Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. SZPUNAR
fremsat den 12. februar 2019[1]

Sag C-568/17

Staatssecretaris van Financiën
mod
L.W. Geelen

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol, Nederlandene))

»Skatter og afgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – direktiv 77/388/EØF – artikel 9, stk. 2, litra c) og e) – direktiv 2006/112/EF – artikel 52, litra a) – artikel 56, stk. 1, litra k) – udførelse af tjenesteydelser – leveringssted for de afgiftspligtige transaktioner – kriterium for fastlæggelse af beskatningskompetencen – direkte interaktive erotiske webcamsessioner – sted for den faktiske udførelse af tjenesteydelsen«

Indledning

1. Moms er en forbrugsafgift og skal derfor ideelt set opkræves på det sted, hvor de afgiftspligtige varer eller tjenesteydelser forbruges. I forbindelse med grænseoverskridende transaktioner, navnlig tjenesteydelser, er dette dog forbundet med en betydelig administrativ byrde både for de afgiftspligtige personer og for afgiftsmyndighederne. Derfor indeholder de europæiske momsdirektiver bestemmelser om forenklede muligheder for at fastlægge leveringsstedet for tjenesteydelser. Alligevel er det ofte forbundet med visse vanskeligheder at fastlægge leveringsstedet, navnlig når der er tale om komplekse tjenesteydelser eller om tjenesteydelser, der leveres ved fjernsalg, som f.eks. i det foreliggende tilfælde via internettet. Udviklingen af lovgivningen på dette område kan ikke altid holde trit med den tekniske udvikling og forandringerne i markedsvilkårene. Derfor er det op til retterne at fortolke lovgivningen under hensyntagen til den teknologiske udvikling.

1 – Originalsprog: polsk.

Retsforskrifter

EU-retten

2. Artikel 9 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [2], ændret ved Rådets direktiv 2002/38/EF af 7. maj 2002 [3], bestemmer:

»1. Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.

2. Dog gælder følgende

[…]

c) leveringsstedet for tjenesteydelser i forbindelse med

– virksomhed inden for kulturel aktivitet, kunst, sport, videnskab, undervisning og underholdning eller lignende, herunder ydelser som organisator af sådan virksomhed samt i givet fald tjenesteydelser knyttet til disse former for virksomhed

[…]

er det sted, hvor disse tjenesteydelser faktisk udføres

[…]

e) leveringsstedet for følgende tjenesteydelser, som præsteres for aftagere, der er etableret uden for Fællesskabet, eller for afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for yderens land, er det sted, hvor aftageren har etableret enten hjemstedet for sin erhvervsmæssige virksomhed eller et fast forretningssted, til hvilket tjenesteydelsen præsteres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted:

[…]

– elektronisk leverede tjenesteydelser, bl.a. som anført i bilag L

f) det sted, hvor de i det sidste led af litra e) anførte tjenesteydelser leveres, er, når de præsteres til ikke-afgiftspligtige personer, der er etableret, har bopæl eller normalt er bosiddende i en medlemsstat, af en afgiftspligtig person, der har etableret hjemstedet for sin virksomhed eller har et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelserne leveres, uden for Fællesskabet, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et fast forretningssted har sin bopæl eller normalt er bosiddende uden for Fællesskabet, det sted, hvor den ikke-afgiftspligtige person er etableret, har sin bopæl eller normalt er bosiddende.

[…]«

2 – EFT 1977, L 145, s. 1.

3 – Direktiv om ændring og midlertidig ændring af direktiv 77/388/EØF hvad angår merværdiafgiftssystemet for radio- og TV-spredningstjenester og visse elektronisk leverede tjenesteydelser (EFT 2002, L 128, s. 41).

3. Artikel 43 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem [4] i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, bestemmer:

»Ved leveringsstedet for ydelser forstås det sted, hvor den, der leverer ydelsen, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, hvorfra ydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted det sted, hvor han har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.«

4. Artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112 bestemmer følgende:

»Leveringsstedet for følgende ydelser er det sted, hvor ydelsen faktisk præsteres:

a) virksomhed inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning og underholdning eller lignende, herunder ydelser som organisator af sådan virksomhed samt i givet fald ydelser knyttet til disse former for virksomhed

[…]«

5. Samme direktivs artikel 56, stk. 1, litra k), fastsætter:

»1. Leveringsstedet for følgende ydelser, som leveres til kunder, der er etableret uden for Fællesskabet, eller til afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for tjenesteyderens land, er det sted, hvor kunden har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, for hvilket ydelserne præsteres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted det sted, hvor han har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted:

[…]

k) elektronisk leverede ydelser, bl.a. de ydelser, der er anført i bilag II

[…]«

6. Endelig bestemmer artikel 57, stk. 1, i direktiv 2006/112:

»I tilfælde, hvor de i artikel 56, stk. 1, litra k), omhandlede ydelser leveres til ikke-afgiftspligtige personer, der er etableret eller har deres bopæl eller sædvanlige opholdssted i en medlemsstat, af en afgiftspligtig person, der har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted uden for Fællesskabet, hvorfra ydelserne leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted uden for Fællesskabet, er leveringsstedet det sted, hvor den ikke-afgiftspligtige person er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.«

Nederlandsk ret

7. Ovennævnte EU-retlige bestemmelser blev gennemført i nederlandsk ret ved artikel 6, stk. 1, samt artikel 6, stk. 2, litra c), nr. 1, og artikel 6, stk. 2, litra d), nr. 10, i Wet op de omzetbelasting 1968 (lov om omsætningsafgift af 1968).

4 – EUT 2006, L 347, s. 1.

Faktiske omstændigheder, retsforhandlinger og præjudicielle spørgsmål

8. Sagsøgte i hovedsagen, L.W. Geelen, er momsregistreret i Nederlandene. Han leverer direkte interaktive erotiske webcamsessioner. De modeller, der under sessionerne optræder på billedet, befinder sig på dette tidspunkt i Filippinerne. Med henblik på gennemførelse af sessionerne stiller L.W. Geelen den nødvendige software og hardware til rådighed for dem. Kunderne kontakter modellerne via internettet efter at have oprettet en konto hos en udbyder. Det er disse udbydere, der opkræver vederlaget hos kunden, hvoraf de videregiver en del til L.W. Geelen. Sessionerne sendes direkte og har interaktiv karakter. De besøgende kan således henvende sig til modellen og give modellen anvisninger. De tjenesteydelser, som L.W. Geelen udbyder, henvender sig i princippet til det nederlandske marked[5].

9. Sagsøgte i hovedsagen har ikke indgivet momsangivelser vedrørende ovennævnte tjenesteydelser. Afgiftsmyndigheden fastslog imidlertid, at disse tjenesteydelser er momspligtige på Nederlandenes område, og udstedte en efteropkrævning af moms for perioden fra den 1. juni 2006 til den 31. december 2009.

10. Denne efteropkrævning blev annulleret ved dom afsagt af retten i første instans. Retten fastslog, at de bestemmelser i nederlandsk ret, hvorved artikel 9, stk. 2, litra c), første led, i direktiv 77/388 samt artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112 blev gennemført, skulle anvendes på de omtvistede tjenesteydelser, og at disse tjenesteydelser faktisk blev udført i Filippinerne. Afgiftsmyndigheden har iværksat kassationsappel til prøvelse af denne dom ved den forelæggende ret.

11. Under disse omstændigheder har Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol, Nederlandene) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1.a) Skal artikel 9, stk. 2, litra c), første led, i [direktiv 77/388] henholdsvis artikel 52, litra a), i [direktiv 2006/112] (i den indtil den 1.1.2010 gældende affattelse) fortolkes således, at også levering af [direkte] interaktive erotiske webcamsessioner mod vederlag er omfattet heraf?

1.b) Såfremt det første spørgsmål, litra a), skal besvares bekræftende, skal sætningsleddet »det sted, hvor disse tjenesteydelser faktisk udføres« i artikel 9, stk. 2, litra c), i [direktiv 77/388] og sætningsleddet »det sted, hvor ydelsen faktisk præsteres« henholdsvis i artikel 52 i [direktiv 2006/112], fortolkes således, at det afgørende er det sted, hvor modellerne optræder foran kameraet, eller det sted, hvor de besøgende betragter billederne, eller kan også et andet sted komme i betragtning?

2) Skal artikel 9, stk. 2, litra e), tolvte led, i [direktiv 77/388] henholdsvis artikel 56, stk. 1, litra k), i [direktiv 2006/112] (i den indtil den 1.1.2010 gældende affattelse), sammenholdt med artikel 11 i [forordning nr. 1777/2005[6]], fortolkes således, at levering af [direkte] interaktive erotiske webcamsessioner mod vederlag kan betragtes som »elektronisk leverede tjenesteydelser«?

3) Såfremt såvel det første spørgsmål, litra a), som det andet spørgsmål besvares bekræftende, og fastlæggelsen af leveringsstedet ifølge de relevante direktivbestemmelser fører til forskellige resultater, hvorledes skal leveringsstedet for disse ydelser da fastlægges?«

5 – Det fremgår ikke af anmodningen om præjudiciel afgørelse, om brugen af denne tjenesteydelse på nogen måde er begrænset til Nederlandenes område i teknisk henseende. En sådan begrænsning kan åbenbart følge af, at der skal gøres brug af tjenester fra internetudbydere, som L.W. Geelen har indgået kontrakt med desangående.

6 – Rådets forordning (EF) af 17.10.2005 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 77/388/EØF om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2005, L 288, s. 1).

12. Forelæggelsesafgørelsen indgik til Domstolen den 27. september 2017. Den nederlandske og den franske regering samt Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. Den nederlandske regering og Kommissionen var repræsenteret i retsmødet den 19. september 2018.

Bedømmelse

Spørgsmål 1, litra a)

13. Med spørgsmål 1, litra a), ønsker den forelæggende ret oplyst, om tjenesteydelser, som dem L.W. Geelen leverer i hovedsagen, er omfattet af ordningen i artikel 9, stk. 2, litra c), i direktiv 77/388 og artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112. Konkret drejer det sig om, hvorvidt disse ydelser skal anses for tjenesteydelser inden for underholdning i disse bestemmelsers forstand.

14. Der hersker ingen tvivl om, at de pågældende tjenesteydelser har karakter af underholdning[7]. Jeg finder det ikke nødvendigt at redegøre yderligere for dette forhold. Dermed er spørgsmål 1, litra a), dog ikke besvaret.

15. Den forelæggende ret rejser nemlig – efter min opfattelse med rette – spørgsmålet om, hvorvidt de nævnte bestemmelser skal anvendes på tjenesteydelser inden for underholdning, der ikke udføres på samme sted og på samme tid, mens aftageren fysisk er til stede, men f.eks., som i det foreliggende tilfælde, ved fjernsalg, på et tidspunkt, som vælges individuelt af den pågældende aftager.

16. Bestemmelsen i artikel 9, stk. 2, litra c), første led, har været indeholdt i direktiv 77/388 siden direktivets ikrafttræden. Der er efter min opfattelse ingen tvivl om, at lovgiver ved formuleringen af denne bestemmelse ikke havde tjenesteydelser i tankerne, der – ligesom de i denne sag omhandlede tjenesteydelser – leveres ved fjernsalg, eftersom sådanne tjenesteydelser ikke fandtes på daværende tidspunkt. Den eneste mulighed for at udføre tjenesteydelser inden for kulturel aktivitet, underholdning, undervisning eller lignende bestod i enten at samle aftagerne på det sted, hvor tjenesteydelsen faktisk blev leveret, eller at levere tjenesteydelsen på det sted, hvor aftagerne befandt sig på det pågældende tidspunkt[8]. Det var derfor ikke vanskeligt at fastlægge det sted, hvor tjenesteydelsen faktisk blev udført. Dette var samtidig det sted, hvor tjenesteydelsen blev forbrugt.

17. Den teknologiske udvikling siden da har imidlertid åbnet mulighed for fremkomsten af tjenesteydelser, hvor aftagerne kan deltage i en begivenhed inden for kultur, underholdning eller lignende på afstand – i nogle tilfælde endog aktivt – og ikke nødvendigvis i realtid. Med et begreb fra det klassiske teater: »Handlingens, tidens og stedets enhed« sprænges altså. Spørgsmålet er derfor, om en eventuel anvendelse af artikel 9, stk. 2, litra c), første led, i direktiv 77/388 samt artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112 vil være i overensstemmelse med EU-lovgivers hensigt, således som den skal fortolkes, henset til den nye teknologiske virkelighed og formålet med disse bestemmelser.

18. Et velegnet udgangspunkt for vurderingen af målsætningen i forbindelse med fastlæggelsen af leveringsstedet for tjenesteydelser er begrundelsen for forslaget til direktiv 2008/8/EF[9]. Med dette direktiv indføres en grundlæggende reform af EU-retten vedrørende fastlæggelsen af leveringsstedet for tjenesteydelsen med henblik på opkrævning af moms.

7 – Jf. tilsvarende dom af 12.5.2005, RAL (Channel Islands) m.fl. (C-452/03, EU:C:2005:289, præmis 32).

8 – Der fandtes naturligvis radio- og TV-spredningstjenester dengang. Disse tjenester blev imidlertid beskattet på tjenesteyderens hjemsted, der i reglen var sammenfaldende med det sted, hvorfra udsendelsen blev transmitteret. Først fra ændringen af direktiv 77/388 i 2002 (jf. fodnote 3 i dette forslag til afgørelse) forstås ved leveringsstedet for disse tjenesteydelser i grænseoverskridende situationer tjenesteyderens hjemsted eller opholdssted [jf. artikel 9, stk. 2, litra e), 11. led, og artikel 9, stk. 4, i direktiv 77/388]. Radio- og TV-spredningstjenester er imidlertid begrænset til transmissionen af programmet. I modsætning til de i hovedsagen omhandlede tjenesteydelser, hvor tjenesteyderen sørger for, at aftagerne også bidrager med indhold og endda kan deltage aktivt, modtager aftagerne blot TV- eller radioprogrammet.

9 – Rådets direktiv af 12.2.2008 om ændring af direktiv 2006/112/EF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser (EUT 2008, L 44, s. 11). Begrundelse for forslaget: KOM(2003) 822 endelig.

19. I indledningen til denne begrundelse fastslår Kommissionen, at ydelser så vidt muligt skal beskattes på det sted, hvor de faktisk forbruges. I forbindelse med leveringen af grænseoverskridende ydelser støder en sådan konstruktion dog på betydelige praktiske vanskeligheder. Disse vanskeligheder kan forholdsvis let overvindes, såfremt de pågældende ydelser leveres til afgiftspligtige personer. Navnlig ordningen med den såkaldte omvendte betalingspligt tager sigte herpå [10]. Denne ordning kan dog ikke anvendes på ikke-afgiftspligtige personer. Alternativt kunne tjenesteydere forpligtes til at lade sig momsregistrere i hver medlemsstat og betale moms dér, hvor de udfører ydelser. Dette ville dog være forbundet med en for stor administrativ byrde for tjenesteyderne. Derudover er det faktiske forbrugssted for ydelsen for mange ydelsers vedkommende slet ikke det sted, hvor de fysisk leveres, men derimod aftagerens forretningssted eller bopæl. Dette komplicerer sagen yderligere, eftersom der i så fald skulle stilles krav til tjenesteyderen om i hvert enkelt tilfælde at finde frem til aftagerens bopæl og betale momsen dér [11]. Henset til disse praktiske vanskeligheder indeholder direktiv 77/388 et princip om, at tjenesteyderens hjemsted er leveringssted for tjenesteydelsen. Kommissionen foreslog i det nævnte forslag at bibeholde dette princip med hensyn til tjenesteydelser, der leveres til ikke-afgiftspligtige personer.

20. Der gælder dog nogle undtagelser fra denne regel. En af disse er de i den foreliggende sag omhandlede tjenesteydelser inden for kulturel aktivitet, underholdning, undervisning eller lignende. Indførelsen af denne undtagelse gjorde det muligt at nå to mål.

21. For det første: I tilfælde, hvor den omhandlede aktivitet kræver, at både aftageren og tjenesteyderen (eller i det mindste de personer, der udfører tjenesteydelsen på dennes vegne) er til stede samtidig på samme sted, kan den foretrukne løsning, dvs. beskatning af tjenesteydelsen på det sted, hvor den faktisk forbruges, opnås uden urimeligt store administrative byrder. Sådanne tjenesteydelser har nemlig engangskarakter, for så vidt som deres økonomiske formål i reglen er begrænset til ydelsens varighed. De forbruges derfor med det samme, nemlig dér, hvor de leveres. Aftagerens hjemsted eller bopæl er således uden betydning; tjenesteyderen er blot betalingspligtig for momsen på det sted, hvor tjenesteydelsen faktisk udføres.

22. For det andet: Denne form for tjenesteydelser er ofte af kompleks karakter, idet de kræver en række indirekte og yderligere tjenesteydelser, hvoraf nogle kan leveres direkte til de endelige aftagere og andre f.eks. til personer, der har fået til opgave at gennemføre arrangementer, der omfatter de endelige tjenesteydelser. Prisen for sådanne tjenesteydelser kan være, men er ikke nødvendigvis, en del af prisen for den endelige tjenesteydelse. Sådanne ydelser kan desuden udføres af forskellige tjenesteydere [12]. Anvendelsen af det almindelige princip om beskatning på tjenesteyderens hjemsted ville derfor kunne føre til, at der skulle betales moms af enkelte delydelser i forskellige medlemsstater. Beskatningen af disse tjenesteydelser på det sted, hvor de faktisk udføres, forenkler sagen, såfremt der er sammenfald mellem dette sted og det sted, hvor den endelige tjenesteydelse eller hovedydelsen udføres.

23. En anvendelse af den nævnte undtagelse på tjenesteydelser ved fjernsalg, såsom de i hovedsagen omhandlede tjenesteydelser, fører imidlertid ikke til en opfyldelse af disse mål.

10 – Inden for denne ordning er det aftageren og ikke tjenesteyderen, der beregner momsen på grundlag af den afgiftssats, der gælder på dennes hjemsted, og derefter enten fradrager den som indgående afgift, såfremt aftageren anvender de erhvervede tjenesteydelser til sine egne afgiftspligtige transaktioner, eller indbetaler den til statskassen. I denne forbindelse antages det, at de tjenesteydelser, som den afgiftspligtige har erhvervet, i reglen anvendes som led i dennes økonomiske virksomhed, og at aftagerens hjemsted derfor samtidig er det sted, hvor tjenesteydelsen forbruges.

11 – Dette gælder f.eks. tjenesteydelser af varig karakter og tjenesteydelser ved fjernsalg.

12 – Jf. bl.a. dom af 26.9.1996, Dudda (C-327/94, EU:C:1996:355). Denne sag drejede sig om en lydteknikers tjenesteydelser, der blev leveret til koncertarrangører.

24. Såfremt udførelsen af tjenesteydelsen ikke kræver, at tjenesteyderen og aftageren er til stede samtidig på det samme sted, opstår problemet med fastlæggelsen af det sted, hvor tjenesteydelsen faktisk udføres, som rejses i spørgsmål 1, litra b). De mål, der forfølges med den nævnte undtagelse, opfyldes imidlertid ikke, uanset løsningen af dette problem.

25. Hvis man nemlig antager, at leveringsstedet for tjenesteydelsen – som f.eks. i tilfældet med de tjenesteydelser, der er genstand for hovedsagen – er det sted, hvor modellerne optræder foran kameraet, opnås den ønskede beskatning på forbrugsstedet ikke. Forbrugsstedet må naturligvis anses for at være det sted, hvor kunderne befinder sig på det tidspunkt, hvor de gør brug af tjenesteydelsen. Ikke nok med det: Stedet for tjenesteydelsen er – som i det foreliggende tilfælde – ikke nødvendigvis sammenfaldende med tjenesteyderens hjemsted, men kan endog ligge helt uden for det fælles merværdiafgiftssystems område. Tjenesteydelsen beskattes således ikke blot ikke – som det egentlig er formålet med den nævnte undtagelse – på forbrugsstedet, men det almindelige princip om beskatning på tjenesteyderens hjemsted finder heller ikke anvendelse.

26. Hvis det sted, hvor tilskuerne befinder sig på det tidspunkt, hvor de gør brug af tjenesteydelsen, derimod anses for det sted, hvor tjenesteydelsen faktisk udføres, ville det være muligt at beskatte sådanne tjenesteydelser på forbrugsstedet. Dette kan imidlertid netop forårsage de vanskeligheder, som EU-lovgiver ønskede at undgå med det almindelige princip om beskatning på tjenesteyderens hjemsted, og som følger af, at det sted, hvor aftageren gør brug af tjenesteydelsen, skal identificeres i hvert enkelt tilfælde, og at momsen skal opkræves dér.

27. Den nederlandske regering har ganske vist i sine indlæg henvist til de løsninger, der følger af direktiv (EU) 2017/2455 [13], hvormed disse praktiske vanskeligheder skal imødegås. Som denne regering dog også selv medgiver, finder disse løsninger først anvendelse på tjenesteydelser som dem i hovedsagen fra 2021, mens den foreliggende sag vedrører retstilstanden i perioden 2006-2009.

28. Det følger af det ovenstående, at anvendelsen af det særlige kriterium for fastlæggelse af leveringsstedet for en tjenesteydelse, der er fastsat i artikel 9, stk. 2, litra c), første led, i direktiv 77/388 samt artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112, på tjenesteydelser ved fjernsalg – som dem i hovedsagen – ikke fører til en opfyldelse af de mål, som EU-lovgiver ønskede at nå ved indførelsen af disse bestemmelser. Jeg er af den opfattelse, at der i stedet bør anvendes det almindelige princip om beskatning på tjenesteyderens hjemsted.

29. Det er korrekt, at anvendelsen af dette princip på tjenesteydelser, der leveres ved fjernsalg (navnlig via internettet), kan føre til en utilfredsstillende fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, eftersom det derigennem eventuelt gøres nemt at adskille beskatningsstedet fra forbrugsstedet for tjenesteydelsen (selv om dette åbenbart ikke er tilfældet i nærværende sag). Som det imidlertid fremgår af den anførte begrundelse for forslaget til direktiv 2008/8, var EU-lovgiver opmærksom på dette problem allerede under arbejdet med dette direktiv. Alligevel besluttede EU-lovgiver at udsætte løsningen af dette problem for så vidt angår tjenesteydelser, der leveres til ikke-afgiftspligtige personer, til det tidspunkt, hvor de løsninger, der er nævnt i punkt 27, indføres.

30. Den opfattelse, hvorefter artikel 9, stk. 2, litra c), første led, i direktiv 77/388 samt artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112 har til formål at fastlægge leveringsstedet for tjenesteydelser, hvor det er nødvendigt, at tjenesteyderen og aftageren er til stede samtidig, synes også at blive bekræftet af de relevante bestemmelsers aktuelle ordlyd.

13 – Rådets direktiv af 5.12.2017 om ændring af direktiv 2006/112/EF og 2009/132/EF for så vidt angår visse momsforpligtelser i forbindelse med levering af ydelser og fjernsalg af varer (EUT 2017, L 348, s. 7).

31. I den aktuelle affattelse af direktiv 2006/112 [14] er denne ordning indeholdt i artikel 53 og artikel 54, stk. 1. I henhold til dette direktivs artikel 53, der vedrører tjenesteydelser, der leveres til afgiftspligtige personer, er »leveringsstedet for adgang til *arrangementer* inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning, underholdning og lignende, som f.eks. *messer og udstillinger*, og tjenesteydelser i tilknytning dertil, der leveres til en afgiftspligtig person, […] det sted, hvor disse arrangementer rent faktisk finder sted« [15]. Denne bestemmelse omhandler således ikke en hvilken som helst form for tjenesteydelser inden for kultur, underholdning og lignende, men tjenesteydelser i form af arrangementer, som f.eks. messer og udstillinger, dvs. tjenesteydelser, hvis levering kræver, at aftageren er til stede på det sted, hvor tjenesteydelsen leveres.

32. Det er korrekt, at artikel 54, stk. 1, i direktiv 2006/112, der vedrører leveringen af de samme tjenesteydelser til ikke-afgiftspligtige, ikke anvender ordet »arrangementer« [16]. Denne bestemmelse understreger dog, i lighed med det omhandlede direktivs artikel 53, at det drejer sig om tjenesteydelser »som f.eks. messer og udstillinger«, dvs. også om tjenesteydelser, hvor det er nødvendigt, at aftageren er til stede på leveringsstedet.

33. Forskellen i formuleringen af disse bestemmelser er efter min opfattelse en følge af, at den aktuelle artikel 53 i direktiv 2006/112 fastlægger leveringsstedet for en snævert begrænset form for tjenesteydelser, nemlig for adgang til arrangementer af forskellig art og for tjenesteydelser med nær tilknytning hertil. I reglen betales der for adgangen til sådanne arrangementer ved køb af billetter. Salget af disse billetter har sædvanligvis karakter af massesalg og sker ofte gennem formidlere, hvilket gør det betydeligt vanskeligere eller endog umuligt at fastslå, om den enkelte køber er en afgiftspligtig person eller ej. For at lette beskatningen af sådanne tjenesteydelser har lovgiver derfor med hensyn til adgang til disse arrangementer sørget for en ensartet fastlæggelse af leveringsstedet, uanset om disse tjenesteydelser leveres til afgiftspligtige eller ikke-afgiftspligtige personer. Derimod afhænger leveringsstedet for alle accessoriske ydelser i tilknytning til aktiviteter inden for kultur, underholdning og lignende af aftagerens status: Såfremt disse tjenesteydelser leveres til ikke-afgiftspligtige personer, er dette leveringssted i henhold til artikel 54, stk. 1, i direktiv 2006/112 fortsat det sted, hvor tjenesteydelserne rent faktisk udføres. Leveres tjenesteydelserne derimod til en afgiftspligtig person, er dette leveringssted ifølge det nye almindelige princip, der er fastsat i artikel 44 i direktiv 2006/112, det sted, hvor tjenesteyderen har sit hjemsted eller udøver sin økonomiske virksomhed. Af denne grund ville eksempelvis leveringsstedet for en lydteknikers tjenesteydelse, som i Dudda-sagen [17], således efter de nugældende bestemmelser være koncertarrangørens hjemsted og ikke det sted, hvor den pågældende koncert fandt sted.

34. Efter min opfattelse ændrer dette imidlertid ikke noget ved den kendsgerning, at det i de ovennævnte bestemmelser drejer sig om samme form for tjenesteydelser, nemlig tjenesteydelser »som f.eks. messer og udstillinger«, dvs. tjenesteydelser, hvor det er nødvendigt, at aftageren er fysisk til stede på leveringsstedet for tjenesteydelsen. Med hensyn til arten af de omfattede tjenesteydelser er anvendelsesområdet for artikel 54, stk. 1, i direktiv 2006/112 ikke større end anvendelsesområdet for artikel 53 i samme direktiv. Artikel 53 udelukker blot tjenesteydelser, der leveres til afgiftspligtige personer, og som ikke direkte består i adgang til arrangementer inden for kultur, underholdning og lignende, fra anvendelsesområdet for det hidtidige princip. Bortset fra denne undtagelse er der dog stadig tale om de samme tjenesteydelser som i artikel 9, stk. 2, litra c), første led, i direktiv 77/388 og artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112 i den affattelse, der finder anvendelse i hovedsagen. Tjenesteydelser ved fjernsalg er ikke omfattet af disse bestemmelser.

14 – Dvs. i den affattelse, der er gældende fra den 1.1.2011 i henhold til artikel 3 i direktiv 2008/8.

15 – Min fremhævelse.

16 – I henhold til denne bestemmelse er »[l]everingsstedet for tjenesteydelser i forbindelse med aktiviteter inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning, underholdning og lignende, som f.eks. messer og udstillinger, herunder levering af tjenesteydelser som arrangører af sådanne aktiviteter, der leveres til en ikke-afgiftspligtig person, […] det sted, hvor disse aktiviteter rent faktisk udøves«.

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

35. Jeg foreslår derfor, at spørgsmål 1, litra a), besvares således, at artikel 9, stk. 2, litra c), i direktiv 77/388 henholdsvis artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at levering af direkte interaktive erotiske webcamsessioner mod vederlag ikke er en tjenesteydelse inden for underholdning i disse bestemmelsers forstand.

Spørgsmål 1, litra b)

36. Med den besvarelse af spørgsmål 1, litra a), som jeg foreslår, er spørgsmål 1, litra b), uden genstand. For det tilfælde, at Domstolen ikke følger mit forslag til besvarelse af spørgsmål 1, litra a), vil jeg dog i det følgende undersøge spørgsmål 1, litra b).

37. Med spørgsmål 1, litra b), ønsker den forelæggende ret oplyst, om »det sted, hvor disse tjenesteydelser faktisk udføres« som omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra c), i direktiv 77/388 henholdsvis »det sted, hvor ydelsen faktisk præsteres« i artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112 med hensyn til tjenesteydelser ved fjernsalg, som de direkte interaktive erotiske webcamsessioner, som hovedsagen omhandler, skal anses for at være det sted, hvor modellerne fysisk er til stede under sessionen, eller det sted, hvor aftageren gør brug af tjenesteydelserne.

38. Indledningsvis gør jeg opmærksom på, at alle redaktionelle forskelle mellem formuleringen i artikel 9, stk. 2, litra c), i direktiv 77/388 og formuleringen i artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112, der kan forekomme i de enkelte sprogversioner af disse to direktiver – den forelæggende ret har også gjort opmærksom på sådanne forskelle i de nederlandske sprogversioner – ikke ændrer noget ved disse bestemmelsers betydning. Begge bestemmelser skal derfor fortolkes på samme måde.

39. Den nederlandske og den franske regering har foreslået, at spørgsmålet besvares således, at det sted, hvor tjenesteydelsen faktisk udføres, er det sted, hvor aftagerne gør brug af tjenesteydelsen. I det foreliggende tilfælde er dette i princippet Nederlandenes område.

40. Efter Kommissionens opfattelse tager en sådan tilgang dog udgangspunkt i det tilsigtede resultat, nemlig beskatningen af de omhandlede tjenesteydelser i Nederlandene, men fremgår ikke af ordlyden af de undersøgte bestemmelser. Kommissionen er ganske vist enig i, at en beskatning af disse tjenesteydelser i Nederlandene ville være rimelig. Ordlyden af de pågældende bestemmelser – dura lex sed lex – henviser imidlertid til det sted, hvor modellerne optræder, i det foreliggende tilfælde altså Filippinerne.

41. Dette dilemma illustrerer meget præcist de vanskeligheder, der er forbundet med at forsøge at anvende de nævnte bestemmelser på tilfælde, som de ikke tager sigte på, nemlig tjenesteydelser ved fjernsalg. I modsætning til tjenesteydelser, der kræver, at tjenesteyderen og aftageren er til stede samtidig på samme sted, mangler der i forbindelse med tjenesteydelser ved fjernsalg pr. definition ét enkelt sted, der uden tvivl og entydigt kan anses for at være det sted, hvor tjenesteydelsen udføres. Karakteren af sådanne tjenesteydelser består nemlig i, at de udføres på mindst to steder, nærmere bestemt *fra* et sted *til* et andet.

42. For at løse dette dilemma er det dog efter min opfattelse nødvendigt at besvare to spørgsmål: Hvem er tjenesteyderen i det foreliggende tilfælde? Hvad er rent faktisk genstand for tjenesteydelsen?

43. For så vidt angår det første spørgsmål fremgår det af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at modellerne beskæftiges af L.W. Geelen. Den nøjagtige karakter af denne beskæftigelse præciseres ganske vist ikke nærmere af den forelæggende ret, men jeg mener dog, at man uden videre kan antage, at modellerne ikke leverer tjenesteydelser direkte til L.W. Geelens kunder. Derfor er L.W.

Geelen tjenesteyderen. Han indkasserer vederlaget for sin ydelse[18], og det er beskatningen af den tjenesteydelse, han leverer, der er genstand for hovedsagen.

44. Denne tjenesteydelse blev i anmodningen om præjudiciel afgørelse beskrevet som direkte interaktive erotiske webcamsessioner. To bestanddele synes at være af væsentlig betydning for den således definerede tjenesteydelse: de erotiske sessioner som sådan (dvs. modellernes optræden) samt transmissionen af disse via internettet, hvor der samtidig gives adgang til den interaktive forbindelse.

45. De to bestanddele smelter sammen til én enkelt, udelelig tjenesteydelse. L.W. Geelen sørger ikke blot for modellernes optræden, eftersom en sådan tjenesteydelse ikke ville have nogen værdi for hans kunder, når man tager i betragtning, at kunderne befinder sig i Nederlandene og modellerne i Filippinerne. Han nøjes heller ikke med at formidle i forbindelse med transmissionen af modellernes optræden, idet han også arrangerer denne optræden, stiller det nødvendige udstyr til rådighed for modellerne og, må man formode, også betaler dem et vederlag.

46. Disse to bestanddele er ligeværdige, for uden en af delene ville tjenesteydelsen ikke have noget økonomisk formål og ville i al fald være en helt anden tjenesteydelse.

47. Hvis man vender tilbage til de bestemmelser, der undersøges i denne sag, kan det konstateres, at de vedrører tjenesteydelser i form af *virksomhed* inden for kultur, underholdning og lignende. Stedet, hvor sådanne tjenesteydelser udføres, er ifølge disse bestemmelser dog ikke det sted, hvor denne virksomhed udføres, men det sted, hvor *tjenesteydelsen* udføres. Det sted, hvor den virksomhed, der er genstand for tjenesteydelsen, udføres – i det foreliggende tilfælde virksomheden inden for underholdning i form af modellernes optræden – er derfor ikke tilstrækkelig til at fastlægge det sted, hvor tjenesteydelsen udføres, såfremt andre, ligeværdige bestanddele af tjenesteydelsen udføres andre steder.

48. Af denne grund er jeg ikke enig med Kommissionen i, at det sted, hvor modellerne optræder, skal anses for det sted, hvor den i hovedsagen omhandlede tjenesteydelse udføres. I denne forbindelse lades det nemlig helt ude af betragtning, at det økonomiske formål med denne tjenesteydelse for aftagerne består i muligheden for at gøre brug af denne på et sted efter deres valg og navnlig på deres bopæl, og at transmissionen af optrædener ud fra denne synsvinkel er en lige så væsentlig bestanddel af tjenesteydelsen som selve modellernes optræden.

49. Det er imidlertid også vanskeligt at antage – som den nederlandske og den franske regering har foreslået – at netop det sted, hvor aftagerne gør brug af tjenesteydelsen, er det sted, hvor tjenesteydelsen faktisk udføres. Endelig bliver ingen af de aktiviteter, som tjenesteydelsen består af, faktisk udført på dette sted.

50. Hvis vi således spørger os selv om, hvor det sted ligger, hvor der faktisk udføres en tjenesteydelse, som består i, at der dels arrangeres erotiske sessioner med modeller, dels sørges for, at disse transmitteres via internettet til et hvilket som helst sted, og at der er i denne forbindelse er en interaktiv forbindelse til modellerne, er det oplagte svar, at det er det sted, hvor tjenesteyderen, dvs. i den foreliggende sag L.W. Geelen, udøver sin virksomhed. På dette sted samles nemlig alle aktiviteter, der leveres ved fjernsalg, og som er uundværlige for udførelsen af en sådan tjenesteydelse.

51. Jeg er derfor af den opfattelse, at i forbindelse med tjenesteydelser ved fjernsalg, dvs. tjenesteydelser, hvor det ikke er nødvendigt, at aftageren er til stede på det sted, hvor de aktiviteter, der udgør tjenesteydelsen, faktisk udføres, skal det sted, hvor tjenesteyderen udøver sin virksomhed, anses for det sted, hvor en sådan ydelse faktisk udføres, som omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra c), i

18 – Åbenbart ved hjælp af internetudbydere.

direktiv 77/388 samt artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112. I denne forbindelse skal jeg understrege, at der hermed menes det sted, hvor tjenesteyderen udfører sin virksomhed, og ikke eksempelvis personer, som beskæftiges af tjenesteyderen med henblik på udførelsen af enkelte aktiviteter, der udgør en bestanddel af denne tjenesteydelse.

52. Det er ikke vanskeligt at se, at en sådan konklusion sætter spørgsmålstegn ved det hensigtsmæssige i at anvende den undtagelse, der er fastsat i artikel 9, stk. 2, litra c), i direktiv 77/388 samt artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112 på tjenesteydelser af denne art, eftersom det i praksis fører til samme konklusion som anvendelsen af det almindelige princip om beskatning af en tjenesteydelse på tjenesteyderens hjemsted. Dette skyldes dog, at disse bestemmelser ikke tager sigte på tjenesteydelser ved fjernsalg, hvilket jeg allerede har gjort opmærksom på i forbindelse med undersøgelsen af spørgsmål 1, litra a).

53. Ovennævnte fortolkning fører heller ikke automatisk til beskatning på forbrugsstedet, eftersom dette sted og det sted, hvor tjenesteyderen udfører sin virksomhed, kan være forskellige, når der er tale om tjenesteydelser ved fjernsalg. Som jeg dog allerede har anført i den del af nærværende forslag, der vedrører spørgsmål 1, litra a), anså EU-lovgiver det for mere presserende at beskytte ikke-afgiftspligtige personer mod vanskeligheder og for store administrative byrder end at sørge for beskatningen af denne tjenesteydelse på forbrugsstedet [19]. Den løsning, jeg foreslår, forhindrer imidlertid sådanne vanskeligheder og byrder, i modsætning til den nederlandske og den franske regerings forslag [20].

54. På denne baggrund, og såfremt Domstolen ikke følger mit forslag til besvarelse af spørgsmål 1, litra a), foreslår jeg, at spørgsmål 1, litra b), besvares således, at artikel 9, stk. 2, litra c), i direktiv 77/388 henholdsvis artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at i forbindelse med tjenesteydelser ved fjernsalg, dvs. tjenesteydelser, hvor det ikke er nødvendigt, at aftageren er til stede på det sted, hvor de aktiviteter, der udgør tjenesteydelsen, faktisk udføres, er det sted, hvor en sådan ydelse faktisk udføres, som omhandlet i de nævnte bestemmelser, det sted, hvor tjenesteyderen udøver sin virksomhed.

Spørgsmål 2 og 3

55. Med det andet og det tredje præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om tjenesteydelser som de i hovedsagen omhandlede skal anses for elektronisk leverede tjenesteydelser som omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra e), sidste led, i direktiv 77/388 henholdsvis artikel 56, stk. 1, litra k), i direktiv 2006/112, og i bekræftende fald, hvordan leveringsstedet for tjenesteydelsen i så fald skal fastlægges, hvis disse tjenesteydelser både er omfattet af artikel 9, stk. 2, litra c), i direktiv 77/388 og artikel 52, litra a), i direktiv 2006/112.

56. Det skal dog bemærkes, at artikel 9, stk. 2, litra e), i direktiv 77/388 regulerer fastlæggelsen af leveringsstedet for de deri nævnte tjenesteydelser, som »præsteres for aftagere, der er etableret uden for Fællesskabet, eller for afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for yderens land«. Dette direktivs artikel 9, stk. 2, litra f), regulerer desuden fastlæggelsen af det sted, hvor de i det sidste led af litra e) anførte tjenesteydelser (dvs. elektronisk leverede tjenesteydelser) leveres, »når de

19 – Jf. punkt 19 i nærværende forslag til afgørelse.

20 – I hovedsagen krævede brugen af de af L.W. Geelen udførte tjenesteydelser åbenbart oprettelse af en konto hos en internetudbyder, som L.W. Geelen havde indgået kontrakt med desangående. Han havde således kontrol over den territoriale rækkevidde af sine tjenesteydelser. I princippet kan tjenesteydelser, der leveres ved fjernsalg og navnlig via internettet, benyttes uden geografiske begrænsninger. Hvis man således anser det sted, hvor aftagerne benytter tjenesteydelsen, for udførelsesstedet for sådanne tjenesteydelser og dermed også for beskatningsstedet, kan dette eventuelt medføre betydelige vanskeligheder for tjenesteyderne, eftersom der vil være mange beskatningssteder.

præsteres til ikke-afgiftspligtige personer, der er etableret, har bopæl eller normalt er bosiddende i en medlemsstat, af en afgiftspligtig person, der har etableret hjemstedet for sin virksomhed eller har et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelserne leveres, uden for Fællesskabet, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et fast forretningssted har sin bopæl eller normalt er bosiddende uden for Fællesskabet«.

57. Artikel 56, stk. 1, og artikel 57, stk. 1, i direktiv 2006/112 har samme anvendelsesområde.

58. Disse bestemmelser finder derfor anvendelse på »eksport af tjenesteydelser«, dvs. på udførelsen af tjenesteydelser til aftagere, der har deres hjemsted eller bopæl uden for Fællesskabet, på den grænseoverskridende udførelse af tjenesteydelser inden for Fællesskabet til afgiftspligtige og på »import af tjenesteydelser« til ikke-afgiftspligtige, der udføres af afgiftspligtige, der har deres virksomhed, hjemsted eller bopæl uden for Fællesskabet.

59. Hovedsagen vedrører imidlertid tjenesteydelser til ikke-afgiftspligtige personer med bopæl i Nederlandene, der udføres af en afgiftspligtig, der ligeledes har bopæl i Nederlandene. Intet i anmodningen om præjudiciel afgørelse tyder på, at L.W. Geelen har et fast driftssted uden for Unionen, at han eksporterer tjenesteydelser, eller at han leverer sine (i hovedsagen omhandlede) tjenesteydelser til afgiftspligtige på tværs af grænser. Navnlig indebærer den omstændighed, at modellerne optræder uden for Fællesskabet (i Filippinerne), ikke, at der i det foreliggende tilfælde er tale om import af tjenesteydelser. Tjenesteyderen er nemlig L.W. Geelen [21].

60. De af L.W. Geelen udførte tjenesteydelser er derfor hverken omfattet af artikel 9, stk. 2, litra e) og f), i direktiv 77/388 eller af artikel 56, stk. 1, eller artikel 57, stk. 1, i direktiv 2006/112. En eventuel klassificering af disse tjenesteydelser som elektronisk leverede tjenesteydelser er derfor uden betydning. Det er derfor ufornødent at besvare det andet og det tredje præjudicielle spørgsmål.

61. Det er korrekt, at den nuværende affattelse af artikel 58, litra c), i direktiv 2006/112 indeholder en særlig ordning for enhver form for elektronisk leverede tjenesteydelser, der leveres til ikke-afgiftspligtige, også tjenesteydelser, der udføres på en medlemsstats område. Denne ordning finder imidlertid ikke anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen. I hovedsagen skal der nemlig tages udgangspunkt i den ovenfor beskrevne retstilstand.

Forslag til afgørelse

62. I lyset af det ovennævnte foreslår jeg Domstolen at besvare spørgsmålene forelagt til præjudiciel afgørelse af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol, Nederlandene) som følger:

»Artikel 9, stk. 2, litra c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, ændret ved Rådets direktiv 2002/38/EF af 7. maj 2002, henholdsvis artikel 52, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem i den affattelse, der var gældende indtil den 31. december 2009, skal fortolkes således, at levering af direkte interaktive erotiske webcamsessioner mod vederlag ikke udgør en tjenesteydelse inden for underholdning i disse bestemmelsers forstand.«

21 – Jf. punkt 43 i nærværende forslag til afgørelse.