TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2005. gada 12. maijā *

Lieta C-452/03

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *High Court of Justice* (*England & Wales*), *Chancery Division* (Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2003. gada 17. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2003. gada 27. oktobrī, tiesvedībā

RAL (Channel Islands) Ltd,

RAL Ltd,

RAL Services Ltd,

RAL Machines Ltd

pret

Commissioners of Customs & Excise.

* Tiesvedības valoda — angļu.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Janns [*P. Jann*], tiesneši K. Lēnarts [*K. Lenaerts*] (referents), N. Kolnerika [*N. Colneric*], K. Šīmans [*K. Schiemann*] un E. Juhāss [*E. Juhász*],

ģenerāladvokāts M. Pojarešs Maduru [*M. Poiares Maduro*],
sekretāre K. Štranca [*K. Sztranc*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2004. gada 24. novembrī,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *RAL (Channel Islands) Ltd, RAL Ltd, RAL Services Ltd* un *RAL Machines Ltd* vārdā — K. Leisoks [*K. Lasok*], *QC*, un V. Slouena [*V. Sloane*], *barrister*,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā — K. Mandži [*K. Manji*], pārstāvis, kam palīdz K. Vajda [*C. Vajda*], *QC*, un M. Andžolīni [*M. Angiolini*], *barrister*,

— Īrijas valdības vardā — D. O'Hagans [*D. O'Hagan*], pārstāvis, kam palīdz G. Kloesija [*G. Clohessy*], *BL*, un D. Makdonalds [*D. McDonald*], *SC*,

— Portugāles valdības vārdā — L. Fernandišs [*L. Fernandes*] un A. Seisa Nevišs [*Â. Seiça Neves*], pārstāvji,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*], pārstāvis,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 27. janvārī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz 2., 4. un 9. panta interpretāciju Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp., turpmāk tekstā — "Sestā direktīva"), kā arī uz 1. un 2. panta interpretāciju Padomes 1986. gada 17. novembra Trīspadsmitajā direktīvā 86/560/EEK par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem — pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanas kārtība nodokļiem pakļautajām personām, kas nav reģistrētas Kopienas teritorijā (OV L 326, 40. lpp; turpmāk tekstā — "Trīspadsmitā direktīva").

2 Šo lūgumu iesniedza saistībā ar prāvu starp *RAL (Channel Islands) Ltd* (turpmāk tekstā — "*CI*"), *RAL Ltd* (turpmāk tekstā — "*RAL*"), *RAL Services Ltd* (turpmāk tekstā — "*Services*") un *RAL Machines Ltd* (turpmāk tekstā — "*Machines*") un *Commissioners of Customs & Excise* [muitas un akcīzes komisāri] (turpmāk tekstā — "Komisāri"), kas ir Apvienotās Karalistes kompetentā iestāde jautājumos par pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā — "PVN"), ar mērķi noteikt vietu, no kuras sniedz azartspēļu automātu apsaimniekošanas pakalpojumus.

Atbilstošās tiesību normas

3 Atbilstoši Sestās direktīvas 2. panta 1. punktam PVN jāmaksā "par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas".

4 Sestās direktīvas 3. panta 1. punktā paredzēts:

"Šajā direktīvā "valsts teritorija" nozīmē Eiropas Ekonomikas kopienas dibināšanas līguma piemērošanas areālu, kā 227. pantā noteikts attiecībā uz katru dalībvalsti".

5 Atbilstoši Sestās direktīvas 4. panta 1. punktam ""Nodokļa maksātājs" nozīmē visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta".

6 Attiecībā uz vietu, no kuras sniedz azartspēļu automātu apsaimniekošanas pakalpojumus, Sestās direktīvas 9. pantā paredzēts:

"1. Par pakalpojuma sniegšanas vietu uzskata vietu, kur piegādātājs ir dibinājis savu uzņēmumu vai kur tam ir pastāvīga iestāde [pārstāvniecība], no kuras sniedz pakalpojumu, vai, ja nav šāda uzņēmuma vai pastāvīgas iestādes [pārstāvniecības], tā pastāvīgās adreses vietu vai vietu, kur tas parasti rezidē.

2. Tomēr:

[..]

c) tādu pakalpojumu sniegšanas vieta, kas saistīti ar:

— kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības, izklaides vai tamlīdzīgiem pasākumiem, ieskaitot šādu pasākumu rīkotāju darbību un attiecīgā gadījumā papildpakalpojumu sniegšanu,

— [..]

ir vieta, kur fiziski veic šos pakalpojumus;

[..]."

7 Trīspadsmitās direktīvas 1. panta redakcija ir šāda:

"Šajā direktīvā:

1) "Nodokļiem pakļauta persona, kas nav reģistrēta valsts teritorijā" ir persona [Sestās] Direktīvas [..] 4. panta 1. punkta nozīmē, kam šīs direktīvas 3. panta 1. punktā minētajā laika posmā šajā valstī nav bijusi nedz saimnieciskas darbības vieta, nedz pastāvīgs uzņēmums [pastāvīga pārstāvniecība], no kura notikusi darījumu kārtošana, nedz arī, ja neeksistē šāda saimnieciskās darbības vieta vai pastāvīgs uzņēmums [pastāvīga pārstāvniecība], pastāvīga dzīvesvieta vai parasta uzturēšanās vieta, un kas tajā pašā laikā nav piegādājusi nekādas preces vai pakalpojumus, par kuriem var uzskatīt, ka tie ir piegādāti minētajā valstī[..]."

8 Trīspadsmitās direktīvas 2. panta 1. punktā paredzēts:

"[..] katra dalībvalsts, ievērojot turpmāk minētos nosacījumus, jebkurai nodokļiem pakļautai personai, kas nav reģistrēta Kopienas teritorijā, var atmaksāt visus [PVN], kas maksāti par pakalpojumiem vai kustamu īpašumu, ko tai šīs valsts teritorijā piegādājušas citas nodokļiem pakļautas personas, vai arī kas maksāti par preču ievešanu valstī, ciktāl šīs preces un pakalpojumus lieto [Sestās] Direktīvas [..] 17. panta 3. punkta a) un b) apakšpunktā minētajos darījumos, un 1. panta b) apakšpunktā minēto pakalpojumu sniegšanā".

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

9 *CI* ir Gērnsijā (Normandijas salās) izveidots uzņēmums. *RAL, Services* un *Machines* ir Apvienotajā Karalistē izveidotas sabiedrības. Šīs četras sabiedrības ir *RAL Holdings Ltd* (turpmāk tekstā — "*Holdings*"), kas arī ir Apvienotajā Karalistē izveidota sabiedrība, meitas uzņemumi. *CI, RAL, Services, Machines* un *Holdings* kopā veido *RAL* grupu.

10 Līdz 2000. gada beigām *RAL* apsaimniekoja azartspēļu automātus Apvienotajā Karalistē tai piederošajās vai nomātajās telpās. Šajās telpās uzstādīto azartspēļu automāti bija *RAL* īpašumā, un tā nodarbināja savu personālu. Tās rīcībā bija gan spēļu zāļu, gan azartspēļu automātu apsaimniekošanai vajadzīgās licences.

11 *Holdings* kā ar PVN apliekamo nodokļu maksātāju grupas pārstāvis bija šī nodokļa maksātājs par ieņēmumiem, kas gūti no azartspēļu automātu apsaimniekošanas.

12 Vēlāk tika īstenots *RAL* grupas pārstrukturēšanas plāns. Saskaņā ar iesniedzējtiesas sniegtajām ziņām tajā bija paredzēts, ka, azartspēļu automātu apsaimniekošanai izveidojot meitas uzņēmumu beznodokļu zonā un nodalot šo funkciju no īpašumtiesībam uz azartspēļu automātiem un telpu apsaimniekošanas, *RAL* grupa vairs nebūtu PVN maksātājs par azartspēļu automātu pakalpojumiem un varētu atgūt samaksāto priekšnodokli.

13 Tādēļ *CI* tika izveidota Gērnsijā, kas veido daļu no Normandijas salām, kas atrodas ārpus Kopienas teritorijas. Šī paša plāna ietvaros Apvienotajā Karalistē tika izveidotas *Machines* un *Services*.

14 *RAL* rīcībā ir telpu, kurās ir uzstādīti azartspēļu automāti, nomas līgumi un licences, kas dod atļauju apsaimniekot spēļu zāles. Tā piešķīra *CI* licenci azartspēļu automātu uzstādīšanai un apsaimniekošanai minētajās telpās.

15 *Machines* īpašumā ir visi *RAL* grupas izmantotie azartspēļu automāti, un tās rīcībā ir to izmantošanai vajadzīgās licences. Atbilstoši nomas līgumam, kas noslēgts ar *CI*, *Machines* jāpiegādā *CI* azartspēļu automāti un jānodrošina to atrašanās labā stāvoklī.

16 *CI* uzdevums ir ļaut publikai lietot *Machines* piegādātos azartspēļu automātus telpās, ko tās rīcībā nodevusi *RAL*. Tomēr *CI* šo uzdevumu veica, noslēdzot vienošanos ar apakšuzņēmēju *Services* par automātu ikdienas pārvaldību. Sabiedrība *Services* nodarbināja gandrīz visu *RAL* grupas personālu, aptuveni 600 cilvēku. Apvienotajā Karalistē *CI* nebija sava personāla.

17 Pēc minētās *RAL* grupas pārstrukturēšanas *CI*, balstoties uz Sestās direktīvas 2., 4. un 9. pantu, uzskatīja, ka Gērnsija būtu jāuzskata par vietu, no kuras sniedz azartspēļu automātu apsaimniekošanas pakalpojumus. Saskaņā ar tās viedokli, tā kā šī iemesla dēļ šie pakalpojumi tika sniegti ārpus Kopienu teritorijas, tā apgalvoja, ka tai nav jāmaksā PVN par pakalpojumiem, kas sniegti tās klientiem Apvienotajā Karalistē. Saskaņā ar Trīspadsmitās direktīvas 1. un 2. pantu *CI* tāpat lūdza atmaksāt kā priekšnodokli samaksāto PVN.

18 Ar 2001. gada 28. augusta lēmumu Komisāri noraidīja *CI* lūgumus. Viņi uzskatīja, ka *CI* ir PVN maksātājs Apvienotajā Karalistē. Pakārtoti viņi atzina, ka *RAL* grupas pārstrukturēšana nav jāņem vērā, jo tāpat kā laikā pirms pārstrukturēšanas attiecīgos pakalpojumus Apvienotajā Karalistē sniedz *Holdings*. Komisāri uzskatīja, ka *CI* lūgumi katrā gadījumā ir jānoraida, jo tie ir saistīti ar tiesību ļaunprātīgu izmantošanu.

19 *CI, RAL, Machines* un *Services* pārsūdzēja šo lēmumu par noraidījumu *VAT and Duties Tribunal* [PVN un nodokļu tiesā], Londonā. 2002. gada 3. decembra spriedumā šī tiesa norādīja, ka *CI* sniedza attiecīgos pakalpojumus, izmantojot pastāvīgas pārstāvniecības Apvienotajā Karalistē, Sestās direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē. Šī tiesa tāpat atzina, ka *CI* sniedza azartspēļu automātu pakalpojumus Apvienotajā Karalistē un ka šajā dalībvalstī šāda darbība apliekama ar PVN. Tomēr tā atbalstīja minēto sabiedrību sūdzību daļā, kurā tā bija celta pret Komisāru pakārtotajiem secinājumiem, jo pakalpojumus faktiski sniedza *CI* un nevis *Holdings* un šajā gadījumā nav piemērojams tiesību ļaunprātīgas izmantošanas princips.

20 *CI* iesniedzējtiesā iesniedza apelācijas sūdzību par minēto spriedumu. Komisāri iesniedza blakus sūdzību par šo pašu spriedumu, jo ar to noraidīti to pakārtotie secinājumi.

21 Šādos apstākļos *High Court of Justice* (*England & Wales*), *Chancery Division* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"Apstākļos, kas izveidojušies šajā gadījumā, un, ņemot vērā [..] Sesto direktīvu [..], it īpaši tās 2., 4. un 9. pantu, un [..] Trīspadsmito direktīvu [..], it īpaši tās 1. un 2. pantu, un Kopienu tiesību vispārējos principus:

1) Kā interpretējams Sestās direktīvas 9. pantā minētais izteiciens "pastāvīga pārstāvniecība"?

2) Kādi faktori jāņem vērā, nosakot to, vai azartspēļu automātu pakalpojumi tiek sniegti no kādas sabiedrības komerciestādes, kā, piemēram, *CI*, vai arī no pastāvīgas pārstāvniecības, kas varētu piederēt tādai sabiedrībai kā *CI*?

3) It īpaši:

a) ja sabiedrības ("A") darbība ir strukturēta, kā tas ir šajā gadījumā, tādējādi, ka ar to saistīta sabiedrība ("B"), kas reģistrēta ārpus Kopienu teritorijas, sniedz azartspēļu automātu pakalpojumus un šīs struktūras vienīgais mērķis ir izvairīties no sabiedrības A aplikšanas ar PVN dalībvalstī, kurā tā ir reģistrēta:

i) vai var uzskatīt, ka azartspēļu automātu pakalpojumus sniedz pastāvīga pārstāvniecība šajā dalībvalstī, un, ja tas tā ir,

ii) vai jāuzskata, ka azartspēļu automātu pakalpojumus sniedz pastāvīgā pārstāvniecība vai arī tos sniedz no saistītās iestādes B reģistrācijas vietas?

b) ja sabiedrības ("A") darbība ir strukturēta tādējādi, ka pakalpojumu sniegšanas vietas normu dēļ saistītā sabiedrība ("B") apstākļos, kādi tie ir šajā gadījumā, paredz sniegt azartspēļu automātu pakalpojumus no tās

reģistrācijas vietas ārpus Kopienu teritorijas, un ka tai nav pastāvīgas pārstāvniecības, kura sniedz šos pakalpojumus dalībvalstī, kurā reģistrēta sabiedrība A, un šīs struktūras vienīgais mērķis ir izvairīties no sabiedrības A aplikšanas ar PVN par šiem pakalpojumiem šajā valstī:

i) vai darījumi starp B un saistītajām sabiedrībām ("A", "C" un "D"), kas atrodas dalībvalstī, attiecībā uz PVN atzīstami par piegādēm, kas veiktas šīm sabiedrībām vai ko veic šīs sabiedrības to saimnieciskās darbības ietvaros, bet, ja tas tā nav,

ii) kādi faktori jāņem vērā, lai noteiktu azartspēļu automātu pakalpojumu sniedzēja identitāti?

4) a) Vai pastāv tiesību ļaunprātīgas izmantošanas princips (neatkarīgi no direktīvu par PVN interpretācijas), kas varētu liegt gaidāmās priekšrocības tādā gadījumā kā šajā lietā?

b) Ja tas tā ir, kā šis princips darbojas tādos apstākļos kā šajā gadījumā?

5) a) Cik liela nozīme šajā gadījumā ir tam, ka A, C un D nav B meitas uzņēmums un ka B no juridiskā vai ekonomiskā viedokļa nekontrolē A, C vai D?

b) Vai atbildes uz iepriekš minētajiem jautājumiem atšķirtos, ja sabiedrības B tās reģistrācijas vietā ārpus Kopienas teritorijas izvēlētais pārvaldības veids būtu bijis vajadzīgs, lai sniegtu azartspēļu automātu pakalpojumus klientiem, un ne A, ne C, ne D neveiktu šīs darbības?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Ievada apsvērumi

22 Iesniedzējtiesas minētā darbība, proti, par atlīdzību nododot publikas rīcībā azartspēļu automātus, kas uzstādīti spēļu zālēs, ir pakalpojumu sniegšana Sestās direktīvas 6. panta 1. punkta izpratnē. Ar saviem jautājumiem iesniedzējtiesa pēc būtības vēlas noteikt vietu, no kurienes tiek sniegti šie pakalpojumi.

23 Šajā sakarā Sestās direktīvas 9. pants satur normas, kas nosaka nodokļu piesaistes vietu. Tā kā šī noteikuma 1. punkts sniedz šajā sakarā vispārīga rakstura normu, tā

2. punkts norāda uz virkni specifisku nodokļu piesaistes nosacījumu. Šo noteikumu mērķis ir izvairīties, no vienas puses, no kompetenču kolīzijas, kas var novest pie dubultas aplikšanas ar nodokļiem, un, no otras puses, ienākumu neaplikšanas ar nodokļiem vispār (skat. 1985. gada 4. jūlija spriedumu lietā 168/84 *Berkholz*, *Recueil*, 2251. lpp., 14. punkts, 1996. gada 26. septembra spriedumu lietā C-327/94 *Dudda*, *Recueil*, I-4595. lpp., 20. punkts, un 1997. gada 6. marta spriedumu lietā C-167/95 *Linthorst, Pouwels en Scheres*, *Recueil*, I-1195. lpp., 10. punkts).

24 Attiecībā uz Sestās direktīvas 9. panta divu pirmo punktu savstarpējo saistību Tiesa jau ir nospriedusi, ka 1. punkts nekādā mērā nav pārāks pār šī paša noteikuma 2. punktu. Katrā konkrētajā gadījumā jājautā, vai attiecīgo situāciju reglamentē kāds no 9. panta 2. punktā minētajiem nosacījumiem, bet, ja nē, tad jāvadās no 1. punkta nosacījumiem (iepriekš minētie spriedumi lietā *Dudda*, 21. punkts, un lietā *Linthorst, Pouwels en Scheres*, 11. punkts).

25 Tādēļ vispirms ir jāpārbauda, vai darbību, uz kuru norāda iesniedzējtiesa, reglamentē, kā to arī uzskata Īrijas un Portugāles valdības, Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunkts, kas nosaka nodokļu piesaistes vietu "izklaides vai tamlīdzīgiem pasākumiem". Faktiski šajā sakarā jāatgādina, ka tas uzliek Eiropas Kopienu Tiesai pienākumu sniegt valsts tiesai visus tos Kopienu tiesību interpretācijas elementus, kas varētu noderēt, izspriežot tajā izskatāmo lietu, neskatoties uz to, vai valsts tiesa uz tiem ir izdarījusi īpašu atsauci savos jautājumos (skat. 1990. gada 12. decembra spriedumu lietā C-241/89 *SARPP*, *Recueil*, I-4695. lpp., 8. punkts, 1994. gada 2. februāra spriedumu lietā C-315/92 *Verband Sozialer Wettbewerb*, sauktu — "*Clinique*", *Recueil*, I-317. lpp., 7. punkts, 1999. gada 4. marta spriedumu lietā C-87/97 *Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola*, *Recueil*, I-1301. lpp., 16. punkts, un 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-456/02 *Trojani*, Krājums, I-7573. lpp., 38. punkts).

Par Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta interpretāciju

26 Īrijas un Portugāles valdības apgalvo, ka *CI* darbību reglamentē Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunkts, jo *CI* piedāvā pakalpojumus, kas tieši saistīti ar izklaidi. Līdz ar to vieta, kur šī darbība tiek veikta, ir pakalpojumu faktiskās sniegšanas vieta, proti, pamata prāvā — Apvienotās Karalistes teritorija.

27 Turpretim Apvienotās Karalistes valdība un *RAL* grupai piederošās sabiedrības norāda, ka iesniedzējtiesas lēmumā noradīto pakalpojumu sniegšanu nereglamentē Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunkts. Šajā sakarā tās norāda, ka attiecīgā pakalpojuma saņēmēja galvenais izvirzītais mērķis ir naudas laimesta iegūšana un nevis izklaide kā tāda. Šīs sabiedrības piebilst, ka iepriekš minētā noteikuma piemērošana jebkurā gadījumā prasa, lai pakalpojuma sniedzējs veiktu māksliniecisku darbību. Tas, ka azartspēļu automāta tāpat kā mobilā telefona izmantošanai var būt izklaides raksturs, attiecīgo pakalpojumu sniegšanas darbības nepārvērš par izklaides pasākumiem šī paša panta 2. punkta c) apakšpunkta pirmā ievilkuma izpratnē.

28 Komisija uzskata, ka Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta mērķis ir izveidot īpašu sistēmu gadījumiem, kuros gan pakalpojumu sniedzējs, gan saņēmējs ir ar nodokļiem apliekama persona un pakalpojumu izmaksas ir iekļautas preču vai nākotnē sniegto pakalpojumu cenā (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Dudda*, 23. un 24. punkts). Tomēr pamata prāva attiecas uz azartspēļu automātu pakalpojumu sniegšanu gala patērētājam, tādēļ būtu piemērojams vienīgi minētā panta 1. punkts.

29 Šajā sakarā jāatgādina, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunktu izklaides vai līdzīgu pasākumu pakalpojumu sniegšanas vieta ir tā, kur faktiski sniedz šos pakalpojumus.

30 Attiecībā uz jautājumu — vai tādi pakalpojumi kā pamata prāvā ir izklaides vai tamlīdzīgi pasākumi, jāatgādina, ka *CI* azartspēļu automātus nodod publikas rīcībā pret atlīdzību šajā nolūkā īpaši aprīkotās spēļu zālēs.

31 Šajā gadījumā iesniedzējtiesas lēmumā minētās darbības galvenais izvirzītais mērķis ir azartspēļu automātu lietotāju izklaide un nevis naudas laimesta piešķiršana viņiem. Tādējādi, kā turklāt norāda ģenerāladvokāts savu secinājumu 29. punktā, tieši šaubas par naudas laimestu veido azartspēļu automātu lietotāju cerētās izklaides pamata iezīmi.

32 Izklaides vai tamlīdzīgi pasākumi Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta pirmā ievilkuma izpratnē neprasa, lai pakalpojuma sniedzējs veiktu mākslinieciskudarbību. Faktiski darbības, t.sk. azartspēļu automātu nodošana klientu rīcībā, kuras veicot pakalpojuma sniedzējs kā galveno mērķi izvirza savu klientu izklaidi, ir viens no izklaides vai tamlīdzīgiiem pasākumiem šī noteikuma izpratnē.

33 Tādējādi, kā uz to norāda arī ģenerāladvokāts savu secinājumu 33. punktā, iepriekš minētajā noteikumā norādītās nodokļu piesaistes normas piemērošanu situācijai,

kāda tā ir pamata prāvā, nevar noraidīt tā iemesla dēļ, ka attiecīgie pakalpojumu saņēmēji ir gala patērētāji. Faktiski šī noteikuma piemērošanas joma neaprobežojas ar tādu pakalpojumu sniegšanu, kur gan pakalpojumu sniedzējs, gan saņēmējs ir nodokļa maksātāji. Turklāt jāatzīst, ka minētās nodokļu piesaistes normas piemērošana šādai situācijai nerada nekādas praktiskas grūtības. Faktiski attiecīgo darbību veikšanas vietu var viegli noteikt. Visbeidzot, šādas normas piemērošana no nodokļu viedokļa noved pie racionāla risinājuma, jo attiecīgie pakalpojumi tiek pakļauti dalībvalsts, kuras teritorijā dzīvo minēto pakalpojumu saņēmēji, PVN sistēmai.

34 No iepriekš minētā izriet, ka iesniedzējtiesai jāatbild šādi — tā kā pakalpojumu, ar ko atļauj publikai pret atlīdzību lietot azartspēļu automātus, kas uzstādīti spēļu zālēs dalībvalsts teritorijā, sniegšana jāuzskata par vienu no izklaides vai tamlīdzīgiem pasākumiem Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta pirmā ievilkuma izpratnē, šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir tā, kur faktiski sniedz šos pakalpojumus.

Par tiesāšanās izdevumiem

35 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

Tā kā pakalpojumu, ar ko atļauj publikai pret atlīdzību lietot azartspēļu automātus, kas uzstādīti spēļu zālēs dalībvalsts teritorijā, sniegšana jāuzskata par vienu no izklaides vai tamlīdzīgiem pasākumiem Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 9. panta 2. punkta c) apakšpunkta pirmā ievilkuma izpratnē, šo pakalpojumu sniegšanas vieta ir tā, kur faktiski sniedz šos pakalpojumus.

[Paraksti]