CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
M. SZPUNAR
van 12 februari 2019[1]

Zaak C-568/17

Staatssecretaris van Financiën
tegen
L. W. Geelen

(verzoek van de Hoge Raad der Nederlanden om een prejudiciële beslissing)

„Fiscale bepalingen – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 77/388/EEG – Artikel 9, lid 2, onder c) en e) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 52, onder a) – Artikel 56, lid 1, onder k) – Verrichting van diensten – Plaats van belastbare handelingen – Criterium voor het bepalen van de heffingsbevoegdheid – Live interactieve erotische webcamsessies – Plaats waar een dienst daadwerkelijk wordt verricht”

Inleiding

1. De belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) is een verbruiksbelasting. Idealiter moet deze dus worden geheven op de plaats waar de goederen of de diensten waarop de belasting betrekking heeft, worden verbruikt. In het geval van grensoverschrijdende transacties, met name wat betreft diensten, brengt dit evenwel aanzienlijke administratieve lasten met zich mee, zowel voor de belastingplichtigen als voor de belastingdienst. Derhalve voorzien de richtlijnen van de Unie inzake de btw in een vereenvoudigde methode voor het bepalen van de plaats van diensten. De bepaling van deze plaats levert evenwel nog steeds problemen op, met name in het geval van complexe diensten en diensten die op afstand worden verricht, bijvoorbeeld, zoals in het onderhavige geval, via webstreaming. De ontwikkeling van de bepalingen houdt niet altijd gelijke tred met de technologische evolutie en de veranderende marktsituatie. De uitlegging van de bepalingen met inachtneming van de technologische veranderingen blijft dus de taak van de rechters.

1 Oorspronkelijke taal: Pools.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

2. Artikel 9 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag[2], zoals gewijzigd bij richtlijn 2002/38/EG van de Raad van 7 mei 2002[3], bepaalt:

„1. Als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.

2. In afwijking hiervan is

[...]

c) de plaats van diensten:

– in verband met culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs- en vermakelijkheidsactiviteiten of soortgelijke activiteiten, met inbegrip van die van de organisatoren van zulke activiteiten, alsmede in voorkomend geval, van daarmee samenhangende diensten;

[...]

de plaats waar die diensten materieel worden verricht;

[...]

e) de plaats van de hieronder vermelde diensten, die worden verleend aan ontvangers die buiten de Gemeenschap zijn gevestigd of aan belastingplichtigen die weliswaar in de Gemeenschap doch buiten het land van de dienstverrichter zijn gevestigd, de plaats waar de ontvanger de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats:

[...]

– langs elektronische weg verrichte diensten, onder andere de in bijlage L beschreven diensten;

f) de plaats waar de diensten bedoeld in het laatste streepje onder e), worden verricht, wanneer deze voor een niet-belastingplichtige die gevestigd is of zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats heeft in een lidstaat, worden verricht door een belastingplichtige die de zetel van zijn bedrijfsuitoefening buiten de Gemeenschap heeft gevestigd of daar over een vaste inrichting beschikt van waaruit de dienst wordt verricht of die, bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, daar zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats heeft, de plaats waar de niet-belastingplichtige is gevestigd of zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats heeft.

2 PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”.

3 Richtlijn tot wijziging, voor een gedeelte tijdelijk, van richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde die van toepassing is op bepaalde diensten die langs elektronische weg worden verricht alsook op radio- en televisieomroepdiensten (PB 2002, L 128, blz. 41).

[...]”

3. Artikel 43 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde[4], in de versie die van toepassing was op de feiten in het hoofdgeding, bepaalt:

„Als plaats van een dienst wordt aangemerkt, de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.”

4. Artikel 52, onder a), van richtlijn 2006/112 luidt als volgt:

„De plaats van de volgende diensten is de plaats waar die diensten daadwerkelijk worden verricht:

a) culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs-, amusements- of soortgelijke activiteiten, met inbegrip van die van de organisatoren van dergelijke activiteiten, alsmede in voorkomend geval, van daarmee samenhangende diensten;

[...]”

5. Artikel 56, lid 1, onder k), van deze richtlijn bepaalt:

„1. De plaats van de volgende diensten die worden verricht voor afnemers die buiten de Gemeenschap zijn gevestigd of voor belastingplichtigen die weliswaar in de Gemeenschap doch buiten het land van de dienstverrichter zijn gevestigd, is de plaats waar de afnemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats:

[...]

k) langs elektronische weg verrichte diensten, en met name de in bijlage II bedoelde diensten;

[...]”

6. Artikel 57, lid 1, van richtlijn 2006/112 bepaalt ten slotte:

„Ingeval de in artikel 56, lid 1, punt k), bedoelde diensten worden verricht voor een niet-belastingplichtige die in een lidstaat is gevestigd of er zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats heeft, door een belastingplichtige die de zetel van zijn bedrijfsuitoefening buiten de Gemeenschap heeft gevestigd of daar over een vaste inrichting beschikt van waaruit de dienst wordt verricht of die, bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats buiten de Gemeenschap heeft, is de plaats van deze dienst de plaats waar de niet-belastingplichtige gevestigd is of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft”.

Nederlands recht

7. De bovengenoemde Unierechtelijke bepalingen zijn in Nederlands recht omgezet in artikel 6, lid 1, en artikel 6, lid 2, onder c), punt 1, en onder d), punt 10, van de Wet op de omzetbelasting 1968.

4 PB 2006, L 347, blz. 1.

Feiten, procedure en prejudiciële vraag

8. Verweerder in het hoofdgeding, L. W. Geelen, is een voor btw-doeleinden in Nederland geregistreerde belastingplichtige. Hij verricht diensten die bestaan in het organiseren en beschikbaar stellen van live interactieve erotische webcamsessies. De modellen die tijdens de sessies in beeld verschijnen, bevinden zich op dat moment in de Filipijnen. Geelen stelt hun de voor de uitvoering van de webcamsessies benodigde hardware en software ter beschikking. Afnemers kunnen via het internet contact opnemen met de modellen wanneer zij daartoe een account bij een van de internetproviders hebben aangemaakt. Deze providers brengen de afnemers een vergoeding in rekening, waarvan zij een deel doorbetalen aan Geelen. De sessies zijn live en interactief van aard, wat inhoudt dat de afnemers met de modellen kunnen communiceren en hun verzoeken kunnen doen. De door Geelen verrichte diensten zijn in beginsel bedoeld voor de Nederlandse markt.[5]

9. Verweerder in het hoofdgeding heeft voor deze diensten geen btw-aangiften ingediend. De belastingdienst was evenwel van oordeel dat over de diensten btw verschuldigd was in Nederland en heeft belanghebbende voor de periode van 1 juni 2006 tot en met 31 december 2009 een naheffingsaanslag opgelegd.

10. Dit besluit is nietig verklaard bij een beslissing van de rechter in eerste aanleg, die heeft geoordeeld dat de betrokken diensten zijn onderworpen aan de Nederlandse wetgeving tot omzetting van artikel 9, lid 2, onder c), eerste streepje, van de Zesde richtlijn en artikel 52, onder a), van richtlijn 2006/112 en dat zij daadwerkelijk in de Filipijnen worden verricht. De belastingdienst heeft tegen deze beslissing beroep in cassatie ingesteld bij de verwijzende rechter.

11. In deze omstandigheden heeft de Hoge Raad der Nederlanden de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1 a) Moet artikel 9, lid 2, letter c, eerste streepje, van [de Zesde richtlijn] onderscheidenlijk artikel 52, letter a, van [richtlijn 2006/112] (tekst tot 1 januari 2010) aldus worden uitgelegd dat daaronder mede valt het tegen vergoeding verzorgen van live interactieve erotische webcamsessies?

b) Indien vraag 1.a bevestigend wordt beantwoord, dient dan de in artikel 9, lid 2, letter c, van [de Zesde richtlijn] onderscheidenlijk artikel 52, aanhef, van [richtlijn 2006/112] opgenomen zinsnede ‚de plaats waar die diensten materieel worden verricht' onderscheidenlijk ‚de plaats waar die diensten daadwerkelijk worden verricht' te worden uitgelegd in die zin dat bepalend is de plaats waar de modellen voor de webcamera optreden of de plaats waar de bezoekers de beelden bekijken, of komt nog een andere plaats in aanmerking?

2) Moet artikel 9, lid 2, letter e, twaalfde streepje, van [de Zesde richtlijn] onderscheidenlijk artikel 56, lid 1, letter k, van [richtlijn 2006/112] (tekst tot 1 januari 2010) in samenhang gelezen met artikel 11 van btw-verordening 2005[6] aldus worden uitgelegd dat het tegen vergoeding verzorgen van live interactieve erotische webcamsessies kan worden aangemerkt als een ‚langs elektronische weg verrichte dienst'?

3) Indien zowel vraag 1)a) als vraag 2 bevestigend wordt beantwoord, en de aanwijzing van de plaats van de dienst volgens de desbetreffende richtlijnbepalingen tot een verschillende uitkomst leidt, hoe dient dan de plaats van de dienst te worden bepaald?"

5 Uit de gegevens in het verzoek om een prejudiciële beslissing volgt niet of de gebruikmaking van deze diensten op enigerlei wijze technisch beperkt is tot het Nederlandse grondgebied. Mogelijk zou een dergelijke beperking kunnen voortvloeien uit het feit dat het gebruik van de diensten alleen mogelijk is via de internetproviders waarmee Geelen een daartoe strekkende overeenkomst heeft gesloten.

6 Verordening (EG) van de Raad van 17 oktober 2005 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 77/388/EEG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2005, L 288, blz. 1).

12. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is op 27 september 2017 bij het Hof ingekomen. Er zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door de Nederlandse en de Franse regering en de Europese Commissie. De Nederlandse regering en de Commissie waren op 19 september 2018 ter terechtzitting vertegenwoordigd.

Analyse

Eerste prejudiciële vraag, onder a)

13. Met zijn eerste prejudiciële vraag, onder a), wenst de verwijzende rechter te vernemen of de door Geelen in het hoofdgeding verrichte diensten onder de bepalingen van artikel 9, lid 2, onder c), van de Zesde richtlijn en artikel 52, onder a), van richtlijn 2006/112 vallen. Concreet is de vraag of deze diensten moeten worden aangemerkt als diensten in verband met vermakelijkheids- dan wel amusementsactiviteiten (hierna: „vermakelijkheidsactiviteiten") in de zin van deze bepalingen.

14. Het lijkt duidelijk dat de bedoelde diensten vermakelijkheidsactiviteiten zijn.[7] Mijns inziens is hierover geen verdere discussie nodig. Dat is evenwel nog geen volledig antwoord op de eerste prejudiciële vraag, onder a).

15. Mijns inziens stelt de verwijzende rechter namelijk terecht de vraag of de genoemde bepalingen van toepassing zijn op diensten die, omdat het om vermakelijkheidsactiviteiten gaat, niet op één plaats en op één tijdstip en in de fysieke aanwezigheid van de afnemers worden verricht, maar bijvoorbeeld, zoals in het onderhavige geval, op afstand en op een door elke afnemer individueel gekozen tijdstip.

16. De bepaling van artikel 9, lid 2, onder c), eerste streepje, maakt deel uit van de Zesde richtlijn sinds deze is vastgesteld. Mijns inziens staat vast dat de wetgever bij de formulering van deze bepaling niet heeft gedacht aan op afstand verrichte diensten zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn. Toen bestonden dergelijke diensten namelijk nog niet. De enige manier om diensten in verband met culturele of onderwijs- en vermakelijkheidsactiviteiten enzovoort te verrichten bestond erin de afnemers ervan te verzamelen op de plaats waar de dienst daadwerkelijk werd verricht of de dienst te verrichten op de plaats waar de afnemers zich bevonden.[8] De vaststelling van de plaats waar de dienst daadwerkelijk werd verricht, stuitte derhalve niet op moeilijkheden. Dit was tegelijkertijd de plaats van verbruik van de dienst.

17. De technologische ontwikkelingen sindsdien hebben evenwel diensten mogelijk gemaakt waarbij de afnemers kunnen deelnemen aan culturele activiteiten, vermakelijkheidsactiviteiten of andere activiteiten, soms zelfs actief, en dit op afstand en niet noodzakelijkerwijs in real time. Bijgevolg is de „eenheid van tijd, plaats en handeling" – de categorieën van het klassieke theater – verstoord geraakt. Derhalve rijst de vraag of de eventuele toepassing van artikel 9, lid 2, onder c), eerste streepje, van de Zesde richtlijn en artikel 52, onder a), van richtlijn 2006/112 op deze diensten wel overeenstemt met de bedoeling van de wetgever zoals deze moet worden gelezen, dat wil zeggen in relatie tot de nieuwe technologische realiteit en de doelstellingen van deze bepalingen.

7 Zie in die zin arrest van 12 mei 2005, RAL (Channel Islands) e.a., C-452/03, EU:C:2005:289, punt 32.

8 Uiteraard bestonden er op dat moment wel al radio- en televisiediensten. Deze werden evenwel belast op de plaats van vestiging van de dienstverrichter, welke in het algemeen samenviel met de plaats waar het programma werd uitgezonden. Pas sinds de herziening van de Zesde richtlijn in 2002 (zie voetnoot 3 van deze conclusie) wordt in grensoverschrijdende betrekkingen de plaats van vestiging of de woonplaats van de afnemers als de plaats van deze diensten aangemerkt [zie artikel 9, lid 2, onder e), elfde streepje, en artikel 9, lid 4, van de Zesde richtlijn]. Radio- en televisieomroepdiensten zijn evenwel beperkt tot het uitzenden van het programma, terwijl de ontvangst ervan wordt overgelaten aan de afnemers, in tegenstelling tot de diensten die in het hoofdgeding aan de orde zijn, waarbij de dienstverrichter tevens de ontvangst van de inhoud en zelfs de actieve deelname van de afnemers verzorgt.

18. Een goed uitgangspunt voor de analyse van de doelstellingen van de bepalingen inzake de plaats van een dienst is de toelichting bij het voorstel voor richtlijn 2008/8/EG.[9] Met deze richtlijn wordt een grondige hervorming van het Unierecht doorgevoerd met betrekking tot de bepaling van de plaats van diensten voor btw-doeleinden.

19. In de inleiding van deze toelichting merkt de Commissie op dat het het meest wenselijk is dat diensten worden belast op de plaats waar zij daadwerkelijk worden verbruikt. Een dergelijke constructie is bij grensoverschrijdende diensten evenwel een bron van ernstige praktische moeilijkheden. Deze kunnen vrij gemakkelijk worden opgelost in het geval van diensten aan belastingplichtigen, met name door de zogenoemde verleggingsregeling.[10] Dit mechanisme is evenwel niet van toepassing op niet-belastingplichtigen. Een alternatief zou erin bestaan dat de dienstverrichters verplicht worden zich te registreren en btw te betalen in iedere lidstaat waarin zij diensten verrichten, maar dit zou een buitensporige administratieve last met zich brengen. Bovendien is de plaats van het daadwerkelijke verbruik bij veel diensten helemaal niet de plaats waar deze fysiek worden verricht maar de plaats van vestiging of de woonplaats van de afnemer, wat de zaak nog meer bemoeilijkt, aangezien dit vereist dat de dienstverrichter telkenmale de woonplaats van de afnemer vaststelt en op die plaats btw voldoet.[11] Door deze praktische moeilijkheden in de Zesde richtlijn is als algemeen beginsel aangenomen dat de plaats van een dienst de plaats is waar de dienstverrichter is gevestigd. In het genoemde voorstel heeft de Commissie voorgesteld vast te houden aan deze algemene regel voor diensten aan niet-belastingplichtigen.

20. Op dit beginsel bestaan evenwel uitzonderingen. Eén daarvan is de uitzondering voor culturele activiteiten, onderwijs- en vermakelijkheidsactiviteiten enzovoort, welke ons in het onderhavige geval aanbelangt. Met de invoering van deze uitzondering zijn twee doelstellingen verwezenlijkt.

21. Ten eerste kon, indien de betrokken activiteit de gelijktijdige fysieke aanwezigheid van de afnemers en de dienstverrichters (of van de personen die de dienst namens hen verrichten) op één plaats vereiste, de meest gewenste oplossing worden bereikt door de diensten te belasten op de plaats van het daadwerkelijke verbruik zonder buitensporige administratieve belemmeringen. Dergelijke diensten zijn namelijk eenmalig van aard, in die zin dat de economische zin ervan gewoonlijk beperkt is tot de duur van de dienstverrichting. Het verbruik van dergelijke diensten is derhalve onmiddellijk van aard en geschiedt op de plaats waar zij worden verricht. De plaats van vestiging of de woonplaats van de afnemers is dus van geen belang; de dienstverrichter voldoet de btw alleen op de plaats waar de dienst daadwerkelijk wordt verricht.

22. Ten tweede zijn dergelijke diensten vaak complex, omdat zij een breed scala van indirecte en aanvullende diensten vereisen, waarvan sommige wellicht rechtstreeks aan de eindafnemers worden verstrekt, maar andere bijvoorbeeld worden verstrekt aan de organisatoren van de evenementen die deel uitmaken van de uiteindelijke diensten. De prijs daarvan kan maar hoeft geen deel uit te maken van de totale prijs van de uiteindelijke dienst. Bovendien is het mogelijk dat deze door verschillende dienstverrichters worden verricht.[12] De toepassing van de algemene regel dat de belasting wordt geheven op de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd, zou bijgevolg tot de noodzaak van een btw-heffing over verschillende deeldiensten in verschillende lidstaten kunnen leiden. Het belasten van deze diensten op de plaats waar zij daadwerkelijk worden verricht, vereenvoudigt de zaak, indien dit de plaats van verrichting van de uiteindelijke of van de voornaamste dienst is.

9 Richtlijn van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat betreft de plaats van een dienst (PB 2008, L 44, blz. 11). Toelichting bij het voorstel: COM(2003) 822 def.

10 Volgens dit mechanisme brengt niet de dienstverrichter maar de afnemer de btw in rekening tegen het tarief dat geldt op de plaats waar hij is gevestigd. Vervolgens verkrijgt hij het recht op aftrek daarvan, mits de diensten worden gebruikt voor zijn belaste activiteiten, of stort hij de btw aan de schatkist. Daarbij wordt aangenomen dat de plaats van vestiging van de afnemer tevens de plaats is waar de dienst wordt verbruikt, aangezien diensten die worden verworven door belastingplichtigen in het algemeen voor hun economische activiteit worden gebruikt.

11 Dit geldt bijvoorbeeld voor diensten die doorlopend van aard zijn, alsook voor diensten die op afstand worden verricht.

12 Zie bijvoorbeeld arrest van 26 september 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355. Deze zaak had betrekking op geluidstechnische diensten aan organisatoren van concerten.

23. Door de toepassing van deze uitzondering op diensten die op afstand worden verricht, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, kunnen deze doelstellingen evenwel niet worden verwezenlijkt.

24. Wanneer diensten niet de gelijktijdige fysieke aanwezigheid van de dienstverrichters en de afnemers op dezelfde plaats vereisen, doet zich het probleem voor waarop de eerste prejudiciële vraag, onder b), betrekking heeft, namelijk dat van de bepaling van de plaats waar de dienst daadwerkelijk wordt verricht. Ongeacht de oplossing voor dit probleem worden de doelstellingen van de besproken uitzondering evenwel niet verwezenlijkt.

25. Indien wij, uitgaande van de diensten die in het hoofdgeding aan de orde zijn, aannemen dat de plaats van de dienst de plaats is waar de modellen voor de camera optreden, wordt het gewenste resultaat in de zin van een belastingheffing op de plaats van verbruik namelijk niet verwezenlijkt. Het spreekt namelijk vanzelf dat de plaats van verbruik de plaats is waar de afnemers zich bevinden wanneer zij van de dienst gebruikmaken. Bovendien is het mogelijk dat de plaats van de dienst ook niet samenvalt met de plaats van vestiging van de dienstverrichter of dat deze zelfs volledig buiten de territoriale werkingssfeer van het gemeenschappelijke btw-stelsel valt, zoals in de onderhavige zaak. Bijgevolg wordt niet alleen de dienst niet belast op de plaats van verbruik, wat de bedoeling van de betrokken uitzondering was, maar is ook het algemene beginsel van belastingheffing op de plaats van vestiging van de dienstverrichter niet van toepassing.

26. Anderzijds zouden dergelijke diensten op de plaats van verbruik kunnen worden belast op basis van de veronderstelling dat de plaats van werkelijke verrichting ervan de plaats is waar de kijkers zich bevinden op het moment dat zij van de dienst gebruikmaken. Dat geeft evenwel potentieel aanleiding tot de praktische problemen die de Uniewetgever juist wilde voorkomen door de invoering van het algemene beginsel van belastingheffing op de plaats van vestiging van de dienstverrichter en die voortvloeien uit het feit dat de afnemer dan telkenmale de plaats van gebruik moet vaststellen en de btw daar moet voldoen.

27. De Nederlandse regering verwijst in haar opmerkingen weliswaar naar de oplossingen voor deze praktische problemen die zijn neergelegd in richtlijn (EU) 2017/2455[13], maar zoals zij zelf opmerkt, zullen deze oplossingen pas vanaf 2021 gelden voor diensten zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, terwijl de onderhavige zaak betrekking heeft op een juridische situatie die bestond in de periode van 2006 tot en met 2009.

28. Zoals blijkt uit het voorgaande, zou de toepassing van het bijzondere criterium voor de vaststelling van de plaats van een dienst als bedoeld in artikel 9, lid 2, onder c), eerste streepje, van de Zesde richtlijn en artikel 52, onder a), van richtlijn 2006/112 op diensten die op afstand worden verricht, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, de doelstellingen die de Uniewetgever bij de vaststelling van deze bepalingen heeft nagestreefd, niet verwezenlijken. In plaats daarvan moet mijns inziens derhalve het algemene beginsel van belastingheffing op de plaats van vestiging van de dienstverrichter worden toegepast.

29. Het is juist dat de toepassing van dit beginsel op diensten die op afstand en met name online worden verricht in bepaalde gevallen kan leiden tot een onbevredigende verdeling van de heffingsbevoegdheden tussen de lidstaten, omdat daardoor de plaats van belastingheffing potentieel gemakkelijk kan worden onderscheiden van de plaats van het verbruik (ook al lijkt dat in de onderhavige zaak niet het geval te zijn). Zoals blijkt uit de toelichting bij het voorstel voor richtlijn

13 Richtlijn van de Raad van 5 december 2017 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG en richtlijn 2009/132/EG wat betreft bepaalde btw-verplichtingen voor diensten en afstandsverkopen van goederen (PB 2017, L 348, blz. 7).

2008/8, was de Uniewetgever zich bij de uitwerking van deze richtlijn evenwel bewust van dit probleem, maar heeft hij besloten de oplossing hiervan uit te stellen voor diensten aan niet-belastingplichtigen op het grondgebied van de Unie, in afwachting van de invoering van de regelingen van punt 27 hierboven.

30. Het standpunt dat het doel van de regeling van artikel 9, lid 2, onder c), eerste streepje, van de Zesde richtlijn en van artikel 52, onder a), van richtlijn 2006/112 bestond in de vaststelling van de plaats van diensten waarbij de gelijktijdige aanwezigheid van de dienstverrichters en de afnemers vereist is, lijkt ook te worden ondersteund door de huidige formulering van de desbetreffende bepalingen.

31. In de huidige formulering van richtlijn 2006/112[14] is deze bepaling te vinden in artikel 53 en artikel 54, lid 1. Artikel 53, dat betrekking heeft op de verrichting van diensten aan belastingplichtigen, is de „plaats van een voor een belastingplichtige verrichte dienst bestaande in het verlenen van toegang tot culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, vermakelijkheids- of soortgelijke *evenementen*, *zoals beurzen en tentoonstellingen*, en met de toegangverlening samenhangende diensten, [...] de plaats waar deze *evenementen* daadwerkelijk plaatsvinden”[15]. In deze bepaling zijn derhalve niet om het even welke culturele of vermakelijkheidsevenementen aan de orde, maar evenementen zoals beurzen en tentoonstellingen, welke dus de aanwezigheid van de afnemers op de plaats van de dienst vereisen.

32. Het is juist dat in artikel 54, lid 1, van richtlijn 2006/112, dat betrekking heeft op de verrichting van diensten aan niet-belastingplichtigen, niet het woord „evenementen” wordt gebruikt.[16] Net als artikel 53 van deze richtlijn preciseert deze bepaling evenwel dat het gaat over activiteiten „zoals beurzen en tentoonstellingen”, en bijgevolg ook over activiteiten die de fysieke aanwezigheid van de afnemers op de plaats van de dienst vereisen.

33. Het verschil in de bewoordingen van deze bepalingen is mijns inziens het gevolg van het feit dat het huidige artikel 53 van richtlijn 2006/112 de plaats van verrichting van een zeer beperkte categorie diensten definieert, namelijk van diensten bestaande in het verlenen van toegang tot allerlei evenementen en met de toegangverlening samenhangende diensten. De vergoeding voor de toegang tot dergelijke evenementen wordt gewoonlijk voldaan door de aankoop van toegangskaartjes. Dergelijke kaartjes worden meestal op grote schaal en vaak ook via tussenpersonen verkocht, waardoor het zeer moeilijk, zo niet onmogelijk wordt om een onderscheid te maken tussen belastingplichtige en niet-belastingplichtige kopers. Daarom heeft de wetgever de plaats van diensten in verband met de toegang tot dergelijke evenementen voor belastingplichtigen en niet-belastingplichtigen gelijkgesteld om problemen bij het belasten van dergelijke diensten te voorkomen. De plaats van nevendiensten die verband houden met culturele of vermakelijkheidsactiviteiten enzovoort is evenwel verschillend naargelang de status van de afnemer: indien de diensten worden verricht voor niet-belastingplichtigen, blijft dit de plaats waar de activiteiten daadwerkelijk plaatsvinden in de zin van het huidige artikel 54, lid 1, van richtlijn 2006/112, maar in het geval van diensten aan belastingplichtigen is dit de plaats waar de afnemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd of de plaats waar zijn vaste inrichting zich bevindt in de zin van de nieuwe algemene regel van artikel 44 van richtlijn 2006/112. Daarom zou volgens de huidige regels de plaats van de diensten van een geluidstechnicus, zoals in de zaak Dudda[17], bijvoorbeeld de plaats zijn waar de organisator van het concert de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, en niet de plaats waar het concert heeft plaatsgevonden.

14 Dat wil zeggen in de versie die volgens artikel 3 van richtlijn 2008/8 geldt met ingang van 1 januari 2011.

15 Mijn cursivering.

16 Volgens deze bepaling is „[d]e plaats van voor een niet-belastingplichtige verrichte diensten en van daarmee samenhangende diensten, in verband met culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, vermakelijkheids- of soortgelijke activiteiten, zoals beurzen en tentoonstellingen, inclusief de dienstverrichtingen van de organisatoren van dergelijke activiteiten, [...] de plaats waar die activiteiten daadwerkelijk plaatsvinden”.

17 Arrest van 26 september 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355.

34. Dit doet evenwel niet af aan het feit dat in de twee genoemde bepalingen hetzelfde soort diensten aan de orde zijn, namelijk diensten „zoals beurzen en tentoonstellingen", dat wil zeggen diensten die de fysieke aanwezigheid van de afnemers op de plaats van de dienst vereisen. Wat betreft de daaronder vallende categorieën activiteiten is de werkingssfeer van het huidige artikel 54, lid 1, van richtlijn 2006/112 niet ruimer dan die van artikel 53. Volgens artikel 53 worden alleen diensten aan belastingplichtigen die niet rechtstreeks bestaan in het verlenen van toegang tot culturele en vermakelijkheidsevenementen enzovoort uitgesloten van de werkingssfeer van de tot dusver geldende regel. Buiten deze uitsluiting gaat het evenwel nog steeds om dezelfde diensten, zoals ook bedoeld in artikel 9, lid 2, onder c), eerste streepje, van de Zesde richtlijn en artikel 52, onder a), van richtlijn 2006/112 in de op het hoofdgeding toepasselijke versie. Diensten die op afstand worden verricht, vallen niet onder deze bepalingen.

35. Daarom geef ik het Hof in overweging op de eerste prejudiciële vraag, onder a), te antwoorden dat artikel 9, lid 2, onder c), van de Zesde richtlijn en artikel 52, onder a), van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat diensten die bestaan in het organiseren en beschikbaar stellen van live interactieve erotische webcamsessies geen diensten in verband met vermakelijkheidsactiviteiten in de zin van deze bepalingen zijn.

Eerste prejudiciële vraag, onder b)

36. Als gevolg van het door mij voorgestelde antwoord op de eerste prejudiciële vraag, onder a), raakt het andere deel van deze vraag, onder b), zonder voorwerp. Voor het geval dat het Hof het niet eens zou zijn met het door mij voorgestelde antwoord op de eerste vraag, onder a), bespreek ik hierna evenwel het andere deel van deze vraag, onder b).

37. Met zijn eerste prejudiciële vraag, onder b), wenst de verwijzende rechter te vernemen of, in het geval van diensten die op afstand worden verricht, zoals live interactieve erotische webcamsessies als bedoeld in het hoofdgeding, onder „de plaats waar die diensten materieel worden verricht" in de zin van artikel 9, lid 2, onder c), van de Zesde richtlijn of „de plaats waar die diensten daadwerkelijk worden verricht" in de zin van artikel 52, onder a), van richtlijn 2006/112 moet worden verstaan de plaats waar de modellen tijdens een sessie fysiek aanwezig zijn of de plaats waar de afnemer van de dienst gebruikmaakt.

38. Ik wijs er nu reeds op dat eventuele redactionele verschillen tussen de formulering van artikel 9, lid 2, onder c), van de Zesde richtlijn en die van artikel 52, onder a), van richtlijn 2006/112 in de verschillende taalversies van beide richtlijnen – verschillen waarnaar de verwijzende rechter ook verwijst in de context van de Nederlandse taalversie – de betekenis van deze bepalingen mijns inziens niet wijzigen. Deze twee bepalingen moeten derhalve op dezelfde wijze worden uitgelegd.

39. De Nederlandse en de Franse regering stellen voor deze vraag aldus te beantwoorden dat de plaats waar de diensten materieel worden verricht de plaats is waar de afnemers van de dienst gebruikmaken, wat in dit geval in beginsel het Nederlandse grondgebied is.

40. Naar de mening van de Commissie is deze benadering evenwel ingegeven door het resultaat dat daarmee moet worden bereikt, namelijk de belasting van de besproken dienst in Nederland, maar volgt zij niet uit de letter van de geanalyseerde bepalingen. De Commissie deelt weliswaar het standpunt dat het redelijk zou zijn de diensten in Nederland te belasten, maar is van oordeel dat – dura lex, sed lex – de bewoordingen van de betrokken bepalingen verwijzen naar de plaats waar de modellen optreden, wat in dit geval dus de Filipijnen is.

41. Dit dilemma is een perfect voorbeeld van de problemen die zich voordoen wanneer wordt geprobeerd om de litigieuze bepalingen toe te passen op situaties waarvoor zij niet bedoeld zijn, dat wil zeggen op diensten die op afstand worden verricht. In tegenstelling tot diensten die de gelijktijdige fysieke aanwezigheid van de verrichter en de afnemer vereisen, is er in het geval van diensten die op afstand worden verricht per definitie geen sprake van één plaats die duidelijk en ondubbelzinnig kan worden geacht de plaats van de dienst te zijn. Het wezen van dergelijke diensten is namelijk dat zij op ten minste twee locaties worden verricht en, meer in het bijzonder, *van* de ene *naar* de andere.

42. Om dit dilemma op te lossen lijkt het mij evenwel noodzakelijk twee vragen te beantwoorden: de vraag wie in dit geval de dienstverrichter is en de vraag wat de dienst nu eigenlijk inhoudt.

43. Wat het eerste punt betreft, volgt uit de gegevens in het verzoek om een prejudiciële beslissing dat de modellen bij Geelen in dienst zijn. Hoewel de verwijzende rechter de specifieke aard van de dienstbetrekking niet vermeldt, kan naar mijn mening gerust kan worden geconcludeerd dat de modellen de diensten niet rechtstreeks aan de afnemers van Geelen verstrekken. Derhalve is Geelen de dienstverrichter. Hij brengt namelijk de prijs van zijn diensten in rekening [18] en het is de belasting van de door hem verrichte diensten die het voorwerp van het hoofdgeding uitmaakt.

44. Deze diensten worden in het genoemde verzoek gedefinieerd als live interactieve erotische webcamsessies. Twee elementen lijken voor aldus opgevatte diensten van essentieel belang te zijn: de erotische sessies als zodanig (dat wil zeggen het optreden van de modellen) en de overdracht ervan via het internet, alsmede het verzekeren van de interactieve communicatie.

45. Deze twee elementen vormen één enkele, ondeelbare dienst. Geelen zorgt niet alleen voor het optreden van de modellen, want een dergelijke dienst zou voor zijn afnemers geen enkele waarde hebben, aangezien laatstgenoemden zich in Nederland bevinden en de modellen in de Filipijnen. Zijn diensten zijn evenmin beperkt tot het verzorgen van de overdracht ervan, want hij organiseert tevens het optreden van de modellen, hij voorziet hen van de noodzakelijke hardware en betaalt hun, naar we mogen aannemen, een vergoeding.

46. Beide elementen zijn dan ook even belangrijk, aangezien de dienst zonder elk van deze elementen economisch gezien niet zinvol zou zijn en het dan in ieder geval om afzonderlijke diensten zou gaan.

47. Terugkerend naar de in deze zaak onderzochte bepalingen zij erop gewezen dat deze betrekking hebben op diensten in verband met culturele *activiteiten*, vermakelijkheids*activiteiten* en andere *activiteiten*. Wat betreft de plaats van de diensten verwijzen deze bepalingen evenwel niet naar de plaats waar de activiteiten worden uitgeoefend maar naar de plaats van de *dienst*. De plaats van uitoefening van de activiteit waarop de dienst betrekking heeft, in dit geval de vermakelijkheidsactiviteit bestaande in het optreden van de modellen, volstaat dus niet om de plaats van diensten te bepalen, indien andere, even belangrijke elementen van de dienst elders worden verricht.

48. Daarom ben ik het niet eens met de opvatting van de Commissie dat de plaats waar de modellen optreden moeten worden aangemerkt als de plaats van de diensten die in het hoofdgeding aan de orde zijn. Dit standpunt gaat namelijk volledig voorbij aan het feit dat de economische zin van deze dienst er voor de afnemers in bestaat dat zij daarvan gebruik kunnen maken op een door hen gekozen plaats, met name in hun woonplaats, en dat het verzekeren van de overdracht van de sessies vanuit die invalshoek een even belangrijk element is als het optreden van de modellen.

18 Via de internetproviders, zoals blijkt.

49. Er kan evenwel ook moeilijk worden vastgesteld dat de plaats van verbruik door de afnemers de plaats is waar de dienst daadwerkelijk wordt verricht, zoals de Nederlandse en de Franse regering wensen. Geen van de handelingen waaruit deze dienst bestaat, wordt daar namelijk in feite verricht.

50. Indien wij dus nagaan wat de plaats van daadwerkelijke verrichting is van een dienst die enerzijds bestaat in het organiseren van het optreden van modellen tijdens erotische sessies en anderzijds in het verzekeren van de ontvangst van deze sessies via het internet op een plaats naar keuze, alsook van de interactieve communicatie met de modellen, dan is het voor de hand liggende antwoord dat dit de plaats van vestiging van de dienstverrichter is, in dit geval die van Geelen. Daar zijn namelijk alle op afstand verrichte handelingen geconcentreerd die noodzakelijk zijn voor deze diensten.

51. Derhalve ben ik van mening dat in het geval van diensten die op afstand worden verricht en die de aanwezigheid van de afnemer op de plaats van verrichting van de deelverrichtingen van de dienst niet vereisen, de plaats van vestiging van de dienstverrichter moet worden aangemerkt als de plaats waar de diensten materieel dan wel daadwerkelijk worden verricht in de zin van artikel 9, lid 2, onder c), van de Zesde richtlijn en artikel 52, onder a), van richtlijn 2006/112. Wat dat betreft wil ik benadrukken dat dit de plaats van vestiging van de dienstverrichter is en niet die van de personen die hij eventueel voor de deelprestaties van de dienst heeft aangesteld.

52. Het is duidelijk dat deze conclusie vragen oproept over de zin van de toepassing van de uitzondering van artikel 9, lid 2, onder c), van de Zesde richtlijn en artikel 52, onder a), van richtlijn 2006/112 op dergelijke diensten. In de praktijk leidt dit namelijk tot hetzelfde resultaat als de toepassing van de algemene regel dat de belasting wordt geheven op de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd. Dit is evenwel het gevolg van de ontoereikendheid van deze bepalingen met betrekking tot diensten die op afstand worden verricht, wat ik heb trachten aan te tonen in mijn analyse van de eerste vraag, onder a).

53. Deze uitlegging leidt ook niet automatisch tot een belastingheffing op de plaats van verbruik. Deze plaats kan in het geval van diensten die op afstand worden verricht namelijk verschillen van de plaats van vestiging van de dienstverrichter. Zoals ik heb uiteengezet in het gedeelte van deze conclusie waarin de eerste vraag, onder a), is beantwoord, heeft de Uniewetgever met betrekking tot diensten aan niet-belastingplichtigen het voorkomen van administratieve problemen en lasten voor de belastingbetaler belangrijker geacht dan het belasten van deze diensten op de plaats van verbruik.[19] De door mij voorgestelde oplossing voorkomt deze problemen en lasten, in tegenstelling tot de oplossing die door de Nederlandse en de Franse regering wordt voorgesteld.[20]

54. In het licht van het bovenstaande geef ik het Hof in overweging om, ingeval het niet instemt met het door mijn voorgestelde antwoord op de eerste vraag, onder a), te antwoorden op de eerste vraag, onder b), dat artikel 9, lid 2, onder c), van de Zesde richtlijn en artikel 52, onder a), van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat, in het geval van diensten die op afstand worden verricht en die dus de aanwezigheid van de afnemer op de plaats van daadwerkelijke verrichting van de deeldiensten niet vereisen, de plaats van vestiging van de dienstverrichter moet worden aangemerkt als de plaats waar de dienst materieel dan wel daadwerkelijk wordt verricht in de zin van de genoemde bepalingen.

19 Zie punt 19 supra.

20 In het hoofdgeding bleek het voor het gebruik van de diensten van Geelen noodzakelijk een account aan te maken bij de internetproviders met wie hij een daartoe strekkende overeenkomst had gesloten. Bijgevolg had hij de controle over het territoriale bereik van zijn diensten. In het algemeen kunnen diensten die op afstand en met name op het internet worden verricht evenwel zonder geografische beperkingen worden gebruikt. Indien de plaats waar de afnemers van de diensten gebruikmaken, wordt aangemerkt als de plaats waar deze worden verricht en dus moeten worden belast, dan zou dit voor de dienstverrichters ernstige moeilijkheden kunnen opleveren in verband met de veelheid van plaatsen van belastingheffing.

Tweede en derde prejudiciële vraag

55. Met zijn tweede en derde prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of diensten als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, kunnen worden aangemerkt als langs elektronische weg verrichte diensten in de zin van artikel 9, lid 2, onder e), laatste streepje, van de Zesde richtlijn en artikel 56, lid 1, onder k), van richtlijn 2006/112, en zo ja, op welke wijze de plaats van verrichting van deze diensten dan moet worden vastgesteld in het geval van samenloop van deze indeling met de indeling van deze diensten onder de regeling van artikel 9, lid 2, onder c), van de Zesde richtlijn en artikel 52, onder a), van richtlijn 2006/112.

56. Er zij evenwel opgemerkt dat artikel 9, lid 2, onder e), van de Zesde richtlijn de vaststelling van de plaats van diensten regelt voor de daarin vermelde diensten, „die worden verleend aan ontvangers die buiten de Gemeenschap zijn gevestigd of aan belastingplichtigen die weliswaar in de Gemeenschap doch buiten het land van de dienstverrichter zijn gevestigd". Artikel 9, lid 2, onder f), van deze richtlijn regelt tevens de vaststelling van de plaats van diensten als bedoeld onder e), laatste streepje, van die bepaling (langs elektronische weg verrichte diensten) „wanneer deze voor een niet-belastingplichtige die gevestigd is of zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats heeft in een lidstaat, worden verricht door een belastingplichtige die de zetel van zijn bedrijfsuitoefening buiten de Gemeenschap heeft gevestigd of daar over een vaste inrichting beschikt van waaruit de dienst wordt verricht of die, bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, daar zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats heeft".

57. De bepalingen van artikel 56, lid 1, en artikel 57, lid 1, van richtlijn 2006/112 hebben dezelfde werkingssfeer.

58. Deze bepalingen zijn derhalve van toepassing op: „uitvoer van diensten", dat wil zeggen op diensten aan afnemers die gevestigd zijn of die hun woonplaats hebben buiten de Unie; op grensoverschrijdende diensten aan belastingplichtigen op het grondgebied van de Unie, en op „invoer van diensten" aan niet-belastingplichtigen door belastingplichtigen die hun onderneming, vaste inrichting of woonplaats buiten de Unie hebben.

59. Het hoofdgeding heeft evenwel betrekking op de verrichting van diensten aan niet-belastingplichtigen die hun woonplaats in Nederland hebben door een belastingplichtige die zijn woonplaats eveneens in Nederland heeft. Uit de gegevens in het verzoek om een prejudiciële beslissing volgt op geen enkele manier dat Geelen een vaste inrichting buiten de Europese Unie heeft of dat hij diensten uitvoert of grensoverschrijdende diensten (zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn) ten behoeve van belastingplichtigen verricht. Meer bepaald betekent het feit dat de modellen buiten de Unie (in de Filipijnen) optreden niet dat het daarbij om de invoer van diensten gaat. De dienstverrichter is namelijk Geelen.[21]

60. Bijgevolg vallen de door Geelen verrichte diensten niet onder de bepalingen van artikel 9, lid 2, onder e) en f), van de Zesde richtlijn of artikel 56, lid 1, en artikel 57, lid 1, van richtlijn 2006/112. De eventuele kwalificatie van deze diensten als langs elektronische weg verrichte diensten is derhalve irrelevant. Bijgevolg hoeft niet te worden geantwoord op de tweede en de derde prejudiciële vraag.

61. Hoewel er krachtens de huidige bepaling van artikel 58, onder c), van richtlijn 2006/112 een bijzondere regeling geldt voor langs elektronische weg verrichte diensten aan niet-belastingplichtigen, waaronder diensten die op het grondgebied van één enkele lidstaat worden verricht, is deze regeling niet van toepassing op de feiten in het hoofdgeding. In deze procedure is namelijk de stand van het recht relevant die ik in de punten hierboven heb besproken.

21 Zie punt 43 supra.

Conclusie

62. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Hoge Raad der Nederlanden te beantwoorden als volgt:

„Artikel 9, lid 2, onder c), van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 2002/38/EG van de Raad van 7 mei 2002, en artikel 52, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, in de tot en met 31 december 2009 geldende versie, moeten aldus worden uitgelegd dat diensten die bestaan in het organiseren en het beschikbaar stellen van live interactieve erotische webcamsessies geen diensten in verband met vermakelijkheidsactiviteiten in de zin van die bepalingen zijn."