

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

YVES BOT

esitatud 13. septembril 2007¹(1)

Kohtuasi C-401/06

Euroopa Ühenduste Komisjon

versus

Saksamaa Liitvabariik

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Käibemaks – Teenuste osutamine – Testamenditäitja –
Teenuste osutamise koht – Kuues direktiiv – Artikli 9 lõige 1 – Artikli 9 lõige 1 ja lõike 2 punkt e

1. Käesolev liikmesriigi kohustuste rikkumist käsitlev menetlus puudutab Saksa õiguse sätteid, mis määravad kindlaks testamenditäitja osutatavate teenuste täitmiskoha nende teenuste käibemaksuga maksustamiseks. Saksa õigus näeb ette, et teenuseid osutatakse kohas, kus testamenditäitja tegutseb.

2. Euroopa Ühenduste Komisjon on seisukohal, et viimati nimetatud teenuseid tuleb pidada osutatuks kliendi elu- või asukohas või tegevuskohas vastavalt nõukogu kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ(2) artikli 9 lõike 2 punktile e ja et nende teenuste klient on pärija.

3. Komisjon palub käesolevas hakis Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Saksamaa Liitvabariik ei ole määranud testamenditäitja maksustatavate teenuste osutamise kohta vastavalt neile sätetele, siis on Saksamaa Liitvabariik rikkunud oma kohustusi.

I. Õiguslik raamistik

A. Ühenduse õigus

4. Kuues direktiiv ühtlustab liidu piires käibemaksu kohaldamise tingimused. Selle direktiivi artikli 2 punkti 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga teenuste osutamine riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

5. Käibemaksuga maksustamiseks on koht, kus teenust osutatakse, kindlaks määratud nimetatud direktiivi artiklis 9. Selle artikli eesmärk on vältida nii topeltmaksustamiseni viivaid liikmesriikide vahelisi pädevuskonflikte kui ka maksustamata jätmist.

6. Kuuenda direktiivi artikli 9 lõikes 1 on üldreegel, mille kohaselt on teenuse osutamise koht see, kus on teenuse osutaja peamine tegevuskoht. See säte näeb ette, et „[t]eenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja tegevuskoht või teenuse osutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht”.

7. Kuuenda direktiivi artikli 9 lõige 2 näeb ette veel ka muid maksustamise koha määramise kriteeriume. Need kriteeriumid võib jagada kahte rühma.

8. Esimene rühm hõlmab teenuseid, mille asukohta saab määrata materiaalselt. Siia kuuluvad kinnisvaraga seotud teenused, veoteenused, kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus- vms tegevus ja viimaseks materiaalse vallasvara rendileandmine. Need teenused on paigutatud vastavalt kinnisasja asukohta, veoteenuse osutamise kohta, teenuste täitmise kohta ja rendileantud vallasvara kasutamiskohta.

9. Teenuste teise rühma asukoha määramise kriteeriumiks on kliendi riik. Kuuenda direktiivi seitsmes põhjendus näeb ette, et kuigi teenuste osutamise kohaks tuleks põhimõtteliselt määratleda teenuseid osutava isiku peamine tegevuskoht, tuleks määratleda, et see koht asub selle isiku asukohariigis, kellele teenuseid osutatakse, eelkõige maksukohustuslaste vahel osutatavate teatavate teenuste puhul, kus teenuste hind sisaldub kauba hinnas.

10. Need teenused on loetletud kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktis e. Nende teenuste hulgas on näiteks intellektuaalomandi õiguste võõrandamine ja litsentsimine, reklaamiteenused, panga-, finants- ja kindlustustehingud ning ka personali kasutada andmine.

11. Selle punkti kolmandast taandest leiab ka advokaatide ja muud sarnased teenused. Kuuenda direktiivi artikli 9 lõige 2 näeb ette:

„Sellest olenemata:

[...]

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:

[...]

– konsultantide, inseneride, konsultatsioonibüroode, juristide ja raamatupidajate teenused jms teenused, samuti andmetöötlus- ning teabeandmisteenused,

[...]”

12. Viimaseks näeb kuuenda direktiivi artikli 9 lõige 3 ette, et:

„Topeltmaksustamise, maksustamata jätmise ja konkurentsi moonutamise vältimiseks võivad liikmesriigid lõike 2 punktis e nimetatud teenuste osutamise ning materiaalse vallasvara rendileandmise puhul käsitada:

a) teenuste osutamise kohana, mis käesoleva artikli kohaselt asuks riigi territooriumil, väljaspool ühendust asuvat kohta, kui teenuste tegelik kasutamine ja neist kasusaamine toimub väljaspool ühendust;

b) teenuste osutamise kohana, mis käesoleva artikli kohaselt asuks väljaspool ühendust, riigi territooriumi, kui teenuste tegelik kasutamine ja nendest kasusaamine toimub riigi territooriumil.”

B. Siseriiklik õigus

13. Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG”) § 3*bis* sätestab:

„1) Teenuseid osutatakse ettevõtja tegutsemiskohas, kui §-des 3*ter* ja 3*septies* 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:

[...]

3. muud teenused advokaadi, [...], maksukonsultandi [...] tegevuse raames ja iseäranis õiguslase, majanduslase ja tehnilise nõustamise teenus;

[...]”

14. Käibemaksuseaduse rakendamise suuniste (Umsatzsteuer-Richtlinien) 33. jagu sätestab, et UStG § 3*bis* lõiget 1 kohaldatakse testamenditäitja teenustele.

15. Vastavalt neile sätetele ja Bundesfinanzhof'i (Saksamaa) tõlgendusele nende sätete kohta loetakse testamenditäitja teenused osutatuks testamenditäitja tegutsemiskohas ja seda ka juhul, kui neid teenuseid osutab advokaat, maksukonsultant või ettevõtte audiitor.

II. Menetlus ja poolte nõuded

16. Komisjon on seisukohal, et väljaspool ühendust asuvatele klientidele või muus liikmesriigis kui Saksamaal asuvatele maksukohustuslastele testamenditäitja osutatavate teenuste täitmise koht tuleb määrata kindlaks vastavalt kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kolmandale taandele. Ta teavitas sellest Saksamaa ametiasutusi 19. aprilli 2005. aasta märgukirjas.

17. Saksamaa Liitvabariik vaidles 23. juuni 2005. aasta kirjas sellele seisukohale vastu seetõttu, et testamenditäitja teenused pole võrreldavad advokaadi ega muude kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kolmandas taandes nimetatud teenustega.

18. Komisjon kordas 19. detsembri 2005. aasta põhjendatud arvamuses oma seisukohta, et Saksa õigusakt on vastuolus ühenduse õigusega.

19. Saksamaa Liitvabariik kinnitas oma seisukohta 2. märtsi 2006. aasta kirjas.

20. Komisjon esitas hagiavalduse, mis saabus Euroopa Kohtu kantseleisse 27. septembril 2006. Saksamaa Liitvabariik esitas oma argumendid 20. novembril 2006 Euroopa Kohtu kantseleis registreeritud kostja vastuses. Komisjon esitas repliigi ja Saksamaa Liitvabariik vasturepliigi.

21. Pooled ei nõudnud kohtuistungit. Ka Euroopa Kohus leidis, et kohtuistungi järele puudub vajadus.

22. Komisjon palub Euroopa Kohtul tuvastada, et Saksamaa Liitvabariik on rikkunud kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktist e tulenevaid kohustusi, kuna Saksamaa Liitvabariik ei ole testamenditäitja teenuste osutamise kohta määranud lähtudes neist sätetest, kui teenus osutatakse väljaspool ühendust asuvatele klientidele või maksukohustuslastele, kes asuvad ühenduses, kuid mitte teenuse osutajaga samas liikmesriigis.

23. Komisjon palub veel, et kohtukulud mõistetakse välja kostjalt.

24. Saksamaa Liitvabariik palub jätta kõnealused nõuded rahuldamata ja mõista kohtukulud välja komisjonilt.

III. Poolte argumendid

25. Komisjon väidab, et Saksamaa seisukoht on põhjendamatu ja et testamenditäitja teenuste täitmise koht tuleb määrata vastavalt kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kolmandale taandele järgmistel põhjustel.

26. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei tule selleks, et kindlaks teha, kas teatud tegevus on nende sätetega hõlmatud, lähtuda mitte selles nimetatud elukutsetest, vaid teenustest, mida nende elukutsete raames tavaliselt osutatakse.

27. Testamenditäitja ülesanne on täita pärandaja väljendatud tahet. Tema ülesannet saab seega samastada volitaja huvide kaitsmisega. Ta korraldab teiste isikute õiguslikku olukorda ja tema tegevus on ka majanduslikku laadi. See tegevus nõuab ka eriteadmisi pärimisõigusest. Seda ülesannet täidavad peamiselt sellele alale spetsialiseerunud advokaadid.

28. Testamenditäitja teenuseid võib seostada ka kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kolmandas taandes ette nähtud „jms teenustega”. Selleks piisab, et testamenditäitja tegevus taotleb sama lõppeesmärki mis mõni selles sättes sõnaselgelt nimetatud tegevus. Advokaadi ja testamenditäitja tegevusele on ühine kellegi huvide esindamise tagamine. Kummalgi kirjeldatud juhul on teine isik määranud kindlaks nende tegevuste sisu.

29. Komisjon toetub ka käibemaksu nõuandekomitee ühehäälselt vastuvõetud suunisele, mille kohaselt pärijate väljaselgitaja osutatavate teenuste koht tuleb määrata vastavalt kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kolmandale taandele. Kuigi see suunis pole siduv, tuleb seda arvestada, sest see väljendab seadusandja tahet. Sellele seisukohale viinud kaalutlused pärijate väljaselgitaja teenuste koha osas kehtivad *a fortiori* testamenditäitja teenuste osas.

30. Komisjon väidab veel, et tema seisukohta kinnitab kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 ülesehitus ja lõppeesmärk. Selle sätte eesmärk on paigutada teenuste osutamise maksustamiskoht sellesse kohta, kus seda teenust tegelikult osutatakse. Testamenditäitja teenuseid osutatakse kohas, kus pärija asub, sest selle teenuse osutaja ülesanne seisneb selles, et pärand jõuaks pärijani.

31. Viimaseks selgitab komisjon, et praktilised raskused, mida võib põhjustada tema seisukoha rakendamine juhul, kui surnud isikul on mitmeid erinevates riikides elavaid pärijaid, ei ole asjakohane argument ja et need raskused pole väiksemad pärijate väljaselgitaja tegevuse puhul.

32. Saksamaa Liitvabariik vaidleb sellele seisukohale vastu järgmistel põhjustel.

33. Selle liikmesriigi sõnul võib testamenditäitjana tegutseda sugulane, pärija, abikaasa või ka advokaat, ühing, selline juriidiline isik nagu usaldusühing või pank. Testamenditäitja võib määrata testamendi või pärimislepinguga. Testamenditäitja ülesanne on täita pärandaja tahet.

34. Testamenditäitja määramisel võivad olla erinevad eesmärgid. Selle eesmärk võib olla vähekögenud või kogenematute pärijate kaitsmine, alaealiste pärandvara säilitamine kuni nende täisealiseks saamiseni, pärijate vaheliste erimeelsuste ära hoidmine või testamendis tehtud korralduste ja annakute täitmine.

35. Testamenditäitja võib seega täita kahte liiki ülesandeid, milleks on pärandvara üleandmine vastavalt surnud isiku testamendi sätetele, mistõttu tema ülesanne lõppeb siis, kui see üleandmine on ükskord lõpuleviidud, või näiteks teatud aja jooksul pärandvara valitsemine kuni pärija täisealiseks saamiseni.

36. Saksamaa Liitvabariik järeltab sellest kirjeldusest, et testamenditäitja tegevus ei ole kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kolmandas taandes sätestatud juristi teenus ega muu sarnane teenus.

IV. Hinnang

37. Ma ei ole veendunud, kas liikmesriigi kohustuste rikkumise kohta esitatud komisjoni hagi on põhjendatud.

38. Nagu see institutsioon märgib, ei tohi kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e sätteid tõlgendada kui erandit selle direktiivi artikli 9 lõikes 1 sätestatud üldreeglist ega tõlgendada neid sätteid kitsalt. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt sisaldab nimetatud direktiivi artikli 9 lõige 2 maksustamise koha määramise erilisi kriteeriume, nii et maksustatava majandustegevuse koht tuleb kindlaks määrata vastavalt sellele sättele, aga mitte kuuenda direktiivi artikli 9 lõikes 1 nimetatud üldreegli kohaselt, kui see tegevus jääb ühe sellise kriteeriumi kohaldamisalasse.(3)

39. Peale selle on selge ka tõsiasi, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkt e ei pea silmas kutsealasid kui selliseid, vaid teenuseid, mida liikmesriikides nende kutsealade raames põhiliselt ja tavaliselt osutatakse.(4)

40. Käesolevas asjas tõusetub seega küsimus, kas testamenditäitja osutatavad teenused jäävad kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kolmandas taandes sätestatud maksustamise koha määramise eriliste kriteeriumide kohaldamisalasse, nagu väidab komisjon.

41. Tuletan meelde, et see säte loeb loetletud teenuste maksustamise kohaks kohta, kus on kliendi alaline elu- või asukoht või peamine elukoht, kui need teenused on osutatud esiteks väljaspool ühendust asuvale mitte maksukohustuslasest kliendile ja teiseks ühenduses asuvale, kuid mitte teenuse osutajaga samas liikmesriigis asuvale maksukohustuslasele.

42. Komisjoni kaitstud seisukoha kohaselt on testamenditäitja osutatavate teenuste kliendiks pärandaja pärija või pärijad. Olen arvamusel, et selle seisukohaga ei saa nõustuda ja seda järgmistel põhjustel.

43. Kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktis e sätestatud termin „klient” eeldab minu arvates selle kliendi ja teenuse osutaja vahelise õigussuhte olemasolu.

44. See nõue nähtub kõigepealt käibemaksu enda olemusest, mis on tarbimismaks, ma tuletan meelde. Kauba või teenuse ostmise on just see, mis moodustab maksustatava teokoosseisu ja mis muudab selle sissenõutavaks selle kauba või teenuse omandajalt nii siis, kui ostja soetab selle

oma majandustegevusega tegelemiseks maksukohustuslasena, kui ka siis, kui ta rahuldab omaenese vajadusi lõpptarbijana.

45. Niisiis kohaldatakse käibemaksusüsteemis seda maksu kauba või teenuse tootmis- või turustusprotsessi kõikidel etappidel ning see kuulub tasumisele selle protsessi igas etapis iga kord, kui kahe eraldiseisva poole vahel on õigussuhe, mille käigus vahetatakse vastastikuseid teenuseid.(5)

46. Kliendi ja teenuse osutaja vahelise õigussuhte nõue tuleneb minu arvates kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktis e sätestatud korrast. Selle korra kohaselt võimaldab teenuse osutajaga sõlmitud lepingu eesmärk määrata kindlaks, kas ette nähtud teenus vastab mõnele selles sättes loetletud teenusele. Minu arvates on seega klient selle sätte tähenduses kindlasti teenuse osutajaga sõlmitud lepingu pool.

47. Kui analüüsida suhteid, mis seovad pärandaja pärijat või pärijaid testamenditajaga, tuleb sedastada, et nad ei ole lepingut sõlminud. Testamenditaja on võtnud kohustuse täita pärandaja antud korraldusi ja seesama pärandaja on kindlaks määranud osutamisele kuuluvad teenused ja nende hinna. Ainus otsus, mis tuleb pärijal langetada, kui volitaja sureb ja testamenditaja teenused kuuluvad täitmisele, on see, kas võtta pärandaja pärand vastu või mitte. Siiski ei tee see tahteavaldus temast testamenditaja osutatavate teenuste osas klienti, sest ta ei määra kindlaks nende teenuste sisu ega hinda.

48. Selles osas märgin, et komisjon selgitab oma argumentides, mille eesmärk on tõendada, et testamenditaja teenused kuuluvad advokaadi teenuste hulka, et ka testamenditaja kaitseb volitaja huve. Ta nõustub siiski oma seisukohtades, et testamenditaja ülesanne on kaitsta eelkõige testaatori huve.

49. Seetõttu tundub mulle, et pärija olukord on testamenditaja suhtes teistsugune kui pärijate väljaselgitaja suhtes, kellele komisjon oma seisukohtades viitab. Selliste teenuste osutamisel on pärija klient. Kui pärijate väljaselgitaja teatab pärijale sellest, et tal on pärimisõigus, teeb ta pärijale ettepaneku sõlmida temaga leping, mis sätestab tasu, mille eest viimati nimetatud teenuse osutaja tutvustab talle täpsemalt nende õiguste sisu ja nende õiguste kasutamise võimalusi. Kirjeldatud juhul on tõesti olemas leping pärija ja teenuse osutaja vahel.

50. Järelikult asjaolu, et käibemaksu nõuandekomitee asus suunistes seisukohale, et pärijate väljaselgitaja maksustatavate teenuste osutamise koht tuleb määrata vastavalt kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktile e, ei tõenda komisjoni kaitstava seisukoha põhjendatust testamenditaja osas.

51. Seejärel, vastupidiselt komisjonile ei ole ma veendunud, et kui paigutada testamenditaja teenuste osutamiskoht kolmandasse riiki, kus asub pärija, kes eeldatavasti saab olla üksnes lõpptarbijat, viiks see selleni, et see koht on paigutatud osutatud teenuste tegeliku kasutamise või ekspluateerimise kohta.

52. Loomulikult näib pärija testamenditaja osutatud teenustest kasusaajana, sest testamenditaja volitus seisneb pärijale pärandaja varale tekkinud õiguste üleandmises, nagu tuletas meelde Saksamaa Liitvabariik. Ta kannab ka kulud, sest ? välja arvatud juhul, kui oletada, et testaator on otsustanud tasuda testamenditaja teenuste kulud enda eluajal ? need kulud arvatakse maha pärandvarast. Siiski ei ole need asjaolud minu arvates piisavad, et järeldada, et kui pärija elu- või asukoht või peamine elukoht on kolmandas riigis, kasutatakse või ekspluateeritakse testamenditaja teenuseid tegelikult väljaspool ühendust.

53. Selles kolmnurksuhtes, mis ühendab testaatorit ja testamenditajat, on pärija roll passiivne,

kui testaator ei ole määranud teisiti. Üldiselt ei ole see mitte pärija, kes otsustab pöörduda selle teenuste osutaja poole ja määrab kindlaks tema ülesanded. Ta üksnes võtab vastu temal tekkinud õigused vastavalt testaatori antud korraldustele, ilma et tal isegi oleks ilmtingimata suhteid testamenditajaga. Seetõttu ei usu ma, et see olukord sarnaneb näiteks väljaspool ühendust elava lõpptarbija olukorraga, kes usaldab oma huvide kaitse liikmesriigis elavale advokaadile, et advokaat esindaks teda kolmanda riigi kohtus.

54. Teisisõnu saab minu arvates teenust tegelikult kasutada või ekspluateerida üksnes isik, kes otsustab maksukohustuslase teenuseid kasutada ja kes võib kasutada neid teenuseid enda majandustegevusega tegelemiseks, iseäranis kauba tootmiseks, nagu oli ühenduse seadusandja kavatsus kuuenda direktiivi seitsmenda põhjenduse järgi.(6)

55. Viimaseks ei tõenda komisjon, miks testamenditajate teenuste sidumine selle teenuse osutaja asukohaga vastavalt kuuenda direktiivi artikli 9 lõikele 1 oleks vastuolus selle sätte eesmärgiga.

56. Nagu eespool märgitud, on selle direktiivi artikli 9 eesmärk vältida eelkõige maksustamata jätmist. Testamenditajate teenuste osutamise kohta määramine kohta, kus see teenuse osutaja oma tegevusalal tegutseb, nagu sätestab vaidlusalune Saksa õigusakt, viib selleni, et Saksamaal maksustatakse selles liikmesriigis elavate sellisel tegevusalal tegutsevate advokaatide osutatavad teenused sõltumata pärijate elukohast. Komisjoni kaitstav seisukoht viib seevastu testamenditajate osutatavate teenuste maksustamata jätmiseni, kui surnud isiku pärija elab kolmandas riigis.

57. Arvestades kõiki neid kaalutlusi, leian, et komisjon ei ole tõendanud, et Saksamaa Liitvabariik rikkus kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktist e tulenevaid kohustusi, kui ta ei määranud testamenditajate teenuste osutamise kohta nende sätete kohaselt, kui teenuseid osutatakse klientidele, kes elavad väljapool ühendust, või ühenduses, kuid mitte teenuse osutajaga samas liikmesriigis elavatele maksukohustuslastele.

58. Kui Euroopa Kohus lähtub käesolevast ettepanekust, tuleb kohtukulud välja mõista komisjonilt vastavalt kodukorra artikli 69 lõikele 2.

V. Ettepanek

59. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku jätta liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi põhjendamatuse tõttu rahuldamata ja mõista kohtukulud välja Euroopa Ühenduste Komisjonilt.

1 – Algkeel: prantsuse.

2 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 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“).

3 – 6. märtsi 1997. aasta otsus kohtuasjas C-167/95: Linthorst, Pouwels en Scheres (EKL 1997, lk I-1195, punktid 10 ja 11 ning seal viidatud kohtupraktika).

4 – 16. septembri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-145/96: von Hoffmann (EKL 1997, lk I-4857, punkt 17).

5 – 23. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C-210/04: FCE Bank (EKL 2006, lk I-2803, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

6 – Seetõttu ei usu ma ka seda, et testaatorit saaks pidada testamenditajate osutatavate teenuste

kliendiks kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e tähenduses, sest teenuseid osutatakse alles pärast tema surma.