



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

15. veebruar 2017*

Eelotsusetaotlus — Käibemaks — Kuues direktiiv 77/388/EMÜ — Artikli 13 A osa lõike 1 punkt n — Teatavate kultuuriteenuste maksuvabastus — Vahetu õigusmõju puudumine — Maksust vabastatud kultuuriteenuste määratlemine — Liikmesriikide kaalutusõigus

Kohtuasjas C-592/15,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Court of Appeal'i (England & Wales) (Civil Division) (apellatsioonikohus (Inglismaa ja Wales) (tsiviilkolleegium), Ühendkuningriik) 16. oktoobri 2015. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 13. novembril 2015, menetluses

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

versus

British Film Institute

EUROOPA KOHUS (neljas koda)

koosseisus: koja president T. von Danwitz (ettekandja), kohtunikud E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe ja C. Lycourgos,

kohtujurist: Y. Bot,

kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 7. septembri 2016. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- British Film Institute, esindajad: *solicitor* P. Drinkwater, *barrister* Z. Yang, D. Milne, QC, ja *solicitor* A. Lee,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: S. Brandon, keda abistas *barrister* S. Singh,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja M. Owsiany-Hornung,

olles 29. septembri 2016. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* * Eelotsusetaotlus: inglise.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 13 A osa lõike 1 punkti n ja nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 132 lõike 1 punkti n tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs'i (Ühendkuningriigi maksu- ja tolliamet; edaspidi „maksuhaldur“) ja British Film Institute'i (edaspidi „BFI“) vahelises kohtuvaidluses selle üle, kas teenuste osutamine, mis seisneb filmilinastusele piletite müümises, on käibemaksuga maksustatav.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa „Maksuvabastus teatava avalikes huvides tegutsemise puhul“ lõike 1 punktis n on sätestatud:

„Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[...]

n) teatavad kultuuriteenused ja nendega otseselt seotud kaup, mida osutavad või tarnivad avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised asjaomases liikmesriigis tunnustatud kultuuriasutused;

[...]“.

- 4 Direktiivi 2006/112 artiklitega 411 ja 413 on käibemaksu käsitlevad liidu õigusnormid, eeskätt kuues direktiiv alates 1. jaanuarist 2007 kehtetuks tunnistatud ja asendatud.

Ühendkuningriigi õigus

- 5 Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik võttis kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti n siseriiklikku õigusesse üle alles 1. juunil 1996, mil jõustus 1994. aasta käibemaksuseaduse lisa 9 rühm 13 (Group 13 of Schedule 9 of the Value Added Tax Act 1994).

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 6 BFI on mittetulunduslik asutus, mille eesmärk on kinokunsti edendamine Ühendkuningriigis. Ajavahemikus 1. jaanuarist 1990 kuni 31. maini 1996 (edaspidi „vaidlusalune ajavahemik“) tasus BFI filmilinastuse piletimüügilt käibemaksu hariliku maksumääraga.
- 7 BFI esitas 30. märtsil 2009 maksuhaldurile vaidlusalusel ajavahemikul tasutud käibemaksu tagastamise taotluse, väites, et piletimüük kujutas endast maksust vabastatud kultuuriteenuste osutamist kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti n tähenduses. Tema taotlus jäeti rahuldamata.

- 8 Kaebust, mille BFI esitas nimetatud otsuse peale, asus seejärel menetlema First-tier Tribunal (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksuasju lahendav koda), Ühendkuningriik). Nimetatud kohus leidis 5. detsembri 2012. aasta otsusega, et asjaomases sättes ette nähtud maksuvabastusel on vahetu õigusmõju.
- 9 Maksuhaldur esitas viimati nimetatud otsuse peale apellatsioonkaebuse Upper Tribunalile (Tax and Chancery Chamber) (kõrgema astme kohus (maksuasju lahendav koda), Ühendkuningriik), kes jättis apellatsioonkaebuse rahuldamata, leides, et asjaomases sättes ette nähtud maksuvabastuse sisu on piisavalt selge ja täpne ning järelikult on sellel vahetu õigusmõju. Selles sättes kasutatud mõistet „teatavad“ tuleks tegelikult tõlgendada nii, et maksuvabastus puudutab „neid“ kultuuriteenuseid, mida osutavad avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised asjaomases liikmesriigis tunnustatud kultuuriasutused. Nimetatud kohus andis loa esitada maksuhalduril apellatsioonkaebus Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (apellatsioonikohus (Inglismaa ja Wales) (tsiviilkolleegium), Ühendkuningriik).
- 10 Nagu nähtub eelotsusetaotluses välja toodud asjaoludest, tähendaks see, kui kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti n tõlgendada nii, et see puudutab „neid“ kultuuriteenuseid, mida osutavad avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised asjaomases liikmesriigis tunnustatud kultuuriasutused sama sätte tähenduses, et BFI, mis on selline asutus, võib sellele sättele otseselt tugineda maksuvabastuse saamiseks seoses teenustega, mis seisnevad filmilinasutusele piletite müümises ajavahemikus 1. jaanuarist 1990 kuni 31. maini 1996. Sellisel juhul võiks BFI nimetatud sättele otseselt tugineda isegi pärast 31. maid 1996, olgugi et BFI osutatavad teenused ei ole osa kultuuriteenustest, mille Ühendkuningriigi seadused on alates nimetatud kuupäevast maksust vabastanud.
- 11 Neil asjaoludel otsustas Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (apellatsioonikohus (Inglismaa ja Wales) (tsiviilastjade koda)) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti n sõnastus, eelkõige mõiste „teatavad kultuuriteenused“ on piisavalt selge ja täpne, et artikli 13 A osa lõike 1 punkti n oleks vahetu õigusmõju, mille tõttu on siseriiklike rakendusaktide puudumisel maksust vabastatud nende kultuuriteenuste osutamine avalik-õiguslike organisatsioonide või teiste tunnustatud kultuuriasutuste poolt, nagu BFI poolt käesolevas asjas osutatud teenused?
 2. Kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti n sõnastus, eelkõige mõiste „teatavad kultuuriteenused“ annab selle rakendamisel rakendusaktide kaudu liikmesriikidele kaalutlusruumi ja kui, siis millise?
 3. Kas eespool toodud küsimustega seotud järeldused on kohaldatavad ka [direktiivi 2006/112] artikli 132 lõike 1 punkti n suhtes?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

- 12 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub esimese küsimusega selgitada sisuliselt, kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti n, mis näeb ette „teatavate kultuuriteenuste“ maksuvabastuse, tuleb tõlgendada nii, et sellel sättel on vahetu õigusmõju, mistõttu võib sätte ülevõtmata jätmisel sellele vahetult tugineda avalik-õiguslik organisatsioon või mõni teine asjaomases liikmesriigis tunnustatud kultuuriasutus, kes osutab kultuuriteenuseid.

- 13 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et kõikidel juhtudel, kui direktiivi sätted on nende sisu poolest tingimusteta ja piisavalt täpsed, võivad eraõiguslikud isikud neile liikmesriigi kohtus tugineda riigi vastu nii juhul, kui riik on jätnud direktiivi liikmesriigi õigusesse ettenähtud tähtjaks üle võtmata, kui ka juhul, kui direktiiv ei ole üle võetud nõuetekohaselt (vt eelkõige kohtuotsused, 19.1.1982, Becker, 8/81, EU:C:1982:7, punkt 25; 15.1.2014, Association de médiation sociale, C-176/12, EU:C:2014:2, punkt 31, ning 7.7.2016, Ambisig, C-46/15, EU:C:2016:530, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 14 Mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti n, siis tuleb meenutada, et selles sättes ette nähtud maksuvabastus puudutab „teatavaid kultuuriteenuseid“. Nimetatud säte seega ei täpsusta, millised kultuuriteenused on liikmesriigid kohustatud maksust vabastama. Selles sättes ei ole toodud ammendavat loetelu kultuuriteenustest, mida tuleb maksust vabastada, ega liikmesriikide kohustust vabastada maksust kõik kultuuriteenused, vaid see viitab üksnes „teatavatele“ teenustele. Nii jätab see säte liikmesriikide ülesandeks määratleda need kultuuriteenused, millele maksuvabastus laieneb.
- 15 Viidates Euroopa Kohtu praktikale, mille kohaselt artikli 13 A osa lõikes 1 nimetatud maksuvabastused on liidu õiguse autonoomsed mõisted, mille eesmärk on välistada käibemaksusüsteemi liikmesriigiti erinev kohaldamine (vt eelkõige kohtuotsus, 21.2.2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 17), väidab BFI, et mõistet „teatavad kultuuriteenused“ tuleb tõlgendada nii, et see puudutab kõiki kultuuriteenuseid, mida osutavad avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised asjaomases liikmesriigis tunnustatud kultuuriasutused, ning on seetõttu piisavalt selge ja täpne.
- 16 Samas tuleb märkida, et niisugune tõlgendus ei vasta kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis n kasutatud mõiste „teatavad“ tavapärasele tähendusele ja selle kasutamine nimetatud sättes jääb ilma oma kasulikust mõjust.
- 17 Lisaks võib BFI taotletud tõlgendus laiendada nimetatud sättest tuleneva maksuvabastuse kohaldamisala sellest mõistest edasi kõikidele kultuuriteenustele, vastupidi Euroopa Kohtu praktikale, mille kohaselt tuleb selle direktiivi artikli 13 A osa lõikes 1 ette nähtud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud mõisteid tõlgendada kitsalt (vt selle kohta kohtuotsused, 14.6.2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punkt 16; 22.10.2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punktid 34 ja 35, ning 25.2.2016, komisjon vs. Madalmaad, C-22/15, ei avaldata, EU:C:2016:118, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 18 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb ka see, et vastupidi BFI väidetule ei ole nõue tagada artikli 13 A osa lõike 1 maksuvabastuste ühetaoline kohaldamine absoluutne. Nimelt, kuigi nimetatud artiklis loetletud maksuvabastused kujutavad endast liidu õiguse autonoomseid mõisteid, mille eesmärk on välistada käibemaksusüsteemi liikmesriigiti erinev kohaldamine, võib Euroopa Liidu seadusandja jätta maksuvabastuse teatud tingimuste määratlemise nende liikmesriikide hooleks (vt selle kohta kohtuotsused, 28.3.1996, Gemeente Emmen, C-468/93, EU:C:1996:139, punkt 25; 4.5.2006, Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, punktid 38 ja 39, ning 9.12.2015, Fiscale Eenheid X, C-595/13, EU:C:2015:801, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 19 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti n grammatilist tõlgendust kinnitavad ka selle direktiivi tekkelugu ning liidu seadusandja taotletavad eesmärgid.
- 20 Selle kohta märkis kohtujurist oma ettepaneku punktides 20 ja 21, et liidu seadusandja ei toetanud Euroopa Komisjoni esialgset ettepanekut, mis sisaldas ammendavat loetelu kultuuriteenustest, mille osutamine on maksust vabastatud (vt ettepanek: nõukogu kuues direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (KOM(1973) 950 lõplik, 20.6.1973)), vaid otsustas mõistet „teatavad kultuuriteenused“ kasutades nimetatud maksuvabastuse sõnastada nii, et liikmesriigid saavad määrata kindlaks need kultuuriteenused, mille nad maksust vabastavad.

- 21 Nagu komisjon märkis Euroopa Kohtule esitatud kirjalikes seisukohtades, siis hoolimata sellest, et ta tegi hiljem ettepaneku asendada kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti n esialgne sõnastus maksust vabastatud kultuuriteenuste ammendava loeteluga (vt ettepanek: nõukogu üheksateistkümnnes direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ – ühine käibemaksusüsteem (KOM(1984) 648 lõplik, 5.12.1984)), jättis liidu seadusandja kehtima esialgse sõnastuse, mis nõukogule esitatud esimeses aruandes ühise käibemaksusüsteemi toimimise kohta, mis on esitatud vastavalt kuuenda direktiivi 77/388 artiklile 34 (KOM(1983) 426 lõplik, 14.9.1983), sisalduva analüüsi kohaselt jätab maksuvabastuse sisu määratlemise iga liikmesriigi enda hinnata.
- 22 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 23 märkis, on liidu seadusandja otsus – jätta liikmesriikidele maksust vabastatud kultuuriteenuste määratlemisel lai kaalutlusõigus – põhjendatav väga erinevate kultuuritraditsioonidega ja piirkondliku pärandiga liidu ja mõnikord sama liikmesriigi piires.
- 23 Seega tuleb asuda seisukohale, et viidates kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis n „teatavatele kultuuriteenustele“, ei nõua kuues direktiiv mitte kõikide kultuuriteenuste maksust vabastamist, mistõttu võivad liikmesriigid maksust vabastada „teatavad“ teenused ning jätkata teiste maksustamist.
- 24 Kuna see säte annab maksust vabastatud kultuuriteenuste määratlemisel liikmesriikidele laia kaalutlusõiguse, ei vasta see käesoleva kohtuotsuse punktis 14 meenutatud kohtupraktikas osundatud tingimustele, et sellele saaks liikmesriigi kohtutes vahetult tugineda.
- 25 Seda tõdemust ei sea kahtluse alla ka 17. veebruari 2005. aasta kohtuotsuse Linneweber ja Akritidis (C-453/02 ja C-462/02, EU:C:2005:92) punktides 34–37 ja 28. juuni 2007. aasta kohtuotsuse JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ja The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391) punktides 59–61 välja toodud kaalutlused, mille kohaselt ei välista liikmesriikide võimalik kaalutlusõigus tingimata asjaomaste maksuvabastuste vahetut õigusmõju.
- 26 Nagu komisjon oma kirjalikes seisukohtades märkis, puudutab 17. veebruari 2005. aasta kohtuotsusest Linneweber ja Akritidis, (C-453/02 ja C-462/02, EU:C:2005:92) tulenev praktika liikmesriikide võimalust määratleda maksuvabastuse kohaldamise tingimused, ja mitte kaalutlusõigust, mis annab liikmesriikidele õiguse määratleda maksuvabastuse kohaldamisala, nagu nähtub eelkõige kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis n märgitud mõistest „teatavad kultuuriteenused“.
- 27 Mis puudutab 28. juuni 2007. aasta kohtuotsust JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ja The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391), siis tuleb märkida, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt n erineb nimetatud kohtuasjas arutusel olnud maksuvabastusest, kuna see nõuab üksnes „teatavate“ kultuuriteenuste maksust vabastamist.
- 28 Eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti n, mis näeb ette „teatavate kultuuriteenuste“ maksuvabastuse, tuleb tõlgendada nii, et sellel sättel ei ole vahetut õigusmõju, mistõttu ei saa sätte ülevõtmata jätmisel sellele vahetult tugineda avalik-õiguslik organisatsioon või mõni teine asjaomasel liikmesriigis tunnustatud kultuuriasutus, kes osutab kultuuriteenuseid.

Teine ja kolmas küsimus

- 29 Arvestades esimesele küsimusele antud vastust, ei ole teisele ja kolmandale küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

- 30 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, artikli 13 A osa lõike 1 punkti n, mis näeb ette „teatavate kultuuriteenuste“ maksuvabastuse, tuleb tõlgendada nii, et sellel sättel ei ole vahetut õigusmõju, mistõttu ei saa sätte ülevõtmata jätmisel sellele vahetult tugineda avalik-õiguslik organisatsioon või mõni teine asjaomases liikmesriigis tunnustatud kultuuriasutus, kes osutab kultuuriteenuseid.

Allkirjad