

62017CJ0568

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

8. maj 2019 (*1)

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – sjette 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) – tjenesteydelser – stedet for afgiftspligtige transaktioner – afgiftsmæssig tilknytning – interaktive sessioner af erotisk karakter, der filmes og sendes live via internettet – virksomhed inden for underholdning – begreb – sted, hvor ydelsen faktisk udføres eller præsteres«

I sag C-568/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) ved afgørelse af 22. september 2017, indgået til Domstolen den 27. september 2017, i sagen:

Staatssecretaris van Financiën

mod

L.W. Geelen,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af Domstolens vicepræsident, R. Silva de Lapuerta, som fungerende afdelingsformand for Første Afdeling, og dommerne J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan (refererende dommer) og C.G. Fernlund,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 19. september 2018,

efter at der er afgivet indlæg af:

—

den nederlandske regering ved C.S. Schillemans, M. Bulterman og J.M. Hoogveld, som befuldmægtigede,

—

den franske regering ved D. Colas, E. de Moustier og A. Alidière, som befuldmægtigede,

—

Europa-Kommissionen ved R. Troosters og R. Lyal, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 12. februar 2019, afsagt følgende

Dom

1

Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 9, stk. 2, litra c), første led, og artikel 9, stk. 2, litra e), 12. led, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2002/38/EF af 7. maj 2002 (EFT 2002, L 128, s. 41) (herefter »sjette direktiv«), af artikel 52, litra a), og artikel 56, stk. 1, litra k), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«) samt af artikel 11 i Rådets forordning (EF) nr. 1777/2005 af 17. oktober 2005 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 77/388 (EUT 2005, L 288, s. 1).

2

Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en sag mellem Staatssecretaris van Financiën (statssekretær for finansspørgsmål, Nederlandene) og L.W. Geelen vedrørende betaling af merværdiafgift (moms) af levering af interaktive sessioner af erotisk karakter, der filmes og sendes live via internettet.

Retsforskrifter

EU-retten

Sjette direktiv

3

Syvende betragtning til sjette direktiv er affattet således:

»[F]astsættelsen af stedet for afgiftspligtige transaktioner har medført kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne, navnlig med hensyn til levering af et gode med montering og levering af tjenesteydelser; selv om stedet for levering af en tjenesteydelse principielt bør fastsættes som det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin erhvervsmæssige virksomhed, bør dette sted dog fastsættes som aftagerens land, navnlig for visse tjenesteydelser, der leveres mellem afgiftspligtige personer, hvis omkostninger indgår i godernes pris.«

4

Dette direktivs artikel 9 med overskriften »Tjenesteydelser« i dets afsnit VI med overskriften »Stedet for afgiftspligtige transaktioner« havde følgende ordlyd:

»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)

[L]everingsstedet 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)

[L]everingsstedet 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

[...]«

Forordning nr. 1777/2005

5

Artikel 11, stk. 1, i forordning nr. 1777/2005 bestemte:

»Elektronisk leverede ydelser som omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra e), 12. led, og i bilag L i [sjette direktiv] omfatter ydelser, der leveres via internettet eller et elektronisk net, og hvis egenart gør leveringen deraf hovedsagelig automatiseret, og som kun involverer minimal menneskelig indgriben og ikke har nogen levedygtighed uden informationsteknologi.«

Momsdirektivet

6

Fra den 1. januar 2007 er sjette direktiv ophævet og erstattet af momsdirektivet.

7

Momsdirektivets artikel 43, der findes i dette direktivs afdeling 1 med overskriften »Generel regel«, der under direktivets afsnit 5 vedrørende stedet for afgiftspligtige transaktioner indgår i kapitel 3

med overskriften »Leveringsstedet for ydelser«, har følgende ordlyd:

»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.«

8

Dette direktivs artikel 52, litra a), som findes i afdeling 2 i nævnte kapitel 3, der har overskriften »Særlige bestemmelser«, bestemmer:

»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.«

9

Dette direktivs artikel 56, stk. 1, som findes i samme afdeling 2, har følgende ordlyd:

»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.«

Nederlandsk ret

10

Artikel 6, stk. 1, 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) i den affattelse, der fandt anvendelse i perioden fra den 1. januar 2006 til den 31. december 2009, gennemførte sjette direktivs artikel 9, stk. 1, artikel 9, stk. 2, litra c), første led, og artikel 9, stk. 2, litra e), 12. led, såvel som momsdirektivets artikel 43, artikel 52, litra a), og artikel 56, stk. 1, litra k), i nederlandsk ret.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11

L.W. Geelen, der er registreret som momspligtig i Nederlandene, leverer mod vederlag ydelser, der består i at tilbyde interaktive sessioner af erotisk karakter, der filmes og sendes live via internettet. De modeller, der filmes under disse sessioner, befinder sig i Filippinerne og arbejder for L.W. Geelen. Han stiller den hardware og software til rådighed for dem, der er nødvendig for at

sende de nævnte sessioner via internettet. For at få adgang til de i hovedsagen omhandlede sessioner skal L.W. Geelens kunder oprette en konto hos en af udbyderne af internetadgang. Disse udbydere opkræver betalingerne for disse sessioner hos kunderne og betaler en del heraf videre til L.W. Geelen. De nævnte sessioner er interaktive i den forstand, at den enkelte kunde har mulighed for at kommunikere med modellerne og fremsætte specifikke ønsker til dem. En og samme session kan følges live af flere kunder samtidig.

12

Da L.W. Geelen ikke havde indgivet nogen momsangivelse for disse ydelser, og den nederlandske skatteforvaltning fandt, at de var momspligtige i Nederlandene, udstedte denne forvaltning en efteropkrævning for perioden fra den 1. juni 2006 til den 31. december 2009.

13

Rechtbank Zeeland-West-Brabant (retten i første instans i Zeeland-West-Brabant, Nederlandene) frifandt skatteforvaltningen i det af L.W. Geelen anlagte søgsmål til prøvelse af denne efteropkrævning.

14

Ved dom af 30. juli 2015 annullerede Gerechtshof 's-Hertogenbosch (appeldomstolen i 's-Hertogenbosch, Nederlandene) den nævnte efteropkrævning med i det væsentlige den begrundelse, at de omhandlede ydelser udgjorde virksomhed inden for underholdning, der skulle anses for faktisk at være præsteret af de pågældende modeller i Filippinerne.

15

Statssekretæren for finansspørgsmål iværksatte kassationsappel af denne dom ved Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) under anbringende af, at leveringsstedet for ydelserne var det sted, hvor kunderne befandt sig på det tidspunkt, hvor de modtog ydelserne, hvilket i det foreliggende tilfælde var Nederlandene.

16

Den forelæggende ret er af den opfattelse, at behandlingen af kassationsappellen for det første kræver, at det undersøges, om de omhandlede ydelser udgør »virksomhed inden for underholdning« som omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), første led, og momsdirektivets artikel 52, litra a). De omhandlede sessioner har ganske vist klart til formål at underholde kunderne, og udgifterne til de forskellige ydelser, der leveres i denne forbindelse, indgår i den pris, der betales for at få adgang til sessionerne. EU-lovgiver har netop indført den særordning, der er fastsat i disse bestemmelser, med henblik på denne type af sammensatte ydelser. Det kan imidlertid udledes af dom af 9. marts 2006, Gillan Beach (C-114/05, EU:C:2006:169), og af 27. oktober 2011, Inter-Mark Group (C-530/09, EU:C:2011:697), at den pågældende virksomhed skal udøves i et bestemt tidsrum på et sted, hvor tjenesteyderen og kunderne mødes fysisk. Ikke desto mindre opstår spørgsmålet, om dette krav gælder efter udviklingen af internettet, som indebærer, at en ydelse nu ikke længere nødvendigvis er stedfæstet til en bestemt fysisk lokalitet.

17

Dernæst konstaterer denne ret, at det, såfremt de i hovedsagen omhandlede ydelser udgør en »virksomhed inden for underholdning« som omhandlet i de nævnte bestemmelser, er nødvendigt at bestemme det sted, hvor disse ydelser »faktisk udføres« eller »faktisk præsteres« i disse

bestemmelser forstand. Selv om dette sted ifølge den forelæggende ret kan være det sted, hvor modellerne optræder, kan det også hævdes, at det er det sted, hvor kunden oplever underholdningen, dvs. der, hvor kunden logger på sessionen. I hovedsagens tilfælde befandt kunderne sig alle i Nederlandene. Eftersom disse kunder teoretisk kan befinde sig overalt i verden, opstår imidlertid spørgsmålet, om tilknytningen til det sted, hvor kunderne logger på internettet, indebærer en praktisk gennemførlig regel og en hensigtsmæssig løsning ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt.

18

Endvidere rejser den nævnte ret spørgsmålet, om den særordning, der finder anvendelse på elektronisk leverede ydelser i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), 12. led, og momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra k), også kan tages i betragtning. I denne forbindelse kan det udledes af artikel 11, stk. 1, i forordning nr. 1777/2005, at alene transaktioner, som kun kræver minimal menneskelig indgriben og ikke kan gennemføres uden informationsteknologi, henhører under denne kategori af ydelser. Heraf følger, at de i hovedsagen omhandlede ydelser ikke udgør elektronisk leverede ydelser, eftersom gennemførelsen af sessionerne, idet de sendes live og har interaktiv karakter, kræver menneskelig indgriben og brug af internettet.

19

Endelig skal det, såfremt disse ydelser henhører under begge ovennævnte ordninger, og disse fører til, at der udpeges forskellige tilknytningssteder, afgøres, hvilket sted der skal lægges til grund. Selv om det ifølge den forelæggende ret synes at fremgå af dom af 6. marts 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, EU:C:1997:105), at rækkefølgen i opregningen i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, er afgørende, kan dette ikke udledes med sikkerhed, eftersom de ydelser, der var tale om i den sag, der gav anledning til denne dom, ikke kunne henføres under nogen af i denne bestemmelse omhandlede tilfælde.

20

På denne baggrund har Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1)

a)

Skal artikel 9, stk. 2, litra c), første led, i sjette direktiv [...] henholdsvis artikel 52, litra a), i momsdirektivet [...] fortolkes således, at også levering af interaktive erotiske webcamsessioner mod vederlag er omfattet heraf?

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 sjette direktiv og sætningsleddet »det sted, hvor ydelsen faktisk præsteres« henholdsvis i artikel 52 i momsdirektivet [...], fortolkes således, at det afgørende er det sted, hvor modellerne optræder foran kameraet, eller det sted, hvor [kunderne] betragter billederne, eller kan også et andet sted komme i betragtning?

2)

Skal artikel 9, stk. 2, litra e), [12.] led, i sjette direktiv, henholdsvis artikel 56, stk. 1, litra k), i

momsdirektivet [...], sammenholdt med artikel 11 i [forordning nr. 1777/2005], fortolkes således, at levering af 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?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

21

Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), første led, og momsdirektivets artikel 52, litra a), skal fortolkes således, at en ydelse som den i hovedsagen omhandlede, der består i at tilbyde interaktive sessioner af erotisk karakter, der filmes og sendes live via internettet, udgør »virksomhed inden for underholdning« som omhandlet i disse bestemmelser, og i bekræftende fald, på hvilket sted en sådan ydelse skal anses for »faktisk« at »udføres« eller »præsteres« i disse bestemmelsers forstand.

22

Da dette spørgsmål er rejst i forbindelse med en efteropkrævning vedrørende perioden mellem den 1. juni 2006 og den 31. december 2009, finder bestemmelserne i såvel sjette direktiv som momsdirektivet anvendelse ratione temporis i en tvist som den i hovedsagen omhandlede.

23

Der skal henvises til, at sjette direktivs artikel 9 indeholder regler, som fastlægger tjenesteydelsers afgiftsmæssige tilknytningssted. Mens denne artikels stk. 1 indeholder hovedreglen på området, opregner den nævnte artikels stk. 2 en række særlige tilknytningsmomenter. Formålet med disse bestemmelser er dels at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftsbelastning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes (dom af 26.9.1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, præmis 20, af 9.3.2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, præmis 14, af 6.11.2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, præmis 24, og af 3.9.2009, RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, præmis 20).

24

Som det fremgår af fast retspraksis, kan stk. 1 i sjette direktivs artikel 9 ikke tillægges større vægt end denne artikels stk. 2. Det må i hvert enkelt tilfælde afgøres, om der foreligger et af de tilfælde, der er angivet i dette direktivs artikel 9, stk. 2. Er dette ikke tilfældet, finder dets artikel 9, stk. 1, anvendelse på den nævnte situation (dom af 12.5.2005, RAL (Channel Islands) m.fl., C-452/03, EU:C:2005:289, præmis 24, af 9.3.2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, præmis 15, og af 6.11.2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, præmis 25).

25

Heraf følger, at bestemmelserne i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, ikke kan anses for at udgøre en undtagelse til en hovedregel, der skal fortolkes strengt (dom af 27.10.2005, Levob Verzekeringen og OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, præmis 34).

26

Sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), første led, fastsætter leveringsstedet for tjenesteydelser i forbindelse med »virksomhed inden for underholdning eller lignende«, herunder i givet fald tjenesteydelser knyttet til denne virksomhed, til det sted, hvor disse tjenesteydelser faktisk udføres. EU-lovgiver har nemlig ønsket, at såfremt tjenesteyderen præsterer sine tjenesteydelser i den stat, hvor ydelserne faktisk udføres, og organisatoren af arrangementet opkræver moms i samme stat, som skal betales af den endelige forbruger, skal den moms, der opkræves af alle disse ydelser, for hvilke omkostningerne indgår i prisen for den samlede ydelse, som betales af den endelige forbruger, erlægges til denne stat, uanset hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed (jf. i denne retning dom af 26.9.1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, præmis 24, og af 9.3.2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, præmis 18 og 22).

27

Sjette direktivs artikel 9, stk. 1, og artikel 9, stk. 2, litra c), første led, svarer til momsdirektivets artikel 43, henholdsvis artikel 52, litra a).

28

Eftersom ordlyden af de sidstnævnte bestemmelser i det væsentlige er den samme som ordlyden af de tilsvarende bestemmelser i sjette direktiv, skal de fortolkes på samme måde (jf. analogt dom af 6.11.2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, præmis 23).

29

Det er i lyset af disse principper, at det første spørgsmål, som er forelagt af den forelæggende ret, skal besvares.

30

Hvad i første række angår karakteren af ydelserne bemærkes, at det, som Domstolen allerede har fastslået, fremgår af selve ordlyden af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), at en levering af tjenesteydelser for at være omfattet af anvendelsesområdet for denne bestemmelse skal have bl.a. underholdning som hovedformål (jf. i denne retning dom af 26.9.1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, præmis 26, og af 12.5.2005, RAL (Channel Islands) m.fl., C-452/03, EU:C:2005:289, præmis 31).

31

I denne henseende har Domstolen præciseret, at der ikke kræves et bestemt kunstnerisk niveau, og at ikke alene ydelser, som består i virksomhed inden for bl.a. underholdning, men også ydelser, som blot består i lignende aktiviteter, henhører under sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c) (dom af 26.9.1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, præmis 25, af 12.5.2005, RAL (Channel Islands) m.fl., C-452/03, EU:C:2005:289, præmis 32, og af 9.3.2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, præmis 19).

I den foreliggende sag fremgår det af oplysningerne i forelæggelsesafgørelsen, at den i hovedsagen omhandlede levering af ydelser er af sammensat karakter, eftersom den består af flere aktiviteter. På den ene side deltager nemlig modeller, der befinder sig i Filippinerne, i optrin af erotisk karakter. På den anden side er disse optrin genstand for interaktive sessioner, der er tilgængelige live via internettet, og som organiseres af L.W. Geelen fra det sted i Nederlandene, hvor han har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, og har til formål at gøre det muligt for kunderne ikke blot at se disse sessioner, men også at interagere med modellerne, således at de kan påvirke forløbet af de nævnte optrin og få dem til at udvikle sig efter deres ønsker.

I denne henseende er det ubestridt, at disse optrin gennemføres af modellerne inden for rammerne af et ansættelsesforhold mellem dem og organisatoren af optrinnene. Eftersom det er gennem internetudbydere, hos hvilke kunderne skal oprette en konto, at denne organisator modtager den krævede betaling for adgangen til at se de interaktive sessioner, fremgår det, at nævnte organisator ligeledes har etableret de tekniske, organisatoriske og kontraktlige rammer, der er nødvendige for at muliggøre en adgang til nævnte sessioner, som er begrænset til sådanne betalende kunder. Det fremgår særligt af de oplysninger, som Domstolen råder over, at den nævnte organisator i denne henseende stiller den nødvendige software med henblik på udsendelse via internettet til rådighed for modellerne.

Heraf fremgår, at de i hovedsagen omhandlede interaktive sessioner ikke kan sammenlignes med klassiske kulturelle arrangementer, såsom en koncert, en messe eller en udstilling, eftersom L.W. Geelen med den tjenesteydelse, som han tilbyder, ikke søger at give adgang til en levering af ydelser, der gennemføres i en præcist afgrænset lokalitet i et bestemt tidsrum, men organiserer og gør det muligt på samme tid at skabe og udsende en kategori af optrin, der kan finde sted på ethvert tidspunkt og på ethvert sted, inden for rammerne af interaktive sessioner, der er tilgængelige via internettet.

Med henblik på at bestemme karakteren af den i hovedsagen omhandlede levering af ydelser skal der derfor foretages en bedømmelse af den omhandlede ydelse, som leveres af L.W. Geelen.

I det foreliggende tilfælde er det ubestridt, at denne ydelse har til formål at skaffe modtagerne en kilde til underholdning.

Det følger heraf, at en sådan levering af ydelser, således som såvel den nederlandske og den franske regering som Europa-Kommissionen har gjort gældende, skal anses for »virksomhed inden for underholdning«, der henhører under sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), første led.

Det er i denne henseende irrelevant, at denne ydelse inden for underholdning ikke leveres under

fysisk tilstedeværelse af dens aftagere, og at aftagerne ikke modtager den nævnte ydelse på ét enkelt sted.

39

Domstolen har ganske vist allerede fastslået, at de forskellige kategorier af tjenesteydelser i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), bl.a. har det fælles træk, at de normalt præsteres i forbindelse med enkeltstående arrangementer, og at det sted, hvor disse tjenesteydelser faktisk udføres, i princippet er let at bestemme, idet de pågældende arrangementer finder sted i præcist afgrænsede lokaliteter (jf. i denne retning dom af 9.3.2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, præmis 24 og 25, og af 27.10.2011, Inter-Mark Group, C-530/09, EU:C:2011:697, præmis 23).

40

Selv om dette normalt er tilfældet, er der imidlertid intet i ordlyden af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), der giver anledning til at formode, at anvendelsen af denne bestemmelse nødvendigvis er begrænset til ydelser, der leveres i forbindelse med sådanne arrangementer.

41

Som det fremgår af denne doms præmis 30, henhører en ydelse derimod under anvendelsesområdet for den nævnte bestemmelse alene som følge af, at dens hovedformål er bl.a. underholdning, og dermed på grund af selve sin art.

42

I mangel af en udtrykkelig præcisering i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), af, at det sted, hvor virksomheden inden for underholdning faktisk udøves, skal være let at identificere eller præcist afgrænset, skal det derfor lægges til grund, at hverken den omstændighed, at en ydelse ikke leveres under aftagernes fysiske tilstedeværelse, eller den omstændighed, at aftagerne ikke modtager den nævnte ydelse på ét enkelt sted, ikke kan være til hinder for anvendelsen af denne bestemmelse.

43

Under disse omstændigheder skal det i anden række afgøres, på hvilket sted en ydelse som den i hovedsagen omhandlede skal anses for »faktisk at udføres« som omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c).

44

Ifølge Kommissionen svarer stedet for den faktiske udførelse af interaktive sessioner af erotisk karakter, der filmes og sendes live via internettet, som de i hovedsagen omhandlede nødvendigvis til det sted, hvor optrinet fysisk gennemføres af modellerne. Den nederlandske og den franske regering er derimod af den opfattelse, at dette sted under hensyn til den teknologiske udvikling skal anses for at være det sted, hvor kunden er i stand til at opnå adgang til dette optrin. Den sidstnævnte fortolkning er i overensstemmelse med logikken bag momsreglerne vedrørende leveringsstedet for ydelser, hvorefter beskatningen så vidt muligt skal finde sted på det sted, hvor ydelserne anvendes af aftagerne.

45

De modeller, der deltager i det optrin, der er genstand for de i hovedsagen omhandlede interaktive

sessioner af erotisk karakter, der filmes og sendes live via internettet, befinder sig ganske vist fysisk i Filippinerne.

46

Som bemærket i denne doms præmis 32-34, er den i hovedsagen omhandlede ydelse, der består i at organisere og tilbyde interaktive sessioner af erotisk karakter, imidlertid en sammensat ydelse, der præsteres, ikke af modellerne, men af L.W. Geelen, der er organisator af disse optrin.

47

Som anført af generaladvokaten i punkt 50 i forslaget til afgørelse, skal en sådan sammensat ydelse, når de aktiviteter, der er nødvendige for leveringen af denne ydelse, samles på det sted, hvorfra tjenesteyderen dels organiserer de interaktive sessioner, hvis genstand er det optrin af erotisk karakter, der udføres af modellerne, dels giver kunderne mulighed for at overvære disse sessioner via internettet på et sted efter deres eget valg samt interagere med disse modeller, anses for »faktisk [at] udføres« som omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), på det sted, hvorfra denne sammensatte ydelse leveres af den nævnte tjenesteyder, hvilket i hovedsagens tilfælde vil sige det sted, hvor denne har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed i Nederlandene.

48

Selv om dette tilknytningssted i det foreliggende tilfælde svarer til det, som er fastsat i sjette direktivs artikel 9, stk. 1, skal der henvises til, at dette direktivs artikel 9, stk. 2, som anført i denne doms præmis 25 ikke skal anses for at fastsætte en undtagelse til en hovedregel.

49

Selv om den sidstnævnte af disse bestemmelser, således som det fremgår af syvende betragtning til sjette direktiv, og som samtlige berørte parter, der har fremsat bemærkninger inden for rammerne af den foreliggende sag, har anført, gør det muligt i givet fald at sikre, at de pågældende ydelser er omfattet af momsordningen i den medlemsstat, på hvis område ydelserne anvendes af aftagerne (jf. i denne retning dom af 12.5.2005, RAL (Channel Islands) m.fl., C-452/03, EU:C:2005:289, præmis 33), er der imidlertid intet, der udelukker, at stedet for den faktiske udførelse af de i hovedsagen omhandlede tjenesteydelser, henset til omstændighederne i det foreliggende tilfælde, kan svare til den medlemsstat, hvor tjenesteyderen har sit hjemsted.

50

Denne fortolkning gør sig så meget desto mere gældende under de i hovedsagen foreliggende omstændigheder, for så vidt som den tilvejebringer et hensigtsmæssigt tilknytningsmoment, der fører til en rationel løsning ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt (jf. i denne retning dom af 4.7.1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, præmis 17 og 18).

51

En sådan fortolkning er således i overensstemmelse med formålet med sjette direktivs artikel 9, der som anført i denne doms præmis 23 er en konfliktregel, som tilsigter at undgå risikoen for dobbelt afgiftspåligning og risikoen for, at der ikke sker nogen beskatning, og gør det lettere at anvende den i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), fastsatte konfliktregel, idet den gør det muligt let at anvende reglerne om opkrævning af afgift på leveringsstedet for tjenesteydelsen (jf. analogt dom af 6.11.2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, præmis 30 og 31).

52

Hertil kommer, at det, henset til den af den forelæggende ret anførte omstændighed, som er nævnt i denne doms præmis 17, at alle L.W. Geelens kunder befinder sig i Nederlandene, fremgår, at den nævnte fortolkning desuden gør det muligt at sikre, at de pågældende ydelser er omfattet af momsordningen i den medlemsstat, på hvis område tjenesteydelserne anvendes af aftagerne.

53

Henset til ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), første led, og momsdirektivets artikel 52, litra a), skal fortolkes således, at en sammensat ydelse som den i hovedsagen omhandlede, der består i at tilbyde interaktive sessioner af erotisk karakter, der filmes og sendes live via internettet, udgør »virksomhed inden for underholdning« som omhandlet i disse bestemmelser, der skal anses for »faktisk« at »udføres« eller »præsteres« i disse bestemmelsers forstand på det sted, hvor den, der leverer ydelsen, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra denne ydelse leveres, eller i mangel heraf det sted, hvor han har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.

Det andet spørgsmål

54

Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), 12. led, og momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra k), sammenholdt med artikel 11 i forordning nr. 1777/2005, skal fortolkes således, at genstanden for en levering af ydelser som den i hovedsagen omhandlede, der består i at tilbyde interaktive sessioner af erotisk karakter, der filmes og sendes live via internettet, skal anses for at være en »elektronisk leveret ydelse« i disse bestemmelsers forstand.

55

Det bemærkes, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), 12. led, fastlægger leveringsstedet for tjenesteydelser, der leveres elektronisk, for så vidt angår tjenesteydelser som anført i bilag L til dette direktiv og i artikel 11 i forordning nr. 1777/2005, såfremt disse leveres til modtagere, der er etableret uden for Den Europæiske Union, eller til afgiftspligtige personer, som er etableret i Unionen, men uden for tjenesteyderens land.

56

Denne artikel 9, stk. 2, litra e), 12. led, svarer til momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra k). Disse bestemmelser, hvis ordlyd i det væsentlige er den samme, skal i overensstemmelse med den retspraksis, hvortil der er henvist i denne doms præmis 28, fortolkes på samme måde.

57

Det fremgår imidlertid af de oplysninger i forelæggelsesafgørelsen, som er nævnt i denne doms præmis 17, at de i hovedsagen omhandlede ydelser blev leveret til kunder, der alle befandt sig i Nederlandene.

58

Under disse omstændigheder skal det, uden at det er nødvendigt at afgøre, om en ydelse som den i hovedsagen omhandlede skal anses for en »elektronisk leveret ydelse« som omhandlet i bilag L til sjette direktiv og i artikel 11 i forordning nr. 1777/2005, fastslås, at dette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), 12. led, ikke er tiltænkt at finde anvendelse i en sag såsom hovedsagen.

59

Følgelig skal det andet spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), 12. led, og momsdirektivets artikel 56, stk. 1, litra k), sammenholdt med artikel 11 i forordning nr. 1777/2005, skal fortolkes således, at en ydelse som den i hovedsagen omhandlede, der består i at tilbyde interaktive sessioner af erotisk karakter, der filmes og sendes live via internettet, ikke er omfattet af anvendelsesområdet for disse bestemmelser, når ydelsen er blevet leveret til modtagere, der alle befinder sig i tjenesteyderens medlemsstat.

Det tredje spørgsmål

60

I betragtning af det svar, der er givet på det andet spørgsmål, er der ikke anledning til at besvare det tredje spørgsmål.

Sagsomkostninger

61

Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

1)

Artikel 9, stk. 2, litra c), første led, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 2002/38/EF af 7. maj 2002, og artikel 52, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at en sammensat ydelse som den i hovedsagen omhandlede, der består i at tilbyde interaktive sessioner af erotisk karakter, der filmes og sendes live via internettet, udgør »virksomhed inden for underholdning« som omhandlet i disse bestemmelser, der skal anses for »faktisk« at »udføres« eller »præsteres« i disse bestemmelsers forstand på det sted, hvor den, der leverer ydelsen, har etableret hjemstedet for sin økonomiske

virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra denne ydelse leveres, eller i mangel heraf det sted, hvor han har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.

2)

Artikel 9, stk. 2, litra e), 12. led, i sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 2002/38, og artikel 56, stk. 1, litra k), i direktiv 2006/112, sammenholdt med artikel 11 i Rådets forordning (EF) nr. 1777/2005 af 17. oktober 2005 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 77/388, skal fortolkes således, at en ydelse som den i hovedsagen omhandlede, der består i at tilbyde interaktive sessioner af erotisk karakter, der filmes og sendes live via internettet, ikke er omfattet af anvendelsesområdet for disse bestemmelser, når ydelsen er blevet leveret til modtagere, der alle befinder sig i tjenesteyderens medlemsstat.

Underskrifter

(*1) – Processprog: nederlandsk.