

KOHTUJURISTI L. M. POIARES MADURO ETTEPANEK

esitatud 27. jaanuaril 2005(1)

Kohtuasi C-452/03

RAL (Channel Islands) Ltd

RAL Ltd

RAL Services Ltd

RAL Machines Ltd

versus

Commissioners of Customs & Excise

(High Court of Justice (England and Wales), Chancery Division'i eelotsusetaotlus)

(Käibemaks – Kuues ja kolmeteistkümnes direktiiv – Teenuste osutamise koht – Maksustamise vältimise skeem – Väljaspool ühendust registreeritud äriühing ning samasse äriühingute kontserni kuuluvad liikmesriigis registreeritud äriühingud – Mängusaalid – Meelelahutus- vms tegevus kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti c tähenduses – Püsiasukohaga allüksus kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses – Sisendkäibemaksu tagasimaksmine)

1. The High Court of Justice (England and Wales), Chancery Division (edaspidi „High Court”) on Euroopa Kohtule esitanud mitu eelotsuse küsimust, mis puudutavad nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (edaspidi „kuues direktiiv”, arvestades ka selle muudatusi ja täiendusi)(2) ning vajaduse korral täiendavalt ka nõukogu 17. novembri 1986. aasta kolmeteistkümnenenda direktiivi 86/560/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (edaspidi „kolmeteistkümnes direktiiv”)(3) tõlgendamist.

2. Need küsimused käsitlevad peamiselt teenuse osutamise koha kindlaksmääramist olukorras, kus – nagu High Courtis menetletavas põhikohtuasjas – äriühing osutab tarbijatele mänguautomaatide teenust liikmesriigis, kuid on oma tegevuskoha viinud ühendusest välja üksnes või peamiselt käibemaksu tasumisest hoidumise eesmärgil.

I. Põhikohtuasja faktilised asjaolud, kohaldatavad õigusaktid ja Euroopa Kohtule esitatud küsimused

3. RAL (Channel Islands) Ltd (edaspidi „CI”) on Guernsey’l asutatud äriühing. RAL Ltd (edaspidi „RAL”), RAL Services Ltd (edaspidi „Services”) ja RAL Machines Ltd (edaspidi „Machines”) on Ühendkuningriigis asutatud äriühingud. Kõik neli äriühingut on RAL Holdings Ltd (edaspidi „Holdings”), mis on samuti Ühendkuningriigis asutatud äriühing, tütarettevõtjad. Äriühinguid CI, RAL, Services, Machines ja Holdings nimetatakse käesolevas ettepanekus edaspidi koos „RAL kontserniks”. RAL kontsern on tegev hasartmängutööstuses. Tema põhitegevusalaks on mänguautomaatide käitamine.

4. Kuni 2000. aasta oktoobrini osutas RAL mänguautomaatide teenust Ühendkuningriigis tema omandis olevatel või üüritud pindadel. Mängusaalides kasutatavate masinate omanik oli RAL ning tal olid masinate ja pindade kasutamiseks vajalikud load. Tal olid oma töötajad, kuigi mõningaid teenuseid osutasid äriühinguga mitteseotud kolmandad isikud, ning käibemaksu arvestati mänguautomaatide kasutamisest saadud netotulult.

5. Põhikohtuasja vaidlusküsimus tõusetus RAL kontserni maksukonsultantide poolt koostatud maksustamise vältimise skeemist, mis oli seotud Ühendkuningriigis RAL-i käitatavate mänguautomaatidega. See skeem oli üles ehitatud nii, et mänguautomaatide teenuse osutamise koht asuks käibemaksustamise mõttes väljaspool ühenduse territooriumi. Sellisel juhul ei oleks RAL kontsern mänguautomaatide teenuse suhtes enam käibemaksukohustuslane ning ta võiks nõuda sisseostetud teenustelt sisendkäibemaksu tagasi saamist. Sel eesmärgil loodi madala maksumääraga territooriumil Holdingsi tütarühing CI. CI registreeriti Alderney’l piiratud vastutusega äriühinguna. CI tegevuskoht asus Guernsey’l ning töötajaskond koosnes kolmest osalise tööajaga juhatuse liikmest ja kahest täiskohaga töötajast. Sama kontsernisisesest ümberkorralduse käigus asutati Ühendkuningriigis veel kaks Holdingsi tütarühingut: Machines ja Services. Samal ajal sõlmisid CI, Services, Machines, RAL ja Holdings mitu kokkulepet.

6. Nende kokkulepete alusel oli RAL sõlmitud rendilepingute pooleks pindade suhtes, kuhu mänguautomaadid olid paigaldatud ja omas mängusaalide kasutamise luba. RAL andis CI-le õiguse paigaldada mänguautomaadid nimetatud pindadele ja neid seal kasutada. Lisaks võimaldas ta avalikkuse juurdepääsu pindadele lahtiolekuaegadel ning tagas ruumide koristamise, kütmise, ventileerimise ja valgustuse. Kõigi RAL kontserni kasutuses olevate mänguautomaatide, vahetusautomaatide, tarvikute ja varuosade omanik on Machines, kes omas ka nende masinate kasutamiseks vajalikke lube. Machines oli CI-ga sõlmitud rendilepingu alusel kohustatud mänguautomaate hankima ja tagama, et masinad oleksid töökorras.

7. CI tegevus oli avalikkusele Machines’i litsentsitud mänguautomaatide kasutamise võimaldamine RAL-i poolt tema kasutusse antud ruumides. Selle tegevuse elluviimiseks sõlmis CI peaaegu kõigi igapäevaste tööde tegemiseks alltöövõtulepingu Holdingsi teise tütarettevõtjaga Services, mis oli CI ainuke lepingupartner. RAL kontserni ümberstruktureerimise tulemusena sai sellest äriühingust kõigi nende RAL kontserni töötajate tööandja, kes on seotud mängusaalide igapäevatööga (umbes 600 töötajat). CI Guernsey’l asuvas kontoris töötava viie inimese otsesed ülesanded piirdusid peamiselt raamatupidamise ja mänguautomaatide kassavoogude jälgimisega.

8. Pärast eespool kirjeldatud ümberstruktureerimist väitis CI, et kuuenda direktiivi artiklite 2, 4 ja 9 kohaselt on mänguautomaatide teenuse osutamise kohaks Guernsey ning et seega pole ta Ühendkuningriigis käibemaksukohustuslane. Lisaks nõudis CI talle teiste RAL kontserni ettevõtete poolt osutatud teenustelt tasutud sisendkäibemaksu tagasimaksmist kolmeteistkümnenda direktiivi artiklite 1 ja 2 alusel.

9. The Commissioners of Customs & Excise (edaspidi „Commissioners”) lükkas oma 28. augusti 2001. aasta otsusega CI väited tagasi, asudes seisukohale, et CI on Ühendkuningriigis käibemaksukohustuslane. Commissioners leidis lisaks, et RAL kontsernis loodud struktuuri tuleks

käsitleda õiguste kuritarvitamisena. Seega jätkas mänguautomaatide teenuse osutamist Ühendkuningriigis Holdings.

10. CI, RAL, Machines ja Services (edaspidi „kaebajad”) vaidlustasid nimetatud otsuse Londoni VAT and Duties Tribunalis. Viimane asus seisukohale, et CI osutas mänguautomaatide teenust Ühendkuningriigis asuvate püriasukohaga allüksuste kaudu kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses. Tribunal rahuldas nimetatud äriühingute kaebuse Commissionersi otsuse täiendava osa peale põhjusel, et teenust osutas siiski CI ja et õiguste kuritarvitamise põhimõtte ei ole asjas kohaldatav. CI esitas VAT Tribunali otsuse peale apellatsioonkaebuse High Courtile ja Commissioners esitas apellatsioonkaebuse sama otsuse nende osade peale, millega Tribunal tühistas tema otsuse täiendava osa.

11. Eespool kirjeldatud kokkulepete ja Euroopa Kohtule esitatud küsimuste täielikuks mõistmiseks tuleb võtta eelkõige arvesse kuuenda ja kolmeteistkümnenda direktiivi teatud sätteid.

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

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

14. Lisaks sätestab artikli 4 lõige 2, et „lõikes 1 nimetatud majandustegevus on tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus [...]”.

15. Maksustatavate tehingute sõlmimise 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 kasutatakse siin ja edaspidi täpsemat vastet „püriasukohaga allüksus, kus teenust osutatakse”] või nimetatud tegevuskoha või püriasukohaga 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.”

16. Lisaks tuleb arvesse võtta kolmeteistkümnenda direktiivi teatud sätteid, mis on asjakohased käsitletava asja analüüsimise seisukohalt, nimelt artiklit 1, mis sätestab:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

1) ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslane – direktiivi 77/388/EMÜ 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

[...]

2) ühenduse territoorium – liikmesriikide territooriumid, mille suhtes kohaldatakse direktiivi 77/388/EMÜ.”

17. Kolmeteistkümnenenda direktiivi artikli 2 lõige 1 sätestab:

„Ilma et see piiraks artiklite 3 ja 4 kohaldamist, tagastab iga liikmesriik 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 direktiivi 77/388/EMÜ artikli 17 lõike 3 punktides a ja b nimetatud tehinguteks või käesoleva direktiivi artikli 1 punkti 1 alapunktis b nimetatud teenuste pakkumiseks.”

18. Eelnimetatud asjaoludel otsustas High Court esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1) käesolevas kohtuasjas esinevatel asjaoludel ja

2) võttes arvesse nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuendat direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, eriti selle artikleid 2, 4 ja 9, nõukogu 17. novembri 1986. aasta kolmeteistkümnenenda direktiivi 86/560/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord, eriti selle artikleid 1 ja 2, ning ühenduse õiguse üldpõhimõtteid:

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

2. Millist asjaolu tuleb arvesse võtta, et kindlaks määrata, kas mänguautomaatide teenust osutatakse CI-taolise äriühingu tegevuskohas või igas püsiasukohaga allüksuses, 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 teenuseid osutatakse nimetatud liikmesriigis olevas püsiasukohaga allüksuses; juhul kui see on nii, kas siis:

ii) tuleb asuda seisukohale, et mänguautomaatide teenust 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) kavatses antud asjaga samadel asjaoludel

pakkuda mänguautomaatide teenust väljaspool ühenduse territooriumi asuvas tegevuskohas ja nii, et tal ei ole A asutamisjärgses liikmesriigis püriasukohaga allüksust, kus neid teenused osutatakse, 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 teenuse osutaja isiku kindlaksmääramisel?

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

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 tütaretttevõtjad ja et B-l ei ole õiguslikult ega majanduslikult 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 A, C ega D neid teenuseid ei osutaks?"

19. Sisuliselt on High Court esitanud Euroopa Kohtule kolm küsimust. Esimese küsimusega soovitakse teada, kas CI-taolise äriühingu puhul, mille [registrijärgne] tegevuskoht asub väljaspool ühenduse käibemaksuterritooriumi(4), ent mis osutab mänguautomaatide teenust ühes ühenduse liikmesriigis, tuleb arvata, et seda teenust osutatakse selles liikmesriigis asuvas ühes või mitmes „püriasukohaga allüksuses” kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 mõistes. Kui sellele küsimusele vastatakse jaatavalt, tõusetub teine küsimus, nimelt, kas artikli 9 lõikes 2 viidatud „teenuse osutamise koha” määratlemisel tuleks asjakohaseks kohaldatava maksuõiguse kindlaksmääramise aluseks pidada „püriasukohaga allüksust, kus teenust osutatakse”, või vastupidi „teenuse osutaja [registrijärgset] tegevuskohta”.

20. Viimane küsimus on esitatud vaid alternatiivina juhul, kui käesolevas asjas peetakse asjakohaseks kohaldatava maksuõiguse kindlaksmääramise aluseks teenuse osutaja [registrijärgset] tegevuskohta. Selle lisaküsimusega, mida käsitletakse käesolevas ettepanekus ainult juhul, kui eelmiste küsimuste analüüsist tuleneb täiendava uurimise vajadus, on seotud kaks erinevat õigusküsimust. Ühelt poolt tõusetub küsimus selle kohta, kas CI ja RALi ning Services'i ja Machines'i vaheliste tehingutega sarnaseid tehinguid võib pidada kuuenda direktiivi mõistes „majandustegevuse” käigus osutatud „teenusteks”, mille puhul ilmneks teenuse osutaja, kelleks ei ole CI. Teiselt poolt tekib küsimus käibemaksustamise valdkonnas õiguste kuritarvitamisest, mille puhul CII väidetavalt puuduks õigus väita, et ta ei ole Ühendkuningriigis käibemaksukohustuslane.(5)

II. Õiguslik hinnang

21. Euroopa Kohtule esitatud küsimustele vastamiseks on kõigepealt vaja käsitleda kuuenda direktiivi artikli 9 sätteid, mis reguleerivad teenuste osutamise koha kindlaksmääramist. Nimetatud artikkel sisaldab palju kohaldatava õiguse kindlaksmääramist puudutavaid reegleid, mille eesmärk on ratsionaalselt jaotada liikmesriikide pädevus teenuste osutamise käibemaksustamise

valdkonnas. Iga taoline reegel võimaldab määrata kindlaks liikmesriigi, mille ainupädevuses on maksustada teenuste osutamist, ja seega tuleb neid reegleid tõlgendada ühetaoliselt, et vältida topeltmaksustamist või tulude maksustamata jäämist, mis võiks vastuolulisest tõlgendamisest johtuda.(6)

22. Ehkki eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole tõstatanud kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 võimaliku kohaldamise küsimust, võib osutada oluliseks käsitleda artikli 9 lõike 1 ja lõike 2 vahelist seost, kuna Euroopa Kohtu ülesanne on tõlgendada kõiki ühenduse õiguse sätteid, mis on siseriiklikele kohtutele vajalikud neile esitatud hagide lahendamiseks ka siis, kui nendele sätetele ei ole siseriiklike kohtute poolt Euroopa Kohtule esitatud küsimustes sõnaselgelt viidatud.(7)

23. Euroopa Kohus on artikli 9 lõike 1 ja lõike 2 vahelise seose osas märkinud, et kui artikli 9 lõikes 1 on sätestatud teenustele kohaldatava maksuõiguse kindlaksmääramise üldreegel, siis artikli 9 lõikes 2 on toodud rida erandeid seoses kohtadega, kus teenuseid loetakse osutatavat. Nende sätete eesmärk on vältida ühest küljest pädevuskonflikte, mis võivad viia topeltmaksustamiseni, ja teisest küljest tulude maksustamata jätmist, nagu viidatakse artikli 9 lõikes 3, ehkki selles osutatakse vaid erandlikele olukordadele.(8)

24. Lõppude lõpuks kujutab artikli 9 lõige 1 endast lõikes 2 toodud konkreetsete reeglitega võrreldes „jääkkategooriatele kohaldatavat reeglit”(9), mille puhul täiesti pragmaatilist lihtsustamise(10) ja teenuste osutamise või tarbimise koha määratlemise keerukuse vältimise eesmärki silmas pidades(11) kasutatakse kohaldatava maksuõiguse kindlaksmääramise aluseid, millega viidatakse teenuste osutaja asukohale. Samas tuleb tähele panna, et käibemaksustamise üldpõhimõtte kohaselt tuleb käibemaks sisse nõuda tarbimise kohas. Seega on mõistetav, miks Euroopa Kohus kohtuasjas Dudda tehtud otsuses märkis, et „artikli 9 tõlgendamisel ei ole artikli 9 lõige 1 ülimuslik lõike 2 suhtes. Iga juhtumi korral tuleb küsida, kas on tegemist artikli 9 lõikes 2 sätestatud erandiga. Kui sellega tegu ei ole, tuleb antud juhtumile kohaldada artikli 9 lõiget 1”.(12) Lisaks, nagu kohtujurist N. Fennelly kinnitas kohtuasjas Linthorsti, ei ole mingitel alustel võimalik otsustada, nagu tuleks artikli 9 lõike 2 kohaldamisala tõlgendada kitsalt kui üldreegli erandit.(13)

25. Eeltoodut arvestades peab Euroopa Kohus kõigepealt tegema kindlaks, kas käesolevas asjas käsitletav mänguautomaatide teenus kuulub artikli 9 lõike 2 punkti c kohaldamisalasse. Kui nimetatud teenus selle sätte kohaldamisalasse ei kuulu, tuleb kohaldada artikli 9 lõikes 1 sätestatud „jääkkategooriate reeglit”.

A. *Mõiste «meelelahutus- vms tegevus» kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti c tähenduses*

26. Artikli 9 lõike 2 punkt c sätestab, et „[...] on teenuste osutamise kohaks, mis on seotud [...] meelelahutus- vms tegevusega, sealhulgas nimetatud liiki tegevuse korraldaja tegevusega [...], nimetatud teenuste tegeliku osutamise koht”. Portugali valitsus väidab oma kirjalikes märkustes, et mänguautomaatide teenuse osutamisele tuleks kohaldada seda süsteemi ja et seetõttu tuleks nende teenuste osutamist käibemaksuga maksustada Ühendkuningriigis, olenemata artikli 9 lõikes 1 toodud „jääkkategooriate reeglist”.

27. Kui kohtuistungil paluti menetlusse astujatel esitada oma seisukohad Portugali valitsuse kirjalike märkuste suhtes, keskendusid nad peamiselt mänguautomaatide teenuse iseloomustamisele artikli 9 lõike 2 punktis c viidatud meelelahutusena. Kaebajate arvates tuleks mänguautomaadid nimetatud artiklis kasutatud meelelahutuse mõistest kahel põhjusel välja arvata. Esiteks seetõttu, et mänguautomaatidega ei kaasne mingit meelelahutaja poolt pakutavat meelelahutust. Kaebajate arvates lahutab klient selliste teenuste puhul oma meelt ise, kasutades mänguautomaati suures osas samamoodi, nagu isik kasutab mobiiltelefoni. Teiseks ei ole mängija võiduootus meelelahutuse tavapärane koostisosa. Minu hinnangul ei saa nende argumentide alusel sellist mänguautomaatide teenust, mida CI Ühendkuningriigis asuvates mängusaalides

osutab, artikli 9 lõike 2 punktis c viidatud mõistest „meelelahutus- vms tegevus” välja arvata.

28. Nagu ka komisjon osutas nii oma kirjalikes märkustes kui ka kohtuistungil, tuleb meenutada, et kohtuasjas Berkholz tehtud otsuses, mis käsitles parvlaevadel mänguautomaatide teenust, otsustas Euroopa Kohus, et „mänguautomaatide eesmärk on pakkuda reisijatele meelelahutust”.(14) Käesolevas asjas on mänguautomaatidel, millele on viidatud ka kui „mängusaalides” asuvatele „võiduvõimalusest tulenevat meelelahutust pakkuvatele masinatele”, samasugune meelelahutuslik eesmärk.

29. Minu arvates tuleks võtta arvesse tegevuse tegelikku eesmärki kui otsustavat tegurit, et otsustada, kas selle tegevuse näol on tegemist „meelelahutusega” artikli 9 lõike 2 punkti c mõttes.(15) Kas mänguautomaadil saab olla mingit muud eesmärki peale mängijale meelelahutuse pakkumise, andes talle võimaluse juhuslikult võita või kaotada? Kaebajad ei ole selles osas mingeid ettepanekuid teinud.(16) Kindlasti ei seisne mänguautomaatide peamine eesmärk mängijatele elatise teenimise võimaldamises. Lisaks on mängija võimalik pettumus raha võitmise asemel selle kaotamise korral nimelt sedasorti meelelahutuse olemuslik koostisosa. Antud juhul on raha kaotamine või võitmine hasartmängudes sisalduva meelelahutuse vormi üks aspekte.(17) Eeltoodut arvestades on asjakohatu kaebajate väide, mille kohaselt eeldab meelelahutus teatavat meelelahutaja individuaalset füüsilist tegevust. Mänguautomaat on operaatorile kuuluv automaatne seade, mis on programmeeritud asendama kliendiga vastamisi oleva ja talle juhuslikult kaarte jagava isiku füüsilist tegevust. Kuigi võib-olla kahetsusväärne, et tehnika aitab kaasa Joseph De Maistre märgitud mängulise efekti kadumisele selliselt, et „see sunnib inimesi ennast vaatama”(18), ei mõjuta selline asendamine automaadi poolt kliendi jaoks ellu viidava tegevuse meelelahutuslikku olemust.

Samuti ei näe ma, kuidas asjaolu, et mänguautomaat ei anna auhinnaks medaleid või et võitja nime ei kajastata mänguautomaadi võitjate nimistus, vaid selle asemel saab võitja raha, muudab mänguautomaadi meelelahutuslikku olemust.

30. Lisaks äsja käsitletud kaebajate väidetele ei esitatud kohtuistungil mingeid muid argumente, mis toetaksid mänguautomaatide teenuse väljaarvamist artikli 9 lõike 2 punktis c viidatud tegevuse mõiste kohaldamisalast.(19) Nagu ka komisjon, ei suuda mina leida mingeid ülimuslikke poliitilisi põhjuseid käesolevas asjas käsitletavate teenuste artikli 9 lõike 2 punkti c kohaldamisalast väljaarvamiseks. Lisaks ja ennekõike näen ma selgeid eeliseid, mis räägivad artikli 9 lõike 2 punkti c käesolevale asjale kohaldamise kasuks. Nimetatud artiklis kirjeldatud teenuste puhul on kohaldatava maksuõiguse kindlaksmääramise aluseks nende teenuste osutamise koht just seetõttu, et seda kohta on võimalik raskusteta füüsiliselt määratleda ja et see koht langeb kokku nende teenuste tarbimise kohaga.(20) Lisaks on tegevuse elluviimise koha kui juhendumisaluse kohaldamine palju enam kooskõlas üldpõhimõttega, mille kohaselt tuleb käibemaks sisse nõuda tarbimise kohas.(21) Kuivõrd teenuse osutamise (ja tarbimise) koha määratlemine ei tekita mingeid raskusi nagu käesoleval juhul ei ole artikli 9 lõikes 1 sätestatud nn jääkkategoriate reegli kohaldamine põhjendatud.(22)

31. Artikli 9 lõike 2 punkti c kohaldamine annab käesoleval juhul teenuste osutamise koha kindlaksmääramiseks märgatavalt selgema ja lihtsama juhendumisaluse, kui seda on artikli 9 lõikest 1 tulenev alus. Nagu ilmneb alljärgnevast, eeldab viidatud jääkkategoriate reegli kohaldamine kompleksset arutelu (mille lõpptulemus on ebaselge) selle üle, kas antud äriühingul on püriasukohaga allüksus, kus ta teenuseid osutab, ja kui on, siis kas seda püriasukohaga allüksust tuleb pidada selle äriühingu [registrijärgse] tegevuskoha suhtes ülimuslikuks. Õiguskindluse tagamisest tulenevad nõuded ei toeta mänguautomaatide teenuse koha määratlemise keerukama viisi valimist, kui on olemas otsesem ja loogilisem viis, pealegi, kui see viis on paremini kooskõlas üldpõhimõttega, mille kohaselt tuleb käibemaks kehtestada tarbimise

kohas.

32. Lisaks tekitaks antud asjas teenuste osutaja asukoha reegli kohaldamine soovimatuid tagajärgi, kuna moonutaks konkurentsi ja õhutaks teenuste osutajaid oma tegevuskohti mujale viima.⁽²³⁾ Vaatamata sellele, et teenuseid osutatakse lõpptarbijaile ja ka tarbitaks ühenduse ühes liikmesriigis, kohaldataks sel juhul neile teenuste osutaja asukohariigis kehtivat käibemaksusüsteemi. See motiveeriks teenuste osutajaid viima oma tegevuskohad madala maksumääraga riikidesse. Tulemuseks oleks see, et väljaspool ühenduse käibemaksuterritooriumi asuvad teenuste osutajad jäävad maksustamata või et ühenduses maksustatakse teenuseid, mida osutatakse ja tarbitakse väljaspool seda territooriumi.

33. Lõpuks sooviksin ma mainida, et antud asjas ei ole artikli 9 lõike 2 punkti c kohaldamine vastuolus kohtuasjas Dudda tehtud otsusega. Ükski menetlusse astuja ei osutanud kohtuistungil taolisele vastuolule⁽²⁴⁾ ja ka mina ei taju sellist vastuolu. Kohtuasjas Dudda tehtud otsuse punktis 23 märkis Euroopa Kohus, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 üldine eesmärk on sätestada erisüsteem selliste *maksukohustuslaste* vaheliste teenuste tarbeks, mille hind sisaldub kauba hinnas.⁽²⁵⁾ Seda Euroopa Kohtu seisukohta tuleb aga mõista kohtuasja Dudda konkreetsete asjaolude kontekstis, kuna see kohtuasi hõlmas ainult maksukohustuslasi. Nimetatud kohtuasjas käsitletud teenuseid osutati ainult maksukohustuslaste vahel, ent kuuenda direktiivi sõnasõnaline või teleoloogiline tõlgendamine ei toeta järeldust, *nagu ei oleks* artikli 9 lõike 2 punkt c kohaldatav meelelahutusliku tegevusega seotud teenuste osutamisele maksukohustuslase ja lõpptarbija vahel.

34. Kokkuvõtteks tuleb öelda, et kui CI-taoline äriühing osutab liikmesriigis klientidele mänguautomaatide teenust samas liikmesriigis renditud ja kasutatavate mänguautomaatide abil, tuleb asuda seisukohale, et ta osutab selles liikmesriigis meelelahutusteenuseid kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti c tähenduses. Seega ei tule antud asjas kohaldada artikli 9 lõikes 1 sisalduvat jääkkategooriate reeglit.

B. Artikli 9 lõike 1 kohaldatavus

35. Kui Euroopa Kohus otsustab, et artikli 9 lõike 2 punkt c ei ole põhikohtuasjas kohaldatav, tuleb pöörduda tagasi artikli 9 lõikes 1 sisalduva regulatsiooni juure, mille kohaselt teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja [registrijärgne] tegevuskoht või püsiasukohaga allüksus, kus teenust osutatakse.

36. Artikli 9 lõike 1 sõnastusest ilmneb, et need kaks juhendumisalust ehk „püsiasukohaga allüksus, kus teenust osutatakse” ja „teenuse osutaja [registrijärgne] tegevuskoht” on autonoomsed.⁽²⁶⁾ Igal juhul ei anna artikli 9 lõige 1 juhtnööre selle kohta, kuidas viia nende kahe kohaldatava maksuõiguse määratlemise aluse toime omavahel kooskõlla olukorras, kus nendega ei viidata ühele ja samale paigale, või keerukate juhtumite puhul, mil üks neist alustest osutab ühenduse käibemaksuterritooriumist väljaspool asuvale paigale, nagu käesoleval juhul.

37. Nende kahe juhendumisaluse vaheline suhe, mis artikli 9 lõike 1 sõnastuse kohaselt tundub olevat alternatiiv, on Euroopa Kohtu praktikas selgelt paika pandud. Kohtuasjas Berkholz tehtud otsuses märkis Euroopa Kohus, et artikli 9 üldine eesmärk on „vältida ühest küljest pädevuskonflikte, mis võivad viia topeltmaksustamiseni, ja teisest küljest tulude maksustamata jätmist, nagu viidatakse artikli 9 lõikes 3, ehkki selles osutatakse vaid erandlikele olukordadele”.(27) Seejärel kinnitas Euroopa Kohus, et „artikli 9 lõike 1 kohaselt tuleb teenuse osutaja [registrijärgset] tegevuskohta pidada esmaseks juhendumisaluseks, kusjuures teist asukohta, kus teenust osutatakse, tuleb arvesse võtta ainult siis, kui teenuse osutaja [registrijärgse] tegevuskoha kui juhendumisaluse kohaldamine ei vii maksustamise mõttes ratsionaalse tulemuseni või tekitab konflikti teise liikmesriigiga”.(28)

38. Euroopa Kohus on hiljem seda lähenemisviisi, mille kohaselt tuleb „püsiasiukohaga allüksust, kus teenust osutatakse” kirjeldatud tingimustel pidada võrreldes „[registrijärgse] tegevuskohaga” sekundaarseks kohaldatava maksuõiguse kindlaksmääramise aluseks, kinnitanud kohtuotsustes Faaborg-Gelting Linien(29), ARO Lease(30) ja DFDS(31).

39. Mõiste „teenuse osutaja [registrijärgne] tegevuskoht” määratlemine ei tekita märkimisväärsed raskusi.(32) Sama kehtib ka selle mõiste käesolevale asjale kohaldamise suhtes, sest asjaolus, et CI majandustegevuse koht asub Guernsey’l ehk väljaspool ühenduse käibemaksuterritooriumi, ei ole kahtlust.

C. Mõiste „püsiasiukohaga allüksus, kus teenust osutatakse” kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses

40. Küll aga on mõiste „püsiasiukohaga allüksus” tõlgendamine problemaatiline. Kohtuasjas Berkholz tehtud otsuses määratles Euroopa Kohus asjakohased kriteeriumid selle mõiste tõlgendamiseks, osutades, et teenust võib käsitleda artikli 9 lõike 1 mõistes püsiasiukohaga allüksuses osutatava teenusena ainult siis, kui teenuse osutamise koht on teatava minimaalse suurusega ning seal on alaliselt olemas teenuse osutamiseks vajalikud inim- ja tehnilised ressursid. Seetõttu järeldas Euroopa Kohus kohtuasjas Berkholz tehtud otsuses, et merelaevale paigaldatud mänguautomaadid, mida vaid aeg-ajalt hooldatakse, ei moodusta ilmselt taolist [püsiasiukohaga] allüksust.(33) Laeva pardal alaliselt mänguautomaatide teenuse võimaldamiseks määratud töötajate täielik puudumine oli otsustavaks asjaoluks, mille alusel otsustati, et tegemist ei ole artikli 9 lõike 1 tähenduses „püsiasiukohaga allüksusega”.

41. Igal juhul seadis Euroopa Kohus kriteeriumideks pelgalt „minimaalse suuruse” ning teenuste osutamiseks vajalike püsivate ressursside olemasolu. Euroopa Kohus ei seadnud teenuse osutaja enda *kõigi* inim- ja tehniliste ressursside alalist olemasolu teatud asukohas kriteeriumiks, mille alusel võib otsustada, et selle asukoha näol on tegemist püsiasiukohaga allüksusega, kus teenust osutatakse. Minu arvates viitab see sellele, et kasutusele on võetud *miinimumnõuded*, mille alusel saab teatud asjaolude kogumit käsitleda kui püsiasiukohaga allüksust artikli 9 lõike 1 tähenduses ning mida Euroopa Kohus on järginud ja edasi arendanud eelkõige kohtuotsustes ARO Lease ja DFDS.

42. Kohtuasi ARO Lease puudutas Belgias asuvatele tarbijatele autode liisimist Madalmaade äriühingu poolt. Madalmaade äriühingu ainuke personaalne kohalviibimine Belgias toimus sõltumatute vahendajate kaudu, kes viisid tarbijad kokku ARO Lease’iga. Need sõltumatud vahendajad ei olnud edaspidi seotud liisingulepingute sõlmimise ega täitmisega, kuna need lepingud koostati ja sõlmiti Madalmaades, kus asus ARO Lease’i [registrijärgne] tegevuskoht. Lisaks, nagu märkis Euroopa Kohus, puudusid Madalmaade liisingufirmal Belgias nii kontoriruumid kui ka sõidukite hoidmise ruumid.(34) Neid asjaolusid arvestades kinnitas Euroopa Kohus, et kui liisingufirma ei oma liikmesriigis kas omaenda personali või piisavalt püsivat struktuuri, mille

raames on võimalik sõlmida lepinguid või teha juhtimisotsuseid, [...] ei saa otsustada, et sel liisingufirmal on selles liikmesriigis püsiasukohaga allüksus.(35)

43. Kohtuasjas DFDS tehtud otsuses järgiti sama õiguspraktikat, ehkki teatud punktides üksikasjalikumalt, mida ma edaspidi ülevaatlilikult käsitlen. Nimetatud kohtuasjas oli tegemist Taani äriühingu Ühendkuningriigis asuva tütarettevõtjaga, mis tegutses Ühendkuningriigis oma emaettevõtja esindajana, müües viimase poolt korraldatud ekskursioonipakette. Euroopa Kohus asus seisukohale, et selle Ühendkuningriigis asuva tütarettevõtja näol oli tegemist Taanis asuva emaettevõtja püsiasukohaga allüksusega. Sellele järeldusele jõudmisel lähtus Euroopa Kohus seisukohast, et asjaolu, et Inglise tütarettevõtja kui eraldiseisva juriidilise isiku ruumid kuuluvad sellele tütarettevõtjale, mitte aga DFDS-ile, ei ole iseenesest piisav otsustamaks, et tütarettevõtja on tegelikult DFDS-ist sõltumatu. Vastupidi – eelotsusetaotluses sisalduvast teabest ning eriti asjaoludest, et DFDS-i tütarettevõtja on emaettevõtja 100%-lises omandis ja et viimane annab tütarettevõtjale üle mitmesuguseid lepingulisi kohustusi, ilmneb, et Ühendkuningriigis asutatud äriühing tegutseb pelgalt oma emaettevõtja allüksusena.(36) Inglise tütarettevõtjal olid kohtuotsuses Berkholz määratletud kriteeriumidest tulenevalt püsiasukohaga allüksuse omadused, kuivõrd tal oli nõutav minimaalne suurus ning vajalikud inim- ja tehnilised ressursid.(37)

44. Nagu Euroopa Kohus sõnaselgelt ka kohtuotsuses DFDS kinnitas, on ühise käibemaksusüsteemi kohaldamise peamine eeltingimus tegeliku majandusliku olukorra arvestamine.(38) Ma olen seisukohal, et siinkohal tuleb viia läbi analüüs, milles võetakse eriti täpselt arvesse antud asja tegelikke majanduslikke ja kaubanduslikke asjaolusid.

45. Selles kontekstis ja eespool osundatud kohtuotsuseid arvestades tundub olevat selge, nagu ka komisjon märgib oma kirjalikes märkustes, et käesoleval juhul toimub eespool kirjeldatud mängusaalides asuvate mänguautomaatide abil mänguautomaatide teenuse osutamine Ühendkuningriigis asuvates püsiasukohaga allüksustes. Sellega seoses nõustun ma liri valitsuse kirjalikes märkustes sisalduva väitega, et otsustavat rolli peab mängima klientide käsitus. Kõnesolevad mänguautomaadid on püsivalt paigaldatud ruumidesse, mille ainuke eesmärk on mängijatele meelepärase keskkonna loomine „[meelelahutusliku] mängusaali” kaubandusliku kontseptsiooni abil. Sellistel ruumidel on regulaarsed lahtiolekuajad, nagu mis tahes muul äriettevõttel, ning seal on olemas töötajad, kes alaliselt teenindavad kliente ning hoolitsevad ruumide ja mänguautomaatide eest.

46. Selle inimliku elemendi olemasolu on iseäranis oluline tegur, mis võimaldab käesolevat kohtuasja eristada kohtuasja Berkholz asjaoludest. Töötajate alaline kohalolek kindlustab CI poolt mängusaalides mänguautomaatide teenuse osutamise stabiilsuse, mis toetab järeldust, et nende teenuste osutamine toimub Ühendkuningriigis asuvates püsiasukohaga allüksustes. Lisaks tuleb kõige olulisema asjaoluna märkida, et need püsiasukohaga allüksused ei asu ühest riigist teise liikuvatel merelaevadel, millise teguri puhul võiks teenuse osutaja väljaspool ühenduse käibemaksuterritooriumi asuva [registrijärgse] tegevuskoha eelistamine olla põhjendatud.

47. Seega ei seisne käesoleva asja puhul küsimus selles, kas mänguautomaatide teenust osutatakse Ühendkuningriigis asuvates püsiasukohaga allüksustes või mitte. Küsimus seisneb hoopis selles, kas neid püsiasukohaga allüksusi tuleks pidada *CI püsiasukohaga allüksusteks* Ühendkuningriigis.

48. Ühendkuningriigi valitsuse, liri valitsuse ja komisjoni arvates on CI-l püsiasukohaga allüksused Ühendkuningriigis. CI vaidleb sellele seisukohale vastu, väites, et tegutseb Ühendkuningriigis ainult üüritud mänguautomaatide kaudu, mida kasutatakse ruumides, kuhu tal on lubatud neid mänguautomaatide teenuse osutamiseks paigaldada. Selle põhiargumendi kohaselt peaksid CI-l *endal* Ühendkuningriigis olema kõik vajalikud inim- ja tehnilised ressursid, et võiks otsustada, et tal on Ühendkuningriigis püsiasukohaga allüksus. Ma ei nõustu selle väitega.

Selle keskse küsimuse lahendamiseks, s.t Ühendkuningriigis asuvate CI püriasukohaga allüksuste olemasoluks vajalike CI-le kuuluvate ressursside määratlemiseks võib lähtuda kohtuotsustest ARO Lease ja DFDS.

49. Meenutame, et kohtuasjas ARO Lease otsustas Euroopa Kohus, et on piisav, kui teenuse osutajal on liikmesriigis kas omaenda personal või piisavalt püsiv struktuur, mille raames on võimalik sõlmida lepinguid, otsustamaks, et tal on püriasukohaga allüksus artikli 9 lõike 1 tähenduses. Mängusaalides töötavad inimesed ei pea vältimatult olema CI enda personal, järeldamaks, et olemasolevad püriasukohaga allüksused kuuluvad CI-le. Lisaks, nagu ka komisjon oma kirjalikes märkustes ja kohtuistungil õigesti märkis, on taolised vajalikud „struktuurid” asjaomaste sektorite lõikes vältimatult erinevad.

50. Vaatamata sellele, et kohtuasjas DFDS oli Ühendkuningriigis tegutsev äriühing tütaretevõtja, oli ta oma Taani emaettevõtjast eraldiseisev juriidiline isik. Ka CI sõsaretevõtjad on CI-st eraldiseisvad juriidilised isikud. Vaatamata sellele asjaolule asus Euroopa Kohus kohtuasjas DFDS seisukohale, et Inglise tütaretevõtja oli võrdväärne Taani äriühingu püriasukohaga allüksusega Ühendkuningriigis. Taani äriühingul *endal* ei olnud Ühendkuningriigis töötajaid ega ruume.(39) Küll aga oli Taani äriühing tema esindajana tegutseva Inglise tütaretevõtja sõlmitud kokkulepete alusel omandanud Ühendkuningriigis inim- ja tehnilised ressursid, mis olid vajalikud tema, s.t Taani äriühingu, reisiteenuste osutamiseks. Euroopa Kohus järeldas, et Ühendkuningriigis asutatud äriühing tegutseb pelgalt oma emaettevõtja allüksusena.(40)

51. Minu hinnangul on käesoleva juhtumi asjaolud veelgi selgemad, mistõttu ei ole vaja käsitleda CI ja temaga samasse kontserni kuuluvate äriühingute vahelisi sõltuvussuhteid. Erinevalt Taani emaettevõtja ja tema Inglise tütaretevõtja DFDS vahelistest suhetest täidavad Services ja tema töötajad nagu ka Machines ja teised sõltumatud teenuste osutajad CI-le pelgalt mänguautomaatide teenusega seotud lisaülesandeid.

52. Käesolevas asjas tuleb teha vahet kahte liiki ressursside vahel, milleks on ühelt poolt need ressursid, mis peavad vältimatult olema teenuse osutaja otseses käsutuses teatud paigas, et võiks järeldada, et selles paigas olev püriasukohaga allüksus kuulub teenuse osutajale, ja teiselt poolt need ressursid, millest küll tuleneb teenuste osutamise koha püsiv iseloom, ent mille puhul asjaolu, et nad ei ole teenuse osutaja otseses käsutuses, ei muuda järeldust, et olemasolev püriasukohaga allüksus kuulub tegelikult teenuse osutajale. Esimesena mainitud ressursid osalevad otseselt asjaomase teenuse osutamises, nimelt teenuse osutamiseks vajalike lepingute sõlmimises klientidega ja nende lepingute täitmises. Ainult need ressursid peavad olema teenuse osutaja otseses käsutuses, et võiks järeldada, et püriasukohaga allüksus, kus teenust osutatakse, kuulub tegelikult teenuse osutajale artikli 9 lõike 1 tähenduses.

53. Tegelikult arvestades tuleb tõdeda, et kui nõuda – nagu seda antud juhul teeb CI –, et *kõik* isikud, kelle olemasolu on oluline selleks, et teenuse osutamise kohta võiks pidada artikli 9 lõike 1 mõttes püriasukohaga allüksuseks, peavad olema teenuse osutaja töötajad või teenuse osutajast otseselt sõltuvad isikud, siis see viiks absurdsete tulemusteni. Piisab sellest, kui kasutada näitena ettevõtet, mille võtmed kuuluvad ainult turvatöötajatele, kes vastutavad ettevõtte ruumide avamise ja sulgemise eest teatud kindlatel aegadel. Sellised inimesed on kindlasti vajalikud, et tagada, et ettevõtte tegevus ei oleks juhusliku iseloomuga. Neid inimesi võib pidada inimressursiks, mille alaline olemasolu on vajalik ettevõttes teenuste osutamiseks ja mis seega kindlustavad ettevõttele püsiva iseloomu. Samas ei saaks ühelgi juhul nõustuda sellega, et sellist ettevõtet ei või käsitleda enam *teenuse osutajale* kuuluva püriasukohaga ettevõtteks, kui teenuse osutaja otsustab tellida ettevõtte turvateenuseid mõnelt iseseisvalt turvafirmalt.

54. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt antud teabest ilmneb, et mängusaalide personal täidab seal peamiselt praktilisi ülesandeid, näiteks vahendab klientidele muusikat, karastusjooke ja

vahetusraha, tühjendab mänguautomaatide sularahalaekaid, on tunnistajaks suurte väljamaksete tegemisel, tagab turvalisust, teeb hooldustöid jne. Minu hinnangul tuleb neid teenuseid, mida CI-le osutavad Services, Machines ja teised teenuste osutajad, pidada siin käsitletava mänguautomaatide teenuse juurde kuuluvateks abiteenusteks.

55. Samuti ilmneb, et mängusaalide personal ei ole mingil viisil otseselt seotud CI ja klientide vaheliste mängulepingute sõlmimisega.(41) Tegelikult on selles hasartmängude sektoris osutatavate teenuste aluseks diskreetsed kokkulepped, mis sõlmitakse iga kliendi ja CI vahel otse, mänguautomaadi abil. Need kokkulepped sõlmitakse ja neid asutakse täitma kogu Ühendkuningriigi territooriumil iga kord, kui klient sisestab CI poolt käitatavasse mänguautomaati mündi.(42) Kui see käsitus on õige, siis võimaldavad CI üüritud ja käitatavad mänguautomaadid kui automaatsed seadmed CI-l osutada Ühendkuningriigis mänguautomaatide teenust igale kliendile otse.(43) Selles konkreetses tegevusvaldkonnas kujutavad mänguautomaadid endast „mängusaalide” vältimatut ja ainukest struktuuri, mis peab olema CI otseses käsutuses, et võiks järeldada, et iga selline „mängusaal”, kuhu CI mänguautomaadid paigaldatakse, on CI püsiasukohaga allüksus.

56. Arvestades eeltoodut ja erinevalt CI seisukohast ilmneb, et CI poolt Guernsey’l tegelikult ellu viidav tegevus ei kujuta endast klientidele osutatava mänguautomaatide teenuse määravat elementi, sest selle teenuse osutamine toimub Ühendkuningriigis automaatselt CI üüritud ja käitatavate mänguautomaatide abil. Kaebajad on oma kirjalikes märkustes osutanud, et artikli 9 lõige 1 põhineb teenuse osutaja asukohal. Samas on kaebajad jätnud tähelepanuta asjaolu, et kõnealuses tegevusvaldkonnas osutab CI mänguautomaatide teenust, mis tegelikult leiab aset Ühendkuningriigi territooriumil, kus CI sõlmib ja täidab mängulepinguid iga kliendiga otse tema poolt käitatavate mänguautomaatide abil, ning et selle teenuse juurde kuuluvate abiteenuste osutamiseks on sõlmitud lepingud teiste äriühingutega. Selles mõttes on CI-l Ühendkuningriigis struktuur, mis võimaldab osutada asjaomaseid teenuseid iseseisvalt.(44)

57. Seega võib järeldada, et CI-taolise äriühingu puhul, mis osutab käesolevas menetluses kirjeldatud asjaolude korral mänguautomaatide teenust Ühendkuningriigis oma klientidele otse, tema poolt üüritud ja käitatavate mänguautomaatide abil, kusjuures nende teenuste osutamisele püsiva iseloomu andmiseks vajalikke abistavaid tegevusi viivad allhanke korras ellu kolmandate äriühingute töötajad, võib asuda seisukohale, et sellisel äriühingul on Ühendkuningriigis äristruktuur koos minimaalsete vajalike ressurssidega, mille tõttu võib seda struktuuri pidada püsiasukohaga allüksuseks kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses.

D. *Valik kuuenda direktiivi artikli 9 lõikes 1 viidatud „teenuse osutaja tegevuskoha” ja „püsiasukohaga allüksuse, kus teenust osutatakse”, vahel*

58. Nüüd, kus on jõutud järeldusele, et CI-l on Ühendkuningriigis püsiasukohaga allüksused, tuleb otsustada, kas see kohaldatava maksuõiguse kindlaksmääramise alus on [registrijärgse] tegevuskoha suhtes ülimuslik. Selles küsimuses on Euroopa Kohus otsustanud, et artikli 9 lõike 1 kohaselt tuleb teenuse osutaja [registrijärgset] tegevuskohta pidada esmaseks juhindumisaluseks, kusjuures teist asukohta, kus teenust osutatakse, tuleb arvesse võtta ainult siis, kui teenuse osutaja [registrijärgse] tegevuskoha kui juhindumisaluse kohaldamine ei vii maksustamise mõttes ratsionaalse tulemuseni või tekitab konflikti teise liikmesriigiga.(45) Käesoleval juhul sellist konflikti teise liikmesriigiga ei eksisteeri. Seega tuleb veel vaid uurida, kas [registrijärgse] tegevuskoha kui kohaldatava maksuõiguse määratlemise aluse kohaldamise tulemused on „maksustamise mõttes ratsionaalsed”.

59. Loomulikult tuleb arvesse võtta, et iga liikmesriigi maksuhalduri ülesanne on kuuendas direktiivis sätestatud alternatiivide piires teha kindlaks, milline juhindumisalus on asjaomase teenuse osutamise suhtes kohaldatava maksuõiguse määratlemiseks sobivaim.(46) Eeltooduga

kooskõlas on kohtujurist A. La Pergola lisaks märkinud, et Euroopa Kohus on omalt poolt kohustatud selgitama ja jälgima nende nõuete täitmist, millel peaks põhinema ühe kriteeriumi eelistamine teisele.(47) Seega ei keela miski riiklikel ametiasutustel lähtuda püsiasukohaga allüksusest kui kohaldatava maksuõiguse määramise alusest, kui [registrijärgsest] tegevuskohast lähtumine viiks absurdsete tulemusteni. Kuivõrd käesolevas asjas võidaks jõuda absurdse tulemuseni, peaks ametiasutustel olema õigus võtta kohaldatava maksuõiguse määramise aluseks teenuse osutaja [registrijärgse] tegevuskoha asemel tema püsiasukohaga allüksuse asukoht.

60. Kinnitades kriteeriumid, mille alusel võib teha kindlaks, kas lähtumine [registrijärgsest] tegevuskohast viib maksustamise mõttes absurdse tulemuseni, seadis Euroopa Kohus nõude, et kõigepealt tuleb teha kindlaks tagajärjed ja uurida neid tagajärgi käibemaksustamise seisukohalt. Kohtuasjas Berkholz ei olnud seda kriteeriumi vaja kohaldada, sest parvlaevadel asunud mänguautomaadid ei kujutanud endast püsiasukohaga allüksust artikli 9 lõike 1 tähenduses.

61. Kohtuasjas DFDS aga uuriti tulemuste ratsionaalsust maksustamise mõttes. Euroopa Kohus asus selles kohtuasjas tehtud otsuses seisukohale, et kui käsitleda äriühingu poolt teiste äriühingute kaudu ühes riigis osutatavaid teenuseid teises riigis, kus asub reisikorraldaja [registrijärgne] tegevuskoht, osutatavate teenustena, siis ei oleks see maksustamise mõttes ratsionaalne. Euroopa Kohus märkis ka, et süstemaatiline lähtumine teenuse osutaja [registrijärgsest] tegevuskohast võib tegelikkuses põhjustada konkurentsi moonutamist, kuna motiveeriks liikmesriigis tegutsevaid ettevõtjaid viima oma [registrijärgsed] tegevuskohad maksustamise vältimiseks mõnda teise liikmesriiki, kus võimaldatakse asjaomaste teenuste osutamist käibemaksu tasumata.(48)

62. Igal juhul sooviksin ma juhtida tähelepanu asjaolule, et Euroopa Kohus on kohtuotsuses Berkholz juba osutanud, et laeva pardal asuvad mänguautomaadid ei moodusta püsiasukohaga allüksust, eriti kui maksu on võimalik õiguspäraselt sisse nõuda mänguautomaatide käitaja alalises tegevuskohas.(49) Samast põhimõttest lähtuti kohtuasjas Faaborg-Gelting, mis oli seotud Saksamaa ja Taani vahel sõitval parvlaeval pakutavate restoraniteenuste osutamise paiga kindlaksmääramisega. Vaatamata sellele, et kohtuotsuse Berkholz puhul olid vajalikud inim- ja tehnilised ressursid alaliselt pardal, otsustas Euroopa Kohus, et kohaldatava maksuõiguse määramise aluseks on teenuse osutaja [registrijärgne] tegevuskoht Taanis, eriti kuna laeva operaatori alaline tegevuskoht on maksustamise mõttes asjakohane juhindumisasutus.(50) Ilmselgelt lähtus Euroopa Kohus otsustavast asjaolust, et nende kahe kohtuasja asjaolude puhul ei olnud mänguautomaatide teenuse ja restoraniteenuste allutamine käibemaksusüsteemile ohus. Kui teenuste osutajate [registrijärgne] tegevuskoht oleks nende juhtumite puhul asunud väljaspool ühenduse territooriumi, oleks taolise kohaldatava maksuõiguse määramise alus kindlasti olnud mitmel põhjusel küsitav.

63. Nii Ühendkuningriigi valitsus kui ka komisjon on käesolevat asja puudutavates kirjalikes märkustes väljendanud seisukohta, et kui kohaldatava maksuõiguse määramise alusena käsitletak [registrijärgset] tegevuskohta, siis ei kohaldataks Ühendkuningriigis elavatele tarbijatele Ühendkuningriigis osutatavale mänguautomaatide teenusele üldse käibemaksu, ei Ühendkuningriigis ega üheski teises liikmesriigis. Kuna antud juhtumil ei ole käibemaksu lihtsalt võimalik sisse nõuda mänguautomaatide käitaja (CI) [registrijärgses] tegevuskohas (Guernsey'!l), siis seda enam tuleb lähtuda kohtuasjas DFDS toodud põhjendustest.

64. Ma nõustun selle seisukohaga. Erinevalt kohtuasjast DFDS ei ole käesoleva kohtuasja puhul tegemist pelgalt riskiga, et äriühinguid õhutatakse viima oma tegevuskohad liikmesriikidesse, kus asjaomastele teenustele on võimalik kohaldada soodsamat käibemaksusüsteemi. Käesoleval juhul tekkiv oht seisneb selles, et äriühinguid motiveeritaks viima oma tegevuskohad väljapoole

ühenduse käibemaksuterritooriumi, ent jätkama oma teenuste osutamist sel territooriumil elavatele tarbijatele oma püriasukohaga allüksustes artikli 9 lõike 1 tähenduses.

65. Erinevalt kaebajatest ei näe ma, kuidas käesolevas asjas soovitud lähenemisviis ehk [registrijärgse] tegevuskoha kõrvalejätmine võiks rikkuda maksustamise neutraalsuse põhimõtet või kutsuda esile konkurentsimoonutusi. Selle lähenemisviisi mõju oleks vastupidine. CI-taoline teenuseosutaja, ehkki tal on teiste äriühingutega see ühine omadus, et ta osutab asjaomaseid teenuseid klientidele liikmesriigis asuvates püriasukohaga allüksustes, ei ole kohustatud tasuma käibemaksu juhul, kui tema tegevus on viidud väljaspoole ühenduse käibemaksuterritooriumi. Kaebajate põhjenduste probleem seisneb selles, et neis on ebaõigesti jäetud tähelepanuta asjaolu, et – nagu eespool osutati – CI-I on Ühendkuningriigis püriasukohaga allüksused, kus osutatakse Ühendkuningriigis elavatele inimestele mänguautomaatide teenust.

66. Seetõttu teen ma ettepaneku, et kui Euroopa Kohus otsustab, et artikli 9 lõike 2 punkt c ei ole antud asjas kohaldatav, tuleks eelotsusetaotluses esitatud küsimustele alternatiivselt vastata nii, et kui väljaspool liikmesriigi territooriumi [registrijärgset] tegevuskohta omav äriühing osutab liikmesriigis elavatele klientidele mänguautomaatide teenust otse, tema poolt üüritud ja käitatavate mänguautomaatide abil, kusjuures nende teenuste osutamisele püsiva iseloomu andmiseks vajalikke abistavaid tegevusi viivad allhanke korras ellu kolmandate äriühingute töötajad, võib asuda seisukohale, et sellisel äriühingul on selles liikmesriigis äristruktuur koos minimaalsete vajalike ressurssidega, mille tõttu võib seda struktuuri pidada püriasukohaga allüksuseks kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses. Lisaks tuleks selliste asjaolude korral kuuenda direktiivi artikli 9 lõiget 1 tõlgendada selliselt, et taoline äriühing on käibemaksukohustuslane liikmesriigis, kus asub nimetatud püriasukohaga allüksus.

67. Eeltoodut arvestades ei ole Euroopa Kohtul vaja vastata täiendavatele küsimustele, mis puudutavad teenuste osutamise, majandustegevuse ja teenuse osutaja isiku mõisteid ning õiguste kuritarvitamise põhimõtte võimalikku kohaldamist käesolevale asjale.

III. Ettepanek

68. Seega peaks minu hinnangul Euroopa Kohus vastama talle esitatud küsimustele alljärgnevalt:

Kui väljaspool liikmesriigi territooriumi [registrijärgset] tegevuskohta omav äriühing osutab selles liikmesriigis klientidele mänguautomaatide teenust samas liikmesriigis üüritud ja kasutatavate mänguautomaatide abil, tuleb asuda seisukohale, et ta osutab selles liikmesriigis meelelahutusteenuseid 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 tähenduses ning on seega nende teenuste osas selles liikmesriigis käibemaksukohustuslane.

1 Algkeel: portugali.

2 – EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

3 – EÜT 1986, L 326, lk 40; ELT eriväljaanne 09/01, lk 129.

4 – Kuna Kanalisaared ei ole Ühendkuningriigi osa, siis ei ole Ühendkuningriigi Euroopa Ühendustega ühinemise tingimusi käsitleva ühinemisakti protokollis nr 3 mainimata asutamislepingute sätted Kanalisaartel kohaldatavad. Vt EÜ artikli 299 lõike 6 punkt c ja Taani Kuningriigi, Iirimaa, Norra Kuningriigi ning Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi Euroopa Ühendustega ühinemise tingimusi käsitlevad dokumendid, protokoll nr 3 Kanalisaarte ja Mani saare kohta (EÜT 1972, L 73, lk 164). Seda teemat käsitletakse põhjalikult kohtujurist A. La

Pergola ettepanekus 16. juuli 1998. aasta otsusele kohtuasjas C-171/96: Pereira Roque (EKL 1998, lk I-4607, punktid 2–9).

5 – Neid küsimusi käsitletakse kolmes käesoleval ajal Euroopa Kohtus menetletavas kohtuasjas (kohtuasi C-255/02: Halifax, kohtuasi C-419/02: BUPA Hospitals ja kohtuasi C-223/03: University of Huddersfield).

6 – Vt 4. juuli 1985. aasta otsus kohtuasjas 168/84: Berkholz (EKL 1985, lk 2251, punkt 14) ja 11. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-155/01: Cookies World (EKL 2003, lk I-8785, punkt 46). Vt ka 17. novembri 1993. aasta otsus kohtuasjas C-68/92: komisjon v. Prantsusmaa (EKL 1993, lk I-5881, punkt 14), 17. novembri 1993. aasta otsus kohtuasjas C-69/92: komisjon v. Luxembourg (EKL 1993, lk I-5907, punkt 15) ja 17. novembri 1993. aasta otsus kohtuasjas C-73/92: komisjon v. Hispaania (EKL 1993, lk I-5997, punkt 12).

7 – 18. märtsi 1993. aasta otsus kohtuasjas C-280/91: Viessmann (EKL 1993, lk I-971, punkt 17).

8 – Eespool viidatud kohtuotsus Berkholz, 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 (EKL 1997, lk I-1195, punkt 10).

9 – Farmer P. ja Lyal R., *EC Tax Law*, Clarendon Press, Oxford, 1994, lk 154.

10 – Vt 15. märtsi 1989. aasta otsus kohtuasjas 51/88: Hamann (EKL 1989, lk 767, punktid 17 ja 18) ja eespool viidatud kohtuotsus Cookies World, punkt 47.

11 – Vt Terra B., *The Place of Supply in European VAT*, Kluwer Law International, London, 1998, lk 54, milles tsiteeritakse kuuenda direktiivi vastuvõtmise ettepaneku seletuskirja. Vaatamata sellele, et artikli 9 lõike 1 esialgne sõnastus erines lõpuks vastu võetud artikli 9 lõike 1 sõnastusest, käsitleti selles kohaldatava maksuõiguse määratlemise üldise alusena pragmaatilistel kaalutlustel sisuliselt teenuse osutaja [registrijärgset] tegevuskohta.

12 – Eespool viidatud kohtuasjas kohtuotsus, punkt 21.

13 – Eespool osundatud kohtuasi C-167/95: Linthorst, kohtujurist N. Fennelly ettepanek (EKL 1997, lk I-1195, punkt 9).

14 – Eespool viidatud kohtuotsus Berkholz, punkt 21.

15 – Sellega seoses tuleb märkida, et muu kriteerium selle määratlemiseks, kas meelelahutuse mõiste on kohaldatav teatud tegevusele, mille aluseks on tegevuse liikuv iseloom, on märkimisväärselt vähem veenev ja praktiline. Lisaks sellele, et artikli 9 lõike 2 punktis c ei viidata mingil moel, nagu peetaks selles sättes silmas vaid ringirändavaid esinejaid, tuleb tõdeda, et meelelahutuse mõiste kohaldamise sõltuvusseseadmisega tegevuse liikuvast iseloomust kaasneks täiendav ebakindluse moment, mis tuleneb „liikuva iseloomuga” tegevuse määratlemise keerukusest.

16 – Kindlasti võivad mõned inimesed mobiiltelefoni pidada meelelahutust pakkuvaks seadmeks, ent samas on mobiiltelefonil kui sidevahendil ilmselgelt ka teine eesmärk. Minu hinnangul on väljaspool kahtlust, et mobiiltelefoni abil pakutava teenuse peamine eesmärk on sidepidamine.

17 – Hispaania 28. detsembri 1992. aasta seaduse nr 37/1992 paragrahvi 70 lõike 1 punkti 3 alapunkti c kohaselt võetakse hasartmängude (*juegos de azar*) puhul kohaldatava maksuõiguse määratlemise aluseks see paik, kus vastavaid teenuseid füüsiliselt osutatakse, mis on kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktiga c. Vt ka. Pérez Herrero L., *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*

, Cedecs, Barcelona, 1997, lk 137.

18 – Tsitaat kohtujurist Mancini ettepanekust eespool viidatud kohtuasjas Berkholz, punkt 3, lk 2255.

19 – Ühendkuningriik ja komisjon ei ole võtnud selget seisukohta sellise võimaluse poolt ega vastu. Iiri valitsus aga toetab Portugali valitsuse seisukohta.

20 – Vt Hayat M., „Discordances sur le lieu de fourniture des services en matière de TVA: le rôle de la CJCE et les conséquences de ses décisions pour l'évolution de la sixième directive”, *Gazette du Palais*, 2003, lk 33–38, eriti lk 33.

21 – Vt kohtujurist G. F. Mancini ettepanek eespool viidatud kohtuasjas Berkholz (lk 2254, punkt 2) ja kohtujurist A. La Pergola ettepanek kohtuasjas C-260/95: DFDS (EKL 1997, lk I-1005, punkt 32).

22 – Just seetõttu on täiesti mõisteta, miks Euroopa Kohus ei võtnud kohtuasjas Berkholz arvesse artikli 9 lõike 2 punkti c. Ehkki Euroopa Kohus ei käsitlenud artikli 9 lõike 2 punkti c võimaliku kohaldamise küsimust (ja igal juhul ei tõstatatud seda võimalust ka eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud küsimustes), mainis kohtujurist G. F. Mancini oma ettepaneku punktis 2 (lk 2254), et artikli 9 lõike 2 punkti c esimene taane ei ole kohaldatav merelaevadel osutatavatele mänguautomaatide teenusele tulenevalt laevade „liikuvast” iseloomust. Sellega seoses piisab kui meenutada, et asjaomased parvlaevad liikusid avamerel Saksamaa ja Taani vahel. Erinevalt kohtuasjast Berkholz, mille puhul artikli 9 lõike 2 punktist c tuleneva maksuõiguse määratlemise aluse kohaldamise tulemusena tuleks lähtuda meelelahutuse pakkumise muutuvast ja juhuslikust asukohast, on käesoleval juhul mänguautomaadid paigaldatud Ühendkuningriigi territooriumil asuvatesse mängusaalidesse.

23 – Vt eespool viidatud Terra B., lk 74 ja eespool viidatud Hayat M., lk 33.

24 – Komisjon vihjas pealiskaudselt võimalikule konfliktile oma kirjalikes märkustes, ent ei käsitlenud seda võimalust kohtuistungil.

25 – Kohtujuristi kursiiv.

26 – Erinevalt lõike 1 lõpus toodud täiendavast asukoha määramise kriteeriumist (teenuse osutaja alaline elu- või asukoht või peamine elukoht), mida kohaldatakse siis, kui esimesed kaks põhikriteeriumit ei ole kohaldatavad.

27 – Eespool viidatud kohtuotsus Berkholz, punkt 14, milles osaliselt lähtutakse kuuenda direktiivi preambuli seitsmendast põhjendusest, milles tõdetakse, et „maksustatavate tehingute teostamise koha kindlaksmääramine on põhjustanud liikmesriikidevahelisi kohtualluvuse konflikte, eelkõige kauba tarnimise puhul koos kokkupanekuga ning teenuste osutamise puhul”.

28 – Eespool viidatud kohtuotsus Berkholz, punkt 17.

29 – 2. mai 1996. aasta otsus kohtuasjas C-231/94: Faaborg-Gelting Linien (EKL 1996, lk I-2395, punkt 16).

30 – 17. juuli 1997. aasta otsus kohtuasjas C-190/95: ARO Lease (EKL 1997, lk I-4383, punkt 15).

31 – Eespool viidatud kohtuotsus C-260/95. punkt 19.

32 – Vt kohtujurist F. G. Mancini ettepanek eespool viidatud kohtuotsusele Berkholz, punkt 2.

33 – Eespool viidatud kohtuotsus Berkholz, punkt 18.

34 – Vt punkt 27.

35 – Vt punkt 19 (kohtujuristi kursiiv). Euroopa Kohus järgis seda põhimõtet ka 7. mail 1998. aastal tehtud otsuses kohtuasjas C-390/96: Lease Plan Luxembourg (EKL 1998, lk I-2553, punktid 21–29, eriti punktid 26 ja 27).

36 – Vt eespool viidatud kohtuotsus DFDS, punkt 26.

37 – Eespool viidatud kohtuotsus DFDS, punkt 27.

38 – Vt punkt 23, milles korratakse kohtujurist A. La Pergola ettepaneku punkti 32.

39 – Ehkki käesolevas asjas puudub CI-l ainuõigus RAL-i omandis olevate ruumide valdamiseks või kasutamiseks, on tal luba paigutada RAL-i omandis olevatesse või RAL-i poolt üüritud ruumidesse mänguautomaate. Isegi kui selle loa näol on tegemist tasuta hea tahte ilminguga, viitab see kindlasti CI enda kohalolekule neis ruumides, mida ei saa seostada ühegi teise isikuga.

40 – Eespool viidatud kohtuotsus DFDS, punkt 26.

41 – Kohtuasjas DFDS osales Ühendkuningriigis tegutsev äriühing aktiivselt reisilepinguid puudutavates läbirääkimistes ning nende lepingute sõlmimises ja täitmises, mis moodustaski selles asjas teenuste osutamise. Nende kahe äriühingu ehk emaettevõtja ja tütarettevõtja vahelise suhte tõttu asus Euroopa Kohus siiski seisukohale, et Ühendkuningriigis tegutsev äriühing ei olnud Taani äriühingu esindajana tegutsedes ja tolle nimel kolmandate isikutega lepinguid sõlmides iseseisev. Käesoleva juhtumi puhul ei toimu isegi taolist CI nimel ellu viidavat tegevust.

42 – See on nii vaatamata seisukohale, mis võetakse küsimuse suhtes, kas kliendi käitumine kujutab endast mänguautomaadi poolt CI nimel määratlemata isikutele automaatselt tehtava lepingulise pakkumise vaikivat vastuvõtmist või kas – vastupidi – mänguautomaat teeb ettepaneku pakkumise tegemiseks ja seejärel võtab automaatselt vastu kliendi poolt tehtud lepingulise pakkumise kohe, kui münt sisestatakse. Mõlemal juhul ilmneb, et kui mänguautomaat rikke tõttu ei täida programmeeritud funktsiooni ega tagasta seejärel sisestatud münti või žetooni, on tegemist lepingulise kohustuse täitmata jätmisega, mille eest põhimõtteliselt vastutab CI kui lepinguosaline ja mänguautomaatide käitaja.

43 – Tuleks tähele panna, et kohtuasjas DFDS oli asjaolu, et lepingud sõlmiti ja teenuseid osutati Ühendkuningriigis, otsustav argument, mis toetas järeldust, et Taani äriühingul oli Ühendkuningriigis püriasukohaga allüksus.

44 – Vt eespool viidatud kohtuotsus ARO Lease, punkt 19.

45 – Eespool viidatud kohtuotsus Berkholz, punkt 17 ja kohtuasjas DFDS tehtud otsuse punkt 19.

46 – Eespool viidatud kohtuotsuses Berkholz, punkt 17 ja kohtuotsus DFDS, punkt 19.

47 – Eespool viidatud kohtuotsuses DFDS, punkt 29.

48 – Eespool viidatud kohtuotsus DFDS, punkt 23. Kaks kommentaatorit on hiljuti märkinud, et see, mis esialgu paistis Euroopa Kohtu soovimatusega (kohtuotsus Berkholz) lähtuda sekundaarsetest tegevuskohtadest, [...] oli pelgalt vahend vältimaks olukorda, kus äriühingud

asutavad ühenduses maksude tasumisest hoidumiseks äriühinguid väljaspool ühenduse territooriumi; lõplikus analüüsis [...] on olulised maksustamise mõttes ratsionaalsed tulemused, kuivõrd tulemuseks on maksustamine, mitte aga maksudest vabastamine (Terra B. ja Kajus J., *A guide to the European VAT Directives*, Volume 1, 2004, lk 555).

49 – Eespool viidatud kohtuotsuses Berkholz (punkt 18).

50 – Eespool viidatud kohtuotsuses Faaborg-Gelting Linien (punkt 18).