TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2006 m. kovo 9 d.*

Byloje C-114/05

dėl *Conseil d'État* (Prancūzija) 2005 m. sausio 10 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2005 m. kovo 8 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

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

prieš

Gillan Beach Ltd,

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. Malenovský, teisėjai A. Borg Barthet (pranešėjas) ir U. Lõhmus,

* Proceso kalba: prancūzų.

generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer,
kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues ir C. Jurgensen,

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos V. Kyriazopoulos, O. Patsopoulou ir M. Tassopoulou,

— Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos C. White ir R. Hill,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir M. Afonso,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių

įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) 9 straipsnio 2 dalies išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant bylą tarp Ūkio, finansų ir pramonės ministro (Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie) ir Jungtinėje Karalystėje įsteigtos bendrovės *Gillan Beach Ltd* dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), kurį ši bendrovė sumokėjo pirkdama prekes ir paslaugas Prancūzijoje, rengiant dvi laivų parodas Nicoje 1993 metais, grąžinimo.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisė

3 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntosios Tarybos direktyvos 79/1072/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka (OL L 331, p. 11, toliau – Aštuntoji direktyva) 1 straipsnis nurodo:

„Šioje direktyvoje apmokestinamas asmuo, kuris nėra įsikūręs šalies teritorijoje – tai asmuo, nurodytas Direktyvos 77/388/EEB 4 straipsnio 1 dalyje, kuris per 7 straipsnio 1 dalies 1 pastraipos pirmajame ir antrajame sakiniuose nurodytą laikotarpį toje šalyje neturėjo nei savo ekonominės veiklos būstinės, nei fiksuotos vietos, per kurią būtų vykdomi verslo sandoriai, o kai tokios būstinės ar fiksuotos vietos nėra – neturėjo toje šalyse nuolatinės ar įprastinės gyvenamosios vietos, ir kuris per tą patį laikotarpį netiekė jokių prekių ar neteikė jokių paslaugų, kurios būtų laikomos patiektomis toje šalyje <...>“

4 Pagal Aštuntosios direktyvos 2 straipsnį:

„Kiekviena valstybė narė, atsižvelgdama į toliau išvardytas sąlygas, visiems apmokestinamiesiems asmenims, neįsikūrusiems jos teritorijoje, tačiau įsikūrusiems kitoje valstybėje narėje, grąžina visą pridėtinės vertės mokestį, jų sumokėtą už kitų apmokestinamųjų asmenų šalies teritorijoje jiems suteiktas paslaugas ar patiektą kilnojamąjį turtą arba už į šalį importuotas prekes, jei tos prekės naudojamos Direktyvos 77/388/EEB 17 straipsnio 3 dalies a ir b punktuose nurodytai veiklai arba teikiant paslaugas, nurodytas 1 straipsnio b punkte."

5 Dėl vietos, kurioje buvo įvykdytas apmokestinamas sandoris, nustatymo Šeštosios direktyvos 9 straipsnis nurodo:

„1. Paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinę įmonę, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinės įmonės, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą arba kur paprastai gyvena.

2. Tačiau:

a) paslaugų, susijusių su nekilnojamuoju turtu, įskaitant nekilnojamojo turto agentų ir ekspertų paslaugas, ir statybos parengimo ir koordinavimo paslaugų,

tokių kaip architektų ar firmų, vykdančių priežiūrą statybos vietoje, suteikimo vieta laikoma ta vieta, kur yra tas nekilnojamasis turtas;

b) <...>

c) paslaugų, susijusių su:

— kultūrine, menine, sportine, moksline, švietimo, pramogų ir kitokia panašia veikla, įskaitant tokios veiklos organizatorių darbą ir tam tikrais atvejais papildomų paslaugų teikimą,

<...>

suteikimo vieta laikoma ta vieta, kur tos paslaugos yra fiziškai atliekamos;

<...>"

Nacionalinė teisė

6 Bendrojo muitų kodekso (toliau – BMK) 259 A straipsnyje, patvirtintame 1978 m. gruodžio 29 d. Pataisyto finansų įstatymo 1978 metams Nr. 78-1240 (JORF, 1978 m. gruodžio 30 d., p. 4385) dėl Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies perkėlimo į nacionalinę teisę 28 straipsniu, numatyta:

„Nukrypstant nuo 259 straipsnio nuostatų, šių paslaugų suteikimo vieta laikoma esančia Prancūzijoje:

<...>

4° Šios paslaugos, kai jos fiziškai atliekamos Prancūzijoje:

— kultūrinės, meninės, sportinės, mokslinės, švietimo, pramogų ir papildomos paslaugos bei jų organizavimas.

<...>"

7 BMK II priedo 242-0 M straipsnyje, kuriuo Aštuntosios direktyvos 1 straipsnis buvo perkeltas į nacionalinę teisę, nurodoma:

„1. Apmokestinami asmenys, įsikūrę užsienyje, gali susigrąžinti (PVM), kuris jiems buvo tinkamai nurodytas sąskaitoje faktūroje, jeigu jie per kalendorinių metų ketvirtį ar per kalendorinius metus, su kuriais susijęs prašymas dėl grąžinimo, Prancūzijoje neturėjo nei savo ekonominės veiklos būstinės, nei fiksuotos vietos, o kai tokios būstinės ar fiksuotos vietos nėra – neturėjo toje šalyse nuolatinės ar įprastinės gyvenamosios vietos, ir kurie per tą patį laikotarpį netiekė jokių prekių ar neteikė

jokių paslaugų, patenkančių į pridėtinės vertės mokesčio taikymo sritį (BMK) 256, 256 A–258 B, 259–259 C straipsnių prasme.

2. <...>"

8 1985 m. liepos 22 d. Mokesčių generalinio direktorato taisyklėse 3 A-13-85 nurodoma, kad paslaugos, teikiamos mugėse, parodose ir kituose renginiuose, patenka į BMK 259 A straipsnio taikymo sritį, ir todėl jų suteikimo vieta laikoma esančia Prancūzijoje. Be to, 1999 m. liepos 15 d. Mokesčių generalinio direktorato taisyklėse 3 D-2-99 numatyta, kad visų paslaugų teikimas eksponentui prekybinėje mugėje ar panašiuose renginiuose patenka į minėto 259 A straipsnio 4 dalį.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

9 *Gillan Beach Ltd* Nicoje 1993 m. vasario 18–20 d. ir gegužės 25–27 d. surengė dvi laivų parodas. Parodos dalyviams ji teikė bendras paslaugas, įskaitant stendų ir komunikacijos priemonių įrengimą bei perdavimą naudoti, svečių pasitikimą ir eksponuojamų laivų prišvartavimo vietų nuomą ir apsaugą.

10 1993 m. spalio 25 d. *Gillan Beach Ltd*, remdamasi BMK II priedo 242-0 M straipsniu, pateikė prašymą dėl PVM, kuriuo buvo apmokestintos prekės ir

paslaugos, kurias ji pirko Prancūzijoje, organizuodama minėtas laivų parodas, grąžinimo. Šį prašymą mokesčių inspekcija atmetė tuo pagrindu, kad, remiantis nacionaline nuostata, kuria į nacionalinę teisę buvo perkelta Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirma įtrauka, mugių ir parodų rengimas, fiziškai vykstantis Prancūzijoje, yra paslauga, kurios suteikimo vieta laikoma esančia Prancūzijoje. Todėl ši inspekcija nusprendė, kad pagrindinėje byloje PVM grąžinimui reikalaujamos sąlygos pagal Aštuntąją direktyvą nebuvo įvykdytos.

11 Paryžiaus administracinis teismas (Tribunal administratif de Paris), į kurį kreipėsi *Gillan Beach Ltd*, nusprendė, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas PVM turi būti grąžintas šiai bendrovei. Šį sprendimą patvirtinus Paryžiaus apeliacinio administracinio teismo (Cour administrative d'appel de Paris) sprendimu, Ūkio, finansų ir pramonės ministras pateikė kasacinį skundą *Conseil d'État*.

12 Manydamas, kad bylai išspręsti reikia Bendrijos teisės išaiškinimo, *Conseil d'État* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar bendros paslaugos, kurias organizatorius teikia mugės ar parodos dalyviams, gali būti priskirtos Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirmai įtraukai <...>, šios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punktui ar bet kuriai kitai šio 9 straipsnio 2 dalyje paminėtai teikiamų paslaugų rūšiai?"

Prejudicinis klausimas

13 Savo klausimu prašymą dėl prejudicinio sprendimo priėmimo pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama kaip bendras paslaugas, kurias organizatorius teikia mugės ar parodos dalyviams, leidžianti priskirti vienai iš joje minėtų paslaugų rūšių.

14 Šiuo klausimu primintina, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnis numato mokestinio priklausomumo vietos nustatymo taisykles. Šios nuostatos 1 dalis nustato bendrą šios srities taisyklę, o 2 dalis nurodo kelis specialius priskyrimus. Šiomis nuostatomis siekiama išvengti, pirma, kompetencijos kolizijos, dėl kurios gali būti dvigubai apmokestinama, ir, antra, pajamų neapmokestinimo (žr. 1985 m. liepos 4 d. Sprendimo *Berkholz*, 168/84, Rink. p. 2251, 14 punktą; 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Dudda*, C-327/94, Rink. p. I-4595, 20 punktą, 1997 m. kovo 6 d. Sprendimo *Linthorst, Pouwels en Scheres*, C-167/95, Rink. p. I-1195, 10 punktą ir 2005 m. gegužės 12 d. Sprendimo *RAL (Channel Islands) ir kt.*, C-452/03, Rink. p. I-3947, 23 punktą).

15 Taip pat primintina, kad dėl ryšio tarp Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 ir 2 dalių Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog šios nuostatos 1 dalis neturi pirmenybės 2 dalies atžvilgiu. Kiekvienu atveju klausiama, ar pastarajai situacijai taikytina 9 straipsnio 2 dalis. Jei ne – jai taikytina šio straipsnio 1 dalis (minėtų sprendimų *Dudda* 21 punktas; *Linthorst, Pouwels en Scheres* 11 punktas ir *RAL (Channel Islands) ir kt.* 24 punktas).

16 Taigi reikia nustatyti 9 straipsnio 2 dalies taikymo sritį, atsižvelgiant į jos tikslą, kuris išplaukia iš Šeštosios direktyvos septintosios konstatuojamosios dalies, numatančios:

„<...> vietos, kur vykdomi apmokestinamieji sandoriai, nustatymas yra sukėlęs tarp valstybių narių konfliktų dėl jurisdikcijos, ypač ryšium su montavimui skirtų prekių tiekimu ir paslaugų teikimu, <...> vieta, kur teikiamos paslaugos, turėtų būti iš principo apibrėžiama kaip vieta, kur yra teikiančio paslaugas asmens pagrindinė verslo vieta, vis dėlto toji vieta turėtų būti apibrėžiama kaip esanti šalyje to asmens, kuriam teikiamos paslaugos, ypač tam tikrų apmokestinamųjų asmenų vienas kitam teikiamų paslaugų atveju, kai paslaugų kaina įtraukiama į prekių kainą."

17 Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies bendras tikslas – nustatyti specialią tvarką apmokestinamųjų asmenų vienas kitam teikiamoms paslaugoms, kai paslaugų kaina įtraukiama į prekių kainą.

18 Panašaus tikslo siekiama ir Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirma įtrauka, kuri nustato, kad paslaugų, susijusių su menine, sportine, pramogų ir papildoma veikla, suteikimo vieta laikoma ta vieta, kur tos paslaugos yra fiziškai atliekamos. Bendrijos įstatymų leidėjas nusprendė, kad, kai tiekėjas teikia savo paslaugas valstybėje narėje, kurioje šios paslaugos yra fiziškai atliekamos, ir kai renginio organizatorius toje pačioje valstybėje apmokestina PVM galutinį vartotoją, PVM, kurio apmokestinimo pagrindas yra visos paslaugos, kurių kaina įtraukiama į vartotojo sumokėtą bendrą paslaugos kainą, turi būti mokamas šiai valstybei, o ne tai, kurioje paslaugų tiekėjas yra įsteigęs savo verslą (žr. minėto sprendimo *Dudda* 24 punktą).

19 Dėl kriterijų, pagal kuriuos konkreti paslauga turėtų būti laikoma patenkančia į Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirmos įtraukos taikymo sritį, reikia konstatuoti, kad nereikalaujama jokio specialaus meninio ar sportinio lygio ir kad paslaugos, susijusios ne tik, pavyzdžiui, su menine, sportine ar pramogų veikla, bet ir su panašiomis veiklos rūšimis, patenka į šios nuostatos taikymo sritį (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Dudda* 25 punktą).

20 Svarbu priminti, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalis yra normų kolizijos taisyklė, nustatanti paslaugų apmokestinimo vietą, ir todėl apibrėžianti valstybių narių kompetencijas. Iš to išplaukia, kad sąvoka „panašios veiklos rūšys" yra Bendrijos teisės sąvoka, kuri turi būti aiškinama vienodai, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo ar neapmokestinimo (šiuo klausimu žr. 1993 m. lapkričio 17 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-68/92, Rink. p. I-5881, 14 punktą).

21 Aiškinant Bendrijos teisės nuostatą, reikia atsižvelgti ne tik į jos formuluotę, bet taip pat į jos kontekstą bei teisės aktu, kuriame ji yra, siekiamus tikslus (žr., *inter alia*, 2005 m. birželio 7 d. Sprendimo *VEMW ir kt.*, C-17/03, Rink. p. I-4983, 41 punktą).

22 Atsižvelgiant į Bendrijos įstatymų leidėjo tikslą, nurodytą šio sprendimo 18 punkte, tai yra nustatyti apmokestinamų sandorių vietą valstybėje narėje, kurios teritorijoje paslaugos yra fiziškai suteikiamos, nepaisant to, kur paslaugų tiekėjas yra įsteigęs savo verslą, veikla turi būti laikoma panašia Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirmos įtraukos prasme, jei ji turi ypatybių, būdingų kitoms šioje nuostatoje išvardytoms veiklos rūšims, ir jei ji šio tikslo atžvilgiu pateisina tai, kad šios veiklos rūšys patenka į šios nuostatos taikymo sritį.

23 Šiuo atžvilgiu konstatuotina, kaip tai daro Prancūzijos vyriausybė ir Europos Bendrijų Komisija, kad bendros savybės, būdingos skirtingoms Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirmoje įtraukoje numatytoms teikiamų paslaugų rūšims, atsirado dėl kompleksinio atitinkamų paslaugų, apimančių kelias paslaugas, pobūdžio bei dėl to, kad šios paslaugos paprastai teikiamos keliems skirtingiems gavėjams, tai yra visiems žmonėms, dalyvaujantiems įvairioje kultūrinėje, meninėje, sportinėje, mokslinėje, švietimo ar pramogų veikloje.

24 Šios skirtingos paslaugų rūšys turi tą bendrą savybę, kad jos paprastai teikiamos vieno renginio metu, o vieta, kur šios kompleksinės paslaugos yra fiziškai suteikiamos, dažniausiai yra lengvai nustatoma, nes tokie renginiai vyksta konkrečiose vietose.

25 Be to, mugė ar paroda, nesvarbu, kokio pobūdžio, įvairiems gavėjams dažniausiai vienoje vietoje ir vieno renginio metu tiekia įvairias kompleksines paslaugas, siekiant, be kita ko, pateikti informaciją, prekes ar įvykius, juos reklamuojant lankytojams. Šiomis aplinkybėmis turi būti manoma, kad paroda ar mugė gali būti priskirta Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirmoje įtraukoje numatytoms panašios veiklos rūšims.

26 Paslaugų teikimas, susijęs su Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirmoje įtraukoje išvardytomis veiklos rūšimis, apima šių veiklos rūšių organizatorių teikiamas paslaugas ir su jomis susijusias paslaugas.

27 Iš to išplaukia, kad visos mugės ar parodos organizatoriaus eksponentams teikiamos paslaugos turi būti laikomos esančiomis tarp Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirmoje įtraukoje numatytų paslaugų.

28 Atsižvelgiant į šios nuostatos išaiškinimą šio sprendimo 25 punkte, kad pakanka nustatyti pagrindinėje byloje nagrinėjamos paslaugos vietą, nereikia nagrinėti klausimo, ar ši paslauga taip pat gali būti priskirta prie bet kurios kitos Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalyje numatytos teikiamos paslaugos rūšies.

29 Todėl į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirma įtrauka turi būti aiškinama taip, kad mugės ar parodos organizatoriaus dalyviams teikiamos bendros paslaugos laikytinos šioje nuostatoje numatytomis paslaugomis.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

30 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (šeštoji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirma įtrauka turi būti aiškinama taip, kad mugės ar parodos organizatoriaus dalyviams teikiamos bendros paslaugos laikytinos šioje nuostatoje numatytomis paslaugomis.

Parašai.