DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 9 mars 2006 *

I mål C-114/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Conseil d'État (Frankrike), genom beslut av den 10 januari 2005 som inkom till domstolen den 8 mars 2005, i målet

Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

mot

Gillan Beach Ltd,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J. Malenovský samt domarna A. Borg Barthet (referent) och U. Lõhmus,

* Rättegångsspråk: franska.

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Frankrikes regering, genom G. de Bergues och C. Jurgensen, båda i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom V. Kyriazopoulos, O. Patsopoulou och M. Tassopoulou, samtliga i egenskap av ombud,

— Förenade kungarikets regering, genom C. White och R. Hill, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och M. Afonso, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 9.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning

rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie och bolaget Gillan Beach Ltd, Förenade kungariket, angående återbetalning av den mervärdesskatt som detta bolag betalat vid köp av varor och tjänster som tillhandahållits i Frankrike i samband med att bolaget arrangerade två båtmässor i Nice år 1993.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrätten

3 Artikel 1 i rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium (EGT L 331, s. 11; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 84) (nedan kallat åttonde direktivet) innehåller följande föreskrifter:

"I detta direktiv avses med skattskyldig som inte är etablerad inom landets territorium en sådan skattskyldig som avses i artikel 4.1 i direktiv 77/388/EEG som under den period som avses i artikel 7.1 första stycket första och andra meningarna i det landet varken har haft sin näringsverksamhets säte eller ett fast driftställe från vilket affärstransaktioner genomförs och inte heller, om säte eller fast driftställe saknas, sin bosättning eller stadigvarande hemvist och som under samma period inte har tillhandahållit några varor eller tjänster som anses ha tillhandahållits i det landet ..."

4 I artikel 2 i åttonde direktivet föreskrivs följande:

"Varje medlemsstat skall till varje skattskyldig som inte är etablerad i[nom] dess territorium men som är etablerad i en annan medlemsstat, på de villkor som fastställs nedan, återbetala all mervärde[s]skatt som debiterats avseende tjänster eller lös egendom som tillhandahållits honom av andra skattskyldiga personer inom landets territorium eller som debiterats med anledning av import till landet, i den mån dessa varor och tjänster används för de transaktioner som avses i artikel 17.3 a och b i direktiv 77/388/EEG eller för tillhandahållande av sådana tjänster som avses i artikel 1 b."

5 Vad gäller fastställande av platsen för tillhandahållande av tjänster föreskrivs i artikel 9 i sjätte direktivet följande:

"1. Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas.

2. Emellertid gäller följande förbehåll:

a) Platsen för tillhandahållande av tjänster som har samband med fast egendom, däribland fastighetsmäklar- och experttjänster samt ... tjänster för förberedelse

och samordning av byggnadsarbeten, såsom tjänster av arkitekter och av inspektionsföretag, skall vara den plats där egendomen är belägen.

b) ...

c) Platsen för tillhandahållande av tjänster skall vara den där dessa fysiskt utförs om tjänsterna avser

— kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga och liknande aktiviteter, däribland verksamhet av sådana aktiviteters organisatörer och i förekommande fall tillhandahållande av dithörande tjänster,

..."

Den nationella lagstiftningen

6 Artikel 259 A i code général des impôts (den franska mervärdesskattelagen) (nedan kallad CGI) infördes genom artikel 28 i lag nr 78-1240 av den 29 december 1978 om ändring för år 1978 av budgeten (JORF av den 30 december 1978, s. 4385) för att införliva artikel 9.2 i sjätte direktivet med nationell rätt, och den innehåller följande föreskrifter:

"Med avvikelse från bestämmelserna i artikel 259 skall platsen för tillhandahållande anses vara i Frankrike i följande fall:

...

4. De tjänster som anges nedan då dessa fysiskt utförs i Frankrike:

— kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga och liknande aktiviteter, samt arrangerandet av dessa.

..."

7 Genom artikel 242-0 M i bilaga II till CGI, genom vilken artikel 1 i åttonde direktivet införlivas med nationell rätt, föreskrivs följande:

"1. Skattskyldiga personer i utlandet kan erhålla återbetalning av den mervärdesskatt som de i vederbörlig ordning fakturerats om de under det kvartal eller det räkenskapsår till vilket ansökan om återbetalning är hänförlig inte har haft sin verksamhets säte eller ett fast driftställe i Frankrike eller, i avsaknad därav, inte varit bosatta eller haft stadigvarande hemvist där, och som inte under samma period har

levererat varor eller tillhandahållit tjänster där som faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt enligt artiklarna 256, 256 A–258 B, 259–259 C [CGI.]

2. ..."

8 I skattemyndighetens anvisning 3 A-13-85 av den 22 juli 1985 föreskrivs att tillhandahållanden av tjänster som sker vid mässor, salonger, utställningar och andra arrangemang omfattas av artikel 259 A CGI, varför de alltså anses äga rum i Frankrike. I skattemyndighetens anvisning 3 D-2-99 av den 15 juli 1999 föreskrivs likaså att en grupp av flera olika tjänster som tillhandahålls en utställare i samband med en mässa eller ett liknande arrangemang skall omfattas av nämnda artikel 259 A fjärde stycket.

Tvisten i målet vid den nationella domstolen

9 Gillan Beach Ltd anordnade två båtmässor i Nice den 18–20 februari och den 25–27 maj 1993. Bolaget tillhandahöll utställarna allomfattande tjänster som bland annat bestod i att sätta upp och tillhandahålla montrar och kommunikationsutrustning, tillhandahålla värdar samt hyra förtöjningsplatser för utställningsbåtarna och övervaka dessa.

10 Gillan Beach Ltd ansökte den 25 oktober 1993 med stöd av artikel 242-0 M i bilaga II till CGI om återbetalning av mervärdesskatt som debiterats de varor och tjänster

som bolaget köpt i Frankrike för att arrangera ovannämnda båtmässor. Skattemyndigheten avslog denna ansökan med motiveringen att arrangerandet av mässor och salonger fysiskt äger rum i Frankrike och därmed utgör en tjänst som skall anses tillhandahållen i det landet i enlighet med den nationella bestämmelse som utgör införlivandet i nationell rätt av artikel 9.2 c första strecksatsen i sjätte direktivet. Skattemyndigheten fann därför att de krav som uppställs för återbetalning av mervärdesskatt i åttonde direktivet inte var uppfyllda i målet vid den nationella domstolen.

11 Gillan Beach Ltd väckte talan vid förvaltningsdomstolen i Paris, som slog fast att den i målet vid den nationella domstolen ifrågavarande mervärdesskatten skulle återbetalas till bolaget. Domen fastställdes av en förvaltningsdomstol i andra instans i Paris, varpå ministern för ekonomi, finans och industri väckte kassationstalan vid Conseil d'État.

12 Conseil d'État anser att det krävs en tolkning av gemenskapsrätten för att avgöra det anhängiggjorda målet och har därför beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EG-domstolen:

"[K]an en arrangörs allomfattande tillhandahållande till utställarna på en mässa eller en salong inordnas under artikel 9.2 c första strecksatsen i sjätte direktivet ..., under artikel 9.2 a i det direktivet eller skall den inordnas under någon annan kategori av tjänstetillhandahållanden som nämns i denna artikel 9.2?"

Tolkningsfrågan

13 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 9.2 i sjätte direktivet skall tolkas så, att det är möjligt att inordna en arrangörs allomfattande tillhandahållande till utställarna på en mässa eller en salong under en av de kategorier av tjänstetillhandahållanden som nämns i artikeln.

14 Domstolen erinrar i detta avseende om att artikel 9 i sjätte direktivet innehåller regler för fastställande av skattemässigt samband för tillhandahållande av tjänster. Medan punkt 1 i denna artikel innehåller en generell regel, anges i punkt 2 ett antal särskilda skattemässiga samband. Syftet med dessa bestämmelser är att undvika dels kompetenskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning (se dom av den 4 juli 1985 i mål 168/84, Berkholz, REG 1985, s. 2251, punkt 14, svensk specialutgåva, volym 8, s. 253, av den 26 september 1996 i mål C-327/94, Dudda, REG 1996, s. I-4595, punkt 20, av den 6 mars 1997 i mål C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, REG 1997, s. I-1195, punkt 10, och av den 12 maj 2005 i mål C-452/03, RAL (Channel Islands) m.fl., REG 2005, s. I-3947, punkt 23).

15 Domstolen påpekar även att den, när det gäller förhållandet mellan punkterna 1 och 2 i artikel 9 i sjätte direktivet, har fastställt att punkt 1 inte har något företräde framför punkt 2. Den fråga som uppkommer i varje situation är om situationen omfattas av något av de fall som nämns i artikel 9.2 i nämnda direktiv. Om så inte är fallet omfattas den av artikel 9.1 (domarna i de ovannämnda målen Dudda, punkt 21, Linthorst, Pouwels en Scheres, punkt 11, och RAL (Channel Islands) m.fl., punkt 24).

16 Tillämpningsområdet för artikel 9.2 bör således fastställas mot bakgrund av syftet med bestämmelsen, vilket framgår av det sjunde skälet i sjätte direktivet som har följande lydelse:

"Fastställandet av platsen för skattepliktiga transaktioner har gett upphov till kompetenskonflikter mellan medlemsstaterna, särskilt vad beträffar leverans av varor för sammansättning och tillhandahållande av tjänster. Även om platsen för tillhandahållande av tjänster i princip bör definieras som den plats där den person som tillhandahåller tjänsterna har sitt huvudsakliga driftställe, bör den ändå definieras såsom liggande i mottagarens land, särskilt vid vissa tjänster som tillhandahålls mellan skattskyldiga personer då kostnaden för tjänsterna ingår i varornas pris."

17 Syftet med hela artikel 9.2 i sjätte direktivet är således att upprätta en särskild ordning för tjänster som tillhandahålls mellan skattskyldiga personer då kostnaden för tjänsterna ingår i varornas pris.

18 Ett motsvarande syfte ligger även bakom artikel 9.2 c första strecksatsen i sjätte direktivet, där platsen för tillhandahållande av tjänster, särskilt konstnärliga eller underhållningsmässiga samt dithörande aktiviteter, fastställs till den plats där de fysiskt utförs. Gemenskapens lagstiftare har nämligen ansett att — i den mån leverantören tillhandahåller sina tjänster i den stat där dessa tjänster fysiskt utförs och organisatören av evenemanget i samma stat tar ut den mervärdesskatt som skall påföras slutkonsumenten — mervärdesskatten, vilken som beräkningsgrund har samtliga de tjänster vars kostnad ingår i slutkonsumentens pris för den slutliga tjänsten, skall betalas in till denna stat och inte till den stat där leverantören har etablerat sin rörelse (se domen i det ovannämnda målet Dudda, punkt 24).

19 När det gäller kriterierna för bedömningen av om en bestämd tjänst skall anses omfattas av artikel 9.2 c första strecksatsen i sjätte direktivet, skall det konstateras att det inte krävs någon särskild nivå i till exempel konstnärligt eller idrottsligt hänseende och att denna bestämmelse inte endast omfattar tjänster som avser särskilt konstnärliga, idrottsliga eller underhållningsmässiga aktiviteter, utan även tjänster som avser aktiviteter som endast liknar dessa aktiviteter (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Dudda, punkt 25).

20 Domstolen erinrar om att artikel 9.2 i sjätte direktivet utgör en kollisionsregel som används för att fastställa platsen för beskattningen av tillhandahållanden och, följaktligen, avgränsningen av medlemsstaternas behörighet. Härav följer att begreppet "liknande aktiviteter" är ett gemenskapsrättsligt begrepp som skall tolkas enhetligt för att undvika situationer med dubbelbeskattning eller utebliven beskattning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 november 1993 i mål C-68/92, kommissionen mot Frankrike, REG 1993, s. I-5881, punkt 14).

21 Vid tolkningen av en gemenskapsrättslig bestämmelse skall inte bara dess lydelse beaktas, utan också dess sammanhang och de syften som eftersträvas med de föreskrifter som den ingår i (se bland annat dom av den 7 juni 2005 i mål C-17/03, VEMW m.fl., REG 2005, s. I-4983, punkt 41).

22 Med hänsyn till det av gemenskapslagstiftaren eftersträvade ändamålet, vilket angivits i punkt 18 i förevarande dom och vilket avser fastställande av platsen för de skattepliktiga transaktionerna till den medlemsstat inom vars territorium tillhandahållandena fysiskt utförs, oberoende av var tillhandahållaren har sitt säte, skall en aktivitet anses vara liknande i den mening som avses i artikel 9.2 c första strecksatsen i sjätte direktivet när den uppvisar samma kännetecken som dem som gäller för övriga kategorier av aktiviteter som räknas upp i denna bestämmelse och som med hänsyn till detta ändamål motiverar att dessa aktiviteter omfattas av nämnda bestämmelse.

23 Som den franska regeringen och Europeiska gemenskapernas kommission konstaterat gäller i detta avseende att de gemensamma dragen mellan de olika kategorierna av tjänstetillhandahållanden som avses i artikel 9.2 c första strecksatsen i sjätte direktivet bottnar i de berörda tillhandahållandenas sammansatta natur, tillhandahållanden som omfattar flera olika tjänster, och i det faktum att nämnda tillhandahållanden normalt sker till en mängd olika mottagare, det vill säga samtliga de personer som i olika egenskaper deltar i kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska eller underhållningsmässiga aktiviteter.

24 Dessa olika kategorier av tillhandahållanden kännetecknas även gemensamt av att de allmänt tillhandahålls vid i tiden avgränsade arrangemang, och den plats där dessa tillhandahållanden av sammansatt natur fysiskt utförs är principiellt sett lätt att fastställa då dessa arrangemang äger rum på ett visst ställe.

25 En salong eller en mässa är dock oavsett tema tänkt att i princip på en enda plats under en bestämd tid erbjuda en mängd olika mottagare olika tillhandahållanden av sammansatt natur, bland annat i syfte att presentera information, varor eller evenemang på så sätt att de lanseras inför besökarna. Under dessa förutsättningar skall en salong eller en mässa anses kunna ha samband med sådana liknande aktiviteter som avses i artikel 9.2 c första strecksatsen i sjätte direktivet.

26 Tillhandahållande av tjänster som avser de aktiviteter som räknas upp i artikel 9.2 c första strecksatsen i sjätte direktivet omfattar arrangörernas tillhandahållande av dessa aktiviteter och av de aktiviteter som skall likställas med dem.

27 Det allomfattande tillhandahållande som sker från en arrangör av en salong eller en mässa till utställarna skall alltså anses ingå bland de tillhandahållanden som avses i artikel 9.2 c första strecksatsen i sjätte direktivet.

28 Tolkningen i punkt 25 i förevarande dom av denna bestämmelse räcker för att fastställa platsen för tillhandahållandet i målet vid den nationella domstolen. Det saknas därför anledning att ta ställning till huruvida detta tillhandahållande dessutom kan inordnas under någon annan kategori av tjänstetillhandahållanden som nämns i artikel 9.2 i sjätte direktivet.

29 Frågan som ställts skall alltså besvaras så, att artikel 9.2 c första strecksatsen i sjätte direktivet skall tolkas så, att en arrangörs allomfattande tillhandahållande till utställarna på en mässa eller en salong skall inordnas under den kategori av tjänstetillhandahållanden som avses i denna bestämmelse.

Rättegångskostnader

30 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjätte avdelningen) följande:

Artikel 9.2 c första strecksatsen i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas så, att en arrangörs allomfattande tillhandahållande till utställarna på en mässa eller en salong skall inordnas under den kategori av tjänstetillhandahållanden som avses i denna bestämmelse.

Underskrifter