OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO YVES'A BOTA przedstawiona w dniu 13 stycznia 2011 r.[1]

1. Niniejsze odesłanie prejudycjalne dotyczy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej[2], a w szczególności ustalenia miejsca świadczenia usług, których przedmiotem jest czasowe udostępnianie stoisk targowych.

2. Sąd krajowy zwraca się do Trybunału zasadniczo o rozstrzygnięcie, czy świadczenie usług polegające na czasowym udostępnieniu stoisk podczas targów i wystaw jest usługą reklamy w rozumieniu art. 56 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112, która podlega opodatkowaniu w miejscu siedziby usługobiorcy, czy też jest usługą objętą art. 52 lit. a) tej dyrektywy, mającym zastosowanie do działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, edukacyjnej, rozrywkowej lub podobnej, w tym działań podejmowanych przez organizatorów takiej działalności oraz, w stosownym przypadku, usług pomocniczych do takiej działalności, która podlega opodatkowaniu w miejscu, w którym usługa jest faktycznie świadczona.

3. W niniejszej opinii wskażę powody, dla których stwierdzam, że wykładni art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy dokonywać w ten sposób, iż świadczenie usług polegających na czasowym udostępnianiu stoisk targowych i wystawowych jest usługą pomocniczą w stosunku do działalności polegającej na organizowaniu targów i wystaw i wobec tego objęte jest tym przepisem.

I — Ramy prawne

A — *Prawo Unii*

4. Ponieważ dyrektywa 77/388/EWG[3] została kilkukrotnie istotnie zmieniona, dyrektywą 2006/112 dokonano jej gruntownego przekształcenia.

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Dz.U. L 347, s. 1.

3 — Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwana dalej „szóstą dyrektywą").

5. Artykuł 1 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 wskazuje, że zasada wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług.

6. Podstawową zasadą rządzącą wspólnym systemem podatku VAT jest zatem opodatkowanie w miejscu faktycznej konsumpcji [4], pozwalające na zapewnienie, że dochody pochodzące z tego podatku trafią do państwa członkowskiego, w którym ma miejsce końcowa konsumpcja towaru lub usługi.

7. Zatem ustalenie miejsca konsumpcji ma decydujące znaczenie, ponieważ od niego zależy przydzielenie podatku VAT państwu członkowskiemu konsumpcji.

8. By umożliwić zastosowanie tej zasady i uniknąć sporów kompetencyjnych pomiędzy państwami członkowskimi [5], a także podwójnego opodatkowania lub braku opodatkowania, prawodawca Unii wprowadził w odniesieniu do świadczenia usług regułę ogólną i reguły szczególne znajdujące zastosowanie w zależności od charakteru świadczonej usługi.

9. W świetle art. 43 dyrektywy 2006/112 miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego świadczy usługę lub, w przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

10. Co się tyczy działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, edukacyjnej, rozrywkowej lub podobnej, w tym działań podejmowanych przez organizatorów takiej działalności oraz, w stosownym przypadku, usług pomocniczych do takiej działalności, art. 52 lit. a) tej dyrektywy wskazuje, że miejscem świadczenia takich usług jest miejsce, w którym usługa jest faktycznie świadczona.

11. Wreszcie art. 56 ust. 1 lit. b) rzeczonej dyrektywy stanowi, że miejscem świadczenia usług reklamy, wykonywanych na rzecz usługobiorców mających siedzibę poza Wspólnotą lub na rzecz podatników mających siedzibę we Wspólnocie, ale w innym państwie niż usługodawca, jest miejsce, w którym usługobiorca posiada siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, na rzecz którego świadczone są usługi lub, w przypadku ich braku, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

4 — Zobacz trzeci motyw dyrektywy Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz.U. L 44, s. 11). Zobacz także pkt 3.1.1. komunikatu Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego oraz Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego – Bilans i uaktualnienie priorytetów strategii VAT z dnia 20 października 2003 r. [COM(2003) 614 wersja ostateczna].

5 — Zobacz motyw 17 dyrektywy 2006/112.

B — *Prawo krajowe*

12. Artykuł 27 ust. 2 pkt 3 lit. a) ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [6] stanowi, że miejscem świadczenia usług w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji, rozrywki oraz usług podobnych do tych usług, takich jak targi i wystawy, a także usług pomocniczych do tych usług, jest miejsce, gdzie usługi są faktycznie świadczone.

13. Artykuł 27 ust. 3 tej ustawy stanowi, że w przypadku gdy usługi, o których mowa w ust. 4, są świadczone na rzecz osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, posiadających siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium państwa trzeciego, lub podatników mających siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Wspólnoty, ale w kraju innym niż kraj świadczącego usługę, miejscem świadczenia tych usług jest miejsce, gdzie nabywca usługi posiada siedzibę, stałe miejsce prowadzenia działalności, dla którego dana usługa jest świadczona, a w przypadku braku stałego miejsca prowadzenia działalności – stały adres lub miejsce zamieszkania.

14. Zgodnie z art. 27 ust. 4 pkt 2 omawianej ustawy przepis ust. 3 stosuje się między innymi do usług reklamy.

II — Okoliczności faktyczne i spór przed sądem krajowym

15. Inter-Mark Group spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa z siedzibą w Poznaniu (zwana dalej „Inter-Mark") jest zarejestrowana w Polsce jako podatnik VAT. Działalność, którą zamierza podjąć, polega na czasowym udostępnianiu stoisk wystawowych i targowych wystawcom, głównie zagranicznym, prezentującym swoje produkty i usługi na tych imprezach. Rzeczone wystawy i targi będą odbywać się zarówno na terytorium polskim, jak i terytoriach innych państw członkowskich oraz państw trzecich.

16. Sąd krajowy wskazuje w swym wniosku, że udostępnianie stoisk będzie co do zasady poprzedzane sporządzeniem projektu i wizualizacją projektu. Wskazuje on również, że w razie potrzeby świadczenie usługi przez Inter-Mark obejmuje transport elementów stoiska i jego montaż w miejscu organizacji targów lub wystawy.

6 — Dz.U. nr 54, poz. 535.

17. Pragnąc poznać wysokość podatku VAT, którym obciążona będzie jej działalność, spółka Inter-Mark wystąpiła w piśmie z dnia 11 lutego 2009 r. do Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z wnioskiem o udzielenie interpretacji przepisów ustawy o podatku od wartości dodanej.

18. Pismem z dnia 4 maja 2009 r. ten ostatni wskazał, że w ramach działalności takiej jak wykonywana przez spółkę Inter-Mark miejscem świadczenia usług jest, zgodnie z art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. a) tej ustawy, miejsce, gdzie usługi są faktycznie świadczone. Uznał on bowiem, że wbrew twierdzeniom spółki Inter-Mark, działalność ta nie stanowi postaci komunikowania perswazyjnego, a zatem nie może zostać uznana za świadczenie usług reklamy.

19. Spółka Inter-Mark wystąpiła do Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu o ponowne rozpatrzenie sprawy. Ten ostatni pismem z dnia 12 czerwca 2009 r. podtrzymał swą decyzję.

20. Oceniając, że proponowane przez nią usługi należy uznać za usługi reklamy, spółka Inter-Mark wniosła do sądu krajowego skargę na decyzję z dnia 4 maja 2009 r.

III — Pytania prejudycjalne

21. Powziąwszy wątpliwości w zakresie wykładni pewnych przepisów prawa Unii, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Polska) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy unormowania wynikające z art. 52 lit. a) dyrektywy [2006/112] należy interpretować w ten sposób, że usługi czasowego udostępniania stoisk wystawowych i targowych klientom prezentującym swoją ofertę na targach i wystawach należy zaliczyć do wymienionych w tych przepisach usług pomocniczych do usług targów i wystaw, tj. podobnych do działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, edukacyjnej, rozrywkowej, które opodatkowane są w miejscu ich faktycznego świadczenia,

2) czy też należy przyjąć, iż są to usługi reklamy opodatkowane w miejscu, gdzie usługobiorca posiada stałą siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, na rzecz którego świadczone są usługi lub, w przypadku ich braku, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu

stosownie do art. 56 ust. 1 lit. b) dyrektywy [2006/112]

— przy przyjęciu założenia, że usługi te dotyczą czasowego udostępniania stoisk klientom prezentującym swoją ofertę na targach i wystawach, *które* zazwyczaj poprzedza sporządzenie projektu i wizualizacji stoiska oraz ewentualny transport elementów stoiska i jego montaż w miejscu organizacji targów lub wystawy, a klienci *usługodawcy* wystawiający swoje towary lub usługi, uiszczają *odrębnie* organizatorowi danej imprezy opłaty za samą możliwość udziału w targach czy w wystawie, *które* obejmują koszty mediów, infrastruktury targowej, obsługi medialnej itp.

Za wystrój i budowę własnego stoiska odpowiada każdy wystawca samodzielnie i w tym zakresie korzysta on z *przedmiotowych, wymagających wykładni,* usług.

Za wstęp na *targi i wystawy ich* organizatorzy pobierają od zwiedzających *osobne* opłaty, *które* przypadają organizatorowi imprezy, a *nie usługodawcy*".

IV — Analiza

22. Przed rozpoczęciem analizy wydaje się właściwe poczynienie następującej uwagi.

23. Postępowanie przed sądem krajowym dotyczy sporu pomiędzy spółką Inter-Mark a Dyrektorem Izby Skarbowej w Poznaniu w zakresie opinii wydanej przez tego ostatniego w przedmiocie opodatkowania w przyszłości działalności spółki Inter-Mark. W chwili gdy sąd krajowy kieruje swe pytania prejudycjalne do Trybunału, nie dokonano jeszcze żadnej czynności podlegającej opodatkowaniu. Można by zatem zarzucić Trybunałowi, że rozstrzyga w przedmiocie kwestii hipotetycznej.

24. Jednakże moim zdaniem nie jest to okoliczność tego rodzaju, by miała podważyć dopuszczalność zadanych pytań, a ponadto nie została ona zakwestionowana przez strony.

25. Przed sądem krajowym trwa bowiem rzeczywisty spór, jako że spółka Inter-Mark zaskarżyła wstępną interpretację wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu w celu poddania jej zgodności z prawem kontroli sądowej, wobec czego Trybunał posiada wystarczające informacje w zakresie okoliczności będących przedmiotem sporu, by dokonać wykładni reguł prawa Unii [7].

7 — Zobacz wyrok z dnia 18 listopada 1999 r. w sprawie C-200/98 X i Y, Rec. s. I-8261, pkt 21, 22.

26. W niniejszej sprawie sąd krajowy dąży zasadniczo do ustalenia, czy czasowe udostępnienie wystawcom stoisk targowych lub wystawienniczych stanowi usługę reklamy opodatkowaną w miejscu siedziby usługobiorcy, czy też ten rodzaj świadczeń należy do usług kulturalnych, artystycznych, sportowych, naukowych, edukacyjnych, rozrywkowych lub podobnych i podlega opodatkowaniu w miejscu, w którym odbyły się targi lub wystawa.

27. Ze względów przedstawionych w dalszej części opinii uważam, że udostępnienie wystawcom stoisk targowych lub wystawowych stanowi usługę pomocniczą do targów i wystaw, opodatkowaną w miejscu jej faktycznego świadczenia.

28. Bezspornie w wyroku z dnia 5 czerwca 2003 r. w sprawie Design Concept [8] Trybunał miał już okazję rozstrzygać w zakresie problematyki, której dotyczy niniejszy spór. W wyroku tym Trybunał wyszedł z założenia, że usługi polegające na montażu stoisk, ich sprzątaniu i udostępnieniu personelu w celu przewozu materiałów stanowią usługę reklamy.

29. Jednakże z dwóch przedstawionych poniżej powodów wspomniany wyrok nie wydaje się być decydujący dla przedstawionej sprawy.

30. Po pierwsze, Trybunał zaakceptował kwalifikację zastosowaną przez sąd krajowy, który uznał, że dane usługi stanowiły a priori usługę reklamy. Wyjaśnił on bowiem, że w świetle utrwalonego orzecznictwa w ramach współpracy pomiędzy Trybunałem a sądami krajowymi do sądu krajowego, przed którym postępowanie się toczy i który jest zobowiązany orzec w sprawie przed nim zawisłej, należy dokonanie oceny, z uwzględnieniem szczególnych okoliczności zawisłej przed nim sprawy, zarówno potrzeby wydania decyzji prejudycjalnej dla rozstrzygnięcia przezeń sprawy, jak i zasadności pytań, z którymi zwraca się do Trybunału [9]. Ponieważ sąd krajowy uznał w tamtej sprawie, że rozpatrywane przezeń usługi były a priori usługami reklamy, Trybunał odmówił jakiejkolwiek zmiany kwalifikacji tych usług [10].

31. Po drugie jednakże Trybunał wskazał, że pojęcie usług reklamy jest autonomicznym pojęciem prawa wspólnotowego i do sądu krajowego należy weryfikacja, w razie potrzeby, kwalifikacji rozpatrywanych usług w świetle orzecznictwa Trybunału [11].

32. Zatem z ww. wyroku w sprawie Design Concept nie można wywieść, że czasowe dostarczenie stoisk w związku z targami lub

8 — Sprawa C-438/01, Rec. s. I-5617.

9 — Punkt 14.
10 — Punkt 15.
11 — Idem.

wystawą stanowi usługę reklamy w rozumieniu art. 56 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112.

33. Co więcej, Trybunał w wyroku z dnia 9 marca 2006 r. w sprawie Gillan Beach [12], dokonał odmiennej kwalifikacji tego rodzaju usług.

34. Sprawa ta dotyczyła spółki Gillan Beach Ltd, która zorganizowała we Francji dwie wystawy żeglarskie i zapewniła kompleksową obsługę wystawców, obejmującą w szczególności przygotowanie i udostępnienie stanowisk oraz środków przekazu. Pytanie przedstawione przez sąd krajowy dotyczyło tego, czy taka działalność była objęta zakresem art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy [art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112] jako działalność podobna do wskazanej w tym przepisie.

35. Trybunał na wstępie wskazał, że prawodawca Unii uznał, iż w przypadku gdy dany podmiot świadczy swoje usługi w państwie, w którym są one faktycznie wykonywane oraz gdy organizator imprezy pobiera w tym samym państwie podatek VAT uiszczony przez konsumenta końcowego, podatek ten, którego podstawę stanowi całość świadczonych usług, których koszt jest uwzględniony w cenie kompleksowego świadczenia płaconej przez konsumenta, powinien zostać przekazany temu państwu, a nie państwu, w którym świadczący usługi ma siedzibę swej działalności gospodarczej [13].

36. Następnie Trybunał wskazał, że wystawa lub targi mają na celu dostarczenie wielu odbiorcom, co do zasady w jednym miejscu i w ramach jednorazowej prezentacji, różnorodnych usług o złożonym charakterze, służących w szczególności przedstawieniu informacji, dóbr lub wydarzeń w celu ich promocji wśród zwiedzających [14].

37. Trybunał orzekł zatem, że kompleksowe świadczenie usług na rzecz wystawców przez organizatora targów lub wystawy, w tym przypadku w zakresie przygotowania i udostępnienia stoisk i środków przekazu, przyjęcia przez hostessy oraz wynajmu i dozoru miejsc cumowania wystawianych łodzi, należy uznać za działalność określoną w art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy [15].

38. Różnica pomiędzy sprawą, w której wydano wspomniany wyrok, a rozpatrywaną obecnie sprawą polega na tym, że spółka Inter-Mark nie jest organizatorem targów lub

12 — Sprawa C-114/05, Zb.Orz. s. I-2427.

13 — Punkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo.

14 — Punkt 25.

15 — Punkt 27. Pragnę wskazać, że w następstwie ww. wyroku w sprawie Gillan Beach prawodawca Unii dodał, ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2010 r., targi i wystawy do listy działalności wskazanych w art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112 (zob. art. 2 pkt 1 dyrektywy 2008/8).

wystaw i nie świadczy swych usług organizatorowi tych targów lub wystaw. Usługi świadczone przez spółkę Inter-Mark polegają na czasowym dostarczaniu stoisk wyłącznie na rzecz wystawców podczas targów lub wystaw.

39. Z tego względu Komisja Europejska uważa, że art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112 nie ma zastosowania w tej sprawie. Uważa ona, że ponieważ koszty usługi dostawy stoisk na rzecz wystawców nie wchodzą w skład ceny za kompleksowe usługi wystawowe świadczone przez organizatora wystawy, usługi świadczone przez spółkę Inter-Mark nie mogą zostać opodatkowane w miejscu ich faktycznego wykonania [16]. Zdaniem Komisji zgodnie z motywem 17 owej dyrektywy, który wskazuje, że miejsce świadczenia usług należy zdefiniować jako znajdujące się w państwie członkowskim usługobiorcy, w szczególności w przypadku niektórych usług świadczonych pomiędzy podatnikami, gdzie koszt usługi jest wliczany w cenę towaru, właśnie to kryterium należy uwzględnić przy ustalaniu miejsca opodatkowania dla świadczenia usług, o których mowa w art. 44–59 tej dyrektywy [17], a w niniejszej sprawie kryterium to nie jest spełnione.

40. Status usługodawcy miałby zatem decydujące znaczenie przy stosowaniu art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112 do świadczenia usług.

41. Z następujących powodów nie podzielam stanowiska Komisji.

42. Przede wszystkim w wyroku z dnia 7 października 2010 r. w sprawie Kronospan Mielec [18] Trybunał wskazał, że z zastosowania w motywie siódmym szóstej dyrektywy (motyw 17 dyrektywy 2006/112) zwrotu „w szczególności", wynika, iż zakres stosowania art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy (art. 52 dyrektywy 2006/112) nie ogranicza się do usług pomiędzy podatnikami, których koszt jest zawarty w cenie towarów [19]. Trybunał dodał, że szósta dyrektywa nie zawiera żadnej wskazówki pozwalającej na wnioskowanie, że fakt włączenia przez usługobiorcę kosztu nabytych usług w cenę oferowanych przez siebie towarów lub usług nie w sposób bezpośredni, lecz pośrednio, ma znaczenie dla celów ustalenia, czy dana usługa objęta jest zakresem art. 9 ust. 1, czy art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy [20].

43. Dlatego okoliczność, że koszt dostarczenia świadczenia jest lub nie jest zawarty w cenie towarów, nie ma moim zdaniem decydującego znaczenia dla zastosowania art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112.

16 — Zobacz pkt 34–37 uwag na piśmie Komisji.
17 — Zobacz pkt 37 tych uwag.
18 — Sprawa C-222/09, Zb.Orz. s. I-9277.
19 — Punkt 28.
20 — Punkt 29.

44. Następnie brzmienie tego przepisu wskazuje moim zdaniem, że obejmuje on zarówno organizatorów takiej działalności, jak i usługodawców, którzy nie organizują tej działalności.

45. Przepis ten dotyczy bowiem świadczenia usług, których przedmiotem jest wymieniona w nim działalność: „w tym działania podejmowane przez organizatorów takiej działalności" [21]. Uważam, że użycie zwrotu „w tym" wskazuje, że prawodawca unijny chciał sprecyzować, iż usługi te obejmują również usługi świadczone przez organizatorów, a nie tylko świadczone przez innych usługodawców, z chwilą gdy przedmiotem tych usług jest działalność wskazana w art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112.

46. W tym zakresie wydaje się, że jeśli prawodawca Unii podjął trud poddania świadczenia usług, których przedmiotem jest działalność artystyczna, kulturalna lub inna, odmiennej regule niż reguła ogólna w zakresie określenia miejsca opodatkowania, to zaproponował ją nie ze względu na status usługodawcy, lecz ze względu na rodzaj usług. Z brzmienia art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112 wynika bowiem, że to przedmiot świadczenia usług przesądza o zastosowaniu lub odstąpieniu od zastosowania tego przepisu do danego świadczenia usług. Zatem dla zastosowania tego przepisu niezbędne jest, by działalność wykonywana przez usługodawcę należała do działalności wymienionych w tym przepisie.

47. Wniosek ten jest moim zdaniem potwierdzony przez wykładnię art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy, której Trybunał dokonał w ww. wyroku w sprawie Gillan Beach. W celu ustalenia, czy świadczenia rozpatrywane w owej sprawie były objęte tym przepisem, Trybunał rozważał przedmiot działania, a nie status usługodawcy. Trybunał wskazał następnie, że dana działalność powinna zostać uznana za działalność podobną w rozumieniu tego przepisu, gdy zawiera ona elementy charakterystyczne, które są również typowe dla kategorii działalności wymienionych w tym przepisie oraz które w świetle wyżej wymienionego celu uzasadniają poddanie tej działalności dyspozycji tego przepisu [22].

48. Trybunał wskazał dalej, że świadczenie usług, których przedmiotem jest działalność tego rodzaju, ma złożony charakter, gdyż obejmuje różnorodne usługi, świadczone zazwyczaj na rzecz wielu odbiorców, a mianowicie na rzecz ogółu osób uczestniczących, w różnorakim charakterze, w działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, dydaktycznej lub rozrywkowej [23]. Trybunał dodaje, że te różnorodne kategorie działalności charakteryzuje także to, iż z reguły realizowane są w ramach jednej prezentacji, a miejsce, gdzie te złożone usługi są

21 — Podkreślenie własne.

22 — Punkt 22.
23 — Punkt 23.

faktycznie wykonywane, jest zasadniczo łatwe do ustalenia, gdyż działalność ta odbywa się w ściśle określonej lokalizacji [24].

49. Oczywiste jest, że stosowanie art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112 do świadczenia usług nie zależy od statusu usługodawcy, lecz od samego przedmiotu tego świadczenia.

50. Ponadto odnajduję to podejście w wyroku z dnia 26 września 1996 r. w sprawie Dudda [25]. W wyroku tym Trybunał wskazał, w odniesieniu do świadczeń usług pomocniczych do działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, edukacyjnej, rozrywkowej lub podobnych, że chodzi o świadczenia pomocnicze do działalności głównej rozpatrywanej obiektywnie, bez względu na osobę, która je wykonuje [26]. Trybunał dodał, że wykładnia ta jest potwierdzona brzmieniem art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy, który odnosi się do usług pomocniczych do działalności – w tym artystycznej i rozrywkowej – bez wskazania osób, które ją wykonują [27].

51. Analiza ta jest uzasadniona okolicznością, że logika leżąca u podstaw art. 52 dyrektywy 2006/112 wymaga, by opodatkowanie następowało w miarę możliwości w miejscu, w którym płatne usługi są konsumowane [28]. Dla wszystkich tych kategorii usług miejsce, gdzie świadczenia są faktycznie wykonywane, jest zasadniczo łatwe do zidentyfikowania [29]. Zatem decydującym czynnikiem, który pozwala na opodatkowanie w miejscu najbliższym rzeczywistej konsumpcji, nie jest tożsamość usługodawcy, lecz sam przedmiot świadczenia usług, który umożliwia łatwą identyfikację miejsca wykonania świadczenia.

52. Jeśli chodzi o sam przedmiot rozpatrywanych w sprawie głównej usług, sąd krajowy zastanawia się, czy świadczenia te nie mogą zostać zaklasyfikowane jako usługi reklamy w rozumieniu art. 56 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112, podlegające opodatkowaniu w miejscu, gdzie usługobiorca ma siedzibę działalności gospodarczej.

53. Wątpliwości sądu krajowego odnoszą się do okoliczności, że usługi świadczone przez spółkę Inter-Mark uwzględniają indywidualne wymagania jej klientów, w szczególności w zakresie wyglądu zewnętrznego i funkcjonalności stoiska. Zatem wystrój stoiska miałby na celu zainteresowanie potencjalnych nabywców i stałby się częścią kampanii promocyjnej produktów lub usług oferowanych przez wystawcę. W ten sposób świadczenia te zbliżyłyby się do usług reklamy.

24 — Punkt 24.
25 — Sprawa C-327/94, Rec. s. I-4595.
26 — Punkty 27, 28.
27 — Punkt 29.
28 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 3 września 2009 r. w sprawie C-37/08 RCI Europe, Zb.Orz. s. I-7533, pkt 39).
29 — Zobacz ww. wyrok w sprawie Gillan Beach, pkt 24.

54. W tym zakresie Komisja uważa, że wygląd i wystrój stoiska mogą znacznie zwiększyć efekt promocji produktów oferowanych przez wystawców [30]. Uważa ona zatem, że dostarczanie dostosowanych do indywidualnych wymogów stoisk – to znaczy stoisk zaprojektowanych specjalnie dla danego wystawcy i nierozerwalnie związanych z wizerunkiem wystawiającej spółki – może być uznane za usługę reklamy [31].

55. Pojęcie usługi reklamy zostało zdefiniowane w wyroku z dnia 17 listopada 1993 r. w sprawie Komisja przeciwko Francji [32]. W wyroku tym Trybunał wskazał, że pojęcie reklamy musi zawierać rozpowszechnianie komunikatu mającego na celu poinformowanie konsumentów o istnieniu i jakości produktu lub usługi w celu zwiększenia sprzedaży [33]. Trybunał wskazał też, że rozpowszechnianie tego komunikatu możne nastąpić przy wykorzystaniu innych środków niż słowa, pismo, obraz, prasa czy media [34].

56. Trybunał dodał, że status usługodawcy nie jest niezbędnym warunkiem zakwalifikowania świadczenia jako reklamy i że wystarczy, by kampania promocyjna, taka jak sprzedaż towarów po obniżonych cenach, dystrybucja wśród konsumentów rzeczy ruchomych sprzedawanych usługobiorcy przez agencję reklamową, świadczenie usług po obniżonych cenach lub bez wynagrodzenia lub organizacja koktajli czy bankietów wiązała się z przekazywaniem komunikatu mającego na celu poinformowanie publiczności o istnieniu i jakości produktu lub usługi, będących przedmiotem tej kampanii, w celu zwiększenia ich sprzedaży, by można było uznać ją za usługę reklamy [35].

57. Podobnie jest w przypadku wszystkich czynności będących nieodłączną częścią kampanii reklamowej, które w związku z tym przyczyniają się do przekazania komunikatu reklamowego [36].

58. Choć jest prawdą, że wystrój stoiska zapewniony przez usługodawcę przyczynia się do wyeksponowania produktu wystawcy, a zatem powinien być atrakcyjny, nie uważam, że świadczenie to powinno być kwalifikowane jako usługa reklamy w rozumieniu art. 56 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112.

59. Zwykła dostawa stoisk przy okazji targów bezspornie nie stanowi sama w sobie działalności targowej. Jednakże stoisko jest materialnym elementem niezbędnym dla wykonywania tej działalności. Dostarczanie stoisk nie ma zatem moim zdaniem innego celu niż oferowanie materialnej możliwości udziału w targach, pozwalając wystawcom na prezentację ich produktów.

30 — Zobacz pkt 20 uwag na piśmie Komisji.
31 — Idem.
32 — Sprawa C-68/92, Rec. s. I-5881.
33 — Punkt 16.
34 — Idem.
35 — Punkty 17, 18.
36 — Punkt 19.

60. W konsekwencji dostarczanie stoisk przez usługodawcę innego niż organizator targów lub wystawy jest świadczeniem pomocniczym względem działalności w zakresie organizacji tych targów lub tej wystawy, gdyż stanowi niezbędny warunek wykonywania tej działalności [37].

61. Okoliczność, że spółka Inter-Mark proponuje indywidualizację przygotowania stoiska nie podważa moim zdaniem tej kwalifikacji. Wbrew temu, co wydaje się twierdzić Komisja, nie uważam, że dla zaliczenia ich do kategorii wskazanych w art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112, stoiska dostarczane przez usługodawcę muszą stanowić ujednolicone modele, które nie są przygotowywane zgodnie z wymaganiami każdego z wystawców [38].

62. Bez trudności stwierdzam, że w zależności od charakteru produktów lub usług oferowanych przez wystawców i zgodnie z wymaganiami klientów spółka Inter-Mark będzie musiała dostosować stoisko i odpowiednio je przygotować. Na przykład wystawca, który oferuje zwiedzającym książki, potrzebuje stoiska wyposażonego w regały dostosowane do książek, podczas gdy wystawca proponujący wina musi być wyposażony w stoły i krzesła do celów degustacji.

63. Promocja wśród zwiedzających prezentowanych przez wystawców produktów jest też celem działalności targowej [39], a przygotowanie stoisk niewątpliwie przyczynia się do realizacji tego celu. Jednakże w świetle przywołanego powyżej orzecznictwa Trybunału usługa reklamy powinna mieć na celu przekazanie komunikatu informującego zwiedzających o jakości produktów i usług oferowanych przez wystawców.

64. W świetle okoliczności określonych w aktach nie wydaje się to mieć miejsca w sprawie rozpatrywanej przez sąd krajowy, ponieważ sąd ten stwierdził jedynie, że spółka Inter-Mark uwzględnia indywidualne wymagania klientów, w szczególności dotyczące wyglądu zewnętrznego i funkcjonalności stoiska, i może zapewnić transport oraz montaż elementów stoiska na miejscu, w którym odbywa się impreza [40].

65. Dlatego też, biorąc pod uwagę ogół powyższych rozważań, uważam, że wykładni art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy dokonywać ten sposób, że świadczenie usług polegające na czasowym udostępnieniu wystawcom stoisk targowych stanowi usługę pomocniczą do działalności w zakresie targów i wystaw i jest wobec tego objęte tym przepisem.

37 — Zobacz ww. wyrok w sprawie Dudda, pkt 27.
38 — Zobacz pkt 20, 21 uwag na piśmie Komisji.
39 — Zobacz ww. wyrok w sprawie Gillan Beach, pkt 25.
40 — Zobacz s. 3 francuskiej wersji postanowienia odsyłającego.

V — Wnioski

66. W świetle ogółu powyższych rozważań proponuję, by Trybunał w następujący sposób odpowiedział na pytanie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu:

Wykładni art. 52 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy dokonywać ten sposób, że świadczenie usług polegające na czasowym udostępnieniu wystawcom stoisk targowych stanowi usługę pomocniczą do działalności w zakresie targów i wystaw i jest wobec tego objęte tym przepisem.