WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)
z dnia 9 marca 2006 r. *

W sprawie C-114/05

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Conseil d'État (Francja) postanowieniem z dnia 10 stycznia 2005 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 8 marca 2005 r., w postępowaniu:

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

przeciwko

Gillan Beach Ltd,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: J. Malenovský, prezes izby, A. Borg Barthet (sprawozdawca) i U. Lõhmus, sędziowie,

* Język postępowania: francuski.

rzecznik generalny: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu rządu francuskiego przez G. de Berguesa i C. Jurgensen, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu greckiego przez V. Kyriazopoulosa, O. Patsopoulou i M. Tassopoulou, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez C. White i R. Hilla, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala i M. Afonso, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie

harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie a Gillan Beach Ltd z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie w przedmiocie zwrotu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") zapłaconego przez tę spółkę w cenie towarów i usług we Francji w związku z organizacją dwóch wystaw żeglarskich w Nicei w 1993 r.

Ramy prawne

Prawo wspólnotowe

3 Artykuł 1 ósmej dyrektywy Rady 79/1072/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych — warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju (Dz.U. L 331, str. 11, zwanej dalej „ósmą dyrektywą") stanowi:

„Do celów niniejszej dyrektywy termin »podatnik niemający siedziby na terytorium danego kraju« oznacza osobę określoną w art. 4 ust. 1 dyrektywy 77/388/EWG, która w okresie określonym w art. 7 ust. 1 akapit pierwszy zdanie pierwsze i drugie nie ma w tym kraju ani siedziby dla prowadzenia swojej działalności gospodarczej, ani stałego zakładu, z którego prowadzone są transakcje gospodarcze, ani też, jeżeli nie istnieje taka siedziba lub stały zakład, swojego stałego lub normalnego miejsca zamieszkania, i która w tym samym okresie nie dostarczała towarów lub usług uznawanych za dostarczane w tym kraju [...]".

4 Zgodnie z art. 2 ósmej dyrektywy:

„Każde państwo członkowskie zwraca każdemu podatnikowi niemającemu siedziby na terytorium tego kraju, ale mającemu siedzibę w innym państwie członkowskim, zgodnie z ustanowionymi poniżej warunkami, każdy podatek od wartości dodanej nałożony w odniesieniu do usług lub mienia ruchomego dostarczonego mu przez innych podatników na terytorium tego kraju lub poniesiony w odniesieniu do przywozu towarów do tego kraju, o ile takie towary i usługi są wykorzystywane w celach transakcji określonych w art. 17 ust. 3 lit. a) i b) dyrektywy 77/388/EWG oraz świadczenia usług określonych w art. 1 lit. b)".

5 Odnośnie do określenia miejsca świadczenia usług art. 9 szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Za miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się miejsce, gdzie dostawca założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego świadczone są usługi, w przypadku braku takiego miejsca lub przedsiębiorstwa, jego miejsce stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa.

2. Jednakże:

a) za miejsce świadczenia usług związanych z nieruchomościami, włączając w to usługi agentów nieruchomości i rzeczoznawców oraz usługi przygotowywania i koordynowania prac budowlanych, takich jak np. usługi architektów i firm

nadzoru budowlanego, uważać się będzie miejsce, gdzie znajduje się ta nieruchomość;

b) [...]

c) za miejsce świadczenia usług odnoszących się do:

— działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, edukacyjnej, rozrywkowej lub podobnej, włączając w to działalność organizatorów takiej działalności, oraz, gdzie to właściwe, usług pomocniczych,

— [...]

jest [uważa się] miejsce, gdzie usługi te faktycznie są wykonywane.

[...]".

Prawo krajowe

6 Artykuł 259 A code général des impôts (kodeksu podatkowego, zwanego dalej „CGI"), wprowadzonego przez art. 28 loi nr 78-1240 de finances rectificative pour 1978 (ustawy z dnia 29 grudnia 1978 r. zmieniającej ustawę o finansach na 1978 r.) (JORF z dnia 30 grudnia 1978 r., str. 4385) w celu transpozycji art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy do krajowego porządku prawnego stanowi:

„W drodze odstępstwa od art. 259 następujące usługi uznaje się za świadczone we Francji:

[...]

4° świadczenie następujących usług, gdy są one faktycznie wykonywane we Francji w ramach:

— działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, edukacyjnej, rekreacyjnej, usług pomocniczych i ich organizacji.

[...]".

7 Artykuł 242-0 M załącznika II do CGI, który stanowi transpozycję art. 1 ósmej dyrektywy do krajowego porządku prawnego, wskazuje:

„1. Podatnicy mający siedzibę za granicą mogą uzyskać zwrot podatku [VAT] wskazanego w fakturze, jeżeli w kwartale lub roku kalendarzowym, którego dotyczy wniosek o zwrot podatku, nie mieli we Francji ani siedziby, ani stałego zakładu, ani też, jeżeli nie istnieje taka siedziba lub stały zakład, swojego stałego lub zwyczajowego miejsca zamieszkania i którzy w tym samym okresie nie dostarczali

towarów lub nie świadczyli usług podlegających podatkowi od wartości dodanej w rozumieniu art. 256, 256 A–258 B, 259–259 C [CGI].

2. [...]".

8 Okólnik z dnia 22 lipca 1985 r. direction générale des impôts (generalnej dyrekcji do spraw podatków) o sygnaturze 3 A-13-85 stanowi, że świadczenie usług dotyczących targów, wystaw, ekspozycji i innych tego rodzaju prezentacji podlega art. 259 A CGI i jest uważane za wykonywane we Francji. Podobnie okólnik z dnia 15 lipca 1999 r. direction générale des impôts o sygnaturze 3 D-2-99 stanowi, że kompleksowe świadczenie usług na rzecz wystawcy w ramach targów handlowych lub podobnej prezentacji podlega art. 259 A ust. 4.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

9 Gillan Beach Ltd zorganizowała w Nicei dwie wystawy żeglarskie, które odbyły się w dniach 18 i 20 lutego oraz 25 i 27 maja 1993 r. Zapewniła ona kompleksową obsługę wystawców, obejmującą w szczególności przygotowanie i udostępnienie stanowisk wystawienniczych oraz środków łączności, zapewnienie personelu obsługującego zwiedzających oraz wynajem i ochronę miejsc do cumowania prezentowanych jachtów.

10 W dniu 25 października 1993 r. Gillan Beach Ltd, działając na podstawie art. 242-0 M załącznika II do CGI, wystąpiła z wnioskiem o zwrot podatku VAT uiszczonego

w cenie towarów i usług, które nabyła we Francji w celu zorganizowania wyżej wymienionych wystaw żeglarskich. Wniosek ten został oddalony przez organy podatkowe z uzasadnieniem, że organizacja targów i wystaw, gdy jest ona faktycznie wykonywana na terytorium Francji, jest uważana za świadczenie usług we Francji, stosownie do przepisów krajowych, które stanowią transpozycję art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy do krajowego porządku prawnego. W związku z powyższym organy podatkowe uznały, że w niniejszej sprawie warunki zwrotu podatku VAT określone w ósmej dyrektywie nie zostały spełnione.

11 Tribunal administratif de Paris (sąd administracyjny), do którego Gillan Beach Ltd wystąpiła ze skargą, orzekł, że sporny podatek VAT powinien zostać spółce zwrócony. Wyrok ten został utrzymany w mocy przez Cour administrative d'appel de Paris (administracyjny sąd apelacyjny). Wobec powyższego ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (minister gospodarki, finansów i przemysłu) wystąpił ze skargą kasacyjną do Conseil d'État (rady państwa).

12 Zważywszy na to, że rozstrzygnięcie sporu toczącego się przed Conseil d'État wymagało wykładni prawa wspólnotowego, sąd ten postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy kompleksowe świadczenie przez organizatora targów lub wystawy usług na rzecz wystawców podlega art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy [...], art. 9 ust. 2 lit. a) tej dyrektywy, czy też jeszcze innej kategorii świadczenia usług, wymienionej w art. 9 ust. 2?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

13 Zadając pytanie, sąd krajowy oczekuje w istocie wyjaśnienia, czy art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że dopuszcza on zaliczenie kompleksowego świadczenia przez organizatora targów lub wystawy usług na rzecz wystawców do jednej z kategorii usług, które zostały wymienione w tym artykule.

14 W tym zakresie należy przypomnieć, że art. 9 szóstej dyrektywy zawiera zasady określające miejsce opodatkowania usług. Artykuł 9 ust. 1 zawiera przepis o charakterze ogólnym, a art. 9 ust. 2 wskazuje szereg szczególnych miejsc opodatkowania. Celem tych przepisów jest uniknięcie z jednej strony zbiegu właściwości, mogącego prowadzić do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony braku opodatkowania obrotów [zob. wyroki z dnia 4 lipca 1985 r. w sprawie 168/84 Berkholz, Rec. str. 2251, pkt 14, z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-327/94 Dudda, Rec. str. I-4595, pkt 20, z dnia 6 marca 1997 r. w sprawie C-167/95 Linthorst, Pouwels en Scheres, Rec. str. I-1195, pkt 10 oraz z dnia 12 maja 2005 r. w sprawie C-452/03 RAL (Wyspy Kanałowe) i in., Zb.Orz. str. I-3947, pkt 23].

15 Odnośnie do stosunku pomiędzy dwoma pierwszymi ustępami art. 9 szóstej dyrektywy należy również przypomnieć, że Trybunał orzekł już, że art. 9 ust. 1 nie ma wcale pierwszeństwa przed art. 9 ust. 2. W każdym stanie faktycznym należy postawić pytanie, czy zachodzi którykolwiek z przypadków wymienionych w art. 9 ust. 2 tej dyrektywy, a jeżeli nie, to zastosowanie znajduje art. 9 ust. 1 [ww. wyroki w sprawie Dudda, pkt 21, w sprawie Linthorst, Pouwels en Scheres, pkt 11 oraz w sprawie RAL (Wyspy Kanałowe) i in., pkt 24].

16 Należy zatem ustalić zakres stosowania art. 9 ust. 2 w świetle uzasadnienia tego przepisu, wynikającego z motywu 7 szóstej dyrektywy, który brzmi następująco:

„[...] określenie miejsca, gdzie transakcje podlegające opodatkowaniu zostały dokonane, było źródłem konfliktów dotyczących jurysdykcji między państwami członkowskimi, w szczególności jeśli chodzi o dostawy towarów wraz z montażem oraz świadczenie usług; [...] miejsce, gdzie następuje świadczenie usługi, powinno co do zasady być określone jako miejsce, gdzie osoba świadcząca usługi posiada swoje główne miejsce prowadzenia działalności, miejsce to powinno być określone jako znajdujące się w kraju osoby, dla której świadczona jest ta usługa, szczególnie w przypadku niektórych usług świadczonych pomiędzy podatnikami, gdzie koszt usługi jest wliczany w cenę towaru".

17 Zatem art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy w swoim całokształcie ma na celu ustanowienie szczególnego statutu dla usług świadczonych pomiędzy podatnikami, gdy koszt usługi jest wliczany w cenę towaru.

18 Podobny cel zdaje się przyświecać art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy, który jako miejsce świadczenia usług, których przedmiotem jest działalność artystyczna, sportowa, rozrywkowa oraz usługi pomocnicze, określa miejsce, gdzie usługi te faktycznie są wykonywane. Prawodawca wspólnotowy uznał, że w przypadku gdy dany podmiot świadczy swoje usługi w państwie, w którym są one faktycznie wykonywane oraz gdy uzyskuje on w tym samym państwie podatek VAT uiszczony przez konsumenta końcowego, podatek ten, którego podstawę stanowi całość świadczonych usług, których koszt jest uwzględniony w cenie kompleksowego świadczenia płaconej przez konsumenta, powinien zostać przekazany temu państwu, a nie państwu, w którym świadczący usługi ma swoją siedzibę (zob. ww. wyrok w sprawie Dudda, pkt 24).

19 W odniesieniu do kryteriów pozwalających na uznanie danej usługi za podlegającą art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy należy stwierdzić, że nie jest wymagany szczególny poziom, na przykład artystyczny lub sportowy, takiej usługi oraz że dyspozycji tego przepisu podlegają nie tylko usługi, których przedmiotem jest w szczególności działalność artystyczna, sportowa lub rozrywkowa, lecz także takie usługi, których przedmiotem jest po prostu działalność o podobnym charakterze (zob. ww. wyrok w sprawie Dudda, pkt 25).

20 Należy przypomnieć, że art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy stanowi regułę kolizyjną pozwalającą na ustalenie miejsca opodatkowania usług i w konsekwencji rozgraniczenie kompetencji państw członkowskich. Z powyższego wynika, że pojęcie „działalności podobnej" jest pojęciem prawa wspólnotowego, które powinno być interpretowane w sposób jednolity w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania lub braku opodatkowania (zob. podobnie wyrok z dnia 17 listopada 1993 r. w sprawie C-68/92 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-5881, pkt 14).

21 W celu dokonania wykładni przepisu prawa wspólnotowego należy wziąć pod uwagę nie tylko jego treść, ale także jego kontekst oraz cel, któremu służy regulacja, której ów przepis stanowi część (zob. w szczególności wyrok z dnia 7 czerwca 2005 r. w sprawie C-17/03 VEMW i in., Zb.Orz. str. I-4983, pkt 41).

22 Mając na uwadze cel, jaki pragnie osiągnąć prawodawca wspólnotowy, przywołany w pkt 18 niniejszego wyroku, polegający na ustaleniu miejsca opodatkowania świadczenia usług w państwie członkowskim, na terytorium którego usługi te są faktycznie wykonywane, niezależnie od lokalizacji siedziby świadczącego usługi, dana działalność powinna zostać uznana za działalność podobną w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy, gdy zawiera ona elementy charakterystyczne, które są również typowe dla kategorii działalności wymienionych w tym przepisie oraz które w świetle wyżej wymienionego celu uzasadniają poddanie tej działalności dyspozycji tego przepisu.

23 W tym miejscu należy stwierdzić, podzielając stanowisko rządu francuskiego i Komisji Wspólnot Europejskich, że cechy charakterystyczne wspólne dla różnych kategorii działalności wskazanych w art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy wynikają ze złożonego charakteru tej działalności, która obejmuje różnorodne usługi, jak również z okoliczności, że usługi te są zazwyczaj świadczone na rzecz wielu odbiorców, a mianowicie na rzecz ogółu osób uczestniczących, w różnorakim charakterze, w działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, dydaktycznej lub rozrywkowej.

24 Te różnorodne kategorie działalności charakteryzuje także to, że z reguły realizowane są w ramach jednej prezentacji, a miejsce, gdzie te złożone usługi są faktycznie wykonywane, jest zasadniczo łatwe do ustalenia, gdyż działalność ta odbywa się w ściśle określonej lokalizacji.

25 Otóż wystawa lub targi, niezależnie od tematyki, jakiej są poświęcone, mają na celu dostarczenie wielu odbiorcom, co do zasady w jednym miejscu i w ramach jednorazowej prezentacji, różnorodnych usług o złożonym charakterze, służących w szczególności przedstawieniu informacji, dóbr lub wydarzeń w celu ich promocji. W tych okolicznościach wystawę lub targi należy uznać za działalność podobną, określoną w art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy.

26 Świadczenie usług, którego przedmiotem jest działalność wymieniona w art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy, obejmuje świadczenie usług przez organizatorów tej działalności oraz usług pomocniczych.

27 Z powyższego wynika, że kompleksowe świadczenie usług na rzecz wystawców przez organizatora targów lub wystawy należy uznać za działalność określoną w art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy.

28 Uwzględniając interpretację tego przepisu wskazaną w pkt 25 niniejszego wyroku, która jest wystarczająca do określenia miejsca wykonywania usług w postępowaniu głównym, zbędne jest ustalenie, czy usługa ta podlega dodatkowo zaliczeniu do innej kategorii działalności wymienionej w art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy.

29 Zatem na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, że art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że kompleksowe świadczenie usług na rzecz wystawców przez organizatora targów lub wystawy należy uznać za działalność, o której mowa w tym przepisie.

W przedmiocie kosztów

30 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (szósta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że kompleksowe świadczenie usług na rzecz wystawców przez organizatora targów lub wystawy należy uznać za działalność, o której mowa w tym przepisie.

Podpisy