HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

27 octombrie 2011 *

În cauza C-530/09,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Polonia), prin decizia din 26 octombrie 2009, primită de Curte la 18 decembrie 2009, în procedura

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

împotriva

Minister Finansów,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, domnii M. Safjan, M. Ilešič, J.-J. Kasel (raportor) și doamna M. Berger, judecători,

* Limba de procedură: polona.

avocat general: domnul Y. Bot,
grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 8 decembrie 2010,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa, de P. Kuźmiak, doradca podatkowy, asistat de domnul M. Witkowiak, ekspert;

— pentru guvernul polonez, de doamna A. Kramarczyk, precum și de domnii M. Szpunar și B. Majczyna, în calitate de agenți;

— pentru guvernul german, de domnii J. Möller și C. Blaschke, în calitate de agenți;

— pentru guvernul elen, de doamnele Z. Chatzipavlou și G. Papagianni, precum și de domnul G. Kanellopoulos, în calitate de agenți;

— pentru guvernul italian, de doamna G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de domnul F. Arena, avvocato dello Stato;

— pentru Comisia Europeană, de doamna K. Herrmann și de domnul D. Triantafyllou, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 13 ianuarie 2011,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 52 litera (a) și a articolului 56 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa (denumită în continuare „Inter-Mark"), societate de drept polonez plătitoare de taxă pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA") în Polonia, pe de o parte, și Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (directorul administrației fiscale din Poznań, denumit în continuare „Dyrektor"), care acționează în numele Minister Finansów (ministrul finanțelor), pe de altă parte, cu privire la stabilirea, în vederea perceperii TVA-ului, a locului în care se consideră că a fost efectuată o prestare de servicii.

Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

3 Articolul 45 din Directiva 2006/112 prevede:

„Locul prestării de servicii în legătură cu bunuri imobile, inclusiv serviciile agenților și experților imobiliari, și serviciile de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, precum serviciile prestate de arhitecți sau de societățile care asigură supravegherea pe șantier este locul unde este situat bunul imobil respectiv."

4 Articolul 52 litera (a) din această directivă prevede:

„Locul prestării următoarelor servicii este locul unde serviciile sunt efectiv prestate:

(a) activități culturale, artistice, sportive, științifice, educative, de divertisment sau activități similare, inclusiv activitățile organizatorilor de astfel de activități, și, după caz, servicii auxiliare;".

5 Potrivit articolului 56 alineatul (1) literele (b) și (g) din directiva menționată:

„(1) Locul prestării următoarelor servicii unor clienți stabiliți în afara Comunității sau unor persoane impozabile stabilite în Comunitate, dar într-o țară diferită de cea a prestatorului este locul unde clientul și-a stabilit sediul activității sale economice sau locul unde are un sediu comercial fix pentru care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de loc, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită:

[...]

(b) serviciile de publicitate;

[...]

(g) închirierea de bunuri mobile corporale, cu excepția tuturor mijloacelor de transport;

[…]”

Reglementarea națională

6 Articolul 27 alineatul 2 punctul 3 litera a) din Legea din 11 martie 2004 privind taxa pe valoarea adăugată (Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. nr. 54, poziția 535), în versiunea aplicabilă acțiunii principale (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul"), prevede:

„Locul prestării serviciilor care au ca obiect activități culturale, artistice, sportive, științifice, educative, de divertisment sau similare și al prestărilor de servicii similare, cum sunt târgurile și expozițiile, precum și al prestărilor de servicii auxiliare acestor activități este locul în care aceste servicii sunt efectiv prestate [...]".

7 Articolul 27 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul are următorul cuprins:

„Locul prestării serviciilor prevăzute la alineatul 4 și furnizate:

1) persoanelor fizice și juridice, precum și entităților organizaționale fără personalitate juridică, al căror sediu sau domiciliu este stabilit pe teritoriul unui stat terț ori

2) persoanelor impozabile al căror sediu sau domiciliu este stabilit pe teritoriul Comunității, dar într-o altă țară decât cea a prestatorului de servicii

este locul unde clientul serviciilor și-a stabilit sediul activității sale economice sau un sediu comercial fix pentru care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de loc, locul unde are domiciliul stabil sau reședința obișnuită."

8 Potrivit articolului 27 alineatul 4 punctul 2 din Legea privind TVA-ul, alineatul 3 se aplică, printre altele, serviciilor de publicitate.

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

9 La 11 februarie 2009, Inter-Mark a solicitat Dyrektor o interpretare scrisă a dispozițiilor Legii privind TVA-ul referitoare la stabilirea locului prestării serviciilor de închiriere de standuri în târguri și în expoziții și la stabilirea acestui loc în cazul în care aceleași servicii sunt furnizate de un subcontractant. Din decizia de trimitere rezultă că partea referitoare la subcontractare nu este relevantă în cadrul prezentei cereri de pronunțare a unei hotărâri preliminare.

10 În cererea sa, Inter-Mark a arătat că activitatea pe care își propune să o desfășoare constă în punerea la dispoziție în mod temporar a unor standuri pentru târguri și pentru expoziții către clienți care își prezintă produsele sau serviciile în cadrul unor astfel de evenimente. Această punere la dispoziție este în general precedată de elaborarea și de realizarea unui proiect. Dacă este cazul, prestarea serviciilor include, de asemenea, transportul elementelor componente ale standului și montarea acestuia din urmă la locul de organizare a târgului sau a expoziției. Serviciile de închiriere de standuri sunt asigurate în principal pentru cocontractanți străini care au sediul sau domiciliul pe teritoriul unor state membre ale Uniunii sau al unor state terțe. Inter-Mark nu exclude însă furnizarea de servicii unor entități naționale. Standurile

în cauză trebuie să fie puse la dispoziția beneficiarilor atât pe teritoriul polonez, cât și pe cel al unor state membre ale Uniunii și al unor state terțe. La sfârșitul contractului, clienții trebuie să restituie aceste standuri societății Inter-Mark.

11 Potrivit Inter-Mark, costurile de punere la dispoziție a standurilor menționate se adaugă la taxele pe care expozanții trebuie să le plătească organizatorului evenimentului în cauză pentru a putea participa la acesta. Taxele respective acoperă, printre altele, cheltuielile cu serviciile și cu utilitățile, cu infrastructura târgului, precum și cu serviciile de comunicare cu mass-media. În schimb, amenajarea și construirea standului sunt responsabilitatea fiecărui expozant, care recurge, în această privință, la serviciile Inter-Mark. Taxele de intrare solicitate vizitatorilor cu ocazia anumitor târguri și expoziții revin exclusiv organizatorilor acestora.

12 În cererea sa, Inter-Mark a precizat că apreciază că serviciile pe care le furnizează constituie servicii de publicitate în sensul Directivei 2006/112. În subsidiar, serviciile în cauză ar putea fi calificate drept servicii de închiriere și drept alte servicii de natură similară, având ca obiect bunuri mobile corporale, cu excepția mijloacelor de transport.

13 La 4 mai 2009, Dyrektor, care acționează în numele Minister Finansów, a emis o interpretare individuală în care a considerat că prestări de servicii precum cele în cauză în acțiunea principală trebuiau, potrivit articolului 27 alineatul 2 punctul 3 litera a) din Legea privind TVA-ul, să fie considerate ca fiind furnizate în locul unde au fost efectiv prestate. În susținerea interpretării sale, Dyrektor a arătat că publicitatea este o formă de comunicare persuasivă care utilizează tehnici și mijloace prin care se urmărește atragerea atenției asupra unui produs, a unui serviciu sau a unei idei. Or, activitățile Inter-Mark nu ar constitui o astfel de formă de comunicare, ci, mai curând, prestări de servicii auxiliare organizării de târguri și de expoziții.

14 Inter-Mark a introdus o acțiune împotriva acestei interpretări individuale la instanța de trimitere. În susținerea acțiunii, aceasta a arătat că interpretarea reținută de Dyrektor este contrară, printre altele, articolului 52 litera (a) și articolului 56 alineatul (1) literele (b) și/sau (g) din Directiva 2006/112, precum și jurisprudenței Curții, astfel cum reiese aceasta din Hotărârile din 17 noiembrie 1993, Comisia/Franța (C-68/92, Rec., p. I-5881), Comisia/Luxemburg (C-69/92, Rec., p. I-5907), și Comisia/Spania (C-73/92, Rec., p. I-5997), precum și din Hotărârea din 26 septembrie 1996, Dudda (C-327/94, Rec., p. I-4595), din Hotărârea din 5 iunie 2003, Design Concept (C-438/01, Rec., p. I-5617), și din Hotărârea din 9 martie 2006, Gillan Beach (C-114/05, Rec., p. I-2427), referitoare la A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă").

15 În aceste condiții, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„a) Dispozițiile articolului 52 litera (a) din Directiva [2006/112] trebuie interpretate în sensul că prestările de servicii care constau în punerea la dispoziție în mod temporar a unor standuri pentru târguri și pentru expoziții către clienți care își prezintă oferta în cadrul unor târguri și expoziții se încadrează în categoria de prestări de servicii – prevăzută de dispozițiile menționate – auxiliare prestațiilor de organizare de târguri și de expoziții, mai exact de prestări similare activităților culturale, artistice, sportive, științifice, educative, de divertisment, care sunt impozitate în locul unde au fost efectiv prestate,

b) sau este necesar să se considere că sunt avute în vedere prestări de servicii de publicitate impozitate în locul unde clientul și-a stabilit în mod permanent sediul activității sale economice sau unde are un sediu comercial fix pentru care este prestat serviciul ori, în absența unui astfel de loc, locul unde are domiciliul stabil sau reședința obișnuită, în aplicarea articolului 56 alineatul (1) litera (b) din Directiva [2006/112],

dat fiind că aceste prestări de servicii au ca obiect punerea la dispoziție în mod temporar a unor standuri către clienți care își prezintă oferta în cadrul unor târguri și expoziții, ceea ce presupune în mod obișnuit în prealabil elaborarea unui proiect și conceperea standului și, eventual, transportul elementelor componente ale standului și montarea acestuia în locul de organizare a târgurilor sau a expozițiilor, iar clienții prestatorului de servicii, care își prezintă produsele sau serviciile, plătesc separat organizatorului manifestării o taxă pentru acordarea simplei posibilități de participare la aceste târguri sau expoziții, taxă care acoperă cheltuielile cu serviciile și cu utilitățile, cu infrastructura târgului, cu serviciul de comunicare cu mass-media etc.

Fiecare expozant este responsabil personal pentru amenajarea și construirea propriului stand și recurge, în acest sens, la prestările de servicii în litigiu care necesită o interpretare.

Pentru accesul la târguri și la expoziții, organizatorii solicită vizitatorilor să plătească taxe de intrare, care revin organizatorului manifestării, iar nu prestatorului de servicii."

Cu privire la întrebarea preliminară

16 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că o prestare de servicii constând în proiectarea, în punerea în mod temporar la dispoziție și, dacă este cazul, în transportul și în montarea de standuri de expoziție pentru clienți care își prezintă produsele și serviciile în cadrul unor târguri și expoziții trebuie considerată

ca reprezentând o prestare de servicii auxiliară organizării unei activități prevăzute la articolul 52 litera (a) din Directiva 2006/112 sau un serviciu de publicitate prevăzut la articolul 56 alineatul (1) litera (b) din directiva menționată.

17 Pentru a da un răspuns util instanței de trimitere, trebuie să se examineze, mai întâi, dacă, astfel cum au susținut Inter-Mark și Comisia, o prestare de servicii precum cea la care se referă întrebarea preliminară poate intra sub incidența articolului 56 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112.

18 În această privință, trebuie amintit că Curtea a statuat că este suficient ca o acțiune de promovare să implice transmiterea unui mesaj destinat să informeze publicul despre existența sau despre calitățile unui produs ori ale unui serviciu în scopul creșterii vânzărilor acestuia pentru a putea fi calificată drept serviciu de publicitate, în sensul articolului 9 alineatul (2) litera (e) din A șasea directivă, al cărui mod de redactare este identic cu cel al articolului 56 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112 (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Franța, citată anterior, punctul 18).

19 Situația este aceeași pentru orice operațiune care face parte în mod indisociabil dintr-o campanie publicitară și care contribuie, ca urmare a acestui fapt, la transmiterea mesajului publicitar. Această situație se regăsește în cazul fabricării de suporturi utilizate pentru o reclamă determinată (a se vedea Hotărârea Comisia/Franța, citată anterior, punctul 19).

20 Rezultă că prestarea de servicii constând în conceperea și în punerea la dispoziție în mod temporar a unui stand pentru târguri sau pentru expoziții trebuie să fie considerată un serviciu de publicitate, în sensul articolului 56 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112, atunci când standul în cauză este utilizat pentru transmiterea unui mesaj destinat să informeze publicul despre existența sau despre calitățile produsului ori ale serviciului propus de client pentru a-i crește vânzările sau când face parte în mod indisociabil dintr-o campanie publicitară și contribuie la transmiterea mesajului publicitar. Această situație se regăsește în special atunci când standul în cauză

constituie suportul pentru transmiterea unui mesaj prin care publicul este informat despre existența sau despre calitatea produselor ori atunci când este utilizat pentru organizarea de evenimente promoționale.

21 În schimb, dacă standul nu îndeplinește aceste condiții, o prestare de servicii precum cea în cauză în acțiunea principală nu poate fi calificată drept serviciu de publicitate, în sensul articolului 56 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112.

22 În continuare, în măsura în care, într-un asemenea caz, prestarea de servicii avută în vedere nu intră sub incidența articolului 56 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112, trebuie să se stabilească dacă poate intra sub incidența articolului 52 litera (a) din directiva menționată.

23 În această privință, trebuie amintit că, în ceea ce privește prestările de servicii care pot fi calificate drept auxiliare unei activități similare prestărilor de servicii prevăzute la articolul 52 litera (a) din Directiva 2006/112, printre care se numără activitățile desfășurate de un organizator de târguri sau de expoziții, Curtea a statuat că diferitele categorii de prestări de servicii prevăzute la articolul 9 alineatul (2) litera (c) din A șasea directivă, al cărui mod de redactare corespunde celui al articolului 52 litera (a) din Directiva 2006/112, au în special în comun faptul că sunt în general furnizate cu ocazia unor manifestări punctuale și că locul unde aceste prestări de servicii complexe sunt efectiv prestate este, în principiu, ușor de identificat, întrucât manifestările în cauză se desfășoară într-un anumit loc (Hotărârea Gillan Beach, citată anterior, punctul 24).

24 Rezultă că o prestare de servicii precum cea la care se referă întrebarea preliminară poate fi calificată drept prestare de servicii auxiliară, în sensul articolului 52 litera (a) din Directiva 2006/112, atunci când are ca obiect conceperea și punerea la dispoziție în mod temporar a unui stand pentru un târg sau pentru o expoziție determinată cu

temă culturală, artistică, sportivă, științifică, educativă, de divertisment sau similară ori a unui stand care corespunde unui model pentru care organizatorul unui târg sau al unei expoziții determinate a stabilit forma, dimensiunea, compoziția materială sau aspectul vizual.

25 După cum au subliniat toate persoanele interesate care au prezentat observații în același sens în fața Curții, într-un asemenea caz, proiectarea și punerea la dispoziție în mod temporar a unui stand utilizat pentru un anumit târg sau pentru o anumită expoziție trebuie să fie considerate ca reprezentând o prestare de servicii auxiliară activității desfășurate de organizatorul târgului sau al expoziției respective, care intră sub incidența articolului 52 litera (a) din Directiva 2006/112.

26 În această privință, trebuie ca standul să fie furnizat pentru un târg sau pentru o expoziție care se desfășoară într-un anumit loc, indiferent dacă acest lucru se întâmplă o singură dată sau în mod repetat. Astfel, întrucât articolul 52 litera (a) din Directiva 2006/112 impune perceperea TVA-ului în locul unde serviciile sunt efectiv prestate, aplicarea acestei dispoziții în cazul furnizării unui stand care este utilizat cu ocazia mai multor târguri sau expoziții care se desfășoară în mai multe state membre ar risca să fie excesiv de complexă și ar repune astfel în discuție perceperea eficientă și corectă a TVA-ului.

27 În sfârșit, în ipoteza în care, în anumite cazuri, prestarea de servicii în cauză în acțiunea principală nu ar intra nici sub incidența articolului 56 alineatul (1) litera (b), nici sub incidența articolului 52 litera (a) din Directiva 2006/112, pentru a da un răspuns util instanței de trimitere, trebuie să se stabilească sub incidența cărei alte dispoziții din directiva menționată poate intra această prestare de servicii.

28 În această privință, trebuie să se constate că, având în vedere caracteristicile prestării de servicii menționate, punerea la dispoziție în mod temporar, contra cost, a

elementelor materiale constitutive ale standului ar trebui, în aceste condiții, să fie considerată ca reprezentând elementul determinant al acestei prestări de servicii. Într-o asemenea situație, prestarea de servicii menționată trebuie să fie calificată drept închiriere de bunuri mobile corporale, în sensul articolului 56 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112. După cum rezultă din cuprinsul punctului 26 din prezenta hotărâre, această situație se regăsește în special atunci când standul în cauză este utilizat cu ocazia mai multor târguri sau expoziții care se desfășoară în state membre diferite.

29 De asemenea, trebuie să se arate că, în orice caz și independent de situația avută în vedere, o prestare de servicii precum cea în cauză în acțiunea principală nu poate, contrar celor susținute de guvernul german, să fie considerată ca reprezentând o prestare de servicii în legătură cu bunuri imobile, în sensul articolului 45 din Directiva 2006/112.

30 Astfel, din jurisprudența Curții rezultă că numai prestările de servicii care prezintă o legătură suficient de directă cu un bun imobil pot intra sub incidența articolului 45 menționat [a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 7 septembrie 2006, Heger, C-166/05, Rec., p. I-7749, punctul 24, referitor la interpretarea articolului 9 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă].

31 Or, trebuie să se constate că, în acțiunea principală, prestarea de servicii avută în vedere nu prezintă nicio legătură directă cu un bun imobil, nefiind suficient în această privință numai faptul că un stand de târg sau de expoziție trebuie să fie în mod punctual și temporar instalat pe un bun imobil sau în interiorul unui astfel de bun.

32 Revine instanțelor naționale, singurele competente să aprecieze faptele, sarcina de a stabili, ținând seama de împrejurările proprii fiecărei spețe, caracteristicile esențiale ale prestării de servicii în cauză pentru a proceda la calificarea acesteia din perspectiva Directivei 2006/112.

33 Având în vedere ansamblul acestor considerații, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că o prestare de servicii constând în proiectarea, în punerea în mod temporar la dispoziție și, dacă este cazul, în transportul și în montarea unui stand de târg sau de expoziție pentru clienți care își prezintă produsele sau serviciile în cadrul unor târguri și expoziții poate intra sub incidența:

— articolului 56 alineatul (1) litera (b) din această directivă, atunci când acest stand este conceput sau utilizat în scopuri publicitare;

— articolului 52 litera (a) din directiva menționată, atunci când standul menționat este proiectat și pus la dispoziție pentru un târg sau pentru o expoziție determinată cu temă culturală, artistică, sportivă, științifică, educativă, de divertisment sau similară sau atunci când corespunde unui model pentru care organizatorul unui târg sau al unei expoziții determinate a stabilit forma, dimensiunea, compoziția materială sau aspectul vizual;

— articolului 56 alineatul (1) litera (g) din aceeași directivă, atunci când punerea la dispoziție în mod temporar, contra cost, a elementelor materiale constitutive ale aceluiași stand reprezintă un element determinant al prestării de servicii în cauză.

Cu privire la cheltuielile de judecată

34 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că o prestare de servicii constând în proiectarea, în punerea în mod temporar la dispoziție și, dacă este cazul, în transportul și în montarea unui stand de târg sau de expoziție pentru clienți care își prezintă produsele sau serviciile în cadrul unor târguri și expoziții poate intra sub incidența:

— **articolului 56 alineatul (1) litera (b) din această directivă, atunci când acest stand este conceput sau utilizat în scopuri publicitare;**

— **articolului 52 litera (a) din directiva menționată, atunci când standul menționat este proiectat și pus la dispoziție pentru un târg sau pentru o expoziție determinată cu temă culturală, artistică, sportivă, științifică, educativă, de divertisment sau similară sau atunci când corespunde unui model pentru care organizatorul unui târg sau al unei expoziții determinate a stabilit forma, dimensiunea, compoziția materială sau aspectul vizual;**

— **articolului 56 alineatul (1) litera (g) din aceeași directivă, atunci când punerea la dispoziție în mod temporar, contra cost, a elementelor materiale constitutive ale aceluiași stand reprezintă un element determinant al prestării de servicii în cauză.**

Semnături