

Zaak C-114/05

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

tegen

Gillan Beach Ltd

[verzoek van de Conseil d'État (Frankrijk) om een prejudiciële beslissing]

„BTW – Plaats van belastbare handelingen – Fiscaal aanknopingspunt – Diensten verricht in kader van watersportbeurzen”

Arrest van het Hof (Zesde kamer) van 9 maart 2006

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Dienstverrichtingen

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 9, lid 2, sub c, eerste streepje)

Artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting stelt de plaats van diensten in verband met culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs- en vermakelijkheidsactiviteiten of soortgelijke activiteiten, met inbegrip van die van de organisatoren van zulke activiteiten, alsmede van daarmee samenhangende diensten, vast op de plaats waar die diensten materieel worden verricht. Deze bepaling dient aldus te worden uitgelegd dat een totaalpakket van diensten dat een organisator aan de exposanten op een beurs of tentoonstelling verstrekt, valt onder de in deze bepaling genoemde categorie diensten.

De gemeenschappelijke kenmerken van de verschillende categorieën diensten van artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn vinden immers hun oorsprong in het complexe karakter van de betrokken diensten, die verschillende prestaties omvatten, alsook in het feit dat de betrokken diensten gewoonlijk worden verricht ten behoeve van een groot aantal personen, namelijk alle personen die, in diverse hoedanigheden, aan culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijskundige of vermakelijkheidsactiviteiten deelnemen. Deze verschillende categorieën diensten hebben eveneens gemeen dat zij over het algemeen worden verricht ter gelegenheid van tijdsgebonden evenementen, en de plaats waar deze complexe diensten materieel worden verricht is in beginsel gemakkelijk vast te stellen, aangezien deze evenementen op een specifieke locatie plaatsvinden. Een tentoonstelling of beurs is, ongeacht het thema ervan, gericht op het verstrekken van informatie in beginsel op een enkele plaats en tijdens een bepaalde periode van verschillende complexe diensten aan een groot aantal personen, met als doel informatie, goederen of evenementen op zo'n wijze aan de bezoekers te presenteren dat daarvan een verkoopbevorderend effect uitgaat.

Bijgevolg moet worden aangenomen dat een tentoonstelling of beurs valt onder de in artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn genoemde soortgelijke activiteiten.

(cf. punten 23-25, 29 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

9 maart 2006 (*)

„BTW – Plaats van belastbare handelingen – Fiscaal aanknopingspunt – Diensten verricht in kader van watersportbeurzen”

In zaak C-114/05,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Conseil d'État (Frankrijk) bij beslissing van 10 januari 2005, ingekomen bij het Hof op 8 maart 2005, in de procedure

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

tegen

Gillan Beach Ltd,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: J. Malenovský, kamerpresident, A. Borg Barthet (rapporteur) en U. Lõhmus, rechters,

advocaat-generaal: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

griffier: R. Grass,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen ingediend door:

- de Franse regering, vertegenwoordigd door G. de Bergues en C. Jurgensen als gemachtigden,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door V. Kyriazopoulos, O. Patsopoulou en M. Tassopoulou als gemachtigden,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door C. White en R. Hill als gemachtigden,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en M. Afonso als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting ? Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (minister van Economische Zaken, Financiën en Industrie) en de in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap Gillan Beach Ltd betreffende de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”) die deze vennootschap heeft betaald over goederen en diensten die zij in Frankrijk heeft aangeschaft met het oog op de organisatie van twee watersportbeurzen te Nice in 1993.

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsrecht

3 Artikel 1 van de Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting ? Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (PB L 331, blz. 11; hierna: „Achtste richtlijn”), bepaalt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt als een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige beschouwd de belastingplichtige als bedoeld in artikel 4, lid 1, van richtlijn 77/388/EEG, die gedurende de periode, bedoeld in artikel 7, lid 1, eerste alinea, eerste en tweede zin, in het betrokken land noch de zetel van zijn bedrijfsuitoefening, noch een vaste inrichting heeft gehad van waaruit de handelingen worden verricht, noch, bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, aldaar zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft gehad, en die in de voornoemde periode geen leveringen van goederen of diensten heeft verricht waarvan de plaats geacht wordt in het betrokken land te zijn gelegen [...].”

4 Artikel 2 van de Achtste richtlijn luidt als volgt:

„Elke lidstaat geeft aan iedere niet in het binnenland maar in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige, onder de in de hierna volgende artikelen gestelde voorwaarden, de belasting over de toegevoegde waarde terug welke is geheven ter zake van de hem door andere belastingplichtigen in het binnenland verleende diensten of geleverde roerende goederen, dan wel ter zake van de invoer van goederen in het betrokken land, een en ander voorzover deze goederen en diensten worden gebruikt voor de handelingen bedoeld in artikel 17, lid 3, sub a en b, van richtlijn 77/388/EEG of de dienstverrichtingen bedoeld in artikel 1, sub b.”

5 Met betrekking tot de plaats waar een belastbare handeling wordt verricht, bepaalt artikel 9 van de Zesde richtlijn het volgende:

„1. Als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.

2. In afwijking hiervan is

a) de plaats van diensten die betrekking hebben op een onroerend goed, met inbegrip van diensten van makelaars in onroerende goederen en van experts alsmede van diensten die erop gericht zijn de uitvoering van bouwwerken voor te bereiden of te coördineren, zoals bijvoorbeeld de diensten verricht door architecten en bureaus die op de uitvoering van het werk toezicht houden, de plaats waar het goed is gelegen;

b) [...]

c) de plaats van diensten:

– in verband met culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs- en vermakelijkheidsactiviteiten of soortgelijke activiteiten, met inbegrip van die van de organisatoren van zulke activiteiten, alsmede in voorkomend geval, van daarmee samenhangende diensten;

[...]

de plaats waar die diensten materieel worden verricht;

[...]"

Nationaal recht

6 Artikel 259 A van de code général des impôts (algemeen belastingwetboek; hierna: „CGI”), dat bij artikel 28 van wet nr. 78-1240 van 29 december 1978 (aanvullende begrotingswet voor 1978; JORF van 30 december 1978, blz. 4385) is ingevoerd ter omzetting van artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn in nationaal recht, bepaalt:

„In afwijking van de bepalingen van artikel 259 wordt de plaats van de volgende diensten geacht zich in Frankrijk te bevinden:

[...]

4° de hierna genoemde diensten wanneer zij materieel in Frankrijk worden verricht:

– culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, opvoedkundige, recreatieve en daarmee samenhangende diensten, alsook de organisatie ervan.

[...]"

7 Artikel 242-0 M van bijlage II bij de CGI, waarbij artikel 1 van de Achtste richtlijn in nationaal recht is omgezet, bepaalt:

„1. In het buitenland gevestigde belastingplichtigen kunnen teruggaaf verkrijgen van de hun regelmatig in rekening gebrachte [BTW] indien zij tijdens het kwartaal of het kalenderjaar waarop het verzoek tot teruggaaf betrekking heeft, in Frankrijk noch de zetel van hun bedrijfsuitoefening noch een vaste inrichting noch, bij gebreke van zowel het een als het ander, hun woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats hebben gehad, en tijdens diezelfde periode aldaar geen leveringen van goederen of diensten hebben verricht die binnen de werkingssfeer van de belasting over de toegevoegde waarde in de zin van de artikelen 256, 256 A tot en met 258 B, 259 tot en met 259 C [CGI] vallen.

2. [...]”

8 Instructie 3 A-13-85 van het directoraat-generaal belastingen van 22 juli 1985 preciseert dat diensten verricht op beurzen, tentoonstellingen, exposities en andere evenementen, onder artikel 259 A CGI vallen en dus geacht worden in Frankrijk te zijn verricht. Zo ook bepaalt instructie 3 D-2-99 van het directoraat-generaal belastingen van 15 juli 1999 dat het verrichten van een complex geheel van diensten aan een exposant in het kader van een handelsbeurs of een gelijksoortig evenement onder artikel 259 A, lid 4, CGI valt.

Het hoofdgeding en de prejudiciële vraag

9 Gillan Beach Ltd heeft van 18 tot 20 februari 1993 en van 25 tot 27 mei 1993 twee watersportbeurzen georganiseerd te Nice. Zij bood de exposanten een totaalpakket van diensten aan, onder meer bestaande uit de inrichting en terbeschikkingstelling van stands, voorzien van de nodige communicatiemiddelen, de ontvangst door hostesses, de verhuur van ligplaatsen voor de tentoongestelde vaartuigen en de bewaking ervan.

10 Op 25 oktober 1993 heeft Gillan Beach Ltd krachtens artikel 242-0 M van bijlage II bij de CGI verzocht om teruggaaf van de BTW die zij had betaald over de goederen en diensten die zij in Frankrijk had aangeschaft met het oog op de organisatie van bovengenoemde watersportbeurzen. De belastingadministratie heeft dit verzoek afgewezen op grond dat het organiseren van beurzen en tentoonstellingen volgens de nationale bepaling waarbij artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn in nationaal recht is omgezet, wordt geacht op het Franse grondgebied plaats te vinden wanneer de materiële uitvoering ervan aldaar geschiedt. De betrokken administratie was dan ook van mening dat niet was voldaan aan de door de Achtste richtlijn gestelde voorwaarden voor teruggaaf van de BTW.

11 Het tribunal administratif de Paris, waarbij Gillan Beach Ltd de zaak aanhangig maakte, was van oordeel dat teruggaaf van de betrokken BTW diende te worden verleend. Nadat dit vonnis was bevestigd door het cour administrative d'appel de Paris, heeft de ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie cassatieberoep bij de Conseil d'État ingesteld.

12 Van oordeel dat het bij hem aanhangige geding niet zonder uitlegging van het gemeenschapsrecht kan worden beslecht, heeft de Conseil d'État de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

„[Valt] een totaalpakket van diensten, dat een organisator aan exposanten op een beurs of een tentoonstelling verstrekt, binnen de werkingssfeer van artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn [...], artikel 9, lid 2, sub a, van deze richtlijn [...], dan wel onder enige andere in artikel 9, lid 2, genoemde categorie diensten?”

De prejudiciële vraag

13 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn aldus dient te worden uitgelegd dat het totaalpakket van diensten dat een organisator aan de exposanten op een beurs of een tentoonstelling verstrekt, kan worden ingedeeld in een van de in deze bepaling genoemde categorieën van diensten.

14 Artikel 9 van de Zesde richtlijn bevat regels om te bepalen waar een dienst voor de belastingheffing moet worden geacht te zijn verricht. Terwijl lid 1 van deze bepaling dienaangaande een algemene regel bevat, vermeldt lid 2 daarvan een reeks specifieke plaatsen. Doel van deze bepalingen is, bevoegdheidsconflicten die tot dubbele belasting kunnen leiden en

het niet-belasten van inkomsten te vermijden [zie arresten van 4 juli 1985, Berkholz, 168/84, Jurispr. blz. 2251, punt 14; 26 september 1996, Dudda, C?327/94, Jurispr. blz. I?4595, punt 20; 6 maart 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres, C?167/95, Jurispr. blz. I?1195, punt 10, en 12 mei 2005, RAL (Channel Islands) e.a., C?452/03, Jurispr. blz. I?3947, punt 23].

15 Met betrekking tot de verhouding tussen de leden 1 en 2 van artikel 9 van de Zesde richtlijn heeft het Hof geoordeeld dat lid 1 van deze bepaling geen voorrang heeft boven lid 2. Voor elke situatie dient de vraag te worden gesteld of zij onder een van de bepalingen van artikel 9, lid 2, van de richtlijn valt. Zo niet, dan is lid 1 van toepassing [reeds aangehaalde arresten Dudda, punt 21; Linthorst, Pouwels en Scheres, punt 11, en RAL (Channel Islands) e.a., punt 24].

16 De werkingssfeer van artikel 9, lid 2, dient dus te worden afgebakend met inachtneming van het doel ervan, dat voortvloeit uit de zevende overweging van de considerans van de Zesde richtlijn, die luidt als volgt:

„[...] de vaststelling van de plaats van de belastbare handelingen heeft geleid tot competentieconflicten tussen de lidstaten, met name met betrekking tot de levering inclusief montage van een goed en met betrekking tot diensten; [...] de plaats van diensten [moet] in beginsel [...] worden vastgesteld op de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, maar [...] die plaats [moet] in bepaalde gevallen [...] worden vastgesteld in het land van de ontvanger van de diensten, met name voor sommige diensten tussen belastingplichtigen waarvan de kosten in de prijs van de goederen worden opgenomen”.

17 Bijgevolg strekt artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn in zijn geheel ertoe een speciale regeling in het leven te roepen voor diensten tussen belastingplichtigen, waarvan de kosten in de prijs van de goederen worden opgenomen.

18 Een overeenkomstig doel ligt ten grondslag aan artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn, waarin de plaats van diensten betrekking hebbend op onder meer artistieke, sportieve of vermakelijkheidsactiviteiten, alsmede daarmee samenhangende activiteiten, wordt vastgesteld op de plaats waar die diensten materieel worden verricht. De gemeenschapswetgever was namelijk van oordeel dat, wanneer de dienstverrichter zijn diensten verricht in de staat waarin dergelijke diensten materieel worden verricht en de organisator van het evenement in die staat de door de eindverbruiker te dragen BTW int, de BTW met als belastinggrondslag al deze diensten waarvan de kosten worden opgenomen in de prijs van de door de eindverbruiker betaalde totale dienst, aan deze staat moet worden betaald en niet aan de staat waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd (zie arrest Dudda, reeds aangehaald, punt 24).

19 Met betrekking tot de criteria volgens welke een bepaalde dienst moet worden geacht onder artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn te vallen, dient te worden vastgesteld dat niet bijvoorbeeld een bijzonder artistiek of sportief niveau is vereist en dat niet alleen diensten betrekking hebbend op onder meer artistieke, sportieve of vermakelijkheidsactiviteiten onder deze bepaling vallen, maar ook diensten die op slechts soortgelijke activiteiten betrekking hebben (zie in deze zin arrest Dudda, reeds aangehaald, punt 25).

20 Artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn is een conflictregel voor de vaststelling van de plaats van belasting van diensten en daarmee voor de afbakening van de competentie van de lidstaten. Hieruit volgt dat het begrip „soortgelijke activiteiten” een communautair begrip is, dat eenvormig moet worden uitgelegd teneinde te voorkomen dat situaties ontstaan waarin dubbele belasting of geen belasting wordt geheven (zie in deze zin arrest van 17 november 1993, Commissie/Frankrijk, C?68/92, Jurispr. blz. I?5581, punt 14).

21 Bij de uitlegging van een gemeenschapsrechtelijke bepaling moet niet alleen rekening

worden gehouden met de bewoordingen ervan, maar eveneens met de context ervan en met de doeleinden die worden nagestreefd door de regeling waarvan zij deel uitmaakt (zie met name arrest van 7 juni 2005, VEMW e.a., C-17/03, Jurispr. blz. I-4983, punt 41).

22 Gelet op het door de gemeenschapswetgever nagestreefde doel als uiteengezet in punt 18 van het onderhavige arrest, te weten de plaats van de belastbare handelingen te situeren in de lidstaat op wiens grondgebied de diensten materieel worden verricht, ongeacht de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd, dient een activiteit als soortgelijk in de zin van artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn te worden beschouwd wanneer zij kenmerken vertoont die ook aanwezig zijn bij de andere in deze bepaling genoemde categorieën activiteiten en die in het licht van dit doel rechtvaardigen dat deze activiteiten onder deze bepaling vallen.

23 Zoals de Franse regering en de Commissie hebben opgemerkt, vinden de gemeenschappelijke kenmerken van de verschillende categorieën diensten van artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn hun oorsprong in het complexe karakter van de betrokken diensten, die verschillende prestaties omvatten, alsook in het feit dat de betrokken diensten gewoonlijk worden verricht ten behoeve van een groot aantal personen, namelijk alle personen die, in diverse hoedanigheden, aan culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijskundige of vermakelijkheidsactiviteiten deelnemen.

24 Deze verschillende categorieën diensten hebben eveneens gemeen dat zij over het algemeen worden verricht ter gelegenheid van tijdsgebonden evenementen, en de plaats waar deze complexe diensten materieel worden verricht is in beginsel gemakkelijk vast te stellen, aangezien deze evenementen op een specifieke locatie plaatsvinden.

25 Een tentoonstelling of beurs is, ongeacht het thema ervan, gericht op het verstrekken van informatie in beginsel op een enkele plaats en tijdens een bepaalde periode van verschillende complexe diensten aan een groot aantal personen, met als doel informatie, goederen of evenementen op zo'n wijze aan de bezoekers te presenteren dat daarvan een verkoopbevorderend effect uitgaat. Bijgevolg moet worden aangenomen dat een tentoonstelling of beurs valt onder de soortgelijke activiteiten in de zin van artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn.

26 De diensten waarop de in artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn genoemde activiteiten betrekking hebben, omvatten mede de diensten verstrekt door de organisatoren van deze en hiermee gelijk te stellen activiteiten.

27 Hieruit volgt dat het totaalpakket van diensten dat een organisator van een beurs of tentoonstelling aan de exposanten verstrekt, valt onder de in artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn genoemde diensten.

28 Gelet op de uitlegging van deze bepaling in punt 25 van het onderhavige arrest, die volstaat om de plaats vast te stellen waar de onderhavige dienst is verstrekt, hoeft geen uitspraak te worden gedaan over de vraag of deze dienst ook nog onder enige andere in artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn genoemde categorie diensten kan vallen.

29 Bijgevolg dient op de gestelde vraag te worden geantwoord dat artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn aldus dient te worden uitgelegd dat een totaalpakket van diensten dat een organisator aan de exposanten op een beurs of tentoonstelling verstrekt, valt onder de in deze bepaling genoemde categorie diensten.

Kosten

30 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen

incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Zesde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting ? Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, dient aldus te worden uitgelegd dat een totaalpakket van diensten dat een organisator aan de exposanten op een beurs of tentoonstelling verstrekt, valt onder de in deze bepaling genoemde categorie diensten.

ondertekeningen

* Procestaal: Frans.