

V?c C-114/05

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

v.

Gillan Beach Ltd

[žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Conseil d'État (Francie)]

„DPH – Místo zdanitelných pln?ní – Da?ová p?íslušnost – Poskytování služeb uskute?né v rámci výstav vodních sport?“

Rozsudek Soudního dvora (šestého senátu) ze dne 9. března 2006

Shrnutí rozsudku

Da?ové p?edpisy – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Poskytování služeb

[Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 9 odst. 2 písm. c) první odrážka]

?lánek 9 odst. 2 písm. c) první odrážka šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? členských stát? týkajících se daní z obratu stanoví jako místo poskytování služeb souvisejících zejména s kulturními, um?leckými, sportovními, v?deckými, vzd?lávacími nebo zábavními nebo podobnými ?innostmi, v?etn? ?innosti organizátor? takových ?inností, jakož i vedlejších souvisejících služeb, místo, kde jsou tyto služby skute?n? poskytovány. Toto ustanovení musí být vykládáno v tom smyslu, že globální pln?ní poskytnuté organizátorem vystavovatel?m na veletrhu nebo na výstav? spadá do kategorie poskytování služeb, na n?ž se vztahuje.

Spole?né charakteristiky p?ítomné v r?zných kategoriích poskytování služeb uvedených v ?l. 9 odst. 2 písm. c) první odrážce šesté sm?rnice mají totiž p?vod v komplexní povaze dot?ených pln?ní, která zahrnují n?kolik služeb, jakož i ve skute?nosti, že uvedená pln?ní jsou zpravidla poskytována více p?íjemc?m, jmenovit? všem osobám ú?astnícím se v r?zném postavení kulturní, um?lecké, sportovní, v?decké, vzd?lávací nebo zábavní ?innosti. Tyto jednotlivé kategorie pln?ní mají rovn?ž jako spole?nou charakteristiku to, že jsou obecn? poskytovány p?i konkrétních událostech, a místo, kde jsou tato komplexní pln?ní skute?n? vykonána, je v zásad? jednoduché ur?it, nebo? uvedené události se odehrávají na konkrétním míst?. P?itom výstava nebo veletrh, bez ohledu na své téma, sm?uje k poskytnutí r?zných pln?ní komplexního charakteru více p?íjemc?m v zásad? na jediném míst? a konkrétním zp?sobem, a to zejména s cílem p?edstavit informace, zboží nebo události za takových podmínek, které jim u návšt?vník? d?lají reklamu.

Za t?chto podmínek je t?eba mít za to, že výstavu nebo veletrh lze p?í?adit k podobným ?innostem uvedeným v ?l. 9 odst. 2 písm. c) první odrážce šesté sm?rnice.

(viz body 23–25, 29 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

9. března 2006 (*)

„DPH – Místo zdanitelných plnění – Daňová příslušnost – Poskytování služeb uskutečněné v rámci výstav vodních sportů“

Ve věci C-114/05,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Conseil d'État (Francie) ze dne 10. ledna 2005, došlým Soudnímu dvoru dne 8. března 2005, v řízení

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

proti

Gillan Beach Ltd,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení J. Malenovský, předseda senátu, A. Borg Barthet (zpravodaj) a U. Løhmus, soudci,

generální advokát: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za francouzskou vládu G. de Bergues a C. Jurgensen, jako zmocnenci,
- za řeckou vládu V. Kyriazopoulou, O. Patsopoulou a M. Tassopoulou, jako zmocnenci,
- za vládu Spojeného království C. White a R. Hillem, jako zmocnenci,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a M. Afonso, jako zmocnenci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout v této věci bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 9 odst. 2 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z prodané hodnoty: jednotný základ daní (Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (ministrem hospodářství, financí a průmyslu) a společností Gillan Beach Ltd usazenou ve Spojeném království ve věci vrácení daní z prodané hodnoty (dále jen „DPH“), kterou tato společnost odvedla na základě nákupu zboží a služeb uskutečněných uvedenou společností ve

Francii za účelem organizace dvou výstav vodních sportů v Nice v roce 1993.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 1 osmé směrnice Rady 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Úprava vracení daní z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku (Úř. věst. L 331, s. 11; Zvl. vyd. 09/01, s. 79), dále jen „osmá směrnice“ stanoví:

„Pro účely této směrnice se ‚osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku‘ rozumí osoba povinná k dani ve smyslu čl. 4 odst. 1 směrnice 77/388/EHS, která v době uvedené v první a druhé větě čl. 7 odst. 1 prvního pododstavce nemá v dotyčném státě ani sídlo své hospodářské činnosti, ani stálou provozovnu, z níž uskutečňuje obchodní operace, ani, neexistuje-li toto sídlo nebo provozovna, bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, a která během téhož období nedodala zboží ani neposkytla služby v tuzemsku [...]“.

4 Podle článku 2 osmé směrnice:

„Každý členský stát vrátí osobě povinné k dani neusazené v tuzemsku, avšak usazené v jiném členské státě, za níže stanovených podmínek daň z přidané hodnoty, která byla vybrána buď u služeb poskytnutých či movitých věcí dodaných jinými osobami povinnými k dani v tuzemsku, nebo u dovozu zboží do tuzemska, pokud jsou toto zboží a tyto služby použity pro plnění uvedená v čl. 17 odst. 3 písm. a) a b) směrnice 77/388/EHS anebo pro služby uvedené v čl. 1 písm. b) této směrnice.“

5 Pokud jde o určení místa zdanitelného plnění, článek 9 šesté směrnice stanoví:

„1. Za místo poskytování služby se považuje místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytuje, a nemá-li takové sídlo či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje.

2. Nicméně:

a) za místo poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti včetně služeb realitních kanceláří a odhadců nemovitostí a služeb při péči a koordinaci stavebních prací, jako jsou služby architektů a stavebního dozoru, se považuje místo, kde se nemovitost nachází;

b) [...]

c) za místo poskytování služeb souvisejících s:

– kulturními, uměleckými, sportovními, vědeckými, vzdělávacími, zábavními nebo podobnými činnostmi včetně činnosti organizátorů takových činností a případně též poskytování vedlejších souvisejících služeb,

[...]

se považuje místo, kde jsou tyto služby skutečně poskytovány;

[...]“

Vnitrostátní právní úprava

6 Článek 259 A code général des impôts (obecného celního kodexu, dále jen „CGI“), který byl zaveden článkem 28 zákona č. 78-1240 ze dne 29. prosince 1978 o změně státního rozpočtu na rok 1978 (JORF ze dne 30. prosince 1978, s. 4385) za účelem provedení do vnitrostátních právních předpisů čl. 9 odst. 2 šesté směrnice, stanoví:

„Odchylně od ustanovení článku 259 se za místo poskytování následujících služeb považuje Francie:

[...]

4. Pokud jsou níže uvedená plnění poskytnuta ve Francii:

– poskytování kulturních, uměleckých, sportovních, vzdělávacích, rekreačních a podobných služeb, jakož i jejich organizace.

[...]“

7 Článek 242-0 M přílohy II CGI, kterým byl do vnitrostátního práva proveden článek 1 osmé směrnice, stanoví:

„1. Osoby povinné k dani usazené v zahraničí mohou dosáhnout vrácení [DPH], která jim byla řádně účtována, pokud v průběhu kalendářního čtvrtletí nebo kalendářního roku, k němuž se vztahuje žádost o vrácení daně, neměly ve Francii sídlo své činnosti nebo stálou provozovnu, ani, neexistuje-li toto sídlo nebo provozovna, bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržují, a které během téhož období nedodaly zboží ani neposkytnuly služby spadající do oblasti působnosti daně z přidané hodnoty ve smyslu článku 256, 256 A až 258 B, 259 až 259 C [CGI].

2. [...]“

8 Pokyn 3 A-13-85 generálního daňového ředitelství ze dne 22. července 1985 upřesňuje, že poskytování služeb při veletrzích, salonech, výstavách a jiných událostech spadá pod článek 259 A CGI, a tedy se považují za plnění poskytnutá ve Francii. Rovněž pokyn 3 D-2-99 generálního daňového ředitelství ze dne 15. července 1999 stanoví, že poskytování komplexního celku služeb vystavovateli v rámci obchodního veletrhu nebo podobné události spadá pod uvedený čl. 259 A odst. 4.

Spor v povodním řízení a předložná otázka

9 Gillan Beach Ltd zorganizovala v Nice dvě výstavy vodních sportů, které proběhly od 18. do 20. února a od 25. do 27. května 1993. Poskytnula vystavovatelům globální služby zahrnující zejména vybudování a poskytnutí stánků a komunikačních prostředků, uvítání hosteskami, jakož i pronájem a kontrolu míst, kde byly zakotveny vystavené lodě.

10 Dne 25. října 1993 požádala Gillan Beach Ltd na základě článku 242-0 M přílohy II CGI o vrácení DPH vybrané u zboží a služeb zakoupených ve Francii za účelem organizace výše uvedených výstav vodních sportů. Daňová správa uvedenou žádost zamítla s odvodněním, že organizace veletrhu a výstav, je-li skutečně provedena ve Francii, se považuje za poskytování služeb ve Francii, v souladu s vnitrostátním ustanovením, kterým byl do vnitrostátního práva proveden čl. 9 odst. 2 písm. c) první odrážka šesté směrnice. Proto uvedený orgán daňové správy usoudil, že podmínky pro vrácení DPH na základě osmé směrnice nebyly ve věci v povodním řízení splněny.

11 Tribunal administratif de Paris (správní soud Paříž), k němuž se Gillan Beach Ltd obrátila,

rozhodl, že DPH měla být ve věci v původním řízení uvedeně společnosti vrácena. Protože uvedené rozhodnutí bylo potvrzeno rozsudkem cour administrative d'appel de Paris (odvolací správní soud Paříž), podal ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie kasační opravný prostředek ke Conseil d'État.

12 Vzhledem k tomu že Conseil d'État měl za to, že vyřešení sporu, který je mu předložen, vyžaduje výklad práva Společenství, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Může globální plnění poskytnuté organizátorem vystavovatelům na veletrhu nebo na výstavě spadat pod čl. 9 odst. 2 písm. c) první odrážky šesté směrnice [...], čl. 9 odst. 2 písm. a) této směrnice nebo jakoukoliv další kategorii poskytování služeb uvedenou v tomto čl. 9 odst. 2?“

K předběžné otázce

13 Svou otázkou se předkládající soud v podstatě táže, zda čl. 9 odst. 2 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že umožňuje spojit s jednou z kategorií poskytování služeb, které uvádí, globální plnění poskytnuté organizátorem vystavovatelům na veletrhu nebo výstavě.

14 V tomto ohledu je třeba připomenout, že článek 9 šesté směrnice obsahuje pravidla pro určení místa poskytování služeb pro daňové účely. Zatímco odstavce 1 uvedeného článku k tomu stanoví obecné pravidlo, odstavec 2 téhož článku uvádí řadu konkrétních příkladů míst poskytování určitých služeb. Cílem těchto ustanovení je jednak předejít střetům pravomocí, které by mohly mít za následek dvojí zdanění, a jednak předejít neuložení daní [viz rozsudky ze dne 4. července 1985, Berkholz, 168/84, Recueil, s. 2251, bod 14; ze dne 26. září 1996, Dudda, C-327/94, Recueil, s. I-4595, bod 20; ze dne 6. března 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, Recueil, s. I-1195, bod 10, a ze dne 12. května 2005, RAL (Channel Islands) a další, C-452/03, Sb. rozh. s. 3947, bod 23].

15 Rovněž je třeba připomenout, že pokud jde o vztah mezi odstavci 1 a 2 článku 9 šesté směrnice, Soudní dvůr již rozhodl, že odstavce 1 uvedeného ustanovení nemá žádnou přednost před jeho odstavcem 2. V každé situaci tak vyvstává otázka, zda se u této situace jedná o jeden z příkladů uvedených v čl. 9 odst. 2 uvedené směrnice. Pokud ne, spadá do rozsahu působnosti odstavce 1 uvedeného článku [výše uvedené rozsudky Dudda, bod 21, a Linthorst, Pouwels en Scheres, bod 11, a RAL (Channel Islands) a další, bod 24].

16 Je tedy třeba určit oblast působnosti čl. 9 odst. 2 s ohledem na jeho účel, který vyplývá ze sedmého bodu odvodnění šesté směrnice, který zní takto:

„[...] určení místa, kde dochází ke zdanitelnému plnění, bylo předmětem sporů o příslušnost mezi členskými státy, zejména co se týče dodání zboží s instalací nebo montáží a poskytování služeb; [...] aťkoliv místem, kde dochází k poskytnutí služby, by mělo v zásadě být místo, kde má osoba poskytující službu sídlo své podnikatelské činnosti, mělo by být toto místo definováno tak, že se nachází v zemi osoby, které je služba poskytována, zejména v případě určitých služeb poskytovaných mezi osobami povinnými k dani, kde jsou náklady služeb zahrnuty v ceně zboží.“

17 Článek 9 odst. 2 šesté směrnice tedy jako celek směřuje ke zřízení zvláštního režimu pro poskytování služeb uskutečňová mezi osobami povinnými k dani, jejichž cena je obsažena v ceně zboží.

18 Podobný účel je rovněž základem čl. 9 odst. 2 písm. c) první odrážky šesté směrnice, která jako místo poskytování služeb souvisejících zejména s uměleckými, sportovními nebo zábavními činnostmi, jakož i vedlejších souvisejících služeb, stanoví místo, kde jsou tyto služby skutečně

poskytovány. Zákonnodárce Spole?enství totiž došel k záv?ru, že jelikož poskytovatel své služby poskytuje ve stát?, kde jsou skute?n? poskytovány a jelikož ve stejném stát? p?ijímá organizátor události DPH odvedenou kone?ným spot?ebitelem, musí být DPH, jejímž základem jsou všechna pln?ní, jejichž náklady jsou zahrnuty v cen? globálního pln?ní zaplacené uvedeným spot?ebitelem, zaplacená tomuto státu, a nikoli státu, v n?mž má poskytovatel sídlo své hospodá?ské ?innosti (viz výše uvedený rozsudek Dudda, bod 24).

19 Ohledn? kritérií, podle kterých je konkrétní pln?ní považováno za spadající pod ?l. 9 odst. 2 písm.c) první odrážku šesté sm?rnice, je t?eba poznamenat, že není požadována žádná zvláštní úrove?, například um?lecká nebo sportovní, a že se uvedené ustanovení vztahuje nejen na pln?ní související zejména s um?leckými, sportovními nebo zábavními ?innostmi, ale rovnž na pln?ní související pouze s podobnými ?innostmi (viz výše uvedený rozsudek Dudda, bod 25).

20 Je d?ležité p?ipomenout, že ?l. 9 odst. 2 šesté sm?rnice je kolizním pravidlem, které ur?uje místo zdan?ní pln?ní, a tudíž vymezuje pravomoci ?lenských stát?. Z toho vyplývá, že pojem „podobné ?innosti“ je pojem práva Spole?enství, který musí být vykládán jednotn?, aby se p?edešlo situacím dvojího zdan?ní nebo neuložení dan? (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 17. listopadu 1993, Komise v. Francie, C?68/92, Recueil, s. I?5881, bod 14).

21 Pro výklad ustanovení práva Spole?enství je nutné vzít v úvahu nejen zn?ní uvedeného ustanovení, ale zároveň i kontext, ve kterém se nachází, a cíle sledované právní úpravou, jejíž je sou?ástí (viz zejména rozsudek ze dne 7. ?ervna 2005, VEMW a další, C?17/03, Sb. rozh. s. I?4983, bod 41).

22 Vzhledem k cíli sledovanému zákonodárcem Spole?enství, p?ipomenutému v bod? 18 tohoto rozsudku, který sm?uje k ur?ení místa zdanitelných operací ve ?lenském stát?, na jehož území jsou pln?ní skute?n? poskytnuta bez ohledu na sídlo hospodá?ské ?innosti poskytovatele, musí být ?innost považována za podobnou, ve smyslu ?l. 9 odst. 2 písm. c) první odrážky šesté sm?rnice, pokud obsahuje charakteristiky, které jsou p?ítomny rovnž v jiných kategoriích ?inností vyjmenovaných v uvedeném ustanovení a které od?vod?ují ve vztahu k danému cíli to, že uvedené ?innosti spadají pod uvedené ustanovení.

23 V tomto ohledu je t?eba konstatovat, jak to ?iní francouzská vláda a Komise Evropských spole?enství, že spole?né charakteristiky p?ítomné v r?zných kategoriích poskytování služeb uvedených v ?l. 9 odst. 2 písm. c) první odrážce šesté sm?rnice mají p?vod v komplexní povaze dot?ených pln?ní, která zahrnují n?kolik služeb, jakož i ve skute?nosti, že uvedená pln?ní jsou zpravidla poskytována více p?íjemc?m, jmenovit? všem osobám ú?astnícím se v r?zném postavení kulturní, um?lecké, sportovní, v?decké, vzd?lávací nebo zábavní ?innosti.

24 Tyto jednotlivé kategorie pln?ní mají rovnž jako spole?nou charakteristiku to, že jsou obecn? poskytovány p?i konkrétních událostech, a místo, kde jsou tato komplexní pln?ní skute?n? vykonána, je v zásad? jednoduché ur?it, nebo? uvedené události se odehrávají na konkrétním místě.

25 P?itom výstava nebo veletrh, bez ohledu na své téma, sm?uje k poskytnutí r?zných pln?ní komplexního charakteru více p?íjemc?m v zásad? na jediném místě a konkrétním zp?sobem, a to zejména s cílem p?edstavit informace, zboží nebo události za takových podmínek, které jim u návšt?vník? d?lají reklamu. Za t?chto podmínek je t?eba mít za to, že výstavu nebo veletrh lze p?i?adit k podobným ?innostem uvedeným v ?l. 9 odst. 2 písm. c) první odrážce šesté sm?rnice.

26 Poskytování služeb souvisejících s činnostmi uvedenými v čl. 9 odst. 2 písm. c) první odrážce šesté směrnice zahrnuje plnění poskytnuté organizátory uvedených činností a činností, které musejí být poslední uvedeným postaveny narove.

27 Z toho vyplývá, že globální plnění poskytnuté organizátorem vystavovatelem na veletrhu nebo na výstavě musí tedy být považováno za jedno z těch, které jsou uvedeny v čl. 9 odst. 2 písm. c) první odrážce šesté směrnice.

28 Vzhledem k výkladu uvedeného ustanovení podanému v bodě 25 tohoto rozsudku, který stačí k určení místa plnění ve věci v původním řízení, se není třeba vyjadřovat k otázce, zda uvedené může plnění spadat rovněž do jakékoli jiné kategorie poskytování služeb uvedené v čl. 9 odst. 2 šesté směrnice.

29 V důsledku toho je na položenou otázku třeba odpovědět tak, že čl. 9 odst. 2 písm. c) první odrážka šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že globální plnění poskytnuté organizátorem vystavovatelem na veletrhu nebo na výstavě spadá do kategorie poskytování služeb, na něž se vztahuje toto ustanovení.

K nákladům řízení

30 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (šestý senát) rozhodl takto:

Článek 9 odst. 2 písm. c) první odrážka šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní musí být vykládán v tom smyslu, že globální plnění poskytnuté organizátorem vystavovatelem na veletrhu nebo na výstavě spadá do kategorie poskytování služeb, na něž se vztahuje toto ustanovení.

Podpisy.

* Jednací jazyk: francouzština.