



Datum van inontvangstneming : 08/11/2017

C-568/17 — 1

# Hoge Raad der Nederlanden


Derde Kamer

Nr. 15/04171

22 september 2017

Ingeschreven in het register van het Hof van Justitie onder nr. <u>1.060.297</u>		
Luxemburg	27. 09. 2017	De Griffier, voor deze
Fax/E-mail:		
Neergelegd op:	<u>27.09.2017</u>	Maria Manuela Ferreira Hoofdadministrateur

## Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën tegen de uitspraak van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch van 30 juli 2015, nr. 14/00530, op het hoger beroep van  te Landgraaf (hierna: belanghebbende) tegen een uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant (nr. 13/3828) betreffende de aan belanghebbende over de periode 1 juni 2006 tot en met 31 december 2009 opgelegde naheffingsaanslag in de omzetbelasting, de daarbij gegeven boetebeschikking en de beschikking inzake heffingsrente. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

### 1. Geding in cassatie

De Staatssecretaris heeft tegen 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

<b>CURIA GREFFE</b> Luxembourg
Date: <b>27. 09. 2017</b>

Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.

De Advocaat-Generaal C.M. Ettema heeft op 4 juli 2016 geconcludeerd tot het stellen van prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie (ECLI:NL:PHR:2016:754). De conclusie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Hoge Raad heeft partijen in kennis gesteld van zijn voornemen het Hof van Justitie van de Europese Unie te verzoeken een prejudiciële beslissing te geven.

## 2. Beoordeling van 's Hof's uitspraak naar aanleiding van het middel en ambtshalve

2.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

2.1.1. Belanghebbende, gevestigd in Nederland, verzorgt tegen vergoeding live interactieve erotische webcamsessies. Als zodanig is hij ondernemer in de zin van artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet). De personen die tijdens de sessies in beeld verschijnen (hierna: de modellen) bevinden zich op dat moment in de Filipijnen. De modellen zijn bij belanghebbende in dienst. Belanghebbende stelt aan hen de voor de uitvoering van de webcamsessies benodigde software en hardware ter beschikking.

2.1.2. Belanghebbende biedt webcamsessies met een model naar keuze aan op platforms van bepaalde internetproviders (hierna: de providers). Daartoe verstrekken de providers hem accounts waarop de modellen kunnen inloggen en hun webcams in de Filipijnen in verbinding kunnen stellen met het desbetreffende platform. Als een model heeft ingelogd, wordt op het

platform zichtbaar dat het desbetreffende model beschikbaar is voor een sessie.

2.1.3. Afnemers van de sessies (hierna: de bezoekers) kunnen via de websites van belanghebbende of via zogenoemde links op websites van anderen toegang verkrijgen tot de hiervoor in 2.1.2 bedoelde platforms wanneer zij een account hebben aangemaakt bij een provider. Eenmaal ingelogd kan een bezoeker een keuze maken voor een sessie met een van de beschikbare modellen. Tegen betaling door de bezoeker wordt een sessie met het gekozen model opengesteld.

2.1.4. Tijdens een sessie worden live beelden getoond. Interactie tussen het model en de bezoeker is mogelijk. De bezoeker kan bijvoorbeeld het model verzoeken doen; het model kan daarop ingaan, maar kan dat ook weigeren. Verschillende bezoekers kunnen tegelijkertijd aan een sessie met hetzelfde model deelnemen.

2.1.5. De providers verzorgen het betalingsverkeer tussen de bezoekers en belanghebbende. Bezoekers doen het voor de webcamsessie verschuldigde bedrag via hun creditcard toekomen aan de provider. Van de € 0,80 die de bezoeker per minuut aan de provider betaalt, betaalt de provider € 0,30 aan belanghebbende. Wanneer verschillende bezoekers tegelijkertijd de beelden van hetzelfde model bekijken, ontvangt belanghebbende € 0,20 extra.

2.1.6. De Inspecteur heeft zich op het standpunt gesteld dat de door belanghebbende aan de bezoekers verleende diensten voor de heffing van omzetbelasting moeten worden geacht plaats te vinden in Nederland en aldaar zijn belast met omzetbelasting. Aangezien

belanghebbende ter zake van de gedurende de periode 1 juni 2006 tot en met 31 december 2009 verzorgde webcamsessies geen omzetbelasting op aangifte had voldaan, heeft hij hem de onderhavige naheffingsaanslag opgelegd.

2.2.1. Het Hof heeft geoordeeld dat de door belanghebbende aan de bezoekers verleende diensten voor de heffing van omzetbelasting niet in Nederland plaatsvinden en heeft op die grond de naheffingsaanslag vernietigd.

2.2.2. Bij zijn beoordeling is het Hof ervan uitgegaan dat het verzorgen van de sessies moet worden aangemerkt als een gemakkelijksactiviteit in de zin van artikel 6, lid 2, letter c, onder 1°, van de Wet (tekst 2006 tot en met 2009). Voorts heeft het Hof geoordeeld dat voor zover de diensten van belanghebbende bestaan in het bieden van de infrastructuur om toegang te krijgen tot de webcamsessies, deze diensten ondergeschikt zijn aan de eigenlijke dienst (de webcamsessies).

Het Hof heeft vervolgens geoordeeld dat de door belanghebbende verleende diensten plaatsvinden in de Filipijnen, aangezien gemakkelijksactiviteiten in de zin van artikel 6, lid 2, letter c, onder 1°, van de Wet belastbaar zijn op de plaats waar deze activiteiten feitelijk plaatsvinden en de modellen feitelijk hun handelingen in de Filipijnen verrichten. Het Hof heeft verworpen het standpunt van de Inspecteur dat de gemakkelijksactiviteit feitelijk plaatsvindt op de plaats waar de bezoeker zich bevindt wanneer hij deelneemt aan een sessie.

2.3. Het middel richt zich tegen het hiervoor in 2.2.2 weergegeven oordeel van het Hof dat de door belanghebbende verleende diensten voor de heffing van omzetbelasting geacht moeten worden te zijn verricht in de Filipijnen. Het middel herhaalt het door de Inspecteur voor het Hof gehouden betoog dat in een situatie als de onderhavige voor de plaatsbepaling van de dienstverlening moet worden aangesloten bij de plaats waar de bezoekers zich bevinden op het moment dat zij deze diensten afnemen, in dit geval Nederland. Het middel werpt in dit kader op dat niet is uitgesloten dat de diensten die belanghebbende aanbiedt, op de voet van artikel 6, lid 1, van de Wet, dan wel als elektronische diensten in de zin van artikel 6, lid 2, letter d, onder 10°, van de Wet, in Nederland belastbaar zijn.

2.4.1. Bij de beantwoording van de vraag of de door belanghebbende aan de bezoekers verleende diensten in Nederland belastbaar zijn, wordt het volgende in aanmerking genomen.

2.4.2. Artikel 6 van de Wet (tekst 2006 tot en met 2009) luidt, voor zover hier van belang, als volgt:

"1. De plaats waar een dienst wordt verricht, is de plaats waar de ondernemer die de dienst verricht woont of is gevestigd dan wel een vaste inrichting heeft van waaruit hij de dienst verricht.

2. In afwijking van het eerste lid worden:

(...)

c. de diensten, bestaande in:

1°. culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs-, vermakelijkheids- of soortgelijke activiteiten, met inbegrip van die van de organisatoren van dergelijke activiteiten, alsmede in voorkomend geval, van daarmee samenhangende diensten;

(...)

verricht daar waar de activiteiten of werkzaamheden feitelijk plaatsvinden;

(...)

d. de hierna genoemde diensten welke worden verleend aan ondernemers, of aan anderen dan ondernemers voor zover zij buiten de Gemeenschap wonen of zijn gevestigd, verricht op de plaats waar degene aan wie de dienst wordt verleend, woont of is gevestigd dan wel een vaste inrichting heeft waarvoor de dienst wordt verricht:

(...)

10°. elektronische diensten;

(...)"

2.4.3. Met deze bepaling heeft de Nederlandse wetgever uitvoering gegeven aan het bepaalde in (tot 1 januari 2007) artikel 9 van de Zesde richtlijn onderscheidenlijk (van 1 januari 2007 tot en met 31 december 2009) de artikelen 43, 52 en 56 van BTW-richtlijn 2006.

2.4.4. Artikel 9 van de Zesde richtlijn bepaalt, voor zover hier van belang, het volgende:

"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 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; (...)"

Bijlage L bij de Zesde richtlijn luidt, voor zover hier van belang, als volgt:

"Lijst met voorbeelden van langs elektronische weg verrichte diensten als bedoeld in artikel 9, lid 2, onder e)

(...)

3. De levering van beelden, geschreven stukken en informatie en de terbeschikkingstelling van databanken.

4. De levering van muziek of films, van spelen, met inbegrip van kans- of gokspelen, en van uitzendingen of manifestaties op het gebied van politiek, cultuur, kunst, sport, wetenschappen of ontspanning.

5. De levering van onderwijs op afstand.

Indien de verrichter van een dienst en zijn afnemer via elektronische mail communiceren, betekent dit op zichzelf niet dat de verrichte dienst een elektronische dienst is in de zin van het laatste streepje van artikel 9, lid 2, onder e)."

2.4.5. Artikel 43 van BTW-richtlijn 2006 (tekst tot 1 januari 2010) 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.”.

Artikel 52 van BTW-richtlijn 2006 (tekst tot 1 januari 2010) luidt, voor zover hier van belang, 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;  
(...)”.

Artikel 56 van BTW-richtlijn 2006 (tekst tot 1 januari 2010) luidt, voor zover hier van belang, als volgt:

“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;

(...)

2. Het feit dat een dienstverrichter en zijn afnemer via elektronische post communiceren, betekent op zich niet dat de verrichte dienst een elektronische dienst is in de zin van lid 1, punt k).”.

Artikel 57, lid 1, van BTW-richtlijn 2006 (tekst tot 1 januari 2010) luidt als volgt:

"1. Ingeval de in artikel 56, lid 1, punt k), bedoelde diensten worden verricht voor een niet-belastingplichtige 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."

Bijlage II bij BTW-richtlijn 2006 luidt, voor zover hier van belang, als volgt:

"Indicatieve lijst van langs elektronische weg verrichte diensten bedoeld in artikel 56, lid 1, punt k)

(...)

3) de levering van beelden, geschreven stukken en informatie en de terbeschikkingstelling van databanken;

4) de levering van muziek of films, van spelen, met inbegrip van kans- of gokspelen, en van uitzendingen of manifestaties op het gebied van politiek, cultuur, kunst, sport, wetenschappen of ontspanning;

5) de levering van onderwijs op afstand."

2.4.6. Artikel 11 van Verordening (EG) 1777/2005 (hierna: BTW-Verordening 2005) luidt, voor zover hier van belang, als volgt:

"1. De in artikel 9, lid 2, onder e), twaalfde streepje, en in bijlage L van Richtlijn 77/388/EEG 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.

2. Lid 1 is met name van toepassing op de volgende diensten, wanneer deze over het internet of een elektronisch netwerk worden verricht:

(...)

f) de in bijlage I genoemde diensten.”.

Artikel 12 van BTW-Verordening 2005 luidt, voor zover hier van belang:

“Met name de volgende handelingen vallen niet onder artikel 9, lid 2, onder e), twaalfde streepje, van Richtlijn 77/388/EEG:

(...)

3) het aanbieden van:

(...)

h) onderwijs waarbij een leraar de inhoud van de cursus over het internet of een elektronisch netwerk, zoals een afstandsverbinding, uiteenzet;

(...)

o) telefonische diensten met een videocomponent, ook bekend als videofoon diensten;

(...)”.

Bijlage I bij BTW-Verordening 2005 luidt, voor zover hier van belang:

“(...

4. Punt 4 van bijlage L bij Richtlijn 77/388/EEG

(...)

e) Toegang tot geautomatiseerde onlinespellen die afhankelijk zijn van het internet of soortgelijke elektronische netwerken en waarbij de spelers zich op afstand van elkaar bevinden.

5. Punt 5 van bijlage L bij Richtlijn 77/388/EEG

a) Geautomatiseerd afstandsonderwijs dat enkel over het internet of soortgelijke elektronische netwerken kan worden verstrekt en dat weinig of geen menselijk ingrijpen vergt, met inbegrip van virtuele klaslokalen, behalve wanneer het internet of het soortgelijke elektronische netwerk uitsluitend als een instrument voor de communicatie tussen de leraar en de leerling wordt gebruikt

(...)”.

2.4.7. Opgemerkt wordt dat artikel 9, lid 2, letter c, van de Zesde richtlijn en artikel 52 van BTW-richtlijn 2006 in zoverre van elkaar verschillen, dat in het eerstgenoemde artikel wordt gesproken over

"vermakelijkheidsactiviteiten" en over de plaats waar de desbetreffende diensten "materieel" worden verricht, terwijl in het laatstgenoemde artikel wordt gesproken over "amusementsactiviteiten" en over de plaats waar de diensten "daadwerkelijk" worden verricht. Voorts verdient opmerking dat in Bijlage L, post 5, melding wordt gemaakt van "elektronische mail", terwijl de Nederlandse tekst van artikel 56, lid 2, van BTW-richtlijn 2006 de term "elektronische post" gebruikt. Gelet op de derde overweging van de considerans van BTW-richtlijn 2006 is met verschillen als deze geen inhoudelijke verandering beoogd.

2.5. Het is vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie dat de bepalingen van de Zesde richtlijn onderscheidenlijk van BTW-richtlijn 2006 ter vaststelling van de plaats waar de dienst wordt belast, tot doel hebben bevoegdheidsconflicten die tot dubbele belasting kunnen leiden te vermijden en te voorkomen dat inkomsten onbelast blijven, en voorts dat de logica die ten grondslag ligt aan de bepalingen betreffende de plaats van de dienst gebiedt dat de belasting zo veel mogelijk wordt geheven op de plaats waar de goederen en de diensten worden verbruikt (vgl. HvJ 8 december 2016, A en B, C-453/15, ECLI:EU:C:2016:933, hierna: het arrest A en B, punten 24 en 25, en de aldaar aangehaalde rechtspraak). Daarbij heeft volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie te gelden dat voor elke situatie de vraag moet worden gesteld of zij is aan te merken als een geval dat wordt vermeld in artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn onderscheidenlijk artikel 44 en volgende artikelen van

BTW-richtlijn 2006. Zo niet, dan is artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn onderscheidenlijk artikel 43 van BTW-richtlijn 2006 van toepassing (zie het arrest A en B, punt 18, alsmede HvJ 6 november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR, C-291/07, ECLI:EU:C:2008:609, punt 25).

Indien derhalve de door belanghebbende verrichte diensten niet zijn te brengen onder artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn onderscheidenlijk artikel 44 en volgende artikelen van BTW-richtlijn 2006, brengt toepassing van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn onderscheidenlijk artikel 43 van BTW-richtlijn 2006 mee dat de door belanghebbende verstrekte diensten belastbaar zijn in Nederland en dat de onderwerpelijke naheffingsaanslag terecht aan belanghebbende is opgelegd.

2.6.1. Het middel roept in de eerste plaats de vraag op of de in artikel 9, lid 2, letter c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn (onderscheidenlijk artikel 52, letter a, van BTW-richtlijn 2006) bedoelde diensten zich mede uitstrekken tot de door belanghebbende aan de bezoekers verstrekte diensten.

2.6.2. Wat betreft de in artikel 9, lid 2, letter c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn (onderscheidenlijk artikel 52, letter a, van BTW-richtlijn 2006) bedoelde diensten, beoogde de gemeenschapswetgever een speciale regeling in het leven te roepen voor bepaalde complexe diensten die verschillende prestaties omvatten en waarvan de kosten in de prijs van de diensten worden opgenomen. De gemeenschapswetgever was van oordeel dat, wanneer de dienstverrichter zijn diensten verricht in de staat

waarin deze diensten materieel worden verricht en de organisator van de activiteiten 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 en niet aan de staat waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Verwezen wordt naar onder meer de arresten van het Hof van Justitie van 26 september 1996, [REDACTED] C-327/94, ECLI:EU:C:1996:355 (hierna: het arrest [REDACTED] punten 23 en 24, en van 9 maart 2006, [REDACTED] Ltd, C-114/05, ECLI:EU:C:2006:169 (hierna: het arrest [REDACTED] punten 17 en 18.

2.6.3. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie moet worden afgeleid dat de gemeenschappelijke kenmerken van de verschillende categorieën diensten van artikel 9, lid 2, letter c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn (onderscheidenlijk artikel 52, letter a, van BTW-richtlijn 2006) hun oorsprong vinden niet alleen in het complexe karakter van de betrokken diensten die verschillende prestaties omvatten, maar ook in het feit dat de betrokken diensten gewoonlijk worden verricht ten behoeve van een groot aantal personen die, in diverse hoedanigheden, aan culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijskundige of vermakelijkheidsactiviteiten deelnemen. Ook hebben, aldus het Hof van Justitie, deze verschillende categorieën diensten gemeen dat zij over het algemeen worden verricht ter gelegenheid van tijdgebonden evenementen, en dat de plaats waar deze complexe diensten materieel worden

verricht, in beginsel gemakkelijk is vast te stellen aangezien deze evenementen op een specifieke locatie plaatsvinden (vgl. het arrest [REDACTED] punten 23 en 24, en het arrest van 27 oktober 2011, Inter-Mark Group, C-530/09, ECLI:EU:C:2011:697, hierna: het arrest Inter-Mark, punt 23).

Voorts volgt uit die rechtspraak dat voor rangschikking van een dienst onder artikel 9, lid 2, letter c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn (onderscheidenlijk artikel 52, letter a, van BTW-richtlijn 2006) geen bijzonder artistiek niveau is vereist en dat niet alleen inzonderheid artistieke of vermakelijkheidsactiviteiten, maar ook louter soortgelijke activiteiten onder deze bepaling vallen. Een activiteit waarmee de dienstverrichter in hoofdzaak het vermaak van zijn clientèle nastreeft, maakt een dienst al tot een vermakelijkheidsdienst of soortgelijke dienst in de zin van deze bepalingen (vgl. het arrest [REDACTED] punt 25, en het arrest van het Hof van Justitie van 12 mei 2005, RAL (Channel Islands), C-452/03, ECLI:EU:C:2005:289, hierna: het arrest RAL (Channel Islands), punt 32).

2.6.4. De hiervoor in 2.6.2 en 2.6.3 aangehaalde rechtspraak van het Hof van Justitie geeft enerzijds een aanknopingspunt de door belanghebbende verrichte diensten te rangschikken onder artikel 9, lid 2, letter c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn (onderscheidenlijk artikel 52, onder a, van BTW-richtlijn 2006). Belanghebbende beoogt met de verzorging van webcamsessies (erotisch) vermaak van de bezoekers. De verzorging van webcamsessies omvat voorts verschillende prestaties

waarvan de kosten in de prijs voor deelname aan de sessies worden opgenomen (te denken valt aan het optreden van de modellen, marketing, het door middel van het internet faciliteren van de toegang tot de sessies en het verzorgen van het betalingsverkeer). Deze verzameling van prestaties in de dienstverlening van belanghebbende kan worden gekenschetst als een complexe dienstverlening waarvoor de Uniewetgever de bijzondere regeling van artikel 9, lid 2, letter c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn (onderscheidenlijk artikel 52, letter a, van BTW-richtlijn 2006) heeft getroffen en duidt tezamen met de aard van de dienst (amusement) erop dat de desbetreffende dienstverlening behoort tot de in voormelde bepalingen genoemde activiteiten.

2.6.5. Anderzijds zou uit hetgeen het Hof van Justitie in het arrest [REDACTED] en het arrest Inter-Mark heeft overwogen met betrekking tot het tijd- en plaatsgebonden zijn van de in meergenoemde bepalingen bedoelde activiteiten kunnen worden afgeleid dat voor rangschikking van een activiteit onder artikel 9, lid 2, letter c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn (onderscheidenlijk artikel 52, letter a, van BTW-richtlijn 2006) is vereist dat de desbetreffende activiteit plaatsvindt gedurende een bepaalde periode, ten behoeve van een groot aantal personen, op een plaats waar dienstverrichter(s) en afnemers/gebruikers elkaar 'in levende lijve' ontmoeten.

Technologische ontwikkelingen op het gebied van telecommunicatie en internet die zich hebben voorgedaan na de hiervoor aangehaalde rechtspraak, maken het mogelijk dat bij veel van de in deze bepalingen genoemde



activiteiten niet meer sprake hoeft te zijn van een bepaalde fysieke locatie. Ook bij de activiteiten die belanghebbende verzorgt, bevinden de modellen zich bij het vermaken van de bezoekers fysiek niet op dezelfde plaats als de bezoekers. Tijdens een sessie kan bovendien de locatie van de bezoekers onderling verschillen en zelfs in verschillende landen zijn gelegen. Dat roept de vraag op of bij de in vorenvermelde bepalingen opgenomen verschillende categorieën diensten (niet alleen gemakkelijksactiviteiten maar ook culturele, artistieke, wetenschappelijke of onderwijskundige activiteiten) niet (meer) hoeft op te gaan dat zij worden verricht ter gelegenheid van tijdgebonden evenementen op een bepaalde fysieke locatie, en dat de omstandigheid dat deze diensten - zoals in dit geval - door middel van een (virtueel) platform op het internet worden verricht, niet betekent dat rangschikking daaronder is uitgesloten.

2.6.6. Gelet op hetgeen hiervoor in 2.6.4 en 2.6.5 is overwogen, is niet boven elke redelijke twijfel verheven dat artikel 9, lid 2, letter c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn (onderscheidenlijk artikel 52, letter a, van BTW-richtlijn 2006) zich uitstrekt tot de onderwerpelijke diensten. De Hoge Raad zal daarom hierna in onderdeel 3 vraag 1.a voorleggen aan het Hof van Justitie.

2.7.1. Indien artikel 9, lid 2, letter c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn (onderscheidenlijk artikel 52, letter a, van BTW-richtlijn 2006) zo moet worden uitgelegd dat de dienstverlening van belanghebbende tot de daarin vermelde diensten behoort, rijst vervolgens de vraag hoe de zinsnede "de plaats waar

die diensten materieel worden verricht" moet worden uitgelegd om de plaats te bepalen van een dergelijke dienst wanneer het optreden in een ander land plaatsvindt dan het land waarin de afnemer naar het optreden kijkt en luistert.

2.7.2. Verdedigbaar is dat met de hiervoor in 2.7.1 weergegeven zinsnede wordt bedoeld de plaats waar degenen die anderen vermaken of soortgelijke activiteiten verrichten, zich feitelijk bevinden (dat wil in dit geval zeggen in de Filipijnen). Daar immers vindt fysiek het optreden plaats waarvoor de bezoekers betalen (zie in dit verband de Engelse taalversie van artikel 9, lid 2, letter c, van de Zesde richtlijn onderscheidenlijk artikel 52, letter a, van BTW-richtlijn 2006: "the place where those services are physically carried out").

2.7.3. Ook is verdedigbaar dat de dienst materieel daar plaatsvindt waar de bezoeker de gemakkelijksheidsactiviteit of soortgelijke activiteit 'geniet', dat wil in dit geval zeggen op de plaats waar hij inlogt op de sessie. Daar immers vindt feitelijk voor de ogen van de bezoeker de sessie plaats. In de onderhavige zaak is als uitgangspunt genomen dat de bezoekers die aan de sessies deelnemen, zich allen in Nederland bevinden, maar in het algemeen geldt dat bezoekers van de sessies zich overal ter wereld kunnen bevinden. Deze laatste vaststelling doet de vraag rijzen of het aanknopen bij de plaats waar de bezoekers inloggen op het (virtuele) platform een praktisch uitvoerbare regel biedt, met andere woorden of deze lokalisering van de dienst fiscaal een rationele oplossing biedt (vgl. HvJ 4 juli 1985, [REDACTED], 168/84, ECLI:EU:C:1985:299, punt

17) en of wellicht een andere plaats moet worden aangewezen.

2.7.4. Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen met betrekking tot de hiervoor in 2.7.1 opgeworpen vraag over de uitleg van "de plaats waar die diensten materieel worden verricht" zal de Hoge Raad hierna in onderdeel 3 vraag 1.b aan het Hof van Justitie voorleggen.

2.8.1. Het middel roept tevens de vraag op of met betrekking tot de onderhavige dienstverlening een van de andere bijzondere bepalingen inzake de plaats van dienst voor toepassing in aanmerking komt. Gezien het belang van het voor deze dienstverlening gebezigde gebruik van het internet zou in aanmerking kunnen komen de bijzondere regeling voor "langs elektronische weg verrichte diensten" als bedoeld in artikel 9, lid 2, letter e, twaalfde streepje, van de Zesde richtlijn (onderscheidenlijk artikel 56, lid 1, letter k, van BTW-richtlijn 2006 gelezen in samenhang met artikel 57, lid 1, van die richtlijn). Op grond van deze bepalingen is de plaats van "langs elektronische weg verrichte 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 van deze diensten is gevestigd. In andere gevallen - waaronder het geval dat de ontvanger van de dienst een in de Unie woonachtige niet-belastingplichtige is - vindt een langs elektronische weg verrichte dienst ingevolge artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn (onderscheidenlijk artikel 43 van BTW-richtlijn 2006, tekst tot 1 januari 2010) plaats waar de dienstverrichter

de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd of waar hij een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht.

2.8.2. In bijlage L bij de Zesde richtlijn (onderscheidenlijk bijlage II bij BTW-richtlijn 2006) is een indicatieve lijst opgenomen van diensten die als "langs elektronische weg verrichte diensten" worden aangemerkt. De artikelen 11 en 12 van BTW-Verordening 2005 geven voorts een omschrijving van "langs elektronische weg verrichte diensten", respectievelijk van handelingen die niet als zodanig kunnen worden aangemerkt. Deze bepalingen, alsmede bijlage I bij BTW-Verordening 2005 waarnaar in het tweede lid, letter f, van bedoeld artikel 11 wordt verwezen, zijn hiervoor in 2.4.6 opgenomen.

2.8.3. De reikwijdte van het begrip "langs elektronische weg verrichte diensten" wordt niet in de richtlijnbevestigingen omschreven. Uit de in artikel 11, lid 1, van BTW-Verordening 2005 gegeven omschrijving zou kunnen worden afgeleid dat daaronder vallen uitsluitend handelingen die niet of nauwelijks menselijk ingrijpen vergen en die zonder informatietechnologie niet kunnen worden verricht. Ook de opsomming van niet als elektronische dienstverlening aan te merken diensten in artikel 12 van BTW-Verordening 2005 wijst daarop. Zo wordt in artikel 12, letter h, van BTW-Verordening 2005 uitdrukkelijk van het begrip "langs elektronische weg verrichte diensten" uitgesloten "onderwijs waarbij een leraar de inhoud van een cursus over het internet of een elektronisch netwerk uiteenzet".

Uit het voorgaande zou kunnen worden afgeleid dat de onderwerpelijke diensten niet als "langs elektronische weg verrichte diensten" moeten worden beschouwd, aangezien de uitvoering van de sessies - vanwege het live en interactieve karakter ervan - menselijk ingrijpen vergt en gebruikmaking van het internet bij de dienstverlening van belanghebbende niet uitsluitend is beperkt tot een instrument voor communicatie tussen de modellen en de bezoekers. In dit opzicht is een vergelijking mogelijk met het bepaalde in punt 5 van Bijlage I bij BTW-Verordening 2005 waarin afstandsonderwijs (waaronder virtuele klaslokalen) niet als "langs elektronische weg verrichte diensten" wordt beschouwd wanneer het internet of een soortgelijk elektronisch netwerk uitsluitend als een instrument voor de communicatie tussen de leraar en de leerling wordt gebruikt.

2.8.4. Anderzijds is ook een vergelijking te maken met de in bijlage I, onder 4, letter e, bij BTW-Verordening 2005 genoemde "geautomatiseerde onlinespellen". Dit begrip suggereert 'interactie' tussen een computer en een speler. Bij de onderhavige webcamsessies vindt ook interactie plaats, maar dan tussen personen, zodat niet kan worden gezegd dat zij in dezelfde mate zijn geautomatiseerd als onlinespellen.

2.8.5. Gelet op hetgeen hiervoor in 2.8.3 en 2.8.4 is overwogen, is niet boven elke redelijke twijfel verheven dat "langs elektronische weg verrichte diensten" als bedoeld in artikel 9, lid 2, letter e, twaalfde streepje, van de Zesde richtlijn (onderscheidenlijk artikel 56, lid 1, letter k, van BTW-richtlijn 2006) in

samenhang gelezen met artikel 11, lid 1, van BTW-Verordening 2005, mede omvatten diensten als de onderhavige. Daarom zal de Hoge Raad hierna in onderdeel 3 vraag 2 voorleggen aan het Hof van Justitie.

2.9. Voor het geval artikel 9, lid 2, letter c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn (onderscheidenlijk artikel 52, letter a, van BTW-richtlijn 2006) en artikel 9, lid 2, letter e, twaalfde streepje, van de Zesde richtlijn (onderscheidenlijk artikel 56, lid 1, letter k, van BTW-richtlijn 2006) zo moeten worden uitgelegd dat beide bepalingen dienstverlening als de onderhavige insluiten, en de aanwijzing van de plaats van de dienst volgens deze richtlijnbevestigingen tot een verschillende uitkomst leidt, rijst de vraag hoe dan de plaats van de dienst dient te worden bepaald.

Uit het arrest van het Hof van Justitie van 6 maart 1997, ██████████, ██████████ § ██████████ ██████████, C-167/95, ECLI:EU:C:1997:105, zou kunnen worden afgeleid dat bij de beoordeling of een bepaalde situatie onder een van de in artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn genoemde gevallen valt, de volgorde van opsomming binnen dit tweede lid doorslaggevend is, in die zin dat voorrang heeft het geval dat in volgorde van opsomming in de richtlijn als eerste is vermeld. Uitsluitel hieromtrent kan evenwel in dit arrest niet worden gevonden, omdat de in die zaak aan de orde zijnde dienstverlening onder geen van de in aanmerking komende gevallen van artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn kon worden gebracht en (daarom) werd teruggevallen op de in artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn getroffen regeling. Deze vraag zal

de Hoge Raad als vraag 3 in onderdeel 3 hierna voorleggen aan het Hof van Justitie.

### 3. Beslissing

De Hoge Raad verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie uitspraak te doen 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 BTW-richtlijn 2006 (tekst tot 1 januari 2010) aldus worden uitgelegd dat daaronder mede valt het tegen vergoeding verzorgen van live interactieve erotische webcamsessies?

1.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 BTW-richtlijn 2006 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 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 BTW-richtlijn 2006 (tekst tot 1 januari 2010) in samenhang gelezen met artikel 11 van BTW-Verordening 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 vraag 1.a 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?

De Hoge Raad houdt iedere verdere beslissing aan en schorst het geding totdat het Hof van Justitie naar aanleiding van vorenstaand verzoek uitspraak heeft gedaan.

Dit arrest is gewezen door de vice-president J.A.C.A. Overgaauw als voorzitter, en de raadsheren E.N. Punt, P.M.F. van Loon, L.F. van Kalmthout en M.E. van Hilten, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier E. Cichowski, en in het openbaar uitgesproken op 22 september 2017.

