EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

27. oktoober 2011 *

Kohtuasjas C-530/09,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Poola) 26. oktoobri 2009. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 18. detsembril 2009, menetluses

Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa,

versus

Minister Finansów,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees A. Tizzano, kohtunikud M. Safjan, M. Ilešič, J.-J. Kasel (ettekandja) ja M. Berger,

* Kohtumenetluse keel: poola.

kohtujurist: Y. Bot,
kohtusekretär: ametnik K. Malacek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 8. detsembri 2010. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa, esindaja: *doradca podatkowy* P. Kuźmiak, keda abistas ekspert M. Witkowiak,

– Poola valitsus, esindajad: A. Kramarczyk ning M. Szpunar ja B. Majczyna,

– Saksamaa valitsus, esindajad: J. Möller ja C. Blaschke,

– Kreeka valitsus, esindajad: Z. Chatzipavlou ja G. Papagianni ning G. Kanellopoulos,

– Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* F. Arena,

– Euroopa Komisjon, esindajad: K. Herrmann ja D. Triantafyllou,

olles 13. jaanuari 2011. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), artikli 52 punkti a ja artikli 56 lõike 1 punkti b.

2 See taotlus esitati Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa (edaspidi „Inter-Mark"), mis on Poola õiguse alusel asutatud käibemaksukohustuslasest äriühing, ja Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (Poznańi maksuameti juhataja, edaspidi „juhataja"), kes esindab Minister Finansówit (rahandusministeerium), vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab käibemaksuga maksustamisega seoses sellise koha kindlaksmääramist, kus teenuste osutamine arvatavalt toimus.

Õiguslik raamistik

Liidu õigusnormid

3 Direktiivi 2006/112 artikkel 45 sätestab:

„Kinnisasjaga seotud teenuste, sealhulgas kinnisvaramaaklerite ja ekspertide teenuste ning ehitustööde ettevalmistamise ja korraldamisega seotud teenuste, näiteks arhitektide ja kohapealset järelevalvet teostavate ettevõtjate teenuste osutamise kohaks on kinnisasja asukoht."

4 Selle direktiivi artikli 52 punkt a näeb ette:

„Järgmiste teenuste osutamise kohaks on nende füüsilise osutamise koht:

a) kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus-, meelelahutus- või muud sarnased tegevused, sealhulgas nimetatud tegevuste korraldamine ning vajaduse korral abiteenused".

5 Nimetatud direktiivi artikli 56 lõike 1 punkt b sätestab:

„1. Järgmiste teenuste osutamise korral väljaspool 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 või nimetatud asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht:

[...]

b) reklaamiteenused;

[...]

g) materiaalse vallasasja, välja arvatud mis tahes veovahendite üürileandmine;

[…]”.

Siseriiklik õigus

6 11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseaduse (Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, *DZ. U*, nr 54, rubriik 535) põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal kehtivas redaktsioonis (edaspidi „käibemaksuseadus") artikli 27 lõike 2 punkti 3 alapunkt a sätestab:

„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 füüsilise osutamise koht […]".

7 Käibemaksuseaduse artikli 27 lõige 3 sätestas:

„Kui lõikes 4 nimetatud teenuseid osutatakse:

1) füüsilistele isikutele, juriidilistele isikutele või õigusvõimeta organisatsioonilistele üksustele, kelle asu- või elukoht on kolmandas riigis, või

2) maksukohustuslastele, kes asuvad või elavad ühenduse territooriumil, kuid mitte teenuse osutajaga samas riigis,

siis on teenuse osutamise koht teenuse saaja ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht või nimetatud asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel tema alaline elu- või asukoht."

8 Käibemaksuseaduse artikli 27 lõike 4 punkti 2 kohaselt kohaldub see säte eeskätt reklaamiteenustele.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

9 Inter-Mark taotles 11. veebruaril 2009 juhatajalt käibemaksuseaduse sätete kirjalikku tõlgendust messi- ja näitusestendide üürileandmise teenuste osutamise koha kohta ja sellise koha kindlaksmääramise kohta, kui neid teenuseid osutab alltöövõtja. Eelotsusetaotlusest nähtub, et käesoleva eelotsusetaotluse raames ei ole alltöövõtmise fakt asjassepuutuv.

10 Inter-Mark kirjeldab oma taotluses kavandatavat tegevust sellisena, mis hõlmab messi- ja näitusestendide tähtajalist üürileandmist klientidele, kes esitlevad nimetatud ürituste raames oma tooteid või teenuseid. Üürileandmisele eelneb üldjuhul kavandi koostamine ja stendi visualiseerimine. Vajadusel hõlmab teenuste osutamine stendi osade toimetamist messi või näituse toimumise paika ja seal nende kokkupanemist. Stendide üürileandmise teenuseid pakutakse peamiselt välismaistele lepingupartneritele, kelle asukoht või elukoht on Euroopa Liidu liikmesriigi territooriumil või kolmandas riigis. Inter-Mark ei välista siiski oma teenuste osutamist oma riigi

ettevõtjatele. Kõnealused stendid tuleb anda üürilevõtjate kasutusse nii Poola territooriumil kui ka Euroopa Liidu liikmesriikide ja kolmandate riikide territooriumil. Lepingu lõppemisel tagastavad üürilevõtjad stendid Inter-Markile.

11 Inter-Marki sõnul lisanduvad stendi üürileandmise tasudele asjaomase ürituse korraldajale eraldi makstavad osalemistasud. Nende tasudega kaetakse eeskätt kommunaalteenuste, messi infrastruktuuri ja meediateenustega seotud kulud. Seevastu stendi kujundamine ja püstitamine on iga eksponendi enda ülesanne, mille täitmiseks kasutab eksponent Inter-Marki teenuseid. Teatavate messide ja näituste ajal külastajatelt võetavad sissepääsutasud lähevad tervenisti nende korraldajatele.

12 Inter-Mark täpsustas oma taotluses, et tema hinnangul on tema pakutavad teenused reklaamiteenused direktiivi 2006/112 mõttes. Ta leidis lisaks, et kõnesolevaid teenuseid saab käsitleda ka üürileandmise teenustena või muude samalaadsete teenustena, mis on seotud materiaalsete vallasasjadega, välja arvatud veovahendid.

13 Juhataja, kes esindas Minister Finansówi, edastas 4. mail 2009 oma isikliku tõlgenduse, milles asus seisukohale, 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. Oma seisukoha põhjendamiseks väidab juhataja, et reklaam on veenmisele suunatud suhtlusvorm, milles kasutatakse tehnikaid ja viise, kuidas tõmmata tähelepanu tootele, teenusele või ideele. Niisiis ei kujutanud Inter-Marki tegevus mitte sedalaadi suhtlusvormi, vaid pigem messide ja näituste korraldamise abiteenuseid.

14 Inter-Mark esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule juhataja isikliku tõlgenduse peale kaebuse. Oma kaebuse põhjendamiseks väidab ta, et juhataja tõlgendus on vastuolus eelkõige direktiivi 2006/112 artikli 52 punktiga a ja artikli 56 lõike 1 punktiga b ja/või g, samuti Euroopa Kohtu praktikaga, mille aluseks on 17. novembri 1993. aasta otsused kohtuasjas C-68/92: komisjon *vs.* Prantsusmaa, EKL 1993, lk I-5881, C-69/92: komisjon *vs.* Luksemburg, EKL 1993, lk I-5907 ja C-73/92: komisjon *vs.* Hispaania, EKL 1993, lk I-5997, ning 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-327/94: Dudda, EKL 1996, lk I-4595; 5. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-438/01: Design Concept, EKL 2003, lk I-5617, ja 9. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C-114/05: Gillan Beach, EKL 2006, lk I-2427, mis puudutavad nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ 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") tõlgendamist.

15 Neil asjaoludel otsustas Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„a) 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?

b) 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."

Eelotsuse küsimus

16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib sisuliselt seda, kas direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et teenuste osutamist, mis seisneb näitusestendide kavandamises, tähtajalises üürileandmises ning vajadusel kohaletoomises ja kokkupanemises oma

tooteid ja teenuseid messidel ja näitustel esitlevatele klientidele, tuleb käsitleda direktiivi 2006/112 artikli 52 punktis a nimetatud tegevuse korraldamise abiteenusena või nimetatud direktiivi artikli 56 lõike 1 punktis b nimetatud reklaamiteenusena.

17 Selleks et anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarvilik vastus, tuleb esmalt uurida küsimust, kas sellised teenused, mida on kirjeldatud eelotsusetaotluses, võivad kuuluda direktiivi 2006/112 artikli 56 lõike 1 punkti b kohaldamisalasse, nagu väitsid Inter-Mark ja komisjon.

18 Sellega seoses tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on otsustanud, et kui reklaamikampaania hõlmab sõnumi edastamist, mis on mõeldud läbimüügi suurendamise eesmärgil üldsuse teavitamiseks toote või teenuse olemasolust või kvaliteedist, on see piisav, et seda võiks liigitada reklaamiteenuseks kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e mõttes, mille sõnastus on identne direktiivi 2006/112 artikli 56 lõike 1 punkti b sõnastusega (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa, punkt 18).

19 Sama kehtib ka kõikide selliste tehingute puhul, mis moodustavad reklaamikampaania lahutamatu osa ja mis sellest tulenevalt aitavad kaasa reklaamsõnumi edastamisele. Sellise olukorraga on tegu teatavas reklaamis kasutatavate abivahendite valmistamise puhul (vt eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa, punkt 19).

20 Sellest tuleneb, et teenuste osutamist, mis seisneb messi- ja näitusestendide kavandamises ja tähtajalises üürileandmises, tuleb käsitleda reklaamiteenusena direktiivi 2006/112 artikli 56 lõike 1 punkti b mõttes, kui stendi kasutatakse sõnumi edastamiseks, mis on mõeldud läbimüügi suurendamise eesmärgil üldsuse teavitamiseks toote või teenuse olemasolust või kvaliteedist või kui see on lahutamatult seotud reklaamikampaaniaga ja aitab kaasa reklaamsõnumi edastamisele. Nii on see eeskätt

juhtudel, mil nimetatud stend kujutab endast abivahendit sellise sõnumi edastamiseks, millega teavitatakse üldsust toote olemasolust või kvaliteedist, või aitab kaasa reklaamiürituste korraldamisel.

21 Seevastu, kui stend ei vasta nimetatud tingimustele, ei saa selliseid teenuseid, mida käsitletakse põhikohtuasjas, pidada reklaamiteenuseks direktiivi 2006/112 artikli 56 lõike 1 punkti b mõttes.

22 Seejärel, kuivõrd sellisel juhul ei kuulu käsitletav teenuste osutamine direktiivi 2006/112 artikli 56 lõike 1 punkti b kohaldamisalasse, tuleb kindlaks määrata, kas see teenus võib kuuluda selle direktiivi artikli 52 punkti a kohaldamisalasse.

23 Sellega seoses tuleb meenutada, et seoses teenuste osutamisega, mida võib liigitada direktiivi 2006/112 artikli 52 punktis a märgitud teenustega sarnase tegevuse abiteenusteks, mille hulka kuuluvad messi- või näitusekorraldaja tegevus, on Euroopa Kohus juba otsustanud, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktis c, mille sõnastus vastab direktiivi 2006/112 artikli 52 punkti a sõnastusele, nimetatud erinevate teenusekategooriate ühine tunnus on ka see, et neid osutatakse üldiselt ühekordsete ürituste puhul ning seda kohta, kus neid komplekssseid teenuseid tegelikult osutatakse, on põhimõtteliselt lihtne kindlaks teha, kuna nimetatud üritused toimuvad konkreetses kohas (vt eespool viidatud kohtuotsus Gillan Beach, punkt 24).

24 Järelikult võib sellise teenuse osutamise, millele on viidatud eelotsuse küsimuses, liigitada abiteenuse hulka direktiivi 2006/112 artikli 52 punkti a mõttes, kui see puudutab konkreetse messi või näitusestendi kavandamist ja tähtajalist üürileandmist

seoses kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus-, meelelahutus- või muu sarnase tegevusega, või sellise stendi kavandamist ja üürileandmist, mis vastab mudelile, mille kuju, mõõtmed, füüsilised koostisosad või visuaalse aspekti on kindlaks määranud konkreetse messi või näituse korraldaja.

25 Lisaks on kõik Euroopa Kohtusse märkusi esitanud asjaomased isikud nõus, et sellisel juhul tuleb konkreetsel messil või näitusel kasutatava stendi kavandamist ja tähtajalist üürileandmist käsitleda sellise messi või näituse korraldaja tegevuse abiteenusena, mis kuulub direktiivi 2006/112 artikli 52 punkti a kohaldamisalasse.

26 Siinkohal on oluline, et stend tarnitakse messi või näituse jaoks, mis toimub kas üks või mitu korda kindlaksmääratud kohas. Direktiivi 2006/112 artikli 52 punkt a nimelt nõuab käibemaksu tasumist kohas, kus teenust füüsiliselt osutatakse; nimetatud sätte kohaldamine sellise stendi tarnele, mida kasutatakse mitmetel messidel või näitustel, mis toimuvad eri riikides, võiks osutuda liiga keeruliseks ja seaks niimoodi ohtu käibemaksu kindla ja nõuetekohase laekumise.

27 Lõpuks, kui teatud juhtudel ei kuulu põhikohtuasjas kõnealune teenus ei direktiivi 2006/112 artikli 56 lõike 1 punkti b ega artikli 52 punkt a kohaldamisalasse, tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarviliku vastuse andmiseks teha kindlaks, millise nimetatud direktiivi sätte kohaldamisalasse selline teenus võiks kuuluda.

28 Sellega seoses tuleb sedastada, et võttes arvesse nimetatud teenuse osutamise iseloomulikke tunnuseid, tuleks stendi moodustavate füüsiliste osade tähtajalist tasu eest

üürileandmist käsitleda neil asjaoludel nii, et need on selle teenuse osutamise määrav tegur. Sellisel juhul tuleb nimetatud teenust käsitleda materiaalse vallasasja üürileandmisena direktiivi 2006/112 artikli 56 lõike 1 punkti g mõttes. Nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktist 27, on sellise olukorraga tegu siis, kui nimetatud stendi kasutatakse mitmetel messidel või näitustel erinevates riikides.

29 Peab lisama, et igal juhul, ja olenemata vaadeldavast olukorrast, ei saa põhikohtuasjas kõnealust teenust – erinevalt Saksa valitsuse väidetust – käsitleda nii, et tegemist on kinnisasjaga seotud teenusega direktiivi 2006/112 artikli 45 mõttes.

30 Nimelt tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et nimetatud artikli 45 kohaldamisalasse kuulub vaid selliste teenuste osutamine, millel on piisavalt otsene seos kinnisasjaga (vt analoogia alusel 7. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-166/05: Heger, EKL 2006, lk I-7749, punkt 24, mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a tõlgendamist).

31 Tuleb märkida, et põhikohtuasjas puudub käsitletaval teenuste osutamisel igasugune seos kinnisasjaga ning asjaolu, et messi- või näitusestend peab olema täpselt ja ajutiselt paigaldatud kinnisasjale või väljapoole kinnisasja, ei ole antud juhul piisav.

32 Siseriiklikel kohtutel, kes on ainsana pädevad hindama asjaolusid, tuleb kindlaks määrata, arvestades iga juhtumi iseloomulikke asjaolusid, kõnealuste teenuste peamised tunnused, et liigitada neid vastavalt direktiivile 2006/112.

33 Kõiki eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et teenuste osutamine, mis seisneb messi- või näitusestendide kavandamises, tähtajalises üürileandmises ning vajadusel kohaletoomises ja kokkupanemises oma tooteid või teenuseid messidel ja näitustel esitlevatele klientidele, võib kuuluda:

– selle direktiivi artikli 56 lõike 1 punkti b kohaldamisalasse, kui stend on mõeldud või seda kasutatakse reklaamimise eesmärgil;

– selle direktiivi artikli 52 punkti a kohaldamisalasse, kui see puudutab konkreetse messi või näitusestendi kavandamist ja tähtajalist üürileandmist seoses kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus-, meelelahutus- või muu sarnase tegevusega, või sellise stendi kavandamist ja üürileandmist, mis vastab mudelile, mille kuju, mõõtmed, füüsilised koostisosad või visuaalse aspekti on kindlaks määranud konkreetse messi või näituse korraldaja;

– sama direktiivi artikli 56 lõike 1 punkti g kohaldamisalasse, kui selle stendi moodustavate füüsiliste osade tähtajaline tasu eest üürileandmine on selle teenuse osutamise määrav tegur.

Kohtukulud

34 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, tuleb tõlgendada nii, et teenuste osutamine, mis seisneb messi- või näitusestendide kavandamises, tähtajalises üürileandmises ning vajadusel kohaletoomises ja kokkupanemises oma tooteid või teenuseid messidel ja näitustel esitlevatele klientidele, võib kuuluda:

– **selle direktiivi artikli 56 lõike 1 punkti b kohaldamisalasse, kui stend on mõeldud või seda kasutatakse reklaamimise eesmärgil;**

– **selle direktiivi artikli 52 punkti a kohaldamisalasse, kui see puudutab konkreetse messi või näitusestendi kavandamist ja tähtajalist üürileandmist seoses kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus-, meelelahutus- või muu sarnase tegevusega, või sellise stendi kavandamist ja üürileandmist, mis vastab mudelile, mille kuju, mõõtmed, füüsilised koostisosad või visuaalse aspekti on kindlaks määranud konkreetse messi või näituse korraldaja;**

– **sama direktiivi artikli 56 lõike 1 punkti g kohaldamisalasse, kui selle stendi moodustavate füüsiliste osade tähtajaline tasu eest üürileandmine on selle teenuse osutamise määrav tegur.**

Allkirjad