ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

27. října 2011 *

Ve věci C-530/09,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Polsko) ze dne 26. října 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 18. prosince 2009, v řízení

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

proti

Minister Finansów,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, M. Safjan, M. Ilešič, J.-J. Kasel (zpravodaj) a M. Berger, soudci,

* Jednací jazyk: polština.

generální advokát: Y. Bot,
vedoucí soudní kanceláře: K. Malacek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 8. prosince 2010,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa P. Kuźmiakem, doradca podatkowy, ve spolupráci s M. Witkowiakem, ekspert,

– za polskou vládu A. Kramarczyk, jakož i M. Szpunarem a B. Majczynou, jako zmocněnci,

– za německou vládu J. Möllerem a C. Blaschkem, jako zmocněnci,

– za řeckou vládu Z. Chatzipavlou a G. Papagianni, jakož i G. Kanellopoulosem, jako zmocněnci,

– za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s P. Arenou, avvocato dello Stato,

– za Evropskou komisi K. Herrmann a D. Triantafyllouem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 13. ledna 2011,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 52 písm. a) a čl. 56 odst. 1 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa (dále jen „Inter-Mark“), společností založenou podle polského práva, která je plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v Polsku, a Dyrektorem Izby Skarbowej w Poznaniu (ředitelem daňového úřadu v Poznani, dál jen „Dyrektorem“), jednajícím jménem Minister Finansów (ministerstvo financí), ve věci určení místa, jež se považuje za místo poskytnutí služby, pro účely výběru DPH.

Právní rámec

Unijní právní úprava

3 Článek 45 směrnice 2006/112 stanoví:

„Místem poskytnutí služby související s nemovitostí, včetně služeb realitních kanceláří a odhadců a služeb při přípravě a koordinaci stavebních prací, jako jsou služby architektů a stavebního dozoru, je místo, kde se nemovitost nachází."

4 Článek 52 písm. a) této směrnice uvádí:

„Místem poskytnutí těchto služeb je místo, kde je služba skutečně vykonána:

a) kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací, zábavní nebo podobné činnosti včetně činností organizátorů takových činností a případně též poskytnutí vedlejších služeb k těmto činnostem".

5 Článek 56 odst. 1 písm. b) a g) uvedené směrnice zní:

„1. Místem poskytnutí následujících služeb příjemci usazenému mimo Společenství nebo osobě povinné k dani usazené ve Společenství, ale nikoliv ve stejné zemi jako poskytovatel, je místo, kde má příjemce sídlo své ekonomické [hospodářské] činnosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je služba poskytnuta, a nemá–li takové sídlo či stálou provozovnu, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje:

[...]

b) reklamní služba;

[...]

g) nájem movitého hmotného majetku, s výjimkou všech dopravních prostředků;

[…]“

Vnitrostátní právní úprava

6 Článek 27 odst. 2 bod 3 písm. a) zákona ze dne 11. března 2004 o dani z přidané hodnoty (Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. č. 54, částka 535) ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“) stanoví:

„Místem poskytnutí služeb souvisejících s kulturními, uměleckými, sportovními, vědeckými, vzdělávacími, zábavními nebo podobnými činnostmi a podobných služeb, jako jsou veletrhy a výstavy, jakož i vedlejších služeb k těmto činnostem, je místo, kde jsou tyto služby skutečně vykonány [...]“.

7 Článek 27 odst. 3 zákona o DPH zní následovně:

„Jsou-li služby uvedené v odstavci 4 poskytovány:

1) fyzickým a právnickým osobám, jakož i organizačním subjektům bez právní subjektivity, které mají sídlo nebo bydliště na území třetího státu, nebo

2) osobám povinným k dani, které mají sídlo nebo bydliště na území Společenství, avšak v jiné zemi, než je země poskytovatele,

je místem poskytování služeb místo, kde má příjemce služeb sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, pro kterou byla služba poskytnuta, nebo pokud takové místo neexistuje, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje."

8 Podle čl. 27 odst. 4 bodu 2 zákona o DPH se odstavec 3 použije zejména na reklamní služby.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

9 Dne 11. února 2009 společnost Inter-Mark požádala Dyrektora o písemný výklad ustanovení zákona o DPH k určení místa poskytování služeb nájmu stánků na veletrzích a výstavách a určení tohoto místa, jsou-li tytéž služby poskytovány subdodavatelem. Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že část týkající se subdodavatelství není v rámci projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce relevantní.

10 Společnost Inter-Mark ve své žádosti popsala činnost, kterou chce vykonávat, jako činnost spočívající v dočasném poskytování veletržních a výstavních stánků zákazníkům, kteří vystavují své zboží nebo prezentují své služby na takových akcích. Uvedenému poskytování stánků zpravidla předchází vypracování a vizualizace projektu. Poskytování služeb zahrnuje případně i dopravu součástí stánku a jeho montáž v místě organizace veletrhu nebo výstavy. Služby nájmu stánků jsou zajišťovány zejména pro zahraniční smluvní partnery, kteří mají sídlo nebo bydliště na území členských států Unie nebo třetích států. Společnost Inter-Mark však nevylučuje poskytování svých

služeb vnitrostátním subjektům. Dotčené stánky musí být poskytovány nájemcům jak na polském území, tak na území členských států Unie a třetích států. Po vypršení smlouvy musí příjemci tyto stánky vrátit společnosti Inter-Mark.

11 Podle společnosti Inter-Mark se náklady na poskytování uvedených stánků přičítají k poplatkům, které musí vystavovatelé zaplatit organizátorovi dotyčné akce, aby se jí mohli účastnit. Tyto poplatky zahrnují zejména náklady na dodávky médií, veletržní infrastrukturu a mediální komunikaci. Za uspořádání a sestavení stánků je naproti tomu odpovědný každý vystavovatel, který v tomto ohledu využívá služeb společnosti Inter-Mark. Vstupné, které je po návštěvnících požadováno na některých veletrzích a výstavách, připadá výhradně organizátorům těchto akcí.

12 Společnost Inter-Mark ve své žádosti upřesnila, že má za to, že služby, které poskytuje, jsou proto reklamními službami ve smyslu směrnice 2006/112. Dotčené služby by mohly být eventuálně kvalifikovány jako nájem a jiné podobné služby týkající se movitého hmotného majetku, s výjimkou dopravních prostředků.

13 Dne 4. května 2009 Dyrektor, jednající jménem Minister Finansów, poskytl individuální výklad, ve kterém měl za to, že takové služby, jako jsou služby dotčené v původním řízení, musí být podle čl. 27 odst. 2 bodu 3 písm. a) zákona o DPH považovány za služby poskytované na místě, kde jsou skutečně vykonány. Na podporu svého výkladu Dyrektor uvedl, že reklama je formou přesvědčující komunikace, která využívá techniky a prostředky s cílem upozornit na výrobek, službu nebo myšlenku. Činnosti společnosti Inter-Mark přitom takovou formou komunikace nejsou, ale jsou spíše vedlejšími službami k organizaci veletrhů a výstav.

14 Společnost Inter-Mark podala proti tomuto individuálnímu výkladu žalobu k předkládajícímu soudu. Na podporu této žaloby společnost Inter-Mark uvedla, že výklad, který poskytl Dyrektor, je v rozporu zejména s čl. 52 písm. a) a čl. 56 odst. 1 písm. b) anebo g) směrnice 2006/112 a s judikaturou Soudního dvora, jak vyplývá z rozsudků ze dne 17. listopadu 1993, Komise v. Francie (C-68/92, Recueil, s. I-5881); Komise v. Lucembursko (C-69/92, Recueil, s. I-5907) a Komise v. Španělsko (C-73/92, Recueil, s. I-5997), jakož i z rozsudků ze dne 26. září 1996, Dudda (C-327/94, Recueil, s. I-4595); ze dne 5. června 2003, Design Concept (C-438/01, Recueil, s. I-5617), a ze dne 9. března 2006, Gillan Beach (C-114/05, Sb. rozh. s. I-2427), týkajících se šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1, dále jen „šestá směrnice").

15 Za těchto podmínek se Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„a) Je třeba ustanovení čl. 52 písm. a) směrnice [2006/112] vykládat v tom smyslu, že služby spočívající v dočasném poskytování výstavních a veletržních stánků zákazníkům, kteří představují svou nabídku na veletrzích a výstavách, patří mezi vedlejší služby – uvedené v těchto ustanoveních – k činnostem organizátorů veletrhů a výstav, tedy mezi služby podobné kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací a zábavní činnosti, jež jsou zdaněny v místě, kde jsou skutečně vykonány,

b) nebo je třeba mít za to, že se jedná o reklamní služby, které jsou podle čl. 56 odst. 1 písm. b) směrnice [2006/112] zdaněny v místě, kde má příjemce stálé sídlo své hospodářské činnosti nebo kde má stálou provozovnu, pro kterou byla služba poskytnuta, nebo pokud takové místo neexistuje, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje,

jestliže předmětem těchto služeb je dočasné poskytování stánků zákazníkům, kteří představují svoji nabídku na veletrzích a výstavách, jemuž obvykle předchází vypracování projektu stánku a jeho vizualizace, případně doprava součástí stánku a jeho montáž na místě organizování veletrhů nebo výstav, a jestliže zákazníci poskytovatele, kteří vystavují své zboží nebo prezentují své služby, platí organizátorovi příslušné akce poplatek za pouhou možnost účastnit se těchto veletrhů nebo výstav, který zahrnuje náklady na dodávky médií, veletržní infrastrukturu, mediální komunikaci atd.

Každý vystavovatel má osobní odpovědnost za uspořádání a sestavení svého vlastního stánku a využívá v tomto ohledu sporné služby vyžadující výklad.

Za vstup na veletrhy a výstavy požadují organizátoři po návštěvnících, aby zaplatili vstupné, které připadne organizátorovi této akce, a nikoliv poskytovateli služby."

K předběžné otázce

16 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že služby spočívající ve vytvoření, dočasném poskytování a případně dopravě a montáži výstavních stánků pro zákazníky, kteří vystavují své zboží a prezentují své služby na veletrzích a výstavách, musí být považovány za vedlejší služby

k organizování činnosti uvedené v čl. 52 písm. a) směrnice 2006/112 nebo za reklamní služby uvedené v čl. 56 odst. 1 písm. b) dané směrnice.

17 K poskytnutí užitečné odpovědi předkládajícímu soudu je třeba nejprve zkoumat, zda – jak uvádí společnost Inter-Mark a Komise – se na takové služby, jako jsou služby uvedené v předběžné otázce, může vztahovat čl. 56 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112.

18 V tomto ohledu je třeba připomenout, že Soudní dvůr již judikoval, že k tomu, aby bylo možné kvalifikovat propagační akci jako reklamní službu ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice, jehož znění je totožné se zněním čl. 56 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112, postačuje, že tato akce zahrnuje předání sdělení určeného k tomu, aby informovalo veřejnost o existenci nebo kvalitách výrobku nebo služby s cílem zvýšit prodej (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, bod 18).

19 Totéž platí pro každé plnění, které je neoddělitelnou součástí reklamní kampaně, a které z toho důvodu přispívá k šíření reklamního sdělení. Tak je tomu v případě výroby nosičů používaných pro určitou reklamu (viz výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, bod 19).

20 Z toho plyne, že služba spočívající v koncipování a dočasném poskytování veletržního nebo výstavního stánku musí být považována za reklamní službu ve smyslu čl. 56 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112, pokud je tento stánek používán k předání sdělení určeného k tomu, aby informovalo veřejnost o existenci nebo kvalitách výrobku nebo služby nabízených příjemcem s cílem zvýšit jejich prodej, nebo pokud je neoddělitelnou součástí reklamní kampaně a přispívá k šíření reklamního sdělení. Tak je tomu zejména v případě, kdy uvedený stánek představuje nosič k předání sdělení

informujícího veřejnost o existenci nebo kvalitě výrobků, nebo slouží k organizaci propagačních akcí.

21 Pokud naproti tomu stánek tyto podmínky nesplňuje, takové služby, jako jsou služby dotčené v původním řízení, nelze kvalifikovat jako reklamní služby ve smyslu čl. 56 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112.

22 Pokud se v takovém případě na uvedenou službu nevztahuje čl. 56 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112, je dále třeba určit, zda se na tuto službu může vztahovat čl. 52 písm. a) této směrnice.

23 V tomto ohledu je třeba připomenout, že pokud jde o poskytování služeb, které lze kvalifikovat jako vedlejší k činnosti podobné poskytování služeb uvedených v čl. 52 písm. a) směrnice 2006/112, mezi které patří činnosti vykonávané organizátorem veletrhů a výstav, Soudní dvůr rozhodl, že jednotlivé kategorie služeb uvedené v čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice, jehož znění odpovídá znění čl. 52 písm. a) směrnice 2006/112, mají jako společnou charakteristiku zejména to, že jsou obecně poskytovány při konkrétních událostech, a že místo, kde jsou tyto komplexní služby skutečně vykonány, je v zásadě jednoduché určit, neboť uvedené události se konají na konkrétním místě (výše uvedený rozsudek Gillan Beach, bod 24).

24 Z toho plyne, že takovou službu, jako je služba uvedená v předběžné otázce, lze kvalifikovat jako vedlejší službu ve smyslu čl. 52 písm. a) směrnice 2006/112, pokud se týká koncipování a dočasného poskytnutí stánku pro určitý veletrh nebo výstavu

s kulturním, uměleckým, sportovním, vědeckým, vzdělávacím, zábavním nebo podobným námětem, nebo stánku, který odpovídá vzoru, jehož tvar, velikost, materiálové složení nebo vzhled stanovil organizátor určitého veletrhu nebo výstavy.

25 Jak všichni zúčastnění, kteří předložili Soudnímu dvoru vyjádření, shodně zdůraznili, vytvoření a dočasné poskytování stánku používaného pro účely konkrétního veletrhu nebo výstavy musí být v takovém případě považována za vedlejší službu k činnosti vykonávané organizátorem tohoto veletrhu nebo výstavy, na kterou se vztahuje čl. 52 písm. a) směrnice 2006/112.

26 V tomto ohledu je nutné, aby byl stánek poskytnut pro veletrh nebo výstavu, které se konají – ať již jednorázově nebo opakovaně – na určitém místě. Jelikož čl. 52 písm. a) směrnice 2006/112 vyžaduje výběr DPH v místě, kde je služba skutečně vykonána, hrozilo by tudíž, že by uplatnění tohoto ustanovení na poskytnutí stánku, který je používán na mnoha veletrzích nebo výstavách, které se konají ve vícero členských státech, bylo nadmíru složité, a zpochybnilo by tak spolehlivý a správný výběr DPH.

27 Konečně za předpokladu, že by se v některých případech na službu dotčenou v původním řízení nevztahoval čl. 56 odst. 1 písm. b) ani čl. 52 písm. a) směrnice 2006/112, je třeba za účelem poskytnutí užitečné odpovědi předkládajícímu soudu určit, které jiné ustanovení uvedené směrnice se na tuto službu může vztahovat.

28 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že s ohledem na charakteristiky uvedených služeb je třeba úplatné dočasné poskytování hmotných součástí stánku za těchto

podmínek považovat za určující prvek této služby. V takové situaci musí být uvedená služba kvalifikována jako nájem movitého hmotného majetku ve smyslu čl. 56 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112. Jak vyplývá z bodu 26 tohoto rozsudku, je tomu tak zejména tehdy, je-li uvedený stánek používán na vícero veletrzích nebo výstavách, které se konají v různých členských státech.

29 Je třeba dodat, že v každém případě a nezávisle na uvedené situaci takovou službu, jako je služba dotčená v původním řízení, nelze – na rozdíl od toho, co uvedla německá vláda – považovat za službu související s nemovitostí ve smyslu článku 45 směrnice 2006/112.

30 Z judikatury Soudního dvora totiž vyplývá, že uvedený článek 45 se může vztahovat pouze na poskytování služeb, které vykazuje dostatečně přímý vztah k nemovitosti (viz obdobně rozsudek ze dne 7. září 2006, Heger, C-166/05, Sb. rozh. s. I-7749, bod 24, který se týká výkladu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice).

31 Je však nutno konstatovat, že ve věci v původním řízení uvedené poskytování služeb nevykazuje žádný přímý vztah k nemovitosti, jelikož pouhá skutečnost, že veletržní nebo výstavní stánek musí být přesně a dočasně umístěn na nemovitosti nebo uvnitř takové nemovitosti, není v tomto ohledu dostatečná.

32 Je na vnitrostátních soudech, které jsou jako jediné příslušné k posouzení skutkového stavu, aby s ohledem na okolnosti vlastní každému případu určily základní charakteristiky dotčeného poskytování služeb za účelem jeho kvalifikace z pohledu směrnici 2006/112.

33 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že na službu spočívající ve vytvoření, dočasném poskytování a případně dopravě a montáži veletržního nebo výstavního stánku pro zákazníky, kteří vystavují své zboží a prezentují své služby na veletrzích a výstavách, se může vztahovat:

– článek 56 odst. 1 písm. b) této směrnice, pokud je tento stánek koncipován nebo používán pro reklamní účely;

– článek 52 písm. a) uvedené směrnice, pokud je daný stánek vytvořen a poskytnut pro určitý veletrh nebo výstavu s kulturním, uměleckým, sportovním, vědeckým, vzdělávacím, zábavním nebo podobným námětem, nebo pokud odpovídá vzoru, jehož tvar, velikost, materiálové složení nebo vzhled stanovil organizátor určitého veletrhu nebo výstavy;

– článek 56 odst. 1 písm. g) téže směrnice, pokud je určujícím prvkem uvedené služby úplatné dočasné poskytování hmotných součástí téhož stánku.

K nákladům řízení

34 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že na službu spočívající ve vytvoření, dočasném poskytování a případně dopravě a montáži veletržního nebo výstavního stánku pro zákazníky, kteří vystavují zboží a prezentují služby na veletrzích a výstavách, se může vztahovat:

– **článek 56 odst. 1 písm. b) této směrnice, pokud je tento stánek koncipován nebo používán pro reklamní účely;**

– **článek 52 písm. a) uvedené směrnice, pokud je daný stánek vytvořen a poskytnut pro určitý veletrh nebo výstavu s kulturním, uměleckým, sportovním, vědeckým, vzdělávacím, zábavním nebo podobným námětem, nebo pokud odpovídá vzoru, jehož tvar, velikost, materiálové složení nebo vzhled stanovil organizátor určitého veletrhu nebo výstavy;**

– **článek 56 odst. 1 písm. g) téže směrnice, pokud je určujícím prvkem uvedené služby úplatné dočasné poskytování hmotných součástí téhož stánku.**

Podpisy.