

Kohtuasi C-401/06

Euroopa Ühenduste Komisjon

versus

Saksamaa Liitvabariik

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Maksustamine – Kuues käibemaksudirektiiv – Teenuste osutamine – Testamenditäitja – Teenuse osutamise koht – Artikli 9 lõige 1 ja lõike 2 punkt e

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Teenuste osutamine – Kohaldatava maksuseaduse kindlaksmääramine

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 9 lõike 2 punkti e kolmas taane)

Liikmesriik ei lähe vastuollu kuuenda direktiiviga 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta, kui ta jätab oma õigusaktides jõusse sätteid, mille kohaselt tuleb testamenditäitja poolt osutatavate teenuste kohana määratleda koht, kus teenuse osutaja tegutseb. Testamenditäitja teenus ei kuulu tegelikult kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kolmanda taande alla, kuna sellel on spetsiifiline iseloom, mis eristab seda advokaadi poolt põhiliselt ja tavaliselt osutatavast teenusest, mille eesmärk on ühe isiku huvide esindamine ja kaitse, mitte juba selgelt väljendatud tahte rakendamine. Ka ei saa testamenditäitja teenuseid ja advokaadi teenuseid käsitada sarnastena, kuna neil ei ole sama eesmärk. Kui testamenditäitja tegeleb enamikul juhtudest pärandaja vara hindamise ja jaotamisega teenuse saajate huvides ja mõnikord, eriti juhtudel, mil tegemist on alaealiste laste vara haldamisega, vara kaitsmise ja selle kasutamisega tulu saamise eesmärgil, on advokaadi osutatavate teenuste eesmärk eelkõige näha oma õigusliku sisuga väidet võidutsemas.

(vt punktid 36, 37, 39, 40 ja 42)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

6. detsember 2007(*)

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Maksustamine – Kuues käibemaksudirektiiv – Teenuste osutamine – Testamenditäitja – Teenuse osutamise koht – Artikli 9 lõige 1 ja lõike 2 punkt e

Kohtuasjas C-401/06,

mille esemeks on EÜ artikli 226 alusel 26. septembril 2006 esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi,

Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: D. Triantafyllou, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

versus

Saksamaa Liitvabariik, esindaja: M. Lumma,

kostja,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh ja A. Arabadjiev (ettekandja),

kohtujurist: Y. Bot,

kohtusekretär: asekohtusekretär H. von Holstein,

arvestades kirjalikku menetlust,

olles 13. septembri 2007. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Euroopa Ühenduste Komisjon palub oma hagiavalduses Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Saksamaa Liitvabariik ei ole testamenditäitja tegevuskohta määranud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 9 lõike 2 punkti e alusel, kui teenust osutatakse väljaspool Euroopa Ühendust asuvatele klientidele või maksukohustuslastele, kes asuvad ühenduses, kuid mitte tarnijaga samas liikmesriigis, on Saksamaa Liitvabariik rikkunud kuuenda direktiivi sellest sättest tulenevaid kohustusi.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

2 Kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga kauba tarnimine või teenuste osutamine „tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

3 Kuuenda direktiivi artikli 9 lõige 1 sätestab, et „teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja tegevuskoht või teenuse osutamise asukoht [...]“.

4 Selle direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kolmas taane täpsustab, et sellest hoolimata:

„e) on allpool nimetatud teenuste osutamise korral väljaspool ühendust asuvatele klientidele või

maksukohustuslastele, kes asuvad ühenduses, kuid mitte tarnijaga samas liikmesriigis, teenuste osutamise kohaks kliendi tegevuskoht või teenuste kasutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht:

[...]

– konsulantide, inseneride, konsultatsioonibüroode, juristide ja raamatupidajate teenused jms teenused, samuti andmetöötlus- ning teabeandmisteenused”.

Siseriiklikud õigusnormid

5 26. novembri 1979. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, *BGBI.* 1979 I, lk 1953), mida on muudetud 21. veebruari 2005. aasta seadusega (*BGBI.* 2005 I, lk 386; edaspidi „UStG”) § 3a sätestab:

„1. Teenuseid osutatakse ettevõtja tegutsemiskohas, kui §?des 3b ja 3f ei ole sätestatud teisiti
[...]

[...]

3. Kui lõikes 4 nimetatud muude teenuste klient on ettevõtte, loetakse teenuse osutamine erandina lõikest 1 toimunuks kliendi tegutsemiskohas [...]

4. „Muud teenused” lõike 3 tähenduses on: muud teenused [...] advokaadi, [...] maksukonsultandi [...] tegevuse raames ja iseäranis õiguslase, majanduslase ja tehnilise nõustamise teenus”.

6 Selle kohta on Bundesfinanzhof 5. juuni 2003. aasta kohtuotsuses (V R 25/02, *BStBl.* II, 2003, lk 734) täpsustanud, et UStG § 3a lõiget 1 kohaldatakse UStG § 3a lõike 4 punkti 3 kohaldamisalasse kuuluvatele testamenditajate teenustele, advokaadi ja maksukonsultandi kutsetegevusele.

7 Saksa tsiviilseadustiku (Bürgerliches Gesetzbuch, edaspidi „BGB”) 5. raamatu 3. peatüki 6. jagu puudutab testamenditajaid.

8 BGB § 2221 kohaselt võib testamenditaja oma ülesande täitmise eest nõuda mõistlikku hüvitist, kui pärandaja ei ole määranud teisiti.

Kohtueelne menetlus

9 Komisjon teatas oma 12. aprilli 2005. aasta märgukirjas, mis tehti teatavaks sama aasta 19. aprillil, et tema arvates on eespool osundatud siseriiklikud maksusätted vastuolus kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kolmanda taandega ja palus Saksa ametivõimudel esitada oma märkused kahe kuu jooksul nimetatud teate saamisest. Saksamaa Liitvabariik vastas 21. juuni 2005. aasta kirjas, et testamenditajate teenused ei ole võrreldavad advokaadi teenustega ega kuulu kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kolmanda taande kohaldamisalasse.

10 Komisjon, jäädes oma analüüsis esitatud seisukohtade juurde, edastas liikmesriigile 13. detsembri 2005. aasta põhjendatud arvamuse, mis tehti teatavaks 19. detsembril 2005, kutsudes Saksamaa Liitvabariiki üles võtma põhjendatud arvamuse järgimiseks vajalikke meetmeid kahe kuu jooksul selle kättesaamisest. Pärast Saksamaa Liitvabariigi keeldumist võtta arvamuse järgimiseks meetmeid otsustas komisjon esitada käesoleva hagi.

Hagi

Poolte argumendid

11 Komisjon leiab, et eespool nimetatud Saksa õiguse sätetest, nende tõlgendamisest siseriiklike kohtute poolt ning nende rakendamisest halduspraktikas tuleneb, et testamenditäitja teenuseid osutatakse alati tema tegutsemiskohas. Sama kehtib advokaatide, maksukonsultantide või ettevõtte audiitorite tegevuse puhul. Selline praktika on vastuolus kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktiga e, mis käsitleb teenuseid saava kliendi asukohana teenuste osutamise kohta, kui klient asub ühendusest või teenuse osutaja liikmesriigist väljaspool.

12 Komisjon väidab esmalt, et Euroopa Kohtu praktika ei ole tunnustanud artikli 9 lõike 1, mis kehtestab põhimõtte, mille kohaselt tuleb teenuste koht kindlaks määrata vastavalt teenuste osutaja tegevuskohale, ülimuslikkust sama artikli lõike 2 suhtes. Järelikult, kuna tegemist ei ole erandiga, ei tule nimetatud lõike 2 punkti e tõlgendada kitsalt (vt 15. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-108/00: SPI, EKL 2001, lk I-2361, punkt 17).

13 Komisjon leiab, et testamenditäitjana osutatud teenused kuuluvad tegevuse hulka, mida põhiliselt ja tavaliselt osutab advokaat. Järelikult on vaja selleks, et kindlaks teha, kas testamenditäitja tegevus kuulub kuuenda direktiivi artikli 9 lõigete 1 või 2 kohaldamisalasse, siduda see mitte kõnealuseid teenuseid osutava isiku ametinimetusega, vaid teenuste laadi endaga. Komisjon meenutab lisaks, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kolmandas taandes nimetatud ametid on vaid illustratiivsed ning et tegelikult on selle sätte eesmärk kirjeldada teenuste kategooriaid.

14 Komisjoni arvates on testamenditäitja ülesanne kaitsta pärandaja huve, esindada teda ja korraldada kolmanda isiku konkreetset õiguslikku olukorda. See kinnitab advokaadi tegevuse ja testamenditäitja tegevuste kattumist, mida ei takista asjaolu, et testamenditäitja tegevuse puhul on majanduslikud ja õiguslikud aspektid omavahel seotud. Majandustegevus kaasneb ka advokaatide igapäevatööga ning pärandiküsimustega tegelemine ei ole sealjuures erandlik.

15 Komisjoni arvates omab vähe tähtsust asjaolu, et teenuseid osutatakse pärijatele kui teenuste saajatele, kuna kõnesolevaid teenuseid osutatakse pärandaja tahte kohaselt.

16 Ta märgib, et advokaadi ameti areng on viinud spetsialiseerumiseni, sh Saksamaal ja seda eriti pärimisõiguse vallas, kus tegutsevad pärimisõigusele spetsialiseerunud advokaadid („Fachanwalt für Erbrecht“). Selline spetsialiseerumine eeldab praktilist kogemust antud valdkonnas ja sellega seotud teoreetilisi teadmisi.

17 Ta märgib lisaks, et pärandaja ei ole kohustatud valima spetsialisti, vaid peab eelkõige valima usaldusväärse isiku, taoline usaldussuhe iseloomustab nii suhteid advokaatidega üldiselt kui suhteid konkreetse testamenditäitjaga.

18 Komisjon märgib lõpetuseks, et kuigi käibemaksukomitee (53. nõupidamine, 4. ja 5. november 1997, dokument XXI/97/1.658) suunised, mille kohaselt pärijate väljaselgitaja osutatavate teenuste koht tuleb kindlaks määrata vastavalt kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktile e, ei ole siduvad, väljendavad nad antud juhul selgelt ühenduse seadusandja tahet hõlmata selle sättega pärijate väljaselgitamine. Seega tuleb juhinduda pärijate väljaselgitamist reguleerivatest eeskirjadest selleks, et kohaldada neid testamenditäitja tegevusele, sõltumata võimalikest praktilistest raskustest, mida võib kaasa tuua seda laadi teenuste osutamise koha kindlaksmääramine.

19 Saksamaa Liitvabariik nõuab hagi rahuldamata jätmist ja palub kohtukulud täies ulatuses välja mõista komisjonilt.

20 See liikmesriik väidab, et testamenditäitja teenused pole võrreldavad advokaadi ega muude kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kolmandas taandes nimetatud teenustega.

21 Nimetatud liikmesriik rõhutab, et testamenditäitjaks võib nimetada iga isiku, kes on teovõimeline. Ta märgib, et testamenditäitja tegevus sõltub pärandaja juhtnööridest ja hõlmab erinevaid olukordi. Ta möönab, et pärandaja tahte elluviimine pärandi jagamisel eeldab juriidilisi teadmisi ja see on põhjus, miks sageli pööratakse advokaadi poole, kuid väidab, et tegemist ei ole nõustamisteenusega.

22 Saksamaa Liitvabariik lisab, et 16. septembri 1997. aasta otsusest kohtuasjas C-145/96: von Hoffmann (EKL 1997, lk I-4857) tuleneb, et üksnes need teenused, mida kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktis e nimetatud ametite raames põhiliselt ja tavaliselt osutatakse, kuuluvad selle sätte kohaldamisalasse. Sama ei kehti testamenditäitjana osutatavate teenuste puhul, kuna viimasel puudub klient, keda kaitsta. Tegemist on huvide ühitamisega mitte ühe poole esindamisega.

23 Lisaks on advokaadi teenustel ja testamenditäitja teenustel, kui neid teostab advokaat, erinevad eesmärgid, esimesel juhul õiguslik ja õiguslane nõustamine ja teisel juhul majanduslik ja haldamine.

24 Saksamaa Liitvabariigi arvates on vaja arvesse võtta ka kuuenda direktiivi eesmäärke. Käibemaksu neutraalsuse põhimõtte kohaselt tuleks teenused maksustada võimalusel kohas, kus neid osutati, kasutati või tarvitati. Samas kui on võimalik luua asukoha seos advokaadi ja kliendi vahel, puudub selline seos testamenditäitja ja pärija vahelise suhte puhul, kuna testamenditäitja on eelkõige seotud pärandi avanemise kohaga. Lisaks võib oodata raskusi kinnisvara haldamise juhtudel, kuna kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a kohaselt on kinnisvaraga seotud maksustamise kohaks kinnisvara asukoht. Selles osas tekib samuti probleeme, kui pärijad asuvad erinevates liikmesriikides ja väljaspool ühendust.

25 Saksamaa Liitvabariik väidab lõpetuseks, et tegemist ei ole „sarnaste teenustega” kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kolmanda taande mõttes. Eelkõige lükkab ta ümber igasuguse võrdluse genealoogi tegevusega.

Euroopa Kohtu hinnang

26 Kõigepealt tuleb teha järgmised märkused.

27 Esiteks tuleb meenutada, et vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale peab komisjon EÜ artikli 226 alusel algatatud liikmesriigi kohustuste rikkumise menetlustes tõendama väidetavat rikkumist. Oletustele tuginemise asemel peab ta Euroopa Kohtule esitama kohustuste rikkumise tuvastamiseks vajalikud tõendid (vt 20. märtsi 1990. aasta otsus kohtuasjas C-62/89: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 1990, lk I-925, punkt 37, ja 14. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-341/02: komisjon vs. Saksamaa, EKL 2005, lk I-2733, punkt 35).

28 Teiseks tuleb märkida, et antud asjas saab liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi esitada üksnes juhul, kui esiteks testamenditäitja teenuseid osutatakse tasu eest, nagu seda lubab BGB § 2221, ja teiseks osutab teenust maksukohustuslane, kes sellena tegutseb kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 mõttes, millela ei saa kõnesolevat teenust käibemaksuga maksustada.

29 Kolmandaks tuleb märkida, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 ja lõike 2 vahelise suhte

osas on Euroopa Kohus korduvalt leidnud, et nimetatud lõige 2 sätestab rea erandeid, samas kui lõige 1 kehtestab selles osas üldreegli. Nende sätete eesmärk on vältida esiteks pädevuskonflikte, mis võivad viia topeltmaksustamiseni, ja teiseks tulude maksustamata jätmist (vt eelkõige 4. juuli 1985. aasta otsus kohtuasjas 168/84: Berkholz, EKL 1985, lk 2251, punkt 14; 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-327/94: Dudda, EKL 1996, lk I-4595, punkt 20, ja eespool viidatud kohtuotsus SPI, punkt 15).

30 Kuuenda direktiivi artikli 9 tõlgendamisel ei ole seega selle sätte lõige 1 mingil juhul ülimuslik lõike 2 suhtes. Iga olukorra puhul seisneb küsimus selles, kas seda reguleerib üks artikli 9 lõikes 2 nimetatud juhtudest. Kui see nii ei ole, kuulub selline olukord sama artikli lõike 1 kohaldamisalasse (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsuseid Dudda, punkt 21, ja SPI, punkt 16).

31 Sellega seoses tuleb märkida, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kolmas taane ei nimeta ka ameteid nagu jurist, konsultant, raamatupidaja või insener, vaid teenuseid. Ühenduse seadusandja kasutab ameteid, mis on selles sättes nimetatud, kui selles sätestatud teenusekategoriate määratlemise viisi (vt eespool viidatud kohtuotsus von Hoffmann, punkt 15). Väljend „muud sarnased teenused” ei viita mitte kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kolmandas taandes nimetatud erisuguste tegevuste ühisosale, vaid teenustele, mis on sarnased igaühega neist tegevustest eraldi vaadatuna. Nii tuleb teenust käsitada sarnasena seoses ühe selles artiklis nimetatud tegevusega, kui mõlemad täidavad sama eesmärgi (vt selle kohta 6. märtsi 1997. aasta otsus kohtuasjas C-167/95: Linthorst, Pouwels en Scheres, EKL 1997, lk I-1195, punktid 19–22, ning eespool viidatud kohtuotsus von Hoffmann, punktid 20–21).

32 Käesolevat liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi tuleb uurida eespool nimetatud seisukohti silmas pidades.

33 Komisjon paneb antud asjas Saksamaa Liitvabariigile süüks seda, et viimane on oma õigusaktides käsitanud testamenditäitja teenuseid kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 kohaldamisalasse kuuluvana, samas kui komisjoni arvates kuuluvad nii advokaadi poolt põhiliselt ja tavaliselt osutatavad teenused kui ka need teenused, mis on advokaadi teenustega sarnased, kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 kohaldamisalasse.

34 Järelikult tuleb kõigepealt kindlaks teha, kas testamenditäitja teenus kuulub sellise teenuse hulka, mida põhiliselt ja tavaliselt osutatakse advokaadi ameti raames.

35 Testamenditäitja tegevus saab alguse pärandaja tahtest näha ette üks või mitu isikut, kes asuvad täitma tema testamendi ettekirjutusi. BGB sätestab, et pärandaja võib testamenditäitjat valida otse või seda võib teha kolmas isik, kelle pärandaja on määranud, või teatud juhtudel Nachlassgericht (pärimiskohus). Toimingud, mida ta teostab, võivad varieeruda nii oma sisu kui kestuse osas vastavalt talle antud juhistele.

36 Mis puudutab advokaadi ameti raames põhiliselt ja tavaliselt osutatavaid teenuseid, siis on Euroopa Kohus täpsustanud, et nende eesmärk on ühe isiku huvide esindamine ja kaitse (eespool viidatud kohtuotsus von Hoffmann, punkt 17).

37 Kuigi eelkõige Saksamaal valitakse testamenditajad advokaatide hulgast tänu nende juriidilistele teadmistele, mis on vajalikud kõikide pärimisjuhtude puhul, ei esinda testamenditajad siiski pärandajat, vaid täidab viimase tahet, jäädes tema teenuse saajate suhtes neutraalseks. Rangelt võttes ei kaitse ta mitte pärandaja huve, vaid rakendab juba selgelt väljendatud tahet, mida ta tõlgendab, samas kui advokaadi ja kliendi suhte raames on esimesena nimetatud ülesanne teenida parimal moel viimasena nimetatud huve, üldreeglina vaidluse ja huvide konflikti korral. Sellest järeldub, et testamenditaja teenusel on spetsiifiline iseloom, mis eristab seda advokaadi poolt põhiliselt ja tavaliselt osutatavast teenusest.

38 Järgmisena tuleb kontrollida, kas testamenditaja teenuseid võib käsitada analoogsetena advokaadi teenustega kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kolmanda taande mõttes.

39 Tuleb märkida, et testamenditaja ülesannete märkimisväärne mitmekesisus, alates vara valitsemisest kuni mittevaraliste huvide kaitsmiseni, hõlmates ka lihtsalt raha või kinnis- või vallasasjade jaotamist, muudab testamenditaja tüüpilise teenuse määratlemise raskeks. Testamenditaja ülesanne on täita pärandaja tahet ja see võib hõlmata haldamist, õigustoiminguid ning terve hulga sisulisi või õiguslikke menetlusi. Nagu Saksamaa Liitvabariik õigesti märkis, sisaldab testamenditaja teenus siiski tunduvalt enam majandustegevust, kuna enamikul juhtudest tegeleb testamenditaja pärandaja vara hindamise ja jaotamisega teenuse saajate huvides ja mõnikord, eriti juhtudel, mil tegemist on alaealiste laste vara haldamisega, vara kaitsmise ja selle kasutamise tulu saamise eesmärgil. Kuigi majanduslikud kaalutlused ei ole advokaadi tegevusele kahtlemata võõrad, on advokaadi osutatavate teenuste eesmärk siiski teistsugune – eelkõige näha oma õigusliku sisuga väidet võidutsemas. Neil kahel teenusel ei ole järelikult sama eesmärk.

40 Neil asjaoludel ei saa testamenditaja teenuseid ja advokaadi teenuseid käsitada sarnastena.

41 Seega tuleb järeldada, et testamenditaja teenus ei kujuta endast advokaadi poolt põhiliselt ja tavaliselt osutatavat teenust ega teenust, mis on advokaadi teenustega sarnane.

42 Järelikult tuleb sedastada, et komisjon ei ole tõendanud, et kuna Saksamaa Liitvabariik jättis oma õigusaktides jõusse sätted, mille kohaselt tuleb testamenditaja poolt osutatavate teenuste kohana määratleda koht, kus teenuse osutaja tegutseb, on Saksamaa Liitvabariik läinud vastuollu kuuenda direktiivi sätetega.

43 Seega tuleb Euroopa Kohtul käesolev liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi tagasi lükata.

Kohtukulud

44 Kodukorra artikli 69 lõike 2 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna Saksamaa Liitvabariik on kohtukulude hüvitamist nõudnud ja komisjon on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb Saksamaa kohtukulud mõista välja komisjonilt, kes ühtlasi kannab ise oma kohtukulud.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. **Jätta hagi rahuldamata.**

2. **Mõista Saksamaa Liitvabariigi kohtukulud välja komisjonilt, kes ühtlasi kannab ise oma kohtukulud.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.