ĢENERĀLADVOKĀTA MACEJA ŠPUNARA [*MACIEJ SZPUNAR*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2019. gada 12. februārī [1]

Lieta C-568/17

Staatssecretaris van Financiën
pret
L.W. Geelen

(*Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa, Nīderlande) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 77/388/EEK – 9. panta 2. punkta c) un e) apakšpunkts – Direktīva 2006/112/EK – 52. panta a) punkts – 56. panta 1. punkta k) apakšpunkts – Pakalpojumu sniegšana – Ar nodokli apliekamu darījumu izpildes vieta – Nodokļu kompetences noteikšanas kritērijs – Interaktīvi erotiski priekšnesumi, izmantojot tīmekļkameru, tiešraidē – Vieta, kur faktiski tiek sniegts pakalpojums

Ievads

1. Pievienotās vērtības nodoklis (turpmāk tekstā – "PVN") ir patēriņa nodoklis, un ideālā gadījumā tas ir jāiekasē vietā, kurā notiek ar nodokli apliekamo preču vai pakalpojumu patēriņš. Pārrobežu darījumu gadījumā, it īpaši attiecībā uz pakalpojumiem, tas tomēr ir saistīts ar būtisku administratīvu slogu gan nodokļa maksātājiem, gan nodokļu iestādēm. Tādēļ ar Eiropas Savienības direktīvām, kuras attiecas uz PVN, ir ieviesti vienkāršoti pakalpojumu sniegšanas vietas noteikšanas veidi. Taču šīs vietas noteikšana joprojām rada zināmas grūtības, it īpaši kompleksu pakalpojumu un pakalpojumu, kas tiek sniegti no attāluma, gadījumā, piemēram, kā šajā lietā, izmantojot interneta tiešraidi. Tiesību aktu noteikumu attīstība šajā jomā ne vienmēr tiek līdzi tehnoloģiju attīstībai un mainīgiem tirgus apstākļiem. Tādēļ tiesību aktu noteikumu interpretācija, kurā tiek ņemta vērā tehnoloģiju attīstība, paliek tiesu ziņā.

1 Oriģinālvaloda – poļu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

2. Saskaņā ar Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze[2], kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu 2002/38/EK (2002. gada 7. maijs)[3], 9. pantu:

"1. Par pakalpojuma sniegšanas vietu uzskata vietu, kur piegādātājs ir dibinājis savu uzņēmumu vai kur tam ir pastāvīga iestāde, no kuras sniedz pakalpojumu, vai, ja nav šāda uzņēmuma vai pastāvīgas iestādes, tā pastāvīgās adreses vietu vai vietu, kur tas parasti rezidē.

2. Tomēr:

[..]

c) tādu pakalpojumu sniegšanas vieta, kas saistīti ar:

   – kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības, izklaides vai tamlīdzīgiem pasākumiem, ieskaitot šādu pasākumu rīkotāju darbību un attiecīgā gadījumā papildpakalpojumu sniegšanu,

   [..]

ir vieta, kur fiziski veic [faktiski sniedz] šos pakalpojumus;

[..]

e) vieta, kur sniedz turpmāk norādītos pakalpojumus, ja to dara klientiem, kas reģistrēti ārpus Kopienas, vai nodokļa maksātājiem, kas reģistrēti Kopienā, bet citā valstī nekā pakalpojumu sniedzējs, ir vieta, kur klients ir reģistrējis savu uzņēmumu vai kur tam ir pastāvīga iestāde, kurai sniedz šo pakalpojumu, vai, ja nav šādas vietas, tā pastāvīgā adrese vai vieta, kur tas parasti rezidē:

   [..]

   – elektroniski sniegti pakalpojumi, *inter alia*, tie, kas aprakstīti L pielikumā;

f) vieta, kurā e) apakšpunkta pēdējā ievilkumā minētos pakalpojumus sniedz, ja tos sniedz personām, kas nav nodokļu maksātājas, bet kas ir reģistrētas kādā dalībvalstī, kam tajā ir pastāvīgā adrese vai kas parasti tajā uzturas, un ja tos sniedz nodokļu maksātāja persona, kam ir pastāvīga uzņēmējdarbības vieta jeb objekts, no kura pakalpojumu sniedz ārpus Kopienas, vai, ja šādas pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas jeb objekta nav, kam ir pastāvīga adrese vai uzturēšanās vieta ārpus Kopienas, ir vieta, kurā personas, kas nav nodokļu maksātājas, ir reģistrētas, kurā tām ir pastāvīgā adrese vai parastā uzturēšanās vieta.

[..]"

2 OV 1977, L 145, 1. lpp.

3 Direktīva, ar kuru groza un īslaicīgi groza Direktīvu 77/388/EEK attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļa piemērošanu radio un televīzijas apraides pakalpojumiem un dažiem elektroniski sniegtiem pakalpojumiem (OV 2002, L 128, 41. lpp.).

3. Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu [4] 43. pantā, redakcijā, kas piemērojama faktiem pamatlietā, ir noteikts:

"Par pakalpojumu sniegšanas vietu uzskata vietu, kur ir pakalpojumu sniedzēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai kur tam ir pastāvīga iestāde, no kuras veic pakalpojumu sniegšanu, vai, ja nav šādas vietas vai pastāvīgas iestādes – tā pastāvīgās adreses vietu vai parasto dzīvesvietu."

4. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 52. panta a) punktu:

"Šādu pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur faktiski notiek šo pakalpojumu sniegšana:

a) kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības, izklaides vai tamlīdzīgu pasākumu formā, tostarp šādu pasākumu rīkotāju sniegtie pakalpojumi, kā arī attiecīgā gadījumā ar šiem pasākumiem saistīti papildpakalpojumi;

[..]."

5. Saskaņā ar šīs direktīvas 56. panta 1. punkta k) apakšpunktu:

"1. Attiecībā uz turpmāk norādītajiem pakalpojumiem, kurus sniedz pakalpojumu saņēmējiem, kas veic uzņēmējdarbību ārpus Kopienas, vai nodokļa maksātājiem, kas veic uzņēmējdarbību Kopienā, bet ne pakalpojumu sniedzēja valstī, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur ir pakalpojumu saņēmēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai kur tam ir pastāvīga iestāde, kurai sniedz pakalpojumu, vai – ja tādu nav – pakalpojumu saņēmēja pastāvīgās adreses vieta vai parastā dzīvesvieta:

[..]

k) elektroniski sniegti pakalpojumi, piemēram, II pielikumā minētie pakalpojumi;

[..]."

6. Visbeidzot, Direktīvas 2006/112 57. panta 1. punktā ir noteikts:

"Ja personām, kuras nav nodokļa maksātājas un kuras veic uzņēmējdarbību kādā dalībvalstī, vai kurām kādā dalībvalstī ir pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta, 56. panta 1. punkta k) apakšpunkta minētos pakalpojumus sniedz nodokļa maksātājs, kura saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai pastāvīgā iestāde, no kuras sniedz pakalpojumus, ir ārpus Kopienas, vai – ja šādas vietas vai pastāvīgas iestādes nav – kura [..] pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta ir ārpus Kopienas, tad pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur persona, kas nav nodokļa maksātāja, veic uzņēmējdarbību vai kur ir tās pastāvīgā adrese vai parastā dzīvesvieta."

Nīderlandes tiesības

7. Iepriekš minētās Savienības tiesību normas Nīderlandes tiesībās ir transponētas ar *Wet op de omzetbelasting 1968* (1968. gada Likums par apgrozījuma nodokli) 6. panta 1. punktu, kā arī 6. panta 2. punkta c) apakšpunkta 1. daļu un d) apakšpunkta 10. daļu.

4 OV 2006, L 347, 1. lpp.

Fakti, tiesvedība un uzdotie jautājumi

8. Atbildētājs pamatlietā *L.W. Geelen* ir nodokļu maksātājs, kurš ir reģistrēts kā PVN maksātājs Nīderlandē. Viņš sniedz pakalpojumus, kas ietver interaktīvu erotisku priekšnesumu organizēšanu un nodrošināšanu tiešraidē. Modeļi, kas piedalās šajos priekšnesumos, to norises laikā atrodas Filipīnās. *L.W. Geelen* piegādā viņiem aprīkojumu un programmatūru, kas nepieciešami priekšnesumu tiešraidei internetā. Klienti ar modeļiem, izmantojot internetu, sazinās pēc tam, kad viņi šim nolūkam ir izveidojuši kontu pie kāda no interneta pakalpojumu sniedzējiem. Tieši šie pakalpojumu sniedzēji iekasē no klientiem maksu un nodod tās daļu *L.W. Geelen*. Priekšnesumi tiek pārraidīti tiešraidē, un tiem ir interaktīvs raksturs, kas nozīmē, ka klientiem ir iespēja sazināties ar modeļiem un dot viņiem rīkojumus. *L.W. Geelen* sniegtie pakalpojumi principā ir paredzēti Nīderlandes tirgum [5].

9. Atbildētājs pamatlietā nav iesniedzis deklarācijas attiecībā uz PVN par šiem pakalpojumiem. Taču nodokļu iestāde uzskatīja, ka šie pakalpojumi Nīderlandes teritorijā ir apliekami ar PVN, un pieņēma lēmumu par PVN piedziņu par laikposmu no 2006. gada 1. jūnija līdz 2009. gada 31. decembrim.

10. Šis lēmums tika atcelts ar pirmās instances tiesas spriedumu, kurā tā ir atzinusi, ka uz minētajiem pakalpojumiem attiecas Nīderlandes tiesību normas, ar kurām ir transponēti Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta pirmais ievilkums un Direktīvas 2006/112 52. panta a) punkts, un ka tie faktiski tiek sniegti Filipīnās. Nodokļu iestāde iesniedza iesniedzējtiesā kasācijas sūdzību par šo spriedumu.

11. Šajos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa, Nīderlande) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) a) Vai [Direktīvas 77/388] 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta pirmais ievilkums un [Direktīvas 2006/112] 52. panta a) punkts (līdz 2010. gada 1. janvārim spēkā esošajā redakcijā) ir jāinterpretē tādējādi, ka to piemērošanas jomā ietilpst arī interaktīvu erotisku priekšnesumu, izmantojot tīmekļkameru, nodrošināšana tiešraidē par atlīdzību?

1) b) Ja atbilde uz pirmā jautājuma a) daļu ir apstiprinoša, vai formulējums "vieta, kur faktiski sniedz šos pakalpojumus" [Direktīvas 77/388] 9. panta 2. punkta c) apakšpunktā un formulējums "vieta, kur faktiski notiek šo pakalpojumu sniegšana" [Direktīvas 2006/112] 52. pantā ir jāinterpretē tādējādi, ka noteicošā nozīme ir vietai, kurā modeļi uzstājas tīmekļkameras priekšā, vai vietai, kurā apmeklētāji aplūko attēlus, vai arī runa var būt par vēl kādu citu vietu?

2) Vai [Direktīvas 77/388] 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta divpadsmitais ievilkums un [Direktīvas 2006/112] (līdz 2010. gada 1. janvārim spēkā esošajā redakcijā) 56. panta 1. punkta k) apakšpunkts, lasot tos kopā ar Regulas 1777/2005 [6] 11. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka interaktīvu erotisku priekšnesumu, izmantojot tīmekļkameru, nodrošināšana tiešraidē par atlīdzību var tikt uzskatīta par "elektroniski sniegtu pakalpojumu"?

3) Ja atbildes gan uz pirmā jautājuma a) daļu, gan uz otro jautājumu ir apstiprinošas un, nosakot pakalpojuma sniegšanas vietu saskaņā ar direktīvu tiesību normām, ir jāizdara atšķirīgi secinājumi, kā tad ir nosakāma pakalpojuma sniegšanas vieta?"

5 No lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ietvertās informācijas nav skaidrs, vai iespēja izmantot šos pakalpojumus ir jebkādi tehniski ierobežota ar Nīderlandes teritoriju. Šķiet, šis ierobežojums var būt saistīts ar nepieciešamību izmantot interneta piekļuves pakalpojumu sniedzēju, ar kuriem *L.W. Geelen* ir noslēdzis atbilstošu līgumu, starpniecību.

6 Padomes Regula (EK) (2005. gada 17. oktobris), ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 77/388/EEK par kopēju pievienotās vērtības nodokļu sistēmu (OV 2005, L 288, 1. lpp.).

12. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir saņemts Tiesā 2017. gada 27. septembrī. Rakstveida argumentus iesniedza Nīderlandes un Francijas valdības un Eiropas Komisija. Nīderlandes valdība un Komisija tika pārstāvētas 2018. gada 19. septembra sēdē.

Analīze

Pirmā prejudiciālā jautājuma a) daļa

13. Ar pirmā prejudiciālā jautājuma a) daļu iesniedzējtiesa cenšas noskaidrot, vai tādi pakalpojumi kā *L.W. Geelen* sniegtie pakalpojumi, ietilpst Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta un Direktīvas 2006/112 52. panta a) punkta piemērošanas jomā. Konkrēti runa ir par to, vai šie pakalpojumi ir pakalpojumi, kas saistīti ar izklaides pasākumiem, iepriekš minēto noteikumu izpratnē.

14. Šķiet, nav šaubu, ka pakalpojumiem, par kuriem ir runa, ir izklaides raksturs [7]. Manuprāt, šis jautājums nav plašāk jāpārbauda. Tas tomēr neizsmeļ atbildi uz pirmā jautājuma a) daļā vaicāto.

15. Manuprāt, iesniedzējtiesa pamatoti uzdod jautājumu, vai minētās tiesību normas ir piemērojamas pakalpojumiem, kuri, lai gan tiem ir izklaides raksturs, netiek sniegti vienā vietā un laikā un pakalpojumu saņēmēju fiziskā klātbūtnē, bet, kā šajā lietā, no attāluma un katra pakalpojumu saņēmēja individuāli izvēlētā brīdī.

16. 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta pirmais ievilkums Direktīvā 77/388 ir ietverts no tās pieņemšanas brīža. Manuprāt, ir skaidrs, ka, formulējot šo normu, likumdevējs nav domājis pakalpojumus, kas tiek sniegti no attāluma un ir līdzīgi pamatlietā aplūkojamajiem pakalpojumiem, jo šādi pakalpojumi tajā laikā nepastāvēja. Vienīgais kultūras, izklaides, izglītības u.tml. pakalpojumu sniegšanas veids bija vai nu sapulcēt pakalpojumu saņēmējus pakalpojuma faktiskās sniegšanas vietā, vai sniegt tos vietā, kur atrodas pakalpojumu saņēmēji [8]. Tādēļ vietas, kur faktiski tiek sniegts pakalpojums, noteikšana neradīja grūtības. Tā vienlaikus bija šī pakalpojuma patēriņa vieta.

17. Kopš tā laika notikusī tehnoloģiju attīstība ir ļāvusi rasties pakalpojumiem, kuru ietvaros pakalpojumu saņēmēji piedalās, reizēm pat aktīvi, kultūras, izklaides vai citā pasākumā no attāluma un ne vienmēr reāllaikā. Atsaucoties uz klasiskā teātra kategorijām – tiek izjaukta "laika, vietas un notikuma vienotība". Tādēļ rodas jautājums, vai Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta pirmā ievilkuma un Direktīvas 2006/112 52. panta a) punkta iespējamā piemērošana šādiem pakalpojumiem būtu atbilstoša Savienības likumdevēja gribai, kā tā būtu jāsaprot attiecībā uz jaunu tehnoloģiju realitāti, un šo tiesību normu mērķiem.

18. Labs sākumpunkts pakalpojumu sniegšanas vietu nosakošo tiesību normu mērķu analīzei ir Direktīvas 2008/8/EK projekta pamatojums [9]. Ar šo direktīvu ir izdarīta būtiska Savienības tiesību reforma attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietas noteikšanu PVN uzlikšanas vajadzībām.

7 Skat. arī spriedumu, 2005. gada 12. maijs, *RAL (Channel Islands)* u.c. (C-452/03, EU:C:2005:289, 32. punkts).

8 Šajā laikā, protams, pastāvēja radio un televīzijas pakalpojumi. Tomēr tie tika aplikti ar nodokli pakalpojumu sniedzēja juridiskās adreses vietā, kas parasti sakrita ar raidījuma pārraides vietu. Tikai 2002. gada Direktīvas 77/388 grozījumā (skat. šo secinājumu 3. zemsvītras piezīmi) par šo pakalpojumu sniegšanas vietu – pārrobežu attiecībās – ir atzīta pakalpojumu saņēmēju juridiskā adrese vai dzīvesvieta (skat. Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta vienpadsmito ievilkumu un 9. panta 4. punktu). Taču radio un televīzijas pakalpojumi aprobežojas tikai ar programmas pārraidi, to uztveršanu, atšķirībā no tādiem pakalpojumiem kā pamatlietā, kur pakalpojumu sniedzējs padara iespējamu arī satura uztveršanu un pat pakalpojumu saņēmēju aktīvu dalību, atstājot pakalpojumu saņēmēju ziņā.

9 Padomes Direktīva 2006/112/EK (2008. gada 12. februāris), ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu (OV 2008, L 44, 11. lpp.). Projekta pamatojums (*exposé des motifs*): COM(2003) 822, galīgā redakcija.

19. Šī pamatojuma ievaddaļā Komisija norāda, ka vēlamā situācija būtu pakalpojumus aplikt ar nodokli to faktiskā patēriņa vietā. Taču šāda konstrukcija saskaras ar nopietnām praktiskām grūtībām pārrobežu pakalpojumu sniegšanas situācijā. Šīs grūtības samērā viegli var tikt pārvarētas tādu pakalpojumu gadījumā, kas tiek sniegti nodokļu maksātājiem. Tam it īpaši ir paredzēts tā dēvētais apvērstās maksāšanas mehānisms [10]. Taču šis mehānisms nevar tikt piemērots personām, kas nav nodokļa maksātājas. Alternatīvs risinājums būtu uzlikt pakalpojumu sniedzējiem pienākumu reģistrēties un maksāt PVN katrā dalībvalstī, kurā viņi sniedz pakalpojumus, tomēr tas viņiem radītu pārmērīgu administratīvu slogu. Turklāt daudzu pakalpojumu gadījumā faktiskā patēriņa vieta ir nevis to faktiskās izpildes vieta, bet drīzāk pakalpojumu saņēmēja juridiskā adrese vai dzīvesvieta, un tas rada papildu sarežģījumus, jo pakalpojumu sniedzējam būtu jāidentificē katra pakalpojumu saņēmēja dzīvesvieta un jāmaksā PVN šajā vietā [11]. Šo praktisko grūtību dēļ Direktīvā 77/388 kā vispārējs ir noteikts princips, ka pakalpojumu sniegšanas vieta ir pakalpojumu sniedzēja juridiskā adrese. Minētajā projektā Komisija ierosināja atstāt spēkā šo vispārējo principu attiecībā uz pakalpojumiem, kas tiek sniegti personām, kuras nav nodokļa maksātājas.

20. Tomēr ir izņēmumi no šī principa. Viens no tiem ir mūs šajā lietā interesējošais gadījums, kas saistīts ar kultūras, izklaides, izglītības u.tml. pasākumiem. Šī izņēmuma ieviešana ļāva sasniegt divus mērķus.

21. Pirmkārt, ja minētā darbība prasa gan pakalpojumu saņēmēju, gan pakalpojumu sniedzēju (vai vismaz personu, kas sniedz pakalpojumus viņu vārdā) vienlaicīgu klātbūtni vienā vietā, vislabākais rezultāts būtu panākams, apliekot pakalpojumu ar nodokli tā faktiskā patēriņa vietā bez pārmērīgiem administratīviem sarežģījumiem. Šāda veida pakalpojumiem ir vienreizējs raksturs tajā nozīmē, ka to ekonomiskā jēga parasti aprobežojas ar pakalpojuma sniegšanas ilgumu. Šādu pakalpojumu patēriņš ir tūlītējs un notiek to sniegšanas vietā. Tādēļ nav nozīmes pakalpojumu saņēmēju juridiskajai adresei vai dzīvesvietai; pakalpojuma sniedzējs maksā PVN tikai pakalpojuma faktiskās sniegšanas vietā.

22. Otrkārt, šādiem pakalpojumiem bieži vien ir komplekss raksturs, jo tie prasa virkni starppakalpojumu un papildpakalpojumu, daži no kuriem var tikt sniegti tieši gala pakalpojumu saņēmējiem, bet citi, piemēram, pasākumi, kuri veido gala pakalpojumus, to organizētājiem. To cena var būt, bet ne obligāti, gala pakalpojuma kopējās cenas sastāvdaļa. Turklāt tos var sniegt dažādi pakalpojumu sniedzēji [12]. Vispārēja principa par aplikšanu ar nodokli pakalpojuma sniedzēja juridiskās adreses vietā piemērošana varētu novest pie nepieciešamības maksāt PVN par atsevišķām gala pakalpojuma sastāvdaļām dažādās dalībvalstīs. Šo pakalpojumu aplikšanas ar nodokli to faktiskās sniegšanas vietā padara šo jautājumu vienkāršāku, ja šī vieta sakrīt ar gala vai galvenā pakalpojuma sniegšanas vietu.

23. Taču minētā izņēmuma piemērošana pakalpojumiem, kas tiek sniegti no attāluma, kādi ir pakalpojumi, kas ir pamatlietas priekšmets, neļauj sasniegt šos mērķus.

24. Ja pakalpojumu sniegšana neprasa pakalpojumu sniedzēju un pakalpojumu saņēmēju vienlaicīgu klātbūtni tajā pašā vietā, rodas problēma, kas ir pirmā jautājuma b) daļas priekšmets, proti, kā noteikt vietu, kurā pakalpojums faktiski tiek sniegts. Neatkarīgi no tā, kāds šīs problēmas risinājums tiek pieņemts, minētā izņēmuma mērķi nav sasniegti.

10 Šī mehānisma ietvaros tieši pakalpojumu saņēmējs, nevis pakalpojumu sniedzējs piemēro PVN pēc likmes, kas ir spēkā tā juridiskās adreses vietā, un pēc tam vai nu, ja viņš izmanto iegādātos pakalpojumus savas ar nodokli apliekamas darbības mērķiem, iegūst tiesības to atskaitīt, vai nomaksā to valsts kasē. Turklāt tiek ņemts vērā, ka, tā kā nodokļa maksātāju iegādātie pakalpojumi parasti tiek izmantoti viņu uzņēmējdarbības mērķiem, pakalpojumu saņēmēja juridiskā adrese vienlaikus ir pakalpojumu patēriņa vieta.

11 Tas attiecas, piemēram, uz pastāvīgiem pakalpojumiem un pakalpojumiem, kas tiek sniegti no attāluma.

12 Skat., piemēram, spriedumu, 1996. gada 26. septembris, *Dudda* (C-327/94, EU:C:1996:355), – šajā lietā runa bija par skaņu inženiera pakalpojumiem, kas sniegti koncertu organizētājiem.

25. Ja – kā piemēru izmantojot pakalpojumus, kas ir pamatlietas priekšmets, – tiek pieņemts, ka pakalpojuma sniegšanas vieta ir vieta, kur modeļi uzstājas tīmekļkameras priekšā, nav sasniegts vēlamais rezultāts aplikšanas ar nodokli patēriņa vietā veidā. Par patēriņa vietu acīmredzami ir jāpieņem vieta, kur atrodas klienti pakalpojuma izmantošanas brīdī. Turklāt šādi noteiktā pakalpojuma sniegšanas vieta var nesakrist, kā šajā lietā, arī ar pakalpojumu sniedzēja juridiskās adreses vietu un pat pilnīgi neietilpt kopējas PVN sistēmas teritoriālās piemērošanas jomā. Tādējādi pakalpojums ne tikai netiek aplikts ar nodokli patēriņa vietā, kam ir paredzēts minētais izņēmums, bet nav piemērojams arī vispārējais princips par aplikšanu ar nodokli pakalpojumu sniedzēja juridiskās adreses vietā.

26. Tomēr, par šāda veida pakalpojumu faktiskās sniegšanas vietu atzīstot vietu, kur atrodas skatītāji pakalpojuma izmantošanas brīdī, šie pakalpojumi varētu tikt aplikti ar nodokli patēriņa vietā. Tas tomēr potenciāli radītu tās praktiskās grūtības, no kurām Savienības likumdevējs vēlējās izvairīties, ieviešot vispārējo aplikšanas ar nodokli pakalpojumu sniedzēja juridiskās adreses vietā principu, un kuras izriet no nepieciešamības identificēt vietu, kur pakalpojumu saņēmējs izmanto pakalpojumu, un maksāt tur PVN.

27. Nīderlandes valdība savos apsvērumos, protams, norāda uz risinājumiem, kas izriet no Direktīvas (ES) 2017/2455 [13] un kam būtu jānovērš šīs praktiskās grūtības. Taču, kā šī valdība pati norāda, šie risinājumi tādiem pakalpojumiem kā pakalpojumi, kas ir pamatlietas priekšmets, būs piemērojami no 2021. gada, bet šī lieta attiecas uz tiesisko stāvokli no 2006. līdz 2009. gadam.

28. Kā izriet no iepriekš minētā, piemērojot Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta pirmajā ievilkumā un Direktīvas 2006/112 52. panta a) punktā paredzēto īpašo pakalpojumu sniegšanas vietas noteikšanas kritēriju no attāluma sniegtiem pakalpojumiem, tādiem kā pakalpojumi, kas ir pamatlietas priekšmets, netiktu īstenoti mērķi, kurus Savienības likumdevējs vēlējās sasniegt, ieviešot šos noteikumus. Tā vietā, manuprāt, būtu jāpiemēro vispārējais aplikšanas ar nodokli pakalpojuma sniedzēja juridiskās adreses vietā princips.

29. Ir tiesa, ka dažos gadījumos šī principa piemērošana pakalpojumiem, kas tiek sniegti no attāluma, it īpaši, izmantojot internetu, var novest pie nepilnīgas nodokļu kompetenču sadales starp dalībvalstīm, jo tā ļauj potenciāli viegli nodalīt aplikšanas ar nodokli vietu no pakalpojuma patēriņa vietas (lai gan, šķiet, tas neattiecas uz šo lietu). Taču, kā izriet no minētā Direktīvas 2008/8 projekta pamatojuma, Savienības likumdevējs apzinājās šo problēmu, jau strādājot pie šīs direktīvas, tomēr nolēma atlikt problēmas risināšanu attiecībā uz pakalpojumiem, kas tiek sniegti personām, kuras nav nodokļa maksātājas Eiropas Savienības teritorijā, līdz 27. punktā minēto risinājumu ieviešanas brīdim.

30. Viedokli, saskaņā ar kuru Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta pirmajā ievilkumā un Direktīvas 2006/112 52. panta a) punktā ietvertā regulējuma mērķis ir noteikt tādu pakalpojumu sniegšanas vietu, kas prasa pakalpojumu sniedzēju un pakalpojumu saņēmēju vienlaicīgu klātbūtni, šķiet, pamato arī attiecīgo tiesību normu pašreizējā redakcija.

31. Pašreizējā Direktīvas 2006/112 [14] redakcijā šis regulējums ir ietverts 53. pantā un 54. panta 1. punktā. Saskaņā ar šīs direktīvas 53. pantu, kas attiecas uz pakalpojumiem, kuri sniedzami nodokļa maksātājiem, "[t]o pakalpojumu sniegšanas vieta un to papildpakalpojumu sniegšanas vieta, kas saistīti ar biļešu iegādi kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības, izklaides vai līdzīgiem *pasākumiem*, *piemēram, gadatirgiem un izstādēm*, un ko sniedz nodokļa maksātājam, ir vieta, kur faktiski notiek šie *pasākumi*" [15]. Šajā normā ir runa nevis par jebkādiem kultūras, izklaides u.tml. pakalpojumiem, bet par pakalpojumiem pasākumu, piemēram, gadatirgu vai izstāžu, veidā, proti, tādiem, kas prasa pakalpojumu saņēmēju klātbūtni pakalpojumu sniegšanas vietā.

13 Padomes Direktīva (2017. gada 5. decembris), ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK un Direktīvu 2009/132/EK attiecībā uz konkrētām pievienotās vērtības nodokļa saistībām pakalpojumu sniegšanā un preču tālpārdošanā (OV 2017, L 384, 7. lpp.).

14 Tas ir, redakcijā, kas saskaņā ar Direktīvas 2008/8 3. pantu ir spēkā no 2011. gada 1. janvāra.

15 Mans izcēlums.

32. Ir tiesa, ka Direktīvas 2006/112 poļu valodas redakcijā 54. panta 1. punktā, kas attiecas uz to pašu pakalpojumu sniegšanu personām, kuras nav nodokļa maksātājas, nav izmantots vārds "imprezy" [pasākumi] [16]. Taču šajā normā, tāpat kā minētās direktīvas 53. pantā, ir precizēts, ka runa ir par tādu darbību kā "piemēram, gadatirgi un izstādes", proti, par darbību, kas arī prasa pakalpojumu saņēmēju klātbūtni pakalpojuma sniegšanas vietā.

33. Atšķirība starp šo normu formulējumiem, manuprāt, izriet no tā, ka pašreizējā Direktīvas 2006/112 53. pantā ir noteikta ļoti šauras pakalpojumu kategorijas, proti, pakalpojumu, kas nodrošina iespēju piedalīties dažāda veida pasākumos, un cieši ar to saistīto pakalpojumu sniegšanas vieta. Samaksa par ieeju šādos pasākumos parasti tiek veikta, nopērkot biļetes. Šo biļešu pārdošanai parasti ir masveida raksturs, un to bieži veic starpnieki, bet tas ievērojami apgrūtina vai pat padara neiespējamu to pircēju, kuri ir nodokļa maksātāji, no tiem, kuri nav nodokļa maksātāji, nošķiršanu. Tāpēc likumdevējs ieejas šajos pasākumos pakalpojumu, kas sniegti nodokļa maksātājiem, sniegšanas vietu ir pielīdzinājis pakalpojumu, kas sniegti personām, kuras nav nodokļa maksātājas, sniegšanas vietai. Tomēr visu papildpakalpojumu, kas saistīti ar kultūras, izklaides u.tml. darbību, sniegšanas vieta atšķiras atkarībā no pakalpojumu saņēmēja statusa, proti, tādu pakalpojumu gadījumā, kas sniegti personām, kuras nav nodokļa maksātājas, šī vieta saskaņā ar pašreizējo Direktīvas 2006/112 54. panta 1. punktu joprojām ir faktiskā pakalpojuma sniegšanas vieta, bet tādu pakalpojumu gadījumā, kas sniegti nodokļa maksātājiem, šī vieta saskaņā ar jaunu vispārīgi izteiktu normu, kas paredzēta pašreizējā Direktīvas 2006/112 44. pantā, ir pakalpojumu saņēmēja juridiskās adreses vai uzņēmējdarbības vieta. Tādējādi, piemēram, tādu skaņu inženiera pakalpojumu sniegšanas vieta kā lietā *Dudda* [17] – saskaņā ar pašlaik spēkā esošajiem noteikumiem – būtu koncerta organizētāja juridiskā adrese, nevis vieta, kur notika šis koncerts.

34. Manuprāt, tas tomēr nemaina faktu, ka abās iepriekš minētajās tiesību normās ir runa par vienu un to pašu pakalpojumu veidu, proti, par tādiem pakalpojumiem kā, "piemēram, gadatirgi un izstādes", kas prasa pakalpojumu saņēmēju fizisko klātbūtni pakalpojumu sniegšanas vietā. Direktīvas 2006/112 54. panta 1. punkta darbības joma nav plašāka par 53. panta darbības jomu attiecībā uz aptverto darbību kategorijām. Ar 53. pantu no līdzšinējās normas piemērošanas jomas ir izslēgti vienīgi nodokļa maksātājiem sniegtie pakalpojumi, kas nav saistīti ar ieejas kultūras, izklaides u.tml. pasākumos nodrošināšanu. Ievērojot šo izņēmumu, runa joprojām ir par tiem pašiem pakalpojumiem, kas paredzēti arī Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta pirmajā ievilkumā un Direktīvas 2006/112 52. panta a) punktā – redakcijā, kas piemērojama pamatlietā. Šie noteikumi nav piemērojami pakalpojumiem, kas tiek sniegti no attāluma.

35. Tāpēc ierosinu Tiesai attiecībā uz pirmā jautājuma a) daļā vaicāto atbildēt, ka Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta c) apakšpunkts un Direktīvas 2006/112 52. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka pakalpojumu, kas saistīti ar interaktīvu erotisku priekšnesumu, izmantojot tīmekļkameru, nodrošināšana tiešraidē, nav pakalpojumi, kas saistīti ar izklaides pasākumiem, šo tiesību normu izpratnē.

Pirmā prejudiciālā jautājuma b) daļa

36. Manis ierosinātā atbilde uz pirmā jautājuma a) daļā vaicāto atņem jēgu šī jautājuma b) daļai Tomēr gadījumā, ja Tiesa nepieņemtu manu ierosinājumu atbildei uz pirmā jautājuma a) daļā vaicāto, turpinājumā izanalizēšu šī jautājuma b) daļu.

16 Saskaņā ar šo normu "[t]o pakalpojumu sniegšanas vieta un to papildpakalpojumu sniegšanas vieta, kas saistīti ar kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības, izklaides vai līdzīgiem pasākumiem, piemēram, gadatirgu un izstāžu rīkošana, tostarp šādu pasākumu rīkotāju sniegto pakalpojumu vieta, un ko sniedz personai, kura nav nodokļa maksātāja, ir vieta, kur faktiski notiek šie pasākumi".

17 Spriedums, 1996. gada 26. septembris, *Dudda* (C-327/94, EU:C:1996:355).

37. Ar pirmā jautājuma b) daļu iesniedzējtiesa cenšas noskaidrot, vai pakalpojumu, kas tiek sniegti no attāluma, piemēram, interaktīvi erotiski priekšnesumi, izmantojot tīmekļkameru, tiešraidē, par kuriem ir runa pamatlietā, gadījumā par "vietu, kur faktiski sniedz šos pakalpojumus" Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta izpratnē vai par "vietu, kur faktiski notiek šo pakalpojumu sniegšana" Direktīvas 2006/112 52. panta a) punkta izpratnē ir jāuzskata vieta, kur faktiski atrodas modeļi priekšnesuma laikā, vai arī vieta, kur pakalpojumu saņēmēji izmanto šos pakalpojumus.

38. Vispirms ir jānorāda, ka, manuprāt, nevienas iespējamās redakcionālās atšķirības, kas varētu pastāvēt atsevišķās minēto direktīvu valodu redakcijās starp Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta un Direktīvas 2006/112 52. panta a) punkta formulējumu, – atšķirības, uz kurām attiecībā uz holandiešu valodas redakciju norāda arī iesniedzējtiesa, – nemaina šo noteikumu nozīmi. Tādēļ abi šie noteikumi ir jāinterpretē vienādi.

39. Nīderlandes un Francijas valdības ierosina atbildēt uz šo jautājumu, ka vieta, kur faktiski tiek sniegts šis pakalpojums, ir vieta, kur to izmanto pakalpojumu saņēmēji, šajā gadījumā principā – Nīderlandes teritorija.

40. Taču, pēc Komisijas domām, šāda pieeja ir atkarīga no rezultāta, pie kāda tai ir jānoved, proti, minētā pakalpojuma aplikšanai ar nodokli Nīderlandē, bet tā neizriet no analizēto noteikumu formulējuma. Tiesa, Komisija piekrīt viedoklim, ka ir pamatoti aplikt šos pakalpojumus Nīderlandē, taču uzskata, ka – *dura lex sed lex* – atbilstošo tiesību normu formulējums norāda uz vietu, kurā uzstājas modeļi, proti, šajā gadījumā – uz Filipīnām.

41. Šī dilemma lieliski ilustrē grūtības, kas saistītas ar minēto noteikumu piemērošanu situācijām, kurām tie nav radīti, proti, pakalpojumiem, kas tiek sniegti no attāluma. Atšķirībā no pakalpojumiem, kas prasa pakalpojumu sniedzēju un pakalpojumu saņēmēju vienlaicīgu klātbūtni vienā vietā, no attāluma sniegto pakalpojumu gadījumā principā nav tādas vienas vietas, kura neapšaubāmi un viennozīmīgi varētu tikt uzskatīta par pakalpojuma sniegšanas vietu. Šādu pakalpojumu būtība ir tāda, ka tie tiek sniegti vismaz divās vietās, precīzāk, *no* vienas vietas *uz* otru.

42. Taču, lai atrisinātu šo dilemmu, manuprāt, ir jāatbild uz diviem jautājumiem, – kurš šajā gadījumā ir pakalpojumu sniedzējs un kas patiesībā ietilpst pakalpojumā.

43. Kas attiecas uz pirmo jautājumu, no lūgumā sniegt prejudiciālu jautājumu ietvertās informācijas izriet, ka modeļus nodarbina *L.W. Geelen*. Tiesa, iesniedzējtiesa nav precizējusi konkrētu šīs nodarbinātības raksturu, tomēr, manuprāt, var droši uzskatīt, ka modeļi nesniedz pakalpojumus tieši *L.W. Geelen* klientiem. Tieši *L.W. Geelen* ir pakalpojumu sniedzējs, viņš iekasē cenu par savu pakalpojumu [18], un viņa pakalpojuma aplikšana ar nodokli ir pamatlietas priekšmets.

44. Šis pakalpojums minētajā lūgumā ir noteikts kā interaktīvu erotisku priekšnesumu nodrošināšana, izmantojot tīmekļkameru, tiešraidē. Šķiet, ka šādi saprotamajam pakalpojumam būtiska nozīme ir diviem elementiem – erotiskiem priekšnesumiem kā tādiem (proti, modeļu priekšnesumi) un to tiešraidei internetā, nodrošinot interaktīvo saikni.

45. Abi šie elementi veido vienu, nedalāmu pakalpojumu. *L.W. Geelen* nenodrošina tikai modeļu priekšnesumus, jo šādam pakalpojumam viņa klientiem, ņemot vērā, ka pēdējie atrodas Nīderlandē, bet modeļi – Filipīnās, nebūtu nekādas vērtības. Viņš neaprobežojas arī ar starpniecību priekšnesumu tiešraidē, jo organizē arī modeļu priekšnesumus un piegādā viņiem nepieciešamo aprīkojumu, kā arī, kā jāsaprot, maksā viņiem atalgojumu.

18 Šķiet, ar interneta piekļuves pakalpojumu sniedzēju starpniecību.

46. Turklāt abi šie elementi ir vienādi svarīgi, jo bez katra no viņiem pakalpojumam nebūtu ekonomiskās jēgas un katrā ziņā tas būtu pavisam cits pakalpojums.

47. Atgriežoties pie tiesību normām, kas ir analīzes priekšmets šajā lietā, ir jānorāda, ka tās attiecas uz kultūras, izklaides u.tml. *darbības* jomas pakalpojumiem. Šajās tiesību normās ir noteikts, ka šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir nevis šīs darbības veikšanas vieta, bet *pakalpojuma* sniegšanas vieta. Darbības, kas ir pakalpojuma – šajā gadījumā izklaides darbību modeļu priekšnesumu veidā – priekšmets, veikšanas vieta nav pietiekama pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšanai, ja citi tikpat svarīgi pakalpojuma elementi tiek veikti citā vietā.

48. Tāpēc es nepiekrītu Komisijas viedoklim, saskaņā ar kuru par pakalpojumu, kas ir pamatlietas priekšmets, sniegšanas vietu ir jāuzskata vieta, kur uzstājas modeļi. Ar šo viedokli pilnībā netiek ņemts vērā apstāklis, ka šī pakalpojuma ekonomiskā jēga pakalpojumu saņēmējiem ir saistīta ar iespēju izmantot to viņu izvēlētajā vietā, it īpaši dzīvesvietā, un ka no šī skatupunkta priekšnesumu tiešraides nodrošināšana ir tikpat svarīgs pakalpojuma elements kā modeļu priekšnesumi.

49. Tomēr ir grūti uzskatīt – kā vēlas Nīderlandes un Francijas valdības –, ka tieši vieta, kur pakalpojumu sniedzēji izmanto pakalpojumu, ir vieta, kur šis pakalpojums faktiski tiek sniegts, ja tur faktiski netiek veiktas nekādas šo pakalpojumu veidojošas darbības.

50. Tādēļ, ja mēs uzdosim sev jautājumu, kur atrodas pakalpojuma, kas saistīts, pirmkārt, ar erotiskiem modeļu priekšnesumiem un, otrkārt, ar iespēju uztvert šos priekšnesumus jebkurā vietā, izmantojot internetu, un interaktīvās saiknes ar modeļiem nodrošināšanu, faktiskās sniegšanas vieta, kļūst acīmredzama atbilde, ka šī vieta ir pakalpojumu sniedzēja, šajā gadījumā *L.W. Geelen*, uzņēmējdarbības vieta. Tieši tur koncentrējas visas no attāluma veiktās darbības, kas nepieciešamas šo pakalpojumu sniegšanai.

51. Tādēļ uzskatu, ka no attāluma sniegto pakalpojumu, proti, pakalpojumu, kas neprasa pakalpojumu saņēmēja klātbūtni vietā, kur faktiski tiek veiktas pakalpojumu veidojošās darbības, gadījumā par vietu, kur šāds pakalpojums faktiski ir sniegts, Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta un Direktīvas 2006/112 52. panta a) punkta izpratnē ir jāuzskata pakalpojumu sniedzēja uzņēmējdarbības vieta. Vienlaikus uzsveru, ka runa ir par pakalpojumu sniedzēja uzņēmējdarbības, nevis personu, kuras viņš nodarbina noteiktu pakalpojumu veidojošu darbību veikšanai, atrašanās vieta.

52. Nav grūti pamanīt, ka šāds secinājums liek apšaubīt Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta c) apakšpunktā un Direktīvas 2006/112 52. panta a) punktā ietvertā izņēmuma piemērošanas šādiem pakalpojumiem jēgu, jo tā praksē noved pie tāda paša rezultāta kā aplikšanas ar nodokli pakalpojumu sniedzēja juridiskās adreses vietā vispārējā principa piemērošana. Tas tomēr izriet no šo noteikumu neatbilstības pakalpojumiem, kuri tiek sniegti no attāluma, ko esmu centies pierādīt pirmā jautājuma a) daļas analīzes ietvaros.

53. Iepriekš izklāstītā interpretācija automātiski nenoved arī pie aplikšanas ar nodokli patēriņa vietā, jo šī vieta no attāluma sniegto pakalpojumu gadījumā var atšķirties no pakalpojumu sniedzēja uzņēmējdarbības vietas. Taču, kā esmu norādījis šo secinājumu daļā, kas attiecas uz pirmā jautājuma a) daļu, attiecībā uz pakalpojumiem, kas tiek sniegti personām, kuras nav nodokļa maksātāji, grūtību un administratīvā sloga novēršanu nodokļa maksātājiem Savienības likumdevējs uzskatīja par svarīgāku nekā šo pakalpojumu aplikšanu ar nodokli patēriņa vietā [19]. Atšķirībā no Nīderlandes un Francijas valdību ierosinātā risinājuma manis piedāvātais risinājums novērš šīs grūtības un slogu [20].

19 Skat. šo secinājumu 19. punktu.

20 Pamatlietā, šķiet, lai izmantotu *L.W. Geelen* sniegtos pakalpojumus, ir jāizveido konts pie interneta pakalpojumu sniedzēja, ar kuru *L.W. Geelen* ir noslēdzis atbilstošu līgumu, tāpēc viņam ir kontrole pār savu pakalpojumu teritoriālo apjomu. Tomēr kopumā pakalpojumi, kas tiek sniegti no attāluma, it īpaši internetā, var tikt izmantoti bez ģeogrāfiskiem ierobežojumiem. Tāpēc vietas, kur pakalpojumus izmanto pakalpojumu saņēmēji, uzskatīšana par šādu pakalpojumu sniegšanas vietu un tādējādi arī par aplikšanas ar nodokli vietu pakalpojumu sniedzējiem potenciāli varētu radīt ievērojamas grūtības, kas saistītas ar aplikšanas ar nodokli vietu skaitu.

54. Ņemot vērā iepriekš minēto, ja Tiesa nepieņemtu manu ierosinājumu atbildei uz pirmā jautājuma a) daļā vaicāto, ierosinu uz pirmā jautājuma b) daļā vaicāto atbildēt, ka Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta c) apakšpunkts un Direktīvas 2006/112 52. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādu pakalpojumu gadījumā, kas tiek sniegti no attāluma, proti, kas neprasa pakalpojumu saņēmēja klātbūtni vietā, kur faktiski tiek veiktas darbības, kuras veido pakalpojumu, par vietu, kur pakalpojums faktiski tiek sniegts, minēto noteikumu izpratnē ir jāuzskata pakalpojumu sniedzēja uzņēmējdarbības vieta.

Otrais un trešais prejudiciālais jautājums

55. Uzdodot otro un trešo jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai tādus pakalpojumus kā tie, kas ir pamatlietas priekšmets, var uzskatīt par elektroniski sniegtiem pakalpojumiem Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta e) apakšpunkta pēdējā ievilkuma un Direktīvas 2006/112 56. panta 1. punkta k) apakšpunkta izpratnē un, ja var, kā ir nosakāma šo pakalpojumu sniegšanas vieta, ja šī kvalifikācija pārklājas ar to pašu pakalpojumu kvalifikāciju par pakalpojumiem, kam piemērojams Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta c) apakšpunkts un Direktīvas 2006/112 52. panta a) punkts.

56. Uzmanība tomēr ir jāpievērš tam, ka Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā tajā minēto pakalpojumu sniegšanas vieta ir regulēta tad, "ja [tie tiek sniegti] klientiem, kas reģistrēti ārpus Kopienas, vai nodokļa maksātājiem, kas reģistrēti Kopienā, bet citā valstī nekā pakalpojumu sniedzējs". Šīs direktīvas 9. panta 2. punkta f) apakšpunktā ir reglamentēta arī šīs normas e) apakšpunkta pēdējā ievilkumā minēto tādu pakalpojumu (proti, elektroniski sniegtu pakalpojumu) sniegšanas vieta "personām, kas nav nodokļu maksātājas, bet kuras ir reģistrētas kādā dalībvalstī, kurām tajā ir pastāvīgā adrese vai kuras tajā parasti uzturas, [ko tām] sniedz nodokļu maksātāja persona, kam ir pastāvīga uzņēmējdarbības vieta vai objekts, no kura pakalpojumus sniedz ārpus Kopienas, vai, ja šādas pastāvīgas uzņēmējdarbības vietas vai objekta nav, kam pastāvīgā adrese vai parastā uzturēšanās vieta ir ārpus Kopienas".

57. Tāda pati piemērojamības joma ir Direktīvas 2006/112 56. panta 1. punktam un 57. panta 1. punktam.

58. Tādēļ šīs tiesību normas ir piemērojamas: "pakalpojumu eksportam", proti, pakalpojumu sniegšanai personām, kuru juridiskā adrese vai dzīvesvieta atrodas ārpus Eiropas Savienības teritorijas, pārrobežu pakalpojumu sniegšanai nodokļa maksātājiem Eiropas Savienības teritorijā un "pakalpojumu importam", ko personām, kuras nav nodokļa maksātāji, sniedz nodokļa maksātāji, kuru uzņēmums, juridiskā adrese vai dzīvesvieta atrodas ārpus Eiropas Savienības teritorijas.

59. Taču pamatlieta attiecas uz pakalpojumiem, ko personām, kas nav nodokļa maksātājas, ar dzīvesvietu Nīderlandē sniedz nodokļa maksātājs, kura dzīvesvieta arī atrodas Nīderlandē. Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu nav ietverta informācija, kas norādītu uz to, ka *L.W. Geelen* būtu pastāvīgs uzņēmums ārpus Eiropas Savienības teritorijas vai ka viņš veiktu pakalpojumu eksportu, vai sniegtu savus pakalpojumus (uz kuriem attiecas pamatlieta) pāri robežām nodokļu maksātājiem. It īpaši tas, ka modeļi uzstājas ārpus Eiropas Savienības robežām (Filipīnās), nenozīmē, ka šajā lietā ir runa par pakalpojumu importu, jo pakalpojumu sniedzējs ir *L.W. Geelen* [21].

60. *L.W. Geelen* sniedzamajiem pakalpojumiem nav piemērojams Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta e) un f) apakšpunktā un Direktīvas 2006/112 56. panta 1. punktā un 57. panta 1. punktā ietvertais regulējums. Šo pakalpojumu iespējamai kvalifikācijai par elektroniski sniegtiem pakalpojumiem nav nozīmes. Tādēļ uz otro un trešo jautājumu atbilde nav jāsniedz.

21 Skat. šo secinājumu 43. punktu.

61. Tiesa, pašlaik spēkā esošā Direktīvas 2006/112 58. panta c) punkta īpašā darbība joma attiecas uz visiem pakalpojumiem, kas elektroniski tiek sniegti personām, kuras nav nodokļa maksātājas, kā arī pakalpojumiem, kas sniegti vienas dalībvalsts teritorijā. Taču šis regulējums nav piemērojams pamatlietas faktiem. Pamatlietā ir piemērojams iepriekšējos punktos izklāstītais juridiskais stāvoklis.

Secinājumi

62. Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu uz *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa, Nīderlande) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu 2002/38/EK (2002. gada 7. maijs), 9. panta 2. punkta c) apakšpunkts un Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 52. panta a) punkts, redakcijā, kas piemērojama līdz 2009. gada 31. decembrim, ir jāinterpretē tādējādi, ka pakalpojumi, kas saistīti ar interaktīvu erotisku priekšnesumu, izmantojot tīmekļkameru, nodrošināšanu tiešraidē, nav pakalpojumi, kas saistīti ar izklaides pasākumiem, šo tiesību normu izpratnē.