olivat kuitenkin direktiivin 2006/112 53 artiklassa tarkoitettuja viihdetapahtumia, joten oli sovellettava 8.5.2019 annetussa tuomiossa Geelen (C-568/17, EU:C:2019:8) omaksuttua ratkaisua, jonka mukaan sellaisen palvelun suorituspaikkana, joka muodostuu suorana verkkolähetyksenä toteutettavien eroottisten vuorovaikutteisten videosessioiden tarjoamisesta, on pidettävä paikkaa, jossa palvelun suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka.

25 Kyseisestä verotuspäätöksestä tehdyn tuloksettoman oikaisuvaatimuksen jälkeen Westside Unicat nosti kanteen Tribunalul Maramureşissa (Maramureşin alioikeus, Romania), joka 19.10.2021 antamallaan tuomiolla hyväksyi kanteen osittain. Kyseinen tuomioistuin nimittäin katsoi, että StreamRay oli kyseessä olevien viihdetapahtumien järjestäjä, koska StreamRay antoi asiakkailleen pääsyn vuorovaikutteisiin videosessioihin.

26 Veroviranomainen valitti tästä tuomiosta Curtea de Apel Clujin (Clujin ylioikeus, Romania), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin. Valituksensa tueksi se väittää, että sekä viihdetapahtuman järjestäjä että kaikki toimijat, jotka myötävaikuttavat siihen, että yleisö saa pääsyn tapahtumaan ja jotka toimivat omissa nimissään, katsotaan antavan tällaisen pääsyn. Kyseisen tuomioistuimen käsiteltäväksi saatetussa asiassa, 8.5.2019 annettuun tuomioon Geelen (C-568/17, EU:C:2019:8) johtaneen asian pääasian kantajan tavoin, Westside Unicat in on kyseisten vuorovaikutteisten videosessioiden järjestäjänä katsottava antavan pääsyn näihin sessioihin.

27 Ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella on tässä yhteydessä epäilyksiä siitä, kuuluvatko Westside Unicat in tarjoamat palvelut direktiivin 2006/112 53 artiklassa tarkoitettujen viihdetapahtumiin pääsyyn liittyvien palvelujen käsitteen alaan, ja jos kuuluvat, miten kyseistä säännöstä on sovellettava.

28 Näissä olosuhteissa Curtea de Apel Cluj on päättänyt lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [direktiivin 2006/112] 53 artiklaa tulkittava siten, että sitä sovelletaan myös oikeusriidan kohteena olevien palvelujen kaltaisiin palveluihin eli sellaisiin, joita videochattistudio tarjoaa verkkosivuston ylläpitäjälle ja jotka koostuvat eroottisävytteisistä interaktiivisista sessioista, jotka kuvataan ja lähetetään reaaliajassa internetin välityksellä (digitaalisen sisällön suoratoistolähetyksenä).

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko [direktiivin 2006/112] 53 artiklaan sisältyvän ilmaisun ’paikka, jossa kyseiset tapahtumat tosiasiallisesti järjestetään’ tulkinnassa merkityksellinen se paikka, jossa mallit esiintyvät verkkokameran edessä, paikka, johon sessioiden järjestäjä on sijoittautunut, vai paikka, jossa asiakkaat katsovat kuvia, vai onko huomioon otettava jokin muu, edellä mainittuihin paikkoihin kuulumaton paikka?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

29 Kuten ennakkoratkaisupyyntöistä selvästi ilmenee, pääasiassa kyseessä olevat palvelujen

suoritukset muodostuvat digitaalisten sisältöjen toteuttamisesta tallennusstudion tallentamien vuorovaikutteisten eroottisten videosessioiden muodossa, jotta ne voidaan saattaa internetissä toimivan lähetyshalustan ylläpitäjän saataville, minkä ansiosta kyseinen ylläpitäjä voi lähettää niitä mainitulla alustalla.

30 Jotta ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle voidaan antaa hyödyllinen vastaus, ensimmäinen kysymys on näin ollen ymmärrettävä siten, että se koskee sitä, onko direktiivin 2006/112 53 artiklaa tulkittava siten, että sitä sovelletaan palveluihin, joita videochattien tallennusstudio tarjoaa internetissä toimivan lähetyshalustan ylläpitäjälle ja jotka muodostuvat digitaalisten sisältöjen toteuttamisesta tällaisen studion kuvaamien vuorovaikutteisten eroottisten videosessioiden muodossa niiden saattamiseksi kyseisen ylläpitäjän saataville, jotta tämä voi lähettää niitä mainitulla alustalla.

31 Tässä yhteydessä on huomautettava, että direktiivin 2006/112 44 ja 45 artiklassa on yleissääntö palvelujen suorituksen verotuksellisen liittymäkohdan määrittämiseksi, kun taas saman direktiivin 46–59 a artiklassa on eräitä erityisiä liittymiä (tuomio 13.3.2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, 20 kohta).

32 Kuten unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, arvonlisäverodirektiivin 44 ja 45 artiklan ei voida katsoa olevan ensisijaisia suhteessa saman direktiivin 46–59 a artiklaan. On kulloinkin selvitetävä, kuuluuko tilanne 46–59 a artiklassa erikseen mainittuihin tilanteisiin. Jos näin ei ole, kyseinen tilanne kuuluu direktiivin 44 ja 45 artiklan soveltamisalaan (tuomio 13.3.2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, 21).

33 Tästä seuraa, että direktiivin 2006/112 53 artiklaa ei ole pidettävä yleissäännöstä tehtynä poikkeuksena, jota olisi tulkittava suppeasti (tuomio 13.03.2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, 22 kohta).

34 Toisaalta unionin tuomioistuin on kyllä katsonut 8.5.2019 antamassaan tuomiossa Geelen (C-568/17, EU:C:2019:388, 36–42 kohta), että tällaiset eroottiset vuorovaikutteiset videosessiot ovat viihdetoimintaa, koska niiden tarkoituksena on tuottaa vastaanottajille viihdettä ja koska viihdetoiminnan käsite ei rajoitu palveluihin, joita tarjotaan kyseisen toiminnan vastaanottajien ollessa fyysisesti läsnä.

35 On kuitenkin niin, että vaikka unionin tuomioistuin päätteli edellä mainitussa tuomiossa näiden toteamusten perusteella, että tällaiset palvelujen suoritukset kuuluivat tuolloin 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), 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa ja direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se oli voimassa kyseisen tuomion taustalla olevan asian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, 52 artiklan a alakohdassa säädetyn erityisen liittymäsäännön soveltamisalaan, on todettava, että nyt käsiteltävässä asiassa esitetty kysymys ei koske tämän erityisen liittymäsäännön tulkintaa vaan sellaisen toisen erityisen liittymäsäännön tulkintaa, joka otettiin käyttöön direktiivillä 2008/8 ja joka ei siis ollut vielä voimassa ja jota ei ollut saatettu osaksi jäsenvaltioiden oikeusjärjestystä mainittuun tuomioon johtaneen asian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan.

36 Kuudennen direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa ja direktiivin 2006/112 52 artiklan a alakohdassa, sellaisina kuin ne olivat voimassa 8.5.2019 annettuun tuomioon Geelen (C-568/17, EU:C:2019:388) johtaneen asian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, vahvistetussa erityisessä liittymäsäännössä viitattiin yleisesti kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus- ja viihdetoimintaan tai vastaavaan toimintaan sekä

tällaisen toiminnan mahdollisiin liitännäispalveluihin, kun taas direktiivin 2006/112 53 artiklassa olevan erityisen liittymäsäännön kohteena ovat erityisesti verovelvolliselle suoritettavien kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus-, viihde- tai vastaaviin tapahtumiin, kuten messuille ja näyttelyihin, pääsyyn liittyvien palvelujen sekä pääsyyn liittyvien liitännäispalvelujen suorittaminen.

37 Näin ollen päätelmää, jonka unionin tuomioistuin teki 8.5.2019 antamassaan tuomiossa Geelen (C-568/17, EU:C:2019:388) kuudennen direktiivin 77/388 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa ja direktiivin 2006/112 52 artiklan a alakohdassa tuolloin vahvistetun erityisen liittymäsäännön ulottuvuudesta, ei voida soveltaa direktiivin 2006/112 53 artiklassa, jota sovellettiin pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, vahvistettuun erityiseen liittymäsääntöön.

38 Jälkimmäisen säännön ulottuvuudesta on sitä vastoin todettava, että sen tavanomaisen merkityksen mukaan ilmaisulla ”tapahtuma” tarkoitetaan julkista esiintymistä. Tästä voidaan näin ollen päätellä, että koska direktiiviin 2006/112 ei sisälly erityistä määritelmää, tapahtumiin pääsyyn liittyvien palvelujen käsite, sellaisena kuin sitä käytetään kyseisen direktiivin 53 artiklassa, on ymmärrettävä siten, että sillä tarkoitetaan palveluja, jotka suoritetaan tämän esityksen järjestämisen jälkeisessä vaiheessa ja joilla pyritään antamaan yleisölle pääsy kyseiseen esitykseen.

39 Tätä päätelmää tukee ensinnäkin täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 33 artikla, jossa täsmennetään, että direktiivin 2006/112 53 artiklassa tarkoitettuihin liitännäispalveluihin sisältyvät palvelut, jotka liittyvät suoraan kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus-, viihde- tai vastaaviin tapahtumiin pääsyyn ja jotka suoritetaan tapahtumaan osallistuvalla henkilölle erillistä vastiketta vastaan. Kun nimittäin otetaan huomioon, että liitännäispalveluja ovat palvelut, jotka suoritetaan tapahtumaan osallistuvalla henkilölle erillistä vastiketta vastaan, pääasiallisen palvelun on katsottava olevan samalle henkilölle tarjottu palvelu, jonka tarkoituksena on antaa hänelle oikeus päästä kyseiseen tapahtumaan.

40 Seuraavaksi on todettava, että kyseisen täytäntöönpanoasetuksen 32 artiklassa täsmennetään, että palveluihin, joiden tarkoituksena on antaa pääsy direktiivin 2006/112 53 artiklassa tarkoitettuihin viihdetapahtumiin, sisältyvät sellaisten palvelujen suoritukset, joiden keskeinen ominaisuus on myöntää pääsylippua tai maksua vastaan pääsy oikeus tapahtumaan, mikä merkitsee sitä, että tällaisia palveluja ovat ainoastaan palvelut, jotka liittyvät kyseistä tapahtumaa koskevan pääsyoikeuden markkinointiin asiakkaille.

41 Lopuksi on huomautettava, että mainitun täytäntöönpanoasetuksen 33 a artiklasta, luettuna täytäntöönpanoasetuksen N:o 1042/2013 johdanto-osan 15 perustelukappaleen valossa, ilmenee, että direktiivin 2006/112 53 artiklaa sovelletaan, kun järjestäjä ei myy suoraan lippuja tällaisiin tapahtumiin vaan lippujen luovutus tapahtuu välittäjien kautta, mikä merkitsee tässäkin tapauksessa sitä, että direktiivin 2006/112 53 artiklassa tarkoitettut palvelut liittyvät kyseistä tapahtumaa koskevan pääsyoikeuden markkinointiin asiakkaille.

42 Tästä seuraa, että direktiivin 2006/112 53 artiklassa säädetty erityinen liittymäsääntö on ymmärrettävä siten, että sitä ei sovelleta palveluihin, jotka suoritetaan tapahtumaan johtavan toiminnan toteuttamiseksi, vaan ainoastaan suorituksiin, jotka muodostuvat siitä, että asiakkaille markkinoidaan pääsyoikeutta tällaiseen tapahtumaan.

43 Näin ollen on katsottava, että palvelut, joita videochattien tallennusstudio tarjoaa internetissä toimivan lähetyksalustan ylläpitäjälle ja jotka muodostuvat digitaalisten sisältöjen toteuttamisesta tällaisen studion kuvaamien vuorovaikutteisten eroottisten videosessioiden muodossa niiden saattamiseksi kyseisen ylläpitäjän saataville, jotta tämä voi lähettää niitä mainitulla alustalla, eivät kuulu direktiivin 2006/112 53 artiklan soveltamisalaan. Tällaiset palvelut eivät nimittäin ole

palveluja, joiden tarkoituksena on antaa asiakkaille pääsyoikeus näihin sisältöihin, eivätkä niiden liitännäispalveluja vaan palveluja, jotka ovat välttämättömiä, jotta kyseinen ylläpitäjä voi lähettää näitä sisältöjä omille asiakkailleen.

44 On totta, että videochattien tallennusstudioissa on laitteet, joita käytetään kuvattaessa ja tallennettaessa eroottista esitystä, jota lähetetään tämän jälkeen, mutta tällainen seikka ei riitä siihen, että voitaisiin katsoa, että studio antaa pääsyn näin syntyviin vuorovaikutteisiin videosessioihin, koska kyseisten laitteiden hallussapito tai edes niiden käsittely eivät yksinään merkitse sitä, että nämä sessiot esitettäisiin yleisölle.

45 Tällainen näkemys vastaa lisäksi arvonlisäverokomitean, joka on direktiivin 2006/112 398 artiklalla perustettu neuvoa-antava komitea, omaksumaa lähestymistapaa. Kyseisen komitean 19.4.2021 pitämässään kokouksessa antamista ohjeista (asiakirja B – taxud.c.1(2021) 6378389 – 1016) nimittäin ilmenee, että komitea on katsonut lähes yksimielisesti, että kun palveluja, jotka koostuvat internetissä reaaliajassa kuvattavista ja lähetettävistä vuorovaikutteisista sessioista (esimerkiksi videochatit), tarjoaa digitaalisen sisällön omistava verovelvollinen loppukäyttäjälle eli katsojalle, vaikka toinen verovelvollinen on toimittanut kyseisen sisällön tälle verovelvolliselle, se, että tämä toinen verovelvollinen toimittaa digitaalisen sisällön, ei merkitse sitä, että se antaa pääsyn direktiivin 2006/112 53 artiklassa tarkoitettuun viihdetapahtumaan.

46 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 53 artiklaa on tulkittava siten, että sitä ei sovelleta palveluihin, joita videochattien tallennusstudio tarjoaa internetissä toimivan lähetysalustan ylläpitäjälle ja jotka muodostuvat digitaalisten sisältöjen toteuttamisesta tällaisen studion kuvaamien vuorovaikutteisten eroottisten videosessioiden muodossa niiden saattamiseksi kyseisen ylläpitäjän saataville, jotta tämä voi lähettää niitä mainitulla alustalla.

Toinen kysymys

47 Aluksi on todettava, että toinen kysymys on esitetty vain siltä varalta, että ensimmäiseen kysymykseen annetusta vastauksesta ilmenisi, että direktiivin 2006/112 53 artiklaa on sovellettava pääasiassa kyseessä olevan kaltaisiin palveluihin.

48 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, ei toiseen kysymykseen ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

49 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 (kymmenes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY, 53 artiklaa

on tulkittava siten, että

sitä ei sovelleta palveluihin, joita videochattien tallennusstudio tarjoaa internetissä toimivan lähetysalustan ylläpitäjälle ja jotka muodostuvat digitaalisten sisältöjen toteuttamisesta tällaisen studion kuvaamien vuorovaikutteisten eroottisten videosessioiden muodossa niiden saattamiseksi kyseisen ylläpitäjän saataville, jotta tämä

voi lähettää niitä mainitulla alustalla.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: romania.