EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

12. mai 2005 *

Kohtuasjas C-452/03,

mille esemeks on Euroopa Kohtule EÜ artikli 234 alusel High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisioni (Ühendkuningriik) 17. oktoobri 2003. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 27. oktoobril 2003, menetluses

RAL (Channel Islands) Ltd,

RAL Ltd,

RAL Services Ltd,

RAL Machines Ltd

versus

Commissioners of Customs & Excise,

* Kohtumenetluse keel: inglise.

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann, kohtunikud K. Lenaerts (ettekandja) N. Colneric, K. Schiemann ja E. Juhász,

kohtujurist: M. Poiares Maduro,
kohtusekretär: ametnik K. Sztranc,

arvestades kirjalikus menetluses ja 24. novembri 2004. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— RAL (Channel Islands) Ltd, RAL Ltd, RAL Services Ltd ja RAL Machines Ltd, esindajad: K. Lasok, *QC*, ja *barrister* V. Sloane,

— Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: K. Manji, keda abistas C. Vajda, *QC*, ja *barrister* M. Angiolini,

— Iirimaa valitsus, esindaja: D. O'Hagan, keda abistas G. Clohessy, *BL*, ja D. McDonald, *SC*,

— Portugali valitsus, esindajad: L. Fernandes ja Â. Seiça Neves,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: R. Lyal,

olles 27. jaanuari 2005. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv") artiklite 2, 4 ja 9 tõlgendamist ning nõukogu 17. novembri 1986. aasta kolmeteistkümnenda direktiivi 86/560/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT 326, lk 40; ELT eriväljaanne 09/01, lk 129; edaspidi „kolmeteistkümnes direktiiv") artiklite 1 ja 2 tõlgendamist.

2 Nimetatud taotlus esitati RAL (Channel Islands) Ltd (edaspidi „CI"), RAL Ltd (edaspidi „RAL"), RAL Services Ltd (edaspidi „Services") ja RAL Machines Ltd (edaspidi „Machines") ning Commissioners of Customs & Excise (edaspidi „Commissioners"), Ühendkuningriigi pädev ametiasutus käibemaksu küsimustes, vahelises vaidluses, mille esemeks on mänguautomaatide kasutamise teenuse osutamise koha kindlaksmääramine.

Õiguslik raamistik

3 Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 2 punktile 1 maksustatakse käibemaksuga „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb".

4 Kuuenda direktiivi artikli 3 punkt 1 sätestab:

„Käesoleva direktiivi kohaldamisel tähendab „riigi territoorium" [EÜ] asutamislepingu kohaldamise ala, nagu see on iga liikmesriigi suhtes kindlaks määratud artiklis [299]."

5 Kuuenda direktiivi artikli 4 punkti 1 kohaselt on „maksukohustuslane iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest."

6 Teenuse osutamise koha kindlaksmääramise osas sätestab kuuenda direktiivi artikkel 9, et:

„1. Teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja tegevuskoht või teenuse osutamise asukoht [mõiste „teenuse osutamise asukoht" asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „püsiasukohaga allüksus, kus teenust osutatakse"] või nimetatud tegevuskoha või püsiasukohaga allüksuse puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.

2. Sellest olenemata:

[...]

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;

[...]".

7 Kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 1 sõnastus on alljärgnev:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

1) ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslane — [...] [kuuenda] direktiivi artikli 4 lõikes 1 nimetatud maksukohustuslane, kes ei ole käesoleva direktiivi artikli 3 lõikes 1 nimetatud ajavahemiku jooksul kõnealusel territooriumil omanud ettevõtet või püsiasukohaga allüksust, kus äritehinguid teostatakse, või sellise ettevõtte või püsiasukohaga allüksuse puudumise korral omanud alalist elu- või asukohta, ja kes ei ole sellesama ajavahemiku jooksul tarninud kaupu või pakkunud teenuseid artiklis 2 nimetatud liikmesriigis [...]".

8 Kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 2 lõige 1 sätestab:

„[...] iga liikmesriik tagastab igale ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslasele järgnevalt sätestatud tingimustel kogu käibemaksu, mida viimane on maksnud teistele maksukohustuslastele riigi territooriumil talle pakutud teenuste või tarnitud vallasasjade eest või kaupade importimisel riiki, kuivõrd sellised kaupu ja teenuseid kasutatakse [...] [kuuenda] direktiivi artikli 17 lõike 3 punktides a ja b nimetatud tehinguteks või käesoleva direktiivi artikli 1 punkti 1 alapunktis b nimetatud teenuste pakkumiseks."

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

9 CI on Guernsey'l (Kanalisaared) asutatud äriühing. RAL, Services ja Machines on Ühendkuningriigis asutatud äriühingud. Nimetatud neli äriühingut on samuti Ühendkuningriigis asutatud äriühingu RAL Holdings Ltd (edaspidi „Holdings") tütarühingud. CI, RAL, Services, Machines ja Holding moodustavad koos RAL kontserni.

10 Kuni 2000. aasta lõpuni kasutas RAL mänguautomaate Ühendkuningriigis tema omandis olevatel või üüritud pindadel. RAL oli sinna paigaldatud masinate omanik ja ta oli tööandjaks vastavale tööjõule. Tal olid vajalikud load nii mängusaalide kui ka masinate kasutamiseks.

11 Holdings, olles selle käibemaksukohustuslastest isikute ühendust esindav liige, oli käibemaksukohustuslane mänguautomaatide kasutamisest tekkiva tulu suhtes.

12 Seejärel struktureeriti RAL kontsern ümber. Vastavalt eelotsusetaotluse esitanud kohtu kirjeldusele väljendus see mänguautomaatide kasutamise tarbeks madala maksumääraga territooriumil tütarühingu loomises ning mänguautomaatide kasutaja eraldamises masinate omanikust ja mängusaalide valdajast, mille tulemusena RAL kontsern ei olnud enam käibemaksukohustuslane mänguautomaatide kasutamise teenuste suhtes ning võis nõuda tasutud sisendkäibemaksu tagastamist.

13 CI oli seega asutatud Guernsey'l, mis on üks väljaspool ühenduse territooriumi asuvaid Kanalisaari. Eespool nimetatud ümberstruktureerimise käigus viidi Machines ja Services asukoht üle Ühendkuningriiki.

14 RAL oli pindade suhtes, kuhu mänguautomaadid olid paigaldatud, sõlmitud üürilepingute pooleks ja omas mängusaalide kasutamise luba. RAL andis CI-le loa nimetatud pindadele automaatide paigaldamiseks ja seal kasutamiseks.

15 Kõikide RAL kontserni kasutatavate mänguautomaatide omanik oli Machines ja talle kuulusid ka vastavad load. Machines oli CI-ga sõlmitud rendilepingu alusel kohustatud CI-d mänguautomaatidega varustama ja tagama, et masinad oleksid töökorras.

16 CI tegevuseks oli avalikkusele Machines'i tarnitud mänguautomaatide kasutamise võimaldamine pindadel, mille RAL oli tema kasutusse andnud CI viis aga nimetatud tegevust läbi selliselt, et andis mänguautomaatide igapäevase majandamise vastava alltöövõtulepingu alusel üle Service'ile. Viimati nimetatud äriühing oli tööandjaks peaaegu kõigile, st umbes 600-le RAL kontserni töötajale. CI-l ei olnud Ühendkuningriigis töötajaid.

17 RAL kontserni ümberstruktureerimise tulemusena võttis CI kuuenda direktiivi artiklite 2, 4 ja 9 alusel seisukoha, et mänguautomaatide kasutamise teenuse osutamise koht on Guernsey. Kuna nimetatud teenuseid osutati CI arvates seetõttu väljaspool ühenduse territooriumi, väitis CI, et ta ei ole kohustatud tasuma käibemaksu teenustelt, mida ta osutab Ühendkuningriigis asuvatele klientidele. Vastavalt kolmeteistkümnenda direktiivi artiklitele 1 ja 2 nõudis CI makstud sisendkäibemaksu tagastamist.

18 28. augusti 2001. aasta otsusega jättis Commissioners CI käibemaksu tagastamise nõuded rahuldamata. Commissionersi arvates on CI Ühendkuningriigis käibemaksukohustuslane. Otsuse alternatiivses osas leidis Commissioners, et RAL kontserni ümberstruktureerimist ei tule arvesse võtta, sest nagu ka sellele eelnenud perioodi jooksul, jätkas Holdings asjassepuutuvate teenuste osutamist Ühendkuningriigis. Igal juhul tuli Commissionersi arvates CI nõuded rahuldamata jätta vähemalt seetõttu, et tegemist oli õiguse kuritarvitamisega.

19 CI, RAL, Machines ja Services vaidlustasid käibemaksu tagastamise nõude rahuldamata jätmise otsuse Londoni VAT and Duties Tribunalis. Viimane asus 3. detsembri 2002. aasta otsuses seisukohale, et CI osutas asjassepuutuvaid teenuseid Ühendkuningriigis asuvate püsiasukohaga allüksuste kaudu kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 mõttes. Tribunal asus ka seisukohale, et CI osutas mänguautomaatide kasutamise teenuseid Ühendkuningriigis ning et need teenused kuuluvad selles liikmesriigis käibemaksuga maksustamisele. Tribunal rahuldas aga nimetatud äriühingute kaebuse Commissionersi otsuse alternatiivse osa peale, põhjendusel et teenuseid osutas ikkagi CI ja mitte Holdings ning et „õiguse kuritarvitamise" põhimõte ei ole asjas kohaldatav.

20 CI esitas nimetatud otsuse peale apellatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule. Commissioners esitas apellatsioonkaebuse sama otsuse osa peale, millega tühistati tema otsuse alternatiivne osa.

21 Eelnimetatud asjaoludel otsustas High Court of Justice (England & Wales) Chancery Division kohtuliku arutamise peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„Asjas esinevatel asjaoludel ja võttes arvesse kuuendat direktiivi [...], eriti selle artikleid 2, 4 ja 9 ning kolmeteistkümnendat direktiivi [...], eriti selle artikleid 1 ja 2 ning ühenduse õiguse üldpõhimõtteid, siis:

1. Kuidas tuleb tõlgendada kuuenda direktiivi artiklis 9 sätestatud mõistet „püsiasukohaga allüksus"?

2. Millist asjaolu tuleb arvesse võtta, et kindlaks määrata, kas mänguautomaatide teenuseid osutatakse CI-taolise äriühingu tegevuskohast või igast püsiasukohaga allüksusest, mis sellisel äriühingul võib olla?

3. Täpsemalt:

a) juhul kui äriühingu (A) tegevus struktureeritakse ümber selliselt, nagu seda tehti antud asjas, et seotud äriühing (B), mis asub väljaspool ühenduse territooriumi, osutab mänguautomaatide teenust ja kui ümberstruktureerimise ainus eesmärk on A käibemaksukohustuse vältimine tema asutamise riigis, kas siis:

i) saab asuda seisukohale, et mänguautomaatide teenused osutati nimetatud liikmesriigis olevas püsiasukohaga allüksuses; ja juhul kui see on nii, kas siis

ii) tuleb asuda seisukohale, et mänguautomaatide teenuseid osutatakse püsiasukohaga allüksuses või kohas, kus B-l on tegevuskoht?

b) juhul kui äriühingu (A) tegevus struktureeritakse ümber selliselt, et teenuse osutamise koha reegleid silmas pidades temaga seotud äriühing (B) kavatseb antud asjaga samadel asjaoludel pakkuda mänguautomaatide teenust

väljaspool ühenduse territooriumi asuvast tegevuskohast ja nii, et tal ei ole A asutamisjärgses liikmesriigis püsiasukohaga allüksust, kus need teenused osutataks ja kui ümberstruktureerimise ainus eesmärk on A poolt osutatavate teenuste suhtes käibemaksukohustuse vältimine tema asutamisjärgses liikmesriigis, kas siis:

i) B ja liikmesriigis asuvate temaga seotud äriühingute (A, C ja D) vahelised tehingud vastavad käibemaksu seisukohast tingimustele, mis lubavad neid tehinguid käsitleda kas selliste äriühingute poolt või jaoks nende majandustegevuse raames sooritatuks; juhul kui see nii ei ole, siis:

ii) milliseid asjaolusid tuleb arvesse võtta mänguautomaatide teenuste osutaja isiku kindlaksmääramisel?

4) a) kas on olemas õiguse kuritarvitamise põhimõte (mis oleks erinev käibemaksuga seotud direktiividele antud tõlgendusest), millele saaks tugineda vastuväidete esitamisel maksueelisele, mida taotletakse sellises asjas, nagu seda on antud asi?

b) juhul kui selline põhimõte on olemas, siis kuidas tuleks seda kohaldada antud asjaga samadel asjaoludel?

5) a) mis tähtsus on antud asjas asjaolul, et A, C ja D ei ole B tütarühingud ja et õiguslikult või majanduslikult ei oma B ei A, C ega D suhtes valitsevat mõju?

b) kas vastused ülaltoodud küsimustele oleksid teistsugused, kui klientidele mänguautomaatide teenuse osutamiseks oleks vajalik B poolt teatud ettevõtte juhtimine oma tegevuskohas, mis asub väljaspool ühenduse territooriumi, ja kui nii A, C ega D neid teenuseid ei osutaks?"

Eelotsuse küsimused

Esialgsed märkused

22 Eelotsusetaotluses kirjeldatud tegevus, nimelt avalikkusele tasu eest mängusaalidesse paigaldatud mänguautomaatide kasutamise võimaldamine, on käsitletav teenuse osutamisena kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 1 tähenduses. Oma küsimustega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kuidas määrata kindlaks sellise teenuste osutamise koht.

23 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, ja 6. märtsi 1997. aasta otsus kohtuasjas C-167/95: Linthorst, Pouwels en Scheres, EKL 1997, lk I-1195, punkt 10).

24 Kuuenda direktiivi artikli 9 kahe esimese lõike omavahelise konkurentsi osas on Euroopa Kohus juba asunud seisukohale, et selle artikli lõige 1 ei ole ülimuslik lõike 2 suhtes. Iga juhtumi korral peab küsima, ka tegemist ei ole ühe artikli 9 lõikes 2 sätestatud erandiga; juhul, kui sellega tegu ei ole, tuleb kohaldada lõiget 1 (vt eespool viidatud kohtuotsus Dudda, punkt 21, ja kohtuotsus Linthorst, Pouwels en Scheres, punkt 11).

25 Seega tuleb kõigepealt analüüsida, kas sellisele tegevusele, nagu seda on eelotsusetaotluses nimetatud tegevus, kohaldub vastavalt Iirimaa ja Portugali valitsuse poolt väidetule kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkt c, mis määrab kindlaks koha, kus maksuseadust „meelelahutus- vms tegevusele" kohaldatakse. Siinkohal tuleb meeles pidada seda, et Euroopa Kohtu ülesanne on siseriiklikule kohtule esitada kõik ühenduse õiguse tõlgendamise juhtnöörid, mida saab kasutada siseriikliku kohtu menetluses oleva kohtuasja lahendamisel, olenemata sellest, kas siseriiklik kohus neile oma küsimustes viitas või mitte (vt 12. detsembri 1990. aasta otsus kohtuasjas C-241/89: SARPP, EKL 1990, lk I-4695, punkt 8; 2. veebruari 1994. aasta otsus kohtuasjas C-315/92: Verband Sozialer Wettbewerb ehk Clinique'i kohtuotsus, EKL 1994, lk I-317, punkt 7; 4. märtsi 1999. aasta otsus kohtuasjas C-87/97: Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, EKL 1999, lk I-1301, punkt 16, ja 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-456/02: Trojani, EKL 2004, lk I-7573, punkt 38).

Kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti c tõlgendamine

26 Iirimaa ja Portugali valitsus on seisukohal, et CI tegevusele kohaldub kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkt c otseselt meelelahutusega seotud teenuste osas. Kohaks, kus seda teenust pakutakse, tuleb järelikult lugeda kohta, kus need teenused tegelikult osutatakse — põhikohtuasja puhul seega Ühendkuningriigis.

27 Ühendkuningriigi valitsus ja RAL kontserni kuuluvad äriühingud väidavad aga, et eelotsusetaotluses nimetatud teenuste osutamisele kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkt c ei kohaldu. Nad on seisukohal, et nende isikute peamine eesmärk, kellele kõnealused teenused on suunatud, on rahalise hüve saamine ja mitte meelelahutus kui selline. Nimetatud äriühingud lisavad, et eespool mainitud sätte kohaldamise eelduseks on igal juhul teenuse osutaja kunstiline tegevus. Asjaolu, et sarnaselt mobiiltelefoni kasutamisele võib ka mänguautomaadi kasutamisel olla meelelahutuslik aspekt, ei muuda vastavate teenuste osutamise tegevust veel meelelahutustegevuseks artikli 9 lõike 2 punkti c esimese taande tähenduses.

28 Komisjoni hinnangul sätestab kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkt c eriregulatsiooni teatud maksukohustuslaste vahel osutatavatele teenustele ja selliste teenuste hind sisaldub väljundkaupade või -teenuste hinnas (vt eespool viidatud kohtuotsus Dudda, punktid 23 ja 24). Põhikohtuasi oli aga seotud lõpptarbijale mänguautomaatide teenuse osutamisega selliselt, et teenusele kohaldub vaid nimetatud artikli lõige 1.

29 Siinkohal on oluline meeles pidada, et vastavalt kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktile c on meelelahutuse või muu sellise tegevusega seotud teenuste osutamise kohaks teenuste tegeliku osutamise koht.

30 Mis puudutab küsimust, kas teenuste osutamine, nagu seda tehakse põhikohtuasjas, on käsitletav meelelahutus- vms tegevusena, siis tuleb meeles pidada, et CI andis mänguautomaadid avalikkusele kasutada tasu eest ja selleks otstarbeks kohandatud mängusaalides.

31 Antud asjas on eelotsusetaotluses nimetatud tegevuse peamine eesmärk meelelahutuse pakkumine mänguautomaatide kasutajatele, mitte mängust rahalise hüve saamine. Nagu ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 29 toonitas, on rahalise hüve saamise ebakindlus seda tüüpi meelelahutuse puhul just see oluline faktor, miks mänguautomaatide kasutajad nendega mängivad.

32 Meelelahutus- vms tegevus kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti c esimese taande mõttes ei eelda teenuste osutaja kunstilist tegevust. Tegevus, mis hõlmab masinate kasutada andmist ja mille puhul teenuste osutaja peamine eesmärk on oma klientuurile meelelahutuse pakkumine, on käsitletav ühe meelelahutus- vms tegevusena nimetatud sätte tähenduses.

33 Nagu märkis ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 33, ei saa eespool nimetatud artiklis ette nähtud teenuse osutamise koha regulatsiooni põhikohtuasja asjaoludele

kohaldamisest kõrvale hoiduda põhjendusel, et isikud, kellele vastavad teenused on suunatud, on lõpptarbijad. Selle sätte kohaldamise ala ei piirdu vaid maksukohustuslaste vaheliste teenuste osutamisega. Samuti tuleb märkida, et antud olukorrale eespool nimetatud regulatsiooni kohaldamisel ei teki mingeid praktilisi probleeme. Kohta, kus antud teenuseid osutati, saab raskusteta kindlaks määrata. Lõpetuseks, vastava regulatsiooni kohaldamine viib mõistliku tulemuseni ka maksustamise aspektist, sest kõnealustele teenustele kohaldatakse selle liikmesriigi käibemaksukorraldust, kus asuvad isikud, kellele teenused on suunatud.

34 Eespool toodust lähtuvalt tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtule vastata, et teenuse osutamist, mis seisneb avalikkusele tasu eest liikmesriigi territooriumil asuvatesse mängusaalidesse paigaldatud mänguautomaatide kasutamise pakkumises, tuleb käsitleda meelelahutus- vms tegevusena kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti c esimese taande tähenduses ja selle teenuse osutamise kohaks on nimetatud teenuste tegeliku osutamise koht.

Kohtukulud

35 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, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

Teenuste osutamist, mis seisneb avalikkusele tasu eest liikmesriigi territooriumil asuvatesse mängusaalidesse paigaldatud mänguautomaatide kasutamise pakkumises, tuleb käsitleda meelelahutus- vms tegevusena 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 esimese taande tähenduses ja selle teenuse osutamise kohaks on nimetatud teenuste tegeliku osutamise koht.

Allkirjad