

116^{c*} HOF VAN JUSTITIE van de Europese Unie te Luxemburg 8 mei 2019 (C-568/17)

m.nt. M.M.W.D. Merkx

(Silva de Lapuerta, Bonichot, Arabadjiev, Regan, Fernlund; A-G Szpunar)
Art. 9 lid 2 onderdeel c en e Zesde richtlijn; art. 52 onderdeel a en 56 lid 1 onderdeel k BTW-
richtlijn 2006
ECLI:EU:C:2019:388
Zaak Geelen. Interactieve erotische webcamsessies vormen complexe amusementsactiviteit,
daadwerkelijk verricht op de plaats van vestiging van de aanbieder

2909 Voortzetting zaak HR, BNB 2018/1^c.

Belanghebbende verleent tegen betaling toegang tot live interactieve erotische webcamsessies. De modellen die tijdens die sessies in beeld verschijnen en die bij belanghebbende in dienst zijn, bevinden zich op de Filipijnen; alle afnemers bevinden zich in Nederland. Belanghebbende verzorgt de hardware en software voor het uitvoeren van de webcamsessies. Afnemers kunnen toegang krijgen door een account aan te maken bij bepaalde internetproviders, die tevens de betalingen van de afnemers innen en deels doorbetalen aan belanghebbende. De sessies zijn interactief in de zin dat interactie tussen het model en de bezoeker mogelijk is, alsmede dat specifieke verzoeken aan de modellen kunnen worden gedaan. Diverse afnemers kunnen tegelijkertijd aan een sessie met hetzelfde model deelnemen. Volgens Hof's-Hertogenbosch zijn de verrichte diensten gemakkelijksactiviteiten die daadwerkelijk worden verricht op de Filipijnen, omdat de modellen daar feitelijk hun handelingen verrichten. De Hoge Raad twijfelde over de juiste uitleg van de regels over de plaats van dienst uit de Zesde richtlijn en de BTW-richtlijn 2006. Eerst en vooral heeft hij het Hof van Justitie gevraagd of de sessies gemakkelijks- of amusementsactiviteiten zijn en waar die dan daadwerkelijk of materieel worden verricht, nu zij via internet plaatsvinden.

*HvJ EU: Voor het aanmerken van een dienst als gemakkelijks- of amusementsactiviteit is slechts vereist dat het daarmee nagestreefde hoofddoel met name vermaak is, hetgeen hier het geval is. Een bijzonder artistiek niveau is niet vereist. Evenmin doet ter zake dat de dienst niet wordt verleend in fysieke aanwezigheid van de afnemers en dat die afnemers zich niet op één plaats bevinden, omdat een uitdrukkelijke precisering in de betreffende richtlijnbeplating ontbreekt. De dienst van belanghebbende is verder complex van aard, omdat deze niet slechts de optredens van de modellen omvat, maar ook het opzetten van het technische, organisatorische en contractuele kader dat nodig is om toegang tot de sessies mogelijk te maken. Een dergelijke complexe gemakkelijks- of amusementsactiviteit wordt materieel dan wel daadwerkelijk verricht op de plaats waar de dienstverlener de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, dan wel de plaats waar zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats zich bevindt (i.c. Nederland). De richtlijnbeplating voor elektronische diensten is niet van toepassing, nu de werkingssfeer van deze beplating is **2910** beperkt tot diensten verleend aan buiten de Europese Unie gevestigde ontvangers en diensten verleend aan belastingplichtigen in een andere EU-lidstaat en in dit geval alle afnemers zich in Nederland bevinden.*

ARREST VAN HET HOF (EERSTE KAMER)¹

In zaak C-568/17, betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 22 september 2017, ingekomen bij het Hof op 27 september 2017, in de procedure Staatssecretaris van Financiën tegen L.W. Geelen, wijst HET HOF (Eerste kamer), samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta, vicepresident van het Hof, waarnemend voor de president van de Eerste kamer, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan (rapporteur) en C.G. Fernlund, rechters, advocaat-generaal: M. Szpunar, griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur, gezien de stukken en na de terechtzitting op 19 september 2018,

gelet op de opmerkingen van:

- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door C.S. Schillemans, M. Bulterman en J.M. Hoogveld als gemachtigden,
 - de Franse regering, vertegenwoordigd door D. Colas, E. de Moustier en A. Alidière als gemachtigden,
 - de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Troosters en R. Lyal als gemachtigden, gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 12 februari 2019, het navolgende arrest
- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 9, lid 2, onder c), eerste streepje, en onder e), twaalfde streepje, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (*PB* 1977, L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2002/38/EG van de Raad van 7 mei 2002 (*PB* 2002, L 128, blz. 41) (hierna: ‘Zesde richtlijn’), van artikel 52, onder a), en artikel 56, lid 1, onder k), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (*PB* 2006, L 347, blz. 1; hierna: ‘btw-richtlijn’), en van artikel 11 van verordening (EG) nr. 1777/2005 van de Raad van 17 oktober 2005 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 77/388 (*PB* 2005, L 288, blz. 1).
 - 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Staatssecretaris van Financiën (Nederland) en L.W. Geelen over de betaling van belasting over de toegevoegde waarde (btw) over het verstrekken van interactieve erotische webcamsessies die live worden uitgezonden via internet.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Zesde richtlijn

1. *Procestaal: Nederlands.*

- 3 In de zevende overweging van de Zesde richtlijn was vermeld: ‘Overwegende dat de vaststelling van de plaats van de belastbare handelingen heeft geleid tot competentie-conflicten tussen de lidstaten, met name met betrekking tot de levering inclusief montage van een goed en met betrekking tot diensten; dat de plaats van diensten in beginsel moet worden vastgesteld op de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, maar dat die plaats evenwel in bepaalde gevallen moet worden vastgesteld in het land van de ontvanger van de diensten, met name voor sommige diensten tussen belastingplichtigen waarvan de kosten in de prijs van de goederen worden opgenomen’.
- 4 Artikel 9, met als opschrift ‘Diensten’, stond in hoofdstuk VI, ‘Plaats van de belastbare handelingen’, van deze richtlijn en luidde als volgt:

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

2. In afwijking hiervan is

[...]

c) de plaats van diensten:

- in verband met culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs- en **2911** vermakelijkheidsactiviteiten of soortgelijke activiteiten, met inbegrip van die van de organisatoren van zulke activiteiten, alsmede in voorkomend geval, van daarmee samenhangende diensten;

[...]

de plaats waar die diensten materieel worden verricht;

[...]

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

[...]

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

[...]

Verordening nr. 1777/2005

5 Artikel 11, lid 1, van verordening nr. 1777/2005 bepaalde: ‘De in artikel 9, lid 2, onder e), twaalfde streepje, en in bijlage L van [de Zesde richtlijn] bedoelde langs

elektronische weg verrichte diensten betreffen diensten die over het internet of een elektronisch netwerk worden verleend, wegens hun aard grotendeels geautomatiseerd zijn en slechts in geringe mate menselijk ingrijpen vergen, en zonder informatietechnologie niet kunnen worden verricht.

Btw-richtlijn

6 De Zesde richtlijn is per 1 januari 2007 ingetrokken en vervangen door de btw-richtlijn.

7 Artikel 43 van de btw-richtlijn, dat staat in afdeling 1 ('Algemene regel') van hoofdstuk 3 ('Plaats van een dienst'), dat deel uitmaakt van titel V betreffende de plaats van de belastbare handelingen, luidt als volgt:

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

8 Artikel 52, onder a), van deze richtlijn, dat staat in afdeling 2 ('Bijzondere bepalingen') van genoemd hoofdstuk 3, bepaalt:

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

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

9 In artikel 56, lid 1, van deze richtlijn, dat eveneens in afdeling 2 staat, is bepaald:

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

[...]

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

Nederlands recht

10 Artikel 9, lid 1 en lid 2, onder c), eerste streepje, en onder e), twaalfde streepje, van de Zesde richtlijn alsmede artikel 43, artikel 52, onder a), en artikel 56, lid 1, onder k), van de btw-richtlijn zijn omgezet in Nederlands recht bij artikel 6, lid 1 en lid 2, onder c), punt 1, en onder d), punt 10, van de Wet op de omzetbelasting

1968, in de versie die van toepassing was in het tijdvak tussen 1 januari 2006 en 31 december 2009.

2912 *Hoofdgeding en prejudiciële vragen*

11 Geelen, die voor btw-doeleinden in Nederland als belastingplichtige is geregistreerd, verricht tegen betaling diensten die bestaan in het beschikbaar stellen van live interactieve erotische webcamsessies. De modellen die tijdens de sessies in beeld verschijnen, bevinden zich op dat moment in de Filipijnen en zijn in dienst bij Geelen. Hij stelt hun de voor de uitvoering van de webcamsessies benodigde hardware en software ter beschikking. Om toegang te krijgen tot de in het hoofdgeding aan de orde zijnde webcamsessies moeten de afnemers van Geelen bij een van de internetproviders een account aanmaken. Deze providers innen de betalingen voor die sessies bij de afnemers en betalen een deel daarvan door aan Geelen. Die sessies zijn interactief van aard in die zin dat elke afnemer met de modellen kan communiceren en hun specifieke verzoeken kan doen. Verschillende afnemers kunnen tegelijkertijd live dezelfde sessie bekijken.

12 Daar Geelen voor deze diensten geen btw-aangiften had ingediend en de Nederlandse belastingdienst van mening was dat daarover in Nederland btw verschuldigd was, heeft deze dienst hem een naheffingsaanslag opgelegd voor het tijdvak van 1 juni 2006 tot en met 31 december 2009.

13 De rechtbank Zeeland-West-Brabant (Nederland) heeft het beroep van Geelen tegen deze naheffingsaanslag verworpen.

14 Bij uitspraak van 30 juli 2015 heeft het gerechtshof's-Hertogenbosch (Nederland) die naheffingsaanslag nietig verklaard, in essentie op grond dat de betrokken dienstverlening een vermakelijkheidsactiviteit vormde, die moest worden geacht feitelijk te worden verricht door de betrokken modellen in de Filipijnen.

15 De Staatssecretaris van Financiën heeft tegen die uitspraak cassatieberoep ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden. Daarin betoogde hij dat de plaats van deze dienstverlening de plaats is waar de afnemers zich bevonden op het tijdstip waarop zij de betrokken diensten afnamen, hetgeen in casu Nederland is.

16 De verwijzende rechter meent dat voor de behandeling van dit cassatieberoep allereerst moet worden onderzocht of de betrokken dienstverlening een 'vermakelijkheidsactiviteit' respectievelijk 'amusementsactiviteit' vormt in de zin van artikel 9, lid 2, onder c), eerste streepje, van de Zesde richtlijn en artikel 52, onder a), van de btw-richtlijn. De betrokken sessies hebben ongetwijfeld duidelijk tot doel de afnemers te vermaken en de kosten van de verschillende daarbij verrichte diensten zijn opgenomen in de prijs die wordt betaald om toegang te krijgen tot die sessies. De Uniewetgever heeft in die bepalingen juist een bijzondere regeling vastgesteld voor dit soort complexe diensten. Evenwel kan uit de arresten van 9 maart 2006, Gillan Beach (C-114/05, EU:C:2006:169), en 27 oktober 2011, Inter-Mark Group (C-530/09, EU:C:2011:697), worden afgeleid dat de betrokken activiteit moet plaatsvinden gedurende een bepaalde periode, op een plaats waar dienstverrichter

en afnemers elkaar 'in levenden lijve' ontmoeten. Niettemin rijst de vraag of dit vereiste na de ontwikkeling van internet nog opgaat. Met internet hoeft er immers geen sprake meer te zijn van dienstverlening op een bepaalde fysieke locatie.

17 Vervolgens, ingeval de in het hoofdgeding aan de orde zijnde dienstverlening een 'vermakelijkheids-activiteit' respectievelijk 'amusementsactiviteit' in de zin van genoemde bepalingen vormt, constateert deze rechter dat moet worden bepaald op welke plaats deze dienst 'materieel' respectievelijk 'daadwerkelijk' wordt verricht in de zin van die bepalingen. Hoewel deze plaats volgens de verwijzende rechter de plaats kan zijn waar de modellen optreden, zou ook kunnen worden aangenomen dat het de plaats is waar de afnemer de amusementsactiviteit 'geniet', te weten daar waar hij inlogt op de sessie. In het hoofdgeding bevinden alle afnemers zich in Nederland. Daar afnemers zich echter theoretisch overal ter wereld kunnen bevinden, rijst de vraag of het aanknopen bij de plaats waar de afnemers inloggen op internet een praktisch uitvoerbare regel en een uit fiscaal oogpunt rationele oplossing biedt.

18 Verder vraagt de verwijzende rechter zich af of de in artikel 9, lid 2, onder e), twaalfde streepje, van de Zesde richtlijn en in artikel 56, lid 1, onder k), van de btw-richtlijn vervatte bijzondere regeling die geldt voor langs elektronische weg verrichte diensten eveneens voor toepassing in aanmerking komt. In dit verband kan zijns inziens uit artikel 11, lid 1, van verordening nr. 1777/2005 worden afgeleid dat alleen handelingen die slechts in geringe mate menselijk ingrijpen vergen en die zonder informatietechnologie niet kunnen worden verricht, onder deze dienstencategorie vallen. Daaruit volgt volgens hem dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde dienstverlening geen langs elektronische weg verrichte dienst vormt aangezien de uitvoering van de sessies, vanwege het live en interactieve karakter ervan, menselijk ingrijpen en gebruikmaking van internet vergt.

19 Ten slotte, voor het geval deze dienstverlening onder beide bovengenoemde regelingen zou vallen, **2913** moet worden bepaald, indien zij tot aanwijzing van verschillende plaatsen van aanknoping leiden, welke moet worden gekozen. Hoewel volgens de verwijzende rechter uit het arrest van 6 maart 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, EU:C:1997:105), lijkt te volgen dat de volgorde van opsomming in artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn doorslaggevend is, kan dat arrest daarover geen zekerheid verschaffen omdat de dienstverlening die aan de orde was in de zaak waarin dat arrest is gewezen, onder geen van de in die bepaling bedoelde gevallen kon vallen.

20 Daarop heeft de Hoge Raad der Nederlanden de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

'1) a) Moet artikel 9, lid 2, onder c), eerste streepje, van de Zesde richtlijn onderscheidenlijk artikel 52, onder a), van [de btw-richtlijn] [...] aldus worden uitgelegd dat daaronder mede valt het tegen vergoeding verzorgen van live interactieve erotische webcamsessies?

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

2) Moet artikel 9, lid 2, onder e), twaalfde streepje, van [de Zesde richtlijn] onderscheidenlijk artikel 56, lid 1, onder k), van [de btw-richtlijn] [...] in samenhang gelezen met artikel 11 van [verordening nr. 1777/2005] aldus worden uitgelegd dat het tegen vergoeding verzorgen van live interactieve erotische webcamsessies kan worden aangemerkt als een 'langs elektronische weg verrichte dienst'?

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

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

21 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 9, lid 2, onder c), eerste streepje, van de Zesde richtlijn en artikel 52, onder a), van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat een dienst als aan de orde in het hoofdgeding, die bestaat in het aanbieden van live interactieve erotische webcamsessies, een 'vermakelijkheidsactiviteit' onderscheidenlijk 'amusementsactiviteit' in de zin van deze bepalingen vormt, en zo ja, op welke plaats een dergelijke dienst dan moet worden geacht materieel of daadwerkelijk te worden verricht in de zin van die bepalingen.

22 Daar deze vraag is gesteld in het kader van een naheffing over de periode tussen 1 juni 2006 en 31 december 2009 zijn zowel de bepalingen van de Zesde richtlijn als die van de btw-richtlijn *ratione temporis* van toepassing in een geding als het hoofdgeding.

23 In herinnering zij gebracht dat artikel 9 van de Zesde richtlijn regels bevat om te bepalen waar een dienst voor de belastingheffing moet worden geacht te zijn verricht. Terwijl lid 1 van deze bepaling dienaangaande een algemene regel bevat, vermeldt lid 2 daarvan een reeks specifieke plaatsen. Doel van deze bepalingen is het vermijden van, ten eerste, bevoegdheidsconflicten die tot dubbele belasting kunnen leiden en van, ten tweede, het niet-belasten van inkomsten (arresten van 26 september 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, punt 20; 9 maart 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, punt 14; 6 november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, punt 24, en 3 september 2009, RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, punt 20).

24 Blijkens vaste rechtspraak heeft lid 1 van artikel 9 van de Zesde richtlijn geen voorrang boven lid 2 van dat artikel. Voor elke situatie moet de vraag worden gesteld of zij overeenkomt met een van de gevallen die worden vermeld in artikel 9, lid 2, van deze richtlijn. Zo niet, dan valt die situatie onder artikel 9, lid 1 [arresten van 12 mei 2005, RAL (Channel Islands) e.a., C-452/03, EU:C:2005:289, punt 24; 9 maart 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, punt 15, en 6 november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, punt 25].

25 Daaruit volgt dat het bepaalde in artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn niet moet worden beschouwd als uitzondering op een algemene regel die strikt moet worden uitgelegd (arrest van 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen en OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punt 34).

2914 26 Artikel 9, lid 2, onder c), eerste streepje, van de Zesde richtlijn bepaalt dat de plaats van diensten die betrekking hebben op onder meer 'vermakelijkheidsactiviteiten of soortgelijke activiteiten', met inbegrip, in voorkomend geval, van daarmee samenhangende diensten, de plaats is waar die diensten materieel worden verricht. De Uniewetgever was namelijk van oordeel dat wanneer de dienstverrichter zijn diensten verricht in de staat waarin deze diensten materieel worden verricht en de organisator van het evenement in die staat de door de eindverbruiker te dragen btw int, de btw – met als belastinggrondslag al deze diensten waarvan de kosten worden opgenomen in de prijs van de door de eindverbruiker betaalde totale dienst – aan deze staat moet worden betaald, ongeacht waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd (zie in die zin arresten van 26 september 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, punt 24, en 9 maart 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, punten 18 en 22).

27 Artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn en artikel 9, lid 2, onder c), eerste streepje, van die richtlijn komen overeen met respectievelijk artikel 43 en artikel 52, onder a), van de btw-richtlijn.

28 Aangezien de bewoordingen van beide laatstgenoemde bepalingen in wesen identiek zijn aan die van de overeenkomstige bepalingen van de Zesde richtlijn, moeten zij op gelijke wijze worden uitgelegd (zie naar analogie arrest van 6 november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, punt 23).

29 De eerste vraag van de verwijzende rechter moet in het licht van deze principes worden beantwoord.

30 Wat in de eerste plaats de aard van de diensten betreft, moet worden opgemerkt dat, zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, een dienst blijkens de bewoordingen zelf van artikel 9, lid 2, onder c), van de Zesde richtlijn, om binnen de werkingssfeer van deze bepaling te vallen, als hoofddoel met name vermaak moet hebben [zie in die zin arresten van 26 september 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, punt 26, en 12 mei 2005, RAL (Channel Islands) e.a., C-452/03, EU:C:2005:289, punt 31].

31 Hierbij heeft het Hof gepreciseerd dat geen bijzonder artistiek niveau vereist is en dat niet alleen diensten betrekking hebbend op onder meer gemakkelijksactiviteiten onder artikel 9, lid 2, onder c), van de Zesde richtlijn vallen, maar ook diensten die op louter soortgelijke activiteiten betrekking hebben [arresten van 26 september 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, punt 25; 12 mei 2005, RAL (Channel Islands) e.a., C-452/03, EU:C:2005:289, punt 32, en 9 maart 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, punt 19].

32 In de onderhavige zaak blijkt uit de gegevens in de verwijzingsbeslissing dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde dienst complex van aard is omdat deze uit verscheidene activiteiten bestaat. Ten eerste nemen immers modellen, die zich in de Filipijnen bevinden, deel aan optredens van erotische aard. Ten tweede zijn die optredens voorwerp van via internet toegankelijke live interactieve sessies, die door Geelen worden georganiseerd vanaf een plaats in Nederland waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, en die tot doel hebben afnemers in staat te stellen om niet alleen deze sessies te zien maar tevens een interactie aan te gaan met de modellen, zodat de afnemers invloed kunnen uitoefenen op het verloop van die optredens en daaraan richting kunnen geven volgens hun wensen.

33 In dit verband staat vast dat de optredens door de modellen plaatsvinden in het kader van een arbeidsverhouding tussen hen en de organisator ervan. Daarvoorts deze organisator via internetproviders, waarbij de afnemers een account moeten aanmaken, de betaling ontvangt die vereist is om de interactieve sessies te zien, blijkt dat deze ook het technische, organisatorische en contractuele kader heeft opgezet dat nodig is om toegang, die beperkt is tot dergelijke betalende afnemers, tot deze sessies mogelijk te maken. In het bijzonder blijkt uit de gegevens waarover het Hof beschikt dat die organisator de modellen daartoe de voor de uitzending via internet benodigde software ter beschikking stelt.

34 Daaruit volgt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde interactieve sessies niet kunnen worden vergeleken met klassieke culturele evenementen, zoals een concert, een beurs of een tentoonstelling, aangezien Geelen met de dienst die hij aanbiedt geen toegang tracht te verlenen tot een dienst die op een precieze plaats gedurende een bepaalde periode wordt verricht, maar de totstandbrenging en de uitzending organiseert en mogelijk maakt van een categorie optredens die op elk tijdstip en op elke plaats kunnen plaatsvinden, in het kader van via internet toegankelijke interactieve sessies.

35 Om de aard van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde dienst te bepalen moet de betrokken dienst dus worden beoordeeld zoals deze door Geelen wordt verricht.

36 In casu staat vast dat deze dienst ertoe strekt aan de verkrijgers ervan een bron van vermaak te verschaffen.

2915 37 Daaruit volgt dat, zoals de Nederlandse regering, de Franse regering en de Europese Commissie betogen, een dergelijke dienstverlening moet worden

aangemerkt als een onder artikel 9, lid 2, onder c), eerste streepje, van de Zesde richtlijn vallende 'vermakelijkheidsactiviteit'.

38 In dit verband doet het niet ter zake dat deze vermakelijkheidsdienst niet wordt verricht in fysieke aanwezigheid van de afnemers ervan en dat laatstgenoemden de dienst niet op één bepaalde locatie genieten.

39 Het Hof heeft ongetwijfeld reeds geoordeeld dat de verschillende categorieën diensten van artikel 9, lid 2, onder c), van de Zesde richtlijn met name gemeen hebben dat zij in de regel worden verricht ter gelegenheid van tijdsgebonden evenementen, en dat de plaats waar deze diensten materieel worden verricht in beginsel gemakkelijk vast te stellen is, aangezien deze evenementen op een specifieke locatie plaatsvinden (zie in die zin arresten van 9 maart 2006, Gillan Beach, C-114/05, EU:C:2006:169, punten 24 en 25, en 27 oktober 2011, Inter-Mark Group, C-530/09, EU:C:2011:697, punt 23).

40 Hoewel dat in de regel het geval is, suggereert niets in de bewoordingen van artikel 9, lid 2, onder c), van de Zesde richtlijn dat de toepassing van deze bepaling noodzakelijkerwijs beperkt is tot enkel diensten die bij dergelijke evenementen worden verricht.

41 Integendeel, blijkens punt 30 van dit arrest valt een dienstverlening binnen de werkingssfeer van die bepaling louter vanwege het feit dat het hoofddoel dat ermee worden nagestreefd met name vermaak is, en dus vanwege de eigen aard ervan.

42 Bij gebreke van een uitdrukkelijke precisering in artikel 9, lid 2, onder c), van de Zesde richtlijn dat de plaats waar de vermakelijkheidsactiviteit materieel wordt verricht gemakkelijk bepaalbaar of nauwkeurig moet zijn, moet worden vastgesteld dat noch het feit dat een dienst niet wordt verleend in fysieke aanwezigheid van de ontvanger ervan, noch het feit dat die ontvangers die dienst niet op één plaats genieten, in de weg staat aan toepassing van deze bepaling.

43 In die omstandigheden moet in de tweede plaats worden bepaald op welke plaats een dienst als aan de orde in het hoofdgeding moet worden geacht 'materieel' te 'worden verricht' in de zin van artikel 9, lid 2, onder c), van de Zesde richtlijn.

44 Volgens de Commissie is de plaats van de materiële uitvoering van live interactieve erotische webcamsessies, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, noodzakelijkerwijs de plaats waar het optreden fysiek wordt verricht door de modellen. De Nederlandse en de Franse regering menen daarentegen dat deze plaats, rekening gehouden met de ontwikkeling van de technologie, de plaats is waar de afnemer in staat is toegang te krijgen tot dat optreden. Deze laatste uitlegging beantwoordt aan de logica die ten grondslag ligt aan de btw-regels inzake de plaats van een dienst, volgens welke de heffing zoveel mogelijk moet plaatsvinden op de plaats waar van de diensten gebruik wordt gemaakt door de ontvangers.

45 De modellen die deelnemen aan het optreden waarop de live interactieve erotische webcamsessies die in het hoofdgeding aan de orde zijn betrekking hebben, bevinden zich ongetwijfeld fysiek in de Filipijnen.

46 Zoals in de punten 32 tot en met 34 van dit arrest is opgemerkt is de in het hoofdgeding aan de orde zijnde dienst, die bestaat in het organiseren en aanbieden van interactieve erotische webcamsessies, evenwel een complexe dienst die niet wordt verricht door de modellen maar door Geelen, de organisator van die sessies.

47 Zoals de advocaat-generaal in punt 50 van zijn conclusie heeft gesteld, zijn de activiteiten die noodzakelijk zijn voor deze complexe dienst geconcentreerd op de plaats van waaruit de dienstverrichter, ten eerste, de interactieve sessies organiseert die betrekking hebben op het erotische optreden van de modellen en, ten tweede, de afnemers de mogelijkheid geeft om deze sessies via internet te zien vanaf de plaats van hun keuze en om een interactie aan te gaan met deze modellen, zodat een dergelijke complexe dienst moet worden geacht 'materieel' te 'worden verricht' in de zin van artikel 9, lid 2, onder c), van de Zesde richtlijn op de plaats van waaruit die dienst door die dienstverlener wordt verricht, te weten, in het hoofdgeding, op de plaats van de zetel van zijn bedrijfsuitoefening in Nederland.

48 Hoewel deze aanknopingsplaats in casu overeenkomt met die van artikel 9, lid 1, van deze richtlijn, dient in herinnering te worden gebracht dat, zoals in punt 25 van dit arrest is opgemerkt, artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn niet als een uitzondering op een algemene regel mag worden beschouwd.

2916 49 Dus ook al kan met laatstgenoemde bepaling, zoals blijkt uit de zevende overweging van de Zesde richtlijn en zoals is opgemerkt door alle belanghebbenden die in het kader van de onderhavige procedure opmerkingen hebben ingediend, in voorkomend geval worden verzekerd dat de betrokken diensten worden onderworpen aan de btw-regeling van de lidstaat op het grondgebied waarvan zij door de ontvangers worden gebruikt [zie in die zin arrest van 12 mei 2005, RAL (Channel Islands) e.a., C-452/03, EU:C:2005:289, punt 33], het is niet uitgesloten dat, rekening gehouden met de omstandigheden van het concrete geval, de plaats van de materiële uitvoering van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde diensten kan overeenkomen met de lidstaat waarin de dienstverlener is gevestigd.

50 Deze uitlegging geldt a fortiori in de omstandigheden van het onderhavige hoofdgeding, aangezien zij een nuttig aanknopingspunt biedt dat fiscaal gezien tot een rationale oplossing leidt (zie in die zin arrest van 4 juli 1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, punten 17 en 18).

51 Een dergelijke uitlegging strookt immers met het doel van artikel 9 van de Zesde richtlijn, dat, zoals is uiteengezet in punt 23 van het onderhavige arrest, overeenkomstig het doel van een conflictregel bestaat in het vermijden van de risico's van dubbele belasting en van niet-belasting. Verder vergemakkelijkt deze uitlegging de toepassing van de conflictregel van artikel 9, lid 2, onder c), van de Zesde richtlijn door eenvoudig beheer van de regels inzake de invordering van de belasting mogelijk te maken op de plaats van de dienstverrichting (zie naar analogie arrest van 6 november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, punten 30 en 31).

52 Rekening gehouden, daarnaast, met de door de verwijzende rechter aangeduide omstandigheid, genoemd in punt 17 van het onderhavige arrest, dat alle afnemers van Geelen zich in Nederland bevinden, blijkt dat met die uitlegging in casu voorts kan worden verzekerd dat de betrokken diensten aan de btw-regeling worden onderworpen in de lidstaat op het grondgebied waarvan de diensten door de ontvangers worden gebruikt.

53 Gelet op het voorgaande dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 9, lid 2, onder c), eerste streepje, van de Zesde richtlijn en artikel 52, onder a), van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat een complexe dienst, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die bestaat in het aanbieden van live interactieve erotische webcamsessies, een 'vermakelijkheidsactiviteit' onderscheidenlijk 'amusementsactiviteit' in de zin van deze bepalingen vormt die moet worden geacht 'materieel' onderscheidenlijk 'daadwerkelijk' te 'worden verricht' in de zin van die bepalingen op de plaats waar de dienstverlener de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht of, bij gebreke daarvan, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.

Tweede vraag

54 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 9, lid 2, onder e), twaalfde streepje, van de Zesde richtlijn en artikel 56, lid 1, onder k), van de btw-richtlijn, in samenhang gelezen met artikel 11 van verordening nr. 1777/2005, aldus moeten worden uitgelegd dat een dienstverrichting als aan de orde in het hoofdgeding, die bestaat in het aanbieden van live interactieve erotische webcamsessies, moet worden geacht een 'langs elektronische weg verrichte dienst' in de zin van deze bepalingen te betreffen.

55 Opgemerkt moet worden dat artikel 9, lid 2, onder e), twaalfde streepje, van de Zesde richtlijn de plaats van langs elektronische weg verrichte diensten bepaalt met betrekking tot de in bijlage L bij deze richtlijn en in artikel 11 van verordening nr. 1777/2005 bedoelde diensten, wanneer deze worden verleend aan buiten de Europese Unie gevestigde ontvangers of aan in de Unie maar buiten het land van de dienstverrichter gevestigde belastingplichtigen.

56 Artikel 9, lid 2, onder e), twaalfde streepje, komt overeen met artikel 56, lid 1, onder k), van de btw-richtlijn. Deze bepalingen, die in wezen identieke bewoordingen hebben, moeten overeenkomstig de in punt 28 van dit arrest genoemde rechtspraak op gelijke wijze worden uitgelegd.

57 Uit de gegevens in de verwijzingsbeslissing die zijn genoemd in punt 17 van dit arrest, blijkt echter dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde dienst werd verleend aan afnemers die zich allen in Nederland bevonden.

58 In deze omstandigheden, zonder dat hoeft te worden bepaald of een dienst zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, als een 'langs elektronische weg verrichte dienst' als bedoeld in bijlage L bij de Zesde richtlijn en in artikel 11 van verordening nr. 1777/2005 dient te worden aangemerkt, moet **2917** worden

vastgesteld dat artikel 9, lid 2, onder e), twaalfde streepje, van deze richtlijn geen toepassing vindt in een zaak als het hoofdgeding.

59 Bijgevolg dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat artikel 9, lid 2, onder e), twaalfde streepje, van de Zesde richtlijn en artikel 56, lid 1, onder k), van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 11 van verordening nr. 1777/2005, aldus moeten worden uitgelegd dat een dienst als aan de orde in het hoofdgeding, die bestaat in het aanbieden van live interactieve erotische webcamsessies, niet binnen de werkingssfeer van deze bepalingen valt wanneer deze dienst wordt verleend aan ontvangers die zich allen in de lidstaat van de dienstverrichter bevinden.

Derde vraag

60 Gelet op het antwoord op de tweede vraag, hoeft de derde vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

61 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

- 1) Artikel 9, lid 2, onder c), eerste streepje, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 2002/38/EG van de Raad van 7 mei 2002, en artikel 52, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, moeten aldus worden uitgelegd dat een complexe dienst, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die bestaat in het aanbieden van live interactieve erotische webcamsessies, een ‘vermakelijkheidsactiviteit’ onderscheidenlijk ‘amusementsactiviteit’ in de zin van deze bepalingen vormt die moet worden geacht ‘materieel’ onderscheidenlijk ‘daadwerkelijk’ te ‘worden verricht’ in de zin van die bepalingen op de plaats waar de dienstverlener de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht of, bij gebreke daarvan, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.
- 2) Artikel 9, lid 2, onder e), twaalfde streepje, van de Zesde richtlijn, zoals gewijzigd bij richtlijn 2002/38, en artikel 56, lid 1, onder k), van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met artikel 11 van verordening (EG) nr. 1777/2005 van de Raad van 17 oktober 2005 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 77/388, moeten aldus worden uitgelegd dat een dienst als aan de orde in het hoofdgeding, die bestaat in het aanbieden van live interactieve erotische webcamsessies, niet binnen de werkingssfeer van deze bepalingen

valt wanneer deze dienst wordt verleend aan ontvangers die zich allen in de lidstaat van de dienstverrichter bevinden.

CONCLUSIE ADVOCaat-GENERAAL SZPUNAR:²

Inleiding

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

2918 *Toepasselijke bepalingen*

Unierecht

2. Artikel 9 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag³, zoals gewijzigd bij richtlijn 2002/38/EG van de Raad van 7 mei 2002⁴, bepaalt:

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

2. In afwijking hiervan is

[...]

c) de plaats van diensten:

- in verband met culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs- en vermakelijkheidsactiviteiten of soortgelijke activiteiten, met inbegrip van die van de organisatoren van zulke

2. Oorspronkelijke taal: Pools.

3. PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: 'Zesde richtlijn'.

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

activiteiten, alsmede in voorkomend geval, van daarmee samenhangende diensten;

[...]

de plaats waar die diensten materieel worden verricht; [...]

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

[...]

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

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

[...]

3. Artikel 43 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde⁵, in de versie die van toepassing was op de feiten in het hoofdgeding, bepaalt:

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

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

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

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

[...]

5. PB 2006, L 347, blz. 1.

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

2919 '1. De plaats van de volgende diensten die worden verricht voor afnemers die buiten de Gemeenschap zijn gevestigd of voor belastingplichtigen die weliswaar in de Gemeenschap doch buiten het land van de dienstverrichter zijn gevestigd, is de plaats waar de afnemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats:

[...]

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

[...]

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

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

Nederlands recht

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

Feiten, procedure en prejudiciële vraag

8. Verweerder in het hoofdgeding, L.W. Geelen, is een voor btw-doeleinden in Nederland geregistreerde belastingplichtige. Hij verricht diensten die bestaan in het organiseren en beschikbaar stellen van live interactieve erotische webcamsessies. De modellen die tijdens de sessies in beeld verschijnen, bevinden zich op dat moment in de Filipijnen. Geelen stelt hun de voor de uitvoering van de webcamsessies benodigde hardware en software ter beschikking. Afnemers kunnen via het internet contact opnemen met de modellen wanneer zij daartoe een account bij een van de internetproviders hebben aangemaakt. Deze providers brengen de afnemers een vergoeding in rekening, waarvan zij een deel doorbetalen aan Geelen. De sessies zijn live en interactief van aard, wat inhoudt dat de afnemers met de modellen kunnen communiceren en hun verzoeken kunnen doen. De door Geelen verrichte diensten zijn in beginsel bedoeld voor de Nederlandse markt.⁵⁶

6. Uit de gegevens in het verzoek om een prejudiciële beslissing volgt niet of de gebruikmaking van deze diensten op enigerlei wijze technisch beperkt is tot het Nederlandse grondgebied. Mogelijk

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

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

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

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

b) Indien vraag 1.a bevestigend wordt beantwoord, dient dan de in artikel 9, lid 2, letter c, van [de Zesde richtlijn] onderscheidenlijk artikel 52, aanhef, van [richtlijn 2006/112] opgenomen zinsnede ‘de plaats waar die diensten materieel worden verricht’ onderscheidenlijk ‘de plaats waar die diensten daadwerkelijk worden verricht’ te worden uitgelegd in die zin dat bepalend is de **2920** plaats waar de modellen voor de webcamera optreden of de plaats waar de bezoekers de beelden bekijken, of komt nog een andere plaats in aanmerking?

2) Moet artikel 9, lid 2, letter e, twaalfde streepje, van [de Zesde richtlijn] onderscheidenlijk artikel 56, lid 1, letter k, van [richtlijn 2006/112] (tekst tot 1 januari 2010) in samenhang gelezen met artikel 11 van btw-verordening 2005⁷ aldus worden uitgelegd dat het tegen vergoeding verzorgen van live interactieve erotische webcamsessies kan worden aangemerkt als een ‘langs elektronische weg verrichte dienst’?

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

zou een dergelijke beperking kunnen voortvloeien uit het feit dat het gebruik van de diensten alleen mogelijk is via de internetproviders waarmee Geelen een daartoe strekkende overeenkomst heeft gesloten.

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

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

Analyse

Eerste prejudiciële vraag, onder a)

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

14. Het lijkt duidelijk dat de bedoelde diensten gemakkelijksheidsactiviteiten zijn.⁸ Mijns inziens is hierover geen verdere discussie nodig. Dat is evenwel nog geen volledig antwoord op de eerste prejudiciële vraag, onder a).

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

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

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

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

17. De technologische ontwikkelingen sindsdien hebben evenwel diensten mogelijk gemaakt waarbij de afnemers kunnen deelnemen aan culturele activiteiten, vermakelijkheidsactiviteiten of andere activiteiten, soms zelfs actief, en dit op afstand en niet noodzakelijkerwijs in real time. Bijgevolg is de ‘eenheid van tijd, plaats en handeling’ – de categorieën van het klassieke theater – verstoord geraakt. Derhalve rijst de vraag of de eventuele toepassing van artikel 9, lid 2, onder c), eerste streepje, van de Zesde richtlijn en artikel 52, onder a), van richtlijn 2006/112 op deze diensten wel overeenstemt met de **2921** bedoeling van de wetgever zoals deze moet worden gelezen, dat wil zeggen in relatie tot de nieuwe technologische realiteit en de doelstellingen van deze bepalingen.

18. Een goed uitgangspunt voor de analyse van de doelstellingen van de bepalingen inzake de plaats van een dienst is de toelichting bij het voorstel voor richtlijn 2008/8/EG.¹⁰ Met deze richtlijn wordt een grondige hervorming van het Unierecht doorgevoerd met betrekking tot de bepaling van de plaats van diensten voor btw-doeleinden.

19. In de inleiding van deze toelichting merkt de Commissie op dat het het meest wenselijk is dat diensten worden belast op de plaats waar zij daadwerkelijk worden verbruikt. Een dergelijke constructie is bij grensoverschrijdende diensten evenwel een bron van ernstige praktische moeilijkheden. Deze kunnen vrij gemakkelijk worden opgelost in het geval van diensten aan belastingplichtigen, met name door de zogenoemde verleggingsregeling.¹¹ Dit mechanisme is evenwel niet van toepassing op niet-belastingplichtigen. Een alternatief zou erin bestaan dat de dienstverrichters verplicht worden zich te registreren en btw te betalen in iedere lidstaat waarin zij diensten verrichten, maar dit zou een buitensporige administratieve last met zich brengen. Bovendien is de plaats van het daadwerkelijke verbruik bij veel diensten helemaal niet de plaats waar deze fysiek worden verricht maar de plaats van vestiging of de woonplaats van de afnemer, wat de zaak nog meer bemoeilijkt, aangezien dit vereist dat de dienstverrichter telkenmale de woonplaats van de afnemer vaststelt en op die plaats btw voldoet.¹² Door deze praktische moeilijkheden in de Zesde richtlijn is als algemeen beginsel aangenomen dat de plaats van een dienst de plaats is waar de dienstverrichter is gevestigd. In het genoemde voorstel heeft de Commissie voorgesteld vast te houden aan deze algemene regel voor diensten aan niet-belastingplichtigen.

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

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

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

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

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

22. Ten tweede zijn dergelijke diensten vaak complex, omdat zij een breed scala van indirecte en aanvullende diensten vereisen, waarvan sommige wellicht rechtstreeks aan de eindafnemers worden verstrekt, maar andere bijvoorbeeld worden verstrekt aan de organisatoren van de evenementen die deel uitmaken van de uiteindelijke diensten. De prijs daarvan kan maar hoeft geen deel uit te maken van de totale prijs van de uiteindelijke dienst. Bovendien is het mogelijk dat deze door verschillende dienstverrichters worden verricht.¹³ De toepassing van de algemene regel dat de belasting wordt geheven op de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd, zou bijgevolg tot de noodzaak van een btw-heffing over verschillende deeldiensten in verschillende lidstaten kunnen leiden. Het belasten van deze diensten op de plaats waar zij daadwerkelijk worden verricht, vereenvoudigt de zaak, indien dit de plaats van verrichting van de uiteindelijke of van de voornaamste dienst is.

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

24. Wanneer diensten niet de gelijktijdige fysieke aanwezigheid van de dienstverrichters en de **2922** afnemers op dezelfde plaats vereisen, doet zich het probleem voor waarop de eerste prejudiciële vraag, onder b), betrekking heeft, namelijk dat van de bepaling van de plaats waar de dienst daadwerkelijk wordt verricht. Ongeacht de oplossing voor dit probleem worden de doelstellingen van de besproken uitzondering evenwel niet verwezenlijkt.

25. Indien wij, uitgaande van de diensten die in het hoofdgeding aan de orde zijn, aannemen dat de plaats van de dienst de plaats is waar de modellen voor de camera optreden, wordt het gewenste resultaat in de zin van een belastingheffing

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

op de plaats van verbruik namelijk niet verwezenlijkt. Het spreekt namelijk vanzelf dat de plaats van verbruik de plaats is waar de afnemers zich bevinden wanneer zij van de dienst gebruikmaken. Bovendien is het mogelijk dat de plaats van de dienst ook niet samenvalt met de plaats van vestiging van de dienstverrichter of dat deze zelfs volledig buiten de territoriale werkingssfeer van het gemeenschappelijke btw-stelsel valt, zoals in de onderhavige zaak. Bijgevolg wordt niet alleen de dienst niet belast op de plaats van verbruik, wat de bedoeling van de betrokken uitzondering was, maar is ook het algemene beginsel van belastingheffing op de plaats van vestiging van de dienstverrichter niet van toepassing.

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

27. De Nederlandse regering verwijst in haar opmerkingen weliswaar naar de oplossingen voor deze praktische problemen die zijn neergelegd in richtlijn (EU) 2017/2455¹⁴, maar zoals zij zelf opmerkt, zullen deze oplossingen pas vanaf 2021 gelden voor diensten zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, terwijl de onderhavige zaak betrekking heeft op een juridische situatie die bestond in de periode van 2006 tot en met 2009.

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

29. Het is juist dat de toepassing van dit beginsel op diensten die op afstand en met name online worden verricht in bepaalde gevallen kan leiden tot een onbevredigende verdeling van de heffingsbevoegdheden tussen de lidstaten, omdat daardoor de plaats van belastingheffing potentieel gemakkelijk kan worden onderscheiden van de plaats van het verbruik (ook al lijkt dat in de onderhavige zaak niet het geval te zijn). Zoals blijkt uit de toelichting bij het voorstel voor richtlijn 2008/8, was de Uniewetgever zich bij de uitwerking van deze richtlijn evenwel bewust van

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

dit probleem, maar heeft hij besloten de oplossing hiervan uit te stellen voor diensten aan niet-belastingplichtigen op het grondgebied van de Unie, in afwachting van de invoering van de regelingen van punt 27 hierboven.

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

31. In de huidige formulering van richtlijn 2006/112¹⁵ is deze bepaling te vinden in artikel 53 en artikel 54, lid 1. Artikel 53, dat betrekking heeft op de verrichting van diensten aan belastingplichtigen, is de 'plaats van een voor een belastingplichtige verrichte dienst bestaande in het verlenen van toegang tot culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, vermakelijkheids- of soortgelijke *evenementen, zoals beurzen en tentoonstellingen*, en met de toegangverlening samenhangende diensten, [...] de plaats waar deze *evenementen* daadwerkelijk plaatsvinden'¹⁶. In deze bepaling zijn derhalve niet om **2923** het even welke culturele of vermakelijkheidsevenementen aan de orde, maar evenementen zoals beurzen en tentoonstellingen, welke dus de aanwezigheid van de afnemers op de plaats van de dienst vereisen.

32. Het is juist dat in artikel 54, lid 1, van richtlijn 2006/112, dat betrekking heeft op de verrichting van diensten aan niet-belastingplichtigen, niet het woord 'evenementen' wordt gebruikt.¹⁷ Net als artikel 53 van deze richtlijn preciseert deze bepaling evenwel dat het gaat over activiteiten 'zoals beurzen en tentoonstellingen', en bijgevolg ook over activiteiten die de fysieke aanwezigheid van de afnemers op de plaats van de dienst vereisen.

33. Het verschil in de bewoordingen van deze bepalingen is mijns inziens het gevolg van het feit dat het huidige artikel 53 van richtlijn 2006/112 de plaats van verrichting van een zeer beperkte categorie diensten definieert, namelijk van diensten bestaande in het verlenen van toegang tot allerlei evenementen en met de toegangverlening samenhangende diensten. De vergoeding voor de toegang tot dergelijke evenementen wordt gewoonlijk voldaan door de aankoop van toegangskaartjes. Dergelijke kaartjes worden meestal op grote schaal en vaak ook via tussenpersonen verkocht, waardoor het zeer moeilijk, zo niet onmogelijk wordt om

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

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

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

een onderscheid te maken tussen belastingplichtige en niet-belastingplichtige kopers. Daarom heeft de wetgever de plaats van diensten in verband met de toegang tot dergelijke evenementen voor belastingplichtigen en niet-belastingplichtigen gelijkgesteld om problemen bij het belasten van dergelijke diensten te voorkomen. De plaats van nevendiensten die verband houden met culturele of vermakelijheidsactiviteiten enzovoort is evenwel verschillend naargelang de status van de afnemer: indien de diensten worden verricht voor niet-belastingplichtigen, blijft dit de plaats waar de activiteiten daadwerkelijk plaatsvinden in de zin van het huidige artikel 54, lid 1, van richtlijn 2006/112, maar in het geval van diensten aan belastingplichtigen is dit de plaats waar de afnemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd of de plaats waar zijn vaste inrichting zich bevindt in de zin van de nieuwe algemene regel van artikel 44 van richtlijn 2006/112. Daarom zou volgens de huidige regels de plaats van de diensten van een geluidstechnicus, zoals in de zaak Dudda¹⁸, bijvoorbeeld de plaats zijn waar de organisator van het concert de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, en niet de plaats waar het concert heeft plaatsgevonden.

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

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

Eerste prejudiciële vraag, onder b)

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

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

antwoord op de eerste vraag, onder a), bespreek ik hierna evenwel het andere deel van deze vraag, onder b).

37. Met zijn eerste prejudiciële vraag, onder b), wenst de verwijzende rechter te vernemen of, in het geval van diensten die op afstand worden verricht, zoals live interactieve erotische webcamsessies als bedoeld in het hoofdgeding, onder ‘de plaats waar die diensten materieel worden verricht’ in de zin van artikel 9, lid 2, onder c), van de Zesde richtlijn of ‘de plaats waar die diensten daadwerkelijk worden verricht’ in de **2924** zin van artikel 52, onder a), van richtlijn 2006/112 moet worden verstaan de plaats waar de modellen tijdens een sessie fysiek aanwezig zijn of de plaats waar de afnemer van de dienst gebruikmaakt.

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

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

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

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

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

43. Wat het eerste punt betreft, volgt uit de gegevens in het verzoek om een prejudiciële beslissing dat de modellen bij Geelen in dienst zijn. Hoewel de

verwijzende rechter de specifieke aard van de dienstbetrekking niet vermeldt, kan naar mijn mening gerust kan worden geconcludeerd dat de modellen de diensten niet rechtstreeks aan de afnemers van Geelen verstrekken. Derhalve is Geelen de dienstverrichter. Hij brengt namelijk de prijs van zijn diensten in rekening¹⁹ en het is de belasting van de door hem verrichte diensten die het voorwerp van het hoofdgeding uitmaakt.

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

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

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

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

2925 48. Daarom ben ik het niet eens met de opvatting van de Commissie dat de plaats waar de modellen optreden moeten worden aangemerkt als de plaats van de diensten die in het hoofdgeding aan de orde zijn. Dit standpunt gaat namelijk volledig voorbij aan het feit dat de economische zin van deze dienst er voor de afnemers in bestaat dat zij daarvan gebruik kunnen maken op een door hen gekozen plaats, met name in hun woonplaats, en dat het verzekeren van de overdracht van de sessies vanuit die invalshoek een even belangrijk element is als het optreden van de modellen.

19. Via de internetproviders, zoals blijkt.

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

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

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

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

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

20. Zie punt 19 supra.

problemen en lasten, in tegenstelling tot de oplossing die door de Nederlandse en de Franse regering wordt voorgesteld.²¹

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

Tweede en derde prejudiciële vraag

55. Met zijn tweede en derde prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of diensten als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, kunnen worden aangemerkt als langs elektronische **2926** weg verrichte diensten in de zin van artikel 9, lid 2, onder e), laatste streepje, van de Zesde richtlijn en artikel 56, lid 1, onder k), van richtlijn 2006/112, en zo ja, op welke wijze de plaats van verrichting van deze diensten dan moet worden vastgesteld in het geval van samenloop van deze indeling met de indeling van deze diensten onder de regeling van artikel 9, lid 2, onder c), van de Zesde richtlijn en artikel 52, onder a), van richtlijn 2006/112.

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

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

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

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

59. Het hoofdgeding heeft evenwel betrekking op de verrichting van diensten aan niet-belastingplichtigen die hun woonplaats in Nederland hebben door een belastingplichtige die zijn woonplaats eveneens in Nederland heeft. Uit de gegevens in het verzoek om een prejudiciële beslissing volgt op geen enkele manier dat Geelen een vaste inrichting buiten de Europese Unie heeft of dat hij diensten uitvoert of grens-overschrijdende diensten (zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn) ten behoeve van belastingplichtigen verricht. Meer bepaald betekent het feit dat de modellen buiten de Unie (in de Filipijnen) optreden niet dat het daarbij om de invoer van diensten gaat. De dienstverrichter is namelijk Geelen.²²

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

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

Conclusie

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

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

22. Zie punt 43 supra.

stellen van live interactieve erotische webcamsessies geen diensten in verband met vermakelijkheidsactiviteiten in de zin van die bepalingen zijn.'

NOOT

2927 1. Hoewel het Hof van Justitie niet mag oordelen over de feiten in een aan hem voorgelegde zaak beantwoordt het de prejudiciële vragen van de verwijzende rechter steeds in het licht van de zich in die zaak voordoende feiten. Zo ook in deze zaak. Het Hof oordeelt dat aanknoping bij de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd in deze situatie leidt tot een fiscaal rationele oplossing. Hiermee wordt heffing in het land van verbruik verzekerd. Dat komt omdat de dienstverrichter Geelen toevallig is gevestigd in het land waar de afnemers naar de modellen kijken. Het moge duidelijk zijn dat dat niet altijd het geval hoeft te zijn bij dit soort diensten die gemakkelijk op afstand kunnen worden verleend. Hierdoor creëert het Hof van Justitie mijns inziens een heffingslek en een ongelijk speelveld, wat slechts door de EU-wetgever ongedaan kan worden gemaakt. Ik kom daar aan het einde van deze noot op terug.

2. Laten we bij het begin beginnen. Dat de afnemers van Geelen vermaak voor ogen hebben en dat Geelen zijn afnemers wenst te vermaken is iets wat buiten kijf staat. Het is dit enkele feit dat volgens het Hof van Justitie met zich brengt dat sprake is van een vermakelijkheidsdienst voor de BTW. Het Hof van Justitie baseert dit louter op een tekstuele uitleg van de relevante richtlijnbeeping en eerdere jurisprudentie waaruit volgt dat de aard van de dienst bepalend is. Het doel van de bepaling lijkt het Hof van Justitie niet van belang te achten. Het noemt dit doel wel in r.o. 26. Met de uitzondering voor vermakelijkheidsdiensten beoogt de EU-wetgever deze diensten (waarbij de organisator van de eindverbruiker de BTW int in het land waar de dienst materieel wordt verricht) te belasten in het land waar deze materieel worden verricht, ongeacht waar de dienstverrichter is gevestigd. Hieruit vloeit mijns inziens voort dat de wetgever heeft gedoeld op evenementen waar de afnemer fysiek aanwezig is. Immers dan int de organisator de BTW voor de kaartverkoop ook in dat land (mits die kaartverkoop ter plekke plaatsvindt, hetgeen ook niet altijd het geval zal zijn). Gelet op het doel had het Hof mijns inziens dus ook kunnen overwegen dat de dienst weliswaar de afnemers vermaak biedt, maar dat geen sprake is van een vermakelijkheidsdienst in de zin van art. 52 onderdeel a Zesde richtlijn (tekst t/m 2009) (thans: art. 54 lid 1 BTW-richtlijn 2006).

3. In dat kader valt overigens nog op dat het Hof van Justitie in de zaak *Sif konsulterna*²³ de fysieke aanwezigheid van de deelnemers nog relevant achtte voor het oordeel dat sprake is van een onderwijsevenement in de zin van art. 53 BTW-richtlijn 2006. Voor toepassing van art. 53 BTW-richtlijn 2006 moet sprake zijn van

23. HvJ EU 13 maart 2019, C-647/17, V-N 2019/16.19.

een evenement, terwijl voor toepassing van art. 54 lid 1 BTW-richtlijn 2006 (net als onder het oude art. 52 onderdeel a Zesde richtlijn) sprake moet zijn van een activiteit. Wanneer de fysieke aanwezigheid van deelnemers van belang is voor het antwoord op de vraag of sprake is van een evenement, maar niet of sprake is van een activiteit lopen de reikwijdte van art. 53 (dat geldt voor B2B-diensten (diensten van bedrijven aan bedrijven)) en die van art. 54 lid 1 BTW-richtlijn 2006 (dat geldt voor B2C-diensten (diensten van bedrijven aan consumenten)) uiteen. Dat is natuurlijk al het geval omdat voor art. 53 BTW-richtlijn 2006 is vereist dat sprake is van 'toegang verlenen tot'. Die lat ligt echter, gelet op het oordeel van het Hof van Justitie in de zaak *Srf konsulterna* niet zo hoog. Wanneer sprake is van een betaling als voorwaarde om deel te nemen aan een evenement is hier reeds aan voldaan.

4. Nadat is vastgesteld dat sprake is van een gemakkelijheidsdienst is de vervolgstap om te bepalen waar die dienst materieel wordt verricht. De Hoge Raad heeft het Hof van Justitie daarvoor twee opties gegeven: het land waar de afnemers naar de beelden kijken of de plaats waar de modellen optreden. Het Hof kiest echter voor een derde, na de conclusie van de A-G niet meer verrassende, oplossing: de plaats waar Geelen is gevestigd. Uiteraard dragen de activiteiten van Geelen ertoe bij dat de dienst kan worden verricht en komt daar alles samen. Het leidt ook tot een eenvoudige belastingheffing, omdat de belastingplichtige de BTW-regels van zijn eigen land kan toepassen, en in dit geval tot een heffing in het land van verbruik. Zoals in onderdeel 1 beschreven is dit echter maar een toevallige omstandigheid. Om in alle gevallen heffing in het land van verbruik te bereiken zou aansluiting bij de plaats waar de afnemers naar de modellen kijken een beter uitgangspunt zijn. De dienstverrichter zou die plaats, net als bij langs elektronische weg verrichte diensten, vervolgens kunnen vaststellen aan de hand van bewijsstukken als IP-adres, bankgegevens en factuuradres (art. 24 septies BTW-uitvoeringsverordening). Omdat het Hof van Justitie in r.o. 50 spreekt van een fiscaal rationele oplossing in de omstandigheden van het onderhavige hoofdgeding en in r.o. 52 vermeldt dat met de uitlegging in casu kan worden verzekerd dat de betrokken diensten met BTW belast zijn in het land waar de afnemers de diensten gebruiken, kan de vraag worden gesteld in hoeverre onder andere omstandigheden volgens het Hof van Justitie een andere plaats moet worden gekozen als plaats waar de diensten materieel worden verricht. Ik ga er niet van uit dat het Hof van Justitie een dergelijke van-geval-tot-geval-benadering heeft beoogd. Uit r.o. 47 volgt dat de plaats waar de dienst materieel wordt verricht bij een complexe dienst als deze de plaats is waar de 2928 dienstverrichter zijn activiteiten heeft geconcentreerd. Dat is mijns inziens niet anders als die plaats niet samenvalt met de plaats waar de afnemers de dienst gebruiken.

5. Aan de vraag of sprake is van een langs elektronische weg verrichte dienst komt het Hof van Justitie niet toe. In de periode vóór 2015 waren langs elektronische weg verrichte diensten aan consumenten, zoals bij deze diensten het geval is,

alleen belast in het land van de afnemer als de dienstverrichter of afnemer buiten de EU was gevestigd of woonde. In dit geval is dat niet zo. Mijns inziens kan in de situatie van Geelen niet worden gesproken van langs elektronische weg verrichte diensten. Hiervoor is vereist dat de dienst grotendeels geautomatiseerd is en een geringe mate van menselijk ingrijpen vergt. Hoewel de verbinding tussen de afnemer en het model grotendeels geautomatiseerd zal plaatsvinden, bestaat de kern van de dienst uit het live optreden van de modellen en de mogelijkheid om met hen te communiceren en hen verzoeken te doen. Er is dus sprake van een belangrijke mate van menselijk ingrijpen en de dienst is niet grotendeels geautomatiseerd. In dat kader wijs ik ook nog op art. 7 lid 3 onderdeel j BTW-uitvoeringsverordening waaruit blijkt dat wanneer sprake is van onderwijs waarbij een leraar de inhoud van een cursus over het internet uiteenzet geen sprake is van een elektronische dienst.

6. Voor dienstverrichters van culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, gemakkelijheids- en soortgelijke activiteiten die zij aan consumenten op afstand verrichten, brengt de zaak *Geelen* met zich dat het voor hen interessant is om zich buiten de EU te vestigen. Uit het arrest *WebMindLicenses*²⁴ volgt dat het op deze wijze profiteren van een gunstig BTW-regime op zich niet leidt tot misbruik van recht. De dienstverrichter moet zijn diensten wel daadwerkelijk vanuit die vestiging verrichten, zo oordeelde het Hof van Justitie in diezelfde zaak onder verwijzing naar het arrest *Cadbury Schweppes*.²⁵ Bij B2B-diensten lijkt dat anders te liggen. Zoals ik hiervoor al besprak lijkt voor een evenement fysieke aanwezigheid vereist. Met het arrest *Geelen* heeft het Hof van Justitie mijns inziens dus een heffingslek en een ongelijk speelveld gecreëerd nu de vestigingsplaats van de dienstverrichter voor deze gemakkelijk op afstand te verrichten diensten bepalend is voor waar de BTW is verschuldigd. Als dergelijke diensten op grond van art. 54 lid 1 BTW-richtlijn 2006 belast zijn buiten de EU kunnen lidstaten de heffing ook niet naar zich toe trekken als het werkelijke gebruik van de dienst op hun grondgebied ligt. Art. 59 bis onderdeel b BTW-richtlijn 2006, dat hiertoe de mogelijkheid biedt, geldt namelijk niet voor diensten in de zin van art. 54 BTW-richtlijn 2006. Al eerder pleitte ik voor een verruiming van het begrip elektronische diensten om afbakeningsproblematiek tussen deze diensten en onder meer gemakkelijheidsdiensten te voorkomen en tevens heffing in het land van verbruik beter te garanderen. Met name was mijn voorstel daarbij om de eis van geautomatiseerde dienstverlening en een geringe mate van menselijk ingrijpen los te laten. In plaats daarvan kan worden aangesloten bij de aard van de dienst die zich kenmerkt doordat deze op afstand via het internet wordt verricht.²⁶ Die noodzaak is met het arrest *Geelen* alleen maar groter geworden. Om het nu gecreëerde ongelijke speelveld tussen

24. HvJ EU 17 december 2015, C-419/14, *BNB* 2016/55C*.

25. HvJ EG 12 september 2006, C-196/04, *BNB* 2007/54C*.

26. Madeleine Merkk, 'VAT and E-services: When Human Intervention is Minimal', *International VAT Monitor* January/February 2018, blz. 17-22.

EU- en niet-EU-ondernemers op te lossen kan de EU-wetgever ook art. 59 bis BTW-richtlijn 2006 verruimen door hieraan de diensten van art. 54 lid 1 BTW-richtlijn 2006 toe te voegen.

M.M.W.D. Merkk