

**Kohtuasi C-68/03**

**Staatssecretaris van Financiën**

**versus**

**D. Lipjes**

(Hoge Raad der Nederlanden'i (Holland) esitatud eelotsusetaotlus)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 28b E osa lõige 3 – Vahendaja teenused – Teenuste osutamise koht

Otsuse kokkuvõte

*Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Vahendajate osutatavad teenused – Kohaldatava maksuseaduse kindlaksmääramine kuuenda direktiivi artikli 28b E osa lõike 3 alusel – Kohaldamisala – Käibemaksuvaba põhitehing – Asjakohasuse puudumine – Põhitehingu koha kindlaksmääramine – Artikli 28b A ja B osa erisätete kohaldamine*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikkel 28b, A ja B osa ning E osa lõige 3)

Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta (muudetud direktiiviga 91/680) artikli 28b E osa lõiget 3, mis sätestab, et erandina sama direktiivi artikli 9 lõikest 1 loetakse muude isikute nimel ja eest tegutsevate vahendajate osutatud teenuste osutamise kohaks nimetatud tehingute tegemise koht, kui need teenused on teatud tehingute osa, ei tule tõlgendada selliselt, et see hõlmab üksnes käibemaksukohustuslasele või mittekäibemaksukohustuslasest juriidilisele isikule vahendaja poolt osutatavaid teenuseid.

Kõnealuse sätte sõnastusest nähtub, et see hõlmab vahendajate osutatavaid teenuseid üldiselt, tegemata vahet, kas teenuste saajad on käibemaksukohustuslased või mitte, ning vahendaja tegevuse koha kindlaksmääramiseks ei oma tähtsust, kas põhitehing on käibemaksuga maksustatav või mitte.

Juhul, kui vahendaja tehtud tehing jääb artikli 28b E osa lõike 3 kohaldamisalasse, peab selle aluseks olnud tehingu koha kindlaksmääramisel tuginema artikli 28b A ja B osa erisätetele. Kaupade ühendusesisese omandamise koht on reguleeritud viimatinimetatud sätetes, kus nähakse ette erand kuuenda direktiivi artikli 8 üldsätetest, mis reguleerivad kaupade tarnet liikmesriigis.

(vt punktid 18, 21, 23, 25–26 ja resolutiivosa punktid 1–2)

27. mai 2004(\*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 28b E osa lõige 3 – Vahendaja teenused – Teenuste osutamise koht

Kohtuasjas C-68/03,

mille esemeks on Euroopa Kohtule EÜ artikli 234 alusel Hoge Raad der Nederlanden'i (Holland) esitatud eelotsusetaotlus nimetatud kohtus pooleliolevas asjas järgmiste poolte vahel:

**Staatssecretaris van Financiën**

ja

**D. Lipjes,**

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), selles redaktsioonis, mis tuleneb nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiivist 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (EÜT L 376, lk 1), artikli 28b tõlgendamiseks,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann (ettekandja), kohtunikud A. Rosas, A. La Pergola, R. Silva de Lapuerta ja K. Lenaerts,

kohtujurist: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Hollandi valitsus, esindaja: H. G. Sevenster,
- Portugali valitsus, esindajad: L. I. Fernandes ja A. Seiça Neves,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: E. Traversa ja D. W. V. Zijlstra,

arvestades ettekandja-kohtuniku ettekannet,

olles 13. jaanuaril 2004. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

## **otsuse**

1 Hoge Raad der Nederlanden esitas 14. veebruari 2003. aasta otsusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 17. veebruaril 2003, EÜ artikli 234 alusel kaks eelotsuse küsimust 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), selles redaktsioonis, mis tuleneb nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiivist 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi

ning muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (EÜT L 376, lk 1, edaspidi „kuues direktiiv”), artikli 28b tõlgendamise kohta.

2 Need küsimused tõusetusid Staatssecretaris van Financiën'i ja D. Lipjesi vahelises kohtuvaidluses seoses D. Lipjesi poolt Prantsusmaal vahendajana osutatud teenuste käibemaksustamisega.

### **Põhikohtuasi, õiguslik raamistik ja eelotsuse küsimused**

3 D. Lipjes, kes elab Hollandis, on ettevõtja, kelle tegevusalaks on kasutatud lõbusõidulaevade ostmise ja müümine ning jahtide ostmise ja müümise vahendamine. 1996. ja 1997. aastal vahendas ta kaks korda Prantsusmaal asuvate jahtide ostmist, mõlemal juhul ilmselt Hollandis elavale üksikisikust ostjale, samal ajal kui müüja oli Prantsusmaal elav üksikisik. D. Lipjes ei esitanud vahendustehingute kohta käibedeklaratsiooni ei Hollandis ega Prantsusmaal.

4 Pärast raamatupidamise uurimist maksustas Hollandi maksuamet teenuste osutamise tagantjärele käibemaksuga. Gerechtshof te's-Gravenhage (Holland), kellele asi anti lahendamiseks, leidis, et arvestades jahtide asukohta müügi hetkel, ei osutatud vahendaja teenuseid Hollandis ja D. Lipjesil oli seega õigus selles liikmesriigis käibedeklaratsiooni mitte esitada.

5 Gerechtshof tugines 28. juuni 1968. aasta seaduse Wet op de omzetbelasting 1968 (*Staatsblad* 1968, 329, 1968. aasta käibemaksuseadus), muudetud 24. detsembri 1992. aasta seadusega (*Staatsblad* 1992, 713), artikli 6a lõike 3 punktile c. See säte vastab kuuenda direktiivi artikli 28b E osa lõike 3 esimesele lõigule, mis sätestab ühendusesiseste tehingute kohta:

„Erandina artikli 9 lõikest 1 loetakse muude isikute nimel ja eest tegutsevate vahendajate osutatud teenuste osutamise kohaks nimetatud tehingute tegemise koht, kui need teenused on muude kui lõigetes 1 või 2 või artikli 9 lõike 2 punktis e nimetatud tehingute osa.

Kui kliendile antakse käibemaksukohustuse registrinumber muus liikmesriigis kui see, kus nimetatud tehingud tegelikult tehakse, siis loetakse vahendaja osutatud teenuse osutamise koht asuvaks siiski selle liikmesriigi territooriumil, kes väljastas kliendile käibemaksukohustuse registrinumbri, mille alusel vahendaja kliendile teenuse osutas.”

6 Kuuenda direktiivi artikli 9 lõige 1, mille suhtes see säte teeb erandi, määrab kindlaks põhimõtte, mille kohaselt teenuste osutamise koht on teenuste osutaja tegevuskoht.

7 Gerechtshof leidis, et kuna jahid asusid Prantsusmaal ja kuna vahendustehingud toimusid ka seal, oli asjakohane üldsätet mitte kohaldada, vaid kohaldada ühendusesiseseid tehinguid puudutavat erisätet, mille tulemusena Madalmaade Kuningriigil ei ole õigust maksustada neid tehinguid käibemaksuga.

8 Staatssecretaris van Financiën esitas Hoge Raad der Nederlanden'ile selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse. Ta väitis, et kuuenda direktiivi artikli 28b E osa lõiget 3 ja vastavat siseriiklikku sätet peab tõlgendama kitsendavalt, nii et termin „tehingud” hõlmab vahendaja osutatud teenuseid üksnes siis, kui nende aluseks olev leping, s.t kauba tarne või teenuste osutamise leping, sõlmiti käibemaksukohustuslasteks olevate ettevõtjate poolt, mida aga ei toimunud seoses põhikohtuasjaga, mis puudutas üksikisikuid.

9 Arvestades kohtuasjas tekkinud küsimusi, millele Euroopa Kohtu praktikas puuduvad piisavad vastused, otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1) Kas kuuenda direktiivi artikli 28b E osa lõiget 3 peab tõlgendama nii, et selles sättes peetakse silmas vaid selliseid vahendaja teenuseid, mida osutatakse direktiivis mõeldud maksukohustuslasele või direktiivi artiklis 28a mõeldud mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule?

2) Kui esitatud küsimusele vastatakse eitavalt, kas kuuenda direktiivi artikli 28b E osa lõike 3 esimest lauset tuleb siis mõista selliselt, et kui vahendaja vahendab kahe üksikisiku vahelist materiaalse vara ostu ja müüki, tuleb selle sätte alusel pidada vahendaja teenuse toimumiskohaks kohta, kus asjaomane tehing sooritatakse, nagu oleks tegemist kuuenda direktiivi artiklis 8 mõeldud maksukohustuslase kaubatarne või teenusega?”

## **Eelotsuse küsimused**

### *Esimene küsimus*

10 Hollandi valitsuse arvates, keda osaliselt toetab Portugali valitsus, peab kuuenda direktiivi artikli 28b E osa lõiget 3 tõlgendama kitsendavalt, välistades vahendaja teenuse, kui selle aluseks olnud leping on sõlmitud üksikisikute vahel, mistõttu tehing ei kuulu maksustamisele. See säte näeb ette, et koht, kus vahendaja teenust osutab, peab põhimõtteliselt olema seostatud põhitehingu tegemise kohaga, millel on mõtet vaid juhul, kui põhitehing jääb kuuenda direktiivi kohaldamisalasse, s.t juhul, kui selle teeb maksukohustuslane. Kuna käesolevas asjas nii ei olnud, tuleb kohaldada kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 üldsätet ja võtta aluseks D. Lipjesi tegevuskoht, mis asub Hollandis.

11 Kuuenda direktiivi XVIa jaotis, milles sisaldub artikkel 28b, hõlmab ühendusesisesed kaupade ja teenuste tarned ja omandamised, samuti veoteenused, mis on kõik maksukohustuslaste või mittemaksukohustuslasest juriidiliste isikute poolt teostatavad tehingud. Kuuenda direktiivi artikkel 28a viitab süstemaatiliselt maksukohustuslaste või mittemaksukohustuslastest juriidiliste isikute tarnetele. Järjepidevuse tõttu peaks artiklit 28b tõlgendama samas tähenduses.

12 Sellist lähenemist toetab kuuenda direktiivi artikli 28b E osa lõike 3 teine lõik, mis viitab klientidele, kellele on antud käibe maksustamise eesmärgil käibemaksukohustuse registrinumber. Seegi saab kehtida üksnes käibemaksukohustuslaste või mittemaksukohustuslastest juriidiliste isikute suhtes.

13 Muu hulgas on kõnealuse sätte eesmärk ära hoida kliendiks oleva äriühingu poolset mahaarvamisõiguse teostamist muus liikmesriigis kui selles, kus ta on käibemaksukohustuslane. Selline säte pole vajalik üksikisikute suhtes, kes saavad teenuseid ja kes ei või kasutada mahaarvamisõigust. Valitud lahendus kajastab kõige paremini majandustegelikkust ja mõistlikku maksupoliitikat.

14 Komisjoni arvates ei ole vaja piirata kuuenda direktiivi artikli 28b E osa lõike 3 kohaldamisala, kaldudes kõrvale selle väga selgest sõnastusest, mis näeb ette selge erandi üldsättest vahendustehingute jaoks, ilma et eristataks tehingu aluseks oleva lepingu pooli. Pole põhjust sellest reeglist kõrvale kalduda, kui aluseks olev leping on maksustamisele mittekuuluv tehing. Ühendusesisese kaubanduse süsteem tervikuna, nagu seda on käsitletud kuuenda direktiivi XVIa jaotises, ei hõlma pelgalt kaubandust ettevõtjate vahel.

15 Terminit „tehingud” on kuuendas direktiivis korduvalt kasutatud, tähistamaks nii teenuseid maksukohustuslaste vahel kui ka üksikisikutele osutatud teenuseid, nagu näiteks artikli 4 lõigetes 3 ja 5. Selle direktiivi artikli 28b E osa lõike 3 kitsendav tõlgendamine viiks keeruliste eristusteni ja oleks vastuolus tehingute käsitlemise lihtsuse ning ratsionaalse ja ühtlase maksustamise põhimõtetega.

16 Euroopa Kohus märgib esmalt, et mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 ja artikli 28b E osa vahelist seost, sätestab artikli 28b E osa ühendusesisese kaubanduse osas erandi artikli 9 lõike 1 üldreeglist. Igal juhul ei ole artikli 9 lõikel 1 ülimuslikkust ja iga juhtumi korral peab küsima, kumba neist kahest sättest kohaldada (vt kuuenda direktiivi artikli 9 lõigete 1 ja 2 vahelise seose kohta Euroopa Kohtu 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-327/94: Dudda, EKL 1996, lk I-4595, punktid 20 ja 21).

17 Niivõrd, kuivõrd käesolev juhtum puudutab ühendusesisest kaubandust, on kuuenda direktiivi artikli 28b E osa lõige 3 põhimõtteliselt kohaldatav. Seetõttu on vajalik kaaluda, kas kohaldatavust võib mõjutada fakt, et vahendaja teenuse esemeks oli maksustamisele mittekuuluv tehing.

18 Selle kohta tuleb märkida, et kuuenda direktiivi artikli 28b E osa lõike 3 esimese lõigu sõnastusest nähtub, et see hõlmab „muude isikute nimel ja eest tegutsevate vahendajate” osutatavaid teenuseid üldiselt, tegemata vahet, kas teenuste saajad on käibemaksukohustuslased või mitte.

19 Samuti ei näita ükski säte kuuenda direktiivi XVIa jaotises, milles sisaldub artikkel 28b, et neid ei kohaldata käibemaksukohustuslasteks mitteolevatele üksikisikutele osutatavate teenuste suhtes. Lisaks, nagu komisjon on rõhutanud, hõlmab selle jaotise pealkirjas kasutatud termin „liikmesriikidevaheline kaubandus” nii tarneid käibemaksukohustuslastele kui ka mittekäibemaksukohustuslastele. Fakt, et selle jaotise mitmed sätted, nagu artikkel 28a, viitavad mõnede tehingute maksustatavusele, ei mõjuta artikli 28b kohaldamist, mille ainus eesmärk on määrata kindlaks nende tehingute koht.

20 Mis puudutab Hollandi valitsuse argumenti, et artikli 28b E osa lõike 3 teine lõik viitab klientidele, kellele on andnud käibemaksukohustuse registrinumbri muu liikmesriik kui see, mille territooriumil tehing on sooritatud, on piisav, kui märkida, et see lõik, milles esineb sõna „siiski”, viitab väga erilisele erandite liigile, mis ei mõjuta eelnevas lõigus sätestatud üldreeglit.

21 Nagu on välja toodud kohtujuristi ettepaneku punktides 36–40, ei oma vahendaja tegevuse koha kindlaksmääramiseks tähtsust, kas põhitehing on käibemaksuga maksustatav või mitte.

22 Viimasena, mis puudutab Hollandi valitsuse argumenti, et kuuenda direktiivi artikli 28b E osa lõige 3 käsitleb eeskätt käibemaksu mahaarvamisõigust, millel ei ole tähtsust üksikisiku jaoks, on piisav, kui märkida, et selles sättes ei sisaldu midagi, mis seda seiskohta toetab, sest nimetatud säte viitab üksnes vahendaja teenuse koha kindlaksmääramisele ja mitte mingil juhul üksikisikuid puudutavale mahaarvamisõigusele.

23 Sellest tulenevalt peab esimesele küsimusele vastama, et kuuenda direktiivi artikli 28b E osa lõiget 3 ei tule tõlgendada selliselt, et see hõlmab üksnes käibemaksukohustuslasele või mittekäibemaksukohustuslasest juriidilisele isikule vahendaja poolt osutatavaid teenuseid.

#### *Teine küsimus*

24 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas juhul, kui vahendaja tehtud tehing jääb kuuenda direktiivi artikli 28b E osa lõike 3 kohaldamisalasse, peab selle aluseks olnud tehingu koha kindlaksmääramisel tuginema kuuenda direktiivi artikli 8 üldsätetele või selle direktiivi artikli 28b erisätetele.

25 Sellega seoses on piisav märkida, et kuuenda direktiivi sõnastusest tuleneb, et kaupade ühendusesisese omandamise koht on reguleeritud selle direktiivi artikli 28b A ja B osas, kus nähakse ette erand sama direktiivi artikli 8 üldsätetest, mis reguleerivad kaupade tarnet liikmesriigis. Põhikohtuasjas esinevad asjaolud ei tingi teistsuguse hinnangu andmist.

26 Sellest tulenevalt peab teisele küsimusele vastama, et kui vahendustehing jääb kuuenda direktiivi artikli 28b E osa lõike 3 kohaldamisalasse, peab vahendaja osutatud teenuse aluseks oleva tehingu koha kindlaksmääramiseks tuginema sama direktiivi artikli 28b A ja B osa sätetele.

#### **Kohtukulud**

27 Euroopa Kohtule märkusi esitanud Hollandi ja Portugali valitsuste ning komisjoni kohtukuludid ei hüvitata. Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kulude jaotuse siseriiklik kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes

EUROOPA KOHUS (esimene koda)

vastuseks Hoge Raad der Nederlanden'i 14. veebruari 2003. aasta otsusega esitatud küsimustele otsustab:

**1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (redaktsioonis, mis tuleneb nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiivist 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ) artikli 28b E osa lõiget 3 ei tule tõlgendada selliselt, et see hõlmab üksnes käibemaksukohustuslasele või mittekäibemaksukohustuslasest juriidilisele isikule vahendaja poolt osutatavaid teenuseid.**

**2. Kui vahendustehing jääb kuuenda direktiivi 77/388 (muudetud redaktsioonis) artikli 28b E osa lõike 3 kohaldamisalasse, peab vahendaja osutatud teenuse aluseks oleva tehingu koha kindlaksmääramiseks tuginema sama direktiivi artikli 28b A ja B osa sätetele.**

Jann

Rosas

La Pergola

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 27. mail 2004 Luxembourgis.

Kohtusekretär

Esimese koja esimees

R. Grass

P. Jann

\* Kohtumenetluse keel: hollandi.