MACIEJ SZPUNAR
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2019. február 12. [1]

C-568/17. sz. ügy

Staatssecretaris van Financiën
kontra
L. W. Geelen

(a Hoge Raad der Nederlanden [Hollandia legfelsőbb bírósága] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adózás – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – 77/388/EGK 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 adóztatandó ügyletek teljesítési helye – Az adóztatási joghatóság megállapításának szempontja – Interaktív, élő, interneten keresztül közvetített erotikus előadás – A szolgáltatás tényleges teljesítésének helye”

Bevezetés

1. A hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) fogyasztást terhelő adó, amelyet ideális esetben tehát azon a helyen kellene beszedni, ahol az adóköteles termékek felhasználására vagy az adóköteles szolgáltatások igénybevételére sor kerül. A határokon átnyúló ügyletek – különösen a szolgáltatások – esetében azonban ez jelentős adminisztratív terheket ró mind az adóalanyokra, mind az adóhatóságokra. Ezért az uniós héairányelvek egyszerűsített módszert vezettek be a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének megállapításához. E hely meghatározása még mindig felvet bizonyos nehézségeket, különösen az összetett szolgáltatások és a távszolgáltatások, például – mint a jelen esetben – az interneten keresztül nyújtott szolgáltatások esetében. Az e tárgyat érintő rendelkezések fejlődése nem mindig tud lépést tartani a technológiai fejlődéssel és a változó piaci feltételekkel. A rendelkezések technológiai fejlődést is figyelembe vevő értelmezése tehát továbbra is a bíróságokon kezében marad.

1 Eredeti nyelv: lengyel.

Jogi háttér

Az uniós jog

2. A 2002. május 7-i 2002/38/EK tanácsi irányelvvel[2] 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[3] 9. cikke értelmében:

„(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;

[…]

e) a következő szolgáltatások esetében, amelyeket a Közösségen kívül letelepedettnek, vagy a Közösségen belül, de a szolgáltató országán kívül letelepedett adóalanyoknak nyújtanak, a teljesítés helyének az a hely minősül, ahol a címzett gazdasági tevékenységének székhelye vagy 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;

f) a hely, ahol az e) pont utolsó francia bekezdésében említett szolgáltatásokat egy olyan adóalany nyújtja, amely a Közösség területén kívül rendelkezik a gazdasági tevékenységének székhelyével, illetve a szolgáltatás nyújtására szolgáló székhellyel vagy állandó telephellyel, illetve ezek hiányában az állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye a Közösség területén kívül van, és a szolgáltatást olyan, nem adóalanyok számára teljesíti, amelyek letelepedés szerinti országa, állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye egy tagállam területén van, az a hely, ahol a nem adóalany letelepedett, illetve ahol az állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.

2 A rádióműsor- és televízióműsor-terjesztési szolgáltatásokra és egyes elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokra alkalmazandó hozzáadottérték-adóval kapcsolatos rendelkezések tekintetében a 77/388/EGK irányelv módosításáról és átmeneti módosításáról szóló 2002/38/EK tanácsi irányelv (HL 2002. L 128., 41. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 358. o.).

3 HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

[…]”

3. A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv[4] 43. cikkének az alapeljárás tényállása tekintetében alkalmazandó szövege a következőképpen rendelkezik:

„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.”

4. A 2006/112 irányelv 52. cikkének a) pontja értelmében:

„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;

[…]”.

5. Ezen irányelv 56. cikke (1) bekezdésének k) pontja értelmében:

„A következő szolgáltatások esetében, amelyeket a Közösségen kívül letelepedett megrendelőnek, vagy a Közösségen belül, de a szolgáltatást nyújtó tagállamától 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;

[…]”

6. Végül a 2006/112 irányelv 57. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Abban az esetben, ha az 56. cikk (1) bekezdésének k) pontjában említett szolgáltatásokat egy olyan adóalany nyújtja, akinek (amelynek) gazdasági tevékenységének székhelye, illetve a szolgáltatás nyújtására szolgáló állandó telephelye, vagy ezek hiányában az állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye a Közösség területén kívül van, és ezeket a szolgáltatásokat olyan, nem adóalany személyek számára teljesíti, amelyek letelepedés szerinti országa, állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye valamely tagállam területén van, a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a nem adóalany személy letelepedett, illetve ahol az állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van.”

A holland jog

7. Az uniós jog fenti rendelkezéseit a Wet op de omzetbelasting 1968 (a hozzáadottérték-adóról szóló 1968. évi törvény) 6. cikkének (1) bekezdése, valamint 6. cikke (2) bekezdése c) pontjának 1. alpontja és d) pontjának 10. alpontja ültette át a holland jogba.

4 HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.

A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

8. Az alapeljárás alperese L. W. Geelen, héaalanyként nyilvántartásba vett adóalany Hollandiában. Az alperes interaktív, élő, interneten keresztül közvetített erotikus jellegű előadás szervezéséből és hozzáférhetővé tételéből álló szolgáltatásokat nyújt. Az ezen előadásokban fellépő modellek az előadások időtartama alatt a Fülöp-szigeteken tartózkodnak. L. W. Geelen bocsátja rendelkezésükre az előadások interneten keresztül történő közvetítéséhez szükséges hardvereket és szoftvereket. Az ügyfelek a modellekkel az interneten keresztül lépnek kapcsolatba, az erre szolgáló fiók internetszolgáltatók egyikénél történő megnyitását követően. Ezek a szolgáltatók szedik be az ügyfelektől a díjakat, amelyek egy részét L. W. Geelen részére átadják. Az előadásokat élőben közvetítik, és interaktív jellegűek, ami azt jelenti, hogy az ügyfelek kommunikálhatnak a modellekkel, és utasításokat adhatnak nekik. A L. W. Geelen által nyújtott szolgáltatások elsősorban a holland piacra irányulnak. [5]

9. Az alperes az alapügyben a fenti szolgáltatások tekintetében nem nyújtott be hozzáadottértékadó-bevallást. Az adóhatóság azonban úgy ítélte meg, hogy e szolgáltatások Hollandiában héakötelesek, és a 2006. június 1. és 2009. december 31. közötti időszak vonatkozásában határozatban írta elő az adó megfizetését.

10. E határozatot az ítéletével hatályon kívül helyezte az elsőfokú bíróság, amely úgy döntött, hogy, az említett szolgáltatások a 77/388 irányelv 9. cikke (2) bekezdése c) pontjának első francia bekezdését és a 2006/112 irányelv 52. cikkének a) pontját átültető holland jogszabályi rendelkezések hatálya alá tartoznak, és azokat ténylegesen a Fülöp-szigeteken teljesítették. Az adóhatóság ezen ítélettel szemben felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz.

11. E körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia legfelsőbb bírósága, Hollandia) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1.a) Úgy kell-e értelmezni a [77/388 irányelv] 9. cikke (2) bekezdése c) pontjának első francia bekezdését, illetve a [2006/112 irányelv] (2010. január 1-jéig hatályos változata) 52. cikkének a) pontját, hogy azok hatálya alá tartozik a díj ellenében történő, interaktív, erotikus, interneten keresztül közvetített élő előadások szolgáltatása?

1.b) Amennyiben az első kérdés a) pontjára a válasz igenlő, úgy kell-e értelmezni a »hely, ahol a szolgáltatást ténylegesen teljesítették« mondatrészt a [77/388 irányelv] 9. cikke (2) bekezdésének c) pontjában, illetve a [2006/112 irányelv] 52. cikkének elején, hogy az a hely irányadó, ahol a modellek a webkamera előtt fellépnek, vagy az, ahol a látogatók a képeket megtekintik, vagy más hely is szóba jön még?

2. Úgy kell-e értelmezni a [77/388 irányelv] 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának tizenkettedik francia bekezdését, illetve a [2006/112 irányelv] (2010. január 1-jéig hatályos változata) 56. cikke (1) bekezdésének k) pontját, összefüggésben az 1117/2005/EK rendelet[6] 11. cikkével, hogy a díj ellenében történő, interaktív, erotikus, interneten keresztül közvetített élő előadások szolgáltatása »elektronikus úton nyújtott szolgáltatásnak« tekinthető?

5 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben található információkból nem derül ki, hogy e szolgáltatások igénybevételének lehetősége valamilyen módon műszakilag Hollandia területére korlátozódik-e. Úgy tűnik, hogy e korlátozás azon internetszolgáltatók általi közvetítés igénybevételének szükségességéből eredhet, amelyekkel L. W. Geelen megfelelő megállapodást kötött.

6 A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 77/388/EGK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2005. október 17-i 1777/2005/EK tanácsi rendelet (HL 2005. L 288., 1. o.).

3. Miként kell a szolgáltatás teljesítési helyét meghatározni, ha az első kérdés a) pontjára és a 2. kérdésre a válasz egyaránt igenlő, és a szolgáltatás teljesítési helyének meghatározása a vonatkozó irányelvi előírások alapján eltérő eredményekre vezet?”

12. Ez az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 2017. szeptember 27-én érkezett a Bírósághoz. A holland és a francia kormány, valamint az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket nyújtott be. A holland kormány és a Bizottság képviseltette magát a 2018. szeptember 19-én tartott tárgyaláson.

Elemzés

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés a) pontjáról

13. Ami az első kérdés a) pontját illeti, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az L. W. Geelen által az alapügyben nyújtott szolgáltatásokhoz hasonló szolgáltatások a 77/388 irányelv 9. cikke (2) bekezdésének c) pontja, illetve a 2006/112 irányelv 52. cikkének a) pontja szerinti szabályozás hatálya tartoznak-e. Konkrétan arról a kérdésről van szó, hogy ezek a szolgáltatások a fenti rendelkezések értelmében vett szórakoztatási tevékenységből álló szolgáltatásnak minősülnek-e.

14. Látszólag nem vitatott, hogy az említett szolgáltatások szórakoztató jellegűek.[7] E kérdés véleményem szerint nem igényel hosszabb kifejtést. Ez azonban nem ad kimerítő választ az első kérdés a) pontjára.

15. A kérdést előterjesztő bíróság véleményem szerint helyesen teszi fel a kérdést, hogy alkalmazhatók-e az említett rendelkezések azon szolgáltatások tekintetében, amelyeket szórakoztató jellegüknél fogva nem egy időben és helyen, és nem a szolgáltatást igénybe vevők jelenlétében, hanem, mint például a jelen ügyben, távolról és az egyes szolgáltatást igénybe vevők által egyénileg kiválasztott időpontban nyújtanak.

16. A 9. cikk (2) bekezdése c) pontjának első francia bekezdése annak elfogadása óta szerepel a 77/388 irányelvben. Véleményem szerint egyértelmű, hogy a jogalkotó e rendelkezés megfogalmazásával nem az alapügyben szóban forgó szolgáltatásokhoz hasonló távszolgáltatásokra gondolt, mivel e szolgáltatások abban az időben még nem léteztek. A kulturális, szórakoztató, oktatási és hasonló természetű szolgáltatások teljesítésének egyetlen módja vagy a szolgáltatást igénybe vevők azon a helyen történő összegyűjtése volt, ahol a szolgáltatást ténylegesen teljesítették, vagy a szolgáltatás azon a helyen történő teljesítése, ahol a szolgáltatást igénybe vevők tartózkodtak.[8] Azon hely meghatározása, ahol a szolgáltatást ténylegesen teljesítették, így nem ütközött nehézségekbe. Ez a hely ugyanis a szolgáltatás igénybevételének helye volt.

17. Az azóta bekövetkezett technológiai fejlődés azonban lehetővé tette olyan szolgáltatások megjelenését, amelyek keretében a szolgáltatás igénybe vevői – olykor aktívan – távolról, és nem feltétlenül valós időben vesznek részt a kulturális, szórakoztató vagy egyéb eseményeken. Felborul tehát a „hely, idő és cselekmény egysége”, hogy a klasszikus színház szabályát idézzem. Ezért felmerül a

7 Lásd ebben az értelemben: a Bíróság 2005. május 12-i RAL (Channel Islands) és társai ítélet, C-452/03, EU:C:2005:289, 32. pont.

8 Természetesen abban az időben voltak rádióműsor- és televízióműsor-terjesztési szolgáltatások. E szolgáltatások azonban azon a szolgáltató székhelyén voltak adókötelesek, ami általában egybeesett a műsorok sugárzásának helyével. Csak a 77/388 irányelv 2002-es módosítása (lásd a jelen indítvány 3. lábjegyzetét) ismeri el határokon átnyúló ügyletek esetében e szolgáltatások nyújtásának helyeként a szolgáltatás igénybe vevőinek székhelyét vagy a tartózkodási helyét (lásd a 77/388 irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának tizenegyedik francia bekezdését és a 9. cikkének (4) bekezdését). A rádióműsor- és televízióműsor-terjesztési szolgáltatások azonban csak műsorszolgáltatásra korlátozódnak, azok igénybevétele a szolgáltatás igénybe vevőjétől függ, szemben az alapügyben szereplő szolgáltatásokkal, amelyeknél a szolgáltató biztosítja mind a tartalomhoz való hozzáférés lehetőségét, mind a szolgáltatásban részesülők aktív részvételét.

kérdés, hogy a 77/388 irányelv 9. cikke (2) bekezdése c) pontja első francia bekezdésének, valamint a 2006/112 irányelv 52. cikke a) pontjának e szolgáltatások tekintetében történő esetleges alkalmazása tükrözné-e az uniós jogalkotó szándékát, ahogyan azt az új technológiai adottságok és e rendelkezések célkitűzései tükrében értelmezni kell.

18. A 2008/8/EK irányelv[9] tervezetének indokolása jó kiindulási pontként szolgál a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét meghatározó rendelkezések által követett célok elemzéséhez. Ezen irányelv az uniós jog jelentős reformját vezeti be a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének a héakivetés tekintetében történő meghatározása vonatkozásában.

19. Ezen indokolás bevezető részében a Bizottság megjegyzi, hogy a legkívánatosabb az a helyzet, amikor a szolgáltatások azon a helyen adókötelesek, ahol a tényleges igénybevétel történik. Mindazonáltal ez az adózási mód a határokon átnyúló szolgáltatásnyújtások esetében komoly gyakorlati nehézségekbe ütközik. E nehézségeket viszonylag könnyen le lehet küzdeni az adóalanyok részére teljesített szolgáltatások esetében. Ezt elsősorban az úgynevezett fordított adózási mechanizmus segíti elő.[10] E mechanizmus azonban nem vonatkozik az adóalanynak nem minősülő személyekre. Egy másik megoldás a szolgáltatók nyilvántartásba vételre és héabevallásra kötelezése lehetne minden olyan tagállamban, amelyben szolgáltatást nyújtanak, ez azonban túlzott adminisztratív terhet jelentene számukra. Ezen túlmenően számos szolgáltatás esetében a tényleges igénybevétel egyáltalán nem azon a helyen történik, ahol azokat ténylegesen nyújtják, hanem inkább a szolgáltatásban részesülők székhelyén vagy lakóhelyén, ami tovább bonyolítja a helyzetet, mivel a szolgáltató minden esetben köteles azonosítani a szolgáltatásban részesülő tartózkodási helyét, és köteles a héa összegét ezen a helyen elszámolni.[11] E gyakorlati nehézségek miatt a 77/388 irányelvben általános elvként rögzítették, hogy a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltató letelepedett. Az említett javaslatban a Bizottság az adóalanynak nem minősülő személyeknek nyújtott szolgáltatások tekintetében ezen általános szabály hatályban tartását javasolta.

20. Ez alól a szabály alól azonban vannak kivételek. A jelen ügyet érintő egyik kivétel a kulturális, szórakoztatási, oktatási stb. tevékenységekre vonatkozik. E kivétel bevezetése két célkitűzés elérését tette lehetővé.

21. Egyrészt, amikor az említett tevékenység a szolgáltatásban részesülők, valamint a szolgáltatók (vagy legalább a nevükben szolgáltatást nyújtó személyek) azonos helyen való egyidejű jelenlétét tette szükségessé, lehetséges volt a legkívánatosabb megoldás elérése, vagyis a szolgáltatásnak a tényleges igénybevétel helyén történő megadóztatása, túlzott adminisztratív terhek felmerülése nélkül. E szolgáltatások ugyanis egyszeri jellegűek abban az értelemben, hogy azok gazdasági haszna általában a szolgáltatás nyújtásának időtartamára korlátozódik. E szolgáltatások igénybevétele tehát azonnali, és arra a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyén kerül sor. Lényegtelen tehát a szolgáltatás igénybe vevőjének székhelye vagy tartózkodási helye; a szolgáltató a héát kizárólag a szolgáltatás tényleges teljesítésének helyén számolja el.

22. Másrészt, e szolgáltatások gyakran összetett jellegűek, mivel azokhoz számos közvetítő és kiegészítő szolgáltatás szükséges, amelyek közül némelyeket esetleg közvetlenül a szolgáltatás végső igénybe vevői részére, míg másokat például a kész szolgáltatás részét képező események szervezői részére nyújtanak. E szolgáltatások ára, a kész szolgáltatás teljes árának részét képezheti, noha ez nem szükségszerű. E

9 A 2006/112/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelv (HL 2008. L 44., 11. o.). A projekt indokolása (a továbbiakban: indokolás): COM(2003) 822 végleges.

10 E mechanizmus keretében a letelepedése helye szerint alkalmazandó adómérték alapján a megrendelő és nem a szolgáltató számítja fel héát, és ezt követően vagy jogosult lesz az előzetesen felszámított héa levonására, ha a beszerzett szolgáltatásokat adóköteles tevékenységhez használja fel, vagy befizeti azt az államkincstárba. Abból kell kiindulni, hogy mivel az adóalanyok az általuk igénybe vett szolgáltatásokat általában gazdasági tevékenységükhöz használják fel, a megrendelő székhelye egyúttal az a hely, ahol a szolgáltatást is igénybe veszik.

11 Ez vonatkozik például a folyamatos jellegű szolgáltatásokra és a távszolgáltatásokra.

szolgáltatásokat emellett különböző szolgáltatók is nyújthatják.[12] A szolgáltató székhelye szerinti adózás általános szabályának alkalmazása ennélfogva az egyes részszolgáltatások utáni fizetendő héa különböző tagállamokban történő felszámításának szükségességét eredményezné. E szolgáltatásoknak a tényleges teljesítés helye szerinti megadóztatása egyszerűsíti az ügyet, amennyiben ez a hely egybeesik a végső vagy főszolgáltatás teljesítési helyével.

23. Mindazonáltal az említett kivétel alapügy tárgyát képező szolgáltatásokhoz hasonló távszolgáltatások esetében történő alkalmazása nem teszi lehetővé a fenti célok elérését.

24. Amennyiben a szolgáltatások teljesítéséhez nem szükséges a szolgáltatók és a szolgáltatást igénybe vevők azonos helyen való egyidejű jelenléte, akkor felmerül a szolgáltatásnyújtás tényleges helye meghatározásának problémája, amely az első kérdés b) pontjának tárgyát képezi. Az e probléma tekintetében elfogadott megoldástól függetlenül azonban az említett kivétel célkitűzései nem teljesülnek.

25. Amennyiben ugyanis elfogadjuk – például az alapügyben szóban forgó szolgáltatások esetében –, hogy a szolgáltatások teljesítési helye az a hely, ahol a modellek a webkamera előtt fellépnek, ez az előírásoknak megfelelően nem eredményezi az igénybevétel helye szerinti adózást. Az igénybevétel helyének ugyanis nyilvánvaló módon azt a helyet kell tekinteni, ahol az ügyfelek a szolgáltatás igénybevételének időpontjában tartózkodnak. Ezen túlmenően a szolgáltatás ily módon meghatározott teljesítési helye – mint a jelen ügyben is – nem feltétlenül esik egybe a szolgáltató székhelyével, vagy akár teljes egészében a közös hozzáadottértékadó-rendszer területi hatályán kívülre is eshet. A szolgáltatást tehát nemcsak hogy nem az igénybevétel helyén adóztatják – amire az említett kivétel irányul –, hanem a szolgáltató székhelye szerinti adózás általános szabályát sem alkalmazzák.

26. Ezzel szemben, ha az ilyen szolgáltatások tényleges teljesítési helyének azt a helyet tekintenénk, ahol a nézők a szolgáltatás igénybevételének időpontjában tartózkodnak, ez lehetővé tenné e szolgáltatásoknak az igénybevétel helyén történő megadóztatását. Ez azonban esetlegesen előidézheti azokat a gyakorlati nehézségeket, amelyeket az uniós jogalkotó a szolgáltató székhelye szerint adózás általános szabályának bevezetésével el akart kerülni, és amelyek annak szükségességéből erednek, hogy a szolgáltatás igénybevételi helyét az egyes esetekben az igénybe vevő azonosítsa, és a héát ezen a helyen állapítsák meg.

27. A holland kormány írásbeli észrevételeiben ugyan kiemeli a (EU) 2017/2455 irányelvből[13] következő azon megoldásokat, amelyeknek választ kell adniuk ezekre a gyakorlati nehézségekre. Mindazonáltal – amint azt e kormány maga is megjegyzi – e megoldások az alapeljárás tárgyát képező szolgáltatásokhoz hasonló szolgáltatások esetében 2021-től kezdve alkalmazandók, míg a jelen ügy egy 2006 és 2009 között fennálló jogi helyzetre vonatkozik.

28. A fentiekből következik, hogy a szolgáltatások teljesítési helyét meghatározó, a 77/388 irányelv 9. cikke (2) bekezdése c) pontjának első francia bekezdésében, illetve a 2006/112 irányelv 52. cikkének a) pontjában előírt különös kritérium alkalmazása az alapügy tárgyát képező szolgáltatásokhoz hasonló távszolgáltatások esetében nem eredményezné az uniós jogalkotó által e rendelkezések bevezetésével elérni kívánt cél elérését. Ehelyett, véleményem szerint, a szolgáltató székhelye szerinti adózás általános szabályát kellene alkalmazni.

12 Lásd például: 1996. szeptember 26-i Dudda ítélet, C-327/94, EU:C:1996:355:, ebben az ügyben koncertszervezők részére nyújtott hangmérnöki szolgáltatásról volt szó.

13 A 2006/112/EK irányelvnek és a 2009/132/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtásra és a termékek távértékesítésére vonatkozó bizonyos hozzáadottértékadó-kötelezettségek tekintetében történő módosításáról szóló, 2017. december 5-i tanácsi irányelv (HL 2017. L 348., 7. o.).

29. Igaz, hogy bizonyos esetekben ennek a szabálynak a távszolgáltatások, különösen interneten keresztül nyújtott szolgáltatások esetében történő alkalmazása az adójogi hatáskörök tagállamok közötti nem megfelelő elosztásához vezethet, mivel lehetővé teheti, hogy az adózás helye könnyen elkülönüljön az igénybevétel helyétől (bár úgy tűnik, ez a jelen ügyre nem vonatkozik). Ugyanakkor, amint az a 2008/8 irányelv tervezetének idézett indokolásából kitűnik, az uniós jogalkotó már ezen irányelv kidolgozása során tisztában volt ezzel a problémával, azonban úgy határozott, hogy a fenti 27. pontban említett megoldások hatálybalépésének időpontjáig elhalasztja annak megoldását az azon személyeknek nyújtott szolgáltatások tekintetében, akik az Európai Unióban nem minősülnek adóalanynak.

30. Úgy tűnik, azt az álláspontot, amely szerint a 77/388 irányelv 9. cikke (2) bekezdése c) pontjának első francia bekezdésében, illetve a 2006/112 irányelv 52. cikkének a) pontjában foglalt szabályozás célja a szolgáltatók és a szolgáltatást igénybe vevők egyidejű jelenlétét megkövetelő szolgáltatások teljesítési helyének meghatározása volt, a vonatkozó rendelkezések jelenlegi megfogalmazása is alátámasztani látszik.

31. A 2006/112 irányelv jelenlegi szövegében[14] e szabályozás annak 53. cikkében és 54. cikkének (1) bekezdésében található. Ezen irányelv adóalanyok részére nyújtott szolgáltatásokra vonatkozó 53. cikke szerint „[a] kulturális, művészeti, sport-, tudományos, oktatási, szórakoztatási vagy hasonló *eseményekre, mint például vásárokra és kiállításokra* történő belépésre vonatkozó szolgáltatások, valamint a belépéshez kapcsolódó járulékos szolgáltatások teljesítési helye az a hely, ahol a fenti *események* megrendezésére ténylegesen sor kerül”.[15] E rendelkezésben tehát nem tetszőleges kulturális, szórakoztatási, stb. szolgáltatásokról, hanem események formájában nyújtott szolgáltatásokról, mint például vásárokról és kiállításokról, tehát olyan szolgáltatásokról van szó, amelyek szükségessé teszik a szolgáltatás igénybe vevőinek a szolgáltatás nyújtásának helyén való jelenlétét.

32. Igaz, hogy a 2006/112 irányelv ugyanezen szolgáltatások nem adóalanyok részére történő nyújtására vonatkozó 54. cikkének (1) bekezdése nem tartalmazza az „események” szót.[16] E rendelkezés ugyanakkor – az említett irányelv 53. cikkéhez hasonlóan – pontosítja azt, hogy olyan tevékenységekről van szó, „mint például vásárok vagy kiállítások”, tehát a szolgáltatás igénybe vevőinek a szolgáltatás nyújtásának helyén való jelenlétét megkövetelő tevékenységről.

33. E rendelkezések szövegének eltérése álláspontom szerint abból következik, hogy a 2006/112 irányelv jelenlegi 53. cikke a szolgáltatások egy nagyon szűk csoportjának teljesítési helyét határozza meg, nevezetesen a különböző típusú eseményekre való belépés lehetővé tételén alapuló, valamint ehhez szorosan kapcsolódó szolgáltatásokét. Az ilyen eseményekre történő belépésért való díjfizetés általában jegyvásárlás útján történik. E jegyek értékesítése többnyire nagy számban, és gyakran közvetítőkön keresztül történik, ami nagyban megnehezíti, akár vagy lehetetlenné is teszi az adóalany és nem adóalany vásárlók megkülönböztetését. Ezért a jogalkotó azonossá tette az adóalanyok és nem adóalanyok részére nyújtott, ezen eseményekre való belépésre vonatkozó szolgáltatások teljesítésének helyét, annak érdekében, hogy kiküszöbölje az e szolgáltatások megadóztatásával kapcsolatos nehézségeket. A kulturális, szórakoztatási, stb. tevékenységhez kapcsolódó további szolgáltatások teljesítési helye azonban a szolgáltatás igénybe vevőjének jogi helyzetétől függően eltér: a nem adóalanyok részére nyújtott szolgáltatások esetében a 2006/112 irányelv jelenlegi 54. cikkének (1) bekezdése alapján ez továbbra is az a hely, ahol a szolgáltatásokat ténylegesen teljesítik, az adóalanyok részére nyújtott szolgáltatások esetében pedig ez a hely a szolgáltatás igénybe vevőjének

14 Ez a megfogalmazás a 2008/8 irányelv 3. cikke értelmében 2011. január 1-jétől hatályos.

15 Kiemelés tőlem.

16 E rendelkezés szerint „[a] nem adóalanyok részére nyújtott kulturális, művészeti, sport-, tudományos, oktatási, szórakoztatási vagy hasonló tevékenységekkel – mint például vásárok vagy kiállítások – kapcsolatos szolgáltatások – beleértve az ilyen tevékenységek szervezőinek szolgáltatásnyújtását is –, valamint az ehhez járulékosan kapcsolódó szolgáltatások nyújtásának teljesítési helye az a hely, ahol ezeket a tevékenységeket ténylegesen végzik”.

székhelye vagy az által folytatott tevékenység helye, összhangban a 2006/112 irányelv jelenlegi 44. cikke szerinti új általános szabállyal. Ennélfogva a jelenleg hatályos szabályok alapján például a Dudda ügyben [17] szereplőkhöz hasonló hangmérnöki szolgáltatások teljesítési helye a koncert szervezőjének székhelye lenne, nem pedig az a hely, ahol a koncert megvalósult.

34. Ez azonban, véleményem szerint, nem változtat azon a tényen, hogy a fentiekben említett mindkét rendelkezésben ugyanolyan típusú szolgáltatásokról van szó, nevezetesen olyan szolgáltatásokról „mint például (a) vásárok vagy kiállítások", azaz amelyek a szolgáltatás igénybe vevőinek a szolgáltatás teljesítési helyén való tényleges jelenlétét teszik szükségessé. A 2006/112 irányelv jelenlegi 54. cikke (1) bekezdésének hatálya nem tágabb, mint az 53. cikké, ha az abban foglalt tevékenységi kategóriákról van szó. Az 53. cikk kizárólag az adóalanyok részére nyújtott azon szolgáltatásokat zárja ki alkalmazási köréből, amelyek nem közvetlenül a kulturális, szórakoztatási, stb. eseményekre való belépésen alapulnak. Ezen kizárás mellett azonban továbbra is ugyanazokról a szolgáltatásokról van szó, amelyeket a 77/388 irányelv 9. cikke (2) bekezdése c) pontjának első francia bekezdése, illetve a 2006/112 irányelv 52. cikke a) pontjának az alapügyben alkalmazandó szövege is említ. A távszolgáltatásokra e rendelkezések nem vonatkoznak.

35. Azt javaslom tehát, hogy a Bíróság azt a választ adja az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés a) pontjára, hogy a 77/388 irányelv 9. cikke (2) bekezdésének c) pontját és a 2006/112 irányelv 52. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az interaktív, erotikus, interneten keresztül közvetített élő előadások szervezéséből és hozzáférhetővé tételéből álló szolgáltatások nem minősülnek az e rendelkezések értelmében vett szórakoztatási tevékenységeken alapuló szolgáltatásoknak.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés b) pontjáról

36. Az első kérdés a) pontjára általam javasolt válasz miatt e kérdés b) pontja tárgytalanná vált. Arra az esetre azonban, ha a Bíróság úgy döntene, hogy nem fogadja el az első kérdés a) pontjára adott javaslatomat, az alábbiakban elemezni fogom e kérdés b) pontját is.

37. Ami az első kérdés b) pontját illeti, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az alapügyben szereplő interaktív, erotikus, interneten keresztül közvetített élő előadásokhoz hasonló távszolgáltatások esetében a szolgáltatás 77/388 irányelv 9. cikke (2) bekezdésének c) pontja, illetve a 2006/112 irányelv 52. cikkének a) pontja szerinti tényleges teljesítési helyének azt a helyet kell-e tekinteni, ahol a modellek az előadás időtartama alatt ténylegesen tartózkodnak, vagy pedig azt a helyet, ahol a szolgáltatást igénybe vevők e szolgáltatásokat igénybe veszik.

38. Előzetesen megjegyzem, hogy álláspontom szerint valamennyi szövegbeli eltérés, amely a két említett irányelv különböző nyelvi változataiban a 77/388 irányelv 9. cikke (2) bekezdése c) pontjának, illetve a 2006/112 irányelv 52. cikke a) pontjának megfogalmazása között esetlegesen fennáll, így azok az eltérések, amelyekre a holland nyelvi változat tekintetében a kérdést előterjesztő bíróság is rámutat, nem változtatják meg e rendelkezések jelentését. Következésképpen e két rendelkezést azonos módon kell értelmezni.

39. A holland és a francia kormány e kérdésre azt a választ javasolja, hogy az a hely, ahol a szolgáltatást ténylegesen teljesítették, az a hely, ahol a szolgáltatást a szolgáltatást igénybe vevők igénybe veszik, ebben az esetben főszabály szerint Hollandia.

17 1996. szeptember 26-i Dudda ítélet, C-327/94, EU:C:1996:355.

40. A Bizottság azonban úgy véli, hogy ez a megközelítés az elérni kívánt célon, azaz az említett szolgáltatás Hollandiában való megadóztatásán alapul, és így nem következik az elemzett rendelkezések szövegéből. A Bizottság osztja azt a nézetet, mely szerint észszerű lenne e szolgáltatásokat Hollandiában megadóztatni, de elismeri, hogy – *dura lex sed lex* – a vonatkozó rendelkezések megfogalmazása arra a helyre utal, ahol a modellek fellépnek, azaz jelen esetben a Fülöp-szigetekre.

41. E dilemma tökéletesen példázza azokat a nehézségeket, amelyek ahhoz kapcsolódnak, hogy az említett rendelkezéseket a megalkotásuk céljától eltérő helyzetekre – így távszolgáltatásokra – kísérlik meg alkalmazni. A szolgáltató és a szolgáltatást igénybe vevő azonos helyen való egyidejű jelenlétét megkövetelő szolgáltatásokkal ellentétben ugyanis a távszolgáltatások meghatározásából hiányzik az a hely, amelyet kétségtelenül és egyértelműen a szolgáltatás teljesítési helyének lehet tekinteni. E szolgáltatások lényege ugyanis abban áll, hogy azokat legalább két helyen, pontosabban az egyik hely*ről* a másik*ra* nyújtják.

42. Ahhoz, hogy e dilemma mégis feloldható legyen, véleményem szerint két kérdés megválaszolása szükséges: az, hogy jelen esetben ki a szolgáltató, és az, hogy a szolgáltatás valójában mit foglal magában.

43. Ami az első kérdést illeti, az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben foglalt információkból kiderül, hogy a modelleket L. W. Geelen alkalmazza. Jóllehet a kérdést előterjesztő bíróság nem jelöli meg e foglalkoztatás pontos jellegét, véleményem szerint azonban az bizonyossággal megállapítható, hogy a modellek L W. Geelen ügyfelei részére közvetlenül nem nyújtanak szolgáltatásokat. Ezért L. W. Geelen a szolgáltató, ő számítja fel szolgáltatása díját,[18] és az alapeljárás tárgyát az általa nyújtott szolgáltatás megadóztatása képezi.

44. E szolgáltatást az említett kérelemben interaktív, erotikus, interneten keresztül közvetített élő előadások hozzáférhetővé tételeként határozták meg. Úgy tűnik, két elem bír jelentőséggel az ily módon megfogalmazott szolgáltatás tekintetében: az erotikus előadás mint olyan (azaz modellek fellépései), valamint azok interneten keresztül történő közvetítése, az interaktív kapcsolat biztosításával együtt.

45. E két elem egyetlen, oszthatatlan szolgáltatást képez. L. W. Geelen nem csak modellek fellépését biztosítja, egy ilyen szolgáltatás ugyanis ügyfelei számára semmilyen értéket nem jelentene, tekintettel arra, hogy ez utóbbiak Hollandiában, míg a modellek a Fülöp-szigeteken vannak. L. W. Geelen szolgáltatása nem korlátozódik az előadások közvetítésére, mivel egyúttal megszervezi a modellek fellépését, és rendelkezésükre bocsátja a szükséges eszközöket, továbbá, ahogy várható, a modelleknek díjat is fizet.

46. E két elem ennek során egyformán fontos, mivel bármelyikük hiányában a szolgáltatásnak gazdasági szempontból nem lenne értelme, mindenesetre az teljesen más szolgáltatásnak minősülne.

47. A jelen ügy kapcsán az elemzés tárgyát képező rendelkezésekre visszatérve meg kell jegyezni, hogy e rendelkezések kulturális, szórakoztatási, stb. *tevékenységek* körébe tartozó szolgáltatásokra vonatkoznak. E szolgáltatások teljesítési helyeként e rendelkezések azonban nem e tevékenységek teljesítési helyét írják elő, hanem a *szolgáltatások* nyújtásának helyét. A szolgáltatás tárgyát képező tevékenységek – jelen esetben modellek fellépését jelentő szórakoztatási tevékenység – teljesítési helye ezért nem elégséges a szolgáltatás teljesítési helyének megállapításához, mivel a szolgáltatás más, ugyanennyire fontos elemeit más helyen teljesítik.

18 Úgy tűnik, internet-hozzáférést nyújtó szolgáltatók közreműködésével.

48. Nem osztom tehát a Bizottság véleményét, amely szerint az alapügy tárgyát képező szolgáltatások teljesítési helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a modellek fellépnek. Ez a nézet ugyanis teljes mértékben figyelmen kívül hagyja azt a körülményt, hogy szolgáltatást igénybe vevők számára e szolgáltatás gazdasági haszna azon alapul, hogy azt az általuk kiválasztott helyen, így különösen a lakóhelyükön, vehetik igénybe, és ebből a szempontból az előadás közvetítésének biztosítása a szolgáltatás ugyanolyan fontos eleme, mint a modellek fellépése.

49. Mindazonáltal az is nehezen fogadható el, hogy a holland és a francia kormány szándékának megfelelően a szolgáltatás igénybevételének helye éppen az a hely legyen, ahol a szolgáltatást ténylegesen teljesítik, hiszen valójában ott a szolgáltatás részét képező egyetlen tevékenységet sem folytatnak.

50. Ha tehát feltesszük magunknak a kérdést, hogy hol található az egyrészről a modellek erotikus előadásokban való fellépésének megszervezésén, másrészről ezen előadásokhoz internet segítségével tetszőleges helyen való hozzáférés lehetővé tételén, valamint a modellekkel való interaktív kapcsolat biztosításán alapuló szolgáltatás tényleges teljesítési helye, akkor azt a választ kell adni, hogy ez a hely a tevékenységnek a szolgáltató, azaz jelen esetben L. W. Geelen általi folytatásának a helye. Ezen a helyen összpontosul ugyanis valamennyi, távolról végzett, e szolgáltatások nyújtásához szükséges tevékenység.

51. Úgy vélem tehát, hogy a távszolgáltatás, azaz olyan szolgáltatás esetében, amely nem követeli meg a szolgáltatást igénybe vevők jelenlétét a szolgáltatás részét képező tevékenységek folytatásának tényleges helyén, a szolgáltatás tényleges teljesítési helyének a 77/388 irányelv 9. cikke (2) bekezdésének c) pontja, illetve a 2006/112 irányelv 52. cikkének a) pontja értelmében a tevékenységek szolgáltató általi folytatásának helyét kell tekinteni. Ennek kapcsán hangsúlyozom, hogy a tevékenységnek a szolgáltató, és nem pedig azon személyek általi gyakorlása helyéről van szó, akiket a szolgáltató adott esetben a szolgáltatás részét képező adott tevékenységek teljesítése érdekében foglalkoztat.

52. Könnyű észrevenni, hogy e következtetés megkérdőjelezi a 77/388 irányelv 9. cikke (2) bekezdésének c) pontjában, illetve a 2006/112 irányelv 52. cikkének a) pontjában foglalt kivétel ilyen szolgáltatások esetében történő alkalmazásának értelmét, mivel a gyakorlatban ugyanarra az eredményre vezet, mint a szolgáltató székhelye szerinti adóztatás általános szabályának alkalmazása. Ez azonban e rendelkezések alkalmazásának a távszolgáltatások esetében történő mellőzéséből következik, amit az első kérdés a) pontjának elemzése keretében próbáltam bemutatni.

53. A fenti értelmezés nem vezet automatikusan az igénybevétel helyén történő adózáshoz sem, mivel a távszolgáltatások esetében ez a hely eltérhet a tevékenység szolgáltató általi folytatásának helyétől. Amint azonban arra a jelen indítványnak az első kérdés a) pontjára adott válasszal kapcsolatos részében az adóalanynak nem minősülő személyek részére nyújtott szolgáltatások tekintetében rámutattam, az uniós jogalkotó az adóalanyok nehézségeinek és adminisztratív terheinek megelőzését fontosabbnak tartotta, mint e szolgáltatásoknak az igénybevétel helyén történő megadóztatását.[19] Az általam javasolt megoldás így – a holland és a francia kormány által javasolt megoldással szemben – elkerülhetővé teszi e nehézségeket és a terheket.[20]

54. A fentiekre tekintettel, arra az esetre, ha a Bíróság nem fogadná el az első kérdés a) pontjának megválaszolására vonatkozó javaslatomat, azt a választ javaslom az első kérdés b) pontjára, hogy a 77/388 irányelv 9. cikke (2) bekezdésének c) pontját, illetve a 2006/112 irányelv 52. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy a távszolgáltatások, azaz olyan szolgáltatások esetén, amelyek a

19 Lásd a jelen indítvány 19. pontját.

20 Az alapügyben, amint az kitűnik, a L. W. Geelen által nyújtott szolgáltatások igénybevételéhez nyitni kellett egy fiókot valamely internetszolgáltatónál, akivel L. W. Geelen a vonatkozó szerződést megkötötte, így L. W. Geelen ellenőrizni tudta szolgáltatásainak területi lefedettségét. Általában véve azonban a távszolgáltatások, különösen az internet segítségével nyújtott szolgáltatások területileg korlátlanul vehetők igénybe. Ha e szolgáltatások teljesítési helyeként, és így az adózás helyeként azt a helyet ismernénk el, ahol a szolgáltatást igénybe vevők e szolgáltatásokat igénybe veszik, az adózás helyszíneinek nagy száma miatt a szolgáltatók vonatkozásában komoly nehézségeket okozhatna.

szolgáltatás részét képező tevékenységek tényleges folytatásának helyén a szolgáltatás igénybe vevőinek jelenlétét nem követelik meg, az ilyen szolgáltatás tényleges teljesítési helyének az említett rendelkezések értelmében azt a helyet kell tekinteni, ahol a szolgáltató tevékenységének székhelye található.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második és harmadik kérdésről

55. Második és harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az alapeljárás tárgyát képezőkhöz hasonló szolgáltatások a 77/388 irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) pontjának utolsó francia bekezdése, illetve a 2006/112 irányelv 56. cikke (1) bekezdésének k) pontja értelmében vett elektronikus úton nyújtott szolgáltatásnak tekinthetők-e, és ha igen, akkor miként kell e szolgáltatások teljesítési helyét meghatározni, ha e minősítés megegyezik azzal a minősítéssel, amely szerint ugyanazon szolgáltatások a 77/388 irányelv 9. cikke (2) bekezdése c) pontjának, illetve a 2006/112 irányelv 52. cikke a) pontjának hatálya alá esnek.

56. Meg kell jegyezni azonban, hogy a 77/388 irányelv 9. cikke (2) bekezdésének e) pontja szabályozza az abban említett azon szolgáltatások teljesítés helyét, „amelyeket a Közösségen kívül letelepedettnek, vagy a Közösségen belül, de a szolgáltató országán kívül letelepedett adóalanyoknak nyújtanak”. Ezen irányelv 9. cikke (2) bekezdésének f) pontja szabályozza azon hely meghatározásának módját is, „ahol e rendelkezés e) pontja utolsó francia bekezdésében említett szolgáltatásokat [azaz az elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokat] egy olyan adóalany nyújtja, amely a Közösség területén kívül rendelkezik a gazdasági tevékenységének székhelyével, illetve a szolgáltatás nyújtására szolgáló székhellyel vagy állandó telephellyel, illetve ezek hiányában az állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye a Közösség területén kívül van, és a szolgáltatást olyan, nem adóalanyok számára teljesíti, amelyek letelepedés szerinti országa, állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye egy tagállam területén van”.

57. A 2006/112 irányelv 56. cikke (1) bekezdése és 57. cikke (1) bekezdése rendelkezéseinek ugyanez az alkalmazási köre.

58. E rendelkezések tehát a következők tekintetében alkalmazandók: „szolgáltatások exportja”, azaz a szolgáltatások harmadik országbeli illetőségű és az Európai Unión kívül letelepedett megrendelők részére történő nyújtása, szolgáltatások adóalanyok részére történő határokon átnyúló nyújtása az Unión belül, valamint nem adóalanyok részére olyan adóalanyok által nyújtott „szolgáltatások importja”, amelyek vállalkozása, székhelye vagy lakóhelye az Európai Unión kívül található.

59. Az alapügy azonban Hollandiában lakóhellyel rendelkező nem adóalanyok részére szintén Hollandiában lakóhellyel rendelkező adóalany által nyújtott szolgáltatásokra vonatkozik. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben foglalt információk egyike sem utal arra, hogy L. W. Geelen az Unió területén kívül állandó telephellyel rendelkezett volna, szolgáltatásokat exportált volna, vagy (az alapügy tárgyát képező) szolgáltatásait határokon átnyúló módon adóalanyoknak nyújtotta volna. Így különösen az a tény, hogy a modellek az Unión kívül (a Fülöp-szigeteken) lépnek fel, nem jelenti azt, hogy a jelen ügyben szolgáltatások importjáról lenne szó, hiszen L. W. Geelen a szolgáltató. [21]

60. Az L. W. Geelen által nyújtott szolgáltatások tehát nem tartoznak a 77/388 irányelv 9. cikke (2) bekezdése e) és f) pontjának, illetve a 2006/112 irányelv 56. cikke (1) bekezdésének és 57. cikke (1) bekezdésének hatálya alá. Nincs tehát relevanciája annak, ha ezeket a szolgáltatásokat esetleg elektronikus úton nyújtott szolgáltatásoknak minősítik. A második és a harmadik kérdést így nem szükséges megválaszolni.

21 Lásd a jelen indítvány 43. pontját.

61. Igaz, hogy a 2006/112 irányelv jelenleg hatályos 58. cikkének c) pontja a nem adóalanyok részére elektronikus úton nyújtott valamennyi szolgáltatást, így az egyetlen tagállam területén nyújtott szolgáltatásokat is sajátosan szabályozza. Ez a szabályozás azonban nem alkalmazandó az alapügyben szereplő tényállásra. Ezen eljárásra ugyanis a fenti pontokban bemutatott jogi helyzet vonatkozik.

Végkövetkeztetések

62. A fenti megfontolások alapján azt javasolom a Bíróságnak, hogy a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia legfelsőbb bírósága) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

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) bekezdésének c) pontját és a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2009. december 31-éig hatályos változata 52. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az interaktív, erotikus, interneten keresztül közvetített élő előadások szervezéséből és hozzáférhetővé tételéből álló szolgáltatások nem minősülnek az e rendelkezések értelmében vett szórakoztatási tevékenységeken alapuló szolgáltatásoknak.