YVES BOT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2011. január 13.[1]

1. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvre[2], egészen pontosan vásári standok ideiglenes rendelkezésre bocsátására irányuló szolgáltatásnyújtás helyének meghatározására vonatkozik.

2. A kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra kéri a Bíróságot, hogy állapítsa meg, hogy a standok vásárokon vagy kiállításokon történő időszakos rendelkezésre bocsátására irányuló szolgáltatás a 2006/112 irányelv 56. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében reklámszolgáltatás-e, amely a megrendelő letelepedési helyén adóköteles, vagy az ilyen típusú szolgáltatás ezen irányelv 52. cikke a) pontjának hatálya alá tartozik, amelyet a kulturális, művészeti, sport-, tudományos, oktatási, szórakoztatási vagy hasonló tevékenységekre, valamint az ezek teljesítéséhez járulékosan kapcsolódó szolgáltatásokra kell alkalmazni, és ezáltal az ilyen szolgáltatás a tényleges teljesítés helyén adóköteles.

3. A jelen indítványban kifejtem azokat az indokokat, amelyek alapján úgy vélem, hogy a 2006/112 irányelv 52. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy a vásári standok kiállítók részére történő időszakos rendelkezésre bocsátására irányuló szolgáltatás a vásári és kiállítási tevékenységekhez kapcsolódó járulékos szolgáltatás, és így ezen rendelkezés hatálya alá tartozik.

I – Jogi háttér

A – *Az uniós jog*

4. A több alkalommal és lényegesen módosított 77/388/EGK hatodik irányelvet[3] a 2006/112 irányelv dolgozta át.

1 – Eredeti nyelv: francia.

2 – HL L 347., 1. o.

3 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv).

5. A 2006/112 irányelv 1. cikke (2) bekezdésének első albekezdése rámutat, hogy a közös hozzáadottértékadó-rendszer (a továbbiakban: HÉA) alapelve, hogy a termékekre és szolgáltatásokra az ezek árával pontosan arányban álló általános fogyasztási adó kerüljön alkalmazásra.

6. A közös HÉA-rendszert átható alapelv tehát a tényleges fogyasztás helyén történő adóztatás[4], miáltal biztosítani lehet, hogy a HÉA-ból származó bevételek azt a tagállamot illessék, amelyben a termék vagy szolgáltatás végső felhasználására sor került.

7. Ennélfogva a fogyasztás helyének meghatározása döntő szerepet tölt be, mivel ettől függően illeti meg a HÉA a fogyasztás helye szerinti tagállamot.

8. Ezen elv alkalmazásának lehetővé tétele, valamint a tagállamok közötti hatáskör-összeütközés[5], a kettős adóztatás, illetve az adóztatás elmaradásának elkerülése érdekében az uniós jogalkotó a szolgáltatásnyújtások vonatkozásában egy általános és több, a nyújtott szolgáltatás jellegétől függően alkalmazandó különös szabályt vezetett be.

9. Így a 2006/112 irányelv 43. cikke meghatározza, hogy 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.

10. A kulturális, művészeti, sport-, tudományos, oktatási, szórakoztatási vagy hasonló tevékenységeket, beleértve az ilyen tevékenységeket szervezők tevékenységét, valamint adott esetben az ezek teljesítéséhez járulékosan kapcsolódó szolgáltatásokat illetően ezen irányelv 52. cikkének a) pontja kimondja, hogy e szolgáltatások teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást ténylegesen teljesítették.

11. Végül, az említett irányelv 56. cikke (1) bekezdésének b) pontja úgy rendelkezik, hogy a reklámszolgáltatások esetében, amelyeket az Európai 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.

4 – Lásd a 2006/112/EK irányelvnek a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye tekintetében történő módosításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/8/EK tanácsi irányelv (HL L 44., 11. o.) (3) preambulumbekezdését. Lásd még a HÉA-stratégia prioritásainak felülvizsgálata és korszerűsítése tárgyában a Tanácshoz, az Európai Parlamenthez és az Európai Gazdasági és Szociális Bizottsághoz intézett 2003. október 20-i bizottsági közlemény 3.1.1. pontját [COM(2003) 614 végleges].

5 – Lásd a 2006/112 irányelv (17) preambulumbekezdését.

B – *A nemzeti jog*

12. A hozzáadottérték-adóról szóló 2004. március 11-i törvény (Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług) 27. cikke (2) bekezdése 3. pontjának a) alpontja[6] úgy rendelkezik, hogy a kulturális, a művészeti, a sport-, a tudományos, az oktatási, a szórakoztatási és az ezekhez hasonló olyan szolgáltatások, mint a vásárok és kiállítások, valamint az ezekhez járulékosan kapcsolódó szolgáltatások esetében a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást ténylegesen teljesítették.

13. E törvény 27. cikkének (3) bekezdése megállapítja, hogy ha e törvény 27. cikkének (4) bekezdésében felsorolt szolgáltatásokat harmadik országban székhellyel vagy lakhellyel rendelkező természetes vagy jogi személyek vagy jogi személyiséggel nem rendelkező szervezeti egységek, vagy a Közösségen belül, de a szolgáltató országán kívül székhellyel vagy lakhellyel rendelkező adóalanyok részére nyújtják, a szolgáltatás teljesítési helyének az a hely minősül, ahol a megrendelő székhelye vagy azon állandó telephelye található, amely részére az érintett szolgáltatást nyújtják, vagy ezek hiányában, ahol a lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található.

6 – Dz. U nº 54, position 535.

14. Ezt a rendelkezést az említett törvény 27. cikke (4) bekezdésének 2. pontja értelmében többek között a reklámszolgáltatásokra kell alkalmazni.

II – A tényállás és az alapeljárás

15. Az Inter-Mark Group sp. z o.o., sp. komandytowa w Poznaniut (a továbbiakban: Inter-Mark) HÉA-alanyként Lengyelországban vették nyilvántartásba. Az általa tervezett tevékenység standoknak a termékeiket és szolgáltatásaikat vásárokon és kiállításokon bemutató, elsősorban külföldi ügyfelek részére ezeken a rendezvényeken való időszakos rendelkezésre bocsátása. Lengyel területen, illetve más tagállamokban, valamint harmadik országokban megrendezett vásárokról és kiállításokról egyaránt szó van.

16. A kérdést előterjesztő bíróság kérelmében pontosítja, hogy a standok rendelkezésre bocsátását általában megelőzte a tervezés és a stand látványtervének elkészítése. Rámutat arra is, hogy az Inter-Mark tevékenységi köre lehetővé tette a stand elemeinek a vásár vagy a kiállítás helyére történő szállítását és felállítását is.

17. A tevékenységét terhelő HÉA összegének megismerése érdekében az Inter-Mark 2009. február 11-i levelében a Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu-tól (a poznańi adóhatóság igazgatója) a hozzáadottérték-adóról szóló törvény rendelkezéseinek értelmezését kérte.

18. 2009. május 4-i levelében ez utóbbi jelezte, hogy az olyan tevékenység esetén, mint amilyet az Inter-Mark folytat, a szolgáltatás teljesítési helye e törvény 27. cikke (2) bekezdése 3. pontjának a) alpontja szerint az a hely, ahol a szolgáltatást ténylegesen teljesítették. Úgy vélte ugyanis, hogy az Inter-Mark állításával ellentétben ezek a tevékenységek nem valósítanak meg egyfajta meggyőzésre irányuló kommunikációt, és így nem tekinthetők reklámtevékenységeknek.

19. Az Inter-Mark kérte a Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu-t, hogy változtassa meg a határozatát. Ez utóbbi 2009. június 12-i levelében megerősítette álláspontját.

20. Mivel úgy vélte, hogy az általa kínált szolgáltatásokat reklámszolgáltatásoknak kell tekinteni, az Inter-Mark kereseti kérelmet terjesztett elő a 2009. május 4-i határozattal szemben a kérdést előterjesztő bíróságnál.

III – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

21. A Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Lengyelország), mivel kétségei merültek fel az uniós jog egyes rendelkezéseinek értelmezésével kapcsolatban, úgy döntött, hogy felfüggeszti az eljárást, és az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„1) Úgy kell-e értelmezni a […] 2006/112[…] irányelv 52. cikke a) pontjának rendelkezéseit, hogy a vásári és kiállítási standoknak a kínálatukat vásárokon és kiállításokon bemutató ügyfelek részére történő időszakos rendelkezésre bocsátása az ezekben a rendelkezésekben szereplő, a vásárok és kiállítások szervezése szolgáltatásokhoz járulékosan kapcsolódó szolgáltatások közé tartozik, azaz a kulturális, művészeti, sport-, tudományos, oktatási, szórakoztatási szolgáltatásokhoz hasonló szolgáltatások körébe, amelyek a szolgáltatás tényleges teljesítésének helye szerint adókötelesek?

2) Vagy abból kell kiindulni, hogy reklámszolgáltatásokról van szó, amelyek a 2006/112 irányelv 56. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében azon hely szerint adókötelesek, 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,

– ha ezek a szolgáltatások standoknak a kínálatukat vásárokon és kiállításokon bemutató ügyfelek részére való időszakos rendelkezésre bocsátását érintik, amelyet általában megelőz a tervezés és a stand látványtervének elkészítése, valamint adott esetben a stand elemeinek a vásár és a kiállítás helyére történő szállítása és felállítása, és a szolgáltató ügyfelei, akik kiállítják termékeiket és szolgáltatásaikat, külön díjat fizetnek a mindenkori rendezvény szervezőjének a vásáron vagy kiállításon való részvétel puszta lehetőségéért, amely különösen a közös felhasználású ellátási szolgáltatások, a vásári infrastruktúra, a médiaszolgálat stb. költségeit foglalja magában?

Minden kiállító maga felel saját standja felállításáért és berendezéséért, és ennek érdekében veszi igénybe a szóban forgó, értelmezésre szoruló szolgáltatásokat.

A vásárok és kiállítások szervezői a szervezőket, és nem a szolgáltatókat illető külön belépődíjat szednek a látogatóktól a belépésért."

IV – Elemzés

22. Az elemzés megkezdése előtt érdemes a következő észrevételt tenni.

23. Az alapeljárás az Inter-Mark és a Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu között, az ez utóbbi által az Inter-Mark tevékenységeinek jövőbeli adóztatására vonatkozóan adott vélemény tárgyában létrejött jogvitán alapul. Addig az időpontig, amikor a kérdést előterjesztő bíróság a Bíróság elé terjesztette előzetes döntéshozatalra irányuló kérdéseit, adóköteles ügylet még nem valósult meg. Ennélfogva a Bíróságot esetleg az a kritika érheti, hogy elméleti jellegű problémával kapcsolatban hoz ítéletet.

24. Ugyanakkor ez a körülmény véleményem szerint önmagában nem vonhatja kétségbe az említett kérdések elfogadhatóságát, amelyet egyébként a felek nem vitattak.

25. A nemzeti bíróság előtt ugyanis valós jogvita áll fenn, mivel az Inter-Mark keresetet nyújtott be a Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu által adott előzetes véleménnyel szemben, amelyben bírósági úton kérte ezen vélemény jogszerűségének vizsgálatát, így a Bíróság az uniós jog rendelkezéseinek értelmezéséhez elegendő információval rendelkezik az alapeljárás tárgyát képező helyzetről[7].

7 – Lásd a C-200/98. sz. X és Y ügyben 1999. november 18-án hozott ítélet (EBHT 1999., I-8261. o.) 21. és 22. pontját.

26. A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság tehát lényegében arra kér választ, hogy a vásári vagy kiállítási standoknak a kiállítók részére történő időszakos rendelkezésre bocsátása reklámszolgáltatásnak minősül-e, amely azon a helyen adóztatandó, ahol a megrendelő letelepedett, vagy pedig az ilyen típusú szolgáltatás a kulturális, művészeti, sport-, tudományos, oktatási, szórakoztatási vagy hasonló szolgáltatások közé tartozik, és a vásár vagy a kiállítás helyén adóztatandó.

27. A következőkben kifejtésre kerülő indok alapján arra a véleményre jutottam, hogy a vásári vagy kiállítási standoknak a kiállítók részére történő rendelkezésre bocsátása a vásári és kiállítási tevékenységekhez kapcsolódó járulékos szolgáltatásnyújtás, amely a tényleges teljesítés helye szerint adóköteles.

28. A Bíróság a Design Concept ügyben 2003. június 5-én hozott ítéletében[8] már határozott arról a kérdéskörről, amellyel szemben állunk. Ebben az ítéletében a Bíróság azon előfeltételezésből indult ki, hogy a standok összeállításából, takarításából, és az anyagok szállításához szükséges személyzet biztosítására irányuló szolgáltatás reklámszolgáltatás.

29. Ugyanakkor az említett ítélet nem tűnik meghatározónak a feltett kérdésben, és ennek az alábbi két oka van.

30. Először is, a Bíróság elfogadta a kérdést előterjesztő bíróság állásfoglalását, amely ezeket a szolgáltatásokat a priori reklámszolgáltatásoknak tekintette. A Bíróság ugyanis azt a magyarázatot alkalmazta, hogy az állandó ítélkezési gyakorlatnak megfelelően a Bíróság és a nemzeti bíróságok közötti együttműködés keretében egyedül az alapügyben eljáró és a meghozandó bírósági döntésért felelős nemzeti bíróság jogosult az előtte folyamatban lévő ügy sajátosságaira figyelemmel megítélni egyrészt az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szükségességét ítéletének meghozatalához, másrészt a Bíróság elé terjesztett kérdések relevanciáját[9]. Mivel ebben az ügyben a nemzeti bíróság úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó szolgáltatások a priori reklámszolgáltatások, ezért a Bíróság e szolgáltatások minősítésének mindennemű megváltoztatását elutasította[10].

31. Másrészt viszont a Bíróság rámutatott, hogy a reklámszolgáltatások fogalma az uniós jog autonóm fogalma, és adott esetben a nemzeti bíróságnak kell a Bíróság ítélkezési gyakorlatának fényében ellenőriznie az érintett szolgáltatások minősítését[11].

32. Ennélfogva a fent hivatkozott Design Concept ügyben hozott ítéletből nem lehet arra következtetni, hogy standok vásárok vagy kiállítások alkalmával történő időszakos rendelkezésre bocsátása a 2006/112 irányelv

8 – A C-438/01. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 2003., I-5617. o.)

9 – Az ítélet 14. pontja.

10 – Az ítélet 15. pontja.

11 – Ugyanott.

56. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében vett reklámszolgáltatás volna.

33. Másfelől, a Bíróság a Gillan Beach ügyben 2006. március 9-én hozott ítéletében[12] az ilyen típusú szolgáltatásnyújtásokat ettől eltérően minősítette.

34. Ezen ügy ténybeli hátterét a Gillan Beach Ltd adta, amely két vízisport-eszköz bemutatót rendezett Franciaországban, és a kiállítók részére komplex szolgáltatásokat nyújtott, amelyek többek között magukban foglalták a kiállítási terület, illetve a kommunikációs berendezések felszerelését és rendelkezésre bocsátását. A fő kérdés az volt, hogy az ilyen tevékenység a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése c) pontjának első franciabekezdésében (a 2006/112 irányelv 52. cikkének a) pontja) meghatározott tevékenységekhez hasonló tevékenységként e rendelkezés hatálya alá tartozik-e.

35. A Bíróság először is rámutatott, hogy az uniós jogalkotó úgy ítélte meg, hogy amennyiben a szolgáltató azon államban nyújtja a szolgáltatásokat, amelyben azokat fizikailag végzik, és a végső fogyasztó ugyanezen államban fizeti meg a HÉA-t a rendezvény szervezője részére, ezen állam, és nem a szolgáltatás nyújtójának székhelye szerinti állam részére kell megfizetni a valamennyi olyan szolgáltatás után felszámított HÉA-t, amelynek költségeit belefoglalták a fogyasztó által megfizetett komplex szolgáltatás árába[13].

36. A Bíróság ezt követően kifejtette, hogy a bemutatók, illetve a vásárok célja, hogy valamely főszabályként egyedileg pontosan behatárolható helyen különböző, így tájékoztatás nyújtására, termékek, illetve események bemutatására irányuló komplex szolgáltatásokat nyújtsanak több címzett részére olyan körülmények között, amelyek elősegíthetik a termékeknek a látogatók részére történő értékesítését[14].

37. Ennek megfelelően a Bíróság megállapította, hogy valamely vásár vagy bemutató szervezője által a kiállítók részére nyújtott komplex szolgáltatást, ebben az ügyben kiállítási terület, illetve a kommunikációs berendezések felszerelését és rendelkezésre bocsátását, a vendégeket fogadó személyzet biztosítását, valamint a hajók bemutatására szolgáló hely bérbeadását és őrzését úgy kell tekinteni, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése c) pontjának első franciabekezdése alá tartozó tevékenység körébe tartozik[15].

38. Az ezen ítélet alapját képező ügy, és a jelen ügy közötti különbség azon tényen alapul, hogy az Inter-Mark nem szervezője a vásároknak vagy kiállításoknak, és hogy e vásárok

12 – A C-114/05. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 2006. I-2427. o.).

13 – Az ítélet 18. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

14 – Az ítélet 25. pontja.

15 – Az ítélet 27. pontja. Megállapítható, hogy a fent hivatkozott Gillan Beach ügyben hozott ítéletet követően az uniós jogalkotó a 2006/112 irányelv 52. cikkének a) pontjában felsorolt tevékenységeket 2010. január 1-jei hatállyal kiegészítette a vásári és kiállítási tevékenységekkel (lásd a 2008/8 irányelv 2. cikkének 1. pontját).

vagy kiállítások szervezői számára sem nyújt szolgáltatásokat. Az Inter-Mark által nyújtott szolgáltatások standoknak kizárólag a kiállítók részére történő időszakos rendelkezésre bocsátását foglalják magukban.

39. Emiatt az Európai Bizottság úgy tekinti, hogy a 2006/112 irányelv 52. cikkének a) pontja nem alkalmazható a jelen eljárásban. Úgy véli, hogy az Inter-Mark által kínált szolgáltatások nem adóztathatóak a teljesítés helyén, mivel a standok kiállítók részére történő rendelkezésre bocsátásának költségeit a bemutató szervezői által nyújtott komplex kiállítási szolgáltatások díja nem foglalja magában[16]. A Bizottság szerint, ezen irányelv (17) preambulumbekezdésének megfelelően, amely szerint a szolgáltatás teljesítési helyének – különösen egyes adóalanyok közötti olyan szolgáltatások esetében, amelyek költségeit belefoglalták a termékek árába – azon személy tagállamát kell tekinteni, aki a szolgáltatás megrendelője, ezt a kritériumot kell figyelembe venni az említett irányelv 44–59. cikkeiben említett szolgáltatások teljesítési helyének meghatározásakor[17], azonban e kritérium a jelen esetben nem teljesül.

40. A szolgáltató minősítése tehát meghatározó szerepet játszik a 2006/112 irányelv 52. cikke a) pontjának a szolgáltatásnyújtásokra történő alkalmazásában.

41. Az alábbi okok miatt nem osztom a Bizottság véleményét.

42. Először is, a Bíróság a Kronospan Mielec ügyben 2010. október 7-én hozott ítéletében[18] rámutatott, hogy a „különösen" határozószónak a hatodik irányelv hetedik preambulumbekezdésében (a 2006/112 irányelv (17) preambulumbekezdésében) történő használatából következik, hogy ezen irányelv 9. cikke (2) bekezdésének (a 2006/112 irányelv 52. cikkének) hatálya nem korlátozódik pusztán az egyes adóalanyok közötti olyan szolgáltatásokra, amelyek költségeit belefoglalták a termékek árába[19]. Hozzátette még, hogy a hatodik irányelv nem tartalmaz semmiféle utalást, amelyből arra lehetne következtetni, hogy az a körülmény, hogy a szolgáltatás címzettje a szolgáltatások költségeit nem közvetlenül, hanem közvetve foglalja bele az általa kínált termékek és szolgáltatások árába, releváns lenne annak meghatározása érdekében, hogy a szolgáltatás a hatodik irányelv 9. cikke (1) vagy (2) bekezdésének a hatálya alá tartozik-e.[20]

43. Ennélfogva az a tény, hogy a szolgáltatás költsége a termékek árában megjelenik-e, véleményem szerint nem meghatározó a 2006/112 irányelv 52. cikke a) pontjának alkalmazása szempontjából.

16 – Lásd a Bizottság írásbeli észrevételeinek 34–37. pontját.

17 – Lásd ugyanezen észrevételek 37. pontját.

18 – A C-222/09. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 2010., I-9277. o.).

19 – Az ítélet 28. pontja.

20 – Az ítélet 29. pontja.

44. Emellett, e rendelkezés szövege álláspontom szerint igazolja, hogy éppúgy vonatkozik az ilyen tevékenységek szervezőire, mint azokra a szolgáltatókra, akik ezen tevékenységek szervezésében nem vesznek részt.

45. Az említett rendelkezés ugyanis az ott felsorolt tevékenységekre irányuló szolgáltatásokra vonatkozik, *„beleértve az ilyen tevékenységeket szervezők [szolgáltatásait]”*[21]. Véleményem szerint a „beleértve” kifejezés használata arra utal, hogy az uniós jogalkotó pontosítani kívánta, hogy ezek a szolgáltatások a többi szolgáltató által nyújtott szolgáltatások mellett a szervezők szolgáltatásait is magukban foglalják, amennyiben ezek a 2006/112 irányelv 52. cikkének a) pontjában felsorolt tevékenységekre irányulnak.

46. E tekintetben úgy tűnik, hogy az uniós jogalkotó, amikor gondoskodott arról, hogy a művészeti, kulturális vagy egyéb tevékenységekre irányuló szolgáltatások adóztatási helyének meghatározására az általános szabálytól eltérő szabály vonatkozzon, ezt nem a szolgáltató minősítése miatt, hanem az ez utóbbi által ajánlott szolgáltatások jellege miatt tette. A 2006/112 irányelv 52. cikke a) pontjának szövegéből ugyanis kiderül, hogy a szolgáltatások tárgya határozza meg e rendelkezés adott szolgáltatásra való alkalmazását. Így ahhoz, hogy az említett rendelkezés alkalmazható legyen, a szolgáltató által végzett tevékenységnek szerepelnie kell az e rendelkezésben felsorolt szolgáltatások között.

47. Ezt a megállapítást véleményem szerint alátámasztja a Bíróság által a fent hivatkozott Gillan Beach ügyben hozott ítéletében a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének c) pontjára vonatkozóan megállapított értelmezés. A Bíróság ugyanis annak meghatározását, hogy az ezen ügyben szereplő szolgáltatások e cikk hatálya alá tartoznak-e, a tevékenység céljához, nem pedig a szolgáltató minősítéséhez kapcsolja. Így rámutat, hogy akkor lehet valamely tevékenységet az említett rendelkezés szerinti értelemben hasonlónak tekintetni, ha az olyan jellemzőkkel rendelkezik, amelyek egyaránt megtalálhatók az itt felsorolt más tevékenységtípusokban, és amelyek indokolják, hogy e tevékenységek e rendelkezés alá tartozzanak[22].

48. A Bíróság annak pontosításával folytatja, hogy az ilyen tevékenységekre irányuló szolgáltatások komplex jellegűek, mivel többféle szolgáltatást foglalnak magukban, és e szolgáltatásokat általában több címzett, vagyis valamennyi, a kulturális, művészeti, sport-, tudományos, oktatási és szórakoztatási tevékenységekben különböző módon részt vevő személy részére nyújtják[23]. Hozzátette, hogy az ilyen szolgáltatások közös jellemzője az is, hogy azokat általában konkrét rendezvények során nyújtják, és mivel ezek pontosan meghatározott helyszíneken zajlanak, fő

21 – Kiemelés tőlem.

22 – Az ítélet 22. pontja.

23 – Az ítélet 23. pontja.

szabályként könnyen megállapítható, hogy fizikailag hol történik e komplex szolgáltatások teljesítése[24].

49. Jól látszik, hogy a 2006/112 irányelv 52. cikke a) pontjának valamely szolgáltatásnyújtásra való alkalmazása nem a szolgáltatást nyújtó minősítésétől, hanem e szolgáltatás tárgyától függ.

50. Másfelől ezt a megközelítést láthatjuk a Dudda-ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítéletben[25]. Ebben az ítéletben ugyanis a Bíróság a kulturális, művészeti, sport-, tudományos, oktatási, szórakoztatási tevékenységekhez járulékosan kapcsolódó vagy hasonló szolgáltatások vonatkozásában megállapította, hogy olyan szolgáltatásokról van szó, amelyek a szolgáltató személyétől függetlenül járulékosan kapcsolódnak a tárgyilagosan vizsgált főtevékenységhez[26]. Hozzátette még, hogy ez az értelmezés megfelel a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése c) pontja első franciabekezdése szövegének, amely a tevékenységet végzők kilététől függetlenül szól a különösen a művészeti vagy szórakoztatási célból végzett szolgáltatásokhoz járulékosan kapcsolódó tevékenységekről[27].

51. Ezt az elemzést támasztja alá az a tény, hogy a 2006/112 irányelv 52. cikkének logikája szerint az adóztatásnak lehetőség szerint azon a helyen kell történnie, ahol az e cikkben felsorolt szolgáltatásokat igénybe veszik[28]. Márpedig a tényleges teljesítés helyét főszabály szerint valamennyi ilyen szolgáltatástípus esetén könnyű azonosítani[29]. Ennélfogva a tényleges fogyasztás helyéhez legközelebb történő adóztatás szempontjából nem a szolgáltató személye, hanem magának a szolgáltatásnak a tárgya a meghatározó elem, amely lehetővé teszi a teljesítés helyének könnyű meghatározását.

52. A kérdést előterjesztő bíróság az alapügyben tárgyalt szolgáltatások tárgyával kapcsolatban azt vizsgálja, hogy ezek a szolgáltatások nem minősíthetőek-e a 2006/112 irányelv 56. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerinti reklámszolgáltatásoknak, amelyeket azon a helyen kell adóztatni, ahol a megrendelő gazdasági tevékenységének székhelye van.

53. A kérdést előterjesztő bíróság kétségei azzal a ténnyel függnek össze, hogy az Inter-Mark által nyújtott szolgáltatások figyelembe veszik az ügyfeleknek különösen a stand megjelenésére és funkcionális szerepére vonatkozó egyedi elvárásait. Ennélfogva a stand felállításának célja lehet, hogy felkeltse a lehetséges vásárlók figyelmét, és hogy a kiállító által kínált termékek vagy szolgáltatások megvásárlására ösztönző intézkedés elemévé váljon. Ezáltal ezek a szolgáltatások megközelítik a reklámszolgáltatásokat.

24 – Az ítélet 24. pontja.

25 – A C-327/94. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 1996., I-4595. o.).

26 – Az ítélet 27. és 28. pontja.

27 – Az ítélet 29. pontja.

28 – Lásd ebben az értelemben a C-37/08. sz. RCI Europe ügyben 2009. szeptember 3-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-7533. o.) 39. pontját.

29 – Lásd a fent hivatkozott Gillan Beach ügyben hozott ítélet 24. pontját.

54. Ezzel kapcsolatban a Bizottság megállapítja, hogy egy stand megjelenése és felszerelése jelentős mértékben növelheti a kiállító által kínált termékek reklámjának hatását[30]. Úgy véli tehát, hogy az egyedivé tett, tehát egy adott kiállítóra szabott, a kiállító társaság megjelenésétől elválaszthatatlan standok rendelkezésre bocsátása reklámszolgáltatásnak tekinthető[31].

55. A reklámszolgáltatás fogalmát a Bíróság a Bizottság kontra Franciaország ügyben 1993. november 17-én hozott ítéletében[32] határozta meg. A Bíróság ebben az ítéletében megállapította, hogy a reklám fogalmához szükségszerűen kapcsolódik üzenet továbbítása, amely arra szolgál, hogy az eladás növelése érdekében tájékoztassa a fogyasztót valamely termék vagy szolgáltatás létezéséről és tulajdonságairól[33]. Rámutatott arra is, hogy; ezt az üzenetet a szóbeli eszközökön kívül más eszközök alkalmazásával, szövegek és képek segítségével, a rádión vagy a televízión keresztül is terjeszthetik[34].

56. A Bíróság hozzátette, hogy a szolgáltató e minősítése nem nélkülözhetetlen feltétele a reklámszolgáltatásként való értékelésnek, és hogy ahhoz, hogy reklámszolgáltatásról beszélhessünk, elegendő az is, ha valamely olyan eladásösztönző intézkedéshez, mint az áruk csökkentett áron való eladása, a szolgáltató által valamely reklámügynökségtől beszerzett ingóságok fogyasztók közötti szétosztása, a csökkentett áron való vagy ingyenes szolgáltatásnyújtás, az állófogadás vagy vacsora szervezése, olyan üzenet továbbítása kapcsolódik, amellyel a közönséget – az eladás növelése érdekében – tájékoztatják az ezen intézkedés tárgyát képező termék vagy szolgáltatás létéről és tulajdonságairól[35].

57. Ugyanez érvényes minden, a reklámkampányhoz elválaszthatatlanul hozzátartozó, és ezért a reklámüzenet továbbítását elősegítő folyamatra is[36].

58. Még ha a stand szolgáltató általi felszerelése valóban hozzájárul is a kiállító termékének értéknöveléséhez, és így vonzóbbá tételéhez, egyáltalán nem gondolom úgy, hogy ezt a szolgáltatást a 2006/112 irányelv 56. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerinti reklámszolgáltatásként kellene minősíteni.

59. A standok vásárokon való puszta rendelkezésre bocsátása valóban nem vásári tevékenység. Ugyanakkor a stand e tevékenység elengedhetetlen tárgyi feltétele. A standok rendelkezésre bocsátásának tehát véleményem szerint nincs más célja, mint termékei bemutatásának lehetővé tételével megteremteni a kiállító számára a vásáron való részvétel tárgyi feltételét.

30 – Lásd a Bizottság írásbeli észrevételeinek 20. pontját.
31 – Ugyanott.
32 – A C-68/92. sz. ügyben hozott ítélet (EBHT 1993., I-5881. o.).
33 – Az ítélet 16. pontja.
34 – Ugyanott.
35 – Az ítélet 17. és 18. pontja.
36 – Az ítélet 19. pontja.

60. Ezáltal a standoknak a vásár vagy a kiállítás szervezőjétől eltérő szolgáltató általi rendelkezésre bocsátása e vásár vagy kiállítás szervezéséhez kapcsolódó járulékos szolgáltatás, mivel e tevékenység megvalósításának szükséges feltétele[37].

61. Véleményem szerint az, hogy az Inter-Mark a stand személyre szabott felszerelését kínálja, nem elegendő e minősítés kétségbe vonásához. Azzal ellentétben, amit a Bizottság úgy tűnik, javasol, nem gondolom, hogy a szolgáltató által rendelkezésre bocsátott standoknak egységes mintára kellene készülniük, és hogy nem lehetnének az egyes kiállítók igényei szerint felszereltek ahhoz, hogy a 2006/112 irányelv 52. cikke a) pontjában felsorolt kategóriákhoz kapcsolódjanak[38].

62. Könnyen megállapítható, hogy az Inter-Marknak a kiállítók által kínált termékek vagy szolgáltatások jellemzőihez és az ügyfelek elvárásaihoz kellett a standokat igazítania, és következésképpen ezek szerint felszerelnie. Egy, a látogatók részére könyvet kínáló kiállítónak például a könyvekhez alakított polcokkal felszerelt standra van szüksége, míg a borokat kínáló kiállító részére olyan stand szükséges, amelyhez többek között a kóstolásra szolgáló asztalok és székek tartoznak.

63. A vásári tevékenységnek célja a kiállítók által bemutatott termékeknek a látogatók körében történő népszerűsítése[39], és a standok felszerelése kétségkívül e cél megvalósítását szolgálja. Ugyanakkor a Bíróság fent említett ítélkezési gyakorlata szerint egy reklámtevékenységnek arra a célra kell irányulnia, hogy tájékoztassa a látogatókat a kiállítók által kínált termékek és szolgáltatások tulajdonságairól.

64. Az ügy irataiban szereplő információk alapján úgy tűnik, hogy nem ez a helyzet az alapeljárásban, mivel a kérdést előterjesztő bíróság csak azt állapította meg, hogy az Inter-Mark figyelembe veszi az ügyfeleinek különösen a stand megjelenésére és funkcionális szerepére vonatkozó egyedi elvárásait, és képes a stand elemeinek szállítására és annak a rendezvény helyén való felállítására[40].

65. Következésképpen, a fenti megfontolásokra tekintettel véleményem szerint a 2006/112 irányelv 52. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy vásári standok kiállítók részére történő időszakos rendelkezésre bocsátására irányuló szolgáltatás a vásári és kiállítási tevékenységekhez járulékosan kapcsolódó szolgáltatás, és így e rendelkezés hatálya alá tartozik.

37 – Lásd a fent hivatkozott Dudda ügyben hozott ítélet 27. pontját.

38 – Lásd a Bizottság írásbeli észrevételeinek 20. és 21. pontját.

39 – Lásd a fent hivatkozott Gillan Beach ügyben hozott ítélet 25. pontját.

40 – Lásd az előzetes döntéshozatalra utaló végzés francia szövegváltozatát (3. o.).

V – Végkövetkeztetések

66. A fenti megfontolásokra figyelemmel azt javaslom a Bíróságnak, hogy a következő választ adja a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu részére:

„A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006. november 28-i 2006/112/EK irányelv 52. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy vásári standok kiállítók részére történő időszakos rendelkezésre bocsátására irányuló szolgáltatás a vásári és kiállítási tevékenységekhez járulékosan kapcsolódó szolgáltatás, és így e rendelkezés hatálya alá tartozik”.