# JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
# YVES BOT
13 päivänä tammikuuta 2011 [1]

1. Nyt käsiteltävä ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY [2] ja erityisesti sen määrittämistä, mikä on palvelun suorituspaikka, kun palvelussa on kyse messuosastojen antamisesta käyttöön määräajaksi.

2. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää unionin tuomioistuinta ratkaisemaan, onko osastojen antamisesta määräajaksi käyttöön messuilla tai näyttelyissä muodostuva palvelu direktiivin 2006/112 56 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettu mainos- ja ilmoituspalvelu, jota verotetaan paikassa, johon hankkija on sijoittautunut, vai sovelletaanko tämäntyyppiseen palveluun kyseisen direktiivin 52 artiklan a alakohtaa, joka koskee kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus- ja viihdetoimintaa tai vastaavaa toimintaa sekä näiden toimintojen liitännäispalveluja, jolloin sitä verotetaan paikassa, jossa palvelu tosiasiassa suoritetaan.

3. Esittelen tässä ratkaisuehdotuksessa syyt, joiden vuoksi direktiivin 2006/112 52 artiklan a alakohtaa on mielestäni tulkittava siten, että palvelu, joka muodostuu messuosastojen antamisesta määräajaksi näytteilleasettajien käyttöön, on messu- ja näyttelytoiminnan liitännäispalvelu ja kuuluu näin ollen kyseisen säännöksen soveltamisalaan.

## I Asiaa koskevat oikeussäännöt

### A *Unionin oikeus*

4. Koska kuudetta direktiiviä 77/388/ETY [3] oli muutettu useaan kertaan ja olennaisesti, se laadittiin uudelleen direktiivillä 2006/112.

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.
2 – EUVL L 347, s. 1.
3 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu neuvoston direktiivi (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

5. Direktiivin 2006/112 1 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa todetaan, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin.

6. Yhteistä arvonlisäverojärjestelmää ohjaava perusperiaate on siis verotus tosiasiallisen kulutuksen paikassa,[4] millä pystytään varmistamaan, että tästä arvonlisäverosta peräisin olevat tulot ohjautuvat jäsenvaltiolle, jossa tavara tai palvelu lopullisesti kulutetaan.

7. Kulutuspaikan määrittäminen on näin ollen ratkaisevan tärkeää, koska sen perusteella arvonlisävero menee jäsenvaltiolle, jossa tavara tai palvelu kulutetaan.

8. Tämän periaatteen soveltamisen mahdollistamiseksi ja jäsenvaltioiden välisten toimivaltakiistojen estämiseksi[5] sekä kaksinkertaisen verotuksen tai verottamatta jäämisen välttämiseksi unionin lainsäätäjä on ottanut palveluja varten käyttöön yleissäännön sekä erityissääntöjä, joita sovelletaan suoritetun palvelun luonteen perusteella.

9. Direktiivin 2006/112 43 artiklassa säädetään näin ollen, että palvelujen suorituspaikkana pidetään paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai vakinaista asuinpaikkaa.

10. Siltä osin kuin on kyse kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus- ja viihdetoiminnasta tai vastaavasta toiminnasta, mukaan lukien tällaisen toiminnan järjestäjien suorittamat palvelut sekä tällaisen toiminnan mahdolliset liitännäispalvelut, direktiivin 52 artiklan a alakohdassa säädetään, että tällaisten palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa palvelu tosiasiassa suoritetaan.

11. Direktiivin 56 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetään vielä, että mainos- ja ilmoituspalvelujen suorituspaikka on paikka, jossa hankkijalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu on suoritettu, taikka näiden puuttuessa hankkijan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka, jos palvelut suoritetaan Euroopan yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneille hankkijoille tai yhteisöön mutta muuhun jäsenvaltioon kuin suorittajan kotivaltioon sijoittautuneille verovelvollisille.

4 – Ks. palvelujen suorituspaikasta direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta 12.2.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/8/EY (EUVL L 44, s. 11) kolmas perustelukappale. Ks. myös komission neuvostolle, Euroopan parlamentille ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle 20.10.2003 antaman tiedonannon – Arvonlisäverostrategian painopistealueet: nykyinen tilanne ja ajan tasalle saattaminen – (KOM(2003) 614 lopullinen) 3.1.1 kohta.

5 – Ks. direktiivin 2006/112 17 perustelukappale.

B *Kansallinen oikeus*

12. Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług) [6] 27 §:n 2 momentin 3 kohdan a alakohdassa säädetään, että palvelujen, jotka koskevat kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus- ja viihdetoimintaa, tai vastaavien palvelujen, kuten messujen ja näyttelyjen, sekä tällaisen palvelun liitännäispalvelujen suorituspaikka on paikka, jossa ne tosiasiassa suoritetaan.

13. Saman lain 27 §:n 3 momentissa säädetään, että jos lain 27 §:n 4 momentissa tarkoitetut palvelut suoritetaan luonnollisille henkilöille, oikeushenkilöille tai oikeushenkilöllisyyttä vailla oleville organisatorisille yksiköille, joiden kotipaikka on jonkin kolmannen valtion alueella, tai verovelvollisille, joiden kotipaikka on yhteisössä mutta eri valtiossa kuin palvelujen suorittajan, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa palvelun hankkijalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu on suoritettu, tai näiden puuttuessa hankkijan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka.

6 – Dz. U. nro 54, järjestysnumero 535.

14. Kyseisen lain 27 §:n 4 momentin 2 kohdan mukaan tätä säännöstä sovelletaan muun muassa mainos- ja ilmoituspalveluihin.

**II Tosiseikat ja pääasia**

15. Inter-Mark Group sp. z o. o., sp. komandytowa w Poznaniu (jäljempänä Inter-Mark) on rekisteröity Puolassa arvonlisäverovelvolliseksi. Toiminnassa, jota se aikoo harjoittaa, on kyse osastojen antamisesta messuilla ja näyttelyissä määräajaksi sellaisten – pääosin ulkomaisten – näytteilleasettajien käyttöön, jotka esittelevät tuotteitaan ja palvelujaan tällaisissa tilaisuuksissa. Näitä messuja ja näyttelyitä järjestetään sekä Puolan että muiden jäsenvaltioiden ja kolmansien valtioiden alueella.

16. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää pyynnössään, että osastojen käyttöön antamista edeltää yleensä hankkeen ja sen ulkoasun suunnittelu. Se toteaa myös, että Inter-Mark saattaa toimintansa osana huolehtia osaston rakenteiden kuljettamisesta sekä osaston pystyttämisestä messujen tai näyttelyn järjestämispaikalle.

17. Selvittääkseen toiminnastaan kannettavan arvonlisäveron määrän Inter-Mark pyysi 11.2.2009 päivätyllä k©irjeellä Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniulta (Poznańin veroviraston johtaja) ratkaisua arvonlisäverolain säännösten tulkinnasta.

18. Jälkimmäinen totesi 4.5.2009 päivätyssä kirjeessään, että Inter-Markin harjoittaman kaltaisen toiminnan tapauksessa palvelujen suorituspaikka on arvonlisäverolain 27 §:n 2 momentin 3 kohdan a alakohdan mukaan paikka, jossa palvelut tosiasiassa suoritetaan. Veroviraston johtaja nimittäin katsoi, että vastoin Inter-Markin väitteitä toiminnassa ei ollut kyse suostuttelevasta viestinnästä eikä sitä siis voitu pitää mainos- ja ilmoituspalveluna.

19. Inter-Mark pyysi Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniuta oikaisemaan päätöstään. Tämä ilmoitti 12.6.2009 päivätyssä kirjeessään pysyttävänsä ratkaisunsa.

20. Koska Inter-Markin mielestä sen tarjoamia palveluja oli pidettävä mainos- ja ilmoituspalveluina, se valitti 4.5.2009 tehdystä päätöksestä ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

## III Ennakkoratkaisukysymykset

21. Koska Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Puola) oli epävarma siitä, miten tiettyjä unionin oikeuden säännöksiä oli tulkittava, se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko –– direktiivin 2006/112 52 artiklan a alakohdan säännöksiä tulkittava siten, että palvelut, joissa on kyse näyttely- ja messuosastojen antamisesta määräajaksi messuilla ja näyttelyissä tarjontaansa esittelevien asiakkaiden käyttöön, kuuluvat kyseisessä säännöksessä mainittuihin messu- ja näyttelytoiminnan liitännäispalveluihin eli kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus- ja viihdetoimintaa vastaaviin palveluihin, joita verotetaan paikassa, jossa ne tosiasiassa suoritetaan?

2) Vai onko katsottava, että nämä ovat mainos- ja ilmoituspalveluja, joita verotetaan paikassa, jossa palvelun hankkijalla on pysyvästi liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu on suoritettu, taikka näiden puuttuessa hankkijan kotipaikassa tai vakinaisessa asuinpaikassa, direktiivin

2006/112 56 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisesti,

– jos oletetaan, että kyseiset palvelut koskevat messu- ja näyttelyosastojen antamista määräajaksi omaa tarjontaansa messuilla ja näyttelyissä esittelevien asiakkaiden käyttöön, mitä yleensä edeltää hankkeen ja osaston ulkoasun suunnittelu sekä mahdollisesti osaston rakenteiden kuljetus ja pystytys messujen tai näyttelyn järjestämispaikalle, ja että tavaroitaan tai palvelujaan esittelevät palveluntarjoajan asiakkaat maksavat tilaisuuden järjestäjälle erillisen maksun, joka oikeuttaa osallistumaan messuille tai näyttelyyn ja joka kattaa sähkö- ja vesimaksut, muut messuinfrastruktuuriin liittyvät kustannukset, mediapalvelujen kustannukset ja niin edelleen?

Jokainen näytteilleasettaja vastaa itsenäisesti oman messuosastonsa varustamisesta ja rakentamisesta ja käyttää tähän riidanalaisia palveluja, jotka edellyttävät tulkintaa.

Messujen ja näyttelyjen järjestäjät perivät vierailijoilta erillisen pääsymaksun, jonka saa tilaisuuden järjestäjä eikä palveluntarjoaja.”

## IV Asian tarkastelu

22. Ennen kuin ryhdyn tarkastelemaan asiaa, on syytä huomauttaa seuraavaa.

23. Pääasian taustalla on Inter-Markin ja Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniun välinen riita-asia, joka koskee jälkimmäisen tekemää päätöstä siitä, miten Inter-Markin toimintaa myöhemmin verotetaan. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittäessä ennakkoratkaisukysymyksensä unionin tuomioistuimelle ei siis ollut vielä toteutettu ainoatakaan verollista liiketointa. Unionin tuomioistuinta voitaisiin näin ollen arvostella siitä, että se lausuu hypoteettisesta ongelmasta.

24. Tämä seikka ei kuitenkaan mielestäni saata kyseenalaiseksi sitä, että kysymysten tutkittavaksi ottamisen edellytykset täyttyvät; tätä eivät ole myöskään asianosaiset riitauttaneet.

25. Kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä on nimittäin todellinen oikeusriita, koska Inter-Mark on valittanut Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniun antamasta ennakkotietopäätöksestä saattaakseen päätöksen lainmukaisuuden tuomioistuimen tutkittavaksi, joten unionin tuomioistuimella on riittävästi tietoa pääasian kohteena olevasta tilanteesta, jotta se voi tulkita unionin oikeuden sääntöjä. [7]

7 – Ks. asia C-200/98, X ja Y, tuomio 18.11.1999 (Kok., s. I-8261, 21 ja 22 kohta).

26. Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy siis, onko messu- tai näyttelyosastojen antaminen määräajaksi näytteilleasettajien käyttöön mainosja ilmoituspalvelu, jota verotetaan palvelun hankkijan sijoittautumispaikassa, vai kuuluuko tämäntyyppinen palvelu kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus- ja viihdepalveluihin tai vastaaviin palveluihin ja verotetaanko sitä paikassa, jossa messut tai näyttely pidetään.

27. Jäljempänä mainittavista syistä messu- tai näyttelyosastojen antaminen näytteilleasettajien käyttöön on mielestäni messu- ja näyttelytoiminnan liitännäispalvelu, jota verotetaan paikassa, jossa se tosiasiassa suoritetaan.

28. Yhteisöjen tuomioistuimella oli tosin asiassa Design Concept 5.6.2003 antamassaan tuomiossa [8] jo tilaisuus ottaa kantaa nyt tarkasteltavaan ongelmaan. Kyseisessä tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin piti lähtökohtana sitä, että näyttelytilojen rakentaminen, niiden siivous ja henkilökunnan käyttöön antaminen materiaalin kuljetusta varten ovat mainospalveluja.

29. Kyseisellä tuomiolla ei kuitenkaan mielestäni ole ratkaisevaa merkitystä nyt esitetyn kysymyksen kannalta, mikä johtuu seuraavista kahdesta syystä.

30. Ensinnäkin yhteisöjen tuomioistuin hyväksyi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen luokittelun, jonka mukaan kyseiset palvelut olivat ensi näkemältä mainospalveluja. Yhteisöjen tuomioistuin totesi nimittäin, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteisöjen tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuinten yhteistyössä yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on kunkin asian erityspiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen yhteisöjen tuomioistuimelle esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. [9] Koska kansallinen tuomioistuin oli tässä asiassa todennut kyseisten palvelujen olevan ensi näkemältä mainospalveluja, yhteisöjen tuomioistuin oli pidättynyt millään tavalla muuttamasta näiden palvelujen luokittelua. [10]

31. Toiseksi tuomiossa kuitenkin todettiin, että mainospalvelujen käsite on unionin oikeuden itsenäinen käsite ja että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana on tilanteen mukaan tutkia, miten kyseiset palvelut on luokiteltava oikeudellisesti yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön valossa. [11]

32. Edellä mainitussa asiassa Design Concept annetusta tuomiosta ei näin ollen voida päätellä, että näyttelyosastojen antaminen määräajaksi käyttöön messuilla tai näyttelyssä

8 – Asia C-438/01 (Kok., s. I-5617).

9 – Tuomion 14 kohta.

10 – Tuomion 15 kohta.

11 – Ibid.

olisi direktiivin 2006/112 56 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettu mainos- ja ilmoituspalvelu.

33. Yhteisöjen tuomioistuin luokitteli sitä paitsi asiassa Gillan Beach 9.3.2006 antamassaan tuomiossa [12] tämäntyyppisen palvelun eri tavalla.

34. Asiassa oli kyse Gillan Beach Ltd -yhtiöstä, joka oli järjestänyt Ranskassa kaksi venenäyttelyä ja tarjonnut näytteilleasettajille palvelukokonaisuuden, johon sisältyi erityisesti näyttelytilojen ja viestintäyhteyksien rakentaminen ja niiden käyttöön antaminen. Pääasiassa oli noussut esiin kysymys siitä, kuuluiko tällainen toiminta kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan ensimmäisen luetelmakohdan (direktiivin 2006/112 52 artiklan a alakohta) soveltamisalaan kyseisessä säännöksessä tarkoitettuja toimintoja vastaavana toimintana.

35. Tuomiossa todettiin ensinnäkin unionin lainsäätäjän katsoneen, että silloin, kun palvelujen suorittaja tarjoaa palveluitaan valtiossa, jossa palvelut myös tosiasiallisesti suoritetaan, ja kun tilaisuuden järjestäjä perii arvonlisäveron, jonka loppukuluttaja maksaa samassa valtiossa, arvonlisävero, jonka määräytymisperusteena ovat kaikki palvelut, joiden kustannukset sisältyvät kuluttajan maksamaan palvelukokonaisuuden hintaan, on maksettava kyseiselle valtiolle eikä sille valtiolle, jossa palvelujen suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka. [13]

36. Seuraavaksi yhteisöjen tuomioistuin totesi, että näyttelyn tai messujen tarkoituksena on toimittaa usealle vastaanottajalle periaatteessa yhdessä paikassa ja tiettynä aikana erilaisia monitahoisia palveluja, joiden päämääränä on muun muassa esitellä tietoja, tavaroita tai tapahtumia olosuhteissa, jotka soveltuvat niiden markkinoimiseen vierailijoille. [14]

37. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi näin ollen, että messujen tai näyttelyn järjestäjän näytteillepanijoille toimittaman palvelukokonaisuuden, joka tässä tapauksessa koostui näyttelytilojen ja viestintäyhteyksien rakentamisesta ja käyttöön antamisesta, näyttelyemäntien palveluista sekä näyttelyveneiden ankkuripaikkojen vuokrauksesta ja valvonnasta, on katsottava kuuluvan kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa mainittuihin toimintoihin. [15]

38. Kyseiseen tuomioon johtanut asia ja nyt käsiteltävä asia eroavat toisistaan siten, ettei Inter-Mark ole messujen tai näyttelyjen järjestäjä eikä se myöskään tarjoa palvelujaan messujen tai näyttelyjen järjestäjälle.

12 – Asia C-114/05 (Kok., s. I-2427).

13 – Tuomion 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

14 – Tuomion 25 kohta.

15 – Tuomion 27 kohta. Täsmennän, että em. asiassa Gillan Beach annetun tuomion seurauksena unionin lainsäätäjä lisäsi messu- ja näyttelytoiminnan 1.1.2010 lukien direktiivin 2006/112 52 artiklan a alakohdassa lueteltujen toimintojen luetteloon (ks. direktiivin 2008/8 2 artiklan 1 kohta).

Inter-Markin suorittamat palvelut muodostuvat näyttelyosastojen antamisesta määräajaksi pelkästään näytteilleasettajien käyttöön messujen tai näyttelyjen yhteydessä.

39. Tästä syystä Euroopan komissio katsoo, ettei direktiivin 2006/112 52 artiklan a alakohtaa voida soveltaa nyt käsiteltävään asiaan. Se arvioi, että koska näyttelyosastojen toimittamisesta näytteilleasettajille muodostuvan palvelun kustannukset eivät sisälly näyttelypalvelujen palvelukokonaisuuden, jonka näyttelyn järjestäjä suorittaa, hintaan, Inter-Markin tarjoamia palveluja ei voida verottaa niiden suorituspaikalla. [16] Komissio toteaa, että koska kyseisen direktiivin 17 perustelukappaleen mukaan palvelun suorituspaikka olisi määriteltävä sijaitsevaksi hankkijan jäsenvaltiossa, erityisesti tiettyjen sellaisten palvelujen tapauksessa, jotka suoritetaan verovelvollisten välillä ja joissa palvelujen kustannukset sisältyvät tavaroiden hintaan, määritettäessä verotuksellista liittymäkohtaa direktiivin 44–59 artiklassa tarkoitettujen palvelujen osalta huomioon on otettava tämä arviointiperuste, [17] mitä ei ole tehty nyt käsiteltävässä asiassa.

40. Komission mukaan se, missä asemassa palvelun suorittaja on, vaikuttaa siis ratkaisevasti direktiivin 2006/112 52 artiklan a alakohdan soveltamiseen palveluihin.

41. Seuraavista syistä en yhdy komission käsitykseen.

42. Ensinnäkin unionin tuomioistuin on asiassa Kronospan Mielec 7.10.2010 antamassaan tuomiossa [18] todennut, että kuudennen direktiivin seitsemännessä perustelukappaleessa (direktiivin 2006/112 17 perustelukappale) käytetystä adverbistä ”erityisesti” seuraa, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan (direktiivin 2006/112 52 artikla) soveltamisala ei rajoitu pelkästään sellaisiin verovelvollisten välisiin suorituksiin, joiden kustannukset sisältyvät tavaroiden hintaan. [19] Unionin tuomioistuin totesi lisäksi, ettei kuudenteen direktiiviin sisälly minkäänlaista sellaista viitettä, jonka perusteella voitaisiin päätellä, että se, että palvelujen vastaanottaja sisällyttää välillisesti eikä siis suoraan palvelujen kustannukset tarjoamiensa tavaroiden ja palvelujen hintaan, olisi merkityksellinen seikka ratkaistaessa, kuuluuko palvelu kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan vai 2 kohdan soveltamisalaan. [20]

43. Sillä, sisältyykö palvelun kustannus tavaroiden hintaan vai ei, ei käsittääkseni ole ratkaisevaa merkitystä direktiivin 2006/112 52 artiklan a alakohdan soveltamisen kannalta.

16 – Ks. komission kirjallisten huomautusten 34–37 kohta.

17 – Ks. komission kirjallisten huomautusten 37 kohta.

18 – Asia C-222/09 (Kok., s. I-9277).

19 – Tuomion 28 kohta.

20 – Tuomion 29 kohta.

44. Kyseisen säännöksen sanamuoto myös osoittaa mielestäni, että säännöksessä tarkoitetaan sekä tällaisen toiminnan järjestäjiä että palvelujen suorittajia, jotka eivät järjestä tällaista toimintaa.

45. Säännöksessä nimittäin tarkoitetaan palveluja, jotka koskevat siinä lueteltuja toimintoja *"mukaan lukien tällaisen toiminnan järjestäjien suorittamat palvelut"*.[21] Mielestäni ilmaisun "mukaan lukien" käyttö osoittaa, että unionin lainsäätäjän tarkoituksena oli täsmentää tällaisten palvelujen sisältävän myös järjestäjien tarjoamat palvelut muiden palvelun suorittajien tarjoamien palvelujen lisäksi, jos ne koskevat direktiivin 2006/112 52 artiklan a alakohdassa lueteltuja toimintoja.

46. Katson tältä osin, että vaikka unionin lainsäätäjä on huolehtinut siitä, että taide-, kulttuuri- tai muuta toimintaa koskeviin palveluihin sovelletaan verotuspaikan määrittämisessä pääsäännöstä poikkeavaa sääntöä, syynä ei niinkään ole palvelun suorittajan asema vaan hänen tarjoamiensa palvelujen luonne. Direktiivin 2006/112 52 artiklan a alakohdan sanamuodosta nimittäin ilmenee, että se, sovelletaanko kyseistä säännöstä tiettyyn palveluun, määräytyy palvelun kohteen perusteella. Jotta säännöstä voitaisiin soveltaa, palvelun suorittajan toiminnan on kuuluttava säännöksessä lueteltuihin toimintoihin.

47. Tämä käsitys saa mielestäni tukea siitä, miten yhteisöjen tuomioistuin tulkitsi kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohtaa edellä mainitussa asiassa Gillan Beach antamassaan tuomiossa. Ratkaistakseen sen, kuuluivatko tuolloin kyseessä olleet palvelut artiklan soveltamisalaan, yhteisöjen tuomioistuin tukeutui toiminnan kohteeseen eikä siihen, missä asemassa palvelun suorittaja oli. Yhteisöjen tuomioistuin totesi näin ollen, että toimintaa on pidettävä vastaavana tässä säännöksessä tarkoitetulla tavalla silloin, kun siinä on piirteitä, joita on myös tässä säännöksessä luetelluissa muissa toiminnoissa ja joiden perusteella nämä toiminnat kuuluvat kyseisen säännöksen soveltamisalaan.[22]

48. Yhteisöjen tuomioistuin täsmensi seuraavaksi, että tällaista toimintaa koskevat palvelujen suoritukset ovat monitahoisia, koska ne sisältävät useita palveluja ja ne toimitetaan tavanomaisesti useille vastaanottajille eli henkilöille, jotka osallistuvat monin eri tavoin kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, kasvatus- tai viihdetoimintaan.[23] Yhteisöjen tuomioistuin lisäsi, että tällaisten palvelujen yhteisenä tekijänä on samoin se, että ne suoritetaan yleensä tiettynä aikana järjestettävien tilaisuuksien yhteydessä, ja että paikka, jossa ne tosiasiassa suoritetaan, on periaatteessa

21 – Kursivointi tässä.

22 – Tuomion 22 kohta.

23 – Tuomion 23 kohta.

helppo todeta, koska tilaisuudet järjestetään tietyissä tiloissa. [24]

49. Voidaan hyvin havaita, ettei se, sovelletaanko direktiivin 2006/112 52 artiklan a alakohtaa johonkin palveluun, riipu siitä, missä asemassa palveluntarjoaja on, vaan palvelun kohteesta.

50. Samaa lähestymistapaa on lisäksi käytetty asiassa Dudda 26.9.1996 annetussa tuomiossa. [25] Siinä yhteisöjen tuomioistuin nimittäin totesi kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus- ja viihdetoiminnan tai vastaavan toiminnan liitännäispalveluista, että ne ovat objektiivisesti katsottuna pääasiallisen toiminnan liitännäispalveluja riippumatta siitä, kuka ne suorittaa. [26] Yhteisöjen tuomioistuin lisäsi, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan ensimmäisen luetelmakohdan sanamuoto tukee tätä tulkintaa, sillä siinä mainitaan erityisesti taide- ja viihdetoiminnan liitännäispalvelut kertomatta sitä, kuka harjoittaa tätä toimintaa. [27]

51. Tämä käsitys on perusteltu siksi, että direktiivin 2006/112 52 artiklan logiikka edellyttää verotuksen tapahtuvan mahdollisuuksien mukaan siellä, missä säännöksessä luetellut palvelut käytetään. [28] Paikka, jossa palvelut tosiasiassa suoritetaan, on periaatteessa helppo todeta kaikkien näiden palveluluokkien tapauksessa. [29] Ratkaiseva tekijä, jonka mahdollistaa verottamisen mahdollisimman lähellä paikkaa, jossa palvelu tosiasiallisesti käytetään, ei näin ollen ole palvelun suorittajan henkilöllisyys vaan palvelun kohde, jonka perusteella palvelun suorituspaikka on helppo todeta.

52. Pääasiassa kyseessä olevien palvelujen kohteen osalta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, eikö näitä palveluja voida luokitella direktiivin 2006/112 56 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetuiksi mainos- ja ilmoituspalveluiksi, joita verotetaan paikassa, jossa palvelun hankkijalla on liiketoimintansa kotipaikka.

53. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen epäilyt liittyvät siihen, että Inter-Markin tarjoamissa palveluissa otetaan huomioon sen asiakkaiden yksilölliset vaatimukset, jotka koskevat erityisesti osaston ulkoasua ja toimintoja. Osastojen rakentamisen tarkoituksena on siis herättää potentiaalisten ostajien mielenkiinto, ja siitä tulee osa näytteilleasettajan tarjoamien tuotteiden tai palvelujen myynninedistämistoimintaa. Tässä mielessä nämä palvelusuoritukset muistuttavat mainos- ja ilmoituspalveluja.

24 – Tuomion 24 kohta.
25 – Asia C-327/94 (Kok., s. I-4595).
26 – Tuomion 27 ja 28 kohta.
27 – Tuomion 29 kohta.
28 – Ks. vastaavasti asia C-37/08, RCI Europe, tuomio 3.9.2009 (Kok., s. I-7533, 39 kohta).
29 – Ks. em. asia Gillan Beach, tuomion 24 kohta.

54. Komissio toteaa tästä, että osaston ulkoasu ja varustus voivat merkittävästi lisätä näytteilleasettajan tarjoamien tuotteiden myynninedistämisvaikutusta. [30] Komission mielestä yksilöityjen eli tiettyä näytteilleasettajaa varten suunniteltujen ja näytteilleasettajayhtiön imagoon erottamattomasti liittyvien osastojen tarjoamista voidaan siis pitää mainos- ja ilmoituspalveluna. [31]

55. Mainospalvelujen käsite on määritelty asiassa komissio vastaan Ranska 17.11.1993 annetussa tuomiossa. [32] Siinä yhteisöjen tuomioistuin totesi, että mainonnan käsitteeseen sisältyy väistämättä sellaisen viestin levittäminen, jolla pyritään tiedottamaan kuluttajille tuotteen tai palvelun olemassaolosta ja ominaisuuksista sen myynnin lisäämiseksi. [33] Yhteisöjen tuomioistuin täsmensi myös, että viestiä voidaan levittää käyttämällä muitakin keinoja kuin suullista tai kirjallista viestintää, kuvia, lehdistöä tai muita joukkoviestimiä. [34]

56. Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin totesi, että palvelun suorittajan tietty asema ei ole välttämätön edellytys palvelun luokittelulle mainonnaksi, ja että myynninedistämistoiminnan, kuten tavaroiden myynti alennettuun hintaan, mainostoimiston palvelun hankkijalle myymän aineellisen irtaimen omaisuuden jakaminen kuluttajille, palvelujen suorittaminen alennettuun hintaan tai ilmaiseksi tai cocktail- tai juhlatilaisuuden järjestäminen, luokittelemiseksi mainospalveluksi riittää, että sillä välitetään viesti, jolla pyritään tiedottamaan yleisölle toiminnan kohteena olevan tavaran tai palvelun olemassaolosta ja ominaisuuksista sen myynnin lisäämiseksi. [35]

57. Sama koskee kaikkia toimenpiteitä, jotka liittyvät erottamattomasti mainoskampanjaan ja jotka näin auttavat mainosviestin välittämisessä. [36]

58. On kylläkin totta, että palveluntarjoajan toteuttama osaston rakentaminen auttaa korostamaan näytteilleasettajan tuotteen hyviä puolia ja sen on siis oltava puoleensavetävä, mutta en silti ole sitä mieltä, että tällainen palvelu olisi luokiteltava direktiivin 2006/112 56 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetuksi mainos- ja ilmoituspalveluksi.

59. Pelkkä osastojen toimittaminen messuja varten ei kylläkään ole itsessään messutoimintaa. Osasto on kuitenkin välttämätön aineellinen osa messutoiminnan toteuttamista. Osastojen toimittamisella ei käsitykseni mukaan ole muuta tarkoitusta kuin mahdollistaa käytännössä messuille osallistuminen siten, että näytteilleasettaja pystyy esittelemään tuotteitaan.

30 – Ks. komission kirjallisten huomautusten 20 kohta.
31 – Ibid.
32 – Asia C-68/92 (Kok., s. I-5881).
33 – Tuomion 16 kohta.
34 – Ibid.
35 – Tuomion 17 ja 18 kohta.
36 – Tuomion 19 kohta.

60. Tässä mielessä se, että muu palveluntarjoaja kuin messujen tai näyttelyn järjestäjä toimittaa osastoja, on messujen tai näyttelyn järjestämisestä muodostuvan toiminnan liitännäispalvelu, koska se on sen välttämätön edellytys. [37]

61. Se, että Inter-Mark tarjoutuu varustamaan osaston yksilöllisesti, ei mielestäni ole omiaan kyseenalaistamaan tätä luokittelua. En katso, että palvelun suorittajan toimittamien osastojen olisi direktiivin 2006/112 52 artiklan a alakohdassa lueteltuihin ryhmiin kuuluakseen oltava yhdenmukaisia ja että ne eivät saisi olla kunkin näytteilleasettajan vaatimusten mukaisesti varustettuja, kuten komissio ilmeisesti väittää. [38]

62. On helppo ymmärtää, että Inter-Markin on muokattava osastoa näytteilleasettajan tarjoamien tavaroiden tai palvelujen luonteen ja asiakkaidensa vaatimusten mukaisesti ja varustettava se vastaavasti. Esimerkiksi näytteilleasettaja, joka myy tilaisuuden vierailijoille kirjoja, tarvitsee osaston, joka on varustettu kirjoille soveltuvilla myyntitelineillä, kun taas viinejä myyvällä näytteilleasettajalla on oltava erityisesti viinien maistamiseen soveltuvat pöydät ja tuolit.

63. Messutoiminnan varsinainen tarkoitus on markkinoida näytteilleasettajien esittelemiä tuotteita vierailijoille, [39] ja osastojen varustaminen auttaa epäilemättä tämän tavoitteen saavuttamisessa. Edellä mainitun unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan mainos- ja ilmoituspalvelun tarkoituksena on kuitenkin oltava sellaisen viestin välittäminen, jolla vierailijoille tiedotetaan näytteilleasettajien tarjoamien tuotteiden ja palvelujen laadusta.

64. Asiakirja-aineistosta ilmenevien seikkojen mukaan pääasiassa ei näytä oleva kyse tästä, koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa pelkästään, että Inter-Mark ottaa huomioon asiakkaidensa yksilölliset vaatimukset erityisesti osaston ulkoasun ja toimintojen osalta ja että se voi huolehtia osaston rakenteiden kuljettamisesta ja pystyttämisestä tilaisuuden pitopaikalle. [40]

65. Kun otetaan huomioon kaikki edellä mainitut seikat, direktiivin 2006/112 52 artiklan a alakohtaa on mielestäni näin ollen tulkittava siten, että palvelu, joka muodostuu messuosastojen antamisesta määräajaksi näytteilleasettajien käyttöön, on messu- ja näyttelytoiminnan liitännäispalvelu ja kuuluu siten kyseisen säännöksen soveltamisalaan.

37 – Ks. em. asia Dudda, tuomion 27 kohta.
38 – Ks. komission kirjallisten huomautusten 20 ja 21 kohta.
39 – Ks. em. asia Gillan Beach, tuomion 25 kohta.
40 – Ks. ennakkoratkaisupyynnön s. 3.

## V Ratkaisuehdotus

66. Kaiken edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniulle seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 52 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että palvelu, joka muodostuu messuosastojen antamisesta määräajaksi näytteilleasettajien käyttöön, on messu- ja näyttelytoiminnan liitännäispalvelu ja kuuluu siten kyseisen säännöksen soveltamisalaan.