GENERALINIO ADVOKATO YVES BOT IŠVADA, pateikta 2011 m. sausio 13 d.[1]

1. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos[2] ir visų pirma dėl mugių stendų laikino suteikimo naudotis paslaugų teikimo vietos nustatymo.

2. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės prašo Teisingumo Teismo išaiškinti, ar stendų laikino suteikimo naudotis per muges ir parodas paslaugos yra reklamos paslaugos pagal Direktyvos 2006/112 56 straipsnio 1 dalies b punktą, kurios apmokestinamos toje vietoje, kur paslaugų gavėjas yra įsisteigęs, arba, jei šio pobūdžio paslaugos patenka į šios direktyvos 52 straipsnio a punkto taikymo sritį, kuris taikomas kultūros, meno, sporto, mokslo, švietimo, pramogų ar panašiai veiklai bei pagalbinėms paslaugoms, ir dėl to yra apmokestinamos toje vietoje, kur jos fiziškai suteikiamos.

3. Šioje išvadoje nurodysiu priežastis, kodėl manau, jog Direktyvos 2006/112 52 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip, kad mugių stendų laikino suteikimo naudotis parodos dalyviams paslaugos yra mugių ir parodų veiklos pagalbinė paslaugos, taip pat patenkančios į šios nuostatos taikymo sritį.

I — Teisinis pagrindas

A — *Bendrijos teisė*

4. Keletą kartų iš esmės keista Šeštoji direktyva 77/388/EEB[3] išdėstyta nauja redakcija kaip Direktyva 2006/112.

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — OL L 347, p. 1.

3 — 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva).

5. Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje nurodyta, kad pagal bendros pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) sistemos principą prekėms ir paslaugoms taikomas bendras vartojimo mokestis, kuris yra proporcingas prekių bei paslaugų kainai.

6. Pagrindinis principas, reguliuojantis bendrą PVM sistemą, yra apmokestinimas vietoje, kur paslaugomis faktiškai naudojamasi [4], leidžiantis užtikrinti, kad pajamos, gautos iš šio PVM, atitektų valstybei narei, kurioje galutinai sunaudota prekė arba pasinaudota paslauga.

7. Todėl vartojimo vietos nustatymas turi lemiamą reikšmę, nes nuo to priklauso PVM priskyrimas vartojimo valstybei narei.

8. Siekdamas sudaryti galimybę taikyti šį principą ir išvengti jurisdikcijos kolizijos tarp valstybių narių [5], taip pat dvigubo apmokestinimo arba neapmokestinimo Sąjungos teisės aktų leidėjas įvedė bendrąją taisyklę ir specialiąsias taisykles dėl paslaugų teikimo, kurios taikomos pagal teikiamos paslaugos pobūdį.

9. Direktyvos 2006/112 43 straipsnyje numatyta, kad paslaugų teikimo vieta laikoma vieta, kur paslaugos teikėjas yra įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinį padalinį, iš kurio teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinio padalinio, vieta, kur jis turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba kur paprastai gyvena.

10. Dėl kultūros, meno, sporto, mokslo, švietimo, pramogų ar panašios veiklos, įskaitant tokios veiklos organizatorių darbą, ir tam tikrais atvejais šių veiklos rūšių pagalbinių paslaugų šios direktyvos 52 straipsnio a punkte nurodyta, kad šių paslaugų teikimo vieta yra vieta, kur jos fiziškai suteikiamos.

11. Minėtos direktyvos 56 straipsnio 1 dalies b punkte numatyta, kad reklamos paslaugų, teikiamų asmenims, įsisteigusiems už Europos bendrijos ribų, arba apmokestinamiesiems asmenims, įsisteigusiems Bendrijoje, bet ne toje pačioje valstybėje narėje, kurioje įsisteigęs paslaugų teikėjas, teikimo vieta yra ten, kur paslaugas įsigyjantis asmuo yra įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinį padalinį, kuriam teikiamos paslaugos, arba, nesant tokios vietos, jo nuolatinė gyvenamoji vieta arba vieta, kur jis paprastai gyvena.

4 — Žr. 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvos 2008/8/EB, iš dalies keičiančios Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta (OL L 44, p. 11), 3 konstatuojamąją dalį. Taip pat žr. 2003 m. spalio 20 d. Komisijos komunikato Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui PVM strategijos apžvalga ir atnaujinimas (COM(2003) 614 galutinis) 3.1.1 punktą.

5 — Žr. Direktyvos 2006/112 17 konstatuojamąją dalį.

B — *Nacionalinė teisė*

12. 2004 m. kovo 11 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*)[6] 27 straipsnio 2 dalies 3 punkto a papunktyje numatyta, kad, teikiant paslaugas, susijusias su kultūros, meno, sporto, mokslo, švietimo, pramogų ar panašia veikla, ir panašias paslaugas kaip mugės ir parodos, taip pat pagalbines paslaugas, paslaugų teikimo vieta yra vieta, kur jos fiziškai suteikiamos.

13. Šio įstatymo 27 straipsnio 3 dalyje nurodyta, kad kai šio įstatymo 23 straipsnio 4 dalyje numatytos paslaugos teikiamos fiziniams ir juridiniams asmenims bei organizacijoms, neturinčioms juridinio asmens statuso, kurių buveinė ar gyvenamoji vieta yra trečiosios valstybės teritorijoje, arba apmokestinamiesiems asmenims, kurių buveinė ar gyvenamoji vieta yra Bendrijos teritorijoje, tačiau kitoje valstybėje nei ta, kurioje įsisteigęs paslaugų teikėjas, šių paslaugų teikimo vieta yra ten, kur paslaugų gavėjas yra įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinį padalinį, kuriam buvo suteiktos paslaugos, arba, nesant tokios vietos, jo nuolatinė gyvenamoji vieta arba vieta, kur jis paprastai gyvena.

6 — *Dz. U* Nr. 54, *poz.* 535.

14. Remiantis minėto įstatymo 27 straipsnio 4 dalies 2 punktu ši nuostata taikoma ir, be kita ko, reklamos paslaugoms.

II — Faktinės aplinkybės ir pagrindinė byla

15. *Inter-Mark Group sp. z o.o., sp. komandytowa w Poznaniu* (toliau – *Inter-Mark*) įregistruota Lenkijoje kaip PVM mokėtoja. Ji ketina verstis veikla, susijusia su laikinu stendų suteikimu naudotis per parodas ir muges daugiausia nenacionaliniams parodos dalyviams, kurie pristato savo produktus ir paslaugas per šiuos renginius. Šios mugės ir parodos vyks tiek Lenkijos, tiek kitų valstybių narių ir trečiųjų valstybių teritorijose.

16. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašyme nurodo, kad šie stendai suteikiami naudotis prieš tai parengus stendo projektą ir maketą. Jis taip pat nurodo, kad vykdydama veiklą *Inter-Mark* gali pasirūpinti stendo dalių gabenimu ir jo montavimu mugės ar parodos organizavimo vietoje.

17. Siekdama sužinoti PVM, kuriuo bus apmokestinama jos veikla, sumą 2009 m. vasario 11 d. raštu *Inter-Mark* prašė *Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu* (Poznanės mokesčių inspekcijos direktorius) išaiškinti PVM įstatymo nuostatas.

18. 2009 m. gegužės 4 d. rašte *Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu* nurodė, kad, remiantis šio įstatymo 27 straipsnio 2 dalies 3 punkto a papunkčiu, vykdant tokią veiklą, kaip *Inter-Mark*, paslaugų teikimo vieta yra vieta, kur paslaugos fiziškai suteikiamos. Priešingai, nei teigė *Inter-Mark*, *Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu* manė, kad ši veikla nėra įtaigios komunikacijos forma ir negalėjo būti laikoma reklamos paslaugomis.

19. *Inter-Mark* prašė *Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu* pakeisti savo sprendimą. 2009 m. birželio 12 d. raštu *Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu* patvirtino savo poziciją.

20. Manydama, kad jos siūlomos paslaugos turi būti laikomos reklamos paslaugomis, *Inter-Mark* prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui apskundė 2009 m. gegužės 4 d. sprendimą.

III — Prejudiciniai klausimai

21. Kilus abejonių dėl kai kurių Sąjungos teisės nuostatų aiškinimo, *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu* (Lenkija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir Teisingumo Teismui pateikti tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar Direktyvos 2006/112 <...> 52 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip, kad parodų ir mugių stendų laikino suteikimo naudotis paslaugos klientams, pristatantiems savo pasiūlymus mugėse ir parodose, priskirtinos prie šioje nuostatoje minimų mugių ir parodų organizavimo paslaugų, panašių į kultūros, meno, sporto, mokslo, švietimo, pramogų veiklą, t. y. prie pagalbinių paslaugų, apmokestinamų toje vietoje, kur jos fiziškai suteikiamos?

2. Ar reikia pripažinti, kad tai yra reklamos paslaugos, apmokestinamos toje vietoje, kur paslaugų gavėjas yra įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinį padalinį, kuriam teikiamos paslaugos, arba, nesant tokios vietos, nuolatinę gyvenamąją vietą ar vietą, kur jis paprastai gyvena, remiantis

Direktyvos 2006/112 56 straipsnio 1 dalies b punktu,

— atsižvelgiant į tai, kad šios paslaugos susijusios su stendų laikinu suteikimu naudotis klientams, pristatantiems savo pasiūlymus mugėse ir parodose, prieš tai paprastai rengiamas stendo projektas ir maketas, stendo dalys prireikus gabenamos ir montuojamos mugės ar parodos organizavimo vietoje ir paslaugų teikėjo klientai, pristatantys savo prekes ar paslaugas, konkretaus renginio organizatoriui vien už galimybę dalyvauti mugėje ar parodoje moka atskirą mokestį, apimantį komunikacijų išlaidas, mugės infrastruktūrą, žiniasklaidos paslaugas ir pan.?

Kiekvienas mugės ar parodos dalyvis pats atsako už savo stendo dizainą ir įrengimą ir tuo tikslu naudojasi nagrinėjamomis išaiškinimo reikalingomis paslaugomis.

Už apsilankymą mugėse ir parodose organizatoriai iš lankytojų renka atskirą mokestį sau, o ne paslaugų teikėjui.“

IV — Vertinimas

22. Prieš pradedant vertinimą būtina pateikti šią pastabą.

23. Pagrindinė byla susijusi su ginču tarp *Inter-Mark* ir *Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu* dėl pastarojo pranešimo, susijusio su *Inter-Mark* veiklos apmokestinimu ateityje. Tuo metu, kai prašantis priimti prejudicinį sprendimą teismas Teisingumo Teismui pateikė savo prejudicinius klausimus, joks apmokestinamas sandoris dar nebuvo sudarytas. Todėl Teisingumo Teismui gali būti priekaištaujama dėl to, kad priėmė sprendimą dėl hipotetinės problemos.

24. Tačiau, mano nuomone, tokia aplinkybė nepaneigia minėtų klausimų priimtinumo, kurio, be to, neginčija šalys.

25. Nacionaliniame teisme sprendžiamas realus ginčas, nes *Inter-Mark* pareiškė ieškinį dėl *Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu* išankstinio pranešimo, siekdama, kad šio pranešimo teisėtumas būtų patikrintas teismo, o Teisingumo Teismas turėtų pakankamai informacijos apie situaciją pagrindinėje byloje ir galėtų aiškinti Sąjungos teisės normas [7].

7 — Žr. 1999 m. lapkričio 18 d. Sprendimą *X ir Y* (C-200/98, Rink. p. I-8261, 21 ir 22 punktai).

26. Šioje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar parodų ir mugių stendų laikinas suteikimas naudotis parodų dalyviams yra reklamos paslauga, apmokestinama paslaugų gavėjo įsisteigimo vietoje, ar, jei šio pobūdžio paslauga priskiriama prie kultūros, meno, sporto, mokslo, švietimo, pramogų ar panašios veiklos, apmokestinama vietoje, kur vyksta mugė ar paroda.

27. Dėl priežasčių, kurias išdėstysiu toliau, mano nuomone, parodų ir mugių stendų laikinas suteikimas naudotis parodų dalyviams yra mugių ir parodų veiklos pagalbinė paslauga, apmokestinama vietoje, kurioje ji fiziškai suteikiama.

28. Iš tikrųjų, 2003 m. birželio 5 d. Sprendime *Design Concept* [8] Teisingumo Teismas jau yra pareiškęs savo nuomonę dėl klausimo, kuris kilo ir šioje byloje. Šiame sprendime jis remiasi prielaida, kad stendų surinkimo, valymo ir inventoriui gabenti reikalingo personalo samdymas yra reklamos paslaugos.

29. Tačiau minėtas sprendimas dėl pateikto klausimo man neatrodo lemiamas dėl dviejų priežasčių.

30. Viena vertus, Teisingumo Teismas pritarė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, maniusio, kad šios paslaugos *a priori* buvo reklamos paslaugos, kvalifikavimui. Jis išaiškino, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką Teisingumo Teismui ir nacionaliniams teismams bendradarbiaujant tik nacionalinis teismas, nagrinėjantis bylą ir turintis prisiimti atsakomybę už priimtiną sprendimą, atsižvelgdamas į konkrečias aplinkybes, turi įvertinti tiek prejudicinio sprendimo reikalingumą, kad būtų priimtas jo sprendimas, tiek Teisingumo Teismui pateikiamų klausimų svarbą [9]. Šioje byloje nacionaliniam teismui nusprendus *a priori* laikyti nagrinėjamas paslaugas reklamos paslaugomis, Teisingumo Teismas atsisakė daryti kokius nors pakeitimus, susijusius su šių paslaugų kvalifikavimu [10].

31. Tačiau, kita vertus, jis nurodė, kad sąvoka „reklamos paslaugos“ yra savarankiška Sąjungos teisės sąvoka ir prireikus nacionalinis teismas turi patikrinti susijusių paslaugų kvalifikavimą atsižvelgdamas į Teisingumo Teismo praktiką [11].

32. Todėl iš minėto Sprendimo *Design Concept* nereikėtų daryti išvados, kad stendų laikinas suteikimas naudotis per muges arba parodas yra reklamos paslauga pagal

8 — C-438/01, Rink. p. I-5617.

9 — 14 punktas.
10 — 15 punktas.
11 — Ten pat.

Direktyvos 2006/112 56 straipsnio 1 dalies b punktą.

33. Be to, 2006 m. kovo 9 d. Sprendime *Gillan Beach* [12] Teisingumo Teismas kitaip kvalifikavo šio tipo paslaugas.

34. Šios bylos faktinės aplinkybės buvo susijusios su tuo, kad įmonė *Gillan Beach Ltd* surengė dvi laivų parodas Prancūzijoje ir teikė parodos dalyviams bendras paslaugas, įskaitant stendų ir komunikacijos priemonių įrengimą ir perdavimą jais naudotis. Kilo klausimas, ar tokiai veiklai taikoma Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirma įtrauka (Direktyvos 2006/112 52 straipsnio a punktas) kaip į šioje normoje numatytos veiklos rūšis panašiai veiklai.

35. Pirmiausia Teisingumo Teismas nurodė, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas nusprendė, kad kai paslaugų teikėjas teikia paslaugas valstybėje narėje, kurioje šios paslaugos fiziškai suteikiamos, ir kai renginio organizatorius toje pačioje valstybėje renka galutinių vartotojų sumokėtą PVM, kurio apmokestinamąją vertę sudaro visos paslaugos, kurių išlaidos įtraukiamos į vartotojo sumokėtą bendrą paslaugos kainą, šis PVM turi būti sumokamas šiai valstybei, o ne tai, kurioje paslaugų tiekėjas yra įsteigęs savo verslą [13].

36. Toliau Teisingumo Teismas išaiškino, kad parodoje arba mugėje daugeliui gavėjų dažniausiai vienoje vietoje ir konkrečiu laiku teikiamos įvairios kompleksinės paslaugos, kad, be kita ko, reklamuojant lankytojams būtų pateikta informacija, prekės ar įvykiai [14].

37. Taigi jis nusprendė, kad nagrinėjamu atveju visos mugės ar parodos organizatoriaus parodų dalyviams teikiamos paslaugos: stendų ir komunikacijos priemonių įrengimas bei perdavimas naudoti, svečių pasitikimas, eksponuojamų laivų prišvartavimo vietų nuoma ir apsauga, turi būti priskiriamos prie Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirmoje įtraukoje numatytų paslaugų [15].

38. Skirtumas tarp bylos, kurioje buvo priimtas minėtas sprendimas, ir šios bylos yra tas, kad *Inter-Mark* nėra mugių ar parodų organizatorė ir neteikia savo paslaugų šių mugių ar

12 — C-114/05, Rink. p. I-2427.

13 — 18 punktas ir nurodyta teismo praktika.

14 — 25 punktas.

15 — 27 punktas. Patikslinu, kad priėmus minėtą Sprendimą *Gillan Beach* nuo 2010 m. sausio 1 d. Sąjungos teisės aktų leidėjas įtraukė mugių ir parodų veiklą į Direktyvos 2006/112 52 straipsnio a punkte išvardytų veiklos rūšių sąrašą (žr. Direktyvos 2008/8 2 straipsnio 1 punktą).

parodų organizatoriui. *Inter-Mark* teikiamos paslaugos yra stendų laikinas suteikimas naudotis tik parodų dalyviams per muges arba parodas.

39. Dėl šios priežasties Europos Komisija įsitikinusi, kad šioje byloje Direktyvos 2006/112 52 straipsnio a punktas nėra taikytinas. Ji mano, kad stendų suteikimo parodų dalyviams išlaidos neįtraukiamos į parodos organizatoriaus teikiamų bendrų parodos paslaugų kainą, todėl *Inter-Mark* siūlomos paslaugos negali būti apmokestinamos vietoje, kur jos buvo suteiktos [16]. Komisijos nuomone, remiantis šios direktyvos 17 konstatuojamąja dalimi, kurioje nurodyta, kad būtina apibrėžti paslaugų suteikimo vietą paslaugų gavėjo valstybėje narėje visų pirma tuo atveju, kai apmokestinamieji asmenys teikia vieni kitiems tam tikras paslaugas, kurių išlaidos įtraukiamos į prekių kainą, į šį kriterijų reikia atsižvelgti siekiant nustatyti paslaugų, kurios nurodytos minėtos direktyvos 44–59 straipsniuose [17], apmokestinimo vietą. Šis kriterijus nagrinėjamoje byloje netenkinamas.

40. Direktyvos 2006/112 52 straipsnio a punktą taikant paslaugoms svarbiausias yra teikėjo statusas.

41. Komisijos nuomonei nepritariu remdamasis motyvais, kuriuos nurodau toliau.

42. Pirma, 2010 m. spalio 7 d. Sprendime *Kronospan Mielec* [18] Teisingumo Teismas nurodė, kad iš žodžių junginio „visų pirma“ vartojimo Šeštosios direktyvos septintoje konstatuojamojoje dalyje (Direktyvos 2006/112 17 konstatuojamoji dalis) matyti, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies (Direktyvos 2006/112 52 straipsnis) taikymo sritis nėra vien paslaugų, kurių išlaidos įtraukiamos į prekių kainą, teikimas tarp apmokestinamųjų asmenų [19]. Jis pridūrė, kad Šeštojoje direktyvoje nėra nieko, kas leistų daryti išvadą, kad sprendžiant, ar paslaugos patenka į Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 arba 2 dalies taikymo sritį, turi reikšmės tai, jog paslaugos gavėjas paslaugų teikimo išlaidas į savo siūlomų prekių ir paslaugų kainą įtraukia ne tiesiogiai, o netiesiogiai [20].

43. Todėl, mano nuomone, aplinkybė dėl paslaugų išlaidų įtraukimo ar neįtraukimo į prekių kainą nėra lemiama taikant Direktyvos 2006/112 52 straipsnio a punktą.

16 — Žr. Komisijos rašytinių pastabų 34–37 punktus.
17 — Žr. tų pačių pastabų 37 punktą.
18 — C-222/09, Rink. p. I-9277.
19 — 28 punktas.
20 — 29 punktas.

44. Manau, kad šios nuostatos formuluotė įrodo, jog ji susijusi tiek su tokios veiklos organizatoriais, tiek su paslaugų teikėjais, kurie neorganizuoja tokios veiklos.

45. Iš tiesų, šioje nuostatoje nurodomos paslaugos, susijusios su išvardytomis veiklos rūšimis, *„įskaitant tokių veiklos rūšių organizatorių (teikiamas paslaugas)“* [21]. Mano nuomone, žodžio „įskaitant“ vartojimas rodo, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas norėjo patikslinti, kad šios paslaugos taip pat apima ir organizatorių, ir kitų paslaugų teikėjų paslaugas, kai šios paslaugos susijusios su veiklos rūšimis, numatytomis Direktyvos 2006/112 52 straipsnio a punkte.

46. Šiuo atžvilgiu manau, kad, kiek tai susiję su apmokestinimo vietos nustatymu, Sąjungos teisės aktų leidėjas numatė su meno, kultūros ar kita veikla susijusioms paslaugoms taikyti ne bendrą, bet kitą taisyklę, pagal kurią reikia atsižvelgti ne tiek į paslaugų teikėjo statusą, kiek į jo siūlomų paslaugų pobūdį. Pagal Direktyvos 2006/112 52 straipsnio a punkto formuluotę paslaugų dalykas lemia, ar ši nuostata taikytina tam tikrai paslaugai. Taigi, kad minėta nuostata būtų taikytina, paslaugų teikėjo vykdoma veikla turi būti viena iš tų, kurios nurodytos šioje nuostatoje.

47. Mano nuomone, šis tvirtinimas remiasi Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto aiškinimu, kurį Teisingumo Teismas pateikė minėtame Sprendime *Gillan Beach*. Iš tiesų, Teisingumo Teismas, siekdamas nustatyti, ar šioje byloje nagrinėjamos paslaugos patenka į šio straipsnio taikymo sritį, kreipia dėmesį į veiklos dalyką, o ne paslaugų teikėjo statusą. Todėl jis nurodo, kad veikla turi būti laikoma panašia minėto straipsnio prasme, jei ji turi ypatybių, būdingų kitoms išvardytoms veiklos rūšims, ir jei ji pateisina tai, kad šios veiklos rūšys patenka į šios nuostatos taikymo sritį [22].

48. Teisingumo Teismas toliau patikslino, kad paslaugos, susijusios su tokiomis paslaugų rūšimis, yra kompleksinio pobūdžio, nes jos apima kelias paslaugas, ir paprastai teikiamos keliems skirtingiems gavėjams, tai yra visiems asmenims, dalyvaujantiems įvairioje kultūrinėje, meninėje, sportinėje, mokslinėje, švietimo ar pramogų veikloje [23]. Jis pridūrė, kad tokios paslaugos turi bendrą savybę – jos paprastai teikiamos vykstant konkrečiam renginiui, o vieta, kur šios kompleksinės

21 — Pažymėta mano.

22 — 22 punktas.

23 — 23 punktas.

paslaugos fiziškai suteikiamos, dažniausiai lengvai nustatoma, nes tokie renginiai vyksta konkrečioje vietoje [24].

49. Aiškiai matyti, kad Direktyvos 2006/112 52 straipsnio a punkto taikymas paslaugoms priklauso ne nuo jas teikiančio asmens statuso, bet nuo šios paslaugos dalyko.

50. Be to, šis požiūris pateikiamas ir 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendime *Dudda* [25]. Šiame sprendime, kalbėdamas apie su kultūros, meno, sporto, mokslo, švietimo ar pramogų arba panašia veikla susijusias pagalbines paslaugas, Teisingumo Teismas nurodė, kad tai yra pagalbinės paslaugos, teikiamos kartu su objektyviai vertinama pagrindine veikla neatsižvelgiant į jas teikiantį asmenį [26]. Jis pridūrė, kad šį aiškinimą patvirtina Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirmos įtraukos formuluotė, kurioje paminėtos meno arba pramogų veiklos pagalbinės paslaugos, nenurodant asmenų, vykdančių šią veiklą [27].

51. Ši analizė pateisinama tuo, kad samprotavimai, kuriais grindžiamas Direktyvos 2006/112 52 straipsnis, reikalauja, kad apmokestinama būtų kiek įmanoma toje vietoje, kur išvardytos paslaugos buvo suteiktos [28]. Taigi visų šių rūšių paslaugų vietą, kur jos fiziškai suteikiamos, dažniausiai lengva nustatyti [29]. Tad lemiama aplinkybė, kuri leidžia apmokestinti arčiausiai tos vietos, kur buvo realiai suteikta paslauga, yra ne paslaugos teikėjo statusas, bet paslaugos dalykas, pagal kurį būtų suteikta galimybė lengvai nustatyti paslaugos suteikimo vietą.

52. Dėl nagrinėjamų paslaugų dalyko pagrindinėje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar remiantis Direktyvos 2006/112 56 straipsnio 1 dalies b punktu šios paslaugos negali būti laikomos reklamos paslaugomis, apmokestinamomis vietoje, kur paslaugų gavėjas yra įsteigęs savo verslą.

53. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo abejonės susijusios su tuo, kad teikdama paslaugas *Inter-Mark* atsižvelgia į savo klientų individualius reikalavimus, ypač kiek tai susiję su stendų išvaizda ir funkcionalumu. Tad sudominti potencialius pirkėjus siekiama apipavidalinant stendus, kurie tampa parodų dalyvių siūlomų prekių ir paslaugų prekybinės akcijos dalimi. Tuo šios paslaugos yra panašios į reklamos paslaugas.

24 — 24 punktas.
25 — C-327/94, Rink. p. I-4595.
26 — 27 ir 28 punktai.
27 — 29 punktas.
28 — Šiuo klausimu žr. 2009 m. rugsėjo 3 d. Sprendimą *RCI Europe* (C-37/08, Rink. p. I-7533, 39 punktas).
29 — Žr. minėto Sprendimo *Gillan Beach* 24 punktą.

54. Šiuo atžvilgiu Komisija mano, kad stendo išvaizda ir apipavidalinimas gali labai paskatinti pirkti parodos dalyvio siūlomas prekes [30]. Taigi ji įsitikinusi, kad individualių stendų suteikimas, tai yra specialiai paruoštų tam tikram parodos dalyviui ir neatskiriamų nuo parodoje dalyvaujančios įmonės ženklo, gali būti pripažintas reklamos paslauga [31].

55. Reklamos paslaugų sąvoka buvo apibrėžta 1993 m. lapkričio 17 d. Sprendime *Komisija prieš Prancūziją* [32]. Šioje byloje Teisingumo Teismas nurodė, kad reklamos sąvoka būtinai apima pranešimo skleidimą siekiant informuoti vartotojus apie prekės ar paslaugos buvimą ir kokybę, kad būtų padidintas pardavimo mastas [33]. Jis taip pat patikslino, kad šis pranešimas gali būti platinamas ir kitais būdais nei žodžiu, raštu ar vaizdais per spaudą ir žiniasklaidą [34].

56. Teisingumo Teismas pridūrė, jog paslaugų teikėjo statusas nėra būtina sąlyga siekiant kvalifikuoti reklamos paslaugą ir pakanka, kad pardavimo skatinimo priemonė, pavyzdžiui, prekių pardavimas mažesnėmis kainomis, reklamos agentūros paslaugų gavėjui parduotų kilnojamųjų daiktų nemokamas platinimas vartotojams, paslaugų teikimas mažesnėmis kainomis ar nemokamai, priėmimo ar banketo organizavimas, apimtų pranešimą, skirtą visuomenei informuoti apie prekės ar paslaugos, kuri yra šio veiksmo dalykas, buvimą ar kokybę, siekiant padidinti jos pardavimo mastą, kad šią priemonę būtų galima pripažinti reklamos paslauga [35].

57. Tai taikoma bet kokiam veiksmui, kuris yra neatskiriama reklaminės kampanijos dalis ir tuo prisideda prie reklaminio pranešimo skleidimo [36].

58. Jeigu iš tiesų paslaugų teikėjo atliktas stendo apipavidalinimas padeda pristatyti parodų dalyvio prekę ir yra patrauklus, vis dėlto nemanau, kad ši paslauga turėtų būti kvalifikuojama kaip reklamos paslauga pagal Direktyvos 2006/112 56 straipsnio 1 dalies b papunktį.

59. Be abejonės, paprastas stendų suteikimas naudotis mugės metu nėra mugės veikla savaime. Tačiau stendas yra materiali priemonė, būtina šiai veiklai atlikti. Taigi, mano nuomone, stendų suteikimas neturi jokio kito tikslo, išskyrus tą, kuris susijęs su materialios galimybės dalyvauti mugėje ir pristatyti savo prekes suteikimu parodos dalyviui.

30 — Žr. Komisijos rašytinių pastabų 20 punktą.
31 — Ten pat.
32 — C-68/92, Rink. p. I-5881.
33 — 16 punktas.
34 — Ten pat.
35 — 17 ir 18 punktai.
36 — 19 punktas.

60. Kai paslaugų teikėjas, o ne mugės ar parodos organizatorius suteikia naudojimosi stendais paslaugą, tai laikytina pagalbine šios mugės ar parodos organizavimo veiklos paslauga, nes ji yra būtina sąlyga tai veiklai vykdyti [37].

61. Mano nuomone, aplinkybė, susijusi su tuo, kad *Inter-Mark* siūlo individualų stendo apipavidalinimą, negali sukelti abejonių dėl šio kvalifikavimo. Priešingai, nei nurodo Komisija, nemanau, jog tam, kad būtų priskirti prie Direktyvos 2006/112 52 straipsnio a punkte nurodytų kategorijų, suteikiami stendai privalo būti vienodo modelio ir neįrengti pagal kiekvieno parodos dalyvio reikalavimus [38].

62. Suprantu, kad pagal parodos dalyvio pasiūlytų prekių ar paslaugų pobūdį ir klientų reikalavimus *Inter-Mark* turi pritaikyti stendą ir atitinkamai jį įrengti. Pavyzdžiui, parodos dalyviui, kuris lankytojams siūlo knygas, reikės stendo su įrengtomis knygoms pritaikytomis lentynomis, o vyną siūlančiam parodos dalyviui reikės įrengtų stalų ir kėdžių degustacijai.

63. Reklamuoti lankytojams parodų dalyvių siūlomas prekes yra mugės veiklos tikslas [39] ir stendų įrengimas, be abejonės, padeda įgyvendinti šį tikslą. Tačiau pagal minėtą Teisingumo Teismo praktiką reklamos paslauga siekiama paskleisti pranešimą, kuriuo lankytojai informuojami apie parodų dalyvių siūlomų prekių ir paslaugų kokybę.

64. Remiantis bylos aplinkybėmis, tai nėra pagrindinės bylos atvejis; prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas paprasčiausiai nurodė, kad *Inter-Mark* atsižvelgia į individualius klientų reikalavimus, ypač į tai, kas susiję su stendo išvaizda ir funkcionalumu bei galimybe gabenti ir montuoti stendo dalis renginio vietoje [40].

65. Tad, atsižvelgdamas į visas šias aplinkybes, manau, jog Direktyvos 2006/112 52 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip, kad mugių stendų laikino suteikimo naudotis parodų dalyviams paslaugos yra mugių ir parodų veiklos pagalbinės paslaugos, kurios taip pat patenka į šios nuostatos taikymo sritį.

37 — Žr. minėto Sprendimo *Dudda* 27 punktą.

38 — Žr. Komisijos rašytinių pastabų 20 ir 21 punktą.

39 — Žr. minėto Sprendimo *Gillan Beach* 25 punktą.

40 — Žr. sprendimo pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą versiją prancūzų kalba, p. 3.

V — Išvada

66. Atsižvelgdamas į visus anksčiau išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu* atsakyti taip:

„2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 52 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip, kad mugių stendų laikino suteikimo naudotis parodų dalyviams paslaugos yra mugių ir parodų veiklos pagalbinės paslaugos, kurios taip pat patenka į šios nuostatos taikymo sritį."