ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

27 oktober 2011 *

In zaak C-530/09,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Polen) bij beslissing van 26 oktober 2009, ingekomen bij het Hof op 18 december 2009, in de procedure

Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa

tegen

Minister Finansów,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Tizzano, kamerpresident, M. Safjan, M. Ilešič, J.-J. Kasel (rapporteur) en M. Berger, rechters,

* Procestaal: Pools.

advocaat-generaal: Y. Bot,
griffier: K. Malacek, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 8 december 2010,

gelet op de opmerkingen van:

— Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa, vertegenwoordigd door P. Kuźmiak, doradca podatkowy, bijgestaan door M. Witkowiak, ekspert,

— de Poolse regering, vertegenwoordigd door A. Kramarczyk, M. Szpunar en B. Majczyna als gemachtigden,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door J. Möller en C. Blaschke als gemachtigden,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door Z. Chatzipavlou, G. Papagianni en G. Kanellopoulos als gemachtigden,

— de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door P. Arena, avvocato dello Stato,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door K. Herrmann en D. Triantafyllou als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 13 januari 2011,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 52, sub a, en 56, lid 1, sub b, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa (hierna: „Inter-Mark"), een onderneming naar Pools recht die in Polen belastingplichtig is ter zake van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw"), en de Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (directeur van de belastingdienst te Poznań; hierna „Dyrektor"), die handelt in naam van de Minister Finansów (minister van Financiën), ter zake van de vaststelling, voor de heffing van btw, van de plaats waar een dienst wordt geacht te zijn verricht.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 45 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„De plaats van diensten die betrekking hebben op een onroerend goed, met inbegrip van diensten van makelaars in onroerende goederen en van experts, alsmede van diensten die erop gericht zijn de uitvoering van bouwwerken voor te bereiden of te coördineren, zoals bijvoorbeeld de diensten verricht door architecten en bureaus die op de uitvoering van het werk toezicht houden, is de plaats waar het goed is gelegen."

4 Artikel 52, sub a, van deze richtlijn bepaalt:

„De plaats van de volgende diensten is de plaats waar die diensten daadwerkelijk worden verricht:

a) culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs-, amusements- of soortgelijke activiteiten, met inbegrip van die van de organisatoren van dergelijke activiteiten, alsmede in voorkomend geval, van daarmee samenhangende diensten".

5 Artikel 56, lid 1, sub b en g, van die richtlijn luidt als volgt:

„1. De plaats van de volgende diensten die worden verricht voor afnemers die buiten de Gemeenschap zijn gevestigd of voor belastingplichtigen die weliswaar in de Gemeenschap doch buiten het land van de dienstverrichter zijn gevestigd, is de plaats waar de afnemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats:

[...]

b) diensten op het gebied van de reclame;

[...]

g) de verhuur van roerende lichamelijke zaken, met uitzondering van alle vervoermiddelen;

[...]"

Nationale regeling

6 Artikel 27, lid 2, punt 3, sub a, van de wet van 11 maart 2004 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. nr. 54, volgnr. 535), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „btw-wet"), bepaalt:

„De plaats van diensten op het gebied van cultuur, kunst, sport, wetenschap, onderwijs, amusement en soortgelijke diensten, zoals beurzen en exposities, alsmede daarmee samenhangende diensten, is de plaats waar de diensten daadwerkelijk worden verricht [...]".

7 Artikel 27, lid 3, van de btw-wet luidt als volgt:

„Indien de in lid 4 bedoelde diensten worden verricht ten behoeve van:

1) natuurlijke personen, rechtspersonen en organisatorische eenheden zonder rechtspersoonlijkheid, die hun zetel of woonplaats op het grondgebied van een derde land hebben, of

2) belastingplichtigen die hun zetel of woonplaats op het grondgebied van de Gemeenschap hebben in een ander land dan dat van de dienstverrichter,

is de plaats van die diensten de plaats waar de afnemer van de dienst de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats."

8 Overeenkomstig artikel 27, lid 4, punt 2, van de btw-wet is lid 3 onder meer van toepassing op diensten op het gebied van de reclame.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

9 Op 11 februari 2009 heeft Inter-Mark de Dyrektor verzocht om een schriftelijke uitlegging van de bepalingen van de btw-wet met betrekking tot de vaststelling van de plaats waar diensten van verhuur van stands op beurzen en exposities worden verricht, en de vaststelling van die plaats wanneer diezelfde diensten door een onderaannemer worden verricht. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat het deel inzake de onderaanneming irrelevant is in het kader van het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing.

10 In haar verzoek om uitlegging beschrijft Inter-Mark de activiteit die zij wil uitoefenen als de tijdelijke terbeschikkingstelling van beurs- en expositiestands aan klanten die hun producten of diensten tijdens dergelijke evenementen voorstellen. Deze terbeschikkingstelling van stands wordt over het algemeen voorafgegaan door de uitwerking en de visualisatie van een ontwerp. In voorkomend geval omvat de dienst ook het vervoer van de elementen van de stand en de montage ervan op de plaats waar de beurs of de expositie wordt georganiseerd. De diensten van verhuur van stands worden hoofdzakelijk verleend aan buitenlandse contractanten die hun zetel of woonplaats op het grondgebied van lidstaten van de Unie of van een derde land hebben. Inter-Mark sluit evenwel niet uit dat haar diensten ook worden verleend aan nationale entiteiten. De betrokken stands moeten aan huurders ter beschikking worden

gesteld zowel op het Poolse grondgebied als op het grondgebied van lidstaten van de Unie en van derde landen. Bij afloop van de overeenkomst moeten de afnemers deze stands aan Inter-Mark teruggeven.

11 Volgens Inter-Mark komen de kosten van terbeschikkingstelling van die stands boven op de vergoeding die de exposanten aan de organisator van het betrokken evenement moeten betalen om aan dit evenement te mogen deelnemen. Deze vergoeding dekt in het bijzonder de kosten van de voorzieningen, van de beursinfrastructuur en van de mediadiensten. Voor de inrichting en de opbouw van de stand is daarentegen elke exposant zelf verantwoordelijk en hij maakt in dit verband gebruik van de diensten van Inter-Mark. Het entreegeld dat van bezoekers wordt gevraagd bij bepaalde beurzen en exposities, komt volledig ten goede aan de organisatoren ervan.

12 In haar verzoek heeft Inter-Mark gepreciseerd dat zij van mening is dat de diensten die zij verricht, diensten op het gebied van de reclame in de zin van richtlijn 2006/112 zijn. Subsidiair zouden de betrokken diensten kunnen worden aangemerkt als diensten van verhuur, pacht en andere soortgelijke diensten, die betrekking hebben op roerende lichamelijke zaken met uitzondering van vervoermiddelen.

13 Op 4 mei 2009 heeft de Dyrektor, handelend in naam van de Minister Finansów, een individuele uitlegging verstrekt waarin hij zich op het standpunt heeft gesteld dat diensten als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, overeenkomstig artikel 27, lid 2, punt 3, sub a, van de btw-wet moeten worden geacht te worden verricht op de plaats waar deze diensten daadwerkelijk worden verricht. Ter onderbouwing van zijn uitlegging heeft de Dyrektor aangevoerd dat reclame een vorm van persuasieve communicatie is, die technieken en handelingen omvat teneinde de aandacht te richten op een product, een dienst of een idee. De activiteiten van Inter-Mark maken geen dergelijke vorm van communicatie uit, maar zijn diensten die samenhangen met de organisatie van beurzen en exposities.

14 Inter-Mark heeft tegen die individuele uitlegging beroep ingesteld bij de verwijzende rechter. Daarbij voerde zij aan dat de door de Dyrektor verstrekte uitlegging in strijd is met onder meer de artikelen 52, sub a, en 56, lid 1, sub b en/of g, van richtlijn 2006/112 alsmede met de rechtspraak van het Hof zoals deze blijkt uit de arresten van 17 november 1993, Commissie/Frankrijk (C-68/92, Jurispr. blz. I-5881), Commissie/Luxemburg (C-69/92, Jurispr. blz. I-5907) en Commissie/Spanje (C-73/92, Jurispr. blz. I-5997), en uit de arresten van 26 september 1996, Dudda (C-327/94, Jurispr. blz. I-4595); 5 juni 2003, Design Concept (C-438/01, Jurispr. blz. I-5617), en 9 maart 2006, Gillan Beach (C-114/05, Jurispr. blz. I-2427), met betrekking tot de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

15 In deze omstandigheden heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„a) Moet artikel 52, sub a, van richtlijn [2006/112] aldus worden uitgelegd dat de diensten van tijdelijke terbeschikkingstelling van expositie- en beursstands aan klanten die hun aanbod voorstellen op beurzen en exposities, moeten worden aangemerkt als de in die bepaling bedoelde diensten die samenhangen met de organisatie van beurzen en exposities, dit wil zeggen als diensten die soortgelijk zijn aan culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs-, en amusementsactiviteiten, die worden belast op de plaats waar zij daadwerkelijk worden verricht?

b) Of moet worden aangenomen dat het gaat om diensten op het gebied van de reclame, die overeenkomstig artikel 56, lid 1, sub b, van richtlijn 2006/112 worden belast op de plaats waar de afnemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, op de plaats waar hij zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats heeft,

met dien verstande dat deze diensten betrekking hebben op de tijdelijke terbeschikkingstelling van stands aan klanten die hun aanbod op beurzen en exposities voorstellen, waarbij gewoonlijk eerst een ontwerp wordt gemaakt, de uiterlijke vormgeving van de stand wordt uitgewerkt en eventueel de elementen van de stand worden vervoerd en gemonteerd op de plaats waar de beurs of expositie wordt georganiseerd, en de klanten van de dienstverrichter, die hun waren of diensten voorstellen, aan de organisator van dit evenement voor de loutere mogelijkheid van deelname aan de beurs of expositie afzonderlijk een vergoeding betalen, die onder meer de kosten van de voorzieningen, de beursinfrastructuur en de mediadiensten dekt?

Elke exposant is zelf verantwoordelijk voor de inrichting en opbouw van zijn eigen stand en in dat verband maakt hij gebruik van de betrokken diensten die uitlegging vereisen.

Voor de toegang tot de beurzen en exposities moeten de bezoekers de organisatoren entreegeld betalen, dat ten goede komt aan de organisator van het evenement, en niet aan de dienstverrichter."

Beantwoording van de prejudiciële vraag

16 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat een dienst bestaande in de uitwerking, de tijdelijke terbeschikkingstelling en, in voorkomend geval, het vervoer en de montage van expositiestands voor klanten die hun producten en diensten voorstellen op beurzen en exposities, moet worden aangemerkt als een dienst die samenhangt met de

organisatie van een activiteit als bedoeld in artikel 52, sub a, van richtlijn 2006/112, of als een dienst op het gebied van de reclame als bedoeld in artikel 56, lid 1, sub b, van deze richtlijn.

17 Teneinde de verwijzende rechter een zinvol antwoord te geven dient eerst te worden onderzocht of — zoals Inter-Mark en de Commissie hebben aangevoerd — een dienst als bedoeld in de prejudiciële vraag kan vallen onder artikel 56, lid 1, sub b, van richtlijn 2006/112.

18 Op dit punt dient eraan te worden herinnerd dat het Hof heeft geoordeeld dat het voldoende is dat een promotieactiviteit neerkomt op een boodschap om het publiek in te lichten over het bestaan of de kwaliteiten van een product of dienst met het doel de verkoop ervan te doen toenemen, om deze promotieactiviteit te kunnen aanmerken als een dienst op het gebied van de reclame in de zin van artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn, waarvan de bewoordingen dezelfde zijn als die van artikel 56, lid 1, sub b, van richtlijn 2006/112 (zie in die zin arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 18).

19 Hetzelfde geldt voor elke verrichting die een onlosmakelijk deel is van een reclamecampagne en die uit dien hoofde bijdraagt tot het doorgeven van een reclameboodschap. Dit is het geval bij de vervaardiging van middelen die voor een bepaalde reclame worden gebruikt (zie arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 19).

20 Hieruit volgt dat de dienst bestaande in het ontwerpen en de tijdelijke terbeschikkingstelling van een beurs- of expositiestand moet worden aangemerkt als een dienst op het gebied van de reclame in de zin van artikel 56, lid 1, sub b, van richtlijn 2006/112 wanneer deze stand wordt gebruikt voor het doorgeven van een boodschap om het publiek in te lichten over het bestaan of de kwaliteiten van de door de afnemer aangeboden producten of diensten teneinde de verkoop ervan te doen toenemen, of wanneer de stand een onlosmakelijk deel is van een reclamecampagne en bijdraagt tot het doorgeven van de reclameboodschap. Dit is in het bijzonder het geval wanneer

die stand het middel is voor het doorgeven van een boodschap die het publiek inlicht over het bestaan of de kwaliteit van de producten of wordt gebruikt voor de organisatie van promotieactiviteiten.

21 Wanneer de stand evenwel niet voldoet aan deze voorwaarden, kan een dienst als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, niet worden aangemerkt als een dienst op het gebied van de reclame in de zin van artikel 56, lid 1, sub b, van richtlijn 2006/112.

22 Voor zover in een dergelijk geval de betrokken dienst niet valt onder artikel 56, lid 1, sub b, van richtlijn 2006/112, dient vervolgens te worden vastgesteld of deze dienst onder artikel 52, sub a, van deze richtlijn kan vallen.

23 Op dit punt dient eraan te worden herinnerd dat met betrekking tot diensten die kunnen worden aangemerkt als diensten die samenhangen met een activiteit die soortgelijk is aan de diensten als bedoeld in artikel 52, sub a, van richtlijn 2006/112, waaronder de door een organisator van beurzen of exposities uitgeoefende activiteiten, het Hof heeft geoordeeld dat de verschillende categorieën diensten van artikel 9, lid 2, sub c, van de Zesde richtlijn, waarvan de bewoordingen dezelfde zijn als die van artikel 52, sub a, van richtlijn 2006/112, met name gemeen hebben dat zij over het algemeen worden verricht ter gelegenheid van tijdsgebonden evenementen, en de plaats waar deze complexe diensten materieel worden verricht, in beginsel gemakkelijk vast te stellen is, aangezien deze evenementen op een specifieke locatie plaatsvinden (arrest Gillan Beach, reeds aangehaald, punt 24).

24 Hieruit volgt dat een dienst als die welke in de prejudiciële vraag wordt bedoeld, kan worden aangemerkt als een samenhangende dienst in de zin van artikel 52, sub a, van richtlijn 2006/112 wanneer hij betrekking heeft op het ontwerpen en de tijdelijke terbeschikkingstelling van een stand voor een bepaalde beurs of expositie in verband

met cultuur, kunst, sport, wetenschap, onderwijs, amusement of een soortgelijk thema, of van een stand die beantwoordt aan een model waarvan de organisator van een bepaalde beurs of expositie de vorm, de afmetingen, de materiële opbouw of het visuele aspect heeft vastgelegd.

25 Zoals alle belanghebbenden die opmerkingen voor het Hof hebben ingediend, beklemtonen, moeten in een dergelijk geval de uitwerking en de tijdelijke terbeschikkingstelling van een voor een specifieke beurs of expositie gebruikte stand worden aangemerkt als een dienst die samenhangt met de door de organisator van deze beurs of expositie uitgeoefende activiteit, die valt onder artikel 52, sub a, van richtlijn 2006/112.

26 Dienaangaande is het van belang dat de stand wordt verstrekt voor een beurs of expositie die — eenmalig of herhaaldelijk — plaatsvindt op een bepaalde locatie. Aangezien artikel 52, sub a, van richtlijn 2006/112 vereist dat btw wordt geheven op de plaats waar de dienst daadwerkelijk wordt verricht, dreigt immers de toepassing van deze bepaling op de levering van een stand die op talrijke beurzen of exposities in verschillende landen wordt gebruikt, uiterst ingewikkeld te zijn en aldus de betrouwbare en juiste heffing van btw in gevaar te brengen.

27 Voor zover in bepaalde gevallen de in het hoofdgeding bedoelde dienst niet onder artikel 56, lid 1, sub b, en evenmin onder artikel 52, sub a, van richtlijn 2006/112 zou vallen, dient ten slotte — om een nuttig antwoord aan de verwijzende rechter te kunnen geven — te worden vastgesteld onder welke bepaling van die richtlijn deze dienst kan vallen.

28 In dit verband moet worden vastgesteld dat gelet op de kenmerken van de dienst, de tijdelijke terbeschikkingstelling van de materiële bestanddelen van de stand tegen

vergoeding in die omstandigheden moet worden beschouwd als het doorslaggevende element van die dienst. In een dergelijke situatie moet die dienst worden aangemerkt als de verhuur van roerende lichamelijke zaken in de zin van artikel 56, lid 1, sub g, van richtlijn 2006/112. Zoals blijkt uit punt 26 van het onderhavige arrest is dit met name het geval wanneer die stand wordt gebruikt tijdens meerdere beurzen of exposities die plaatsvinden in verschillende lidstaten.

29 In elk geval en los van de betroffen situatie kan een dienst als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, anders dan de Duitse regering betoogt, niet worden aangemerkt als een dienst die betrekking heeft op een onroerend goed in de zin van artikel 45 van richtlijn 2006/112.

30 Uit de rechtspraak van het Hof blijkt immers dat alleen diensten die voldoende rechtstreeks verband houden met een onroerend goed, onder bovengenoemd artikel 45 kunnen vallen (zie naar analogie arrest van 7 september 2006, Heger, C-166/05, Jurispr. blz. I-7749, punt 24, inzake de uitlegging van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn).

31 Vastgesteld dient te worden dat in het hoofdgeding de betrokken dienst geen rechtstreeks verband houdt met een onroerend goed. Het loutere feit dat een beurs- of expositiestand op een bepaald tijdstip en tijdelijk moet worden opgesteld op of in een onroerend goed, is in dit verband onvoldoende.

32 Het staat aan de nationale rechterlijke instanties, die als enige bevoegd zijn om de feiten te beoordelen, om gelet op de omstandigheden van elk concreet geval de wezenlijke kenmerken van de betrokken dienst vast te stellen teneinde deze dienst te kwalificeren uit het oogpunt van richtlijn 2006/112.

33 Gelet op al deze overwegingen dient op de gestelde vraag te worden geantwoord dat richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat een dienst bestaande in de uitwerking, de tijdelijke terbeschikkingstelling en, in voorkomend geval, het vervoer en de montage van een beurs- of expositiestand voor klanten die hun producten of diensten voorstellen op beurzen en exposities kan vallen onder:

— artikel 56, lid 1, sub b, van deze richtlijn wanneer deze stand wordt ontworpen of gebruikt voor reclamedoeleinden;

— artikel 52, sub a, van deze richtlijn wanneer deze stand wordt uitgewerkt en ter beschikking gesteld voor een bepaalde beurs of expositie in verband met cultuur, kunst, sport, wetenschap, onderwijs, amusement of een soortgelijk thema, of wanneer hij beantwoordt aan een model waarvan de organisator van een bepaalde beurs of expositie de vorm, de afmetingen, de materiële opbouw of het visuele aspect heeft vastgelegd;

— artikel 56, lid 1, sub g, van deze richtlijn wanneer de tijdelijke terbeschikkingstelling van de materiële bestanddelen van die stand tegen vergoeding een doorslaggevend element van die dienst vormt.

Kosten

34 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat een dienst bestaande in de uitwerking, de tijdelijke terbeschikkingstelling en, in voorkomend geval, het vervoer en de montage van een beurs- of expositiestand voor klanten die hun producten of diensten voorstellen op beurzen en exposities kan vallen onder:

— **artikel 56, lid 1, sub b, van deze richtlijn wanneer deze stand wordt ontworpen of gebruikt voor reclamedoeleinden;**

— **artikel 52, sub a, van deze richtlijn wanneer deze stand wordt uitgewerkt en ter beschikking gesteld voor een bepaalde beurs of expositie in verband met cultuur, kunst, sport, wetenschap, onderwijs, amusement of een soortgelijk thema, of wanneer hij beantwoordt aan een model waarvan de organisator van een bepaalde beurs of expositie de vorm, de afmetingen, de materiële opbouw of het visuele aspect heeft vastgelegd;**

— **artikel 56, lid 1, sub g, van deze richtlijn wanneer de tijdelijke terbeschikkingstelling van de materiële bestanddelen van die stand tegen vergoeding een doorslaggevend element van die dienst vormt.**

ondertekeningen