ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)

z 9. marca 2006 *

Vo veci C-114/05,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Conseil d'État (Francúzsko) z 10. januára 2005 a doručený Súdnemu dvoru 8. marca 2005, ktorý súvisí s konaním:

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

proti

Gillan Beach Ltd,

SÚDNY DVOR (šiesta komora),

v zložení: predseda šiestej komory J. Malenovský, sudcovia A. Borg Barthet (spravodajca) a U. Lõhmus,

* Jazyk konania: francúzština.

generálny advokát: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
tajomník: R. Grass,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues a C. Jurgensen, splnomocnení zástupcovia,

— grécka vláda, v zastúpení: V. Kyriazopoulos, O. Patsopoulou a M. Tassopoulou, splnomocnení zástupcovia,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: C. White a R. Hill, splnomocnení zástupcovia,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal a M. Afonso, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 9 ods. 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov

členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica").

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (ministerstvo hospodárstva, financií a priemyslu) a spoločnosťou Gillan Beach Ltd so sídlom v Spojenom kráľovstve, ktorého predmetom je vrátenie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH"), ktorú táto spoločnosť zaplatila z dôvodu kúpy tovarov a služieb uskutočnenej vo Francúzsku pri organizácii dvoch lodných salónov v Nice v roku 1993.

Právny rámec

Právo Spoločenstva

3 Článok 1 ôsmej smernice Rady 79/1072/EHS zo 6. decembra 1979 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — Úpravy o vrátení dane z pridanej hodnoty platiteľom dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu (Ú. v. ES L 331, s. 11; Mim. vyd. 09/001, s. 79, ďalej len „ôsma smernica") stanovuje:

„Na účel tejto smernice ‚platiteľom dane, ktorý nemá sídlo na území štátu' je osoba definovaná v článku 4 (1) smernice 77/388/EHS, ktorá počas obdobia uvedeného v prvej a druhej vete prvého pododseku článku 7 (1) nemá v tomto štáte ani sídlo svojej hospodárskej činnosti ani stálu pobočku [prevádzkareň — *neoficiálny preklad*], cez ktorú by vykonávala obchodný styk, a ani, v prípade, že takéto sídlo alebo pobočka [prevádzkareň — *neoficiálny preklad*] neexistujú, svoje bydlisko alebo svoje bežné sídlo [miesto, kde sa väčšinou zdržiava — *neoficiálny preklad*], a ktorá počas rovnakého obdobia nedodala žiadne tovary ani služby považované za dodané v danom štáte..."

4 Podľa článku 2 ôsmej smernice:

„Každý členský štát vráti platiteľovi dane, ktorý nemá sídlo na jeho území, ale má sídlo v niektorom inom členskom štáte, v závislosti na podmienkach uvedených nižšie, daň z pridanej hodnoty účtovanú v súvislosti so službami alebo hnuteľným majetkom, ktoré mu dodal iný platiteľ dane na území daného štátu alebo účtovanú v súvislosti s dovozom tovarov do krajiny, pokiaľ sa tieto tovary a služby použijú na účel obratov uvedených v článku 17 (3) a) a b) smernice 77/388/EHS a na služby poskytnuté podľa článku 1 b).“

5 Pokiaľ ide o určenie miesta zdaniteľného plnenia, článok 9 šiestej smernice stanovuje:

„1. Za miesto, kde sa služba poskytuje, sa považuje miesto, kde má dodávateľ založený svoj podnik [sídlo svojej hospodárskej činnosti — *neoficiálny preklad*] alebo kde má trvalé pôsobisko [stálu prevádzkareň — *neoficiálny preklad*], z ktorého poskytuje služby, alebo v prípade neexistencie žiadneho z uvedených miest, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiava.

2. Ale:

a) miestom poskytovania služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom, vrátane služieb realitných agentov a expertov a služieb zameraných na prípravu a koordináciu konštrukčných alebo stavebných prác, ako sú služby architektov

alebo firiem zabezpečujúcich dozor na stavbách, bude miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza;

b) ...

c) miestom poskytovania služieb týkajúcich sa:

— kultúrnych, umeleckých, športových, vedeckých, vzdelávacích, zábavných alebo podobných aktivít, vrátane aktivít organizátorov týchto aktivít, a prípadne aj poskytovanie doplnkových služieb,

...

je miesto, kde sa tieto služby fyzicky realizujú,

..."

Vnútroštátne právo

6 Článok 259 A code général des impôts (všeobecný daňový zákonník, ďalej len „CGI") zavedený článkom 28 zákona č. 78-1240 z 29. decembra 1978 o zmene rozpočtu na rok 1978 (JORF z 30. decembra 1978, s. 4385) na prebratie článku 9 ods. 2 šiestej smernice do vnútroštátneho práva stanovuje:

„Odchylne od ustanovení článku 259 sa predpokladá, že miesto nasledujúcich plnení sa nachádza vo Francúzsku:

...

4° Nasledujúce plnenia, pokiaľ sú fyzicky uskutočnené vo Francúzsku:

— kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, rekreačné a k nim doplnkové plnenia, ako aj ich organizovanie.

..."

7 Článok 242-0 M prílohy II CGI, ktorým sa do vnútroštátneho práva prebral článok 1 ôsmej smernice, stanovuje:

„1. Platiteľom dane so sídlom v zahraničí možno vrátiť [DPH], ktorá im bola riadne účtovaná, ak v priebehu kalendárneho štvrťroka alebo kalendárneho roka, ku ktorému sa vzťahuje žiadosť o vrátenie, nemali vo Francúzsku sídlo svojej činnosti ani stálu prevádzkareň, ako ani trvalý pobyt ani miesto, kde sa obvykle zdržiavajú, a počas rovnakého obdobia neuskutočnili dodávky tovarov ani neposkytli služby,

ktoré patria do rozsahu pôsobnosti dane z pridanej hodnoty v zmysle článkov 256, 256 A až 258 B, 259 až 259 C [CGI].

2. ...“

8 Usmernenie ústredného daňového riaditeľstva 3 A-13-85 z 22. júla 1985 spresňuje, že poskytnutia služieb, ktoré sa uskutočnili pri príležitosti trhov, salónov, výstav a iných podujatí, spadajú pod článok 259 A CGI, a teda sa predpokladá, že sa nachádzajú vo Francúzsku. Rovnako usmernenie ústredného daňového riaditeľstva 3 D-2-99 z 15. júla 1999 ustanovuje, že poskytnutie komplexného súboru služieb vystavovateľovi v rámci obchodného veľtrhu alebo podobného podujatia spadá pod uvedený článok 259 A ods. 4.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

9 Gillan Beach Ltd organizoval v Nice dva lodné salóny, ktoré sa uskutočnili 18. až 20. februára a 25. až 27. mája 1993. Vystavovateľom poskytol komplexné služby, ktoré zahŕňali najmä vybudovanie a sprevádzkovanie stánkov a komunikačných prostriedkov, privítanie hosteskami, ako aj prenájom a dohľad nad miestami kotvenia vystavovaných lodí.

10 Dňa 25. októbra 1993 Gillan Beach Ltd požiadal na základe článku 242-0 M prílohy II CGI o vrátenie DPH tvoriacej súčasť ceny tovarov a služieb, ktoré kúpil vo

Francúzsku na účely organizovania uvedených lodných salónov. Daňová správa túto žiadosť zamietla z dôvodu, že organizácia trhov a salónov, pokiaľ sa fyzicky uskutoční vo Francúzsku, je plnením, pri ktorom sa predpokladá, že k nemu došlo vo Francúzsku, v súlade s vnútroštátnou právnou úpravou, ktorou sa do vnútroštátneho práva prebral článok 9 ods. 2 písm. c) prvá zarážka šiestej smernice. Uvedená správa sa preto domnievala, že vo veci samej neboli splnené podmienky, ktoré sa vyžadujú na vrátenie DPH podľa ôsmej smernice.

11 Tribunal administratif de Paris na návrh Gillan Beach Ltd rozhodol, že DPH, o ktorú ide vo veci samej, musí byť tejto spoločnosti vrátená. Keďže tento rozsudok bol potvrdený rozsudkom Cour administrative d'appel de Paris, Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie podalo dovolanie na Conseil d'État.

12 Keďže Conseil d'État usúdil, že riešenie sporu, ktorý mu bol predložený, si vyžaduje výklad práva Spoločenstva, prerušil konanie a položil Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Možno komplexné plnenie, ktoré organizátor trhu alebo salóna poskytol vystavovateľom, zahrnúť pod článok 9 ods. 2 písm. c) prvú zarážku šiestej smernice..., článok 9 ods. 2 písm. a) tejto smernice alebo pod akúkoľvek inú kategóriu poskytovania služieb uvedenú v tomto článku 9 ods. 2?"

O prejudiciálnej otázke

13 Vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, či sa má článok 9 ods. 2 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že umožňuje zahrnúť komplexné plnenie, ktoré organizátor trhu alebo salóna poskytol vystavovateľom, pod jednu z kategórií poskytovania služieb, ktoré sú v ňom uvedené.

14 V tomto ohľade je namieste pripomenúť, že článok 9 šiestej smernice obsahuje pravidlá, ktoré upravujú hraničný ukazovateľ určujúci miesto poskytnutia služieb na daňové účely. Zatiaľ čo odsek 1 tohto článku zavádza v tejto súvislosti všeobecné pravidlo, odsek 2 rovnakého článku vymenováva rad špecifických hraničných ukazovateľov. Cieľom týchto ustanovení je vyhnúť sa na jednej strane konfliktom právomocí, ktoré by mohli viesť k dvojitému zdaneniu, a na strane druhej nezdaneniu príjmov [pozri rozsudky zo 4. júla 1985, Berkholz, 168/84, Zb. s. 2251, bod 14; z 26. septembra 1996, Dudda, C-327/94, Zb. s. I-4595, bod 20; zo 6. marca 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, Zb. s. I-1195, bod 10, a z 12. mája 2005, RAL (Channel Islands) a i., C-452/03, Zb. s. 3947, bod 23].

15 Rovnako je potrebné pripomenúť, že pokiaľ ide o vzťah medzi odsekmi 1 a 2 článku 9 šiestej smernice, Súdny dvor rozhodol, že odsek 1 tohto ustanovenia nemá nijakú prednosť pred jeho odsekom 2. V každej situácii sa kladie otázka, či je upravená jedným z prípadov uvedených v článku 9 ods. 2 uvedenej smernice. Ak nie, vzťahuje sa na ňu odsek 1 tohto článku [rozsudky Dudda, už citovaný, bod 21; Linthorst, Pouwels en Scheres, už citovaný, bod 11, a RAL (Channel Islands) a i., už citovaný, bod 24].

16 Rozsah pôsobnosti článku 9 ods. 2 je teda namieste vymedziť vo svetle jeho účelu, ktorý vyplýva zo siedmeho odôvodnenia šiestej smernice v tomto znení:

„... určenie miesta, na ktorom sa uskutočnili zdaniteľné plnenia, sa stalo predmetom konfliktov súdnych právomocí medzi členskými štátmi, predovšetkým v otázke dodávok tovaru do zásoby [s montážou — *neoficiálny preklad*] a poskytovania služieb,... hoci miesto obchodovania [poskytovania služieb — *neoficiálny preklad*] sa musí [v zásade — *neoficiálny preklad*] definovať ako miesto, [kde má dodávateľ sídlo svojej profesionálnej činnosti, toto miesto by sa malo definovať ako miesto — *neoficiálny preklad*] v štáte osoby, ktorej sa tieto služby poskytujú, predovšetkým v prípade určitých služieb poskytovaných medzi zdaniteľnými osobami, keď je cena služieb zahrnutá do ceny tovaru".

17 Cieľom článku 9 ods. 2 šiestej smernice ako celku je teda zaviesť osobitný režim pre poskytovanie služieb uskutočňované medzi platiteľmi dane, keď náklady na tieto služby sú zahrnuté do ceny tovarov.

18 Analogický účel je rovnako v pozadí článku 9 ods. 2 písm. c) prvej zarážky šiestej smernice, ktorý vymedzuje miesto poskytovania služieb týkajúcich sa najmä umeleckých, športových alebo zábavných aktivít, ako aj aktivít k nim doplnkových, ako miesto, kde sa tieto služby fyzicky realizujú. Zákonodarca Spoločenstva totiž usúdil, že pokiaľ dodávateľ poskytuje svoje služby v štáte, v ktorom sa tieto plnenia fyzicky realizujú, a organizátor podujatia vyberie v tom istom štáte DPH zaplatenú konečným spotrebiteľom, DPH, ktorej základom je súhrn plnení, ktorých náklady sú zahrnuté do ceny komplexného plnenia zaplatenej týmto spotrebiteľom, by mala byť zaplatená tomuto štátu a nie štátu, v ktorom mal dodávateľ sídlo svojej hospodárskej činnosti (pozri rozsudok Dudda, už citovaný, bod 24).

19 Čo sa týka kritérií, podľa ktorých sa má posudzovať, či určité plnenie spadá pod článok 9 ods. 2 písm. c) prvú zarážku šiestej smernice, je potrebné konštatovať, že sa nevyžaduje žiadna osobitná, napríklad umelecká alebo športová, úroveň a pod toto ustanovenie nespadajú iba plnenia týkajúce sa najmä umeleckých, športových alebo zábavných aktivít, ale rovnako aj plnenia, ktoré sa týkajú iba podobných aktivít (pozri v tomto zmysle rozsudok Dudda, už citovaný, bod 25).

20 Treba pripomenúť, že článok 9 ods. 2 šiestej smernice je kolíznou normou, ktorá určuje miesto zdanenia plnení, a teda vymedzuje právomoci členských štátov. Z toho plynie, že pojem „podobné aktivity" je pojmom práva Spoločenstva, ktoré sa musí vykladať jednotne, aby sa vyhlo situáciám dvojitého zdanenia alebo nezdanenia (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. novembra 1993, Komisia/Francúzsko, C-68/92, Zb. s. I-5881, bod 14).

21 Pri výklade ustanovenia práva Spoločenstva treba vziať do úvahy nielen znenie tohto ustanovenia, ale rovnako aj jeho kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej súčasť tvorí (pozri najmä rozsudok zo 7. júna 2005, VEMW a i., C-17/03, Zb. s. I-4983, bod 41).

22 Vzhľadom na cieľ sledovaný zákonodarcom Spoločenstva, pripomenutý v bode 18 tohto rozsudku, ktorým je stanoviť miesto zdaniteľného plnenia v členskom štáte, na ktorého území sa plnenia fyzicky realizujú, bez ohľadu na miesto, kde mal dodávateľ sídlo, musí byť aktivita považovaná za podobnú v zmysle článku 9 ods. 2 písm. c) prvej zarážky šiestej smernice, pokiaľ obsahuje vlastnosti, ktoré sú rovnako prítomné v ostatných kategóriách aktivít vymenovaných v tomto ustanovení a ktoré vzhľadom na tento cieľ zdôvodňujú, že tieto aktivity spadajú pod uvedené ustanovenie.

23 V tomto ohľade je namieste konštatovať, ako to robí francúzska vláda a Komisia Európskych spoločenstiev, že spoločné vlastnosti prítomné v rôznych kategóriách poskytovania služieb, ktoré sú uvedené v článku 9 ods. 2 písm. c) prvej zarážke šiestej smernice, majú svoj pôvod v komplexnom charaktere predmetných plnení zahŕňajúcich viaceré služby, ako aj v skutočnosti, že uvedené plnenia sú bežne poskytované viacerým príjemcom, a to súhrnu osôb zúčastnených z rôznych dôvodov na kultúrnych, umeleckých, športových, vedeckých, vzdelávacích alebo zábavných aktivitách.

24 Spoločnou vlastnosťou týchto rozličných kategórií plnení je rovnako to, že sa vo všeobecnosti poskytujú pri príležitosti konkrétnych podujatí, a miesto, kde sa tieto komplexné plnenia fyzicky realizujú, je v zásade jednoduché identifikovať, keďže uvedené podujatia sa odohrávajú na presne stanovenom mieste.

25 Účelom salóna alebo trhu je pritom bez ohľadu na jeho tému poskytnúť viacerým príjemcom v zásade na jedinom a konkrétnom mieste rôzne plnenia komplexného charakteru s cieľom najmä predstaviť informácie, tovary alebo skutočnosti za podmienok, ktoré ich môžu spropagovať pred návštevníkmi. Za týchto podmienok je opodstatnené usudzovať, že salón alebo trh možno zahrnúť pod podobné aktivity podľa článku 9 ods. 2 písm. c) prvej zarážky šiestej smernice.

26 Poskytnutia služieb týkajúce sa aktivít vymenovaných v článku 9 ods. 2 písm. c) prvej zarážke šiestej smernice zahŕňajú plnenia poskytnuté organizátormi týchto aktivít a plnenia, ktoré je opodstatnené za takéto plnenia považovať.

27 Z toho plynie, že komplexné plnenie, ktoré organizátor trhu alebo salóna poskytol vystavovateľom, sa preto musí považovať za jedno z plnení, ktoré sú uvedené v článku 9 ods. 2 písm. c) prvej zarážke šiestej smernice.

28 Vzhľadom na výklad tohto ustanovenia uvedený v bode 25 tohto rozsudku, ktorý postačuje na určenie miesta plnenia vo veci samej, nie je namieste vysloviť sa k otázke, či uvedené plnenie možno okrem toho zahrnúť pod akúkoľvek inú kategóriu poskytovania služieb uvedenú v článku 9 ods. 2 šiestej smernice.

29 Na položenú otázku preto treba odpovedať tak, že článok 9 ods. 2 písm. c) prvá zarážka šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že komplexné plnenie, ktoré organizátor poskytol vystavovateľom na trhu alebo salóne, je zahrnuté v kategórii poskytovania služieb, ktorá je uvedená v tomto ustanovení.

O trovách

30 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (šiesta komora) rozhodol takto:

Článok 9 ods. 2 písm. c) prvá zarážka šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, sa má vykladať v tom zmysle, že komplexné plnenie, ktoré organizátor poskytol vystavovateľom na trhu alebo salóne, je zahrnuté v kategórii poskytovania služieb, ktorá je uvedená v tomto ustanovení.

Podpisy