CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL YVES BOT prezentate la 13 ianuarie 2011 [1]

1. Prezenta cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [2] și în special determinarea locului unei prestări de servicii având ca obiect furnizarea în mod temporar de standuri pentru târguri.

2. Instanța de trimitere solicită, în esență, Curții să hotărască dacă o prestare de servicii care constă în punerea la dispoziție în mod temporar a unor standuri în cadrul unor târguri sau expoziții este un serviciu de publicitate în sensul articolului 56 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112, taxabil la locul unde este stabilit clientul, sau dacă acest gen de serviciu intră sub incidența articolului 52 litera (a) din această directivă, aplicabil activităților culturale, artistice, sportive, științifice, educative, de divertisment sau activităților similare, precum și prestărilor de servicii auxiliare, și este, prin urmare, taxabil la locul unde serviciile sunt efectiv prestate.

3. În prezentele concluzii vom indica motivele pentru care apreciem că articolul 52 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că prestarea de servicii care constă în punerea la dispoziția unor expozanți, în mod temporar, a unor standuri pentru târguri este un serviciu auxiliar activităților de târguri și expoziții și, prin urmare, intră sub incidența acestei dispoziții.

I — Cadrul juridic

A — *Dreptul Uniunii*

4. Întrucât A șasea directivă 77/388/CEE [3] a fost modificată în mai multe etape și în mod substanțial, Directiva 2006/112 a procedat la reformularea acesteia.

1 — Limba originală: franceza.

2 — JO L 347, p. 1, Ediție specială, 9/vol. 3, p. 7.

3 — Directiva 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”).

5. Articolul 1 alineatul (2) primul paragraf din Directiva 2006/112 prevede că principiul sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA") presupune aplicarea asupra bunurilor și a serviciilor a unei taxe generale de consum exact proporționale cu prețul bunurilor și serviciilor.

6. Prin urmare, principiul fundamental care guvernează sistemul comun al TVA-ului este taxarea la locul în care are loc consumul [4], garantându-se astfel faptul că veniturile provenite din acest TVA revin statului membru în care are loc consumul final al unui bun sau serviciu.

7. Prin urmare, stabilirea locului în care are loc consumul are un rol preponderent, întrucât atribuirea TVA-ului către statul membru de consum depinde de aceasta.

8. Pentru a face posibilă aplicarea acestui principiu și pentru a evita conflictele între statele membre privind jurisdicția [5], precum și dubla impozitare sau neimpozitarea, legiuitorul Uniunii a instituit, cu privire la prestările de servicii, o normă generală și norme specifice aplicabile potrivit naturii serviciului prestat.

9. Astfel, articolul 43 din Directiva 2006/112 prevede că locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice sau locul unde dispune de un sediu comercial fix de la care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de sediu al activității sale sau a unui sediu comercial fix, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

10. Cu privire la activitățile culturale, artistice, sportive, științifice, educative, de divertisment sau activitățile similare, inclusiv prestările de servicii ale organizatorilor de astfel de activități și, după caz, serviciile auxiliare, articolul 52 litera (a) din această directivă menționează că locul unor astfel de prestări este locul unde serviciile sunt efectiv prestate.

11. În sfârșit, articolul 56 alineatul (1) litera (b) din directiva menționată prevede că locul prestării serviciilor de publicitate, furnizate unor clienți stabiliți în afara Comunității Europene sau unor persoane impozabile stabilite în Comunitate, dar în afara statului membru al prestatorului, este locul unde clientul și-a stabilit sediul activității sale economice sau locul unde are un sediu comercial fix pentru care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de loc, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

4 — A se vedea considerentul (3) al Directivei 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor (JO L 44, p. 11). A se vedea de asemenea punctul 3.1.1 din Comunicarea Comisiei către Consiliu, către Parlamentul European și către Comitetul Economic și Social European – Bilanț și actualizare a priorităților strategiei TVA, din 20 octombrie 2003 [COM(2003) 614 final].

5 — A se vedea considerentul (17) al Directivei 2006/112.

B — *Dreptul național*

12. Articolul 27 alineatul 2 punctul 3) litera a) din Legea din 11 martie 2004 privind taxa pe valoarea adăugată (Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług) [6] prevede că locul prestării serviciilor care au ca obiect activități culturale, artistice, sportive, științifice, educative, de divertisment sau similare și al serviciilor similare, cum sunt târgurile și expozițiile, precum și al prestărilor de servicii auxiliare acestor activități este locul unde aceste servicii sunt efectiv prestate.

13. Articolul 27 alineatul 3 din această lege prevede că, în cazul în care serviciile prevăzute la articolul 27 alineatul 4 din legea în cauză sunt prestate persoanelor fizice și juridice, precum și entităților organizaționale fără personalitate juridică, al căror sediu sau domiciliu este stabilit pe teritoriul unui stat terț, ori persoanelor impozabile al căror sediu sau domiciliu este stabilit pe teritoriul Comunității, dar într-un alt stat decât cel al prestatorului de servicii, locul prestării acestor servicii este locul în care clientul serviciilor și-a stabilit sediul activității sale economice sau un sediu comercial fix pentru care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de loc, locul unde are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

6 — Dz. U nr. 54, poziția 535.

14. Această dispoziție, potrivit articolului 27 alineatul 4 punctul 2) din legea menționată, se aplică, printre altele, serviciilor de publicitate.

II — Faptele și acțiunea principală

15. Inter-Mark Group sp. z o.o., sp. komandytowa w Poznaniu (denumită în continuare „Inter-Mark") este înmatriculată în Polonia ca persoană plătitoare de TVA. Activitatea pe care aceasta dorește să o desfășoare constă în punerea la dispoziție în mod temporar a unor standuri cu ocazia unor târguri și expoziții către expozanți, în cea mai mare parte neresortisanți, care își prezintă produsele și serviciile în timpul acestor manifestări. Târgurile și expozițiile respective vor fi situate atât pe teritoriul polonez, cât și pe teritoriile altor state membre și ale unor state terțe.

16. Instanța de trimitere precizează în cererea sa că această punere la dispoziție de standuri este în general precedată de elaborarea unui proiect și de conceperea standului. Instanța arată de asemenea că Inter-Mark se poate ocupa, în cadrul activității sale, de transportul elementelor componente ale standului și de montarea acestuia la locul de organizare a târgului sau a expoziției.

17. Pentru a cunoaște valoarea TVA-ului aferent activității sale, Inter-Mark a solicitat Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (directorul administrației fiscale din Poznan), printr-o scrisoare din 11 februarie 2009, o interpretare a dispozițiilor Legii privind taxa pe valoarea adăugată.

18. Printr-o scrisoare din 4 mai 2009, acesta din urmă a arătat că, în cadrul unor activități de natura celor desfășurate de Inter-Mark, locul prestării serviciilor este, potrivit articolului 27 alineatul 2 punctul 3 litera a) din legea în cauză, locul în care aceste servicii sunt prestate în mod efectiv. Astfel, spre deosebire de cele susținute de Inter-Mark, acesta a apreciat că activitățile respective nu constituiau o formă de comunicare persuasivă și, prin urmare, nu puteau fi considerate servicii de publicitate.

19. Inter-Mark a solicitat Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu să își reconsidere decizia. Acesta din urmă și-a confirmat poziția printr-o scrisoare din 12 iunie 2009.

20. Întrucât aprecia că serviciile pe care le oferă trebuie să fie considerate servicii de publicitate, Inter-Mark a formulat o acțiune împotriva deciziei din 4 mai 2009 în fața instanței de trimitere.

III — Întrebările preliminare

21. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Poznan) (Polonia), având nelămuriri privitoare la interpretarea anumitor dispoziții din dreptul Uniunii, a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Dispozițiile articolului 52 litera (a) din Directiva 2006/112[...] trebuie interpretate în sensul că prestările de servicii care constau în punerea la dispoziție în mod temporar a unor standuri pentru expoziții și târguri către clienți care își prezintă oferta în cadrul unor târguri și expoziții se încadrează în categoria de prestări de servicii – prevăzută de dispozițiile menționate – auxiliare prestațiilor de organizare de târguri și de expoziții, mai exact de prestări similare activităților culturale, artistice, sportive, științifice, educative, de divertisment, care sunt impozitate în locul unde au fost efectiv prestate?

2) Sau este necesar să se considere că sunt avute în vedere prestări de servicii de publicitate impozitate în locul unde clientul și-a stabilit în mod permanent sediul activității sale economice sau unde are un sediu comercial fix pentru care este prestat serviciul ori, în absența unui astfel de loc, locul unde are domiciliul stabil sau reședința obișnuită, în aplicarea

articolului 56 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112,

— dat fiind că aceste prestări de servicii au ca obiect punerea la dispoziție în mod temporar a unor standuri către clienți care își prezintă oferta în cadrul unor târguri și expoziții, ceea ce presupune în mod obișnuit în prealabil elaborarea unui proiect și conceperea standului și, eventual, transportul elementelor componente ale standului și montarea acestuia în locul de organizare a târgurilor sau expozițiilor, iar clienții prestatorului de servicii, care își prezintă produsele sau serviciile, plătesc separat organizatorului manifestării o taxă pentru acordarea simplei posibilități de participare la aceste târguri sau expoziții, taxă care acoperă cheltuielile cu serviciile și cu utilitățile, cu infrastructura târgului, cu serviciul de comunicare cu mass-media etc.?

Fiecare expozant este responsabil personal pentru amenajarea și construirea propriului stand și recurge, în acest sens, la prestările de servicii în litigiu care necesită o interpretare.

Pentru accesul la târguri și expoziții, organizatorii solicită vizitatorilor să plătească taxe de intrare, care revin organizatorului manifestării, iar nu prestatorului de servicii."

IV — Analiza noastră

22. Înainte de a începe analiza noastră, considerăm oportun să facem următoarea observație.

23. Acțiunea principală are la origine un litigiu între Inter-Mark și Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu privind avizul emis de acesta din urmă în legătură cu impozitarea viitoare a unor activități ale Inter-Mark. Prin urmare, la data la care instanța de trimitere adresează Curții întrebările preliminare, nicio operațiune impozabilă nu a fost încă efectuată. În consecință, Curtea ar putea fi criticată pentru că se pronunță cu privire la o problemă de natură ipotetică.

24. Cu toate acestea, apreciem că o astfel de împrejurare nu este de natură să pună în discuție admisibilitatea întrebărilor menționate, admisibilitate care, de altfel, nu este contestată de părți.

25. Astfel, există un litigiu real în fața instanței naționale, întrucât Inter-Mark a formulat o acțiune împotriva avizului prealabil emis de Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, încercând în acest fel să obțină verificarea legalității acestui aviz de către o instanță judecătorească, astfel încât Curtea dispune de informații suficiente cu privire la situația care face obiectul acțiunii principale, care îi permit să interpreteze normele de drept al Uniunii [7].

7 — A se vedea Hotărârea din 18 noiembrie 1999, X și Y (C-200/98, Rec., p. I-8261, punctele 21 și 22).

26. Prin urmare, în prezenta cauză, instanța de trimitere întreabă, în esență, dacă punerea la dispoziția unor expozanți, în mod temporar, a unor standuri pentru târg sau expoziție este un serviciu de publicitate taxabil la locul de stabilire al clientului sau dacă acest gen de servicii se încadrează în categoria prestărilor de servicii culturale, artistice, sportive, științifice, educative, de divertisment sau similare și ar fi taxabile la locul în care se desfășoară târgul sau expoziția.

27. Din motivele care vor fi precizate în cele ce urmează, apreciem că punerea la dispoziția unor expozanți, în mod temporar, a unor standuri pentru târg sau expoziție reprezintă o prestare de servicii auxiliară activităților de târguri și expoziții, taxabilă la locul unde este efectiv executată.

28. Desigur, în Hotărârea din 5 iunie 2003, Design Concept [8], Curtea a avut deja ocazia să se pronunțe cu privire la problema cu care ne confruntăm. În această hotărâre, Curtea a plecat de la premisa că serviciile care constau în construirea de standuri, curățarea acestora și punerea la dispoziție de personal pentru transportul de materiale sunt servicii de publicitate.

29. Cu toate acestea, nu considerăm hotărârea menționată ca fiind determinantă pentru întrebarea care ne este adresată, și aceasta pentru cele două motive prezentate în continuare.

30. În primul rând, Curtea a acceptat calificarea instanței de trimitere care considerase că aceste servicii erau, *a priori*, servicii de publicitate. Astfel, aceasta a explicat că, potrivit unei jurisprudențe constante, în cadrul cooperării dintre Curte și instanțele naționale, numai instanța națională, care este sesizată cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată, are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei, atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să emită o hotărâre, cât și pertinența întrebărilor pe care le adresează Curții [9]. Întrucât în această cauză instanța națională a considerat că serviciile în cauză erau, *a priori*, servicii de publicitate, Curtea a refuzat, în consecință, orice modificare a calificării acestor servicii [10].

31. Totuși, în al doilea rând, aceasta a indicat că noțiunea de servicii de publicitate este o noțiune autonomă de drept al Uniunii și că va fi de competența instanței naționale, dacă este cazul, să verifice calificarea serviciilor în cauză în lumina jurisprudenței Curții [11].

32. Prin urmare, nu se poate deduce din Hotărârea Design Concept, citată anterior, că furnizarea în mod temporar de standuri cu ocazia unui târg sau a unei expoziții este un

8 — C-438/01, Rec., p. I-5617.

9 — Punctul 14.

10 — Punctul 15.

11 — *Idem*.

serviciu de publicitate în sensul articolului 56 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112.

33. Pe de altă parte, Curtea, în Hotărârea din 9 martie 2006, Gillan Beach [12], a dat o calificare diferită acestui tip de prestări de servicii.

34. Situația de fapt din această cauză privea o societate, Gillan Beach Ltd, care a organizat două saloane nautice în Franța și care le-a furnizat expozanților servicii complete cuprinzând, printre altele, amenajarea și punerea la dispoziție de standuri și de mijloace de comunicare. Întrebarea principală era aceea dacă o astfel de activitate intra sub incidența articolului 9 alineatul (2) litera (c) prima liniuță din A șasea directivă [articolul 52 litera (a) din Directiva 2006/112] ca o activitate similară cu activitățile menționate la această dispoziție.

35. Mai întâi, Curtea a arătat că legiuitorul Uniunii a considerat că, în măsura în care prestatorul furnizează serviciile sale în statul în care astfel de servicii sunt prestate efectiv și organizatorul evenimentului primește în același stat TVA-ul plătit de consumatorul final, TVA-ul având ca bază de calcul toate serviciile al căror cost intră în prețul prestării complete plătit de acest consumator trebuie să fie virat statului respectiv, și nu statului în care prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice [13].

36. În continuare, Curtea a explicat că un salon sau un târg urmărește să furnizeze mai multor destinatari, în principiu într-un singur loc și în mod punctual, diferite servicii cu caracter complex, printre altele în scopul prezentării unor informații, bunuri sau evenimente în condiții de natură să le promoveze în rândul vizitatorilor [14].

37. Prin urmare, Curtea a statuat că prestarea completă furnizată expozanților de organizatorul unui târg sau al unui salon, în speță amenajarea și punerea la dispoziție de standuri și de mijloace de comunicare, primirea de către personal specializat, precum și închirierea și supravegherea locurilor de acostare a ambarcațiunilor expuse, trebuie să fie considerată ca aparținând serviciilor prevăzute la articolul 9 alineatul (2) litera (c) prima liniuță din A șasea directivă [15].

38. Diferența dintre cauza care a condus la pronunțarea acestei hotărâri și prezenta cauză constă în faptul că Inter-Mark nu este organizatorul târgurilor sau al expozițiilor și că aceasta nici nu oferă serviciile sale

12 — C-114/05, Rec., p. I-2427.

13 — Punctul 18 și jurisprudența citată.

14 — Punctul 25.

15 — Punctul 27. Facem precizarea că, în urma Hotărârii Gillan Beach, citată anterior, legiuitorul Uniunii a adăugat, de la 1 ianuarie 2010, activitățile de târguri și expoziții pe lista de activități enumerate la articolul 52 litera (a) din Directiva 2006/112 [a se vedea articolul 2 punctul (1) din Directiva 2008/8].

organizatorului acestor târguri sau expoziții. Prestările de servicii ale Inter-Mark constau în furnizarea în mod temporar de standuri numai către expozanți cu ocazia unor târguri sau expoziții.

39. Pentru acest motiv, Comisia Europeană consideră că articolul 52 litera (a) din Directiva 2006/112 nu se aplică în prezenta cauză. Aceasta apreciază că, întrucât costurile serviciului de furnizare de standuri către expozanți nu intră în prețul prestării complete de servicii de expoziție furnizate de organizatorul salonului, prestările de servicii oferite de Inter-Mark nu pot fi taxate la locul executării acestora [16]. Potrivit Comisiei, în conformitate cu Considerentul (17) al acestei directive, care prevede că locul prestării serviciilor este definit ca aflându-se în statul membru al clientului, în special în cazul anumitor servicii prestate între persoane impozabile al căror cost este inclus în prețul bunurilor, acesta este criteriul care trebuie luat în considerare la stabilirea locului de impozitare pentru prestările de servicii prevăzute la articolele 44-59 din directiva menționată [17] și acest criteriu nu ar fi îndeplinit în prezenta cauză.

40. Prin urmare, calitatea prestatorului de servicii ar avea un rol determinant în aplicarea articolului 52 litera (a) din Directiva 2006/112 la prestările de servicii.

41. Nu împărtășim opinia Comisiei, și aceasta din următoarele motive.

42. Mai întâi, în Hotărârea din 7 octombrie 2010, Kronospan Mielec [18], Curtea a arătat că rezultă din utilizarea locuțiunii adverbiale „în special", în al șaptelea considerent al celei de A șasea directive [Considerentul (17) al Directivei 2006/112], că domeniul de aplicare al articolului 9 alineatul (2) din A șasea directivă (articolul 52 din Directiva 2006/112) nu este limitat la servicii prestate între persoane impozabile și al căror cost este inclus în prețul bunurilor [19]. Curtea a adăugat că A șasea directivă nu conține nicio indicație care să permită să se concluzioneze că faptul că clientul nu include costurile prestărilor de servicii în mod direct, ci în mod indirect, în prețul propus al bunurilor și al serviciilor este relevant pentru a se stabili dacă o prestare de servicii intră în domeniul de aplicare al alineatului (1) sau al alineatului (2) al articolului 9 din A șasea directivă [20].

43. Prin urmare, împrejurarea potrivit căreia costul serviciului intră sau nu intră în prețul bunurilor nu este determinantă, în opinia noastră, pentru aplicarea articolului 52 litera (a) din Directiva 2006/112.

16 — A se vedea punctele 34-37 din observațiile scrise ale Comisiei.

17 — A se vedea punctul 37 din aceleași observații.

18 — C-222/09, Rep., p. I-9277.

19 — Punctul 28.

20 — Punctul 29.

44. În continuare, apreciem că formularea acestei dispoziții demonstrează că aceasta face referire atât la organizatorii unor astfel de activități, cât și la prestatorii care nu organizează aceste activități.

45. Astfel, dispoziția menționată se referă la prestările de servicii care au ca obiect activitățile enumerate în cadrul acesteia, „*inclusiv [prestările de servicii] ale organizatorilor de astfel de activități*” [21]. Apreciem că utilizarea termenului „inclusiv” indică faptul că legiuitorul Uniunii a urmărit să precizeze că aceste prestări de servicii includ de asemenea prestările de servicii furnizate de organizatori, în plus față de cele furnizate de ceilalți prestatori, din moment ce aceste servicii au ca obiect activitățile enumerate la articolul 52 litera (a) din Directiva 2006/112.

46. În această privință, considerăm că, deși legiuitorul Uniunii a avut grijă să supună prestările de servicii având ca obiect o activitate artistică, culturală sau de altă natură unei norme diferite de norma generală în ceea ce privește determinarea locului de taxare, acest lucru nu se datorează atât calității prestatorului, cât mai ales naturii serviciilor pe care acesta le oferă. Astfel, din formularea articolului 52 litera (a) din Directiva 2006/112 rezultă că obiectul prestării de servicii este cel care determină aplicarea sau neaplicarea acestei dispoziții la o anumită prestare de servicii. Astfel, pentru ca dispoziția menționată să fie aplicabilă, activitatea desfășurată de prestatorul de servicii trebuie să facă parte dintre cele enumerate în dispoziția respectivă.

47. În opinia noastră, această constatare este confirmată de interpretarea dată de Curte articolului 9 alineatul (2) litera (c) din A șasea directivă în Hotărârea Gillan Beach, citată anterior. Astfel, pentru a stabili dacă serviciile în discuție în această cauză intră sub incidența articolului menționat, Curtea se concentrează asupra obiectului de activitate, și nu asupra calității prestatorului. Astfel, aceasta arată că o activitate trebuie să fie considerată similară, în sensul articolului respectiv, atunci când are caracteristici prezente și la celelalte categorii de activități enumerate în articolul menționat și care justifică faptul că aceste activități intră sub incidența dispoziției respective [22].

48. În continuare Curtea precizează că prestările de servicii care au ca obiect astfel de activități prezintă un caracter complex, întrucât cuprind mai multe servicii și sunt furnizate în mod normal unei pluralități de destinatari, respectiv tuturor persoanele care participă, în diferite moduri, la activități culturale, artistice, sportive, științifice, educative sau de divertisment [23]. Curtea a adăugat că astfel de servicii au și trăsătura comună de a fi furnizate în general cu ocazia unor manifestări specifice și locul în care acestea

21 — Sublinierea noastră.

22 — Punctul 22.

23 — Punctul 23.

sunt prestate efectiv este, în principiu, ușor de identificat, întrucât aceste manifestări se desfășoară într-un loc precis [24].

49. Observăm că aplicarea articolului 52 litera (a) din Directiva 2006/112 la o prestare de servicii depinde nu de calitatea persoanei care o furnizează, ci de însuși obiectul acestei prestații.

50. De altfel, regăsim această abordare în Hotărârea din 26 septembrie 1996, Dudda [25]. Astfel, în această hotărâre, Curtea a arătat, în ceea ce privește prestările de servicii auxiliare activităților culturale, artistice, sportive, științifice, educative, de divertisment sau similare, că acestea sunt servicii auxiliare activității principale considerate în mod obiectiv, indiferent de persoana care le efectuează [26]. Curtea a adăugat că această interpretare este susținută de redactarea articolului 9 alineatul (2) litera (c) prima liniuță din A șasea directivă, care se referă la prestările de servicii auxiliare activităților cum ar fi cele artistice sau de divertisment, fără a cuprinde precizări cu privire la persoanele care desfășoară aceste activități [27].

51. Această analiză se justifică prin faptul că logica ce caracterizează articolul 52 din Directiva 2006/112 impune ca, în măsura posibilului, impozitarea să se efectueze la locul în care sunt prestate serviciile enumerate în acest articol [28]. Or, pentru toate aceste categorii de servicii, locul în care serviciile sunt efectiv prestate este, în principiu, ușor de identificat [29]. Prin urmare, elementul determinant care permite o taxare cât mai apropiată de locul consumării efective nu este identitatea prestatorului, ci chiar obiectul prestării de servicii care va face posibilă identificarea cu ușurință a locului în care este executată prestarea de servicii.

52. În ceea ce privește obiectul prestărilor de servicii în cauză în acțiunea principală, instanța de trimitere ridică problema dacă aceste servicii nu pot fi calificate drept servicii de publicitate în sensul articolului 56 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112, impozabile la locul în care clientul și-a stabilit sediul activității sale economice.

53. Îndoielile instanței de trimitere sunt legate de faptul că serviciile furnizate de Inter-Mark iau în considerare cerințele individuale ale clienților acesteia, în special cu privire la aspectul exterior și la funcționalitățile standului. Prin urmare, amenajarea de standuri ar avea drept scop atragerea interesului unor cumpărători potențiali și ar deveni un element al unei operațiuni de promovare pentru produsele sau pentru serviciile oferite de expozant. Astfel, aceste servicii s-ar apropia de serviciile de publicitate.

24 — Punctul 24.
25 — C-327/94, Rec., p. I-4595.
26 — Punctele 27 și 28.
27 — Punctul 29.
28 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 3 septembrie 2009, RCI Europe (C-37/08, Rep., p. I-7533, punctul 39).
29 — A se vedea Hotărârea Gillan Beach, citată anterior (punctul 24).

54. În această privință, Comisia consideră că aspectul și amenajarea standului pot crește considerabil efectul de promovare a produselor oferite de expozant [30]. Prin urmare, aceasta apreciază că furnizarea unor standuri personalizate, adică proiectate în mod special pentru un anumit expozant și inseparabile de imaginea societății expozante, poate fi recunoscută ca fiind un serviciu de publicitate [31].

55. Noțiunea de servicii de publicitate a fost definită în Hotărârea din 17 noiembrie 1993, Comisia/Franța [32]. În această hotărâre, Curtea a arătat că noțiunea de publicitate implică în mod obligatoriu difuzarea unui mesaj destinat să informeze consumatorii despre existența și despre calitățile unui produs sau ale unui serviciu, în scopul creșterii vânzărilor acestuia [33]. De asemenea, Curtea a precizat că difuzarea acestui mesaj poate fi realizată prin utilizarea altor mijloace decât cuvintele, înscrisurile, imaginile, presa sau mass-media [34].

56. Curtea a adăugat că, în ceea ce privește calitatea prestatorului, aceasta nu este o condiție obligatorie pentru calificarea drept serviciu de publicitate și că este suficient ca o acțiune de promovare, cum ar fi vânzarea de mărfuri la preț redus, distribuirea către consumatori a unor bunuri mobile corporale vândute clientului de o agenție de publicitate, prestarea unor servicii la preț redus sau cu titlu gratuit sau organizarea unui cocktail sau a unui banchet, să presupună transmiterea unui mesaj destinat informării publicului cu privire la existența și la calitățile produsului sau ale serviciului care face obiectul acestei acțiuni, în scopul creșterii vânzărilor acestuia, pentru a putea califica această acțiune drept serviciu de publicitate [35].

57. Situația este aceeași pentru orice operațiune care face parte integrantă dintr-o campanie publicitară și care contribuie, prin urmare, la transmiterea mesajului publicitar [36].

58. Deși este adevărat că amenajarea unui stand de către un prestator de servicii contribuie la punerea în valoare a produsului expozantului și, prin urmare, trebuie să fie atractivă, nu considerăm totuși că acest serviciu ar trebui calificat drept serviciu de publicitate în sensul articolului 56 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112.

59. Desigur, simpla furnizare de standuri cu ocazia unui târg nu constituie activitatea propriu-zisă a târgului. Cu toate acestea, standul este elementul material indispensabil pentru realizarea acestei activități. Prin urmare, în opinia noastră, furnizarea de standuri nu are alt scop decât acela de a oferi posibilitatea materială de a participa la târg, permițând astfel expozantului să își prezinte produsele.

30 — A se vedea punctul 20 din observațiile scrise ale Comisiei.
31 — *Idem*.
32 — C-68/92, Rec., p. I-5881.
33 — Punctul 16.
34 — *Idem*.
35 — Punctele 17 și 18.
36 — Punctul 19.

60. În acest sens, furnizarea de standuri de către un alt prestator decât organizatorul târgului sau al expoziției este un serviciu auxiliar activității de organizare a târgului sau a expoziției în cauză, întrucât aceasta constituie o condiție necesară pentru realizarea activității respective [37].

61. În opinia noastră, faptul că Inter-Mark propune personalizarea amenajării standului nu este de natură să conducă la reconsiderarea acestei interpretări. Contrar celor susținute de Comisie, nu considerăm că, pentru a face parte din categoriile enumerate la articolul 52 litera (a) din Directiva 2006/112, standurile furnizate de prestator trebuie să aibă modele uniforme și că nu trebuie să fie amenajate potrivit exigențelor fiecărui expozant [38].

62. Înțelegem fără dificultate că, în funcție de natura produselor sau a serviciilor oferite de expozant și în funcție de exigențele clienților acestuia, Inter-Mark va trebui adapteze standul și să îl amenajeze în consecință. De exemplu, un expozant care oferă cărți vizitatorilor va avea nevoie de un stand echipat cu rafturi de prezentare adaptate pentru cărți, în timp ce standul unui expozant care oferă vin va trebui să fie echipat, printre altele, cu mese și scaune pentru degustare.

63. Promovarea produselor prezentate de expozanți vizitatorilor este chiar obiectivul activității târgului [39], iar amenajarea standurilor contribuie fără nicio îndoială la realizarea acestui obiectiv. Cu toate acestea, potrivit jurisprudenței Curții, menționată anterior, un serviciu de publicitate trebuie să urmărească transmiterea unui mesaj care să îi informeze pe vizitatori despre calitatea produselor și a serviciilor oferite de expozanți.

64. Potrivit elementelor de la dosar, nu pare să fie acesta cazul în acțiunea principală, instanța de trimitere indicând numai că Inter-Mark ia în considerare cerințele individuale ale clienților săi, în special în ceea ce privește aspectul exterior și funcționalitățile standului, și poate asigura transportul și montarea elementelor standului la locul manifestării [40].

65. Prin urmare, având în vedere ansamblul elementelor de mai sus, suntem de părere că articolul 52 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că prestarea de servicii care constă în punerea la dispoziția unor expozanți, în mod temporar, a unor standuri pentru târguri este un serviciu auxiliar activităților de târguri și expoziții și, prin urmare, intră sub incidența acestei dispoziții.

37 — A se vedea Hotărârea Dudda, citată anterior (punctul 27).

38 — A se vedea punctele 20 și 21 din observațiile scrise ale Comisiei.

39 — A se vedea Hotărârea Gillan Beach, citată anterior (punctul 25).

40 — A se vedea versiunea în limba franceză a deciziei de trimitere, p. 3.

V — Concluzie

66. Având în vedere toate considerațiile de mai sus, propunem Curții să răspundă Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu după cum urmează:

„Articolul 52 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că prestarea de servicii care constă în punerea la dispoziția unor expozanți, în mod temporar, a unor standuri pentru târguri este un serviciu auxiliar activităților de târguri și expoziții și, prin urmare, intră sub incidența acestei dispoziții."