WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 27 października 2011 r. *

W sprawie C-530/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Polska) postanowieniem z dnia 26 października 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 18 grudnia 2009 r., w postępowaniu:

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

przeciwko

Ministrowi Finansów,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, M. Safjan, M. Ilešič, J.J. Kasel (sprawozdawca) i M. Berger, sędziowie,

* Język postępowania: polski.

rzecznik generalny: Y. Bot,
sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 8 grudnia 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa przez P. Kuźmiaka, doradcę podatkowego, wspieranego przez M. Witkowiaka, eksperta,

— w imieniu rządu polskiego przez A. Kramarczyk, M. Szpunara i B. Majczynę, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu niemieckiego przez J. Möllera i C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu greckiego przez Z. Chatzipavlou, G. Papagianni i G. Kanellopoulosa, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez F. Arenę, avvocato dello Stato,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez K. Herrmann i D. Triantafyllou, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 13 stycznia 2011 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy interpretacji art. 52 lit. a) i art. 56 ust. 1 lit. b) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa z siedzibą w Poznaniu (zwaną dalej „spółką Inter-Mark"), spółką prawa polskiego będącą podatnikiem podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") w Polsce, a Dyrektorem Izby Skarbowej w Poznaniu (zwanym dalej „Dyrektorem Izby Skarbowej"), działającym w imieniu Ministra Finansów, w przedmiocie ustalenia, dla potrzeb pobrania podatku VAT, miejsca wykonania usług.

Ramy prawne

Uregulowania Unii

3 Artykuł 45 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Miejscem świadczenia usług związanych z nieruchomością, łącznie z usługami agentów nieruchomości i rzeczoznawców oraz usługami związanymi z przygotowywaniem i koordynacją prac budowlanych, takimi jak usługi architektów i biur nadzoru budowlanego, jest miejsce, w którym znajduje się dana nieruchomość".

4 Artykuł 52 lit. a) tej dyrektywy przewiduje:

„Miejscem świadczenia następujących usług jest miejsce, w którym usługa jest faktycznie świadczona:

a) działalność kulturalna, artystyczna, sportowa, naukowa, edukacyjna, rozrywkowa lub podobna, w tym działania podejmowane przez organizatorów takiej działalności oraz, w stosownym przypadku, usługi pomocnicze do takiej działalności".

5 Zgodnie z art. 56 ust. 1 lit. a) i g) wskazanej dyrektywy:

„1. Miejscem świadczenia wymienionych poniżej usług, 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:

[…]

b) usługi reklamy;

[…]

g) wynajem rzeczowego majątku ruchomego, z wyjątkiem wszystkich środków transportu;

[…]”.

Uregulowania krajowe

6 Artykuł 27 ust. 2 pkt 3 lit. a) ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535) w brzmieniu mającym zastosowanie w sporze przed sądem krajowym (zwanej dalej „ustawą o podatku VAT") stanowi:

„W przypadku 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, miejscem świadczenia usług jest miejsce, gdzie usługi są faktycznie świadczone […]".

7 Artykuł 27 ust. 3 ustawy o podatku VAT ma następujące brzmienie:

„W przypadku gdy usługi, o których mowa w ust. 4, są świadczone na rzecz:

1) osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, posiadających siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium państwa trzeciego, lub

2) 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".

8 Zgodnie z art. 27 ust. 4 pkt 2 ustawy o podatku VAT przepis ust. 3 stosuje się miedzy innymi do usług reklamy.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

9 W dniu 11 lutego 2009 r. spółka Inter-Mark złożyła do Dyrektora Izby Skarbowej wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów ustawy o podatku VAT w przedmiocie ustalenia miejsca świadczenia usług wynajmu stoisk na targach i wystawach oraz ustalenia miejsca świadczenia tych usług, gdy są świadczone przez podwykonawców. Z postanowienia odsyłającego wynika, że część dotycząca podwykonawstwa jest bez znaczenia dla wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w niniejszej sprawie.

10 We wniosku spółka Inter-Mark opisała działalność, którą zamierza podjąć, jako polegającą na czasowym udostępnianiu stoisk wystawowych i targowych klientom prezentującym swoje towary i usługi na targach i wystawach. Udostępnianie stoisk ma co do zasady być poprzedzone sporządzeniem projektu i jego wizualizacją. W razie potrzeby świadczenie usług obejmować ma również transport elementów stoiska i jego montaż w miejscu organizacji targów lub wystawy. Usługi wynajmu stoisk targowych świadczone mają być głównie na rzecz kontrahentów zagranicznych, mających siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium państw członkowskich Unii lub na terytorium państw trzecich. Spółka Inter-Mark nie wyklucza jednak świadczenia usług na rzecz podmiotów krajowych. Stoiska udostępniane mają być najemcom zarówno

na terytorium Polski, jak i na terytorium państw członkowskich Unii, a także na terenie państw trzecich. Wraz z wygaśnięciem umowy najemcy zobowiązani są zwrócić stoiska spółce Inter-Mark.

11 Zdaniem spółki Inter-Mark opłaty za udostępnienie rzeczonych stoisk uzupełniają opłaty, które wystawcy uiszczają organizatorowi imprezy za możliwość udziału w niej. Te ostatnie opłaty obejmują w szczególności koszty mediów, infrastruktury targowej oraz koszty obsługi medialnej. Natomiast za wystrój i budowę stoiska odpowiada samodzielnie każdy wystawca, który może w tym zakresie korzystać z usług spółki Inter-Mark. Opłaty za wstęp pobierane od zwiedzających podczas pewnych imprez targowych i wystawowych przypadają wyłącznie ich organizatorom.

12 We wniosku spółka Inter-Mark wskazała, że jej zdaniem świadczone przez nią usługi są usługami reklamy w rozumieniu dyrektywy 2006/112. Ewentualnie rzeczone usługi mogłyby zostać zakwalifikowane jako usługi wynajmu, dzierżawy lub inne o podobnym charakterze, których przedmiotem są rzeczy ruchome, z wyjątkiem środków transportu.

13 W dniu 4 maja 2009 r. Dyrektor Izby Skarbowej, działając w imieniu Ministra Finansów, wydał interpretację indywidualną, w której stwierdził, że miejscem świadczenia usług będących przedmiotem sporu przed sądem krajowym jest, zgodnie z art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. a) ustawy o podatku VAT, miejsce, gdzie usługi są faktycznie świadczone. W uzasadnieniu swej interpretacji wskazał on, że reklama to rodzaj komunikowania perswazyjnego, obejmujący techniki i działania podejmowane w celu zwrócenia uwagi na produkt, usługę lub ideę. Czynności wykonywane przez spółkę Inter-Mark nie stanowią natomiast takiego rodzaju komunikowania, a raczej usługi pomocnicze względem organizacji targów i wystaw.

14 Spółka Inter-Mark wniosła skargę na tę interpretację indywidualną do sądu krajowego. Na poparcie skargi spółka ta wskazała, że interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej jest sprzeczna między innymi z art. 52 lit. a) oraz art. 56 ust. 1 lit. b) lub lit. g) dyrektywy 2006/112, a także z orzecznictwem Trybunału zawartym w wyrokach: z dnia 17 listopada 1993 r. w sprawie C-68/92 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-5881; w sprawie C-69/92 Komisja przeciwko Luksemburgowi, Rec. s. I-5907; oraz w sprawie C-73/92 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. s. I-5997, a także w wyrokach: z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-327/94 Dudda, Rec. s. I-4595; z dnia 5 czerwca 2003 r. w sprawie C-438/01 Design Concept, Rec. s. I-5617; oraz z dnia 9 marca 2006 r. w sprawie C-114/05 Gillan Beach, Zb.Orz. s. I-2427, dotyczących szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG 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, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

15 W tych okolicznościach Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„a) 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,

b) 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".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

16 W swoim pytaniu sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy dyrektywę 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że świadczenie usług obejmujących tworzenie, czasowe udostępnianie oraz w razie potrzeby transport i montaż stoisk wystawowych na rzecz klientów wystawiających towary lub usługi na targach i wystawach należy uznać za świadczenie usług pomocniczych względem działalności, o której mowa

w art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112, czy też za świadczenie usług reklamy, o których mowa w art. 56 ust. 1 lit. b) tejże dyrektyw.

17 W celu udzielenia sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi należy w pierwszej kolejności zbadać kwestię, czy zgodnie ze stanowiskiem spółki Inter-Mark i Komisji świadczenie usług takich jak wskazane w pytaniu prejudycjalnym może być objęte zakresem art. 56 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112.

18 W tym względzie należy przypomnieć, że Trybunał orzekł, iż wystarczy, by kampania promocyjna wiązała się z przekazywaniem komunikatu mającego na celu poinformowanie publiczności o istnieniu bądź jakości produktu lub usługi w celu zwiększenia ich sprzedaży, by można było uznać ją za usługę reklamy w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy, który ma identyczne brzmienie jak art. 56 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 18).

19 Podobnie jest w wypadku wszystkich czynności będących nieodłączną częścią kampanii reklamowej, które w związku z tym przyczyniają się do przekazania komunikatu reklamowego. Ma to miejsce w wypadku produkcji materiałów pomocniczych wykorzystywanych w konkretnej reklamie (zob. ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 19).

20 Wynika stąd, że świadczenie usług obejmujących projektowanie i czasowe udostępnianie stoiska wystawowego lub targowego należy uznać za świadczenie usług reklamy w rozumieniu art. 56 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112, jeżeli stoisko to jest wykorzystywane do przekazania komunikatu mającego na celu poinformowanie publiczności o istnieniu bądź jakości produktu lub usługi, które proponuje najemca stoiska w celu zwiększenia ich sprzedaży lub też jeżeli stanowi ono nieodłączną część kampanii reklamowej i w związku z tym przyczynia się do przekazania komunikatu

reklamowego. Jest tak w szczególności w wypadku, gdy takie stoisko stanowi materiał pomocniczy w przekazaniu komunikatu informującego publiczność o istnieniu bądź jakości produktów lub służy organizacji kampanii promocyjnych.

21 Jeżeli natomiast stoisko nie spełnia tych przesłanek, świadczenie usług takich jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie może być uznane za świadczenie usług reklamy w rozumieniu art. 56 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112.

22 Następnie, jeżeli w takim wypadku świadczenie omawianych usług nie jest objęte zakresem art. 56 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112, należy ustalić, czy może ono należeć do zakresu art. 52 lit. a) tej dyrektywy.

23 W tym względzie należy przypomnieć, że co się tyczy świadczenia usług, które można uznać za pomocnicze względem działalności podobnej do usług, o których mowa w art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112, do których należy działalność organizatorów targów i wystaw, Trybunał orzekł, że różne kategorie usług wskazane w art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy, którego brzmienie odpowiada brzmieniu art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112, charakteryzuje w szczególności to, że z reguły realizowane są w ramach jednej prezentacji, a miejsce, gdzie te złożone usługi są faktycznie wykonywane, jest zasadniczo łatwe do ustalenia, gdyż działalność ta odbywa się w ściśle określonej lokalizacji (ww. wyrok w sprawie Gillan Beach, pkt 24).

24 Wynika stąd, że świadczenie usług takich jak wskazane w pytaniu prejudycjalnym może być uznane za świadczenie usług pomocniczych w rozumieniu art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112, jeżeli obejmują one zaprojektowanie i czasowe udostępnienie

stoiska na konkretne targi lub wystawę o tematyce kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, edukacyjnej, rozrywkowej lub podobnej bądź też stoiska odpowiadającego modelowi, którego formę, rozmiar, elementy składowe lub wygląd określił organizator konkretnych targów lub wystawy.

25 Jak podkreślili zgodnie wszyscy zainteresowani, którzy przedstawili uwagi Trybunałowi, w takim wypadku należy uznać, że tworzenie i czasowe udostępnianie stoiska dla potrzeb szczególnych targów lub wystawy stanowi usługę pomocniczą względem działalności organizatora tych targów lub tej wystawy, objętą zakresem art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112.

26 Istotny jest w tym względzie fakt, że stoisko jest udostępnione w ramach targów lub wystawy, które odbywają się – niezależnie od tego czy jednorazowo, czy wielokrotnie – w określonym miejscu. Ponieważ art. 52 lit. a) dyrektyw 2006/112 wymaga dokonania poboru podatku VAT w miejscu, gdzie usługa jest faktycznie świadczona, zastosowanie tego przepisu w wypadku udostępniania stoiska, które jest wykorzystywane na wielu targach lub wystawach odbywających się w różnych państwach członkowskich, mogłoby być nadzwyczaj skomplikowane i zagrażałoby tym samym skutecznemu i prawidłowemu poborowi podatku VAT.

27 Wreszcie w sytuacji gdyby w niektórych wypadkach świadczenie usług będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie było objęte zakresem art. 56 ust. 1 lit. b) ani art. 52 lit. a) dyrektywy 2006/112, należy w celu udzielenia sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi wskazać inny przepis rzeczonej dyrektywy, którego zakresem mogą być objęte te usługi.

28 W związku z tym należy stwierdzić, że z uwagi na charakter wskazanych usług czasowe, odpłatne udostępnianie fizycznych elementów tworzących stoisko powinno być

w tych warunkach uznane za rozstrzygający element tego świadczenia usług. W tej sytuacji usługi te należy uznać za wynajem rzeczowego majątku ruchomego w rozumieniu art. 56 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112. Jak wynika z pkt 26 niniejszego wyroku, ma to miejsce w szczególności w wypadku, gdy takie stoisko jest wykorzystywane w ramach wielu targów lub wystaw odbywających się w różnych państwach członkowskich.

29 Należy dodać, że w każdym wypadku i niezależnie od rozważanej sytuacji świadczenie usług takich jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie może, wbrew stanowisku wyrażonemu przez rząd niemiecki, być uznane za świadczenie usług związanych z nieruchomością w rozumieniu art. 45 dyrektywy 2006/112.

30 Z orzecznictwa Trybunału wynika bowiem, że jedynie świadczenie usług, które pozostaje w wystarczająco bezpośrednim związku z nieruchomością, mieścić się będzie zakresie stosowania wskazanego art. 45 (zob. podobnie wyrok z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-166/05 Heger, Zb.Orz. s. I-7749, pkt 24, w odniesieniu do interpretacji art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy).

31 Tymczasem należy stwierdzić, że w postępowaniu przed sądem krajowym świadczenie rozważanych usług nie ma żadnego bezpośredniego związku z nieruchomością, gdyż sam fakt, iż stoisko targowe lub wystawowe musi być w sposób nieodzowny i na pewien czas umieszczone na nieruchomości lub w jej obrębie nie jest w tym względzie wystarczający.

32 Sądy krajowe, które jako jedyne są właściwe w zakresie dokonania oceny okoliczności faktycznych, powinny określić – z uwzględnieniem właściwych dla każdego wypadku okoliczności – zasadnicze cechy świadczonych usług będących przedmiotem analizy w celu dokonania ich kwalifikacji zgodnie z dyrektywą 2006/112.

33 W świetle ogółu powyższych rozważań przedłożone pytanie wymaga udzielenia odpowiedzi, zgodnie z którą dyrektywę 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że świadczenie usług obejmujących tworzenie, czasowe udostępnianie oraz w razie potrzeby transport i montaż stoiska targowego lub wystawowego na rzecz klientów wystawiających towary lub usługi na targach i wystawach może być objęte zakresem:

— art. 56 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy – jeżeli stoisko to zostało zaprojektowane lub jest wykorzystywane w celach reklamowych;

— art. 52 lit. a) wskazanej dyrektywy – jeżeli rzeczone stoisko powstało i jest udostępnione w ramach konkretnych targów lub wystawy o tematyce kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, edukacyjnej, rozrywkowej lub podobnej bądź też jest zgodne z modelem, którego formę, rozmiar, elementy składowe lub wygląd określił organizator konkretnych targów lub wystawy;

— art. 56 ust. 1 lit. g) tej dyrektywy – jeżeli czasowe, odpłatne udostępnienie elementów tworzących to stoisko jest rozstrzygającym elementem wskazanego świadczenia usług.

W przedmiocie kosztów

34 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że świadczenie usług obejmujących tworzenie, czasowe udostępnianie oraz w razie potrzeby transport i montaż stoiska targowego lub wystawowego na rzecz klientów wystawiających towary lub usługi na targach i wystawach może być objęte zakresem:

— **art. 56 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy – jeżeli stoisko to zostało zaprojektowane lub jest wykorzystywane w celach reklamowych;**

— **art. 52 lit. a) wskazanej dyrektywy – jeżeli rzeczone stoisko powstało i jest udostępnione w ramach konkretnych targów lub wystawy o tematyce kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, edukacyjnej, rozrywkowej lub podobnej bądź też jest zgodne z modelem, którego formę, rozmiar, elementy składowe lub wygląd określił organizator konkretnych targów lub wystawy;**

— **art. 56 ust. 1 lit. g) tej dyrektywy – jeżeli czasowe, odpłatne udostępnienie elementów tworzących to stoisko jest rozstrzygającym elementem wskazanego świadczenia usług.**

Podpisy