EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

9. märts 2006 *

Kohtuasjas C-114/05,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Conseil d'État' (Prantsusmaa) 10. jaanuari 2005. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 8. märtsil 2005, menetluses

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

versus

Gillan Beach Ltd,

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: koja esimees J. Malenovský, kohtunikud A. Borg Barthet (ettekandja) ja U. Lõhmus,

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

kohtujurist: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— Prantsuse valitsus, esindajad: G. de Bergues ja C. Jurgensen,

— Kreeka valitsus, esindajad: V. Kyriazopoulos, O. Patsopoulou ja M. Tassopoulou,

— Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: C. White ja R. Hill,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja M. Afonso,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlusta-

mise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv") artikli 9 lõike 2 tõlgendamist.

2 Nimetatud taotlus esitati kohtuvaidluses, milles pooled olid ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie ja äriühing Gillan Beach Ltd, asukoht Ühendkuningriik, ja mis puudutas selle käibemaksu tagastamist, mida see äriühing oli Prantsusmaal kaupade ja teenuste ostmisel tasunud seoses 1993. aastal Nice'is kahe meremessi korraldamisega.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigus

3 Nõukogu 6. detsembri 1979. aasta kaheksanda direktiivi 79/1072/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT L 331, lk 11; ELT eriväljaanne 09/01, lk 79; edaspidi „kaheksas direktiiv") artikkel 1 sätestab:

„Käesoleva direktiivi kohaldamisel käsitatakse „väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslasena" direktiivi 77/388/EMÜ artikli 4 lõikes 1 nimetatud isikut, kes artikli 7 lõike 1 esimese lõigu esimeses ja teises lõigus osutatud ajavahemikul ei ole selles riigis omanud asukohta majandustegevuseks või püsiasukohta, kus äritehinguid teostatakse, või sellise majandustegevuse asukoha või püsiasukoha puudumise korral omanud seal alalist elu- või asukohta, ja kes ei ole sellesama ajavahemiku jooksul selles riigis tarninud kaupu või pakkunud teenuseid, mis oleks käsitatavad selles riigis tarnitute või pakututena [...]".

4 Kaheksanda direktiivi artikli 2 kohaselt:

„Iga liikmesriik tagastab väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslasele, kes ei ole registreeritud teise liikmesriigi territooriumil, vastavalt allpool toodud sätetele käibemaksu, mis on võetud tema poolt kõnealuse riigi territooriumil osutatud teenustelt või tarnitud vallasvaralt või kauba impordilt selle riigi territooriumile, kui kõnealuseid kaupu või teenuseid kasutatakse direktiivi 77/388/EMÜ artikli 17 lõike 3 punktides a ja b nimetatud tehinguteks ja artikli 1 punktis b nimetatud teenuste osutamiseks."

5 Maksustava tehingu tegemise koha kindlaksmääramise osas sätestab kuuenda direktiivi artikkel 9:

„1. Teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja tegevuskoht või teenuse osutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.

2. Sellest olenemata:

a) on kinnisvaraga seotud teenuste, sealhulgas kinnisvaramaaklerite ja -ekspertide teenuste, ning ehitustööde ettevalmistamise ja korraldamisega seotud teenuste,

näiteks arhitektide ja kohapealset järelevalvet teostavate ettevõtjate teenuste osutamise kohaks kinnisvara asukoht;

b) [...]

c) on teenuste osutamise kohaks, mis on seotud:

— kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus-, meelelahutus- vms tegevusega, sealhulgas nimetatud liiki tegevuse korraldaja tegevusega ning vajaduse korral abiteenuste osutamisega,

[...]

nimetatud teenuste tegeliku osutamise koht;

[...]"

Siseriiklik õigus

6 Code général des impôts' (üldine maksukoodeks, edaspidi „CGI") artikkel 259A, mis lisati 29. detsembri 1978. aasta loi nº 78-1240 de finances rectificative pour 1978 (eelarveseaduse nr 78-1240 1978. aasta parandus; *JORF*, 30.12.1978, lk 4385) artikliga 28 kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 ülevõtmiseks siseriiklikusse õigusesse, sätestab:

„Erandina artikli 259 sätetest on järgnevate teenuste osutamise kohana käsitatav Prantsusmaa:

[...]

4° Järgnevad teenused, kui nende tegeliku osutamise koht on Prantsusmaa:

— kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus-, puhketeenused ja abiteenused ning nende korraldamine.

[...]"

7 CGI II lisa artikli 242-0 M, millega siseriiklikku õigusesse võeti üle kaheksanda direktiivi artikkel 1, sätestab:

„1. Välismaal asuvatele maksukohustuslastele võidakse tagastada neile esitatud arvetele nõuetekohaselt märgitud käibemaks, kui tagastamise taotlust puudutava kalendrikvartali või kalendriaasta jooksul ei ole neil Prantsusmaal olnud tegevuskohta või püsiasukohta või selle puudumise korral ei ole nad seal omanud alalist elu- või asukohta ning kes ei ole seal sama ajavahemiku jooksul teostanud kaubatarneid

ja teenuste osutamist, mis kuuluksid käibemaksu kohaldamisalasse [CGI] artiklite 256, 256 A–258 B, 259–259 C mõttes.

2. [...]"

8 Maksude peadirektoraadi 22. juuli 1985. aasta haldusjuhend 3 A-13-85 täpsustab, et laatadel, messidel, näitustel ja muudel üritustel osutatud teenused kuuluvad CGI artikli 259A alla ning nende osutamise kohana on käsitatav Prantsusmaa. Samuti näeb maksude peadirektoraadi 15. juuli 1999. aasta haldusjuhend 3 D-2-99 ette, et kaubandusmessi või sarnase ürituse raames eksponendile kompleksse teenustepaketi osutamine kuulub nimetatud artikli 259A artikli 4 alla.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

9 Gillan Beach Ltd korraldas Nice'is kaks meremessi, mis toimusid vastavalt 18.–20. veebruaril ja 25.–27. mail 1993. Ta osutas eksponentidele kompleksteenuseid, sh stendide ja sidevahendite sisseseadmine ja kasutusseandmine, messikülastajaid vastuvõtva personali tagamine ning välja pandud paatide kaldale kinnitamise kohtade rentimine ja valve.

10 25. oktoobril 1993 taotles Gillan Beach Ltd CGI II lisa artikli 242-0 M alusel selle käibemaksu tagastamist, mida ta oli nimetatud paadimesside organiseerimisega

seoses Prantsusmaal ostetud kaupade ja teenuste hinna osana tasunud. See taotlus jäeti maksuhalduri poolt rahuldamata põhjendusel, et laatade ja messide korraldamine, kui nende tegeliku korraldamise koht on Prantsusmaa, on käsitatavad Prantsusmaal osutatavate teenustena vastavalt siseriiklikule sättele, millega võeti siseriiklikusse õigusessse üle kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti c esimene taane. Maksuhaldur leidis seega, et põhikohtuasjas ei ole kaheksanda direktiivi kohaselt käibemaksu tagastamiseks nõutud tingimused täidetud.

11 Tribunal administratif de Paris, millele Gillan Beach Ltd kaebuse esitas, leidis, et põhikohtuasjas vaatluse all olev käibemaks tuleb sellele äriühingule tagastada. Kuna seda kohtuotsust kinnitas ka Cour administrative d'appel de Paris' kohtuotsus, siis esitas ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie kassatsioonkaebuse Conseil d'État'le.

12 Leides, et temale esitatud vaidluse lahendamiseks on vaja tõlgendada ühenduse õigust, otsustas Conseil d'État kohtuliku arutamise peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„[K]as laadal või messil korraldaja poolt eksponentidele osutatud kompleksteenusele kohaldub kuuenda direktiivi [...] artikli 9 lõike 1 punkti c esimene taane, selle direktiivi artikli 9 lõike 2 punkt a või on see teenus käsitatav mõne muu selle artikli 9 lõikes 2 nimetatud teenuse liigina?"

Eelotsuse küsimus

13 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib oma küsimuses sisuselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 9 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et laadal või messil korraldaja poolt eksponentidele osutatud kompleksteenus on käsitatav ühe selles nimetatud teenuse liigina.

14 Selles osas tuleb meelde tuletada, et teenustele kohaldatava maksuseaduse kindlaksmääramise reeglid sätestab kuuenda direktiivi artikkel 9. Selle artikli lõige 1 sätestab vastava üldreegli ja lõige 2 loetleb rea erandeid. Nende sätete eesmärk on vältida ühest küljest pädevuskonflikte, mis võivad viia topeltmaksustamiseni, ja teisest küljest tulude maksustamata jätmist (vt 4. juuli 1985. aasta otsus kohtuasjas 168/84: Berkholz, EKL 1985, lk 2251, punkt 14; 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-327/94: Dudda, EKL 1996, lk I-4595, punkt 20; 6. märtsi 1997. aasta otsus kohtuasjas C-167/95: Linthorst, Pouwels en Scheres, EKL 1997, lk I-1195, punkt 10 ja 12. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-452/03: RAL (Channel Islands) jt, EKL 2005, lk I-3947, punkt 23).

15 Samuti tuleb meelde tuletada, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 ja lõike 2 vahelise seose osas on Euroopa Kohus juba asunud seisukohale, et selle artikli lõige 1 ei ole ülimuslik lõike 2 suhtes. Iga juhtumi korral peab küsima, kas tegemist ei ole ühe nimetatud direktiivi artikli 9 lõikes 2 sätestatud erandiga. Juhul kui sellega tegu ei ole, tuleb kohaldada selle artikli lõiget 1 (vt eespool viidatud kohtuotsus Dudda, punkt 21; kohtuotsus Linthorst, Pouwels en Scheres, punkt 11, ja kohtuotsus RAL (Channel Islands) jt, punkt 24).

16 Seega tuleb artikli 9 lõike 2 kohaldamisala kindlaks määrata selle eesmärki arvestades, mis tuleneb kuuenda direktiivi seitsmendast põhjendusest, mis on sõnastatud järgmiselt:

[...] maksustatavate tehingute teostamise koha kindlaksmääramine on põhjustanud liikmesriikidevahelisi kohtualluvuse konflikte, eelkõige kauba tarnimise puhul koos kokkupanekuga ning teenuste osutamise puhul; kuigi teenuste osutamise kohaks tuleks põhimõtteliselt määratleda teenuseid osutava isiku peamine tegevuskoht, tuleks määratleda, et see koht asub selle isiku asukohariigis, kellele teenuseid osutatakse, eelkõige maksukohustuslaste vahel osutatavate teatavate teenuste puhul, kus teenuste hind sisaldub kauba hinnas".

17 Seega on kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 üldine eesmärk erikorra kehtestamine maksukohustuslaste vahel osutatavate teenuste puhul, kus teenuste hind sisaldub kauba hinnas.

18 Analoogne eesmärk on aluseks ka kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti c esimesele taandele, mis määratleb nende teenuste osutamise kohana, mis on seotud eelkõige kunsti-, spordi- või meelelahutustegevusega ning nendega seotud abiteenuste osutamisega, nende teenuste tegeliku osutamise koha. Ühenduse seadusandja on tegelikult leidnud, et selles osas, milles teenuste osutaja osutab oma teenuseid riigis, kus neid tegelikult osutatakse ning ürituse korraldaja nõuab samas riigis sisse lõpptarbija poolt tasutud käibemaksu, tuleb käibemaks, mille maksubaasiks on kogum teenuseid, mille hind sisaldub selle tarbija poolt makstud kompleksteenuse hinnas, tasuda sellele riigile, mitte riigile, kus on teenuse osutaja tegevuskoht (vt eespool viidatud kohtuotsus Dudda, punkt 24).

19 Mis puudutab tingimusi, mille kohaselt teatud teenusele kohaldub kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti c esimene taane, tuleb tunnistada, et mingit erilist, näiteks kunstilist või sportlikku taset ei ole nõutud ning selle sätte alla kuuluvad mitte ainult need teenused, mis on eelkõige seotud kunsti-, spordi- või meelelahutustegevusega, vaid lihtsalt ka muud sellised tegevused (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Dudda, punkt 25).

20 On oluline meelde tuletada, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõige 2 on kollisiooninorm, mis määratleb teenuste maksustamise koha ja seega piiritleb liikmesriikide pädevuse. Sellest tuleneb, et mõiste „muu selline tegevus" on ühenduse õiguse mõiste, mida tuleb topeltmaksustamise ja maksustamata jätmise vältimiseks tõlgendada ühetaoliselt (vt selle kohta 17. novembri 1993. aasta otsus kohtuasjas C-68/92: komisjon *vs.* Prantsusmaa, EKL 1993, lk I-5881, punkt 14).

21 Ühenduse õiguse sätte tõlgendamiseks tuleb arvesse võtta mitte üksnes tema sõnastust, vaid ka tema konteksti ning selle õigusaktiga taotletavaid eesmärke, mille osaks see säte on (vt eelkõige 7. juuni 2005. aasta otsus kohtuasjas C-17/03: WEMW jt, EKL 2005, lk I-4983, punkt 41).

22 Arvestades ühenduse seadusandja poolt taotletud eesmärki, mis on välja toodud käesoleva kohtuotsuse punktis 18 ning mis määrab maksustatavate tehingute teostamise kohana kindlaks liikmesriigi, kelle territooriumil teenuseid tegelikult osutati, hoolimata sellest, milline on teenuse osutaja asukoht, tuleb kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti c esimese taande mõttes muuks selliseks tegevuseks pidada tegevust siis, kui sellel on need tunnused, mis on nimetatud sättes loetletud teistel tegevuste liikidel ning mis õigustavad selle eesmärgiga seoses nende tegevuste kuulumist nimetatud sätte alla.

23 Selles osas tuleb sedastada, nagu seda teevad Prantsuse valitsus ja Euroopa Ühenduste Komisjon, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti c esimeses taandes loetletud teenuste osutamise liikide ühised tunnused tulenevad asjakohaste teenuste kompleksest olemusest, mis koosnevad tavaliselt mitmest teenusest ning samuti sellest, et nimetatud teenuseid osutatakse paljudele teenusesaajatele, st kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- või meelelahutustegevuses osalevatele isikutele, kes täidavad mitmesuguseid rolle.

24 Nende erinevate teenuseliikide ühiseks tunnuseks on ka see, et neid osutatakse üldiselt ühekordsete ürituste puhul ning seda kohta, kus neid komplekssseid teenuseid tegelikult osutatakse, on põhimõtteliselt lihtne kindlaks teha, kuna nimetatud üritused toimuvad konkreetses kohas.

25 Olenemata messi või laada temaatikast, on nende eesmärk mitmetele teenusesaajatele põhimõtteliselt ühes kohas ja üks kord osutada erinevaid komplekssе olemusega teenuseid, mille eesmärk on informatsiooni andmine, kaupade või ürituste esitlemine külastajatele, et neid reklaamida. Neil tingimustel tuleb messi või laata pidada kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti c esimeses taandes nimetatud muu sellise tegevuse hulka kuuluvaks.

26 Teenuste osutamise hulka, mille esemeks on kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti 1 esimeses taandes nimetatud tegevused, kuuluvad nende tegevuste korraldajate osutatud teenused ning teenused, mis peavad olema nende tegevustega samalaadsed.

27 Sellest tuleneb, et laadal või messil korraldaja poolt eksponentidele osutatud kompleksteenus on käsitatav nende teenuste hulka kuuluvana, mis on loetletud kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti c esimeses taandes.

28 Arvestades sellele sättele käesoleva kohtuotsuse punktis 25 antud tõlgendust, millest piisab põhikohtuasjas vaatluse all oleva teenuse koha kindlaksmääramiseks, ei ole vaja teha otsust küsimuses, kas nimetatud teenus võib olla muu hulgas käsitatav mõne teise kuuenda direktiivi artikli 9 lõikes 2 nimetatud teenuste osutamise liigi alla kuuluvana.

29 Seega tuleb esitatud küsimusele vastata, et direktiivi artikli 9 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et laadal või messil korraldaja poolt eksponentidele osutatud kompleksteenus on käsitatav ühe selles sättes nimetatud teenuste osutamise liigina.

Kohtukulud

30 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kuues koda) otsustab:

1. **Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 9 lõike 2 punkti c esimest taanet tuleb tõlgendada nii, et laadal või messil korraldaja poolt eksponentidele osutatud kompleksteenus on käsitatav ühe selles sättes nimetatud teenuste osutamise liigina.**

Allkirjad