Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MACIEJ SZPUNAR
föredraget den 12 februari 2019[1]

Mål C-568/17

Staatssecretaris van Financiën
mot
L.W. Geelen

(begäran om förhandsavgörande från Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen, Nederländerna))

”Skatter – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 77/388/EGG – Artikel 9.2 c och e – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 52 a – Artikel 56.1 k – Tillhandahållande av tjänster – Platsen för beskattningsbara transaktioner – Kriterium som begränsar beskattningsrätten – Interaktiva erotiska framföranden som sänds direkt via internet – Platsen där tjänsten faktiskt tillhandahålls”

Inledning

1. Mervärdesskatt är en skatt på konsumtion, som i idealfallet bör tas ut på den plats där konsumtion av de varor eller tjänster som är föremål för beskattning sker. Vid gränsöverskridande transaktioner, särskilt vad gäller tjänster, är detta dock förenat med avsevärda administrativa bördor både för beskattningsbara personer och för skattemyndigheter. Därför inför EU:s mervärdesskattedirektiv en förenklad metod för att fastställa platsen för tillhandahållande av tjänster. Fastställande av denna plats innebär emellertid fortfarande vissa svårigheter, framför allt i fråga om sammansatta tjänster och tjänster som tillhandahålls på distans, till exempel, såsom i förevarande fall, via internet. Utvecklingen av rättsreglerna på området håller inte alltid jämna steg med den tekniska utvecklingen och förändrade marknadsvillkor. Det ankommer därför på domstolarna att tolka lagstiftningen med hänsyn till den tekniska utvecklingen.

1 Originalspråk: polska.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

2. I artikel 9 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund [2], i dess lydelse enligt rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 [3] anges följande:

”1. Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas.

2. Emellertid gäller följande förbehåll:

…

c) Platsen för tillhandahållande av tjänster skall vara den där dessa fysiskt utförs om tjänsterna avser

– kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga och liknande aktiviteter, däribland verksamhet av sådana aktiviteters organisatörer och i förekommande fall tillhandahållande av dithörande tjänster,

…

e) Platsen för tillhandahållandet åt kunder som är etablerade utanför gemenskapen eller åt skattskyldiga personer som är etablerade i gemenskapen men inte i samma land som leverantören, skall för följande tjänster vara den där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe åt vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av någon sådan plats, den där han är bosatt eller stadigvarande vistas:

…

– sådana tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, bland annat de som beskrivs i bilaga L.

f) Platsen för tillhandahållande av de tjänster som avses i punkt e sista strecksatsen när de tillhandahålls en icke-skattskyldig person som är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas i en medlemsstat av en skattskyldig person som har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe från vilket tjänsterna tillhandahålls utanför gemenskapen eller, i avsaknad av en sådan plats för verksamheten eller fast driftställe, är bosatt eller stadigvarande vistas utanför gemenskapen, skall vara den plats där den icke skattskyldige personen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas.

…”

2 EGT L 145, 1977, s. 1.

3 Rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring och ändring för begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg (EGT L 128, 2002, s. 41).

3. I artikel 43 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt[4], i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, föreskrivs följande:

”Platsen för tillhandahållande av tjänster skall anses vara den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe från vilket tillhandahållandet av tjänsterna görs eller, i avsaknad av ett sådant säte eller fast etableringsställe, den plats där tillhandahållaren är bosatt eller stadigvarande vistas”.

4. I artikel 52 a i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Platsen för tillhandahållande av följande tjänster skall vara den plats där tjänsten faktiskt utförs:

a) Kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga och liknande verksamheter, däribland sådana som bedrivs av sådana verksamheters organisatörer och i förekommande fall tillhandahållande av tjänster som har samband med dessa verksamheter.

…”

5. I artikel 56.1 k i direktivet föreskrivs följande:

”1. Platsen för följande tillhandahållanden av tjänster till köpare som är etablerade utanför gemenskapen eller till beskattningsbara personer som är etablerade i gemenskapen men inte i samma land som tillhandahållaren, skall vara den plats där köparen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe för vilket tillhandahållandet av tjänster görs eller, i avsaknad av ett sådant säte eller fast etableringsställe, den plats där han är bosatt eller stadigvarande vistas:

…

k) Tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, bland annat de som avses i bilaga II.

…”

6. Slutligen anges följande i artikel 57.1 i direktiv 2006/112:

”Om de tjänster som avses i artikel 56.1 k tillhandahålls en icke beskattningsbar person som är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas i en medlemsstat av en beskattningsbar person som har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe från vilket tjänsterna tillhandahålls utanför gemenskapen eller, i avsaknad av ett sådant säte eller fast etableringsställe, är bosatt eller stadigvarande vistas utanför gemenskapen, skall platsen för tillhållandet vara den plats där den icke beskattningsbara personen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas”.

Nederländsk rätt

7. De ovannämnda unionsrättsliga bestämmelserna har införlivats med nederländsk rätt i artikel 6.1 och artikel 6.2 c första punkten och 6.2 d i Wet op de omzetbelasting 1968 (1968 års lag om omsättningsskatt).

4 EUT L 347, 2006, s. 1.

Bakgrund, förfarandet och tolkningsfrågorna

8. Svaranden i det nationella målet, L.W. Geelen, är registrerad för mervärdesskatt i Nederländerna. Han tillhandahåller tjänster bestående av anordnande och tillgängliggörande av interaktiva erotiska framföranden som direktsänds på internet. De modeller som uppträder vid dessa framföranden befinner sig i Filippinerna under framförandena. L.W. Geelen tillhandahåller dem material och nödvändig programvara för sändning av framförandena via internet. Kunderna tar kontakt med modellerna via internet, efter att ha upprättat ett konto för detta hos en av leverantörerna av internettjänster. Dessa leverantörer tar ut en avgift från kunderna, vilken delvis överförs till L.W. Geelen. Framträdandena direktsänds och är interaktiva, vilket innebär att kunderna har möjlighet att kommunicera med modellerna och ge dem instruktioner. De tjänster som tillhandahålls av L.W. Geelen riktar sig i princip till den nederländska marknaden [5].

9. Svaranden i det nationella målet har inte lämnat in några deklarationer avseende mervärdesskatt för dessa tjänster. Skattemyndigheten ansåg emellertid att dessa tjänster omfattas av mervärdesskatt i Nederländerna och utfärdade ett föreläggande att betala skatt för perioden från den 1 juni 2006 till den 31 december 2009.

10. Detta beslut ogiltigförklarades genom en dom från domstolen i första instans, som ansåg att tjänsterna i fråga omfattas av den nederländska lagstiftning som införlivar artikel 9.2 c första strecksatsen med direktiv 77/388 och artikel 52 a i direktiv 2006/112 och att dessa fysiskt utförs i Filippinerna. Skattemyndigheten överklagade domen till den hänskjutande domstolen.

11. Mot denna bakgrund beslutade Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen, Nederländerna) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1a) Ska artikel 9.2 c första strecksatsen i [direktiv 77/388] och artikel 52 a i [direktiv 2006/112] (i dess lydelse den 1 januari 2010) tolkas så, att de även omfattar tillhandahållande mot vederlag av interaktiva erotiska framträdanden som sänds direkt via internet?

1b) För det fall fråga 1a ska besvaras jakande, ska då formuleringen ’den [plats] där dessa fysiskt utförs’ i artikel 9.2 c i [direktiv 77/388] och formuleringen ’den plats där tjänsten faktiskt utförs’ i artikel 52 i [direktiv 2006/112] tolkas så, att det avgörande kriteriet är den plats där modellerna uppträder framför webbkameran eller är det den plats där kunderna tittar på bilderna, eller kan ytterligare en plats komma i fråga?

2) Ska artikel 9.2 e tolfte strecksatsen i [direktiv 77/388] respektive artikel 56.1 k i [direktiv 77/388] (i dess lydelse den 1 januari 2010), jämförda med artikel 11 i förordning nr 1777/2005[[6]] tolkas så, att ett tillhandahållande mot vederlag av interaktiva erotiska framträdanden som sänds direkt via internet kan betraktas som ’tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg’?

3) För det fall både fråga 1a och fråga 2 ska besvaras jakande, och fastställandet av platsen för tjänsten enligt de relevanta direktivbestämmelserna ger olika resultat, hur ska då platsen för tjänsten fastställas?”

5 Av uppgifterna i begäran om förhandsavgörande framgår inte huruvida möjligheten att använda sig av dessa tjänster på något sätt är tekniskt begränsad till Nederländerna. Det förefaller som om en sådan begränsning kan uppstå till följd av behovet av att använda sig av en leverantör av internetanslutningstjänster som L.W. Geelen har ingått ett avtal med.

6 Rådets förordning (EG) av den 17 oktober 2005 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 77/388/EEG rörande det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EUT L 288, 2005, s. 1).

12. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolens kansli den 27 september 2017. Skriftliga yttranden har inkommit från den nederländska regeringen, den tyska regeringen och Europeiska kommissionen. Den nederländska regeringen och kommissionen var företrädda vid förhandlingen den 19 september 2018.

Min bedömning

Fråga 1a

13. Den hänskjutande domstolen har ställt fråga 1a för att få klarhet i huruvida sådana tjänster som tillhandahålls av L.W. Geelen omfattas av bestämmelsen i artikel 9.2 c i direktiv 77/388 och artikel 52 a i direktiv 2006/112. Närmare bestämt är frågan huruvida dessa tjänster är tjänster inom underhållningsmässig verksamhet i den mening som avses i dessa bestämmelser.

14. Det är uppenbart att tjänsterna i fråga har underhållningskaraktär.[7] Denna fråga kräver enligt min mening inte några långa utläggningar. Detta är emellertid inte svaret på fråga 1a.

15. Den nationella domstolen frågar sig emellertid, enligt min mening med rätta, huruvida dessa bestämmelser är tillämpliga på tjänster som har underhållningskaraktär men som inte utförs på en plats, vid en tidpunkt och i kundernas fysiska närvaro, utan till exempel, såsom i förevarande fall, på distans och vid en tidpunkt som valts av varje enskild kund.

16. Bestämmelsen i artikel 9.2 c första strecksatsen finns i direktiv 77/388 sedan det antogs. Enligt min mening är det ostridigt att gemenskapslagstiftaren vid formuleringen av denna bestämmelse inte avsåg tjänster som tillhandahålls på distans, i likhet med de tjänster som är i fråga i det nationella målet, eftersom sådana tjänster inte förekom vid den tidpunkten. Det enda sättet att tillhandahålla kulturella, underhållningsmässiga, pedagogiska och liknande tjänster var antingen att samla mottagarna på den plats där tjänsten faktiskt utfördes eller att tillhandahålla tjänsten på den plats där kunderna befann sig.[8] Fastställandet av den plats där tjänsten faktiskt utfördes innebar således inte några svårigheter. Detta var också den plats där tjänsten konsumerades.

17. Den tekniska utveckling som skett sedan dess har emellertid möjliggjort framväxten av tjänster där kunden deltar, ibland även aktivt, i kulturella, underhållningsmässiga eller andra evenemang, på distans och inte nödvändigtvis i realtid. Enheten avseende handling, tid och plats, som avser klassisk teater, har således omkullkastats. Frågan uppkommer därför huruvida tillämpning av artikel 9.2 c första strecksatsen i direktiv 77/388 och artikel 52 a i direktiv 2006/112 skulle vara i linje med lagstiftarens avsikt, såsom den ska förstås mot bakgrund av den nya tekniska verkligheten och målen med bestämmelserna.

18. En god utgångspunkt för bedömningen av de mål ska eftersträvas av bestämmelser om fastställande av den plats där en tjänst tillhandahålls är motiveringen i förslaget till direktiv 2008/8/EG[9]. Detta direktiv innebar en grundläggande reformering av unionsrätten vad gäller fastställandet av den plats där en tjänst tillhandahålls med avseende på mervärdesskatt.

7 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 maj 2005, RAL (Channel Islands) m.fl. (C-452/03, EU:C:2005:289, punkt 32).

8 Naturligtvis fanns det vid denna tidpunkt radio- och tv-tjänster. Dessa beskattades emellertid på den plats där tjänsteleverantören var etablerad, vilket i allmänhet sammanföll med den ort där programmet sändes. Efter översynen av direktiv 77/388 år 2002 (se fotnot 3 i detta förslag till avgörande) ska platsen för tillhandahållandet av tjänster, vid gränsöverskridande förhållanden, anses vara mottagarens etableringsort eller bosättningsort (se artikel 9.2 e elfte strecksatsen och artikel 9.4 i direktiv 77/388). Radio- och tv-tjänster är emellertid begränsade till sändning av program, vars mottagande ankommer på tjänstemottagarna, till skillnad från sådana tjänster som är aktuella i det nationella målet, där leverantören också ser till att tjänstemottagarna kan ta emot innehållet och även aktivt delta.

9 Rådets direktiv av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster (EUT L 44, 2008, s. 11). Motiveringen till förslaget: KOM(2003) 822 slutlig.

19. I den inledande delen av denna motivering anför kommissionen att den mest önskvärda situationen är den där tjänster beskattas på den plats där den faktiska konsumtionen äger rum. Ett sådant system möter dock allvarliga praktiska svårigheter i samband med gränsöverskridande tillhandahållande av tjänster. Dessa svårigheter kan vara relativt enkla att lösa när det gäller att tillhandahålla tjänster till beskattningsbara personer. Detta uppnås främst genom det så kallade förfarandet med omvänd betalningsskyldighet.[10] Detta system kan dock inte tillämpas avseende icke beskattningsbara personer. Ett alternativ skulle vara att kräva att tillhandahållare av tjänster registrerar sig och redovisar mervärdesskatt i varje medlemsstat där de tillhandahåller tjänster. Detta skulle emellertid vara en alltför tung administrativ börda för dem. För många tjänster är dessutom platsen för den faktiska konsumtionen inte alls den plats där den fysiskt utförs, utan snarare tjänstemottagarens etableringsort eller bosättningsort, vilket ytterligare försvårar situationen, eftersom det kräver att tillhandahållaren i varje enskilt fall identifierar tjänstemottagarens bosättningsort och redovisar mervärdesskatt på den platsen[11]. På grund av de praktiska svårigheterna antogs i direktiv 77/388 som en allmän princip att platsen för tillhandahållandet ska vara den plats där tillhandahållaren är etablerad. I det nämnda förslaget föreslog kommissionen att den allmänna regeln skulle bibehållas för tjänster till icke-beskattningsbara personer.

20. Det finns emellertid vissa undantag från denna princip. Ett av dem som är intressanta i förevarande mål är undantaget för kulturella, underhållningsmässiga och pedagogiska tjänster med mera. Med införandet av undantaget uppnåddes två mål.

21. För det första ska det påpekas att för fall där tjänsten i fråga kräver att mottagaren och leverantören (och under alla omständigheter de personer som på leverantörens uppdrag utför en tjänst) samtidigt befinner sig på samma plats, är det möjligt att uppnå den mest önskade lösningen i form av beskattning av tjänster på den plats där den faktiska konsumtionen äger rum utan överdrivna administrativa bördor. Sådana tjänster är av engångskaraktär i den meningen att deras ekonomiska betydelse normalt endast varar under tiden för tillhandahållandet av tjänsten. Konsumtion av dessa tjänster är därför omedelbar och äger rum vid platsen för deras tillhandahållande. Tjänstemottagarnas etableringsort eller bosättningsort är därför oväsentlig. Tjänsteleverantören ska endast erhålla mervärdesskatt på platsen för det faktiska utförandet av tjänsten.

22. För det andra är sådana tjänster ofta av komplex karaktär och kräver därför ett antal mellanliggande ytterligare tjänster, av vilka vissa kan tillhandahållas direkt till slutmottagarna och andra till exempel till organisatörerna av det framförande som utgör den slutliga tjänsten. Priset för tilläggstjänsterna kan, men måste inte, vara en del av priset för den slutliga tjänsten. De kan också tillhandahållas av olika tjänsteleverantörer[12]. En tillämpning av den allmänna regeln om beskattning på den plats där tillhandahållaren är etablerad skulle dessutom kunna leda till att mervärdesskatt måste redovisas för olika deltjänster i olika medlemsstater. Beskattning av dessa tjänster på den plats där de faktiskt utförs förenklar frågan när denna plats är den plats där den slutliga tjänsten eller den huvudsakliga tjänsten utförs.

23. Tillämpningen av detta undantag på tjänster som tillhandahålls på distans, såsom de som är aktuella i det nationella målet, gör det emellertid inte möjligt att uppnå dessa mål.

10 Enligt denna regel är det tjänstemottagaren och inte tjänsteleverantören som redovisar mervärdesskatt enligt den skattesats som gäller där denne är etablerad och därefter antingen erhåller rätt till avdrag, om tjänsterna används för den egna beskattade verksamheten, eller betalar in mervärdesskatten till statskassan. Eftersom de tjänster som förvärvas av beskattningsbara personer normalt används i deras ekonomiska verksamhet, förutsätts därvid att den plats där kunden är etablerad är densamma som den plats där tjänsten konsumeras.

11 Detta gäller till exempel för tjänster som är fortlöpande, och tjänster som tillhandahålls på distans.

12 Se bland annat dom av den 26 september 1996, Dudda (C-327/94, EU:C:1996:355): i det målet rörde det sig om ingenjörstjänster avseende ljud som tillhandahållits konsertorganisatörer.

24. Om tillhandahållandet av tjänsterna inte kräver fysisk närvaro av både tjänsteleverantörer och tjänstemottagare på samma plats, uppkommer det problem som är föremål för fråga 1b, nämligen fastställandet av den plats där tjänsten faktiskt utförs. Oberoende av lösningen på detta problem uppnås emellertid inte målen med detta undantag.

25. Om det antogs att uppfyllelseorten för tjänsten, till exempel den tjänst som är i fråga i det nationella målet, är den plats där modellerna uppträder inför kameran, skulle detta inte leda till det önskade resultatet att beskattning sker på platsen för konsumtionen. Platsen för konsumtionen är naturligtvis den plats där kunden befinner sig när denne drar nytta av tjänsten. Dessutom behöver en sålunda fastställd plats för tillhandahållande av tjänster, såsom i förevarande fall, inte sammanfalla med den plats där tjänsteleverantören är etablerad och kan till och med befinna sig helt utanför det territoriella tillämpningsområdet för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Således skulle tjänsten inte beskattas på platsen för konsumtionen, såsom undantaget i fråga avsåg, och inte heller skulle den allmänna principen om beskattning på den plats där tillhandahållaren av tjänsten är etablerad tillämpas.

26. Om platsen för det faktiska genomförandet av sådana tjänster däremot anses vara den ort där tittarna befinner sig när de drar nytta av tjänsten, skulle det vara möjligt att beskatta tjänsterna på konsumtionsplatsen. En sådan lösning kan emellertid leda till praktiska svårigheter som unionslagstiftaren har avsett att undvika genom att införa den allmänna principen om beskattning på den plats där tillhandahållaren av tjänsten är etablerad och som härrör från behovet av att i varje enskilt fall fastställa platsen för mottagarens användning av tjänsten och redovisningen av mervärdesskatt där.

27. Den nederländska regeringen har i sitt yttrande även anfört lösningarna från direktiv (EU) 2017/2455[13], som syftar till att lösa dessa praktiska svårigheter. Som denna regering emellertid själv har konstaterat, kommer dessa regler att tillämpas på sådana tjänster som de som är aktuella i det nationella målet från år 2021, medan förevarande mål avser en rättslig situation som gällde mellan 2006 och 2009.

28. Av det ovanstående följer att tillämpningen av ett särskilt kriterium för fastställandet av platsen för tillhandahållande av tjänster enligt artikel 9.2 c första strecksatsen i direktiv 77/388 och artikel 52 a i direktiv 2006/112 på tjänster som tillhandahålls på distans, såsom de som är aktuella i det nationella målet, inte genomför de mål som unionslagstiftaren sökt att uppnå genom bestämmelserna. I stället bör, enligt min mening, tillämpas den allmänna principen om beskattning på den plats där tillhandahållaren av tjänsten är etablerad.

29. Det är riktigt att tillämpningen av denna princip på tjänster som tillhandahålls på distans, och i synnerhet via internet, i vissa fall kan leda till en bristfällig fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, eftersom denna princip kan göra det möjligt att enkelt göra åtskillnad mellan platsen för beskattning och platsen för konsumtion (även om detta inte tycks vara fallet i förevarande mål). Såsom framgår av motiveringen till förslaget till direktiv 2008/8 var unionslagstiftaren medveten om detta problem redan i samband med arbetet med direktivet, men beslutade att skjuta upp lösningen av problemet för de tjänster som tillhandahålls icke beskattningsbara personer inom unionens territorium i avvaktan på ikraftträdandet av de bestämmelser som avses i punkt 27 ovan.

30. Den ståndpunkt, enligt vilken målet med den regel som föreskrivs i artikel 9.2 c första strecksatsen i direktiv 77/388 och artikel 52 a i direktiv 2006/112 var att fastställa platsen för tillhandahållande av tjänster som kräver samtidig närvaro av tjänsteleverantörer och tjänstemottagare, förefaller även ha stöd i den nuvarande lydelsen av de relevanta bestämmelserna.

13 Rådets direktiv av den 5 december 2017 om ändring av direktiv 2006/112/EG och direktiv 2009/132/EG vad gäller vissa skyldigheter på mervärdesskatteområdet för tillhandahållande av tjänster och distansförsäljning av varor (EUT L 348, 2017, s. 7).

31. I den nuvarande lydelsen av direktiv 2006/112[14] återfinns bestämmelsen i artiklarna 53 och 54.1. Vad gäller tjänster som tillhandahålls beskattningsbara personer föreskrivs i artikel 53 att ”[p]latsen för tillhandahållande av tillträde till kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga eller liknande *arrangemang som till exempel mässor och utställningar*, samt tjänster i anknytning till tillträdet, som tillhandahålls en beskattningsbar person, ska vara den plats där *evenemangen* i fråga faktiskt äger rum”[15]. I denna bestämmelse rör det sig således inte om vilken kulturell eller underhållsmässig tjänst som helst, utan om tjänster i form av arrangemang som till exempel mässor och utställningar, det vill säga sådana som kräver närvaro av mottagarna av tjänsten på den plats där tjänsten tillhandahålls.

32. Det är riktigt att artikel 54.1 i direktiv 2006/112, som avser tillhandahållande av samma tjänster till icke beskattningsbara personer, inte använder ordet ”arrangemang”[16]. I denna bestämmelse preciseras emellertid, på samma sätt som i artikel 53 i direktivet, att det rör sig om ”verksamheter, till exempel mässor och utställningar” och således också om verksamheter som kräver att tjänstemottagaren är närvarande där tjänsten tillhandahålls.

33. Skillnaden i lydelsen av dessa bestämmelser visar enligt min uppfattning att den nuvarande artikel 53 i direktiv 2006/112 definierar platsen för tillhandahållande avseende en mycket snäv kategori av tjänster, nämligen tjänster som ger tillgång till olika typer av evenemang och tjänster som har ett nära samband med detta. Avgift för tillgång till sådana evenemang erhålls ofta genom köp av biljetter. Försäljning av sådana biljetter sker ofta i mycket stor skala och genomförs ofta av mellanhänder, vilket gör det svårt eller till och med omöjligt att skilja mellan köpare som är beskattningsbara personer och köpare som inte är det. I syfte att undvika svårigheter vid beskattningen av tjänster avseende tillträde till evenemang föreskrev lagstiftaren därför en och samma plats för tillhandahållande av sådana tjänster, oberoende av om mottagaren är en beskattningsbar person eller inte. Däremot är platsen för tillhandahållande av alla underordnade tjänster, i samband med kulturella aktiviteter, underhållning etcetera, olika beroende på tjänstemottagarens status: när tjänsterna tillhandahålls en icke beskattningsbar person ska platsen för det faktiska tillhandahållandet av tjänsten fortfarande grundas på den nuvarande artikel 54.1 i direktiv 2006/112, medan platsen, när det gäller tillhandahållanden av tjänster till beskattningsbara personer, ska vara den plats där mottagaren är etablerad eller har sin verksamhet enligt den nya huvudregeln i den nuvarande artikel 44 i direktiv 2006/112. Därför skulle exempelvis platsen för tillhandahållande av ingenjörstjänster avseende ljud, såsom i målet Dudda[17], enligt de nu gällande reglerna vara den plats där arrangören av en konsert är etablerad och inte den plats där själva konserten äger rum.

34. Detta påverkar dock inte enligt min mening den omständigheten att det i båda de två ovannämnda bestämmelserna rör sig om samma typ av tjänster, nämligen verksamheter ”såsom mässor och utställningar”, det vill säga sådana som kräver tjänstemottagarens fysiska närvaro på den plats där tjänsten tillhandahålls. Tillämpningsområdet för den nuvarande artikel 54.1 i direktiv 2006/112 är inte vidare än tillämpningsområdet för artikel 53 när det gäller de kategorier av tjänster som omfattas. Från tillämpningsområdet för de tidigare reglerna för tjänster som tillhandahålls beskattningsbara personer undantas enligt artikel 53 endast tjänster som inte direkt består i möjliggörande av tillträde till kulturella, underhållsmässiga etcetera evenemang. Bortsett från detta undantag rör det sig fortfarande om samma tjänster som avses i artikel 9.2 c första strecksatsen i direktiv 77/388 och artikel 52 a i direktiv 2006/112, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet. En tjänst som tillhandahålls på distans omfattas inte av dessa bestämmelser.

14 Detta är den version som var i kraft från den 1 januari 2011 enligt artikel 3 i direktiv 2008/8.

15 Min kursivering.

16 I den bestämmelsen anges att ”[p]latsen för tillhandahållande av tjänster och underordnade tjänster, i samband med kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga eller liknande verksamheter, till exempel mässor och utställningar, inklusive tillhandahållande av tjänster av sådana verksamheters organisatörer, som tillhandahålls en icke beskattningsbar person, ska vara den plats där dessa verksamheter faktiskt äger rum”.

17 Dom av den 26 september 1996, Dudda (C-327/94, EU:C:1996:355).

35. Jag föreslår därför att domstolen besvarar fråga 1a på så sätt att artikel 9.2 c i direktiv 77/388 och artikel 52 a i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att tjänster som består i anordnande och tillhandahållande av erotiska interaktiva framträdanden som direktsänds via internet inte utgör tjänster inom en underhållningsmässig verksamhet i den mening som avses i dessa bestämmelser.

Fråga 1b

36. Det svar som jag föreslår på fråga 1a gör att det saknas skäl att besvara fråga 1b. För det fall domstolen emellertid inte skulle följa mitt förslag till svar på fråga 1a, ska jag nedan behandla fråga 1b.

37. Den hänskjutande domstolen har ställt fråga 1b för att få klarhet i huruvida, vad gäller tjänster som tillhandahålls på distans, såsom sådana interaktiva erotiska framträdanden som direktsänds på internet som avses i målet vid den nationella domstolen, den plats ”där dessa fysiskt utförs”, i den mening som avses i artikel 9.2 c i direktiv 77/388, eller ”den plats där tjänsten faktiskt utförs”, i den mening som avses i artikel 52 a i direktiv 2006/112 ska anses vara den plats där modellerna fysiskt befinner sig vid framträdandena eller den plats där tjänstemottagaren drar nytta av tjänsten.

38. Jag framhåller inledningsvis att enligt min mening förändrar inte eventuella skillnader som kan finnas i de olika språkversionerna av de två aktuella direktiven mellan ordalydelsen av artikel 9.2 c i direktiv 77/388 och artikel 52 a i direktiv 2006/112 innebörden av dessa bestämmelser. Dessa skillnader har, med beaktande av den nederländska versionen, också påpekats av den hänskjutande domstolen. Dessa två bestämmelser ska därför tolkas på samma sätt.

39. Den nederländska och den franska regeringen anser att tolkningsfrågan ska besvaras så, att den plats där tjänsten faktiskt utförs är den plats där tjänstemottagaren drar nytta av tjänsten, vilken i detta fall i princip är i Nederländerna.

40. Kommissionen anser emellertid att denna tolkning är dikterad av det resultat som önskas uppnås, det vill säga beskattning av denna tjänst i Nederländerna, men att den inte följer av ordalydelsen i bestämmelserna i fråga. Även om kommissionen delar uppfattningen att det skulle vara rimligt att beskatta dessa tjänster i Nederländerna, vidgår den att det – dura lex sed lex – av lydelsen av de relevanta bestämmelserna följer att tjänsten tillhandahålls på den plats där modellerna framträder, det vill säga Filippinerna i förevarande fall.

41. Detta dilemma är ett perfekt exempel på de svårigheter som uppstår när man försöker tillämpa dessa bestämmelser i situationer för vilka de inte skapades, det vill säga för tjänster som tillhandahålls på distans. Till skillnad från tjänster som kräver samtidig fysisk närvaro av leverantören och mottagaren på samma plats, saknas i fråga om tjänster som tillhandahålls på distans per definition en plats som klart och otvetydigt kan anses vara platsen för tillhandahållandet. Dessa tjänster kännetecknas av att de tillhandahålls på minst två olika platser och, mer specifikt, från en plats till en annan.

42. För att lösa detta dilemma, finner jag det nödvändigt att besvara två frågor: vem är i förevarande fall tjänsteleverantören och vad består i själva verket tjänsten av.

43. Vad gäller den första frågan följer det av uppgifterna i begäran om förhandsavgörande att modellerna är anställda av L.W. Geelen. Även om den hänskjutande domstolen inte har preciserat denna anställnings särskilda karaktär, kan man enligt min mening rimligen anta att modellerna inte tillhandahåller tjänster direkt till L.W. Geelens kunder. L.W. Geelen är således tjänsteleverantör. Han

tar betalt för tjänsten [18] och det är beskattningen av hans verksamhet som är föremål för det nationella målet.

44. Denna tjänst definieras i begäran om förhandsavgörande som tillhandahållande av interaktiva erotiska framträdanden som direktsänds på internet. Två aspekter framstår som avgörande vad gäller dessa tjänster: de erotiska framträdandena som sådana (det vill säga modellernas framträdanden) samt deras överföring via internet med interaktiv kommunikation.

45. Båda dessa beståndsdelar utgör en enda och odelbar tjänst. L.W. Geelen ser inte endast till att modellerna framträder. En sådan tjänst skulle nämligen sakna värde för hans kunder, eftersom dessa befinner sig i Nederländerna och modellerna i Filippinerna. Han begränsar sig inte heller till att vara mellanhand vid överföringen av framträdandena, eftersom han också anordnar modellernas framträdanden och förser dem med nödvändig utrustning och, som det får antas, betalar dem ersättning.

46. Båda dessa beståndsdelar är lika viktiga, eftersom tjänsten utan någon av dem inte skulle vara ekonomiskt befogad, och i alla händelser utgöra en helt annan tjänst.

47. Vad åter gäller de bestämmelser som är föremål för bedömningen i förevarande mål ska det påpekas att de avser *verksamheter* som är kulturella, underhållningsmässiga etcetera. Såsom platsen för tillhandahållande av dessa tjänster anger dessa bestämmelser inte orten för utövandet av denna verksamhet, utan den plats där *tjänsten* tillhandahålls. Platsen för utövandet av verksamheten som är föremål för tjänsten, i detta fall den underhållningsmässiga tjänsten som utgörs av modellernas framträdanden, är således inte tillräcklig för att fastställa platsen för tillhandahållandet av tjänster, när andra lika viktiga delar av tjänsterna utförs på annat håll.

48. Därför delar jag inte kommissionens uppfattning att platsen för tillhandahållandet av de tjänster som är i fråga i det nationella målet ska anses vara den plats där modellerna framträder. Denna uppfattning bortser helt från det faktum att tjänstens ekonomiska värde för mottagarna består i möjligheten att använda sig av denna tjänst varhelst de önskar, särskilt där de bor, och från det faktum att överföringen mot denna bakgrund är en lika viktig beståndsdel av tjänsten som modellernas framträdanden.

49. Det är emellertid också svårt att – såsom den nederländska och den franska regeringen önskar – anse att det är på platsen för mottagarens användning av tjänsten som tjänsten faktiskt utförs, eftersom ingen verksamhet som utgör en del av denna tjänst faktiskt utförs där.

50. Om vi således ställer oss frågan var platsen för det faktiska tillhandahållandet av tjänsten befinner sig för, å ena sidan, anordnande av modellernas erotiska framträdanden och, å andra sidan, möjliggörandet av mottagning av dessa framträdanden på valfri plats via internet och tillhandahållandet av den interaktiva kontakten med modellerna, får vi med nödvändighet svaret att denna plats är den plats där tjänsteleverantören, i detta fall L.W. Geelen, utövar sin verksamhet. Det är den som är platsen för alla aktiviteter som utförs på distans och som är nödvändiga för tillhandahållandet av dessa tjänster.

51. Jag anser därför att – när det gäller tjänster som tillhandahålls på distans, det vill säga tjänster som inte kräver tjänstemottagarens närvaro på platsen för det faktiska utförandet av en tjänst – den plats där tjänsten faktiskt utförs i den mening som avses i artikel 9.2 c i direktiv 77/388 och artikel 52 a i direktiv 2006/112 ska anses vara den plats där tjänsteleverantören utövar sin verksamhet. Jag vill dock påpeka att det rör sig om den plats där verksamheten utövas av tjänsteleverantörerna och inte av de personer som denne eventuellt anställt för att utföra vissa uppgifter som ingår i tjänsten.

18 Det tycks ske via leverantörer av internetanslutningstjänster.

52. Det är inte svårt att se att detta förslag ifrågasätter meningen med att tillämpa undantaget i artikel 9.2 c i direktiv 77/388 och artikel 52 a i direktiv 2006/112 på sådana tjänster, eftersom det i praktiken leder till samma resultat som en tillämpning av den allmänna regeln om beskattning på den plats där tillhandahållaren är etablerad. Detta följer emellertid av att dessa bestämmelser inte är tillämpliga på tjänster som tillhandahålls på distans, vilket jag försökte visa inom ramen för prövningen av fråga 1a.

53. Denna tolkning leder inte heller automatiskt till beskattning på platsen för konsumtion, eftersom denna plats, i fråga om tjänster som tillhandahålls på distans, kan vara en annan än den plats där tjänsteleverantören utövar sin verksamhet. Såsom jag emellertid angav i den del av detta förslag till avgörande som rörde svaret på frågan 1 a, ansåg unionslagstiftaren, vad gäller tjänster som tillhandahålls icke beskattningsbara personer, att förebyggande av administrativa svårigheter och bördor för skattebetalarna var viktigare än beskattning av dessa tjänster på konsumtionsplatsen [19]. Min föreslagna lösning undviker dessa svårigheter och bördor, i motsats till den lösning som föreslagits av den nederländska och den franska regeringen [20].

54. Mot bakgrund av ovanstående och för det fall domstolen inte godtar mitt förslag till svar på fråga 1a, föreslår jag att fråga 1b ska besvaras på så sätt att artikel 9.2 c i direktiv 77/388 och artikel 52 a i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att – när det gäller tjänster som tillhandahålls på distans, det vill säga tjänster som inte kräver tjänstemottagarens närvaro på platsen för det faktiska utövandet av den verksamhet som tjänsten utgörs av – den plats där tjänsten faktiskt utförs i den mening som avses i ovannämnda bestämmelser ska anses vara den plats där tjänsteleverantören utövar sin verksamhet.

Fråga 2 och fråga 3

55. Genom sin andra och tredje fråga vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida sådana tjänster som de som är aktuella i det nationella målet kan betraktas som tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg i den mening som avses i artikel 9.2 e sista strecksatsen i direktiv 77/388 och artikel 56.1 k i direktiv 2006/112 och, om så är fallet, få klarhet i hur man ska fastställa platsen för tillhandahållande av dessa tjänster i händelse av sammanträffande med den klassificering av samma tjänster som gör att de omfattas av bestämmelsen i artikel 9. 2 c i direktiv 77/388 och artikel 52 a i direktiv 2006/112.

56. Det bör dock noteras att artikel 9.2 e i direktiv 77/388 reglerar fastställandet av platsen för tillhandahållandet av tjänster som avses där och som tillhandahålls ”kunder som är etablerade utanför gemenskapen eller åt skattskyldiga personer som är etablerade i gemenskapen men inte i samma land som leverantören”. Artikel 9.2 f i reglerar fastställandet av platsen för tillhandahållandet av tjänster som avses i artikel 9.2 e sista strecksatsen (tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg) till ”en icke-skattskyldig person som är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas i en medlemsstat av en skattskyldig person som har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe från vilket tjänsterna tillhandahålls utanför gemenskapen eller, i avsaknad av en sådan plats för verksamheten eller fast driftställe, är bosatt eller stadigvarande vistas utanför gemenskapen”.

57. Artikel 56.1 och artikel 57.1 i direktiv 2006/112 har samma tillämpningsområde.

19 Se punkt 19 i detta förslag till avgörande.

20 I förevarande fall tycks användande av de tjänster som tillhandahålls av L.W. Geelen kräva öppnande av ett konto hos den internetleverantör som L.W. Geelen har ingått ett avtal med. Denne har kontroll över vilket geografiskt område som täcks av hans tjänster. I allmänhet kan dock tjänster som tillhandahålls på distans, särskilt via internet, användas utan geografiska begränsningar. Om platsen för tillhandahållandet av sådana tjänster, och följaktligen platsen för beskattning, anses vara den plats där de kan användas av tjänstemottagaren, kan detta orsaka betydande svårigheter för tjänsteleverantörer till följd av det stora antalet platser där beskattning ska ske.

58. Dessa bestämmelser är således tillämpliga på: ”Export av tjänster”, det vill säga tillhandahållande av tjänster till tjänstemottagare som är etablerade eller bosatta utanför unionen, tillhandahållande av gränsöverskridande tjänster inom unionens territorium till beskattningsbara personer och ”import av tjänster” som tillhandahålls icke beskattningsbara personer av beskattningsbara personer som är verksamma, etablerade eller bosatta utanför unionens territorium.

59. Det nationella målet avser emellertid tillhandahållandet av tjänster till icke beskattningsbara personer som är bosatta i Nederländerna av en beskattningsbar person som också är bosatt i Nederländerna. Det finns inget i begäran om förhandsavgörande som tyder på att L.W. Geelen har ett fast driftställe utanför unionen, exporterar tjänster eller tillhandahåller tjänsterna (som är i fråga i det nationella målet) gränsöverskridande till beskattningsbara personer. I synnerhet omständigheten att modellerna framträder utanför unionen (Filippinerna) innebär inte att det i förevarande fall rör sig om import av tjänster, eftersom tjänsteleverantören är L.W. Geelen [21].

60. De tjänster som tillhandahålls av L.W. Geelen omfattas således inte av bestämmelsen i artikel 9.2 e och f i direktiv 77/388 eller artiklarna 56.1 och 57.1 i direktiv 2006/112. Den eventuella klassificeringen av dessa tjänster som tillhandahållna på elektronisk väg saknar således betydelse. Det saknas därför anledning att besvara fråga 2 och fråga 3.

61. Det stämmer visserligen att den nu gällande artikel 58 c i direktiv 2006/112 innehåller en särskild bestämmelse för alla tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg till icke beskattningsbara personer och för tjänster som tillhandahålls inom en enda medlemsstats territorium. Denna bestämmelse är emellertid inte tillämplig på omständigheterna i det nationella målet. I det målet är de bestämmelser som diskuterats i de föregående punkterna tillämpliga.

Förslag till avgörande

62. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att de frågor som ställts av Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen, Nederländerna) besvaras enligt följande:

Artikel 9.2 c i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002, och artikel 52 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i den lydelse som var tillämplig till den 31 december 2009, ska tolkas så, att tjänster som består i anordnande och tillhandahållande av erotiska interaktiva framträdanden som direktsänds via internet inte utgör tjänster inom en underhållningsmässig verksamhet i den mening som avses i dessa bestämmelser.

21 Se punkt 43 i detta förslag till avgörande.