TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2006. gada 9. martā *

Lieta C-114/05

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Conseil d'État* (Francija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2005. gada 10. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2005. gada 8. martā, tiesvedībā

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

pret

Gillan Beach Ltd.

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs J. Malenovskis [*J. Malenovský*], tiesneši E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*] (referents) un U. Lehmuss [*U. Lõhmus*],

* Tiesvedības valoda — franču.

ģenerāladvokāts D. Ruiss-Harabo Kolomers [*D. Ruiz-Jarabo Colomer*],
sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— Francijas valdības vārdā — Ž. de Bergess [*G. de Bergues*] un K. Jurgensena [*C. Jurgensen*], pārstāvji,

— Grieķijas valdības vārdā — V. Kiriazopuls [*V. Kyriazopoulos*], O. Pacopulu [*O. Patsopoulou*] un M. Tasopulu [*M. Tassopoulou*], pārstāvji,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā — K. Vaita [*C. White*] un R. Hils [*R. Hill*], pārstāvji,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*] un M. Afonso [*M. Afonso*], pārstāvji,

ņemot vērā lēmumu, kas pieņemts pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas, izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 9. panta 2. punktu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami

dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva").

2 Šis lūgums ir izteikts prāvā starp *ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie* (ekonomikas, finanšu un rūpniecības ministrs) un *Gillan Beach Ltd*, kas reģistrēta Lielbritānijā, par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN"), ko šī sabiedrība samaksāja, pērkot Francijā preces un pakalpojumus saistībā ar divu laivu izstāžu organizēšanu Nicā 1993. gadā, atmaksu.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesību normas

3 Padomes 1979. gada 6. decembra Astotās direktīvas 79/1072/EEK par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem 1. pants — kārtība pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī (OV 1979, L 331, 11. lpp.; turpmāk tekstā — "Astotā direktīva") nosaka:

"Šajā direktīvā "nodokļiem pakļauta persona, kas nav reģistrēta valsts teritorijā" ir persona Direktīvas 77/388/EEK 4. panta 1. punkta nozīmē, kam 7. panta 1. punkta pirmā apakšpunkta pirmajā un otrajā teikumā minētajā laika posmā šajā valstī nav bijusi nedz saimnieciskas darbības vieta, nedz pastāvīgs uzņēmums, no kura notikusi darījumu kārtošana, nedz arī, ja neeksistē šāda saimnieciskas darbības vieta vai pastāvīgs uzņēmums, pastāvīga dzīvesvieta vai parasta uzturēšanās vieta, un kas tajā pašā laikā nav piegādājusi nekādas preces vai pakalpojumus, par kuriem var uzskatīt, ka tie ir piegādāti minētajā valstī [..]"

4 Atbilstoši Astotās direktīvas 2. pantam:

"Katra dalībvalsts, ievērojot turpmāk minētos nosacījumus, atmaksā nodokļiem pakļautai personai, kas nav reģistrēta valsts teritorijā, bet ir reģistrēta citā dalībvalstī, visus pievienotās vērtības nodokļus, kas maksāti par pakalpojumiem vai kustamu īpašumu, ko tai šīs valsts teritorijā piegādājušas citas nodokļiem pakļautas personas, vai arī kas maksāti par preču ievešanu valstī, ciktāl šīs preces un pakalpojumus lieto Direktīvas 77/388/EEK 17. panta 3. punkta a) un b) apakšpunktā minētajos darījumos un 1. panta b) apakšpunktā minēto pakalpojumu sniegšanā."

5 Attiecībā uz vietas, kas apliekama ar nodokli, noteikšanu Sestās direktīvas 9. pantā paredzēts:

"1. Par pakalpojuma sniegšanas vietu uzskata vietu, kur piegādātājs ir dibinājis savu uzņēmumu vai kur tam ir pastāvīga iestāde [pārstāvniecība], no kuras sniedz pakalpojumu, vai, ja nav šāda uzņēmuma vai pastāvīgas iestādes [pārstāvniecības], tā pastāvīgās adreses vietu vai vietu, kur tas parasti rezidē.

2. Tomēr:

a) ar nekustamo īpašumu saistītu pakalpojumu sniegšanas vieta, ieskaitot nekustamā īpašuma aģentu un ekspertu pakalpojumus, kā arī būvdarbu

sagatavošanas un koordinācijas pakalpojumus, piemēram, arhitektu un būvdarbu uzraudzības uzņēmumu pakalpojumus, ir vieta, kur atrodas īpašums;

b) [..]

c) tādu pakalpojumu sniegšanas vieta, kas saistīti ar:

— kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības, izklaides vai tamlīdzīgiem pasākumiem, ieskaitot šādu pasākumu rīkotāju darbību un attiecīgā gadījumā papildpakalpojumu sniegšanu,

[..]

ir vieta, kur fiziski veic šos pakalpojumus;

[..]."

Valsts tiesības

6 *Code général des impôts* (Vispārējais nodokļu kodekss, turpmāk tekstā — "*CGI*") 259. A pants, kas tajā iekļauts ar 1978. gada 29. decembra likuma Nr. 78-1240 par finanšu grozījumiem 1978. gadam (1978. gada 30. decembra *JORF*, 4385. lpp.) 28. pantu, lai transponētu valsts tiesībās Sestās direktīvas 9. panta 2. punktu, nosaka:

"Atkāpjoties no 259. panta noteikumiem, šādu pakalpojumu sniegšanas vieta ir jāuzskata par esošu Francijā:

[..]

4. Šādi pakalpojumi, kad tie tiek faktiski sniegti Francijā:

— kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības, izklaides pakalpojumi un papildpakalpojumi, kā arī to organizēšana.

[..]"

7 *CGI* II pielikuma 242-0. M pants, ar kuru valsts tiesībās tika transponēts Astotās direktīvas 1. pants, nosaka:

"1. Nodokļu maksātāji, kas reģistrēti ārvalstīs, var saņemt [PVN] atmaksu, ja par to tiem ir noteiktā kārtībā izrakstīts rēķins, gadījumos, kad kalendārā ceturkšņa vai kalendārā gada, uz ko attiecas atmaksas lūgums, laikā Francijā tiem nav bijusi ne galvenās uzņēmējdarbības vieta, ne arī pastāvīgā pārstāvniecība, kā arī, neesot iepriekš minētajam, to domicils vai parastā mītnes vieta, un kas tajā pašā laika

periodā nav piegādājuši preces vai pakalpojumus, kas ietilpst pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas jomā *CGI* 256., 256. A–258. B, 259.–259. C panta nozīmē.

2. [..]"

8 Nodokļu ģenerāldirektorāta 1985. gada 22. jūlija instrukcija 3 A-13-85 precizē, ka pakalpojumi, kas tiek sniegti gadatirgos, salonos, izstādēs un citos pasākumos, ietilpst *CGI* 259. A panta piemērošanas jomā un tādējādi tiek uzskatīts, ka šie pakalpojumi tiek sniegti Francijā. Turklāt Nodokļu ģenerāldirektorāta 1999. gada 15. jūlija instrukcija 3 D-2-99 noteic, ka kompleksa pakalpojumu kopuma sniegšana izstādes dalībniekam gadatirgus vai līdzīga pasākuma kontekstā ietilpst 259. A panta 4. punkta piemērošanas jomā.

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

9 *Gillan Beach Ltd* Nicā organizēja divas laivu izstādes, kas attiecīgi notika 1993. gada 18.–20. februārī un 25.–27. martā. Tā sniedza izstādes dalībniekiem vispārējus pakalpojumus, kas cita starpā ietvēra stendu uzstādīšanu un komunikāciju nodrošināšanu, apmeklētāju sagaidītāju nodrošināšanu un izstādīto laivu pietauvošanas vietu iznomāšanu un novērošanu.

10 Pamatojoties uz *CGI* II pielikuma 242-0. M pantu, *Gillan Beach Ltd* 1993. gada 25. oktobrī lūdza PVN atmaksu no to preču un pakalpojumu cenas, kurus tā bija

pirkusi Francijā, lai organizētu iepriekš minētās laivu izstādes. Šo lūgumu nodokļu iestāde noraidīja, pamatojoties uz to, ka gadatirgu un izstāžu organizēšana, kuru faktiski realizē Francijā, ir pakalpojums, kas tiek uzskatīts par sniegtu Francijā saskaņā ar valsts normu, ar kuru Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta pirmais ievilkums tika transponēts valsts tiesībās. Šī iestāde tādējādi uzskatīja, ka nosacījumi, lai saskaņā ar Astoto direktīvu tiktu atmaksāts PVN, pamata prāvā nebija izpildīti.

11 *Tribunal administratif de Paris* (Parīzes Administratīvā tiesa), kurā *Gillan Beach Ltd* cēla prasību, nosprieda, ka PVN, par kuru ir strīds pamata prāvā, šai sabiedrībai ir jāatmaksā. Pēc tam, kad šis spriedums tika apstiprināts ar *Cour administrative d'appel de Paris* (Parīzes Administratīvā apelācijas tiesa) spriedumu, ekonomikas, finanšu un rūpniecības ministrs iesniedza kasācijas sūdzību *Conseil d'État* (Valsts padome).

12 Ievērojot, ka strīda atrisināšanai ir vajadzīga Kopienu tiesību interpretācija, *Conseil d'État* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

"Vai kopējais pakalpojums, ko organizētājs sniedz gadatirgus vai salona dalībniekiem, ietilpst Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta pirmā ievilkuma piemērošanas jomā [..], šīs direktīvas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta piemērošanas jomā vai kādā citā pakalpojumu sniegšanas kategorijā, kas minēta šī 9. panta 2. punktā?"

Par prejudiciālo jautājumu

13 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 9. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ļauj iekļaut kopējo pakalpojumu, ko sniedz organizētājs dalībniekiem gadatirgū vai izstādē, vienā no pakalpojumu kategorijām, kas ir minētas šajā pantā.

14 Šajā sakarā jāatgādina, ka Sestās direktīvas 9. pantā ietvertas normas, kas nosaka pakalpojumu sniegšanas nodokļu piesaistes vietu. Tā kā šī panta 1. punkts šajā sakarā sniedz vispārīga rakstura regulējumu, tā paša panta 2. punkts norāda uz virkni specifisku nodokļu piesaistes nosacījumu. Šo noteikumu mērķis ir izvairīties, no vienas puses, no konfliktiem kompetences jomā, kas var novest pie dubultas aplikšanas ar nodokļiem, un, no otras puses, ienākumu neaplikšanas ar nodokļiem vispār (skat. 1985. gada 4. jūlija spriedumu lietā 168/84 *Berkholz*, *Recueil*, 2251. lpp., 14. punkts; 1996. gada 26. septembra spriedumu lietā C-327/94 *Dudda*, *Recueil*, I-4595. lpp., 20. punkts; 1997. gada 6. marta spriedumu lietā C-167/95 *Linthorst, Pouwels en Scheres*, *Recueil*, I-1195. lpp., 10. punkts, un 2005. gada 12. maija spriedumu lietā C-452/03 *RAL (Channel Islands)* u.c., Krājums, I-3947. lpp., 23. punkts).

15 Jāatgādina arī, ka par Sestās direktīvas 9. panta 1. un 2. punkta savstarpējo saistību Tiesa jau ir nospriedusi, ka 1. punkts nekādā mērā nav pārāks par šī paša noteikuma 2. punktu. Katrā konkrētajā gadījumā jājautā, vai attiecīgo situāciju reglamentē kāds no 9. panta 2. punktā minētajiem nosacījumiem; ja nē, tad jāvadās no 1. punkta nosacījumiem (iepriekš minētie spriedumi lietā *Dudda*, 21. punkts; lietā *Linthorst, Pouwels en Scheres*, 11. punkts, un lietā *RAL (Channel Islands)* u.c., 24. punkts).

16 Tādēļ ir jānosaka 9. panta 2. punkta piemērošanas joma, ņemot vērā tā mērķi, kas ir izklāstīts Sestās direktīvas septītajā apsvērumā:

"[..] tā kā tās vietas noteikšana, kur veikti darījumi, par kuriem uzliek nodokļus, bijusi saistīta ar konfliktiem par dalībvalstu jurisdikciju, jo īpaši attiecībā uz preču piegādi montāžai un pakalpojumu sniegšanu; [..] kaut arī vietu, kur sniedz pakalpojumus, principā vajadzētu noteikt kā vietu, kura personai, kura tos sniedz, ir galvenā darbības vieta, šī vieta jānosaka tās personas valstī, kurai sniedz pakalpojumus, jo īpaši attiecībā uz noteiktiem pakalpojumiem, ko cits citam snieguši nodokļu maksātāji, ja šo pakalpojumu izmaksas ir iekļautas preču cenā".

17 Tādējādi Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta vispārējais mērķis ir izveidot speciālu sistēmu pakalpojumiem, kas tiek sniegti starp nodokļu maksātājiem, gadījumos, kad maksa par pakalpojumiem ir iekļauta preču cenā.

18 Līdzīgs mērķis ir arī Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta pirmajam ievilkumam, kas noteic, ka pakalpojumu sniegšanas vieta, kas it īpaši attiecas uz mākslas, sporta un atpūtas pasākumiem, kā arī papildpakalpojumiem, ir vieta, kur šie pakalpojumi tiek faktiski veikti. Kopienu likumdevējs uzskatīja, ka tiktāl, ciktāl pakalpojumu sniedzējs sniedz savus pakalpojumus valstī, kurā tie tiek faktiski veikti, un pasākuma organizētājs iekasē PVN, ko maksā gala patērētājs, PVN, kas tiek iekasēts, pamatojoties uz visiem šiem pakalpojumiem, maksa par kuriem ir iekļauta cenā par visu pakalpojumu, ko ir samaksājis patērētājs, ir jāmaksā šai valstij un nevis valstij, kurā pakalpojumu sniedzējs ir nodibinājis savu ekonomiskās darbības vietu (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Dudda*, 24. punkts).

19 Attiecībā uz kritērijiem, atbilstoši kuriem noteikts pakalpojums ir jāuzskata par ietilpstošu Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta pirmā ievilkuma piemērošanas jomā, nekāds īpašs mākslas vai sporta līmenis netiek prasīts, un šī noteikuma piemērošanas jomā ietilpst ne tikai mākslas, sporta un izklaides pasākumu pakalpojumi, bet arī pakalpojumi, kas vienkārši attiecas uz līdzīgiem pasākumiem (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Dudda*, 25. punkts).

20 Ir svarīgi atgādināt, ka Sestās direktīvas 9. panta 2. punkts ir kolīziju norma, kas nosaka vietu, kur pakalpojumi tiek aplikti ar nodokli, un tā rezultātā ierobežo dalībvalstu kompetenci. No tā izriet, ka "līdzīgas darbības" jēdziens ir Kopienu tiesību jēdziens, kas ir vienveidīgi jāinterpretē, lai izvairītos no dubultas aplikšanas ar nodokli vai no neaplikšanas ar nodokli (šajā sakarā skat. 1993. gada 17. novembra spriedumu lietā Komisija/Francija C-68/92, *Recueil*, I-5881. lpp., 14. punkts).

21 Interpretējot kādu Kopienu tiesību normu, jāņem vērā ne tikai tās noteikumi, bet arī tās konteksts un ar tiesisko regulējumu, pie kura pieder šī norma, sasniedzamie mērķi (skat. it īpaši 2005. gada 7. jūnija spriedumu lietā C-17/03 *VEMW* u.c., Krājums, I-4983. lpp., 41. punkts).

22 Ņemot vērā šī sprieduma 18. punktā minēto Kopienu likumdevēja mērķi noteikt ar nodokli apliekamo darbību vietu dalībvalstī, kuras teritorijā pakalpojumi tiek fiziski realizēti, neatkarīgi no tā, kurā vietā ir personas, kas sniedz pakalpojumus, juridiskā adrese, darbība ir jāuzskata par līdzīgu Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta pirmā ievilkuma nozīmē tad, ja tā ietver iezīmes, kas ir arī citās darbību kategorijās, kas ir uzskaitītas šajā noteikumā un kas, ņemot vērā šo mērķi, attaisno, ka šīs darbības ietilpst šī noteikuma piemērošanas jomā.

23 Šajā ziņā ir jākonstatē, kā to ir izdarījusi Francijas valdība un Eiropas Kopienu Komisija, ka kopējās iezīmes, kas ir vairākās pakalpojumu kategorijās, kuras paredz Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta pirmais ievilkums, izriet no attiecīgo pakalpojumu sarežģītās būtības, kas ietver vairākus pakalpojumus, kā arī no tā, ka šie pakalpojumi parasti tiek sniegti vairākiem saņēmējiem, proti, visām personām, kuras ar dažādiem mērķiem piedalās kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības vai izklaides pasākumos.

24 Šo dažādo pakalpojumu kategoriju kopīgā iezīme ir tā, ka šie pakalpojumi parasti tiek sniegti viena pasākuma ietvaros, un vietu, kur šie pakalpojumi tiek fiziski veikti, principā ir viegli noteikt, jo šie pasākumi notiek noteiktā vietā.

25 Izstāde vai gadatirgus, lai arī kāda būtu to būtība, paredz sniegt vairākiem saņēmējiem principā vienā vietā un vienā laikā dažādus kompleksus pakalpojumus ar mērķi sniegt informāciju, preces vai pasākumus tādā veidā, kas varētu tos popularizēt apmeklētāju vidū. Šajos apstākļos izstāde vai gadatirgus ir jāuzskata par ietilpstošu līdzīgo darbību jomā, ko paredz Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta pirmais ievilkums.

26 Pakalpojumu sniegšana, kas attiecas uz darbībām, kas ir uzskaitītas Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta pirmajā ievilkumā, ietver pakalpojumus, ko sniedz šādu darbību un šīm darbībām pielīdzināmu darbību organizētāji.

27 No tā izriet, ka kopējais pakalpojums, ko izstādes dalībniekiem ir sniedzis gadatirgus vai izstādes organizētājs, tādēļ ir jāuzskata par vienu no pakalpojumiem, kas ir uzskaitīti Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta pirmajā ievilkumā.

28 Ņemot vērā šīs normas interpretāciju, kas sniegta šī sprieduma 25. punktā, kas ir pietiekama, lai noteiktu vietu, kur attiecīgais pakalpojums pamata prāvā tika sniegts, nav jāspriež par to, vai šis pakalpojums varētu ietilpt arī kāda citā pakalpojumu kategorijā, kas ir minēta Sestās direktīvas 9. panta 2. punktā.

29 Tādēļ uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta pirmais ievilkums ir jāinterpretē tādējādi, ka kopējais pakalpojums, ko organizētājs sniedz gadatirgus vai izstādes dalībniekiem, ietilpst to pakalpojumu kategorijā, ko paredz šī norma.

Par tiesāšanās izdevumiem

30 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospriež:

9. panta 2. punkta c) apakšpunkta pirmais ievilkums Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze ir jāinterpretē tādējādi, ka kopējais pakalpojums, ko organizētājs sniedz gadatirgus vai izstādes dalībniekiem, ietilpst to pakalpojumu kategorijā, ko paredz šī norma.

[Paraksti]