



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 8 maj 2019*

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Sjätte direktivet 77/388/EEG – Artikel 9.2 c och e – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 52 a – Artikel 56.1 k – Tillhandahållande av tjänster – Platsen för beskattningsbara transaktioner – Skattemässig anknytning – Interaktiva erotiska framträdanden som filmas och sänds direkt via internet – Underhållningsverksamhet – Begrepp – Plats där tjänsterna faktiskt utförs”

I mål C-568/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen, Nederländerna) genom beslut av den 22 september 2017, som inkom till domstolen den 27 september 2017, i målet

Staatssecretaris van Financiën

mot

L. W. Geelen,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av domstolens vice ordförande R. Silva de Lapuerta, tillika tillförordnad ordförande på första avdelningen, samt domarna J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan (referent) och C.G. Fernlund,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 19 september 2018,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Nederländernas regering, genom C. S. Schillemans, M. Bulterman och J. M. Hoogveld, samtliga i egenskap av ombud,
- Frankrikes regering, genom D. Colas, E. de Moustier och A. Alidière, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom R. Troosters och R. Lyal, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: nederländska.

och efter att den 12 februari 2019 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 9.2 c första strecksatsen och 9.2 e tolfte strecksatsen 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 (EGT L 145, 1977, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 (EGT L 128, 2002, s. 41) (nedan kallat sjätte direktivet), tolkningen av artikel 56.1 k i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), och tolkningen av artikel 11 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005 av den 17 oktober 2005 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 77/388 (EUT L 288, 2005, s. 1).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Staatssecretaris van Financiën (statssekreterare på finansministeriet, Nederländerna) och L. W. Geelen. Målet rör betalning av mervärdesskatt avseende tillhandahållande av interaktiva erotiska framträdanden som filmas och sänds direkt via internet.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Sjätte direktivet

- 3 I sjunde skälet i sjätte direktivet stadgas följande:

”Fastställandet av platsen för skattepliktiga transaktioner har gett upphov till kompetenskonflikter mellan medlemsstaterna, särskilt vad beträffar leverans av varor för sammansättning och tillhandahållande av tjänster. Även om platsen för tillhandahållande av tjänster i princip bör definieras som den plats där den person som tillhandahåller tjänsterna har sitt huvudsakliga driftsställe, bör den ändå definieras såsom liggande i mottagarens land, särskilt vid vissa tjänster som tillhandahålls mellan skattskyldiga personer då kostnaden för tjänsterna ingår i varornas pris.”

- 4 Artikel 9 i det direktivet har rubriken ”Tillhandahållande av tjänster” och återfinns i avdelning VI i detta direktiv, vilken har rubriken ”Platsen för skattepliktiga transaktioner”. Artikeln har följande lydelse:

”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 aktivitetens 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.

...”

Förordning nr 1777/2005

- 5 I artikel 11.1 i förordning nr 1777/2005 föreskrevs följande:

”Tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg enligt artikel 9.2 e tolfte strecksatsen och bilaga L i [sjätte direktivet] skall inbegripa tjänster som tillhandahålls via Internet eller ett elektroniskt nät och som till sin natur är sådana att tillhandahållandet huvudsakligen är automatiserat, kräver ett minimalt mått av mänsklig inblandning och inte kan utföras i avsaknad av informationsteknik.”

Mervärdesskattedirektivet

- 6 Med verkan från den 1 januari 2007 upphävdes det sjätte direktivet och ersattes av mervärdesskattedirektivet.
- 7 Artikel 43 i mervärdesskattedirektivet, som återfinns i avsnitt 1, med rubriken ”Allmän regel”, i kapitel 3, med rubriken ”Platsen för tillhandahållande av tjänster”, i avdelning V som rör platsen för beskattningsbara transaktioner, har följande lydelse:

”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.”

- 8 Artikel 52 i direktivet återfinns i avsnitt 2, som har rubriken ”Särskilda villkor”, i kapitel 3. Punkten a i den artikeln har följande lydelse:

”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.”

- 9 I avsnitt 2 återfinns artikel 56.1, som föreskriver följande:

”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, särskilt sådana som avses i bilaga II.”

Nederländsk rätt

- 10 Artikel 6.1, 6.2 c punkt 1 och 6.2 d punkt 10 i Wet op de omzetbelasting 1968 (1968 års lag om omsättningsskatt), i den lydelse som var tillämplig under perioden från och med den 1 januari 2006 till och med den 31 december 2009, införlivade artikel 9.1, 9.2 c första strecksatsen och 9.2 e i tolfta strecksatsen i sjätte direktivet samt artiklarna 43, 52 a och 56.1 k i mervärdesskattedirektivet med nederländsk rätt.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 11 L.W. Geelen, som är registrerad för mervärdesskatt i Nederländerna, tillhandahåller tjänster mot vederlag vilka består i interaktiva erotiska framträdanden som filmas och direktsänds via internet. De modeller som filmas vid dessa framträdanden befinner sig i Filippinerna och arbetar för L.W. Geelen. L.W. Geelen tillhandahåller det material och den programvara som krävs för sändning av framträdandena via internet. För att få tillträde till framträdandena i fråga måste L.W. Geelens kunder skapa ett konto hos en av internetleverantörerna. Dessa leverantörer mottar betalningar för dessa framträdanden från L.W. Geelens kunder och vidarebefordrar en del av dessa betalningar till L.W. Geelen. Dessa framträdanden är interaktiva, vilket innebär att varje kund har möjlighet att kommunicera med modellerna och ge dem särskilda anvisningar. Ett och samma framträdande kan ses direkt av flera kunder samtidigt.
- 12 Peter Geelen hade inte lämnat in mervärdesskattedeklarationer för dessa tjänster och den nederländska skattemyndigheten ansåg att dessa tjänster omfattades av mervärdesskatt i Nederländerna. Därför meddelade myndigheten ett beslut om efterbeskattning för perioden 1 juni 2006–31 december 2009.
- 13 Rechtbank Zeeland-West-Brabant (domstolen för Zeeland-West-Brabant, Nederländerna) avsåg L.W. Geelens överklagande av detta beslut.
- 14 Genom dom av den 30 juli 2015 ogiltigförklarade Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Appellationsdomstolen i 's-Hertogenbosch, Nederländerna) skattemyndighetens beslut, i huvudsak på grund av att den aktuella tjänsten utgjorde en underhållningsverksamhet som måste anses utövas fysiskt av modellerna i fråga i Filippinerna.
- 15 Statssekreterare på finansministeriet överklagade denna dom till Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen, Nederländerna) genom en kassationstalan mot denna dom och hävdade att platsen för tillhandahållande av dessa tjänster var den plats där kunderna befann sig när de mottog tjänsterna, det vill säga i förevarande fall Nederländerna.

- 16 Den hänskjutande domstolen anser att prövningen av förevarande överklagande framför allt kräver en prövning av frågan huruvida de aktuella tjänsterna utgör "underhållningsmässig verksamhet" i den mening som avses i artikel 9.2 c första strecksatsen i sjätte direktivet och artikel 52 a i mervärdesskattedirektivet. Framträdandena i fråga är visserligen klart avsedda att underhålla kunderna och kostnaderna för de olika tjänster som tillhandahålls vid detta tillfälle ingår i det pris som betalas för tillgång till dessa framträdanden. Unionslagstiftaren antog de särskilda regler som anges i dessa bestämmelser för denna typ av sammansatta tjänster. Det kan emellertid härledas ur domen av den 9 mars 2006, Gillan Beach (C-114/05, EU:C:2006:169), och domen av den 27 oktober 2011, Inter-Mark Group (C-530/09, EU:C:2011:697), att den ifrågavarande verksamheten ska utövas inom en viss tid och på en plats där tjänsteleverantören och tjänstemottagarna träffas fysiskt. Emellertid uppkommer frågan huruvida detta krav gäller mot bakgrund av utvecklingen av internet som gör det möjligt att ett tillhandahållande av en tjänst inte sker på en specifik fysisk plats.
- 17 För det fall tillhandahållandet av tjänsterna i fråga utgör en "underhållningsmässig verksamhet" i den mening som avses i dessa bestämmelser har den hänskjutande domstolen angett att det är nödvändigt att fastställa den plats där tjänsten "faktiskt utförs" i den mening som avses i dessa bestämmelser. Denna plats kan enligt den hänskjutande domstolen vara den plats där modellerna framträder, men den skulle också kunna vara den plats där kunden drar nytta av den underhållningsmässiga verksamheten, det vill säga där kunden ansluter sig till internet för att titta på framträdandet. I förevarande fall befinner sig samtliga kunder i Nederländerna. Eftersom dessa kunder teoretiskt sett kan finnas var som helst uppkommer emellertid frågan huruvida anknytningen till den plats där kunderna ansluter sig till internet utgör en regel som är tillämplig i praktiken och en rationell lösning i skattemässigt hänseende.
- 18 Vidare önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida den särskilda regleringen som är tillämplig på tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg och som föreskrivs i artikel 9.2 e tolfte strecksatsen i sjätte direktivet och i artikel 56.1 k i mervärdesskattedirektivet också kan beaktas. I detta sammanhang skulle det kunna utläsas av artikel 11.1 i förordning nr 1777/2005 att endast transaktioner som kräver ett minimalt mått av mänsklig inblandning och inte kan utföras i avsaknad av informationsteknik hör till denna kategori av tjänster. Härav följer att tillhandahållandet av tjänsterna i fråga inte utgör en tjänst i elektronisk form, eftersom genomförandet av framträdandena, på grund av deras interaktiva karaktär och direktsändningen av dem, kräver mänsklig medverkan och användning av internet.
- 19 För det fall detta tillhandahållande av tjänster omfattas av de båda nämnda regleringarna är det nödvändigt att fastställa vilken som ska tillämpas om de leder till fastställande av olika platser för tillhandahållande av tjänsterna. Även om det enligt den hänskjutande domstolen tycks framgå av domen av den 6 mars 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, EU:C:1997:105), att ordningen i förteckningen i artikel 9.2 i sjätte direktivet är avgörande, kan detta inte konstateras med säkerhet, eftersom de tjänster som var i fråga i det mål som avgjordes genom denna dom inte kunde härledas till något av de fall som avses i den bestämmelsen.
- 20 Mot denna bakgrund beslutade Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen, Nederländerna) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:
- "1) a) Ska artikel 9.2 c första strecksatsen i [sjätte direktivet] och artikel 52 a i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att de även omfattar tillhandahållande mot vederlag av interaktiva erotiska framträdanden som sänds direkt via internet?
b) För det fall fråga 1a ska besvaras jakande, ska då formuleringen 'den [plats] där dessa faktiskt utförs' i artikel 9.2 c i sjätte direktivet och formuleringen 'den plats där tjänsten faktiskt utförs' i artikel 52 i [mervärdesskattedirektivet] 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 sjätte direktivet, jämförda med artikel 11 i förordning [nr 1777/2005] 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?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

- 21 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 9.2 c första strecksatsen i sjätte direktivet och artikel 52 a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att ett sådant tillhandahållande av tjänster som det som är aktuellt i det nationella målet, som består i att tillhandahålla interaktiva erotiska framträdanden som filmas och direktsänds via internet, utgör en "underhållningsmässig verksamhet" i den mening som avses i dessa bestämmelser och, i så fall, på vilken plats en sådan tjänst ska anses "utföras faktiskt" i den mening som avses i dessa bestämmelser.
- 22 Eftersom denna fråga uppkom i samband med ett beslut om efterbeskattning för perioden 1 juni 2006–31 december 2009 är såväl bestämmelserna i sjätte direktivet som bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet tidsmässigt tillämpliga (*ratione temporis*) i det nationella målet.
- 23 Det ska också erinras om att artikel 9 i sjätte direktivet innehåller regler för fastställande av platsen för den skattemässiga anknytningen för tillhandahållande av tjänster. Medan punkt 1 i denna artikel innehåller en generell regel, anges i punkt 2 ett antal särskilda skattemässiga samband. Syftet med dessa bestämmelser är att undvika dels kompetenskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning (dom av den 26 september 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, punkt 20, dom av den 9 mars 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, punkt 14, dom av den 6 november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, punkt 24, och dom av den 3 september 2009, RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, punkt 20).
- 24 Såsom framgår av fast rättspraxis har inte artikel 9.1 i sjätte direktivet företräde framför artikel 9.2 i samma direktiv. Det måste i varje enskilt fall prövas om situationen omfattas av något av de fall som nämns i artikel 9.2 i detta direktiv. Om så inte är fallet omfattas situationen av tillämpningsområdet för artikel 9.1 i detta direktiv (dom av den 12 maj 2005, RAL (Channel Islands) m.fl., C-452/03, EU:C:2005:289, punkt 24, dom av den 9 mars 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, punkt 15, och dom av den 6 november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, punkt 25).
- 25 Av detta följer att bestämmelserna i artikel 9.2 i sjätte direktivet inte ska anses utgöra ett undantag från den allmänna regeln som ska ges en snäv tolkning (dom av den 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen och OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punkt 34).
- 26 I artikel 9.2 c första strecksatsen i sjätte direktivet fastställs att platsen för tillhandahållande av tjänster som bland annat avser "underhållningsmässiga och liknande aktiviteter", däribland i förekommande fall tillhandahållande av dithörande tjänster, ska anses vara den där dessa tjänster faktiskt utförs. Unionslagstiftaren har nämligen ansett att – i den mån leverantören tillhandahåller sina tjänster i den stat där dessa tjänster faktiskt utförs och organisatören av evenemanget i samma stat tar ut den mervärdesskatt som ska påföras slutkonsumenten – mervärdesskatten, vilken som beräkningsgrund har samtliga de tjänster vars kostnad ingår i slutkonsumentens pris för den slutliga tjänsten, ska

betalas in till denna stat, oberoende av i vilken stat tjänsteleverantören har sitt säte (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 september 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, punkt 24, och dom av den 9 mars 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, punkterna 18 och 22).

- 27 Artikel 9.1 och 9.2 c första strecksatsen i sjätte direktivet motsvarar artikel 43 respektive artikel 52 a i mervärdesskattedirektivet.
- 28 Eftersom ordalydelsen i dessa bestämmelser i huvudsak är identisk med lydelsen i motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet, ska de tolkas på samma sätt (se, analogt, dom av den 6 november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, punkt 23).
- 29 Det är mot bakgrund av det ovanstående som domstolen ska besvara den första frågan som ställts av den hänskjutande domstolen.
- 30 Vad för det första gäller tjänsternas karaktär, ska det påpekas att det framgår av själva lydelsen av artikel 9.2 c i sjätte direktivet att en tjänst, såsom domstolen redan har fastställt, för att omfattas av tillämpningsområdet för denna bestämmelse måste ha till exempel underhållning som främsta syfte (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 september 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, punkt 26, och dom av den 12 maj 2005, RAL (Channel Islands) m.fl., C-452/03, EU:C:2005:289, punkt 31).
- 31 I detta hänseende har domstolen påpekat att det inte krävs någon särskild konstnärlig nivå och att artikel 9.2 c i sjätte direktivet inte endast omfattar tjänster som avser till exempel underhållningsmässiga aktiviteter, utan även tjänster som avser aktiviteter som endast liknar dessa aktiviteter (dom av den 26 september 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, punkt 25, dom av den 12 maj 2005, RAL (Channel Islands) m.fl., C-452/03, EU:C:2005:289, punkt 32, och dom av den 9 mars 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, punkt 19).
- 32 I förevarande fall framgår det av uppgifterna i beslutet om hänskjutande att de tjänster som är aktuella i det nationella målet är av sammansatt karaktär, eftersom de består av flera verksamheter. Å ena sidan deltar modeller, som befinner sig i Filippinerna, i erotiska framträdanden. Å andra sidan är dessa föremål för interaktiva framträdanden som är tillgängliga direkt via internet och som anordnas av L.W. Geelen från en plats i Nederländerna, där han har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet, och vars syfte är att göra det möjligt för kunden att inte bara se dessa framträdanden, utan också att interagera med modellerna så att kunden kan påverka dessa framträdanden i enlighet med sina önskemål.
- 33 I detta avseende är det ostridigt att dessa framföranden genomförs av modellerna inom ramen för ett anställningsförhållande mellan modellerna och arrangören av framträdandena. Eftersom det är genom internetleverantörer, hos vilka kunderna måste skapa ett konto, som arrangören erhåller betalning för de interaktiva framförandena, framgår det att leverantören också har inrättat den nödvändiga tekniska, organisatoriska och avtalsmässiga ram som gör att tillgången till framträdandena är begränsad till dessa betalande kunder. I synnerhet framgår det av de uppgifter som domstolen har tillgång till att arrangören i detta syfte tillhandahåller modellerna den programvara som behövs för spridning via internet.
- 34 Härav följer att de interaktiva framträdandena i fråga inte är jämförbara med traditionella kulturevenemang, såsom en konsert, en mäsas eller en utställning, eftersom L.W. Geelen genom tillhandahållandet av tjänsterna inte avser att ge tillgång till en tjänst som utförs på en viss plats under en bestämd period, utan samtidigt organiserar och möjliggör både skapandet och spridningen av en kategori av framträdanden som kan äga rum när och var som helst, inom ramen för interaktiva framträdanden som är tillgängliga via internet.

- 35 För att fastställa karaktären hos det tillhandahållande av tjänster som är aktuellt i det nationella målet är det nödvändigt att bedöma den aktuella tjänsten såsom den tillhandahålls av L.W. Geelen.
- 36 I förevarande fall är det ostridigt att denna tjänst syftar till att ge mottagarna en källa till underhållning.
- 37 Såsom både den nederländska och den franska regeringen och Europeiska kommissionen gjort gällande ska en sådan tjänst anses som en "underhållningsmässig verksamhet" som omfattas av artikel 9.2 c första strecksatsen i sjätte direktivet.
- 38 Det saknar härvid betydelse att dessa underhållningstjänster inte utförs i fysisk närvaro av mottagarna av dem och att mottagarna inte drar nytta av tjänsterna på en och samma plats.
- 39 Domstolen har visserligen redan konstaterat att de olika kategorierna av tillhandahållanden av tjänster som anges i artikel 9.2 c i sjätte direktivet har det gemensamma särdraget att de i regel tillhandahållas vid evenemang som är avgränsade i tiden och att den plats där dessa tjänster faktiskt utförs i princip är lätt att fastställa, eftersom dessa evenemang äger rum på en viss plats (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 mars 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, punkterna 24 och 25, och dom av den 27 oktober 2011, Inter-Mark Group, C-530/09, EU:C:2011:697, punkt 23).
- 40 Även om detta i regel är fallet, finns det ingenting i ordalydelsen av artikel 9.2 c i sjätte direktivet som tyder på att tillämpningsområdet för denna bestämmelse nödvändigtvis skulle vara begränsat till att endast avse tjänster som tillhandahålls under sådana evenemang.
- 41 Såsom framgår av punkt 30 i denna dom är det tvärtom så att ett tillhandahållande av tjänster omfattas av tillämpningsområdet för denna bestämmelse endast på den grunden att det huvudsakliga ändamålet med detsamma är underhållning och således på grund av sin karaktär.
- 42 Därför, och i avsaknad av uttrycklig precisering i artikel 9.2 c i sjätte direktivet vad gäller frågan huruvida det är enkelt att fastställa den exakta plats där den underhållningsmässiga verksamheten faktiskt utförts, kan det konstateras att varken den omständigheten att en tjänst inte tillhandahålls i fysisk närvaro av mottagarna eller den omständigheten att mottagarna inte drar nytta av denna tjänst från en enda plats kan utgöra ett hinder för tillämpningen av denna bestämmelse.
- 43 Mot denna bakgrund ska det därefter fastställas på vilken plats ett sådant tillhandahållande av tjänster som det som är aktuellt i det nationella målet ska anses "utföras fysiskt" i den mening som avses i artikel 9.2 c i sjätte direktivet.
- 44 Enligt kommissionen är platsen för det faktiska genomförandet av interaktiva erotiska framträdanden som filmas och direktsänds via internet, såsom de som är aktuella i det nationella målet, nödvändigtvis den plats där framträdandet faktiskt genomförs av modellerna. Däremot anser den franska och den nederländska regeringen att denna plats, med hänsyn till den tekniska utvecklingen, ska anses vara den plats där kunden kan få tillgång till framträdandet. Denna tolkning är förenlig med logiken bakom de mervärdesskatteregler som avser platsen för tillhandahållande av tjänster. Enligt denna logik bör beskattningen så långt det är möjligt ske på den plats där tjänsterna används av mottagarna.
- 45 De modeller som deltar i genomförandet av de interaktiva erotiska framträdanden som filmas och direktsänds via internet och som är i fråga i det nationella målet befinner sig fysiskt i Filippinerna.
- 46 Såsom har framhållits i punkterna 32–34 i denna dom är den tjänst som är aktuell i det nationella målet, vilken utgörs av att organisera och tillhandahålla interaktiva erotiska framträdanden, en sammansatt tjänst som inte utförs av modellerna, utan av L.W. Geelen, som organiserar dessa framträdanden.

- 47 Såsom generaladvokaten påpekade i punkt 50 i sitt förslag till avgörande ska en sådan sammansatt tjänst anses ”utföras fysiskt”, i den mening som avses i artikel 9.2 c i sjätte direktivet, på den plats från vilken den tillhandahålls av leverantören, det vill säga, i målet vid den nationella domstolen, vid sätet för dennes verksamhet i Nederländerna, eftersom den verksamhet som krävs för att tillhandahålla denna sammansatta tjänst är koncentrerad till denna plats från vilken leverantören dels anordnar de interaktiva framträdanden som utgörs av erotiska framträdanden som utförs av modellerna, dels ger kunderna möjlighet att titta på dessa framträdanden via internet, från en plats som dessa väljer, och att interagera med modellerna.
- 48 Det är riktigt att denna plats i förevarande fall överensstämmer med den som anges i artikel 9.1 i direktivet, men det ska erinras om att artikel 9.2 i sjätte direktivet, inte ska betraktas som ett undantag till en allmän bestämmelse, vilket påpekats i punkt 25 i denna dom.
- 49 Även om den sistnämnda bestämmelsen, såsom framgår av sjunde skälet i sjätte direktivet och påpekats av samtliga parter som inkommit med yttranden i förevarande mål, gör det möjligt att i förekommande fall säkerställa att tjänsterna i fråga omfattas av systemet för mervärdesskatt i den medlemsstat där tjänsterna används av mottagarna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 maj 2005, RAL (Channel Islands) m.fl., C-452/03, EU:C:2005:289, punkt 33), kvarstår det faktum att det inte finns något som utesluter att den plats där de tjänster som är i fråga i det nationella målet faktiskt utförs, med beaktande av omständigheterna i det enskilda fallet, kan befinna sig i den medlemsstat där tjänsteleverantören är etablerad.
- 50 Denna tolkning gäller i ännu högre grad i förevarande fall, eftersom den ger en lämplig anknytningspunkt som leder till en rationell lösning ur skattesynpunkt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 juli 1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, punkterna 17 och 18).
- 51 En sådan tolkning står nämligen i överensstämmelse med ändamålet med artikel 9 i sjätte direktivet vilket, såsom det erinrats om i punkt 23 i förevarande dom, är att undvika dubbelbeskattning och utebliven beskattning och att underlätta tillämpningen av den lagvalsregel som anges i artikel 9.2 c i sjätte direktivet, som möjliggör ett enkelt förfarande för skatteuttag på platsen för tillhandahållandet av tjänsterna (se, analogt, dom av den 6 november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, punkterna 30 och 31).
- 52 Även med beaktande av den omständigheten, som framhållits av den hänskjutande domstolen och som omnämnts i punkt 17 i denna dom, att samtliga L.W. Geelens kunder befinner sig i Nederländerna förefaller en sådan tolkning i förevarande mål dessutom säkerställa att tjänsterna i fråga kommer att omfattas av mervärdesskattesystemet i den medlemsstat på vars territorium tjänsterna används av mottagarna.
- 53 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 9.2 c första strecksatsen i sjätte direktivet och artikel 52 a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att ett tillhandahållande av sammansatta tjänster, såsom det som är aktuellt i det nationella målet, som består i att tillhandahålla interaktiva erotiska framträdanden som filmas och direktsänds via internet, utgör en ”underhållningsmässig verksamhet” i den mening som avses i dessa bestämmelser, vilken ska anses ”utföras faktiskt”, i den mening som avses i dessa bestämmelser, på den plats där leverantören har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad därav, på den plats där denne är bosatt eller stadigvarande vistas.

Den andra frågan

- 54 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 9.2 e tolfte strecksatsen i sjätte direktivet och artikel 56.1 k i mervärdesskattedirektivet, jämförda med artikel 11 i förordning nr 1777/2005, ska tolkas så, att ett sådant tillhandahållande av tjänster som det som är

aktuellt i det nationella målet, som består i att tillhandahålla interaktiva erotiska framträdanden som filmas och direktsänds via internet, ska anses som en ”tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg” i den mening som avses i dessa bestämmelser.

- 55 Domstolen påpekar att artikel 9.2 e tolfte strecksatsen i sjätte direktivet fastställer platsen för tillhandahållande av tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg när det gäller sådana tjänster som anges i bilaga L till direktivet och i artikel 11 i förordning nr 1777/2005, när de tillhandahålls mottagare som är etablerade utanför Europeiska unionen eller beskattningsbara personer som är etablerade inom unionen men utanför tjänsteleverantörens medlemsstat.
- 56 Artikel 9.2 e tolfte strecksatsen i sjätte direktivet motsvarar artikel 56.1 k i mervärdesskattedirektivet. Dessa bestämmelser, som är formulerade på ett i huvudsak identiskt sätt, ska, i enlighet med den rättspraxis som angetts i punkt 28 i förevarande dom, tolkas på samma sätt.
- 57 Det framgår emellertid av de uppgifter som återfinns i beslutet om hänskjutande, vilka nämnts i punkt 17 i förevarande dom, att de tjänster som är aktuella i det nationella målet tillhandahålls kunder som samtliga befinner sig i Nederländerna.
- 58 Utan att det är nödvändigt att avgöra huruvida en sådan tjänst som den som är i fråga i det nationella målet ska betraktas som en ”tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg”, som avses i bilaga L till sjätte direktivet och i artikel 11 i förordning nr 1777/2005, kan det under dessa förhållanden konstateras att artikel 9.2 e tolfte strecksatsen i sjätte direktivet inte är ägnad att tillämpas i ett sådant mål som det nationella målet.
- 59 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den andra frågan besvaras enligt följande. Artikel 9.2 e tolfte strecksatsen i sjätte direktivet och artikel 56.1 k i mervärdesskattedirektivet, jämförda med artikel 11 i förordning nr 1777/2005, ska tolkas så, att ett sådant tillhandahållande av tjänster som det som är aktuellt i det nationella målet, som består i att tillhandahålla interaktiva erotiska framträdanden som filmas och direktsänds via internet, inte omfattas av tillämpningsområdet för dessa bestämmelser när tjänsterna tillhandahålls mottagare som samtliga befinner sig i samma medlemsstat som leverantören.

Den tredje frågan

- 60 Mot bakgrund av svaret på den andra frågan, saknas det anledning att besvara den tredje frågan.

Rättegångskostnader

- 61 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

- 1) Artikel 9.2 c första strecksatsen i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – 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 ska tolkas så, att ett tillhandahållande av sammansatta tjänster, såsom det som är aktuellt i det nationella målet, som består i att tillhandahålla interaktiva erotiska framträdanden som filmas och direktsänds via internet, utgör en ”underhållningsmässig verksamhet” i den mening som**

avses i dessa bestämmelser, vilken ska anses ”utföras faktiskt”, i den mening som avses i dessa bestämmelser, på den plats där leverantören har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast driftsställe från vilket tjänsterna tillhandahålls eller, i avsaknad därav, på den plats där denne är bosatt eller stadigvarande vistas.

- 2) Artikel 9.2 e tolfte strecksatsen i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2002/38, och artikel 56.1 k i direktiv 2006/112, jämförda med artikel 11 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005 av den 17 oktober 2005 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 77/388, ska tolkas så, att ett sådant tillhandahållande av tjänster som det som är aktuellt i det nationella målet, som består i att tillhandahålla interaktiva erotiska framträdanden som filmas och direktsänds via internet, inte omfattas av tillämpningsområdet för dessa bestämmelser när tjänsterna tillhandahålls mottagare som samtliga befinner sig i samma medlemsstat som tjänsteleverantören.

Underskrifter