ĢENERĀLADVOKĀTA ĪVA BOTA [*YVES BOT*] SECINĀJUMI, sniegti 2011. gada 13. janvārī[1]

1. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu[2] un it īpaši uz tādu pakalpojumu sniegšanas vietas noteikšanu, kas saistīti ar gadatirgu stendu nodrošināšanu uz noteiktu laiku.

2. Iesniedzējtiesa būtībā lūdz Tiesu lemt, vai tādu pakalpojumu sniegšana, kas saistīti ar stendu piedāvāšanu uz noteiktu laiku gadatirgos vai izstādēs, ir reklāmas pakalpojumi Direktīvas 2006/112 56. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē, kuri tiek aplikti ar nodokli vietā, kur pakalpojumu saņēmējs veic saimniecisko darbību, vai arī uz šāda veida pakalpojumiem attiecas šīs direktīvas 52. panta a) punkts, ko piemēro kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības, izklaides vai līdzīgiem pasākumiem, kā arī ar tiem saistītajiem papildpakalpojumiem, un līdz ar to tiem uzliek nodokli vietā, kur šie pakalpojumi faktiski tiek sniegti.

3. Šajos secinājumos norādīšu, kādu iemeslu dēļ uzskatu, ka Direktīvas 2006/112 52. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādu pakalpojumu sniegšana, kas saistīti ar gadatirgu stendu piedāvāšanu uz noteiktu laiku izstāžu dalībniekiem, ir papildpakalpojumu sniegšana saistībā ar gadatirgu un izstāžu darbībām un tādējādi uz to attiecas šī tiesību norma.

I — Atbilstošās tiesību normas

A — *Eiropas Savienības tiesības*

4. Tā kā Sestā direktīva 77/388/EEK[3] ir vairākkārt un būtiski grozīta, tā tika pārstrādāta ar Direktīvu 2006/112.

1 — Oriģinālvaloda — franču.

2 — OV L 347, 1. lpp.

3 — Padomes 1977. gada 17. maija Direktīva par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva").

5. Direktīvas 2006/112 1. panta 2. punkta pirmajā daļā ir norādīts, ka kopējās pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēju nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai.

6. Tātad pamatprincips, kas nosaka kopējo PVN sistēmu, ir aplikšana ar nodokļiem vietā, kur notiek faktiskais patēriņš [4], tādējādi nodrošinot to, lai ieņēmumi, kas gūti no šī PVN, nonāk dalībvalstī, kurā notiek preces vai pakalpojuma galīgais patēriņš.

7. Līdz ar to vietas, kur notiek patēriņš, noteikšanai ir svarīga nozīme, jo no tās ir atkarīga PVN piešķiršana dalībvalstij.

8. Lai padarītu iespējamu šī principa piemērošanu un izvairītos no kompetences kolīzijām starp dalībvalstīm [5], kā arī no tā, ka nodokli uzliek divreiz vai neuzliek nemaz, Savienības likumdevējs attiecībā uz pakalpojumu sniegšanu ir ieviesis vispārēju režīmu un īpašus režīmus, kas piemērojami atkarībā no sniegtā pakalpojuma veida.

9. Tādējādi Direktīvas 2006/112 43. pantā ir noteikts, ka par pakalpojumu sniegšanas vietu uzskata vietu, kur ir pakalpojumu sniedzēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai kur tam ir pastāvīgs uzņēmums, no kura veic pakalpojumu sniegšanu, vai, ja nav šādas vietas vai pastāvīga uzņēmuma, — tā pastāvīgās adreses vietu vai parasto dzīvesvietu.

10. Attiecībā uz kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības, izklaides vai līdzīgiem pasākumiem, tostarp šādu pasākumu rīkotāju darbību, un attiecīgā gadījumā papildpakalpojumu sniegšanu šīs direktīvas 52. panta a) punktā ir norādīts, ka šādu pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur pakalpojumi tiek faktiski sniegti.

11. Minētās direktīvas 56. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir noteikts, ka attiecībā uz reklāmas pakalpojumiem, kurus sniedz pakalpojumu saņēmējiem, kas veic uzņēmējdarbību ārpus Eiropas Kopienas, vai nodokļa maksātājiem, kas veic uzņēmējdarbību Kopienā, bet ne pakalpojumu sniedzēja dalībvalstī, pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur ir pakalpojumu saņēmēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai kur tam ir pastāvīgs uzņēmums, kuram sniedz pakalpojumu, vai — ja tādu nav — pakalpojumu saņēmēja pastāvīgās adreses vieta vai parastā dzīvesvieta.

4 — Skat. Padomes 2008. gada 12. februāra Direktīvas 2008/8/EK, ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu (OV L 44, 11. lpp.), preambulas 3. apsvērumu. Skat. arī Komisijas Paziņojuma Padomei, Eiropas Parlamentam un Eiropas Ekonomikas un sociālo lietu komitejai — 2003. gada 20. oktobra PVN stratēģijas prioritāšu pārskats un atjaunināšana (COM(2003) 614, galīgā redakcija) — 3.1.1. punktu.

5 — Skat. Direktīvas 2006/112 preambulas 17. apsvērumu.

B — *Valsts tiesības*

12. 2004. gada 11. marta Likuma par pievienotās vērtības nodokli [precēm un pakalpojumiem] (*Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług*)[6] 27. panta 2. punkta 3. apakšpunkta a) daļā ir noteikts, ka ar kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības, izklaides vai līdzīgiem pasākumiem saistītu pakalpojumu un līdzīgu pakalpojumu, tādu kā gadatirgi un izstādes, kā arī ar šiem pasākumiem saistītu papildpakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kur pakalpojumi tiek faktiski sniegti.

13. Šī likuma 27. panta 3. punktā ir noteikts, ka gadījumā, ja tā 27. panta 4. punktā minētos pakalpojumus sniedz fiziskām personām, juridiskām personām vai organizatoriskām vienībām bez juridiskas personas statusa, kuru reģistrācijas vieta vai dzīvesvieta atrodas trešās valsts teritorijā, vai nodokļu maksātājiem, kuru uzņēmumu reģistrācijas vieta vai dzīvesvieta atrodas Kopienā, tomēr citā valstī, nevis pakalpojuma sniedzēja valstī, tad pakalpojumu sniegšanas vieta ir vieta, kurā pakalpojumu saņēmējam ir viņa uzņēmuma reģistrācijas vieta, pastāvīgs uzņēmums, kuram sniedz attiecīgo pakalpojumu, vai, ja pastāvīga uzņēmuma nav, — pastāvīga adrese vai viņa dzīvesvieta.

6 — *Dz. U.* Nr. 54, 535. pozīcija.

14. Šī tiesību norma saskaņā ar minētā likuma 27. panta 4. punkta 2. apakšpunktu ir piemērojama tostarp reklāmas pakalpojumiem.

II — Fakti un pamata lieta

15. *Inter-Mark Group sp. z.o.o. sp. komandytowa w Poznaniu* (turpmāk tekstā — "*Inter-Mark*") ir reģistrēta Polijā kā PVN maksātāja. Darbība, ko tā vēlas veikt, ir stendu piedāvāšana gadatirgu un izstāžu laikā uz noteiktu laiku gadatirgu un izstāžu dalībniekiem, galvenokārt ārvalstniekiem, kas prezentē savas preces un pakalpojumus šajos pasākumos. Šie gadatirgi un izstādes notiks gan Polijā, gan citu dalībvalstu un trešo valstu teritorijā.

16. Iesniedzējtiesa savā nolēmumā precizē, ka pirms stenda nodošanas rīcībā parasti ir jāizgatavo projekti un stenda vizualizācija. Tā arī norāda, ka *Inter-Mark* darbības ietvaros tai var būt pienākums nodrošināt stenda daļu pārvadāšanu, kā arī tā montāžu gadatirgus vai izstādes norises vietā.

17. Lai noskaidrotu PVN summu, ar kādu tiks aplikta uzņēmuma darbība, *Inter-Mark* ar 2009. gada 11. februāra vēstuli lūdza *Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu* (Poznaņas Finanšu kameras direktors) sniegt Likuma par PVN normu interpretāciju.

18. Ar 2009. gada 4. maija vēstuli šis pēdējais norādīja, ka attiecībā uz tādām darbībām kā *Inter-Mark* veiktās darbības — pakalpojumu sniegšanas vieta atbilstoši Likuma par PVN 27. panta 2. punkta 3. apakšpunkta a) daļai ir vieta, kurā pakalpojumi faktiski ir sniegti. Būtībā viņš uzskatīja, ka, pretēji tam, ko apgalvoja *Inter-Mark*, [šīs sabiedrības] darbība nav pārliecinoša komunikācija un tādējādi nav uzskatāma par reklāmas pakalpojumiem.

19. *Inter-Mark* lūdza *Direktor Izby Skarbowej w Poznaniu* pārskatīt viņa lēmumu. Ar 2009. gada 12. jūnija vēstuli viņš apstiprināja savu nostāju.

20. Uzskatot, ka tās piedāvātie pakalpojumi ir uzskatāmi par reklāmas pakalpojumiem, *Inter-Mark* cēla iesniedzējtiesā pret 2009. gada 4. maija lēmumu vērstu prasību.

III — Prejudiciālie jautājumi

21. Tā kā *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu* [Poznaņas Administratīvā tiesa] (Polija) šaubījās par noteiktu Savienības tiesību normu interpretāciju, tā nolēma apturēt tiesvedību lietā un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai [..] Direktīvas 2006/112 [..] 52. panta a) punkta normas ir jāinterpretē tādējādi, ka pakalpojumi, piedāvājot uz noteiktu laiku izstāžu un gadatirgu stendus klientiem, kas prezentē savu piedāvājumu gadatirgos un izstādēs, ir jāuzskata par šajās tiesību normās minētajiem pamatpakalpojumiem, kuri ir saistīti ar gadatirgu un izstāžu rīkošanu, t.i., kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības, izklaides vai tamlīdzīgiem pasākumiem, kuri tiek aplikti ar nodokli vietā, kur šie pakalpojumi tiek faktiski sniegti?

2) Vai [arī] ir jāuzskata, ka ir runa par pakalpojumiem reklāmas jomā, kas atbilstoši Direktīvas 2006/112 56. panta 1. punkta b) apakšpunktam ir jāapliek ar nodokli vietā, kur ir pakalpojumu saņēmēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai kur tam ir pastāvīgs uzņēmums, kuram ir sniegts pakalpojums, vai, ja nav šādas saimnieciskās darbības pastāvīgās vietas

vai šāda pastāvīga uzņēmuma, — viņa dzīvesvietā vai parastā uzturēšanās vietā,

— ja šie pakalpojumi ir saistīti ar stendu piedāvāšanu uz noteiktu laiku klientiem, kuri prezentē savu piedāvājumu gadatirgos un izstādēs, kas parasti ietver projekta sagatavošanu un stenda vizualizāciju, kā arī, vajadzības gadījumā, stenda sastāvdaļu pārvadāšanu un to montāžu gadatirgus vai izstādes norises vietā, un pakalpojuma sniedzēja klienti, kas izstāda savas preces vai pakalpojumus, atsevišķi maksā attiecīgā pasākuma rīkotājam tikai par pašu iespēju piedalīties gadatirgū vai izstādē atlīdzību, ar kuru tiek segti izdevumi, kas ir saistīti ar apgādes pakalpojumiem, gadatirgus infrastruktūru, mediju dienesta pakalpojumiem u.c.?

Katrs izstādes dalībnieks ir pats atbildīgs par sava stenda noformēšanu un ierīkošanu un šajā sakarā izmanto aplūkojamos pakalpojumus, kuri ir jāinterpretē.

Gadatirgu un izstāžu rīkotājs prasa no apmeklētājiem atsevišķas ieejas maksas, ko saņem rīkotājs un nevis pakalpojuma sniedzējs."

IV — Analīze

22. Pirms analīzes uzsākšanas man šķiet lietderīgi izteikt šādu piezīmi.

23. Pamata lietas pamatā ir strīds starp *Inter-Mark* un *Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu* par atzinumu, ko šis pēdējais sniedzis attiecībā uz *Inter-Mark* darbības gaidāmo aplikšanu ar nodokļiem. Laikā, kad iesniedzējtiesa uzdeva Tiesai šos prejudiciālos jautājumus, tātad vēl nebija īstenota neviena apliekama darbība. Līdz ar to Tiesai varētu pārmest, ka tā lemj par hipotētisku problēmu.

24. Tomēr, pēc manām domām, šāds apstāklis nevar būt pamats, lai apšaubītu minēto jautājumu pieņemamību, kuru lietas dalībnieki turklāt nav apstrīdējuši.

25. Pastāv faktisks strīds valsts tiesā, jo *Inter-Mark* ir cēlusi prasību par atzinumu, kuru iepriekš pieņēmis *Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu*, šādi cenšoties ar tiesas palīdzību pārbaudīt šī atzinuma likumību, un tādējādi Tiesas rīcībā ir pietiekama informācija par situāciju, kas ir pamata prāvas priekšmets, lai interpretētu Savienības tiesību normas [7].

7 — Skat. 1999. gada 18. novembra spriedumu lietā C-200/98 *X* un *Y* (*Recueil*, I-8261. lpp., 21. un 22. punkts).

26. Šajā lietā iesniedzējtiesa tādējādi būtībā jautā, vai gadatirgu vai izstāžu stendu piedāvāšana uz noteiktu laiku to dalībniekiem ir uzskatāma par reklāmas pakalpojumu, kas apliekams ar nodokļiem vietā, kur pakalpojumu saņēmējs veic uzņēmējdarbību, vai arī šāda veida pakalpojums ir kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības, izklaides vai līdzīgs pasākums un būtu apliekams ar nodokļiem vietā, kurā notiek gadatirgus vai izstāde.

27. Turpmāk izklāstīto iemeslu dēļ es uzskatu, ka gadatirgu vai izstāžu stendu piedāvāšana izstādes dalībniekiem ir uzskatāma par papildpakalpojumu sniegšanu saistībā ar gadatirgu un izstāžu darbībām, kas apliekama ar nodokļiem vietā, kur šie pakalpojumi faktiski tiek sniegti.

28. Nenoliedzami, 2003. gada 5. jūnija spriedumā lietā *Design Concept* [8] Tiesai jau bija iespēja izteikties par problemātiku, ar kuru mēs saskaramies. Minētajā spriedumā tā ir pamatojusies uz pieņēmumu, ka pakalpojumi, kas ir stendu ierīkošana un tīrīšana, kā arī personāla nodrošināšana materiālu piegādei, ir reklāmas pakalpojumi.

29. Tomēr minētais spriedums man nešķiet būtisks attiecībā uz uzdoto jautājumu šādu divu iemeslu dēļ.

30. Pirmkārt, Tiesa pieņēma iesniedzējtiesas kvalifikāciju, saskaņā ar kuru šie pakalpojumi *a priori* ir reklāmas pakalpojumi. Tā paskaidroja, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, Tiesai un valstu tiesām sadarbojoties, tikai valsts tiesa, kura izskata strīdu un kurai ir jāuzņemas atbildība par pieņemamo tiesas nolēmumu, ņemot vērā tajā ierosinātās lietas īpatnības, novērtē gan to, cik lielā mērā prejudiciālais nolēmums ir vajadzīgs, lai šī tiesa varētu pieņemt nolēmumu, gan to, cik atbilstīgi ir Tiesai uzdotie jautājumi [9]. Tā kā minētajā lietā valsts tiesa bija uzskatījusi, ka apspriežamie pakalpojumi *a priori* ir reklāmas pakalpojumi, Tiesa atteicās veikt jebkādus šo pakalpojumu kvalifikācijas grozījumus [10].

31. Otrkārt, tā tomēr norādīja, ka reklāmas pakalpojumu jēdziens ir autonoms Savienības tiesību jēdziens un ka valsts tiesai vajadzības gadījumā būs jāpārbauda attiecīgo pakalpojumu kvalifikācija, ievērojot Tiesas judikatūru [11].

32. Līdz ar to no iepriekš minētā sprieduma lietā *Desing Concept* nevar secināt, ka stendu nodrošināšana uz noteiktu laiku saistībā ar gadatirgu vai izstādi ir reklāmas pakalpojums

8 — C-438/01 (*Recueil*, I-5617. lpp.).

9 — 14. punkts.
10 — 15. punkts.
11 — Turpat.

Direktīvas 2006/112 56. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē.

33. Turklāt 2006. gada 9. marta spriedumā lietā *Gillan Beach* [12] Tiesa attiecībā uz šāda veida pakalpojumu sniegšanu pieņēma atšķirīgu kvalifikāciju.

34. Minētās lietas faktiskie apstākļi ir saistīti ar sabiedrību *Gillan Beach Ltd*, kas Francijā organizēja divas laivu izstādes un sniedza izstādes dalībniekiem vispārējus pakalpojumus, kuri citu starpā ietvēra stendu nodošanu rīcībā un komunikāciju nodrošināšanu. Pamata lietā uzdotais jautājums bija par to, vai uz šādu darbību attiecas Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunkts (Direktīvas 2006/112 52. panta a) punkts) kā uz šajā tiesību normā minētajām darbībām līdzīgu darbību.

35. Tiesa vispirms norādīja, ka Savienības likumdevējs ir uzskatījis, ka tiktāl, ciktāl pakalpojumu sniedzējs sniedz savus pakalpojumus valstī, kurā tie tiek faktiski veikti, un pasākuma organizētājs šajā pašā valstī iekasē PVN, ko maksā gala patērētājs, PVN, kas tiek iekasēts, pamatojoties uz visiem šiem pakalpojumiem, maksa par kuriem ir iekļauta cenā par visu pakalpojumu, ko ir samaksājis patērētājs, ir jāmaksā šai valstij un nevis valstij, kurā pakalpojumu sniedzējs ir nodibinājis savu saimnieciskās darbības vietu [13].

36. Pēc tam Tiesa paskaidroja, ka izstāde vai gadatirgus paredz sniegt vairākiem saņēmējiem principā vienā vietā un precīzā laikā dažādus kompleksus pakalpojumus ar mērķi sniegt informāciju, preces vai pasākumus tādā veidā, kas varētu tos popularizēt apmeklētāju vidū [14].

37. Līdz ar to Tiesa lēma, ka kopējais pakalpojums, ko izstādes dalībniekiem ir sniedzis gadatirgus vai izstādes organizētājs, šajā gadījumā stendu uzstādīšana un komunikāciju nodrošināšana, apmeklētāju sagaidītāju nodrošināšana un izstādīto laivu pietauvošanas vietu iznomāšana un novērošana, ir jāuzskata par vienu no pakalpojumiem, kas ir uzskaitīti Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta pirmajā ievilkumā [15].

38. Atšķirība starp lietu, kurā pieņemts minētais spriedums, un šo lietu ir tajā, ka *Inter-Mark* nav gadatirgu vai izstāžu rīkotājs un [šī sabiedrība] arī nesniedz pakalpojumus šo

12 — C-114/05 (Krājums, I-2427. lpp.).

13 — 18. punkts un tajā minētā judikatūra.

14 — 25. punkts.

15 — 27. punkts. Precizēju, ka pēc iepriekš minētā sprieduma lietā *Gillan Beach* pasludināšanas Savienības likumdevējs, sākot ar 2010. gada 1. janvāri, ir iekļāvis gadatirgu un izstāžu darbības to darbību sarakstā, kas uzskaitītas Direktīvas 2006/112 52. panta a) punktā (skat. Direktīvas 2008/8 2. panta 1. punktu).

gadatirgu vai izstāžu rīkotājiem. *Inter-Mark* pakalpojumu sniegšana ir stendu nodrošināšana uz noteiktu laiku tikai izstādes dalībniekiem gadatirgu vai izstāžu laikā.

39. Šī iemesla dēļ Eiropas Komisija uzskata, ka Direktīvas 2006/112 52. panta a) punkts šajā lietā nav piemērojams. Tā uzskata, ka, tā kā stendu nodrošināšanas uz laiku izstādes dalībniekiem pakalpojuma izmaksas neietilpst organizatora sniegtā kopējā pakalpojuma cenā, *Inter-Mark* piedāvāto pakalpojumu sniegšanu nevar aplikt ar nodokļiem šo pakalpojumu sniegšanas vietā [16]. Pēc Komisijas domām, saskaņā ar šīs direktīvas preambulas 17. apsvērumu, kurā ir teikts, ka pakalpojumu sniegšanas vieta ir jānosaka pakalpojumu saņēmēja dalībvalstī tostarp attiecībā uz dažiem pakalpojumiem, ko cits citam sniedz nodokļa maksātāji un ja izmaksas ir iekļautas preču cenā, šis kritērijs ir jāņem vērā, lai noteiktu nodokļu piesaistes vietu pakalpojumiem, kas uzskaitīti minētās direktīvas 44.–59. pantā [17], un šajā lietā [šis kritērijs] nav izpildīts.

40. Pakalpojumu sniedzēja statusam līdz ar to esot būtiska nozīme Direktīvas 2006/112 52. panta a) punkta piemērošanā pakalpojumu sniegšanai.

41. Es nepiekrītu Komisijas viedoklim šādu apsvērumu dēļ.

42. Pirmkārt, 2010. gada 7. oktobra spriedumā lietā *Kronospan Mielec* [18] Tiesa norādīja, ka no apstākļa vārda "īpaši" lietojuma Sestās direktīvas preambulas septītajā apsvērumā (Direktīvas 2006/112 preambulas 17. apsvērums) izriet, ka Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta (Direktīvas 2006/112 52. pants) piemērošanas jomā neietilpst tikai tādi pakalpojumi, ko cits citam snieguši nodokļu maksātāji, ja šo pakalpojumu izmaksas ir iekļautas preču cenā [19]. Tā piebilda, ka Sestajā direktīvā nav nekādas norādes, kas ļautu secināt — faktam, ka saņēmējs pakalpojumu izmaksas nevis tieši, bet gan netieši iekļauj tā piedāvāto preču un pakalpojumu cenā, ir nozīme, nosakot, vai uz pakalpojuma sniegšanu attiecas Sestās direktīvas 9. panta 1. punkts vai 2. punkts [20].

43. Līdz ar to tas, vai pakalpojuma izmaksas ir vai nav iekļautas preču cenā, pēc manām domām, nav noteicošais attiecībā uz Direktīvas 2006/112 52. panta a) punkta piemērošanu.

16 — Skat. Komisijas rakstisko apsvērumu 34.–37. punktu.
17 — Skat. šo apsvērumu 37. punktu.
18 — C-222/09 (Krājums, I-9277. lpp.).
19 — 28. punkts.
20 — 29. punkts.

44. Otrkārt, šīs tiesību normas redakcija, pēc manām domām, pierāda, ka tā attiecas gan uz šādu pasākumu rīkotājiem, gan uz pakalpojumu sniedzējiem, kas nerīko šos pasākumus.

45. Būtībā minētā tiesību norma attiecas uz pakalpojumu sniegšanu, kas ir saistīta ar tajā uzskaitītajiem pasākumiem, "*tostarp šādu pasākumu rīkotāju [pakalpojumu sniegšanu]*" [21]. Pēc manām domām, apzīmējuma "tostarp" lietošana norāda, ka Savienības likumdevējs vēlējās precizēt, ka šī pakalpojumu sniegšana ietver arī pakalpojumu sniegšanu, ko nodrošina rīkotāji, papildus pakalpojumiem, ko sniedz pārējie pakalpojumu sniedzēji, tiktāl, ciktāl šie pakalpojumi ir saistīti ar pasākumiem, kas uzskaitīti Direktīvas 2006/112 52. panta a) punktā.

46. Šajā ziņā es uzskatu, ka, tā kā Savienības likumdevējs ir vēlējies uz pakalpojumiem, kas saistīti ar kultūras, mākslas vai citiem pasākumiem, attiecināt no vispārējā režīma atšķirīgu režīmu attiecībā uz nodokļu uzlikšanas vietas noteikšanu, tas to ir darījis ne tik daudz pakalpojumu sniedzēja statusa, kā pakalpojumu veida dēļ. No Direktīvas 2006/112 52. panta a) punkta redakcijas izriet, ka pakalpojumu sniegšanas priekšmets ir tas, kas nosaka, vai noteiktai pakalpojumu sniegšanai tiek vai netiek piemērota šī tiesību norma. Tādējādi, lai minētā tiesību norma būtu piemērojama, pakalpojumu sniedzēja veiktajai darbībai ir jābūt kādai no tajā uzskaitītajām darbībām.

47. Šo konstatējumu, pēc manām domām, apstiprina Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta interpretācija, ko Tiesa sniedza iepriekš minētajā spriedumā lietā *Gillan Beach*. Būtībā Tiesa, nosakot, vai uz minētajā lietā apspriežamajiem pakalpojumiem attiecas minētais pants, ņēma vērā darbības priekšmetu, nevis pakalpojumu sniedzēja statusu. Tādējādi tā norādīja, ka darbība ir uzskatāma par līdzīgu darbību minētā panta izpratnē tad, ja tā ietver iezīmes, kuras ir arī citās darbību kategorijās, kas [minētajā pantā] ir uzskaitītas, un kuras pamato to, ka uz šīm darbībām attiecas šī tiesību norma [22].

48. Turpinājumā Tiesa precizēja, ka pakalpojumu sniegšanai, kuru priekšmets ir minētās darbības, ir sarežģīta būtība, jo tā ietver vairākus pakalpojumus un šie pakalpojumi parasti tiek sniegti vairākiem saņēmējiem, proti, visām personām, kuras ar dažādiem mērķiem piedalās kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības vai izklaides pasākumos [23]. Tiesa piebilda, ka šo dažādo pakalpojumu kopīgā iezīme ir arī tā, ka šie pakalpojumi parasti tiek sniegti viena pasākuma ietvaros, un vietu, kur

21 — Izcēlums mans.

22 — 22. punkts.

23 — 23. punkts.

šie pakalpojumi tiek fiziski veikti, principā ir viegli noteikt, jo šie pasākumi notiek noteiktā vietā [24].

49. Mēs labi redzam, ka tas, vai pakalpojumu sniegšanai piemēro Direktīvas 2006/112 52. panta a) punktu, ir atkarīgs nevis no [šo pakalpojumu] sniedzēja statusa, bet no šīs pakalpojumu sniegšanas priekšmeta.

50. Turklāt ar šādu pieeju mēs sastopamies 1996. gada 26. septembra spriedumā lietā *Dudda* [25]. Būtībā šajā spriedumā Tiesa norādīja, ka tādu papildpakalpojumu sniegšanas gadījumā, kas saistīti ar kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības, izklaides vai līdzīgiem pasākumiem, runa ir par papildpakalpojumiem, kas ir saistīti ar galveno pasākumu, objektīvi raugoties, neatkarīgi no personas, kas tos īsteno [26]. Tiesa piebilda, ka šo interpretāciju apstiprina Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta pirmā ievilkuma redakcija, kas min tādu papildpakalpojumu sniegšanu, kas it īpaši saistīti ar mākslas vai izklaides pasākumiem, neietverot norādes par personām, kas īsteno šos pasākumus [27].

51. Šo analīzi pamato tas, ka Direktīvas 2006/112 52. panta pamatā esošā loģika ir tāda, ka nodokļi pēc iespējas tiek uzlikti vietā, kurā tiek izmantoti tajā uzskaitītie pakalpojumi [28]. Attiecībā uz visu šo kategoriju pakalpojumiem — vietu, kur šie pakalpojumi tiek fiziski veikti, principā ir viegli noteikt [29]. Līdz ar to noteicošais apstāklis, lai panāktu aplikšanu ar nodokļiem pēc iespējas tuvāk faktiskajam patēriņam, ir nevis pakalpojumu sniedzēja identitāte, bet pats pakalpojumu sniegšanas priekšmets, kas ļauj viegli noteikt vietu, kur pakalpojumu sniegšana tiek īstenota.

52. Attiecībā uz pamata lietā apspriežamo pakalpojumu sniegšanas priekšmetu — iesniedzējtiesa jautā, vai šos pakalpojumus nevar kvalificēt par tādiem reklāmas pakalpojumiem Direktīvas 2006/112 56. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē, kas ir apliekami ar nodokļiem vietā, kur ir pakalpojumu saņēmēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta.

53. Iesniedzējtiesas šaubas ir saistītas ar to, ka *Inter-Mark* sniegtajos pakalpojumos tiek ņemtas vērā tās klientu individuālās prasības, it īpaši attiecībā uz stenda ārējo izskatu un funkcijām. Līdz ar to stendu aprīkošanas mērķis ir radīt potenciālo pircēju interesi, un tā ir daļa no izstādes dalībnieka piedāvāto preču vai pakalpojumu reklāmas kampaņas. Tādējādi šie pakalpojumi šķiet līdzīgi reklāmas pakalpojumiem.

24 — 24. punkts.

25 — C-327/94 (*Recueil*, I-4595. lpp.).

26 — 27. un 28. punkts.

27 — 29. punkts.

28 — Šajā ziņā skat. 2009. gada 3. septembra spriedumu lietā C-37/08 *RCI Europe* (Krājums, I-7533. lpp., 39. punkts).

29 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Gillan Beach* (24. punkts).

54. Šajā sakarā Komisija uzskata, ka stenda ārējais izskats un iekārtojums var ievērojami uzlabot izstādes dalībnieka piedāvāto preču popularizēšanas rezultātus [30]. Tā tādējādi uzskata, ka individualizētu, proti, noteiktam izstādes dalībniekam īpaši izveidotu un ar sabiedrības, kas piedalās izstādē, tēlu cieši saistītu, stendu nodrošināšanu var atzīt par reklāmas pakalpojumu [31].

55. Reklāmas pakalpojumu jēdziens tika definēts 1993. gada 17. novembra spriedumā lietā Komisija/Francija [32]. Šajā spriedumā Tiesa norādīja, ka ar reklāmas jēdzienu ir obligāti saistīta ziņu izplatīšana, kuras mērķis ir informēt patērētājus par kādas preces vai pakalpojuma pastāvēšanu un īpašībām un tādējādi palielināt [šīs preces vai pakalpojuma] noietu [33]. Tā arī precizēja, ka šī ziņu izplatīšana var notikt ar citiem līdzekļiem nekā vārdi, rakstīti teksti, attēli, prese un masu informācijas līdzekļi [34].

56. Tiesa piebilda, ka pakalpojuma sniedzēja statuss nav obligāts nosacījums reklāmas pakalpojuma kvalificēšanai un ka pietiek ar to, ka kāda reklāmas darbība, piemēram, preču pārdošana par pazeminātu cenu, tādu kustamu lietu nodošana patērētājiem, kuras pakalpojumu saņēmējam pārdod reklāmas aģentūra, pakalpojumu sniegšana par pazeminātu cenu vai bez atlīdzības, kā arī kokteiļu vakara vai banketa rīkošana, ietver ziņu izplatīšanu, kuras mērķis ir informēt patērētājus par tās preces vai pakalpojuma pastāvēšanu un īpašībām, ar ko šī darbība ir saistīta, ar mērķi paaugstināt noietu, lai to varētu kvalificēt par reklāmas pakalpojumu [35].

57. Tas pats attiecas uz ikvienu norisi, kas nešķirami pieder pie reklāmas kampaņas un līdz ar to palīdz nodot reklāmas ziņu [36].

58. Lai arī nav noliedzams, ka pakalpojumu sniedzēja nodrošināta stenda ierīkošana palīdz izcelt izstādes dalībnieka preci un tādējādi tam ir jābūt pievilcīgam, es tomēr neuzskatu, ka šis pakalpojums būtu kvalificējams par reklāmas pakalpojumu Direktīvas 2006/112 56. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē.

59. Nenoliedzami, tikai stendu nodrošināšana gadatirgus laikā neveido pašu gadatirgus darbību. Tomēr stends ir materiāls elements, kas nepieciešams šīs darbības īstenošanai. Tādējādi, pēc manām domām, stendu nodrošināšanai nav cita mērķa kā dot materiālu iespēju piedalīties gadatirgū, ļaujot izstādes dalībniekam prezentēt tā preces.

30 — Skat. Komisijas rakstisko apsvērumu 20. punktu.
31 — Turpat.
32 — C-68/92 (*Recueil*, I-5881. lpp.).
33 — 16. punkts.
34 — Turpat.
35 — 17. un 18. punkts.
36 — 19. punkts.

60. Šajā ziņā stendu nodrošināšana, ko veic pakalpojumu sniedzējs, kurš nav gadatirgus vai izstādes rīkotājs, ir papildpakalpojums, kas saistīts ar šī gadatirgus vai šīs izstādes rīkošanas darbību, jo tā ir šī pasākuma īstenošanai nepieciešams nosacījums [37].

61. Tas, ka *Inter-Mark* piedāvā individualizēt stenda ierīkošanu, pēc manām domām, neliek apšaubīt šo kvalifikāciju. Pretēji tam, ko, šķiet, ir norādījusi Komisija, es neuzskatu, ka, lai tie tiktu iekļauti Direktīvas 2006/112 52. panta a) punktā uzskaitītajās kategorijās, pakalpojumu sniedzēja nodrošinātajiem stendiem jābūt vienveidīgiem, nevis iekārtotiem atbilstoši katra izstādes dalībnieka prasībām [38].

62. Ir viegli saprotams, ka *Inter-Mark* būs jāpielāgo stends atbilstoši izstādes dalībnieka preču vai pakalpojumu veidam un tā klientu prasībām un līdz ar to attiecīgi jāiekārto. Piemēram, izstādes dalībniekam, kas apmeklētājiem piedāvā grāmatas, būs nepieciešams stends, kas aprīkots ar grāmatām piemērotiem plauktiem, savukārt izstādes dalībniekam, kas piedāvā vīnu, [stendam] jābūt aprīkotam ar galdiem un krēsliem degustācijai.

63. Popularizēt izstādes dalībnieku piedāvātās preces apmeklētāju vidū ir pats gadatirgus darbības mērķis [39], un stendu ierīkošana, bez šaubām, palīdz sasniegt šo mērķi. Tomēr saskaņā ar iepriekš minēto Tiesas judikatūru reklāmas pakalpojumu mērķim ir jābūt tādu ziņu izplatīšanai, kas informē apmeklētājus par izstādes dalībnieku piedāvāto preču un pakalpojumu īpašībām.

64. Saskaņā ar faktiem, kas izriet no lietas materiāliem, šķiet, ka tāds nav pamata lietas gadījums, jo iesniedzējtiesa tikai norāda, ka *Inter-Mark* ņem vērā savu klientu individuālās prasības, it īpaši attiecībā uz stenda ārējo izskatu un funkcijām, un var nodrošināt stenda daļu piegādi un montāžu pasākuma vietā [40].

65. Līdz ar to, ņemot vērā visu iepriekš minēto, uzskatu, ka Direktīvas 2006/112 52. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādu pakalpojumu sniegšana, kas saistīti ar gadatirgu stendu piedāvāšanu uz noteiktu laiku izstāžu dalībniekiem, ir papildpakalpojumu sniegšana saistībā ar gadatirgu un izstāžu darbībām un tādējādi uz to attiecas šī tiesību norma.

37 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Dudda* (27. punkts).

38 — Skat. Komisijas rakstisko apsvērumu 20. un 21. punktu.

39 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Gillan Beach* (25. punkts).

40 — Skat. lēmuma par prejudiciālo jautājumu uzdošanu franču valodas versiju, 3. lpp.

V — Secinājumi

66. Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, es ierosinu Tiesai sniegt šādu atbildi *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu*:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 52. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādu pakalpojumu sniegšana, kas saistīti ar gadatirgu stendu piedāvāšanu uz noteiktu laiku izstāžu dalībniekiem, ir papildpakalpojumu sniegšana saistībā ar gadatirgu un izstāžu darbībām un tādējādi uz to attiecas šī tiesību norma.