

Byla C-114/05

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

prieš

Gillan Beach Ltd

(Conseil d'État (Prancūzija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM – Apmokestinamų sandorių vieta – Mokestinis priklausomumas – Paslaugos, teikiamos laivų parodose“

2006 m. kovo 9 d. Teisingumo Teismo (šeštoji kolegija) sprendimas I-0000

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema – Paslaugų teikimas

(Tarybos direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirma trauka)

Direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirmoje traukoje nustatyta, kad paslaugų, susijusių su kultūra, menine, sportine, moksline, švietimo, pramogų ar kitokia panašia veikla, skaitant tokios veiklos organizatorių darbą, bei papildoma veikla, suteikimo vieta laikoma ta vieta, kur tos paslaugos yra realiai suteikiamos. Ši nuostata turi būti aiškinama taip, kad mugės ar parodos organizatoriaus dalyviams teikiamos bendros paslaugos laikytinos šioje nuostatoje numatytais paslaugomis.

Iš tikrųjų bendros savybės, būdingos skirtingoms Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirmoje traukoje numatytiems teikiama 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 asmenims, dalyvaujantiems vienoje kultūrinėje, meninėje, sportinėje, mokslinėje, švietimo ar pramogų veikloje. Šios skirtingos paslaugų rūšys turi tą bendrą savybę, kad jos paprastai teikiamos vieno renginio metu, o vieta, kur šios kompleksinės paslaugos realiai suteikiamos, dažniausiai yra lengvai nustatoma, nes tokie renginiai vyksta konkrečioje vietoje. Be to, mugė ar paroda, nesvarbu, kokio pobūdžio, vieniems gavėjams dažniausiai vienoje vietoje ir vieno renginio metu teikia vienas kompleksines paslaugas, siekiant, be kita ko, pateikti informaciją, pristatyti prekes ar vykius, juos reklamuojant lankytojams.

Šiomis aplinkybėmis turi būti manoma, kad paroda ar mugė gali būti priskirta Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirmoje traukoje numatytiems panašios veiklos rūšims.

(žr. 23–25, 29 punktus ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija)

SPRENDIMAS

2006 m. kovo 9 d.(*)

„PVM – Apmokestinamų sandorių vieta – Mokestinis priklausomumas – Paslaugos, teikiamos laivų parodose“

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,

generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer,

kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs 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 sąsisteigų šalies teritorijoje, tvarka (OL L 331, p. 11, toliau – Aštuntoji direktyva) 1 straipsnis nurodo:

„Šioje direktyvoje apmokestinamas asmuo, kuris nėra sąsisteigų 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, neįsiskaitusiems jos teritorijoje, tačiau įsiskaitusiems kitoje valstybėje narėje, grąžina visą pridėtinės vertės mokestį, jį sumokėtą už kitą apmokestinamąjį asmenį 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 vykdytas apmokestinamas sandoris, nustatymo Šeštosios direktyvos 9 straipsnis nurodo:

„1. Paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi steigės savo verslą arba turi nuolatinį 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 papildomą 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. Pataisytų finansų įstatymo 1978 metais 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 esanti Prancūzijoje:

<...>

4° Šios paslaugos, kai jos fiziškai atliekamos Prancūzijoje:

– kultūrinių, meninių, sportinių, mokslinių, švietimo, pramogų ir papildomos paslaugos bei jų organizavimas.

<...>“

7 BMK II priedo 242⁰ 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 kalendorinį metų ketvirtį ar per kalendorinius metus, su kuriais susijęs prašymas dėl grąžinimo, Prancūzijoje neturėjo nei savo ekonominės veiklos būstinių, 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 taisyklės 3 A¹³85 nurodoma, kad paslaugos, teikiamos mugėse, parodose ir kituose renginiuose, patenka į BMK 259 A straipsnio taikymo sritį, ir todėl jių suteikimo vieta laikoma esanti Prancūzijoje. Be to, 1999 m. liepos 15 d. Mokesčių generalinio direktorato taisyklės 3 D²99 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* Ničioje 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 rengimą bei perdavimą naudoti, sveikų pasitikimų ir eksponuojamų laivų prišvartavimo vietų nuomą ir apsaugą.

10 1993 m. spalio 25 d. *Gillan Beach Ltd*, remdamasi BMK II priedo 242⁰ M straipsniu, pateikė prašymą dėl PVM, kuriuo buvo apmokestintos prekės ir paslaugos, kurias ji pirkė Prancūzijoje, organizuodama minėtas laivų parodas, grąžinimo. Šis prašymas mokesčių inspekcijai atmetė tuo

pagrindu, kad, remiantis nacionaline nuostata, kuria ? nacionalin? teis? buvo perkelta Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirma ?trauka, mugi? ir parod? rengimas, fiziškai vykstantis Pranc?zijoje, yra paslauga, kurios suteikimo vieta laikoma esan?ia Pranc?zijoje. Tod?l ši inspekcija nusprend?, kad pagrindin?je byloje PVM gr?žinimui reikalaujamos s?lygos pagal Aštunt?j? direktyv? nebuvo ?vykdytos.

11 Paryžiaus administracinis teismas (Tribunal administratif de Paris), ? kur? kreip?si *Gillan Beach Ltd*, nusprend?, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamas PVM turi b?ti gr?žintas šiai bendrovei. Š? sprendim? patvirtinus Paryžiaus apeliacinio administracinio teismo (Cour administrative d'appel de Paris) sprendimu, ?kio, finans? ir pramon?s ministras pateik? kasacin? skund? *Conseil d'État*.

12 Manydamas, kad bylai išspr?sti reikia Bendrijos teis?s išaiškinimo, *Conseil d'État* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar bendros paslaugos, kurias organizatorius teikia mug?s ar parodos dalyviams, gali b?ti priskirtos Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirmai ?traukai <...>, šios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punktui ar bet kuriai kitai šio 9 straipsnio 2 dalyje pamin?tai teikiam? paslaug? r?šiai?“

Prejudicinis klausimas

13 Savo klausimu prašym? d?l prejudicinio sprendimo pri?mimo pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalis turi b?ti aiškinama kaip bendras paslaugas, kurias organizatorius teikia mug?s ar parodos dalyviams, leidžianti priskirti vienai iš joje min?t? paslaug? r?ši?.

14 Šiuo klausimu primintina, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnis numato mokestinio priklausomumo vietos nustatymo taisyklės. Šios nuostatos 1 dalis nustato bendr? šios srities taisykl?, o 2 dalis nurodo kelis specialius priskyrimus. Šiomis nuostatomis siekiama išvengti, pirma, kompetencijos kolizijos, d?l kurios gali b?ti dvigubai apmokestinama, ir, antra, pajam? neapmokestinimo (žr. 1985 m. liepos 4 d. Sprendimo *Berkholz*, 168/84, Rink. p. 2251, 14 punkt?; 1996 m. rugs?jo 26 d. Sprendimo *Dudda*, C?327/94, Rink. p. I?4595, 20 punkt?, 1997 m. kovo 6 d. Sprendimo *Linthorst, Pouwels en Scheres*, C?167/95, Rink. p. I?1195, 10 punkt? ir 2005 m. geguž?s 12 d. Sprendimo *RAL (Channel Islands) ir kt.*, C?452/03, Rink. p. 3947, 23 punkt?).

15 Taip pat primintina, kad d?l ryšio tarp Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 ir 2 dali? Teisingumo Teismas yra nusprend?s, jog šios nuostatos 1 dalis neturi pirmenyb?s 2 dalies atžvilgiu. Kiekvienu atveju klausinama, ar pastarajai situacijai taikytina 9 straipsnio 2 dalis. Jei ne – jai taikytina šio straipsnio 1 dalis (min?t? sprendim? *Dudda* 21 punktą; *Linthorst, Pouwels en Scheres* 11 punktą ir *RAL (Channel Islands) ir kt.* 24 punktą).

16 Taigi reikia nustatyti 9 straipsnio 2 dalies taikymo srit?, atsižvelgiant ? jos tiksl?, kuris išplaukia iš Šeštosios direktyvos septintosios konstatuojamosios dalies, numatan?ios:

„<...> vietos, kur vykdomi apmokestinamieji sandoriai, nustatymas yra suk?l?s tarp valstybi? nari? konflikt? d?l jurisdikcijos, ypa? ryšium su montavimui skirt? preki? tiekimu ir paslaug? teikimu, <...> vieta, kur teikiamos paslaugos, tur?t? b?ti iš principo apibr?žiama kaip vieta, kur yra teikian?io paslaugas asmens pagrindin? verslo vieta, vis d?lto toji vieta tur?t? b?ti apibr?žiama kaip esanti šalyje to asmens, kuriam teikiamos paslaugos, ypa? tam tikr? apmokestinam?j? asmen? vienas kitam teikiam? paslaug? atveju, kai paslaug? kaina ?traukiama ? preki? kain?.“

17 Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies bendras tikslas – nustatyti speciali? tvark?

apmokestinamą?j? asmenį vienas kitam teikiamoms paslaugoms, kai paslaugų kaina ?traukiama ? prekių kainų.

18 Panašaus tikslo siekiama ir Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirma ?trauka, kuri nustato, kad paslaugų, susijusių su menine, sportine, pramogų ir papildoma veikla, suteikimo vieta laikoma ta vieta, kur tos paslaugos yra fiziškai atliekamos. Bendrijos ?statymų 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 ?traukiama ? vartotojo sumokėto bendrų paslaugos kainų, turi būti mokamas šiai valstybei, o ne tai, kurioje paslaugų tiekėjas yra ?steigęs savo verslą (žr. minėto sprendimo *Dudda* 24 punktą).

19 Dėl kriterijų, pagal kuriuos konkreti paslauga turėtų būti laikoma patenkančia ? Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirmos ?traukos 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 ? 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 s?voka „panašios veiklos rūšys“ yra Bendrijos teisės s?voka, 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 ? jos formuluotą, bet taip pat ? 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 ? Bendrijos ?statymų leidėjo tikslą, nurodytą šio sprendimo 18 punkte, tai yra nustatyti apmokestinamą sandorių vietą valstybėje narėje, kurios teritorijoje paslaugos yra fiziškai suteikiamos, nepaisant to, kur paslaugų tiekėjas yra ?steigęs savo verslą, veikla turi būti laikoma panašia Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirmos ?traukos 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 ? 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 ?traukoje numatytiems teikiama 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 ?vairioje 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, ?vairiems gavėjams dažniausiai vienoje vietoje ir vieno renginio metu tiekia ?vairias kompleksines paslaugas, siekiant, be kita ko, pateikti informaciją, prekes ar ?vykius, juos reklamuojant lankytojams. Šiomis aplinkybėmis turi būti manoma, kad paroda ar mugė gali būti priskirta Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirmoje ?traukoje numatytiems panašios veiklos rūšims.

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

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

28 Atsižvelgiant į šios nuostatos išaiškinimą šio sprendimo 25 punkte, kad pakanka nustatyti pagrindinį je 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 trauka turi būti aiškinama taip, kad mugųs ar parodos organizatoriaus dalyviams teikiamos bendros paslaugos laikytinos šioje nuostatoje numatytais paslaugomis.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

30 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų dėl prejudicinio sprendimo pateikusių 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 trauka turi būti aiškinama taip, kad mugųs ar parodos organizatoriaus dalyviams teikiamos bendros paslaugos laikytinos šioje nuostatoje numatytais paslaugomis.

Parašai.

* Proceso kalba: prancūzų.