STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA YVESE BOTA

přednesené dne 13. ledna 2011 [1]

1. Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty [2], konkrétně určení místa poskytování služeb, jejichž předmětem je dočasné poskytování veletržních stánků.

2. Předkládající soud v podstatě žádá Soudní dvůr, aby rozhodl, zda služba spočívající v dočasném poskytování stánků na veletrzích nebo výstavách je reklamní službou ve smyslu čl. 56 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112, která je zdanitelná v místě, kde je příjemce usazen, nebo zda se na tento druh služby vztahuje ustanovení čl. 52 písm. a) této směrnice použitelné na kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací, zábavní nebo podobné činnosti, jakož i na vedlejší služby k těmto činnostem, takže je tato služba zdanitelná v místě, kde je skutečně vykonána.

3. V tomto stanovisku uvedu důvody, proč se domnívám, že čl. 52 písm. a) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že služba spočívající v dočasném poskytování veletržních stánků vystavovatelům je vedlejší službou k činnostem veletrhů a výstav, a spadá tak pod toto ustanovení.

I – Právní rámec

A – *Unijní právo*

4. Vzhledem k tomu, že šestá směrnice 77/388/EHS [3] byla opakovaně a podstatným způsobem změněna, bylo směrnicí 2006/112 přikročeno k jejímu přepracování.

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Úř. věst. L 347, s. 1.

3 — Směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

5. Článek 1 odst. 2 první pododstavec směrnice 2006/112 stanoví, že společný systém daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb.

6. Základní zásada, kterou se řídí společný systém DPH, je tedy zdanění v místě skutečné spotřeby [4], což umožňuje zajistit, že příjmy pocházející z této DPH dostane členský stát, v němž dochází ke konečné spotřebě zboží nebo služby.

7. Určení místa spotřeby má tedy rozhodující úlohu, neboť na něm závisí přiznání DPH členskému státu spotřeby.

8. S cílem umožnit použití této zásady a zabránit sporům o příslušnost mezi členskými státy [5], jakož i dvojímu zdanění nebo nezdanění zavedl unijní zákonodárce obecné pravidlo, pokud jde o poskytování služeb, a zvláštní pravidla použitelná podle povahy poskytnuté služby.

9. Článek 43 směrnice 2006/112 tak stanoví, že místem poskytnutí služby je místo, kde má poskytovatel sídlo ekonomické [hospodářské] činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytl, a nemá-li takové sídlo či stálou provozovnu, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje.

10. Pokud jde o kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací, zábavní nebo podobné činnosti včetně poskytování služeb organizátorů takových činností, a případně též poskytnutí vedlejších služeb k těmto činnostem, uvádí čl. 52 písm. a) této směrnice, že místem poskytnutí takových služeb je místo, kde je služba skutečně vykonána.

11. Konečně, článek 56 odst. 1 písm. b) uvedené směrnice stanoví, že místem poskytnutí reklamních služeb příjemci usazenému mimo Evropské společenství nebo osobě povinné k dani usazené ve Společenství, ale nikoliv ve stejném členském státě jako poskytovatel, je místo, kde má příjemce sídlo své ekonomické [hospodářské] činnosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je služba poskytnuta, a nemá-li takové sídlo či stálou provozovnu, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje.

4 — Viz třetí bod odůvodnění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby (Úř. věst. L 44, s. 11). Viz rovněž bod 3.1.1 sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu, Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru – Hodnocení a aktualizace priorit strategie DPH, ze dne 20. října 2003 [KOM(2003) 614 v konečném znění].

5 — Viz sedmnáctý bod odůvodnění směrnice 2006/112.

B – *Vnitrostátní právo*

12. Článek 27 odst. 2 bod 3 písm. a) zákona ze dne 11. března 2004 o dani z přidané hodnoty (Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług) [6] stanoví, že místem poskytnutí služeb souvisejících s kulturními, uměleckými, sportovními, vědeckými, vzdělávacími, zábavními nebo podobnými činnostmi a podobných služeb, jako jsou veletrhy a výstavy, jakož i vedlejších služeb k těmto činnostem, je místo, kde jsou služby skutečně vykonány.

13. Článek 27 odst. 3 tohoto zákona uvádí, že jsou-li služby uvedené v čl. 27 odst. 4 tohoto zákona poskytovány fyzickým a právnickým osobám, jakož i organizačním subjektům bez právní subjektivity, které mají sídlo nebo bydliště na území třetího státu, nebo osobám povinným k dani, které mají sídlo nebo bydliště na území Společenství, avšak v jiném státě, než je stát poskytovatele, je místem poskytování těchto služeb místo, kde má příjemce služeb sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, pro kterou byla služba poskytnuta, nebo pokud takové místo neexistuje, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje.

6 — Dz. U č. 54, částka 535.

14. Toto ustanovení se podle čl. 27 odst. 4 bodu 2 uvedeného zákona použije zejména na reklamní služby.

II – Skutkový stav a spor v původním řízení

15. Společnost Inter-Mark Group sp. z o.o., sp. komandytowa w. Poznaniu (dále jen „Inter-Mark“) je v Polsku registrována jako osoba povinná k DPH. Činnost, kterou chce vykonávat, spočívá v dočasném poskytování stánků na veletrzích a výstavách vystavovatelům, zejména zahraničním, kteří vystavují své zboží nebo prezentují své služby na těchto akcích. Tyto veletrhy a výstavy se uskuteční jak na polském území, tak na území jiných členských států a třetích států.

16. Předkládající soud ve své žádosti uvádí, že tomuto poskytování stánků zpravidla předchází vypracování projektu a vizualizace stánku. Předkládající soud rovněž uvádí, že se společnost Inter-Mark může v rámci své činnosti postarat o dopravu součástí tohoto stánku, jakož i jeho montáž v místě organizace veletrhu nebo výstavy.

17. Za účelem zjištění výše DPH, které podléhá její činnost, požádala společnost Inter-Mark dopisem ze dne 11. února 2009 Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (ředitel daňového úřadu v Poznani) o výklad ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty.

18. Dopisem ze dne 4. května 2009 uvedl Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, že v rámci takových činností, jako jsou činnosti společnosti Inter-Mark, je místem poskytnutí služeb podle čl. 27 odst. 2 bodu 3 písm. a) tohoto zákona místo, kde jsou tyto služby skutečně vykonány. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu měl totiž na rozdíl od toho, co tvrdila společnost Inter-Mark, za to, že uvedené činnosti nejsou formou přesvědčující komunikace, a nelze je tedy považovat za reklamní služby.

19. Společnost Inter-Mark požádala Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, aby přehodnotil své rozhodnutí. Dopisem ze dne 12. června 2009 Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu své stanovisko potvrdil.

20. Společnost Inter-Mark měla za to, že služby, které nabízí, je třeba považovat za reklamní služby, a proto podala k předkládajícímu soudu žalobu, jíž napadla rozhodnutí ze dne 4. května 2009.

III – Předběžné otázky

21. Jelikož měl Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Polsko) pochybnosti ohledně výkladu některých ustanovení unijního práva, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je třeba ustanovení čl. 52 písm. a) směrnice Rady 2006/112 [...] vykládat v tom smyslu, že služby spočívající v dočasném poskytování výstavních a veletržních stánků zákazníkům, kteří představují svou nabídku na veletrzích a výstavách, patří mezi vedlejší služby – uvedené v těchto ustanoveních – k činnostem organizátorů veletrhů a výstav, tedy mezi služby podobné kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací a zábavní činnosti, jež jsou zdaněny v místě, kde jsou skutečně vykonány?

2) Nebo je třeba mít za to, že se jedná o reklamní služby, které jsou podle čl. 56 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 zdaněny v místě, kde má příjemce stálé sídlo své hospodářské činnosti nebo kde má stálou provozovnu, pro kterou byla služba poskytnuta, nebo pokud takové místo

neexistuje, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje,

– jestliže předmětem těchto služeb je dočasné poskytování stánků zákazníkům, kteří představují svoji nabídku na veletrzích a výstavách, jemuž obvykle předchází vypracování projektu stánku a jeho vizualizace, a případně doprava součástí stánku a jeho montáž na místě organizování veletrhů nebo výstav, a jestliže zákazníci poskytovatele, kteří vystavují své zboží nebo prezentují své služby, platí organizátorovi příslušné akce poplatek za pouhou možnost účastnit se těchto veletrhů nebo výstav, který zahrnuje náklady na obecně prospěšné služby, veletržní infrastrukturu, mediální komunikaci atd.?

Každý vystavovatel má osobní odpovědnost za uspořádání a sestavení svého vlastního stánku a využívá v tomto ohledu sporné služby vyžadující výklad.

Za vstup na veletrhy a výstavy požadují organizátoři po návštěvnících, aby zaplatili vstupné, které připadne organizátorovi této akce, a nikoliv poskytovateli služby."

IV – Moje analýza

22. Dříve, než provedu analýzu, zdá se mi vhodné učinit následující poznámku.

23. Základem věci v původním řízení je spor mezi společností Inter-Mark a Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu ve věci stanoviska vydaného posledně uvedeným, které se týká budoucího zdanění činností společnosti Inter-Mark. V okamžiku, kdy předkládající soud položil své předběžné otázky Soudnímu dvoru, nebylo tedy dosud uskutečněno žádné zdanitelné plnění. Bylo by tudíž možné vytknout Soudnímu dvoru, že rozhoduje o hypotetickém problému.

24. Nicméně taková okolnost nemůže podle mého názoru zpochybnit přípustnost uvedených otázek, tedy přípustnost, která není ostatně zpochybněna ani účastníky řízení.

25. Existuje totiž skutečný spor před vnitrostátním soudem, neboť společnost Inter-Mark napadla žalobou předběžné stanovisko vydané Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, a usilovala tak o to, aby soud přezkoumal legalitu tohoto stanoviska. Soudní dvůr tedy má dostatečné informace o situaci, jež je předmětem sporu v původním řízení, které mu umožňují vyložit unijní právní normy [7].

7 — Viz rozsudek ze dne 18. listopadu 1999, X a Y (C-200/98, Recueil, s. I-8261, body 21 a 22).

26. Podstatou otázky předkládajícího soudu v projednávané věci tedy je, zda dočasné poskytování veletržních nebo výstavních stánků vystavovatelům je reklamní službou zdanitelnou v místě, kde je usazen příjemce, nebo zda tento druh služby patří mezi kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací, zábavní nebo podobné služby a je zdanitelný v místě, kde se koná veletrh nebo výstava.

27. Z důvodů, které budou uvedeny níže, jsem toho názoru, že poskytování veletržních nebo výstavních stánků vystavovatelům představuje vedlejší služby k činnostem veletrhů a výstav, které jsou zdanitelné v místě, kde byly skutečně vykonány.

28. Soudní dvůr sice již měl v rozsudku ze dne 5. června 2003, Design Concept [8], příležitost rozhodovat o problematice, se kterou jsem konfrontován. V tomto rozsudku Soudní dvůr vycházel z předpokladu, že služby spočívající v sestavení stánků, jejich úklidu a poskytování zaměstnanců pro přepravu materiálu jsou reklamními službami.

29. Avšak uvedený rozsudek se mi nejeví rozhodující pro otázku, která je mi položena, a to ze dvou následujících důvodů.

30. Zaprvé Soudní dvůr uznal kvalifikace předkládajícího soudu, který měl za to, že tyto služby jsou *a priori* reklamními službami. Soudní dvůr totiž vysvětlil, že podle ustálené judikatury v rámci spolupráce mezi Soudním dvorem a vnitrostátními soudy je věcí pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti projednávané věci jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání svého rozsudku, tak relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru [9]. Jelikož měl vnitrostátní soud v této věci za to, že dotčené služby jsou *a priori* reklamními službami, Soudní dvůr tedy odmítl jakoukoli změnu kvalifikace těchto služeb [10].

31. Zadruhé však Soudní dvůr uvedl, že pojem „reklamní služba“ je autonomním pojmem unijního práva a že je věcí vnitrostátního soudu, aby případně ověřil kvalifikaci dotyčných služeb ve světle judikatury Soudního dvora [11].

32. Z výše uvedeného rozsudku Design Concept tedy nelze vyvodit, že dočasné poskytování stánků při příležitosti veletrhu nebo

8 — C-438/01, Recueil, s. I-5617.

9 — Bod 14.
10 — Bod 15.
11 — Tamtéž.

výstavy je reklamní službou ve smyslu čl. 56 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112.

33. Krom toho Soudní dvůr dospěl v rozsudku ze dne 9. března 2006, Gillan Beach [12], k odlišné kvalifikaci tohoto typu poskytování služeb.

34. Skutkový rámec uvedené věci byl takový, že společnost Gillan Beach Ltd, která zorganizovala dvě výstavy vodních sportů ve Francii, poskytla vystavovatelům globální služby zahrnující zejména vybudování a poskytnutí stánků a komunikačních prostředků. V původním řízení vyvstala otázka, zda se na takovou činnost vztahuje čl. 9 odst. 2 písm. c) první odrážka šesté směrnice [čl. 52 písm. a) směrnice 2006/112] jakožto na činnost podobnou činnostem uvedeným v tomto ustanovení.

35. Soudní dvůr nejprve uvedl, že unijní zákonodárce dospěl k závěru, že jelikož poskytovatel své služby poskytuje ve státě, kde jsou skutečně vykonány a jelikož ve stejném státě přijímá organizátor události DPH odvedenou konečným spotřebitelem, musí být DPH, jejímž základem jsou všechna plnění, jejichž náklady jsou zahrnuty v ceně globálního plnění zaplacené uvedeným spotřebitelem, zaplacena tomuto státu, a nikoli státu, v němž má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti [13].

36. Soudní dvůr dále vysvětlil, že výstava nebo veletrh směřuje k poskytnutí různých plnění komplexního charakteru více příjemcům v zásadě na jediném místě a konkrétním způsobem, a to zejména s cílem představit informace, zboží nebo události za takových podmínek, které jim u návštěvníků dělají reklamu [14].

37. Soudní dvůr tedy rozhodl, že globální plnění poskytnuté organizátorem vystavovatelům na veletrhu nebo na výstavě, v projednávané věci vybudování a poskytnutí stánků a komunikačních prostředků, uvítání hostesками, jakož i pronájem a kontrola míst, kde byly zakotveny vystavené lodě, musí být považováno za jedno z těch, které jsou uvedeny v čl. 9 odst. 2 písm. c) první odrážce šesté směrnice [15].

38. Rozdíl mezi věcí, v níž byl vydán tento rozsudek, a projednávanou věcí spočívá v tom, že společnost Inter-Mark není organizátorem veletrhů nebo výstav ani neposkytuje své služby organizátorům těchto veletrhů

12 — C-114/05, Sb. rozh. s. I-2427.

13 — Bod 18 a citovaná judikatura.

14 — Bod 25.

15 — Bod 27. Upřesňuji, že v návaznosti na výše uvedený rozsudek Gillan Beach unijní zákonodárce doplnil ode dne 1. ledna 2010 činnosti veletrhů a výstav na seznam činností, které jsou uvedeny v čl. 52 písm. a) směrnice 2006/112 (viz čl. 2 bod 1 směrnice 2008/8).

nebo těchto výstav. Poskytování služeb společnosti Inter-Mark spočívá v dočasném poskytování stánků samotným vystavovatelům při příležitosti veletrhů nebo výstav.

39. Z tohoto důvodu má Evropská komise za to, že se čl. 52 písm. a) směrnice 2006/112 v projednávané věci nepoužije. Má za to, že jelikož náklady na poskytnutí stánků vystavovatelům nejsou zahrnuty v ceně za celkové služby poskytnuté organizátorem výstavy, nemohou být služby poskytované společností Inter-Mark zdaněny v místě jejich poskytnutí [16]. Podle Komise je třeba v souladu se sedmnáctým bodem odůvodnění této směrnice – který uvádí, že by mělo být místo poskytování služeb definováno tak, že se nachází v členském státě příjemce, zejména v případě určitých služeb poskytovaných mezi osobami povinnými k dani, kde jsou náklady na služby zahrnuty v ceně zboží – toto kritérium zohlednit při určování místa rozhodného pro vznik daňové povinnosti pro služby uvedené v článcích 44 až 59 této směrnice [17], přičemž toto kritérium podle ní není v projednávané věci splněno.

40. Postavení poskytovatele služeb tedy hraje rozhodující úlohu při použití čl. 52 písm. a) směrnice 2006/112 na poskytování služeb.

41. Názor Komise nesdílím, a to z následujících důvodů.

42. Nejprve Soudní dvůr v rozsudku ze dne 7. října 2010, Kronospan Mielec [18], uvedl, že z použití příslovce „zejména“ v sedmém bodě odůvodnění šesté směrnice (sedmnáctý bod odůvodnění směrnice 2006/112) vyplývá, že působnost čl. 9 odst. 2 šesté směrnice (článek 52 směrnice 2006/112) není omezena na poskytování služeb mezi osobami povinnými k dani v případech, kdy jsou náklady na toto poskytování zahrnuty v ceně zboží [19]. Soudní dvůr dodal, že šestá směrnice neobsahuje nic, co by umožňovalo učinit závěr, že skutečnost, že osoba, které je služba poskytována, zahrnuje náklady na poskytnutí služeb do ceny zboží a služeb, které nabízí, nikoliv přímo, nýbrž nepřímo, je relevantní pro účely určení toho, zda poskytnutí služeb spadá pod čl. 9 odst. 1, anebo čl. 9 odst. 2 šesté směrnice [20].

43. Skutečnost, že náklady na služby jsou, či nejsou zahrnuty v ceně zboží, tedy podle mého názoru není pro účely použití čl. 52 písm. a) směrnice 2006/112 rozhodující.

16 — Viz body 34 až 37 písemných vyjádření Komise.
17 — Viz bod 37 těchto vyjádření.
18 — C-222/09, Sb. rozh. s. I-9277.
19 — Bod 28.
20 — Bod 29.

44. Dále znění tohoto ustanovení podle mého názoru dokládá, že se vztahuje jak na organizátory takových činností, tak na poskytovatele, kteří tyto činnosti neorganizují.

45. Uvedené ustanovení se totiž vztahuje na poskytování služeb, jejichž předmětem jsou činnosti, které jsou v něm uvedeny, *„včetně [poskytování služeb] organizátorů takových činností“* [21]. Použití výrazu „včetně“ podle mého názoru znamená, že unijní zákonodárce chtěl upřesnit, že tato poskytování služeb zahrnují kromě služeb poskytnutých jinými poskytovateli rovněž služby poskytované organizátory, pokud jsou předmětem těchto služeb činnosti uvedené v čl. 52 písm. a) směrnice 2006/112.

46. V tomto ohledu jsem toho názoru, že když se unijní zákonodárce zasadil o to, aby služby, jejichž předmětem je umělecká, kulturní nebo jiná činnost, podléhaly, pokud jde o určení místa zdanění, pravidlu odlišnému od obecného pravidla, není tomu tak z důvodu postavení poskytovatele, ale spíše z důvodu povahy služeb, které nabízí. Ze znění čl. 52 písm. a) směrnice 2006/112 totiž vyplývá, že pro použití tohoto ustanovení na dotyčné poskytování služeb je rozhodující předmět poskytovaných služeb. K tomu, aby uvedené ustanovení bylo použitelné, je tedy nutné, aby činnost vykonávaná poskytovatelem služeb patřila mezi činnosti, které jsou v něm vyjmenovány.

47. Toto konstatování podle mého názoru potvrzuje výklad čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice podaný Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku Gillan Beach. Soudní dvůr se totiž za účelem určení toho, zda služby dotčené v této věci spadají pod tento článek, zaměřil na předmět činnosti, a nikoliv na postavení poskytovatele. Soudní dvůr v této souvislosti uvádí, že činnost musí být považována za podobnou ve smyslu uvedeného článku, pokud obsahuje charakteristiky, které jsou přítomny rovněž v jiných kategoriích činností, které jsou v něm uvedeny a které odůvodňují to, že uvedené činnosti spadají pod toto ustanovení [22].

48. Soudní dvůr dále uvádí, že poskytování služeb, jejichž předmětem jsou takové činnosti, mají komplexní charakter, neboť zahrnují několik služeb, a že jsou zpravidla poskytována více příjemcům, jmenovitě všem osobám účastnícím se v různém postavení kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací nebo zábavní činnosti [23]. Soudní dvůr dodal, že takové služby mají rovněž jako společnou charakteristiku to, že jsou obecně poskytovány při konkrétních událostech, a místo, kde

21 — Zvýraznění provedeno autorem stanoviska.

22 — Bod 22.

23 — Bod 23.

jsou skutečně poskytovány, je v zásadě jednoduché určit, neboť tyto události se odehrávají na konkrétním místě [24].

49. Je zřejmé, že použití čl. 52 písm. a) směrnice 2006/112 na poskytování služeb nezávisí na postavení toho, kdo ji poskytl, ale na samotném předmětu této služby.

50. Tento přístup ostatně nalezneme v rozsudku ze dne 26. září 1996, Dudda [25]. Soudní dvůr totiž v tomto rozsudku uvedl, že pokud jde o vedlejší služby ke kulturním, uměleckým, sportovním, vědeckým, vzdělávacím, zábavním nebo podobným činnostem, jedná se o služby, které jsou objektivně vedlejší k hlavní činnosti, a to bez ohledu na osobu, která je poskytuje [26]. Soudní dvůr dodal, že tento výklad je podpořen zněním čl. 9 odst. 2 písm. c) první odrážky šesté směrnice, který uvádí vedlejší služby k činnostem zejména uměleckým nebo zábavním a neobsahuje údaj týkající se osob, které tyto činnosti vykonávají [27].

51. Tato analýza je odůvodněna skutečností, že logika, na níž stojí článek 52 směrnice 2006/112, vyžaduje, aby ke zdanění došlo pokud možno v místě využití služeb, které jsou v něm uvedeny [28]. Pro všechny tyto kategorie služeb je přitom místo, kde jsou tyto služby skutečně vykonány, v zásadě jednoduché určit [29]. Určujícím prvkem, který umožňuje zdanění co nejblíže místu skutečné spotřeby, není tedy totožnost poskytovatele, ale samotný předmět poskytování služeb, který umožní jednoduché určení místa, kde je služba vykonána.

52. Pokud jde o samotný předmět služeb dotčených ve věci v původním řízení, předkládající soud se táže, zda tyto služby nemohou být kvalifikovány jako reklamní služby ve smyslu čl. 56 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112, které jsou zdanitelné v místě, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti.

53. Pochybnosti předkládajícího soudu souvisí se skutečností, že služby poskytované společností Inter-Mark zohledňují individuální požadavky jejích zákazníků, zvláště pokud jde o vnější vzhled a funkce stánku. Zařízení stánků má tedy za cíl vzbudit zájem potenciálních kupujících a stává se prvkem propagační akce pro výrobky a služby nabízené vystavovatelem. Tyto služby se tak přibližují reklamním službám.

24 — Bod 24.
25 — C-327/94, Recueil, s. I-4595.
26 — Body 27 a 28.
27 — Bod 29.
28 — Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 3. září 2009, RCI Europe (C-37/08, Sb. rozh. s. I-7533, bod 39).
29 — Viz výše uvedený rozsudek Gillan Beach (bod 24)

54. Komise má v tomto ohledu za to, že vzhled a zařízení stánku mohou výrazně zvýšit účinek propagace zboží nabízeného vystavovatelem [30]. Komise se tedy domnívá, že poskytování individualizovaných stánků, tedy sestavených speciálně pro dotyčného vystavovatele a neoddělitelných od image vystavující společnosti, může být uznáno jako reklamní služba [31].

55. Pojem „reklamní služba" byl definován v rozsudku ze dne 17. listopadu 1993, Komise v. Francie [32]. Soudní dvůr v tomto rozsudku uvedl, že pojem „reklama" nutně zahrnuje šíření zprávy určené k tomu, aby informovala spotřebitele o existenci a kvalitách výrobku nebo služby s cílem zvýšit jejich prodej [33]. Soudní dvůr rovněž uvedl, že k šíření této zprávy může dojít použitím i jiných prostředků, než jsou slovo, písemnosti, obrázky, tisk nebo média [34].

56. Soudní dvůr dodal, že postavení poskytovatele není nezbytnou podmínkou pro kvalifikaci reklamní služby a že stačí, aby propagační akce, jako prodej zboží za sníženou cenu, distribuce spotřebitelům movitých věcí prodaných poskytovateli reklamní agenturou, poskytování služeb za sníženou cenu nebo bezplatně, nebo organizace koktajlu nebo banketu, zahrnovala předání sdělení určeného k tomu, aby informovalo veřejnost o existenci a kvalitách výrobku nebo služby, které jsou předmětem této akce, s cílem zvýšit prodej, aby bylo možné ji kvalifikovat jako reklamní službu [35].

57. Totéž platí pro každé plnění, které je neoddělitelnou součástí reklamní kampaně, a které z toho důvodu přispívá k šíření reklamního sdělení [36].

58. I když je pravda, že zařízení stánku poskytovatelem služeb přispívá ke zvýšení hodnoty výrobku vystavovatele, a musí být tedy atraktivní, přesto se nedomnívám, že tato služba musí být kvalifikována jako reklamní služba ve smyslu čl. 56 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112.

59. Pouhé poskytnutí stánků při příležitosti veletrhu zajisté nepředstavuje samotnou veletržní činnost. Stánek je nicméně hmotný prvek nezbytný pro uskutečnění této činnosti. Poskytování stánků má tedy podle mého názoru jediný účel, kterým je nabídnout faktickou možnost účastnit se veletrhu tím, že je vystavovateli umožněno vystavit své zboží.

30 — Viz bod 20 písemných vyjádření Komise.
31 — Tamtéž.
32 — C-68/92, Recueil, s. I-5881.
33 — Bod 16.
34 — Tamtéž.
35 — Body 17 a 18.
36 — Bod 19.

60. Poskytování stánků jiným poskytovatelem než organizátorem veletrhu nebo výstavy je tak vedlejší službou k činnosti organizace tohoto veletrhu nebo této výstavy, neboť představuje podmínku nezbytnou k uskutečnění této činnosti [37].

61. Skutečnost, že společnost Inter-Mark nabízí individualizaci zařízení stánku, nemůže podle mého názoru tuto kvalifikaci zpochybnit. Na rozdíl od toho, co patrně tvrdí Komise, se nedomnívám, že pro zařazení do kategorií uvedených v čl. 52 písm. a) směrnice 2006/112 musí být poskytované stánky jednotného vzoru a nezařízené podle požadavků každého vystavovatele [38].

62. Je snadno pochopitelné, že společnost Inter-Mark musí podle povahy zboží a služeb nabízených vystavovatelem a podle požadavků jeho zákazníků přizpůsobit stánek a podle toho jej zařídit. Například vystavovatel, který nabízí knihy návštěvníkům, bude potřebovat stánek vybavený stojany na knihy, zatímco vystavovatel, který nabízí víno, musí být pro degustaci vybaven zejména stoly a židlemi.

63. Propagace zboží prezentovaného vystavovatelem návštěvníkům [39] je samotným cílem veletrhu a zařízení stánků k dosažení tohoto cíle bezpochyby přispívá. Nicméně podle výše uvedené judikatury Soudního dvora musí být cílem reklamní služby šíření sdělení informujícího návštěvníky o kvalitách výrobků a služeb nabízených vystavovateli.

64. Z informací vyplývajících ze spisu není patrné, že by tomu tak bylo ve věci v původním řízení, neboť předkládající soud pouze uvádí, že společnost Inter-Mark zohledňuje individuální požadavky svých zákazníků, zvláště pokud jde o vnější vzhled a funkce stánku, a může poskytnout dopravu a montáž součástí stánků na místě akce [40].

65. Vzhledem k výše uvedenému se tedy domnívám, že čl. 52 písm. a) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že služba spočívající v dočasném poskytování veletržních stánků vystavovatelům je vedlejší službou k činnostem veletrhů a výstav, a spadá tak pod toto ustanovení.

37 — Viz výše uvedený rozsudek Dudda (bod 27).
38 — Viz body 20 a 21 písemných vyjádření Komise.
39 — Viz výše uvedený rozsudek Gillan Beach (bod 25).
40 — Viz české znění předkládacího rozhodnutí, s. 3.

V – Závěry

66. S ohledem na všechny výše uvedené úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu odpověděl následovně:

„Článek 52 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že služba spočívající v dočasném poskytování veletržních stánků vystavovatelům je vedlejší službou k činnostem veletrhů a výstav, a spadá tak pod toto ustanovení."