РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

27 октомври 2011 година *

По дело C-530/09

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Полша) с акт от 26 октомври 2009 г., постъпил в Съда на 18 декември 2009 г., в рамките на производство по дело

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

срещу

Minister Finansów,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н A. Tizzano, председател на състав, г-н M. Safjan, г-н M. Ilešič, г-н J. J. Kasel (докладчик) и г-жа M. Berger, съдии,

* Език на производството: полски.

генерален адвокат: г-н Y. Bot,
секретар: г-н K. Malacek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 8 декември 2010 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa, от адв. P. Kuźmiak, doradca podatkowy, подпомаган от г-н M. Witkowiak, ekspert,

— за полското правителство, от г-жа A. Kramarczyk, както и от г-н M. Szpunar и г-н B. Majczyna, в качеството на представители,

— за германското правителство, от г-н J. Möller и г-н C. Blaschke, в качеството на представители,

— за гръцкото правителство, от г-жа Z. Chatzipavlou и г-жа G. Papagianni, както и от г-н G. Kanellopoulos, в качеството на представители,

— за италианското правителство, от г-жа G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от г-н P. Arena, avvocato dello Stato,

— за Европейската комисия, от г-жа K. Herrmann и г-н D. Triantafyllou, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 13 януари 2011 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 52, буква а) и член 56, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa (наричано по-нататък „Inter-Mark“), дружество, учредено по полското право, което е данъчнозадължено лице за данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) в Полша, и Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (директор на данъчната дирекция в Poznań, наричан по-нататък „Dyrektor“), който действа от името на Minister Finansów (министъра на финансите), по повод определянето за целите на събирането на ДДС на мястото, където се счита, че е извършена доставката на услуга.

Правна уредба

Правна уредба на Съюза

3 Член 45 от Директива 2006/112 гласи:

„За място на доставка на услуги, свързани с недвижима вещ, включително услугите на агенти и експерти за недвижими имоти и услуги за подготовка и координация на строителни работи, като например услуги на архитекти и фирми, предоставящи обектов надзор се счита мястото, където се намира недвижимата вещ“.

4 Член 52, буква а) от тази директива предвижда:

„Мястото на доставка на следните услуги е мястото, където услугите фактически се извършват:

а) културни, артистични, спортни, научни, образователни, развлекателни или подобни мероприятия, включително дейността на организаторите на подобни дейности, и когато е подходящо — спомагателни услуги“.

5 Съгласно член 56, параграф 1, букви б) и ж) от посочената директива:

„1. За място на доставка на следните услуги за клиенти, установени извън Общността, или за данъчнозадължени лица, установени в Общността, но не в държавата на доставчика, се счита, че е мястото, където клиентът е установил своята дейност или има постоянен обект, за който се доставя услугата или при липса на такова място — мястото на постоянния му адрес или обичайно местоживеене:

[…]

б) рекламни услуги;

[…]

ж) отдаване под наем на движими материални вещи, с изключение на всички видове превозни средства;

[…]“.

Национална правна уредба

6 Член 27, параграф 2, точка 3, буква а) от Закона за данъка върху добавената стойност от 11 март 2004 г. (Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. № 54, позиция 535) в редакцията му, приложима към спора по главното производство (наричан по-нататък „Законът за ДДС“), гласи:

„Мястото на доставките на услуги, които имат за предмет културни, артистични, спортни, научни, образователни, развлекателни или подобни дейности и подобни услуги, като панаири и изложби, както и доставки на спомагателни услуги към тези дейности, е мястото, където тези услуги фактически се извършват […]“.

7 Член 27, параграф 3 от Закона за ДДС гласи следното:

„Мястото на доставката на услугите, посочени в параграф 4 и доставяни на:

1) физически и юридически лица, както и на образувания, които нямат юридическа правосубектност, чието седалище или постоянен адрес се намира на територията на трета държава, или на

2) данъчнозадължени лица, чието седалище или постоянен адрес се намира на територията на Общността, но не в една и съща държава с доставчика на услугите,

е мястото, където получателят на услугите е установил своята икономическа дейност или има постоянен обект, на който се предоставят услугите, или когато няма такова място — мястото на неговия постоянен адрес или обичайно пребиваване“.

8 Съгласно член 27, параграф 4, точка 2 от Закона за ДДС параграф 3 се прилага по-конкретно към рекламните услуги.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

9 На 11 февруари 2009 г. Inter-Mark подава молба до Dyrektor да бъде дадено писмено тълкуване на разпоредбите на Закона за ДДС относно определянето на мястото на доставката на услуги по отдаване под наем на щандове в рамките на панаири и изложби и определянето на това място, когато посочените услуги се предоставят от подизпълнител. Съгласно акта за преюдициално запитване аспектът относно подизпълнението е ирелевантен в рамките на настоящото преюдициално запитване.

10 В молбата си Inter-Mark описва дейността, с която възнамерява да се занимава, като състояща се във временно предоставяне на панаирни и изложбени щандове на клиенти, които представят своите стоки или услуги по време на тези мероприятия. Принципно посоченото предоставяне на щандове се предхожда от изработването и от визуалното представяне на проект. Предоставянето на услуги включва евентуално превоза на частите на щанда и монтажа му на мястото, където се организира панаирът или изложбата. Услугите по отдаване под наем на щандове се осигуряват основно за чуждестранни съдоговорители със седалище или постоянен адрес на територията на държави — членки на Съюза, или на трети държави. Inter-Mark обаче не изключва възможността да предоставя своите услуги на местни лица. Разглежданите щандове трябва да бъдат

предоставени на наемателите както на полска територия, така и на територията на държави — членки на Съюза, и на трети държави. След изтичане на договора клиентите трябва да върнат тези щандове на Inter-Mark.

11 Според Inter-Mark разноските по предоставяне на разглежданите щандове се прибавят към таксите, които изложителите трябва да заплатят на организатора на съответното мероприятие, за да могат да участват в него. Тези такси обхващат по-специално разходите за комунални услуги и снабдяване, за инфраструктурата на панаира, както и за пресцентъра. В замяна на това, всеки изложител отговаря за подреждането и сглобяването на щанда и в това отношение ползва услугите на Inter-Mark. Входните такси, които следва да заплатят посетителите на някои панаири и изложби, се получават изцяло от организаторите на тези мероприятия.

12 В молбата си Inter-Mark уточнява, че счита така предоставяните от него услуги за рекламни услуги по смисъла на Директива 2006/112. При условията на евентуалност разглежданите услуги можели да бъдат квалифицирани като услуги за отдаване под наем, под аренда и други подобни услуги, свързани с движими материални вещи, с изключение на превозни средства.

13 На 4 май 2009 г. Dyrektor, който действа от името на Minister Finansów, дава индивидуално тълкуване, като приема, че съгласно член 27, параграф 2, точка 3, буква а) от Закона за ДДС за място на доставките на услуги като разглежданите в главното производство трябва да се счита мястото, където тези услуги фактически се извършват. В подкрепа на направеното от него тълкуване Dyrektor посочва, че рекламата е вид убеждаваща комуникация, при която се използват техники и способи за привличане на вниманието върху стока, услуга или идея. Дейностите на Inter-Mark обаче не съставлявали такъв вид комуникация, а по-скоро спомагателни услуги за организирането на панаири и изложби.

14 Inter-Mark подава жалба срещу това индивидуално тълкуване пред запитващата юрисдикция. В подкрепа на тази жалба то изтъква, че възприетото от Dyrektor тълкуване противоречи по-специално на член 52, буква а) и член 56, параграф 1, буква б) и/или буква ж) от Директива 2006/112, както и на практиката на Съда съгласно Решение от 17 ноември 1993 г. по дело Комисия/Франция (C-68/92, Recueil, стр. I-5881), Решение от 17 ноември 1993 г. по дело Комисия/Люксембург (C-69/92, Recueil, стр. I-5907) и Решение от 17 ноември 1993 г. по дело Комисия/Испания (C-73/92, Recueil, стр. I-5997), както и съгласно Решение от 26 септември 1996 г. по дело Dudda (C-327/94, Recueil, стр. I-4595), Решение от 5 юни 2003 г. по дело Design Concept (C-438/01, Recueil, стр. I-5617) и Решение от 9 март 2006 г. по дело Gillan Beach (C-114/05, Recueil, стр. I-2427), които се отнасят до Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).

15 При тези условия Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„а) Трябва ли разпоредбите на член 52, буква а) от Директива [2006/112] да се тълкуват в смисъл, че доставките на услуги по временно предоставяне на изложбени и панаирни щандове на клиенти, които представят офертите си на панаири и изложби, спадат към посочените в тези разпоредби доставки на услуги, които са спомагателни към услугите по организиране на панаири и изложби, т.е. услуги, подобни на културни, артистични, спортни, научни, образователни, развлекателни дейности, които се облагат на мястото, където фактически се извършват,

б) или да се приеме, че става въпрос за доставки на рекламни услуги, които съгласно член 56, параграф 1, буква б) от Директива [2006/112] се облагат на мястото, където получателят трайно е установил седалището на своята стопанска дейност или има постоянен обект, за който се доставя услугата, или при липса на такова място — мястото на постоянния му адрес или на обичайното му пребиваване,

като се има предвид, че тези доставки на услуги имат за предмет временното предоставяне на щандове на клиенти, които представят офертите си на панаири и изложби, което включва по принцип предварителното изработване на проект и визуалното представяне на щанда и евентуално превоза на елементите на щанда и монтажа му на мястото, където са организирани панаирите или изложбите, и че клиентите на доставчика, които представят своите стоки и услуги, плащат отделна такса на организатора на мероприятието за самата възможност за участие в тези панаири или изложби, която покрива разходите за комунални услуги и снабдяване, за инфраструктурата на панаира, за пресцентъра и т.н.?

Всеки изложител отговаря сам за подреждането и за сглобяването на собствения щанд и в това отношение той ползва подлежащите на тълкуване спорни доставки на услуги.

Организаторите изискват от посетителите да заплащат входни такси за достъп до панаирите и до изложбите, които се получават от организатора на мероприятието, а не от доставчика на услуги“.

По преюдициалния въпрос

16 С въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че доставките на услуги, които се състоят в проектиране, временно предоставяне и евентуално транспортиране и монтиране на щандове за изложби за клиенти, които представят своите стоки и услуги на панаири и изложби, трябва да се счита за доставка на услуги,

които са спомагателни към организирането на посочена в член 52, буква а) от Директива 2006/112 дейност, или за рекламна услуга, посочена в член 56, параграф 1, буква б) от тази директива.

17 За да се даде полезен отговор на запитващата юрисдикция на посочения въпрос, първо е необходимо да се провери дали, както посочват Inter-Mark и Комисията, доставка на услуги като посочената в преюдициалния въпрос може да се включи в приложното поле на член 56, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112.

18 В това отношение Съдът е приел, че е достатъчно действие по представяне да съдържа предаване на съобщение, предназначено да информира потребителите за съществуването и качествата на дадена стока или услуга с цел увеличаване на продажбите им, за да може то да се квалифицира като рекламна услуга по смисъла на член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива, чийто текст съвпада с този на член 56, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112 (вж. в този смисъл Решение по дело Комисия/Франция, посочено по-горе, точка 18).

19 Същото се отнася за всяка дейност, която е неразделно свързана с определена рекламна кампания и която поради това способства за предаването на рекламното съобщение. Такъв е случаят с изработването на носители, използвани за конкретна реклама (вж. Решение по дело Комисия/Франция, посочено по-горе, точка 19).

20 От това следва, че доставянето на услуги, което се състои в проектирането и временното предоставяне на изложбен или панаирен щанд, трябва да се счита за рекламна услуга по смисъла на член 56, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112, когато този щанд се използва за предаване на съобщение, предназначено да информира потребителите за съществуването и качествата на предлаганата от получателя стока или услуга с цел увеличаване на продажбите им или е неразделно свързан с определена рекламна кампания и способства за

предаването на рекламното съобщение. Такъв е по-специално случаят, когато посоченият щанд представлява носител за предаването на съобщение, информиращо потребителите за съществуването или качеството на стоките или служи за организирането на промоционални мероприятия.

21 Обратно на това, когато даден щанд не отговаря на посочените условия, доставка на услуги като разглежданата в главното производство не може да бъде квалифицирана като рекламна услуга по смисъла на член 56, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112.

22 По-нататък, доколкото в такъв случай предвидената доставка на услуги не се включва в приложното поле на член 56, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112, е от значение да се определи дали тази услуга може да се включи в приложното поле на член 52, буква а) от посочената директива.

23 В това отношение следва да се напомни, че що се отнася до доставките на услуги, които могат да бъдат квалифицирани като спомагателни към дейност, сходна на посочените в член 52, буква а) от Директива 2006/112 доставки на услуги, сред които се включват дейностите, извършвани от организатор на панаири или изложби, Съдът е приел, че различните категории услуги, посочени в член 9, параграф 2, буква в) от Шеста директива, чийто текст съответства на този на член 52, буква а) от Директива 2006/112, по-специално имат общата характеристика обикновено да бъдат предоставяни по повод на конкретни мероприятия и мястото, където тези комплексни услуги фактически се извършват, по принцип е лесно установимо, тъй като посочените мероприятия се провеждат на определено място (Решение по дело Gillan Beach, посочено по-горе, точка 24).

24 Следователно доставка на услуги като посочената в преюдициалния въпрос може да се квалифицира като спомагателна услуга по смисъла на член 52, буква а) от Директива 2006/112, когато се отнася до проектирането и временното

предоставяне на щанд за определен панаир или изложба на културна, артистична, спортна, научна, образователна, развлекателна или на друга подобна тема или на щанд, съответстващ на модел, чиято форма, големина, материал за изработване или изглед се определят от организатора на конкретен панаир или изложба.

25 Както подчертават всички заинтересовани лица, представили писмени становища пред Съда, в подобен случай проектирането и временното предоставяне на щанд, който се използва за нуждите на конкретен панаир или изложба, трябва да се считат за спомагателна услуга към дейността на организатора на този панаир или изложба, която попада в приложното поле на член 52, буква а) от Директива 2006/112.

26 В това отношение е от значение дали щандът се предоставя за панаир или изложба, провеждани еднократно или многократно на определено място. Всъщност, тъй като член 52, буква а) от Директива 2006/112 изисква ДДС да бъде събиран на мястото, където услугата действително е предоставена, съществува опасност прилагането на тази разпоредба към предоставянето на щанд, който се използва на много панаири или изложби, провеждани в няколко държави членки, да бъде твърде сложно и по този начин да постави под въпрос надеждното и правилно събиране на ДДС.

27 На последно място, в хипотезата, при която в определени случаи доставката на разглежданите в главното производство услуги не се включва нито в приложното поле на член 56, параграф 1, буква б), нито в това на член 52, буква а) от Директива 2006/112, за да се даде полезен отговор на запитващата юрисдикция, е от значение да се определи в приложното поле на коя друга разпоредба от посочената директива може да се включи тази услуга.

28 В това отношение следва да се приеме за установено, че с оглед на характеристиките на посочената доставка на услуги временното възмездно предоставяне

на съставните части на щанда при тези условия би трябвало да се счита за основен елемент на тази услуга. При такова положение посочената услуга трябва да се квалифицира като отдаване под наем на движими материални вещи по смисъла на член 56, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112. Съгласно точка 26 от настоящото решение такъв е случаят по-специално, когато посоченият щанд се използва на много панаири или изложби, които се провеждат в различни държави членки.

29 Следва да се добави, че обратно на твърденията на германското правителство, при всички положения и независимо от конкретния случай доставка като разглежданата в главното производство не може да се счита за доставка на услуги, свързани с недвижима вещ по смисъла на член 45 от Директива 2006/112.

30 Всъщност съгласно практиката на Съда единствено доставките на услуги, които имат достатъчно пряка връзка с дадена недвижима вещ, могат да се включат в приложното поле на посочения член 45 (вж. по аналогия Решение от 7 септември 2006 г. по дело Heger, C-166/05, Recueil, стр. I-7749, точка 24 относно тълкуването на член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива).

31 Налага се обаче изводът, че в делото по главното производство разглежданата доставка на услуги няма каквато и да е пряка връзка с недвижима вещ, тъй като само по себе си обстоятелството, че панаирен или изложбен щанд трябва да бъде монтиран прецизно и временно върху недвижима вещ или във вътрешността на такава вещ не е достатъчен в това отношение.

32 Националните юрисдикции, които единствено са компетентни да преценят фактите предвид обстоятелствата във всеки конкретен случай, следва да определят основните характеристики на разглежданата доставка на услуги с оглед на квалифицирането ѝ от гледна точка на Директива 2006/112.

33 Предвид всички посочени съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че доставка на услуги, които се състоят в проектиране, временно предоставяне и евентуално превоз и монтиране на панаирен или изложбен щанд за клиенти, които представят своите стоки или услуги на панаири и изложби, може да се включи в приложното поле на:

— член 56, параграф 1, буква б) от тази директива, когато посоченият щанд е създаден или се използва с рекламна цел,

— член 52, буква а) от посочената директива, когато този щанд е проектиран и предоставен за определен панаир или изложба на културна, артистична, спортна, научна, образователна, развлекателна или на друга подобна тема, или който щанд съответства на модел, чиято форма, големина, материал за изработване или изглед се определят от организатора на конкретен панаир или изложба,

— член 56, параграф 1, буква ж) от същата директива, когато временното възмездно предоставяне на съставните части на същия щанд представлява основен елемент на посочената услуга.

По съдебните разноски

34 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че доставка на услуги, които се състоят в проектиране, временно предоставяне и евентуално превоз и монтиране на панаирен или изложбен щанд за клиенти, които представят своите стоки или услуги на панаири и изложби, може да се включи в приложното поле на:

— **член 56, параграф 1, буква б) от тази директива, когато посоченият щанд е създаден или се използва с рекламна цел,**

— **член 52, буква а) от посочената директива, когато този щанд е проектиран и предоставен за определен панаир или изложба на културна, артистична, спортна, научна, образователна, развлекателна или на друга подобна тема, или който щанд съответства на модел, чиято форма, големина, материал за изработване или изглед се определят от организатора на конкретен панаир или изложба,**

— **член 56, параграф 1, буква ж) от същата директива, когато временното възмездно предоставяне на съставните части на същия щанд представлява основен елемент на посочената услуга.**

Подписи