KOHTUJURISTI ETTEPANEK
YVES BOT
esitatud 13. jaanuaril 2011 [1]

1. Käesolevas asjas esitatud eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, [2] täpsemalt messistendide tähtajalise üürileandmise teenuste osutamise koha kindlaksmääramist.

2. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib sisuliselt, et Euroopa Kohus teeks otsuse selle kohta, kas teenused, mis seisnevad messi- või näitusestendide tähtajalises üürileandmises, on reklaamiteenused direktiivi 2006/112 artikli 56 lõike 1 punkti b tähenduses, mis kuuluvad maksustamisele teenuse saaja asukohas, või kuulub nende teenuste suhtes kohaldamisele nimetatud direktiivi artikli 52 punkt a, mis on kohaldatav kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus-, meelelahutus- või muudele sarnastele tegevustele, sealhulgas nimetatud tegevustega seotud abiteenustele, ja on seega maksustatav kohas, kus teenuseid füüsiliselt osutatakse.

3. Käesolevas ettepanekus esitan põhjused, mille tõttu ma leian, et direktiivi 2006/112 artikli 52 punkti a tuleb tõlgendada nii, et teenused, mis seisnevad eksponentidele messi- või näitusestendide tähtajalises üürileandmises on messi- ja näitusetegevusega seotud abiteenused ja kuuluvad seega selle sätte kohaldamisalasse.

I. Õiguslik raamistik

A. *Liidu õigus*

4. Kuna kuuendat direktiivi 77/388/EMÜ [3] oli korduvalt oluliselt muudetud, sõnastati see uuesti direktiivis 2006/112.

1 – Algkeel: prantsuse.

2 – ELT L 347, lk 1.

3 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23, edaspidi „kuues direktiiv").

5. Direktiivi 2006/112 artikli 1 lõike 2 esimeses lõigus on sätestatud, et ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks on kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga.

6. Ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte on seega maksustamine tegeliku tarbimise kohas, [4] mis võimaldab tagada, et sellest käibemaksust laekunud tulu läheb liikmesriiki, mis on kauba või teenuse lõpptarbimise koht.

7. Tarbimise koha kindlaksmääramine on niisiis väga oluline, kuna sellest sõltub see, et käibemaks läheb käibemaksu tarbimiskoha liikmesriigile.

8. Selleks et oleks võimalik nimetatud põhimõtet kohaldada ning vältida liikmesriikidevahelisi kohtualluvuse konflikte [5] ja topeltmaksustamist või maksustamata jätmist, on liidu seadusandja teenuste osutamise osas kehtestanud üldreegli ja erieeskirjad, mis kuuluvad kohaldamisele vastavalt osutatava teenuse liigile.

9. Seega on direktiivi 2006/112 artikli 43 kohaselt teenuse osutamise koht teenuse osutaja ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht, kust teenust osutatakse, või nimetatud asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.

10. Kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus-, meelelahutus- või muu sarnase tegevuse, sealhulgas nimetatud tegevuste korraldamise ning vajaduse korral abiteenuste puhul on selle direktiivi artikli 52 punkti a järgi teenuste osutamise kohaks nende teenuste füüsilise osutamise koht.

11. Lõpuks sätestab direktiivi artikli 56 lõike 1 punkt b, et selliste reklaamiteenuste puhul, mida osutatakse väljaspool Euroopa Ühendust asuvatele teenuse saajatele või maksukohustuslastele, kes asuvad ühenduses, kuid mitte teenuse osutajaga samas liikmesriigis, on teenuste osutamise kohaks teenuse saaja ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht, millele teenust osutatakse, või nimetatud asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.

4 – Vt nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiivi 2008/8/EÜ, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ seoses teenuste osutamise kohaga (ELT L 44, lk 11) põhjendus 3. Vt ka komisjoni 20. detsembri 2003. aasta teatis nõukogule, Euroopa Parlamendile ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele – Käibemaksustrateegia prioriteetide olukord ja ajakohastamine – punkt 3.1.1 [KOM(2003) 614 (lõplik)].

5 – Vt direktiivi 2006/112 põhjendus 17.

B. *Siseriiklik õigus*

12. 11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseaduse (Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług)[6], põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal kehtivas redaktsioonis (edaspidi „käibemaksuseadus"), artikli 27 lõike 2 punkti 3 alapunkt a sätestab, et kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- või meelelahutustegevusega seotud teenuste ning neile sarnaste teenuste – nagu messi- ja näituseteenuste – ning nimetatud tegevustega seotud abiteenuste osutamise kohaks on nende teenuste tegeliku osutamise koht.

13. Selle seaduse artikli 27 lõige 3 sätestab, et juhul, kui seaduse artikli 27 lõikes 4 nimetatud teenused osutatakse füüsilistele isikutele, juriidilistele isikutele või õigusvõimeta organisatsioonilistele üksustele, kelle asu- või elukoht on kolmandas riigis, või maksukohustuslasele, kes asub või elab ühenduse territooriumil, kuid mitte teenuse osutajaga samas riigis, siis on teenuse osutamise kohaks teenuse saaja asukoht või püsiv tegevuskoht, millele teenuseid osutati, või nimetatud asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel tema alaline elu- või asukoht.

6 – *Dz. U* nr 54, poz. 535.

14. See säte kohaldub nimetatud seaduse artikli 27 lõike 4 punkti 2 kohaselt eeskätt reklaamiteenustele.

II. Asjaolud ja põhikohtuasi

15. Inter-Mark Group sp. z o.o., sp. komandytowa w Poznaniu (edaspidi „Inter-Mark") on Poolas registreeritud käibemaksukohustuslasena. Tegevus, mida ta kavatseb alustada, seisneb sellistele eksponentidele – üldjuhul välismaalastest eksponentidele – messi- ja näitusestendide tähtajalises üürileandmises, kes oma tooteid ning teenuseid neil üritustel esitlevad. Kõnealused messid ja näitused toimuvad nii Poolas kui ka teiste liikmesriikide ja kolmandate riikide territooriumil.

16. Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab oma taotluses, et stendide väljaüürimisele eelneb üldjuhul stendi kavandi koostamine ja stendi visualiseerimine. Nimetatud kohus märgib ka, et Inter-Mark võib oma tegevuse käigus vajaduse korral toimetada stendi osad messi või näituse toimumise paika ja nad seal kokku panna.

17. Selleks et määrata kindlaks käibemaks, mis nimetatud tegevuse korral tasumisele kuulub, palus Inter-Mark 11. veebruari 2009. aasta kirjas Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniul (Poznańi maksuameti juhataja) tõlgendada käibemaksuseaduse sätteid.

18. Viimane teatas oma 4. mai 2009. aasta kirjas, et sellise tegevuse puhul nagu Inter-Marki tegevus on käibemaksuseaduse artikli 27 lõike 2 punkti 3 alapunkti a järgi teenuse osutamise kohaks teenuste füüsilise osutamise koht. Ta leidis nimelt, et vastupidi sellele, mida väidab Inter-Mark, ei kujuta kõnealune tegevus endast veenmisele suunatud suhtlusvormi ja seda ei saa niisiis pidada reklaamiteenuseks.

19. Inter-Mark palus Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniul see otsus uuesti läbi vaadata. Viimane jäi 12. juuni 2009. aasta kirjas oma seisukoha juurde.

20. Kuna Inter-Mark leidis, et tema poolt pakutavaid teenuseid tuleb pidada reklaamiteenusteks, esitas ta eelotsusetaotluse esitanud kohtule 4. mai 2009. aasta otsuse peale kaebuse.

III. Eelotsuse küsimused

21. Kaheldes selles, kuidas liidu õiguse teatud sätteid tõlgendada, otsustas Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Poola) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas […] direktiivi 2006/112[…] artikli 52 punkti a tuleb tõlgendada nii, et teenused, mis seisnevad näituse- ja messistendide tähtajalises üürileandmises oma tooteid messidel ja näitustel esitlevatele klientidele, kuuluvad kõnealuses sättes nimetatud messide ja näituste korraldamise teenuste abiteenuste hulka, st kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- ja meelelahutusürituste ja muude sarnaste üritustega seotud teenuste hulka, mis maksustatakse kohas, kus kõnealuseid teenuseid füüsiliselt osutatakse?

2. Või tuleb lähtuda sellest, et tegemist on reklaamiteenustega, mis vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 56 lõike 1 punktile b maksustatakse kohas, kus on teenuse saaja ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht või nimetatud asukoha või püsiva

tegevuskoha puudumisel tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht,

– kui kõnealused teenused seisnevad stendide tähtajalises üürileandmises oma tooteid messidel ja näitustel esitlevatele klientidele, kusjuures üürileandmisele eelneb tavaliselt stendi kavandi koostamine ja visualiseerimine, vajaduse korral ka stendi osade toimetamine messi või näituse toimumise paika ja stendi kokkupanek, ning teenuse osutaja kliendid, kes esitlevad oma tooteid või teenuseid, maksavad asjaomase ürituse korraldajale messil või näitusel osalemise võimaluse eest eraldi tasu, mis katab eeskätt kommunaalteenuste, messi infrastruktuuri, meediateenuste jmt kulud?

Stendi kujundamine ja püstitamine on iga eksponendi enda ülesanne, mille täitmiseks tarbib eksponent kõnealuseid teenuseid, mis vajavad tõlgendamist.

Messide ja näituste korraldajad nõuavad külastajatelt sissepääsu eest eraldi tasu, mis läheb korraldajale, mitte teenuse osutajale."

IV. Analüüs

22. Enne oma analüüsi esitamist näib mulle kohane teha järgmine märkus.

23. Põhikohtuasi sai alguse Inter-Marki ja Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu vahelisest kohtuvaidlusest seoses viimase arvamusega Inter-Marki kavandatava tegevuse maksustamise kohta. Seega ei olnud selleks hetkeks, mil eelotsusetaotluse esitanud kohus oma küsimused Euroopa Kohtule esitas, toimunud ühtegi maksustavat tehingut. Seega võib Euroopa Kohtule ette heita, et ta teeb otsuse oletuslikku laadi küsimuses.

24. Kuid minu arvates ei sea see asjaolu kahtluse alla nende küsimuste vastuvõetavust, seda enam, et ka pooled ei ole nende vastuvõetavust vaidlustanud.

25. Nimelt on siseriikliku kohtu menetluses oleva vaidluse näol tegemist reaalse kohtuvaidlusega, kuna Inter-Mark esitas Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu esialgse maksuteate peale kaebuse, milles palus kohtul selle teate õiguspärasust kontrollida, nii et Euroopa Kohtul on olemas kogu teave põhikohtuasja esemeks oleva olukorra kohta, mida on vaja selleks, et tal oleks võimalik liidu õiguse sätteid tõlgendada. [7]

7 – Vt 18. novembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-200/98: X ja Y (EKL 1999, lk I-8261, punktid 21 ja 22).

26. Käesolevas asjas küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus niisiis sisuliselt seda, kas eksponentidele messi- või näitusestendide tähtajaline üürileandmine kujutab endast reklaamiteenust, mis kuulub maksustamisele teenuse saaja asukohas või on selle teenuse puhul tegemist kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- või meelelahutusteenuse või sarnaste teenustega, ja on seega maksustatav messi või näituse toimumise kohas.

27. Põhjustel, mida ma alljärgnevalt esitan, olen seisukohal, et eksponentidele messi- või näitusestendide üürileandmine on messi- ja näitusetegevusega seotud abiteenused, mis kuuluvad maksustamisele nende füüsilise osutamise kohas.

28. On tõsi, et Euroopa Kohus on 5. juuni 2003. aasta otsuses kohtuasjas Design Concept [8] käesolevas asjas arutusel olevaid küsimusi juba käsitlenud. Selles otsuses lähtus Euroopa Kohus eeldusest, et stendide ehitamine, nende koristamine ja vajaliku materjali ning vahendite transpordiks personali kasutada andmine on reklaamteenus.

29. Kuid see otsus ei näi mulle olevat käesolevas asjas esitatud küsimuste lahendamisel määrava tähtsusega kahel järgmisel põhjusel.

30. Esiteks nõustus Euroopa Kohus eelotsusetaotluse esitanud kohtu määratlusega, mille kohaselt on nimetatud teenuste puhul *a priori* tegemist reklaamiteenustega. Ta selgitas nimelt, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on Euroopa Kohtu ja siseriiklike kohtute koostöö raames ainult siseriiklikul kohtul, kelle lahendada on vaidlus ja kes vastutab langetatava kohtuotsuse eest, pädevus hinnata kohtuasja eripära arvestades, kas kohtuotsuse tegemiseks on vaja eelotsust ja kas Euroopa Kohtule esitatud küsimused on asjakohased. [9] Kuna siseriiklik kohus leidis selles asjas, et arutusel olevad teenused on *a priori* reklaamiteenused, jättis Euroopa Kohus nende teenuste määratluse muutmata. [10]

31. Teiseks märkis Euroopa Kohus siiski, et reklaamiteenuste mõiste on iseseisev mõiste liidu õiguses ja et siseriiklikul kohtul tuleb vajadusel kontrollida asjaomaste teenuste määratlust Euroopa Kohtu praktikast lähtudes. [11]

32. Seega ei saa eespool viidatud kohtuotsusest Design Concept järeldada, et messi- ja näitusestendide tähtajaline üürileandmine on

8 – C-438/01, EKL 2003, lk I-5617.

9 – Punkt 14.
10 – Punkt 15.
11 – *Idem*.

reklaamiteenus direktiivi 2006/112 artikli 56 lõike 1 punkti b tähenduses.

33. Lisaks on Euroopa Kohus 9. märtsi 2006. aasta otsuses kohtuasjas Gillan Beach [12] seda liiki teenuseid teisiti määratlenud.

34. Selles kohtuasjas oli tegemist äriühinguga Gillan Beach Ltd, kes korraldas Prantsusmaal kaks meremessi ja osutas eksponentidele kompleksteenuseid, sealhulgas stendide ja sidevahendite sisseseadmine ja kasutusseandmine. Põhiline lahendamist vajav küsimus oli see, kas nimetatud tegevus kuulub kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti c esimese taande (direktiivi 2006/112 artikli 52 punkt a) kohaldamisalasse selles sättes loetletud tegevustele sarnase tegevusena.

35. Euroopa Kohus märkis esiteks, et ühenduse seadusandja on leidnud, et juhul, kui teenuste osutaja osutab oma teenuseid riigis, kus neid füüsiliselt osutatakse ning ürituse korraldaja nõuab samas riigis sisse lõpptarbija poolt tasutud käibemaksu, tuleb käibemaks, mille maksubaasiks on kogum teenuseid, mille hind sisaldub selle tarbija poolt makstud kompleksteenuse hinnas, tasuda sellele riigile, mitte riigile, kus on teenuse osutaja tegevuskoht. [13]

36. Euroopa Kohus selgitas veel, et laada või messi eesmärk on mitmetele teenusesaajatele põhimõtteliselt ühes kohas ja üks kord osutada erinevaid komplekssе olemusega teenuseid, mille eesmärk on teabe andmine ja kaupade või ürituste esitlemine selleks, et neid külastajatele reklaamida. [14]

37. Ta leidis ka, et messil või laadal korraldaja poolt eksponentidele osutatud kompleksteenus – antud juhul stendide ja sidevahendite sisseseadmine ja kasutusseandmine, messikülastajaid vastuvõtva personali tagamine ning välja pandud paatide kaldale kinnitamise kohtade rentimine ja valve – on käsitatav nende teenuste hulka kuuluvana, mis on loetletud kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti c esimeses taandes. [15]

38. Erinevus selle kohtuotsuse aluseks oleva kohtuasja ja käesoleva asja vahel seisneb asjaolus, et Inter-Mark ei korralda messe ja näituseid ega osuta ka teenuseid messide

12 – C-114/05, EKL 2006, lk I-2427.

13 – Punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika.

14 – Punkt 25.

15 – Punkt 27. Täpsustan, et pärast eespool viidatud otsust kohtuasjas Gillan Beach, lisas liidu seadusandja alates 1. jaanuarist 2010 direktiivi 2006/112 artikli 52 punktis a loetletud tegevustele messid ja näitused (vt direktiivi 2008/8 artikkel 2 punkt 1).

ja näituste korraldajatele. Inter-Marki teenused kujutavad endast üksnes messidel ja näitustel eksponentidele stendide tähtajalist üürileandmist.

39. Seetõttu leiab Euroopa Komisjon, et direktiivi 2006/112 artikli 52 punkt a ei ole käesolevas asjas kohaldatav. Ta leiab, et kuna eksponentidele stendide üürileandmise kulu ei sisaldu messi korraldaja poolt osutatava väljapanekute kompleksteenuse hinnas, ei saa Inter-Marki teenuseid maksustada nende osutamise kohas. [16] Komisjon on seisukohal, et lähtudes selle direktiivi põhjendusest 17, kus on öeldud, et teenuste osutamise kohaks tuleb määrata teenuse saaja liikmesriik, eelkõige maksukohustuslaste vaheliste teatavate teenuste osutamise puhul, kus teenuste hind sisaldub kaupade hinnas, tuleb kõnealuse direktiivi artiklites 44–59 nimetatud teenustele kohaldatava maksuseaduse kindlaksmääramisel seda kriteeriumi arvesse võtta, [17] ja et see kriteerium ei ole käesoleval juhul täidetud.

40. Seega on komisjoni arvates teenuse osutaja staatusel määrav tähtsus direktiivi 2006/112 artikli 52 punkti a kohaldamisel teenustele.

41. Ma ei nõustu komisjoni arvamusega järgmistel põhjustel.

42. Esiteks märkis Euroopa Kohus 7. oktoobri 2010. aasta otsuses kohtuasjas Kronospan Mielec, [18] et nagu tuleneb kuuenda direktiivi põhjenduses 7 (direktiivi 2006/112 põhjendus 17) kasutatud määrsõnast „eelkõige", ei ole kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 (direktiivi 2006/112 artikkel 52) kohaldamisala piiratud maksukohustuslaste vahel osutatavate teenustega, kus teenuste hind sisaldub kauba hinnas. [19] Euroopa Kohus lisas, et kuues direktiiv ei sisalda ühtegi viidet, millest võiks järeldada, et asjaolu, et teenusesaaja lisab teenuse osutamisega seotud kulud tema pakutavate kaupade ja teenuste müügihinnale mitte otseselt, vaid kaudselt, on asjakohane selle tuvastamisel, kas teenus kuulub kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 või lõike 2 reguleerimisalasse. [20]

43. Niisiis ei ole minu arvates see, kas teenuse hind sisaldub kauba hinnas, määrava tähtsusega direktiivi 2006/112 artikli 52 punkti a kohaldamisel.

16 – Vt komisjoni kirjalike märkuste punktid 34–37.
17 – Vt nimetatud märkuste punkt 37.
18 – C-222/09, lk I-9277.
19 – Punkt 28.
20 – Punkt 29.

44. Lisaks nähtub selle sätte sõnastusest minu arvates, et sellega on hõlmatud nii nimetatud tegevuse korraldajad kui ka teenuste osutajad, kes neid tegevusi ei korralda.

45. Nimelt käsitleb see säte teenuseid, mis hõlmavad selles loetletud tegevusi *„sealhulgas nimetatud tegevuste korraldamine"*.[21] Leian, et sõna „sealhulgas" kasutamine osutab sellele, et liidu seadusandja tahtis täpsustada, et need teenused hõlmavad lisaks teiste ettevõtjate poolt osutatavatele teenustele nimetatud tegevuste korraldajate poolt osutatavaid teenuseid, kui nende eesmärk on direktiivi 2006/112 artikli 52 punktis a loetletud tegevus.

46. Selles küsimuses näib mulle, et kui liidu seadusandja kehtestas kunsti- ja kultuuritegevusega seotud teenuste või muude sarnaste teenuste osas maksustamise koha kindlaksmääramise üldreeglist erineva eeskirja, ei lähtunud ta teenuse osutaja staatusest, vaid tema poolt osutatavate teenuste liigist. Nimelt tuleneb direktiivi 2006/112 artikli 52 punkti a sõnastusest, et see, kas nimetatud säte on teatud teenusele kohaldatav, tuleb kindlaks määrata teenuse eesmärgist lähtudes. Niisiis peab teenuse osutaja tegevus selleks, et nimetatud säte oleks kohaldatav, kuuluma kõnealuses sättes loetletud tegevuste hulka.

47. Seda seisukohta toetab minu arvates ka Euroopa Kohtu poolt eespool viidatud kohtuotsuses Gillan Beach kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktile c antud tõlgendus. Nimelt keskendus Euroopa Kohus selleks, et kindlaks teha, kas kõnealused teenused kuuluvad nimetatud artikli kohaldamisalasse, asjaomase tegevuse eesmärgile, mitte teenuse osutaja staatusele. Seega tõdes Euroopa Kohus, et muuks sarnaseks tegevuseks selle sätte tähenduses võib pidada tegevust siis, kui sellel on need tunnused, mis on nimetatud sättes loetletud teistel tegevuste liikidel ning mis õigustavad selle eesmärgiga seoses nende tegevuste kuulumist nimetatud sätte kohaldamisalasse.[22]

48. Euroopa Kohus märkis veel, et nimetatud tegevuste eesmärgil osutatavate teenuste iseloom on kompleksne, kuna need koosnevad tavaliselt mitmest teenusest ja neid osutatakse mitmetele teenusesaajatele, st kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- või meelelahutustegevuses osalevatele isikutele.[23] Ta lisas, et nende erinevate teenuseliikide ühine tunnus on ka see, et neid osutatakse üldiselt ühekordsete ürituste puhul ning seda kohta, kus neid komplekssseid teenuseid füüsiliselt

21 – Kohtujurist kursiiv.

22 – Punkt 22.
23 – Punkt 23.

osutatakse, on põhimõtteliselt lihtne kindlaks teha, kuna nimetatud üritused toimuvad konkreetses kohas. [24]

49. Minu meelest on selge, et direktiivi 2006/112 artikli 52 punkti a kohaldamine teatud teenusele ei sõltu mitte teenuse osutaja staatusest, vaid selle teenuse eesmärgist.

50. Sellisel lähenemisviisil põhineb ka 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas Dudda. [25] Nimelt leidis Euroopa Kohus selles otsuses kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus-, meelelahutus- või muude sarnaste tegevustega seotud abiteenuste osas, et nende puhul on tegemist teenustega, mis on objektiivselt põhitegevusega seotud teenused, sõltumata sellest, kes neid osutab. [26] Ta lisas, et seda tõlgendust toetab kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti c esimene taane, milles nimetatakse eeskätt kunsti- või meelelahutustegevusega seotud abiteenuseid, ilma viiteta isikule, kes neid tegevusi teostab. [27]

51. Seda analüüsi põhjendab ka asjaolu, et direktiivi 2006/112 artikli 52 loogika nõuab, et maksustamine toimuks võimalusel kohas, kus selles loetletud teenuseid tarbitakse. [28] Kõigi selles sättes nimetatud teenuseliikide puhul on põhimõtteliselt lihtne kindlaks määrata, kus neid teenuseid füüsiliselt osutatakse. [29] Seega ei ole otsustavaks teguriks, mis teeb võimalikuks maksustamise tegeliku tarbimise kohale kõige lähemas kohas, mitte teenuse osutaja isik, vaid teenuse eesmärk, mis võimaldab lihtsalt kindlaks määrata koha, kus teenus osutatakse.

52. Põhikohtuasjas arutusel olevate teenuste eesmärgi osas kahtleb eelotsusetaotluse esitanud kohus selles, kas neid teenuseid võib pidada direktiivi 2006/112 artikli 56 lõike 1 punkti b tähenduses reklaamiteenusteks, mis kuuluvad maksustamisele teenuse saaja ettevõtte asukohas.

53. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu kahtlused tulenevad sellest, et Inter-Mark võtab teenuste osutamisel arvesse klientide individuaalseid nõudmisi, eeskätt stendi välisilmele ja otstarbele esitatavaid nõudeid. Seega on stendi sisseseadmise eesmärk tekitada huvi potentsiaalsetes ostjates ja see muutub eksponendi toodete või teenuste müügi edendamise osaks. Selles mõttes on need teenused sarnased reklaamiteenustele.

24 – Punkt 24.
25 – C-327/94, EKL 1996, lk I-4595.
26 – Punktid 27 ja 28.
27 – Punkt 29.
28 – Vt selle kohta 3. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-37/08: RCI Europe (EKL 2009, lk I-7533, punkt 39).
29 – Vt eespool viidatud kohtuotsus Gillan Beach, punkt 24.

54. Selles küsimuses leiab komisjon, et stendi välisilme ja sisseseade võib märgatavalt suurendada eksponendi poolt pakutavate toodete müügiedenduse mõju. [30] Ta leiab seega, et individualiseeritud, st teatud eksponendi tarbeks kohandatud ja eksponendist ettevõtja kuvandist lahutamatuid stende võib pidada reklaamiteenuseks. [31]

55. Reklaamiteenuste mõiste on määratletud 17. novembri 1993. aasta otsuses kohtuasjas komisjon *vs.* Prantsusmaa. [32] Selles otsuses märkis Euroopa Kohus, et reklaamiteenuse mõiste hõlmab kindlasti sellise sõnumi levitamist, mille eesmärk on teavitada tarbijaid toote või teenuse olemasolust ja omadustest, et niisugusel viisil suurendada selle läbimüüki. [33] Euroopa Kohus täpsustas veel, et seda teavet võib levitada muul viisil kui suuliselt, kirjalikult, kujutiste abil, trükiajakirjanduse või meedia vahendusel. [34]

56. Euroopa Kohus lisas, et teenuse osutaja staatus ei ole reklaamiteenusena määratlemise vältimatu tingimus ja et selleks, et teenust pidada reklaamiteenuseks, piisab asjaolust, et müügiedendustegevusega – nagu kauba müük alandatud hindadega, reklaamiagentuuri poolt selliste vallasasjade tarbijatele jagamine, mida teenuse saaja müüb, teenuste osutamine alandatud hindadega või tasuta, või kokteilipeo või vastuvõtu korraldamine – kaasneb niisuguse sõnumi edastamine, mille eesmärk on teavitada avalikkust sellise toote või teenuse olemasolust ja omadustest, millele antud tegevus on suunatud, et niisugusel viisil suurendada selle läbimüüki. [35]

57. Sama kehtib ka kõigi selliste tehingute puhul, mis moodustavad reklaamikampaania lahutamatu osa ja mis sellest tulenevalt aitavad kaasa reklaamsõnumi edastamisele. [36]

58. Kuigi on tõsi, et teenuse osutaja poolt kujundatud stendi sisseseade aitab eksponendi toodet esile tõsta ja et järelikult peab see olema ligimeelitav, ei arva ma siiski, et sellist teenust tuleb pidada reklaamiteenuseks direktiivi 2006/112 artikli 56 lõike 1 punkti b tähenduses.

59. On selge, et üksnes messistendide üürileandmine ei kujuta endast messitegevust. Kuid stend on selle tegevuse läbiviimisel asendamatu materiaalne tegur. Seega ei ole stendide kasutusseandmisel minu arvates muud eesmärki kui pakkuda võimalust osaleda messil, võimaldades eksponendil oma tooteid esitleda.

30 – Vt komisjoni kirjalike märkuste punkt 20.
31 – *Idem.*
32 – C-68/92, EKL 1993, lk I-5881.
33 – Punkt 16.
34 – *Idem.*
35 – Punktid 17 ja 18.
36 – Punkt 19.

60. Sellisena kujutab endast stendide kasutusseandmine teise isiku kui messi või näituse korraldaja poolt selle messi või näituse korraldamisega seotud abiteenust, kuna selle näol on tegemist nimetatud tegevuse läbiviimiseks vajaliku tingimusega. [37]

61. Asjaolu, et Inter-Mark pakub võimalust stendi väljapanekut individualiseerida, ei sea minu arvates eeltoodud määratlust kahtluse alla. Vastupidi sellele, mida näib väitvat komisjon, ei arva ma, et direktiivi 2006/112 artikli 52 punktis a loetletud teenusterühma kuulumiseks peavad teenuse osutaja poolt kasutusse antavad stendid olema ühesugused, mitte iga eksponendi vajadustele kohandatud. [38]

62. On lihtne aru saada sellest, et Inter-Markil tuleb eksponendi poolt pakutavate toodete või teenuste olemusest ja kliendi nõuetest lähtudes stendi kohandada ja see vastavalt sisse seada. Näiteks eksponendil, kes pakub külastajatele raamatuid, on vaja stendi, mis on varustatud raamatutele kohandatud esitlusalustega, samas kui veini pakkuval eksponendil on vaja veini degusteerimiseks eeskätt laudu ja toole.

63. Eksponentide poolt külastajatele pakutavate toodete müügi edendamine on messi eesmärk [39] ja stendide sisseseadmine aitab ilma igasuguse kahtluseta selle eesmärgi saavutamisele kaasa. Kuid Euroopa Kohtu eespool viidatud praktika kohaselt peab reklaamiteenuse eesmärk olema külastajatele teabe edastamine eksponentide poolt pakutavate toodete ja teenuste omaduste kohta.

64. Kohtutoimiku materjalide kohaselt ei näi põhikohtuasjas käsitletava juhtumi näol tegemist olevat sellise olukorraga, kuna eelotsusetaotluse esitanud kohtunik märgib üksnes, et Inter-Mark võtab stendide välisilme ja otstarbe osas arvesse oma klientide individuaalseid nõudmisi ja pakub ka stendi osade ürituse toimumise paika toimetamise ja seal stendi kokkupanemise teenust. [40]

65. Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes leian niisiis, et direktiivi 2006/112 artikli 52 punkti a tuleb tõlgendada selliselt, et teenus, mis seisneb eksponentidele messistendide tähtajalises üürileandmises, on messi- või näitusetegevusega seotud abiteenus ja kuulub seega nimetatud sätte kohaldamisalasse.

37 – Vt eespool viidatud kohtuotsus Dudda, punkt 27.
38 – Vt komisjoni kirjalike märkuste punktid 20 ja 21.
39 – Vt eespool viidatud kohtuotsus Gillan Beach, punkt 25.
40 – Vt eelotsusetaotluse prantsuskeelne versioon, punkt 3.

V. Ettepanek

66. Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu küsimusele järgmiselt:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 52 punkti a tuleb tõlgendada selliselt, et teenus, mis seisneb eksponentidele messistendide tähtajalises üürileandmises, on messi- või näitusetegevusega seotud abiteenus ja kuulub seega nimetatud sätte kohaldamisalasse.