SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 27. oktobra 2011*

V zadevi C-530/09,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Poljska) z odločbo z dne 26. oktobra 2009, ki je prispela na Sodišče 18. decembra 2009, v postopku

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

proti

Minister Finansów,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, M. Safjan, M. Ilešič, J.-J. Kasel (poročevalec), sodniki, in M. Berger, sodnica,

* Jezik postopka: poljščina.

generalni pravobranilec: Y. Bot,
sodni tajnik: K. Malacek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 8. decembra 2010,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa P. Kuźmiak, doradca podatkowy, skupaj z M. Witkowiakom, ekspert,

– za poljsko vlado A. Kramarczyk, M. Szpunar in B. Majczyna, zastopniki,

– za nemško vlado J. Möller in C. Blaschke, zastopnika,

– za grško vlado Z. Chatzipavlou, G. Papagianni in G. Kanellopoulos, zastopniki,

– za italijansko vlado G. Palmieri, zastopnica, skupaj s F. Areno, avvocato dello Stato,

– za Evropsko komisijo K. Herrmann in D. Triantafyllou, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 13. januarja 2011

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 52(a) in 56(1)(b) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa (v nadaljevanju: Inter-Mark), družbo poljskega prava, ki je zavezana za plačilo davka na dodano vrednosti (v nadaljevanju: DDV) na Poljskem, in Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (direktor davčnega urada v Poznanju, v nadaljevanju: Dyrektor), ki deluje v imenu Minister Finansów (ministrstvo za finance), v zvezi z določitvijo, za pobiranje DDV, kraja, za katerega se šteje, da je bila storitev v njem opravljena.

Pravni okvir

Ureditev Unije

3 Člen 45 Direktive 2006/112 določa:

„Kraj opravljanja storitev v zvezi z nepremičninami, vključno s storitvami nepremičninskih posrednikov in strokovnjakov, ter storitev za pripravo in koordinacijo gradbenih del, kot so storitve arhitektov in podjetij, ki zagotavljajo neposredni nadzor na kraju samem, je kraj, kjer se nepremičnina nahaja."

4 Člen 52(a) te direktive določa:

„Kraj opravljanja naslednjih storitev je kraj, kjer so storitve dejansko opravljene:

(a) dejavnosti s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, zabavnih prireditev ali podobne dejavnosti, vključno z dejavnostmi organizatorjev teh dejavnosti, in kadar je to ustrezno, opravljanjem pomožnih storitev".

5 Člen 56(1)(b) in (g) navedene direktive določa:

„Kraj opravljanja naslednjih storitev, če se opravijo za prejemnike s sedežem zunaj Skupnosti ali za davčne zavezance s sedežem v Skupnosti, vendar ne v isti državi, kjer ima izvajalec sedež, je kraj, kjer ima prejemnik sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, za katero se opravi storitev, ali, če takšen kraj ne obstaja, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva:

[…]

(b) oglaševanje;

[…]

(g) dajanje premičnin v najem, razen vseh vrst prevoznih sredstev;

[…]“

Nacionalna ureditev

6 Člen 27(2), točka 3(a), zakona z dne 11. marca 2004 o davku na dodano vrednost (Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. št. 54, točka 535) v različici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„Kraj opravljanja storitev, ki se nanašajo na dejavnosti s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, zabavnih prireditev ali podobne dejavnosti, kot so sejmi in razstave, ter s tem povezanih pomožnih storitev je kraj, kjer so te storitve dejansko opravljene […]“.

7 Člen 27(3) zakona o DDV določa:

„Če se storitve iz odstavka 4 opravljajo za:

(1) fizične osebe, pravne osebe ali organizacijske enote, ki nimajo pravne osebnosti, s sedežem ali prebivališčem na ozemlju tretje države, ali

(2) davčne zavezance, ki imajo sedež ali prebivališče na ozemlju Skupnosti, vendar v drugi državi, ki ni država ponudnika storitev,

je kraj, v katerem so navedene storitve opravljene, kraj, v katerem ima naročnik sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, za katero se opravi storitev, ali če tak kraj ne obstaja, kraj, v katerem ima naročnik stalno ali začasno prebivališče."

8 Odstavek 3 se v skladu s členom 27(4), točka 2, zakona o DDV uporablja med drugim za storitve oglaševanja.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

9 Družba Inter-Mark je 11. februarja 2009 Dyrektor prosila za pisno razlago določb zakona o DDV v zvezi z določitvijo kraja opravljanja storitev oddaje stojnic na sejmih in razstavah ter določitvijo tega kraja, če te storitve opravljajo podizvajalci. Iz sklepa predložitvenega sodišča je razvidno, da del, ki zadeva podizvajanje, ni upoštevan v okviru zadevnega predloga za sprejetje predhodne odločbe.

10 Družba Inter-Mark je opisala dejavnost, ki jo želi opravljati, kot dejavnost začasne oddaje sejemskih in razstavnih stojnic strankam, ki predstavljajo svoje izdelke ali storitve na takih prireditvah. Navedena oddaja stojnic po navadi vključuje predhodno oblikovanje in vizualno predstavitev projekta. Če je potrebno, storitev vključuje tudi prevoz delov stojnice in njeno postavitev v kraju, kjer sejem ali razstava potekata. Storitve oddaje stojnic se zagotavljajo večinoma za tuje pogodbene stranke, ki imajo sedež ali stalno prebivališče na ozemlju držav članic Unije ali tretjih držav. Vendar družba Inter-Mark ne izključuje zagotavljanja storitev domačim strankam. Zadevne stojnice se oddajajo najemnikom tako na poljskem ozemlju kot tudi na ozemlju držav

članic Unije in tretjih držav. Po prenehanju pogodbe morajo stranke te stojnice vrniti družbi Inter-Mark.

11 Po navedbah družbe Inter-Mark se stroški oddaje navedenih stojnic prištejejo k pristojbini, ki jo morajo razstavljavci plačati organizatorju zadevne prireditve, da lahko na njej sodelujejo. Te pristojbine zajemajo predvsem stroške storitev oskrbe, sejemske infrastrukture in medijskih storitev. Za ureditev in postavitev stojnice pa odgovarja vsak razstavljavec sam, lahko pa glede tega koristi storitve družbe Inter-Mark. Vstopnina, ki jo morajo plačati obiskovalci nekaterih sejmov in razstav, pripada izključno organizatorju teh prireditev.

12 Družba Inter-Mark je v svoji prošnji pojasnila, da meni, da so storitve, ki jih tako opravlja, storitve oglaševanja v smislu Direktive 2006/112. Podredno naj bi bilo zadevne storitve mogoče opredeliti kot storitve dajanja v najem oziroma v zakup ali kot druge podobne storitve, ki zadevajo premičnine, razen prevoznih sredstev.

13 Dyrektor je 4. maja 2009 v imenu Minister Finansów izdal posamično razlago, v kateri je navedel, da je v skladu s členom 27(2), točka 3(a), zakona o DDV treba šteti, da so storitve, kot so te v zadevi v glavni stvari, opravljene v kraju, v katerem so dejansko opravljene. V utemeljitev svoje razlage je Dyrektor navedel, da je oglaševanje oblika prepričevalne komunikacije, pri kateri se uporabljajo tehnike in sredstva, katerih namen je usmeriti pozornost na izdelek, storitev ali idejo. Dejavnosti družbe Inter-Mark pa naj ne bi bile taka oblika komunikacije, temveč pomožne storitve organizacije sejmov in razstav.

14 Družba Inter-Mark je vložila tožbo zoper to razlago pred predložitvenim sodiščem. V utemeljitev je navedla, da je razlaga, ki jo je navedel Dyrektor, v nasprotju zlasti s členoma 52(a) in 56(1)(b) in/ali (g) Direktive 2006/112 ter s sodno prakso Sodišča, ki je razvidna iz sodb z dne 17. novembra 1993 v zadevah Komisija proti Franciji (C-68/92, Recueil, str. I-5881), Komisija proti Luksemburgu (C-69/92, Recueil, str. I-5907) in Komisija proti Španiji (C-73/92, Recueil, str. I-5997), z dne 26. septembra 1996 v zadevi Dudda (C-327/94, Recueil, str. I-4595), z dne 5. junija 2003 v zadevi Design Concept (C-438/01, Recueil, str. I-5617) in z dne 9. marca 2006, v zadevi Gillan Beach (C-114/05, ZOdl., str. I-2427), ki zadevajo Šesto direktivo Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

15 V teh okoliščinah je Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„a) Ali je treba določbe člena 52(a) Direktive [2006/112] razlagati tako, da je treba storitve začasne oddaje razstavnih in sejemskih stojnic strankam, ki predstavljajo svojo ponudbo na sejmih in razstavah, šteti med pomožne storitve storitev sejmov in razstav, omenjene v teh določbah, to je med storitve, podobne dejavnostim s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja ali zabavnih prireditev, ki so obdavčene v kraju, v katerem so dejansko opravljene,

b) ali pa je treba šteti, da gre za storitve oglaševanja, ki so v skladu s členom 56(1)(b) Direktive [2006/112] obdavčene v kraju, kjer ima prejemnik stalni sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, za katero se opravijo storitve, ali če tak kraj ne obstaja, v kraju, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva,

če se te storitve nanašajo na začasno oddajo stojnic strankam, ki predstavljajo svojo ponudbo na sejmih in razstavah, ki ponavadi zahtevajo predhodno oblikovanje in vizualno predstavitev stojnice ter morebiten prevoz delov stojnice in njeno postavitev v kraju prireditve sejma ali razstave, stranke izvajalca storitve, ki razstavljajo svoje izdelke ali storitve, pa organizatorju prireditve posebej plačajo pristojbino za samo možnost udeležbe na sejmu ali razstavi, ki zajema stroške oskrbe, sejemske infrastrukture, medijskih storitev itd.?

Za videz in postavitev lastne stojnice odgovarja vsak razstavljavec sam in pri tem uporablja sporne storitve, ki zahtevajo razlago.

Za vstop na sejme in razstave pa organizatorji od obiskovalcev pobirajo ločene vstopnine, ki pripadajo organizatorju prireditve, ne pa dobavitelju storitve."

Vprašanje za predhodno odločanje

16 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je Direktivo 2006/112 treba razlagati tako, da je storitev, ki jo sestavljajo oblikovanje, oddaja, in če je potrebno, prevoz in postavitev razstavnih stojnic za stranke, ki svoje izdelke in storitve predstavljajo na sejmih

in razstavah, treba šteti za pomožno storitev organizacije dejavnosti iz člena 52(a) Direktive 2006/112 ali za storitev oglaševanja iz člena 56(1)(b) navedene direktive.

17 Za koristen odgovor predložitvenemu sodišču je treba najprej preučiti vprašanje, ali lahko – kot zatrjujeta družba Inter-Mark in Komisija – storitev, kot je ta, na katero se nanaša vprašanje za predhodno odločanje, spada pod člen 56(1)(b) Direktive 2006/112.

18 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je Sodišče presodilo, da zadostuje, da promocijska dejavnost vključuje posredovanje sporočil, katerih namen je obveščati javnost o obstoju in značilnostih izdelka ali storitve, da bi se povečala prodaja tega izdelka ali storitve, da se lahko to dejavnost opredeli za storitev oglaševanja v smislu člena 9(2)(e) Šeste direktive, katerega besedilo je enako besedilu člena 56(1)(b) Direktive 2006/112 (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Franciji, točka 18).

19 Enako velja za vsako dejavnost, ki je neločljivo povezana z oglaševalsko kampanjo in ki tako prispeva k posredovanju oglaševalskih sporočil. To je na primer izdelava oglasnih sredstev za določen oglas (glej zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Franciji, točka 19).

20 Torej je treba storitev, ki jo sestavljata oblikovanje in začasna oddaja stojnice na sejmu ali razstavi, šteti za storitev oglaševanja v smislu člena 56(1)(b) Direktive 2006/112, kadar se ta stojnica uporablja za posredovanje sporočil, katerih namen je obveščati javnost o obstoju in značilnostih izdelka ali storitve, ki jo zagotavlja prejemnik, da bi se povečala prodaja tega izdelka ali storitve, ali kadar je stojnica neločljivo povezana z oglaševalsko kampanjo in prispeva k posredovanju oglaševalskih sporočil. To drži zlasti takrat, ko je navedena stojnica oglasno sredstvo za prenos sporočila, s katerim

je javnost obveščena o obstoju ali kakovosti izdelkov ali ki služi za organizacijo promocijskih prireditev.

21 Nasprotno pa takrat, ko v zvezi s stojnico niso izpolnjeni ti pogoji, storitve, kot je ta v zadevi v glavni stvari, ni mogoče opredeliti kot storitev oglaševanja v smislu člena 56(1)(b) Direktive 2006/112.

22 Dalje, kadar zadevna storitev ne spada pod člen 56(1)(b) Direktive 2006/112, je treba določiti, ali lahko ta storitev spada pod člen 52(a) te direktive.

23 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je Sodišče glede storitev, ki jih je mogoče opredeliti kot pomožne storitve neke dejavnosti, ki je podobna storitvam iz člena 52(a) Direktive 2006/112, med katere spadajo dejavnosti organiziranja sejmov ali razstav, presodilo, da imajo različne kategorije storitev iz člena 9(2)(c) Šeste direktive, katerega besedilo je enako besedilu člena 52(a) Direktive 2006/112, zlasti to skupno značilnost, da se na splošno dobavijo v okviru posameznih dogodkov in da je kraj, kjer se te storitve dejansko opravijo, načeloma preprosto določiti, saj ti dogodki potekajo na določenem kraju (zgoraj navedena sodba Gillan Beach, točka 24).

24 Iz tega je mogoče sklepati, da je storitev, kot je ta, na katero se nanaša vprašanje za predhodno odločanje, mogoče opredeliti za pomožno storitev v smislu člena 52(a) Direktive 2006/112, kadar zadeva oblikovanje in začasno oddajo stojnice za sejem ali

razstavo s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, zabavnih prireditev ali s podobnega področja ali stojnice, ki ustreza modelu, katerega obliko, velikost, materialno sestavo in videz je določil organizator določenega sejma ali razstave.

25 Kot so se strinjale vse zainteresirane stranke, ki so predstavile stališča pred Sodiščem, je treba poudariti, da je v takem primeru oblikovanje in začasna oddaja stojnic, ki se uporabljajo za potrebe posebnega sejma ali razstave, treba šteti za pomožno storitev dejavnosti, ki jo opravlja organizator tega sejma ali razstave, v smislu člena 52(a) Direktive 2006/112.

26 V zvezi s tem je pomembno, da se stojnica oddaja za sejem ali razstavo, ki poteka enkrat ali večkrat na določenem kraju. Ker namreč člen 52(a) Direktive 2006/112 določa, da se DDV pobira v kraju, kjer se storitev dejansko opravlja, bi bila uporaba te določbe za oddajo stojnice, ki se uporablja na velikem številu sejmov ali razstav, ki se odvijajo v več državah članicah, preveč zapletena in bi ogrožala zanesljivo in pravilno pobiranje DDV.

27 Nazadnje, če storitve iz zadeve v glavni stvari ne spadajo niti pod člen 56(1)(b) niti pod člen 52(a) Direktive 2006/112, je treba za zagotovitev koristnega odgovora predložitvenemu sodišču določiti, pod katero drugo določbo navedene direktive bi ta storitev lahko spadala.

28 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da je, kar zadeva značilnosti navedene storitve, v teh okoliščinah treba šteti, da je začasna oddaja materialnih delov, iz katerih je sestavljena

stojnica, za plačilo treba šteti za odločilni element te storitve. V takem primeru je navedeno storitev treba opredeliti za dajanje premičnin v najem v smislu člena 56(1)(g) Direktive 2006/112. Kot je razvidno iz točke 26 te sodbe, je to med drugim takrat, kadar se navedena stojnica uporablja za več sejmov ali razstav, ki potekajo v različnih državah članicah.

29 Treba je dodati, da v vsakem primeru in neodvisno od obravnavanega položaja storitve, kot je ta v zadevi v glavni stvari, ni mogoče – drugače kot trdi nemška vlada – šteti za storitev v zvezi z nepremičninami v smislu člena 45 Direktive 2006/112.

30 Iz sodne prakse Sodišča je namreč razvidno, da samo storitve, ki imajo dovolj neposredno zvezo z nepremičnino, spadajo v okvir navedenega člena 45 (glej po analogiji glede razlage člena 9(2)(a) Šeste direktive sodbo z dne 7. septembra 2006 v zadevi Heger, C-166/05, ZOdl., str. I-7749, točka 24).

31 Vendar je treba ugotoviti, da v zadevi v glavni stvari obravnavana storitev nikakor ni neposredno povezana z nepremičnino, saj zgolj dejstvo, da mora biti sejemska ali razstavna stojnica postavljena natančno in začasno na nepremičnini ali v njej, glede tega ne zadošča.

32 Nacionalna sodišča, ki so edina pristojna za presojo dejanskega stanja, morajo glede na okoliščine vsakega posameznega primera določiti bistvene značilnosti zadevne storitve, da bi se lahko opravila opredelitev glede na Direktivo 2006/112.

33 Glede na navedeno je na postavljeno vprašanje treba odgovoriti, da je Direktivo 2006/112 treba razlagati tako, da storitev, ki jo sestavljajo oblikovanje, začasna oddaja, in če je potrebno, prevoz in postavitev sejemskih ali razstavnih stojnic za stranke, ki svoje izdelke ali storitve predstavljajo na sejmih in razstavah, lahko spada pod:

– člen 56(1)(b) te direktive, kadar je ta stojnica oblikovana ali se uporablja za oglaševanje;

– člen 52(a) te direktive, kadar je navedena stojnica oblikovana in oddana za sejem ali razstavo s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, zabavnih prireditev ali s podobnega področja ali stojnice, ki ustreza modelu, katerega obliko, velikost, materialno sestavo in videz je določil organizator določenega sejma ali razstave;

– člen 56(1)(g) te direktive, kadar začasna oddaja materialnih delov, iz katerih je sestavljena ta stojnica, za plačilo pomeni odločilni element navedene storitve.

Stroški

34 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da storitev, ki jo sestavljajo oblikovanje, začasna oddaja, in če je potrebno, prevoz in postavitev sejemskih ali razstavnih stojnic za stranke, ki svoje izdelke ali storitve predstavljajo na sejmih in razstavah, lahko spada pod:

– **člen 56(1)(b) te direktive, kadar je ta stojnica oblikovana ali se uporablja za oglaševanje;**

– **člen 52(a) te direktive, kadar je navedena stojnica oblikovana in oddana za sejem ali razstavo s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, zabavnih prireditev ali s podobnega področja ali kadar ustreza modelu, katerega obliko, velikost, materialno sestavo in videz je določil organizator določenega sejma ali razstave;**

– **člen 56(1)(g) te direktive, kadar začasna oddaja materialnih delov, iz katerih je sestavljena ta stojnica, za plačilo pomeni odločilni element navedene storitve.**

Podpisi