SODBA SODIŠČA (šesti senat)

z dne 9. marca 2006*

V zadevi C-114/05,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložil Conseil d'État (Francija) z odločbo z dne 10. januarja 2005, ki je na Sodišče prispela 8. marca 2005, v postopku

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

proti

Gillan Beach Ltd,

SODIŠČE (šesti senat),

v sestavi J. Malenovský, predsednik senata, A. Borg Barthet (poročevalec) in U. Lõhmus, sodnika,

* Jezik postopka: francoščina.

generalni pravobranilec: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za francosko vlado G. de Bergues in C. Jurgensen, zastopnika,

— za grško vlado V. Kyriazopoulos, O. Patsopoulou in M. Tassopoulou, zastopniki,

— za vlado Združenega kraljestva C. White in R. Hill, zastopnika,

— za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in M. Afonso, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 9(2) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav

članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie in družbo Gillan Beach Ltd, s sedežem v Združenem kraljestvu, zaradi vračila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ga je ta družba plačala na nakupe blaga in storitev v Franciji v zvezi z navtičnima salonoma, ki ju je organizirala v Nici leta 1993.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 1 Osme direktive Sveta 79/1072/EGS z dne 6. decembra 1979 o uskladitvi zakonov držav članic o prometnih davkih – postopki za vračilo davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države (UL L 331, str. 11, v nadaljevanju: Osma direktiva) določa:

„Za namene te direktive pomeni ‚davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države' osebo, navedeno v členu 4(1) Direktive 77/388/[EGS], ki v obdobju, navedenem v prvem in drugem stavku prvega pododstavka člena 7(1), v tej državi ni imela niti sedeža svoje gospodarske dejavnosti niti stalne poslovne enote, iz katere se opravljajo poslovne transakcije; niti ni imela, če tak sedež ali poslovna enota ne obstajata, svojega stalnega ali običajnega bivališča in ki v tem istem obdobju ni opravila prometa blaga oz. storitev, za katerega se šteje, da je bil opravljen v tej državi […]"

4 Člen 2 Osme direktive določa:

„Vsaka država članica pod spodaj navedenimi pogoji vrne davčnemu zavezancu, ki nima sedeža na ozemlju države, ima pa sedež v drugi državi članici, vsakršen davek na dodano vrednost, zaračunan za storitve ali za premičnine, ki so mu jih dobavili drugi davčni zavezanci na ozemlju države, ali zaračunan ob uvozu blaga v državo, v kolikor se to blago oz. storitve uporabljajo za namene transakcij iz člena 17(3)(a) in (b) Direktive 77/388/[EGS] in za opravljanje storitev iz člena 1(b).“

5 Glede določitve kraja, za katerega se šteje, da je kraj opravljanja storitev, člen 9 Šeste direktive določa:

„1. Za kraj opravljanja storitve se šteje kraj, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev, ali če nima takšnega sedeža ali stalne poslovne enote, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva.

2. Vendar pa:

(a) je kraj opravljanja storitev v zvezi z nepremičninami, vključno s storitvami nepremičninskih zastopnikov in strokovnjakov, ter storitev za pripravo in

koordinacijo gradbenih del, kot so storitve arhitektov in podjetij, ki zagotavljajo neposredni nadzor na kraju samem, kraj, kjer se nepremičnina nahaja;

(b) […]

(c) je kraj opravljanja storitev v zvezi:

— z dejavnostmi s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, zabavnih prireditev ali podobnih dejavnosti, vključno z dejavnostmi organizatorjev teh dejavnosti, in kadar je to ustrezno, opravljanjem pomožnih storitev,

[…]

kraj, kjer so te storitve dejansko opravljene;

[…]“

Nacionalno pravo

6 Člen 259 A code général des impôts (splošni davčni zakonik, v nadaljevanju: CGI), ki ga je uvedel člen 28 zakona št. 78-1240 z dne 29. decembra 1978, rektifikacija javnih financ za 1978 (JORF z dne 30. decembra 1978, str. 4385), za prenos člena 9(2) Šeste direktive v notranje pravo, določa:

„Z odstopanjem od določb člena 259 se šteje Francija za kraj opravljanja naslednjih storitev:

[…]

4. Spodaj naštete storitve, če se dejansko opravijo v Franciji:

— storitve s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, zabavnih prireditev in pomožne storitve ter njihova organizacija.

[…]“

7 Člen 242-0 M priloge II k CGI, s katerim je bil člen 1 Osme direktive prenesen v notranje pravo, določa:

„1. Davčni zavezanci, ki imajo sedež v tujini, lahko dobijo vračilo [DDV], ki jim je bil pravilno zaračunan, če v koledarskem trimesečju ali koledarskem letu, na katero se nanaša zahtevek za vračilo, niso imeli v Franciji sedeža gospodarske dejavnosti ali stalne poslovne enote ali, če tak sedež ali poslovna enota ne obstajata, svojega stalnega ali običajnega bivališča in ki v tem istem obdobju tam niso opravili dobave

blaga ali storitev, ki sodijo na področje uporabe davka na dodano vrednost v smislu členov 256, od 256 A do 256 B, od 259 do 259 C [CGI].

2. […]“

8 Navodilo 3 A-13-85 splošne direkcije za davke z dne 22. julija 1985 določa, da storitve, ki se opravijo na sejmih, v salonih, na razstavah in drugih dogodkih, spadajo v okvir člena 259 A CGI in se torej šteje, da so bile opravljene v Franciji. Navodilo 3 D-2-99 splošne direkcije za davke z dne 15. julija 1999 tudi določa, da dobava paketa celovitih storitev razstavljavcu v okviru trgovskega sejma ali podobnega dogodka sodi v okvir navedenega člena 259 A(4).

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

9 Gillan Beach Ltd je v Nici organizirala dva navtična salona, in sicer od 18. do 20. februarja oziroma od 25. do 27. maja 1993. Razstavljavcem je dobavila celovite storitve, ki so med drugim vključevale ureditev ter dajanje na voljo oddelke na razstavišču in komunikacijska sredstva, zagotovitev osebja za sprejem obiskovalcev ter dajanje v najem in nadzor območij, kjer so bile razstavljene ladje privezane.

10 Gillan Beach Ltd je 25. oktobra 1993 na podlagi člena 242-0 M priloge II k CGI zahtevala vračilo DDV, ki je bil naložen na blago in storitve, ki jih je kupila v Franciji,

da bi organizirala zgoraj navedena navtična salona. Ta zahtevek je davčna uprava zavrnila z obrazložitvijo, da se organizacija sejmov in salonov, ker je bila dejansko opravljena v Franciji, šteje za storitev, opravljeno v Franciji v skladu z nacionalno določbo, s katero se je v notranje pravo prenesel člen 9(2)(c), prva alinea, Šeste direktive. Zato je omenjena uprava menila, da v postopku v glavni stvari pogoji, ki jih za vračilo DDV zahteva Osma direktiva, niso bili izpolnjeni.

11 Le tribunal administratif de Paris, ki mu je Gillan Beach Ltd predložila zadevo, je razsodilo, da bi bilo treba DDV v postopku v glavni stvari vrniti tej družbi. Zoper to sodbo, ki jo je s sodbo potrdilo Cour administrative d'appel de Paris, je Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie vložil kasacijsko pritožbo pri Conseil d'État.

12 Ker je Conseil d'État menilo, da potrebuje za odločitev v tem sporu razlago prava Skupnosti, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali lahko celovita storitev, ki jo opravi organizator sejmov ali salonov za razstavljavce, spada v obseg člena 9(2)(c), prva alinea, Šeste direktive […], člena 9(2)(a) te direktive ali pa v popolnoma drugo kategorijo storitev, omenjeno v členu 9(2)?“

Vprašanje za predhodno odločanje

13 Z vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali bi bilo treba člen 9(2) Šeste direktive razlagati tako, da celovita storitev, ki jo dobavi organizator razstavljavcem na sejmu ali v salonu, spada v eno od kategorij storitev, ki jih je omenilo.

14 V tem pogledu člen 9 Šeste direktive vsebuje pravila, ki določajo kraj, ki je davčno upoštevna navezna okoliščina. Medtem ko odstavek 1 te določbe glede tega predmeta podaja splošno pravilo, pa njen odstavek 2 navaja vrsto posebnih naveznih okoliščin. Cilj teh določb je izogibanje, prvič, sporom glede pristojnosti, ki lahko privedejo do dvojnega obdavčevanja, in, drugič, neobdavčenju prihodkov (glej sodbe z dne 4. julija 1985 v zadevi Berkholz, 168/84, Recueil, str. 2251, točka 14; z dne 26. septembra 1996 v zadevi Dudda, C-327/94, Recueil, str. I-4595, točka 20; z dne 6. marca 1997 v zadevi Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, Recueil, str. I-1195, točka 10, in z dne 12. maja 2005 v zadevi RAL (Kanalski otoki) in drugi, C-452/03, ZOdl., str. 3947, točka 23).

15 Opozoriti je treba tudi to, da je glede razmerja med odstavkoma 1 in 2 člena 9 Sodišče že odločilo, da odstavek 1 nikakor ne prevlada nad odstavkom 2 te določbe. Vprašanje, ki se zastavlja v vsakem položaju, je, ali to zadnjo ureja eden od primerov, navedenih v členu 9(2). V nasprotnem primeru pa je zajeta z odstavkom 1 (zgoraj navedene sodbe Dudda, točka 21; Linthorst, Pouwels in Scheres, točka 11, in RAL (Kanalski otoki) in drugi, točka 24).

16 Določiti je torej treba obseg člena 9(2) glede na njegov namen, ki izhaja iz sedme uvodne izjave Šeste direktive, ki vsebuje besedilo:

„[…] pri določanju kraja opravljenih obdavčljivih transakcij [je] med državami članicami prihajalo do sporov glede pristojnosti, zlasti pri dobavah blaga za sestavljanje in pri opravljanju storitev; ker pa je treba kljub temu, da naj bi se načeloma kot kraj opravljenih storitev štel kraj, kjer ima oseba, ki opravi storitev, sedež dejavnosti, ta kraj opredeliti, kot da je v državi osebe, za katero so storitve opravljene, zlasti v primeru določenih storitev, opravljenih med davčnimi zavezanci, pri katerih so stroški storitev vključeni v ceno blaga[.]“

17 Celotni namen člena 9(2) Šeste direktive je tudi, da vzpostavi poseben sistem za storitve, opravljene med davčnimi zavezanci, pri katerih so stroški storitev vključeni v ceno blaga.

18 Podoben namen je tudi temelj člena 9(2)(c), prva alinea, Šeste direktive, ki določa kot kraj opravljanja storitev, katerih predmet so dejavnosti, med drugim s področja umetnosti, športa ali zabavnih prireditev, ter tudi pomožne dejavnosti, kraj, kjer so te storitve dejansko opravljene. Zakonodajalec Skupnosti je dejansko upošteval, da če dobavitelj opravi storitve v državi, v kateri so te storitve dejansko izvedene, in organizator prireditve zaračuna DDV končnemu potrošniku v isti državi, je treba DDV, ki je bil zaračunan na podlagi vseh storitev, katerih stroški so vključeni v ceno celovite storitve, ki jo je plačal potrošnik, plačati tej državi in ne tisti, v kateri ima dobavitelj sedež gospodarske dejavnosti (glej zgoraj navedeno sodbo Dudda, točka 24).

19 Glede meril, na podlagi katerih se določena storitev obravnava, kot da sodi v člen 9(2)(c), prva alinea, Šeste direktive, je treba ugotoviti, da se ne zahteva noben poseben nivo, na primer, umetniški ali športni, in da ne sodijo v to določbo samo storitve, katerih predmet so dejavnosti, med drugim s področja umetnosti, športa ali zabavnih prireditev, ampak tudi tiste, katerih predmet so dejavnosti, ki so jim le podobne (glej zgoraj navedeno sodbo Dudda, točka 25).

20 Pomembno je opozoriti, da je člen 9(2) Šeste direktive kolizijska norma, ki določa kraj obdavčitve storitev in posledično razmejitev pristojnosti držav članic. Iz tega izhaja, da je pojem „podobne dejavnosti“ pojem prava Skupnosti, ki ga je treba razlagati enotno, da bi se izognili položajem dvojnega obdavčenja ali neobdavčenja (glej v tem smislu sodbo z dne 17. novembra 1993 v zadevi Komisija proti Franciji, C-68/92, Recueil, str. I-5881, točka 14).

21 Pri razlagi določbe prava Skupnosti je treba upoštevati ne le njeno besedilo, temveč tudi njene kontekst in cilje, ki jim sledi ureditev, katere del je ta določba (glej predvsem sodbo z dne 7. junija 2005 v zadevi VEMW in drugi, C-17/03, ZOdl., str. I-4983, točka 41).

22 Ob upoštevanju cilja, ki mu sledi zakonodajalec Skupnosti, na katerega se sklicuje točka 18 te sodbe, in ki skuša določiti kraj obdavčljivih transakcij v državi članici, na katere ozemlju se storitve dejansko opravijo, ne glede na to, kje ima dobavitelj sedež, je treba dejavnost obravnavati kot podobno v smislu člena 9(2)(c), prva alinea, Šeste direktive, če vključuje značilnosti, ki so prisotne tudi v drugih kategorijah dejavnosti, naštetih v tej določbi, in ki glede na ta cilj utemeljujejo, da bi te dejavnosti morale biti zajete v navedeni določbi.

23 V zvezi s tem je treba ugotoviti, tako kot sta ugotovili francoska vlada in Komisija Evropskih skupnosti, da skupne značilnosti, predstavljene v različnih kategorijah storitev, določenih v členu 9(2)(c), prva alinea, Šeste direktive, izhajajo iz zapletenega značaja zadevnih storitev, ki vključujejo več storitev, in iz dejstva, da se navedene storitve običajno dobavijo več prejemnikom storitev, namreč vsem osebam, ki iz različnih razlogov sodelujejo pri dejavnostih s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja ali zabavnih prireditev.

24 Te različne kategorije storitev imajo skupno značilnost, da se na splošno dobavijo v okviru posameznih dogodkov in je kraj, kjer se te storitve dejansko opravijo, načeloma preprosto določiti, saj ti dogodki potekajo na določenem kraju.

25 Salon ali sejem, ne glede na vrsto, skuša številnim prejemnikom dobaviti, načeloma na posameznem kraju in na določen način, različne celovite storitve s ciljem, med drugim, ponuditi informacije, blago ali dogodke tako, da jih predstavi obiskovalcem. V teh okoliščinah je treba salon ali sejem obravnavati, kot da spada med podobne dejavnosti, določene v členu 9(2)(c), prva alinea, Šeste direktive.

26 Storitve, ki se nanašajo na dejavnosti, naštete v členu 9(2)(c), prva alinea, Šeste direktive, vključujejo storitve, ki jih dobavijo organizatorji teh dejavnosti in dejavnosti, ki so tem podobne.

27 Iz tega izhaja, da je treba celovito storitev, ki jo organizator sejma ali salona dobavi razstavljavcem, obravnavati kot eno od storitev, ki so določene v členu 9(2)(c), prva alinea, Šeste direktive.

28 Ob upoštevanju razlage te določbe v točki 25 te sodbe, ki zadostuje za določitev zadevnega kraja opravljanja storitev v postopku v glavni stvari, ni treba razsojati o tem, ali navedena storitev morda spada tudi v katero koli drugo kategorijo storitev, omenjeno v členu 9(2) Šeste direktive.

29 Posledično je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 9(2)(c), prva alinea, Šeste direktive, razlagati tako, da celovita storitev, ki jo dobavi organizator razstavljavcem na sejmu ali v salonu, spada v kategorijo storitev, določenih s to določbo.

Stroški

30 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (šesti senat) razsodilo:

Člen 9(2)(c), prva alinea, Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je treba razlagati tako, da celovita storitev, ki jo dobavi organizator razstavljavcem na sejmu ali v salonu, spada v kategorijo storitev, določenih s to določbo.

Podpisi