



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2019. május 8. *

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héta) – 77/388/EGK hatodik irányelv – A 9. cikk (2) bekezdésének c) és e) pontja – 2006/112/EK irányelv – Az 52. cikk a) pontja – Az 56. cikk (1) bekezdésének k) pontja – Szolgáltatásnyújtás – Az adóköteles ügyletek teljesítési helye – Kapcsoló elv – Az interneten élőben filmezett és közvetített, erotikus jellegű interaktív előadások – Szórakoztatási tevékenység – Fogalom – A szolgáltatás tényleges teljesítésének helye”

A C-568/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia legfelsőbb bírósága) a Bírósághoz 2017. szeptember 27-én érkezett, 2017. szeptember 22-i határozatával terjesztett elő

a **Staatssecretaris van Financiën**

és

L. W. Geelen

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta, a Bíróság elnökhelyettese, az első tanács elnökeként eljárva, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan (előadó) és C. G. Fernlund bírák,

főtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2018. szeptember 19-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a holland kormány képviseletében C.S. Schillemans, M. Bulterman és J.M. Hoogveld, meghatalmazotti minőségben,
- a francia kormány képviseletében D. Colas, E. de Moustier és A. Alidière, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében R. Troosters és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: holland.

a főtanácsnok indítványának a 2019. február 12-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,
meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2002. május 7-i 2002/38/EK tanácsi irányelvvel (HL 2002. L 128., 41. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 358. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 9. cikke (2) bekezdése c) pontja első francia bekezdésének és e) pontja tizenkettedik francia bekezdésének, a közös hozzáadottértékadó-rendszeréről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335. 60. o., HL 2015. L 323., 31. o., a továbbiakban: héairányelv) 52. cikke a) pontjának és 56. cikke (1) bekezdése k) pontjának, valamint a közös hozzáadottértékadó-rendszeréről szóló 77/388/EGK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2005. október 17-i 1777/2005/EK tanácsi rendelet (HL 2005. L 288., 1. o.) 11. cikkének értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár, Hollandia) és M.L.W. Geelen közötti, erotikus jellegű, az interneten élőben filmezett és közvetített, interaktív előadások szolgáltatását terhelő hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

A hatodik irányelv

- 3 A hatodik irányelv hetedik preambulumbekkezdése értelmében:
„mivel az adóköteles tevékenység helyének meghatározása – különösen az összeszerelésre szánt termékek értékesítése és a szolgáltatásnyújtás tekintetében – megítélési különbségekhez vezetett a tagállamok között; mivel jóllehet a szolgáltatás teljesítési helyének elvben azt a helyet kell tekinteni, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye, illetve állandó telephelye van, a szolgáltatás teljesítési helyének – különösen egyes adóalanyok közötti olyan szolgáltatások esetében, amelyek költségeit belefoglalták a termékek árába – azon személy országát kell tekinteni, amely a szolgáltatás címzettje”.
- 4 Az ezen irányelvnek „Az adóköteles tevékenység helye” címet viselő VI. címe tartalmazta a „Szolgáltatásnyújtás” című 9. cikket, amely ekképp szólt:
„(1) Valamely szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye vagy a szolgáltatást nyújtó állandó telephelye van, ahonnan kiindulva a szolgáltatást nyújtja, vagy ezek hiányában, ahol lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található.

(2) Azonban:

[...]

c) a következők vonatkozásában:

- a kulturális, a művészeti, a sport-, a tudományos, az oktatási, a szórakoztatási tevékenységek vagy hasonló tevékenységek, beleértve az ilyen tevékenységeket szervezők tevékenységét, valamint adott esetben az ezek teljesítéséhez járulékosan kapcsolódó tevékenységet,

[...]

a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a tevékenységet fizikailag végzik [helyesen: ténylegesen teljesítik];

[...]

e) A következő szolgáltatások esetében, amelyeket a Közösségen kívül letelepedetnek, vagy a Közösségen belül, de a szolgáltatást nyújtó országán kívül letelepedett adóalanynak nyújtanak, a teljesítés helyének az a hely minősül, ahol a címzett gazdasági tevékenységének székhelye vagy azon állandó telephelye található [helyesen: vagy olyan állandó telephelye található, amely számára a szolgáltatást nyújtották], vagy ezek hiányában, ahol a lakhelye vagy szokásos tartózkodási helye van:

[...]

- többek között azon elektronikus úton nyújtott szolgáltatások, amelyeket az L. melléklet határoz meg;

[...]”

Az 1777/2005 rendelet

5 Az 1777/2005 rendelet 11. cikkének (1) bekezdése ekképp rendelkezett:

„A [hatodik] irányelv 9. cikk[e] (2) bekezdés[e] e) pont[jának] tizenkettedik francia bekezdésében és L. mellékletében meghatározott, elektronikus úton nyújtott szolgáltatások magukban foglalják az interneten vagy más elektronikus hálózaton keresztül nyújtott szolgáltatásokat, amelyek jellegüknél fogva jelentős mértékben automatizáltak, minimális emberi közreműködést igényelnek, és amelyek nyújtására információs technológia hiányában nincs lehetőség.”

A héairányelv

6 2007. január 1-jétől a héairányelv hatályon kívül helyezte a hatodik irányelvet és annak helyébe lépett.

7 A héairányelvnek „A szolgáltatásnyújtás teljesítési helye” című, az adóztatandó ügyletek teljesítés helyére vonatkozó V. címében foglalt 3. fejezetében található „Általános szabály” című 1. szakasza tartalmazza a 43. cikket, amely a következőképpen fogalmaz:

„A szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye vagy állandó telephelye van, ahonnan a szolgáltatást nyújtja, vagy ezek hiányában, ahol lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található.”

- 8 Ezen irányelv 52. cikkének a) pontja, amely az említett 3. fejezet „Különös rendelkezések” címet viselő 2. szakaszában található, ekképp rendelkezik:

„A következő szolgáltatások teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást ténylegesen teljesítették:

- a) kulturális, művészeti, sport-, tudományos, oktatási, szórakoztatási vagy hasonló tevékenységek, beleértve az ilyen tevékenységeket szervezők tevékenységét, valamint adott esetben az ezek teljesítéséhez járulékosan kapcsolódó szolgáltatásokat”.

- 9 Az említett irányelv e 2. szakaszában található 56. cikk (1) bekezdése előírja:

„A következő szolgáltatások esetében, amelyeket a Közösségen kívül letelepedett megrendelőnek, vagy a Közösségen belül, de a szolgáltatást nyújtó tagállamtól eltérő tagállamban letelepedett adóalanynak nyújtanak, a szolgáltatás teljesítési helyének az a hely minősül, ahol a megrendelő gazdasági tevékenységének székhelye vagy azon állandó telephelye található, amely részére a szolgáltatást nyújtják vagy ezek hiányában, ahol a lakhelye vagy szokásos tartózkodási helye van:

[...]

- k) elektronikus úton nyújtott szolgáltatások, különösen a II. mellékletben meghatározottak.”

A holland jog

- 10 A Wet op de omzetbelasting 1968 (a forgalmi adóról szóló 1968. évi törvény) 6. cikkének (1) bekezdése és (2) bekezdése c) pontjának 1. alpontja, valamint d) pontjának 10. alpontja a 2006. január 1-je és 2009. december 31. közötti időszakban hatályos változata ültette át a holland jogba a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdését és (2) bekezdése c) pontja első francia bekezdését és c) pontja tizenkettedik francia bekezdését, valamint a héairányelv 43. cikkét, 52. cikkének a) pontját, valamint 56. cikke (1) bekezdésének k) pontját.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 11 M. Geelen Hollandiában nyilvántartásba vett héaalany, visszterhes szolgáltatásokat nyújt, amelyek lényege az interneten élőben filmezett és közvetített, erotikus jellegű interaktív előadások kínálata. Az ezen előadások során filmezett modellek a Fülöp-szigeteken található, és M. Geelen számára dolgoznak. Ez utóbbi biztosítja számukra az említett előadások internetes terjesztéséhez szükséges hardvert és szoftvereket. Az alapügyben szóban forgó előadásokhoz való hozzáférés érdekében M. Geelen ügyfeleinek számlát kell nyitniuk valamely internetszolgáltatónál. E szolgáltatók szedik be az említett ügyfelektől az ezen előadásokra vonatkozó befizetéseket, és annak egy részét továbbutalják M. Geelen számára. Az említett előadások abban az értelemben interaktívak, hogy az egyes ügyfeleknek lehetőségük van arra, hogy kommunikáljanak a modellekkel, és különleges kéréseket intézzenek hozzájuk. Ugyanazt az előadást egyidejűleg több ügyfél is nézheti élőben.
- 12 Mivel M. Geelen e szolgáltatások tekintetében nem nyújtott be héabevallást, és a holland adóhatóság, mivel úgy ítélte meg, hogy ezen előadások héakötelesek Hollandiában, adómegállapító határozatot küldött számára a 2006. június 1-je és 2009. december 31. közötti időszak vonatkozásában.
- 13 A rechtbank Zeeland-West-Brabant (zeeland-west-brabanti elsőfokú bíróság, Hollandia) elutasította M. Geelennek az ezen adómegállapító határozattal szemben benyújtott keresetét.

- 14 2015. július 30-án hozott ítéletében a *Gerechthof 's-Hertogenbosch* (hertogenboschi fellebbviteli bíróság, Hollandia) lényegében azon okból semmisítette meg az említett határozatot, hogy a szóban forgó szolgáltatásnyújtás szórakoztatási tevékenységnek minősül, amelyet úgy kell tekinteni, hogy azt ténylegesen a Fülöp-szigeteken alkalmazott modellek végzik.
- 15 A pénzügyi államtitkár felülvizsgálat iránti kérelmet nyújtott be a Hoge Raad der Nederlandenhez (Hollandia legfelsőbb bírósága) ezen ítélettel szemben, arra hivatkozva, hogy e szolgáltatásnyújtás helye az a hely, ahol az ügyfelek tartózkodnak abban az időpontban, amikor igénybe veszik az említett szolgáltatásokat, ez a hely pedig a jelen esetben Hollandia.
- 16 A kérdést előterjesztő bíróság úgy ítéli meg, hogy e felülvizsgálat iránti kérelem vizsgálata során először is azt kell meghatározni, hogy a szóban forgó szolgáltatásnyújtás a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése c) pontjának első francia bekezdése, illetve a héairányelv 52. cikkének a) pontja értelmében vett „szórakoztatási tevékenységnek” minősül-e. Nem vitatott, hogy a szóban forgó előadások célja egyértelműen az ügyfelek szórakoztatása, és az ezen alkalommal nyújtott különféle szolgáltatások költségét magában foglalja az ezen előadásokhoz való hozzáférésért fizetett ár. Márpedig az uniós jogalkotó éppen az e komplex jellegű szolgáltatások nyújtása tekintetében fogadta el az e rendelkezésekben előírt különös szabályozást. Mindazonáltal a 2006. március 9-i *Gillan Beach* ítéletből (C-114/05, EU:C:2006:169) és a 2011. október 27-i *Inter-Mark Group* ítéletből (C-530/09, EU:C:2011:697) az a következtetés vonható le, hogy az érintett tevékenységet egy meghatározott időtartamon keresztül kell folytatni egy olyan környezetben, ahol a szolgáltatás nyújtója és igénybe vevője fizikailag találkozik egymással. Ugyanakkor felvetődik a kérdés, hogy ez a követelmény fennáll-e az internet fejlődése után is, amely már lehetővé teszi, hogy egy szolgáltatást ne egy adott fizikai környezetben nyújtsanak.
- 17 Továbbá, abban az esetben, ha az alapügyben szóban forgó szolgáltatásnyújtás az említett rendelkezések értelmében vett „szórakoztatási tevékenységnek” minősül, e bíróság megállapítja, hogy azt a helyet kell meghatározni, ahol ezt a tevékenységet e rendelkezések értelmében véve „ténylegesen végzik”. Amennyiben ez a hely az a hely lehet, ahol a modellek az előadást tartják, úgy is tekinthető, hogy ez a hely annak a helynek felel meg, ahol az ügyfél igénybe veszi a szórakoztatási tevékenységet, nevezetesen az a hely, ahol csatlakozik az előadáshoz. Ebben az alapügyben valamennyi ügyfél Hollandiában tartózkodik. Mindazonáltal, mivel ezen ügyfelek elméletileg bárhol tartózkodhatnak, felvetődik a kérdés, hogy az azzal a hellyel fennálló kapcsolat, ahol az ügyfelek az internethez kapcsolódnak, a gyakorlatban alkalmazható szabálynak minősül-e, és adójogi szempontból észszerű megoldásnak tekinthető-e.
- 18 Egyébiránt az említett bíróság arra keresi a választ, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának tizenkettedik francia bekezdésében, illetve a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének k) pontjában előírt, az elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokra alkalmazandó különös szabályozást is figyelembe lehet-e venni. E tekintetben az 1777/2005 rendelet 11. cikkének (1) bekezdéséből azt a következtetést lehet levonni, hogy kizárólag azok az ügyletek tartoznak a szolgáltatások e kategóriájába, amelyek minimális emberi közreműködést igényelnek, és amelyek nyújtására információs technológia hiányában nincs lehetőség. Ebből az következik, hogy az alapügyben szóban forgó szolgáltatásnyújtás nem minősül elektronikus úton nyújtott szolgáltatásnak, mivel az előadások megtartása, azok élőben történő közvetítése és interaktív jellege okán emberi közreműködést és az internet használatát igényli.
- 19 Végül, abban az esetben, ha e szolgáltatásnyújtás a fent említett két szabályozás hatálya alá tartozna, azt kellene meghatározni, hogy ha azok különböző teljesítési helyeket jelölnek ki, melyiket kell figyelembe venni. Bár a kérdést előterjesztő bíróság szerint az 1997. március 6-i *Linthorst, Pouwels en Scheres* ítéletből (C-167/95, EU:C:1997:105) láthatóan az következik, hogy a hatodik irányelv 9. cikkének (2) bekezdésében foglalt felsorolás sorrendje meghatározó, abból semmiféle bizonyosság nem következethető ki, mivel az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben a szolgáltatásnyújtás az e rendelkezésben előírt egyik tényálláshoz sem kapcsolódott.

- 20 E körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia legfelsőbb bírósága) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:
- „1) a) Úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése c) pontjának első francia bekezdését, illetve a [...] héairányelv [...] 52. cikkének a) pontját, hogy azok hatálya alá tartozik a díj ellenében történő, interaktív, erotikus, élő webkamerás előadások szolgáltatása?
- b) Amennyiben az 1) kérdés a) pontjára adott válasz igenlő, úgy kell-e értelmezni a »hely, ahol a szolgáltatást ténylegesen teljesítették« mondatrészt a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének c) pontjában, illetve a [...] héairányelv 52. cikkének elején, hogy az a hely irányadó, ahol a modellek a webkamera előtt fellépnek, vagy az, ahol [az ügyfelek] a képeket megtekintik, vagy más hely is szóba jön még?
- 2) Úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának tizenkettedik francia bekezdését, illetve a [...] héairányelv [...] 56. cikke (1) bekezdésének k) pontját, összefüggésben [az 1777/2005 rendelet] 11. cikkével, hogy a díj ellenében történő, interaktív, erotikus, élő webkamerás előadások szolgáltatása »elektronikus úton nyújtott szolgáltatásnak« tekinthető?
- 3) Miként kell a szolgáltatás teljesítési helyét meghatározni, amennyiben az [1) kérdés a) pontjára] és a 2) kérdésre adott válasz egyaránt igenlő, és a szolgáltatás teljesítési helyének meghatározása a vonatkozó irányelvi előírások alapján eltérő eredményekre vezet?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

- 21 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése c) pontjának első francia bekezdését, illetve a héairányelv 52. cikkének a) pontját, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló szolgáltatásnyújtás, amelynek lényege erotikus jellegű előadások élőben történő filmezésének és közvetítésének kínálata az interneten, az e rendelkezések értelmében vett „szórakoztatási tevékenységnek” minősül-e, és igenlő válasz esetén mely helyet kell azon helynek tekinteni, ahol e rendelkezések értelmében véve a szolgáltatást „ténylegesen teljesítik”.
- 22 Mivel e kérdést egy, a 2006. június 1-je és 2009. december 31. közötti időszakra vonatkozó adómegállapító határozat keretében terjesztették elő, időbeli hatályuk okán mind a hatodik irányelv, mind pedig a héairányelv rendelkezései alkalmazandók az alapügyben szereplőhöz hasonló jogvitára.
- 23 Emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 9. cikke tartalmazza a szolgáltatásnyújtások teljesítési helyének megállapítására vonatkozó kapcsoló elvet. Míg e cikk (1) bekezdése írja le az erre vonatkozó általános szabályt, az említett cikk (2) bekezdése különös szabályként egy sor egyéb teljesítési helyet határoz meg. E rendelkezések célja az olyan joghatósági összeütközések elkerülése, amelyek egyrésztől kettős adóztatáshoz, más részről a jövedelmek adóztatásának elmaradásához vezethetnek (1996. szeptember 26-i Dudda ítélet, C-327/94, EU:C:1996:355, 20. pont; 2006. március 9-i Gillan Beach ítélet, C-114/05, EU:C:2006:169, 14. pont; 2008. november 6-i Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet ítélet, C-291/07, EU:C:2008:609, 24. pont; 2009. szeptember 3-i RCI Europe ítélet, C-37/08, EU:C:2009:507, 20. pont).
- 24 Amint az az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, a hatodik irányelv 9. cikke (1) bekezdésének alkalmazása semmiképpen sem előzi meg az e cikk (2) bekezdését. Arra a kérdésre kell minden esetben választ adni, hogy az adott eset az ezen irányelv 9. cikkének (2) bekezdésében szabályozottak valamelyike alá tartozik-e. Ha nem, akkor az ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése alá tartozik

(2005. május 12-i RAL [Channel Islands] és társai ítélet, C-452/03, EU:C:2005:289, 24. pont; 2006. március 9-i Gillan Beach ítélet, C-114/05, EU:C:2006:169, 15. pont; 2008. november 6-i Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet ítélet, C-291/07, EU:C:2008:609, 25. pont).

- 25 Ebből következik, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének rendelkezései nem minősíthetők valamely általános szabály alóli, megszorítóan értelmezendő kivételnek (2005. október 27-i Levob Verzekeringen és OV Bank ítélet, C-41/04, EU:C:2005:649, 34. pont).
- 26 A hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése c) pontjának első francia bekezdése azon szolgáltatásnyújtások teljesítési helyét, amelyek tárgya – többek között – „szórakoztatási tevékenységek vagy hasonló tevékenységek”, adott esetben az ezekhez járulékosan kapcsolódó tevékenységeket is beleértve, a szolgáltatás teljesítési helyeként azt a helyet határozza meg, ahol e szolgáltatásokat ténylegesen nyújtják. A közösségi jogalkotó ugyanis úgy ítélte meg, hogy amennyiben a szolgáltató azon államban nyújtja a szolgáltatásokat, amelyben azokat ténylegesen nyújtják, és a végső fogyasztó ugyanezen államban fizeti meg a héát a rendezvény szervezője részére, ezen állam részére kell megfizetni valamennyi olyan szolgáltatás után felszámított héát, amelynek költségeit belefoglalták a fogyasztó által megfizetett komplex szolgáltatás árába, függetlenül attól, hogy hol van a szolgáltatás nyújtójának székhelye (lásd ebben az értelemben: 1996. szeptember 26-i Dudda ítélet, C-327/94, EU:C:1996:355, 24. pont; 2006. március 9-i Gillan Beach ítélet, C-114/05, EU:C:2006:169, 18. és 22. pont).
- 27 A hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése és (2) bekezdése c) pontja első francia bekezdése megfelel a héairányelv 43. cikkének, illetve 52. cikke a) pontjának.
- 28 Mivel ezen utóbbi rendelkezések megfogalmazása lényegében azonos a hatodik irányelv megfelelő rendelkezéseinek megfogalmazásával, e rendelkezéseket azonos módon kell értelmezni (lásd analógia útján: 2008. november 6-i Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet ítélet, C-291/07, EU:C:2008:609, 23. pont).
- 29 A kérdést előterjesztő bíróság első kérdésére ezen elvekre tekintettel kell választ adni.
- 30 Ami, először is, a szolgáltatásnyújtások jellegét illeti, meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése c) pontjának magából a megfogalmazásából az következik, hogy – amint azt a Bíróság már megállapította – ahhoz, hogy egy szolgáltatás e rendelkezés hatálya alá tartozzon, az szükséges, hogy annak elsődleges célja – elsősorban – a szórakoztatás kell, hogy legyen (lásd ebben az értelemben: 1996. szeptember 26-i Dudda ítélet, C-327/94, EU:C:1996:355, 26. pont; 2005. május 12-i RAL [Channel Islands] és társai ítélet, C-452/03, EU:C:2005:289, 31. pont).
- 31 E tekintetben a Bíróság megállapította, hogy semmilyen különös művészi színvonal nem szükséges, és nem csak a – többek között – szórakoztatási célú, hanem az ezekhez hasonló tevékenységek is a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése c) pontjának hatálya alá tartoznak (1996. szeptember 26-i Dudda ítélet, C-327/94, EU:C:1996:355, 25. pont; 2005. május 12-i RAL [Channel Islands] és társai ítélet, C-452/03, EU:C:2005:289, 32. pont; 2006. március 9-i Gillan Beach ítélet, C-114/05, EU:C:2006:169, 19. pont).
- 32 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban található információkból az tűnik ki, hogy az alapügyben szóban forgó szolgáltatásnyújtás összetett jellegű, mivel több tevékenységből áll. Egyfelől ugyanis az erotikus jellegű előadásokban szereplő modellek a Fülöp-szigeteken található. Másfelől e modellek az interneten élőben hozzáférhető olyan interaktív előadásokban szerepelnek, amelyeket M. Geelen azon a helyen, nevezetesen Hollandiában szervez meg, ahol gazdasági tevékenységeinek székhelye található, és amelyeknek az a céljuk, hogy az ügyfelek számára ne csak ezen előadások megtekintése váljék lehetővé, hanem a modellekkel történő interakció is, oly módon, hogy befolyásolni tudják az előadások lefolyását, és azokat kívánságaikhoz igazítják.

- 33 E tekintetben nem vitatott, hogy ezen előadásokban a modellek a közöttük és az előadások szervezője közötti munkaviszony keretében szerepelnek. Egyébiránt, tekintettel arra, hogy e szervező az internethez való hozzáférést biztosító azon szolgáltatók közvetítésével szedi be az interaktív előadások megtekintése fejében megkövetelt díjat, amelyeknél az ügyfeleknek számlát kell nyitniuk, úgy tűnik, e szervező létrehozta az ahhoz szükséges műszaki, szervezeti és szerződéses keretet is, hogy hozzá lehessen férni ezen előadásokhoz, amely hozzáférés a fizető ügyfelek számára van fenntartva. A Bíróság rendelkezésére álló iratokból elsősorban az tűnik ki, hogy az említett szervező biztosítja e célból a modelleknek az internetes közvetítéshez szükséges szoftvert.
- 34 Ebből az következik, hogy az alapügyben szóban forgó interaktív előadások nem hasonlíthatók össze a klasszikus kulturális rendezvényekkel, mint például egy hangverseny, vásár vagy kiállítás, mivel az általa kínált szolgáltatás által M. Geelen nem egy adott helyen, meghatározott időtartamban nyújtott szolgáltatáshoz való hozzáférést kíván biztosítani, hanem az előadások olyan kategóriáját szervezi meg és teszi hozzáférhetővé, amelyekre bárhol és bármikor sor kerülhet az interneten keresztül hozzáférhető interaktív előadások keretében.
- 35 Következésképpen az alapügyben szereplő szolgáltatásnyújtás meghatározása céljából az M. Geelen által nyújtotthoz hasonló szolgáltatás jellegét kell értékelni.
- 36 A jelen ügyben nem vitatott, hogy e szolgáltatás célja az, hogy igénybe vevőinek szórakoztatási lehetőséget biztosítson.
- 37 Ebből az következik, hogy – amint arra a holland és a francia kormány, valamint az Európai Bizottság is hivatkozik – az ilyen szolgáltatásnyújtást a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése c) pontja első francia bekezdésének hatálya alá tartozó „szórakoztatási tevékenységnek” kell tekinteni.
- 38 E tekintetben nem releváns az a tény, hogy ezen, szórakoztatásra irányuló szolgáltatást nem az igénybe vevőinek fizikai jelenlétében nyújtják, és hogy ez utóbbiak nem azonos helyen veszik igénybe az említett szolgáltatást.
- 39 Nem vitatott, hogy a Bíróság már megállapította, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének c) pontjában szereplő különböző szolgáltatástípusok közös jellemzője különösen az, hogy azokat általában konkrét rendezvények alkalmával nyújtják, és mivel ezek pontosan meghatározott helyszíneken zajlanak, főszabály szerint könnyen megállapítható, hogy ténylegesen hol történik ezen összetett szolgáltatások teljesítése (lásd ebben az értelemben: 2006. március 9-i Gillan Beach ítélet, C-114/05, EU:C:2006:169, 24. és 25. pont; 2011. október 27-i Inter-Mark Group ítélet, C-530/09, EU:C:2011:697, 23. pont).
- 40 Mindazonáltal, bár ez az általános szabály, a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése c) pontjának megfogalmazásában nincs olyan elem, amely azt sugallná, hogy e rendelkezés alkalmazását szükségszerűen kizárólag az ilyen rendezvények alkalmával nyújtott szolgáltatásokra kellene korlátozni.
- 41 Épp ellenkezőleg, amint az a jelen ítélet 30. pontjából is következik, valamely szolgáltatásnyújtás azon pusztán tény okán tartozik az említett rendelkezés hatálya alá, hogy az általa elérni kívánt cél elsősorban a szórakoztatás, következésképpen saját jellege okán.
- 42 Mivel a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének c) pontja nem határozza meg kifejezetten azon hely könnyen azonosítható vagy pontos jellegét, ahol a szórakoztatási tevékenységet ténylegesen végzik, meg kell állapítani, hogy sem az a tény, hogy valamely szolgáltatást nem igénybe vevőinek fizikai jelenlétében nyújtanak, sem pedig az a tény, hogy ez utóbbiak nem ugyanazon helyen veszik igénybe a szolgáltatást, nem olyan jellegű, hogy akadályt képezne e rendelkezés alkalmazásának.

- 43 E körülményekre figyelemmel másodsorban azt kell meghatározni, hogy valamely szolgáltatás esetében mely helyet kell úgy tekinteni, hogy „fizikailag [ott] végzik” a tevékenységet a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése c) pontjának értelmében.
- 44 A Bizottság szerint az alapügyben szereplőkhöz hasonló, az interneten előben filmezett és közvetített, interaktív előadások tényleges teljesítése szükségképpen azon helynek felel meg, ahol az előadást a modellek fizikailag megtartják. Ezzel szemben a holland és a francia kormány úgy véli, hogy ezt a helyet, tekintettel a technika fejlődésére, azon helynek kell tekinteni, ahol az ügyfél hozzá tud férni ehhez az előadáshoz. Ez utóbbi értelmezés a szolgáltatásnyújtás helyére vonatkozó héaszabályok mögött húzódó azon logikának is megfelel, miszerint az adókötelezettségnek a lehető legnagyobb mértékben ott kell keletkeznie, ahol a szolgáltatásokat a címzettjeik igénybe veszik.
- 45 Nem vitatott, hogy az alapügyben szereplő, az interneten előben filmezett és közvetített, interaktív előadásokban szereplő modellek fizikailag a Fülöp-szigeteken találhatóak.
- 46 Mindazonáltal, amint az a jelen ítélet 32–34. pontjában is megállapításra került, az alapügyben szóban forgó szolgáltatást, amelynek lényege erotikus jellegű interaktív előadások szervezése és kínálása, nem a modellek, hanem M. Geelen, ezen előadások szervezője által nyújtott komplex szolgáltatás.
- 47 Márpedig, amint azt a főtanácsnok is kiemeli indítványának 50. pontjában, tekintettel arra, hogy az e komplex szolgáltatás nyújtásához szükséges tevékenységek azon helyre koncentrálódnak, ahol a szolgáltatás nyújtója egyfelől a modellek által tartott azon előadásokat szervezi, amelyek tárgya erotikus jellegű bemutató, másfelől pedig lehetőséget biztosít az ügyfelek számára, hogy az általuk kiválasztott helyről nézhessék ezeket az előadásokat és interakcióba is léphessenek e modellekkel, az ilyen komplex szolgáltatást úgy kell minősíteni, hogy azt a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése c) pontjának értelmében véve azon a helyen „nyújtják ténylegesen”, ahonnan azt az említett szolgáltatás nyújtója nyújtja, az alapügyben nevezetesen Hollandiában, gazdasági tevékenységének székhelyén.
- 48 Bár e kapcsolódási hely a jelen ügyben megfelel az ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdésében előírtak, emlékeztetni kell arra, hogy – amint az a jelen ítélet 25. pontjában is megállapításra került – az említett hatodik irányelv 9. cikkének (2) bekezdése nem tekinthető úgy, hogy az valamely általános szabály alóli kivételt határoz meg.
- 49 Következésképpen, még ha – amint az a hatodik irányelv hetedik preambulumból következik, és amint azt a jelen eljárás keretében írásbeli észrevételeket benyújtó valamennyi érdekelt fél állította – e rendelkezések közül az utóbbi adott esetben lehetővé is teszi annak biztosítását, hogy az érintett szolgáltatások abban a tagállamban tartozzanak a héarendszer hatálya alá, amelyek területén azokat címzettjeik igénybe veszik (lásd ebben az értelemben: 2005. május 12-i RAL [Channel Islands] és társai ítélet, C-452/03, EU:C:2005:289, 33. pont), ugyanakkor semmi nem zárja ki azt, hogy az alapügyben szóban forgó szolgáltatások tényleges nyújtásának helye – a jelen ügy körülményeire tekintettel – annak a tagállamnak feleljen meg, amelyben a szolgáltatás nyújtójának székhelye található.
- 50 Ez az értelmezés még inkább helytálló a jelen ügy körülményei között, mivel olyan hasznos kapcsolódási pontot biztosít, amely adójogi szempontból észszerű megoldáshoz vezet (lásd ebben az értelemben: 1985. július 4-i Berkholz ítélet, 168/84, EU:C:1985:299, 17. és 18. pont).
- 51 Ez az értelmezés ugyanis megfelel a hatodik irányelv 9. cikke által követett célkitűzésnek, amely – amint az a jelen ítélet 23. pontjában megállapításra került – egy olyan kollíziós szabály, amely a kettős adóztatás, valamint az adóztatás elmaradása kockázatának elkerülésére irányul, és megkönnyíti a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének c) pontjában foglalt kollíziós szabály alkalmazását, a szolgáltatásnyújtás helyén lehetővé téve az adó beszedésére vonatkozó szabályok egyszerű alkalmazását (lásd analógia útján: 2008. november 6-i Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet ítélet, C-291/07, EU:C:2008:609, 30. és 31. pont).

- 52 Ráadásul, tekintettel a kérdést előterjesztő bíróság által előadott, és a jelen ítélet 17. pontjában említett azon körülményre, miszerint M. Geelen valamennyi ügyfele Hollandiában található, úgy tűnik, hogy az említett értelmezés a jelen ügyben ezenfelül annak biztosítását is lehetővé teszi, hogy az érintett szolgáltatások abban a tagállamban tartozzanak a héarendszer hatálya alá, amelynek területén annak címzettjei igénybe veszik azt.
- 53 A fenti megfontolásokra figyelemmel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése c) pontjának első francia bekezdését, valamint a héairányelv 52. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy egy, az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan komplex szolgáltatásnyújtás, amelynek lényege az interneten élőben filmezett és közvetített, erotikus jellegű interaktív előadások kínálata, az ezen irányelvek értelmében vett „szórakoztatási tevékenységnek” minősül, amelyet úgy kell tekinteni, hogy annak az ezen irányelvek értelmében vett „tényleges teljesítése” azon a helyen történik, ahol a szolgáltatás nyújtója a gazdasági tevékenységének székhelye vagy állandó telephelye, illetve ezek hiányában az állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.

A második kérdéstről

- 54 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az 1777/2005 rendelet 11. cikkével összefüggésben úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának tizenkettedik francia bekezdését, illetve a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének k) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy egy, az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan szolgáltatásnyújtást, amelynek lényege az interneten élőben filmezett és közvetített, erotikus jellegű interaktív előadások kínálata, úgy kell tekinteni, mint amelynek tárgya az e rendelkezések értelmében vett, „elektronikus úton nyújtott szolgáltatás”.
- 55 Meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának tizenkettedik francia bekezdése határozza meg az elektronikus úton nyújtott szolgáltatások nyújtásának helyét az ezen irányelv L. mellékletében, illetve az 1777/2005 rendelet 11. cikkében foglalt szolgáltatások tekintetében, amennyiben azokat az Unió kívül letelepedett igénybe vevők, vagy az Unióban, de a szolgáltatás nyújtójának tagállamától eltérő tagállamban letelepedett adóalanyok számára nyújtják.
- 56 E 9. cikk (2) bekezdése e) pontjának tizenkettedik francia bekezdése a héairányelv 56. cikke (1) bekezdése k) pontjának felel meg. Mivel megfogalmazásuk lényegében azonos, e rendelkezéseket a jelen ítélet 28. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatnak megfelelően azonos módon kell értelmezni.
- 57 Mindazonáltal az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban szereplő, és a jelen ítélet 17. pontjában említett adatokból az tűnik ki, hogy az alapügyben szereplő szolgáltatást olyan ügyfelek számára nyújtották, akik valamennyien Hollandiában voltak találhatóak.
- 58 E körülményekre figyelemmel, és anélkül, hogy meg kellene határozni, hogy egy, az alapügyben szereplőhöz hasonló szolgáltatást a hatodik irányelv L. mellékletében, illetve az 1777/2005 rendelet 11. cikkében foglalt „elektronikus úton nyújtott szolgáltatásnak” kell-e minősíteni, meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontja tizenkettedik francia bekezdésének nem az a célja, hogy azt valamely, az alapügyben szereplőhöz hasonló szolgáltatásra alkalmazzák.
- 59 Következésképpen a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának tizenkettedik francia bekezdését, illetve a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének k) pontját az 1777/2005 rendelet 11. cikkével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy egy, az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan szolgáltatás, amelynek lényege az interneten

előben filmezett és közvetített, erotikus jellegű interaktív előadások kínálata, nem tartozik e rendelkezések hatálya alá, amennyiben azt olyan igénybe vevők számára nyújtották, akik valamennyien az e szolgáltatások nyújtójának tagállamában tartózkodtak.

A harmadik kérdésről

60 A második kérdésre adott válaszra tekintettel nem szükséges válaszolni a harmadik kérdésre.

A költségekről

61 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

- 1) A 2002. május 7-i 2002/38/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 9. cikke (2) bekezdése c) pontjának első francia bekezdését, valamint a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 52. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy egy, az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan komplex szolgáltatásnyújtás, amelynek lényege az interneten élőben filmezett és közvetített, erotikus jellegű interaktív előadások kínálata, az ezen irányelvek értelmében vett „szórakoztatási tevékenységnek” minősül, amelyet úgy kell tekinteni, hogy annak az ezen irányelvek értelmében vett „tényleges teljesítése” azon a helyen történik, ahol a szolgáltatás nyújtója a gazdasági tevékenységének székhelye vagy állandó telephelye, illetve ezek hiányában az állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.
- 2) A 2002/38 irányelvvel módosított hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának tizenkettedik francia bekezdését, illetve a héairányelv 56. cikke (1) bekezdésének k) pontját a 77/388/EGK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2005. október 17-i 1777/2005 tanácsi rendelet 11. cikkével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy egy, az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan szolgáltatás, amelynek lényege az interneten élőben filmezett és közvetített, erotikus jellegű interaktív előadások kínálata, nem tartozik e rendelkezések hatálya alá, amennyiben azt olyan igénybe vevők számára nyújtották, akik valamennyien az e szolgáltatások nyújtójának tagállamában tartózkodtak.

Aláírások