

Kohtuasi C-145/96

[...]

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 9 lõike 2 punkti e kolmanda taande tõlgendamine –
Vahekohtuniku teenuste osutamine – Teenuste osutamise koht

[...]

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

16. september 1997*

Kohtuasjas C-145/96,

mille esemeks on Euroopa Kohtule EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Neustadt an der Weinstrasse (Saksamaa) esitatud taotlus, millega soovitakse saada selles kohtus pooleli olevas vaidluses järgmiste poolte vahel:

Bernd von Hoffmann

ja

Finanzamt Trier,

eelotsust nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1, ELT eriväljaanne 09/01, lk 23–62, edaspidi "kuues direktiiv")) artikli 9 lõike 2 punkti e kolmanda taande tõlgendamise kohta,

EUROOPA KOHUS (kuues koda)

koosseisus: koja esimees G. F. Mancini, kohtunikud C. Kakouris (ettekandja), G. Hirsch, H. Ragnemalm ja R. Schintgen,

kohtujurist: N. Fennelly,

kohtusekretär: vanemametnik H. A. Rühl,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Bernd von Hoffmann, keda esindas Theo Bomm, Trier,

- Finanzamt Trier, mida esindas Albert Blümling, *leitender Regierungsdirektor et Vorsteher des Finanzamts Trier*,

- Saksa valitsus, keda esindasid liidu majandusministeeriumi kõrgem ametnik Ernst Röder ja sama ministeeriumi nooremametnik Sabine Maass,

• Kohtumenetluse keel: saksa.

- Euroopa Ühenduste Komisjon, keda esindas õigusnõunik Jörn Sack,

arvestades kohtuistungil ettekannet,

olles 25. veebruari 1997. aasta kohtuistungil ära kuulunud suulised märkused, mille esitasid hr von Hoffmann (esindaja: Theo Bomm), Finanzamt Trier (esindaja: Werner Widmann, leitender Ministerialrat vom rheinland-pfälzischen Ministerium der Finanzen), Saksa valitsus (esindaja: liidu majandusministeeriumi ametnik Bernd Kloke), Ühendkuningriigi valitsus (esindajad J. E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, ja *barrister* Nicholas Paines) ning komisjon (esindaja: õigusnõunik Jürgen Grunwald),

olles 24. aprilli 1997. aasta kohtuistungil ära kuulunud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Neustadt an der Weinstrasse esitas 15. märtsi 1996. aasta määrusega, mis saabus Euroopa Kohtusse sama aasta 3. mail, EÜ asutamislepingu artikli 177 alusel eelotsuse küsimuse nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1, ELT eriväljaanne 09/01, lk 23-62, edaspidi "kuues direktiiv")) artikli 9 lõike 2 punkti e kolmanda taande tõlgendamise kohta.

2 See küsimus kerkis esile kohtuasjas von Hoffmann vs. Finanzamt Trier käibemaksu tasumise üle Prantsusmaal osutatud vahekohtunikuteenuste puhul.

3 Direktiivi artikli 9 lõikes 1 on sätestatud järgmine üldreegel:

"Teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja tegevuskoht ..."

4 Edasi on artikli 9 lõike 2 punkti e kolmanda taande kohaselt:

"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".

5 Saksamaa Umsatzsteuergesetz (käibemaksuseadus, edaspidi "UStG") sisaldab paragrahvi 3a, mille lõige 1 on sõnastatud samamoodi nagu direktiivi artikli 9 lõige 1.

6 Kui klient on ettevõtja, loetakse paragrahvi 3a lõike 3 koosmõjus lõike 4 punktiga 3 (asjaolude toimumise ajal kehtinud versioonis) juristi, patendiadvokaadi,

maksukonsultandi, audiitori, eksperdi, inseneri või järelevalveorgani liikme tegevuse raames osutatavate teenuste, samuti muude ettevõtjate pakutava õigusabi, majandus- ja tehnilise nõustamise pakkumise kohaks erandina lõikest 1 kliendi tegevuskohta. Kui ühte eelmainitud teenustest osutatakse ettevõtte asukohas, tuleb teenuse osutamise kohaks lugeda seda asukohta. Lisaks sellele on UStG paragrahvi 3a lõike 2 punkti 3 alapunkti a kohaselt teadusteenuste või samalaadsete teenuste osutamise kohaks ettevõtja ainus või põhiline tegevuskoht.

7 Kohtutoimikust selgub, et 1987., 1988. ja 1989. aastal tegutses Trieri (Saksamaa) ülikooli tsiviilõiguse professor von Hoffmann vahekohtunikuna rahvusvahelises kaubanduskojas, mille asukoht on Pariisis. Hr von Hoffmann oli rahvusvahelise vahekohtu liige, mis lahendab ettevõtetevahelisi vaidlusi kas vahekohtu otsustega või korraldab poolte vahel kohtuväliseid kokkuleppeid. Vahekohus koosneb kolmest vahekohtunikust ning tuleb iga juhtumi jaoks eraldi kokku. Rahvusvaheline kaubanduskoda määrab tasude summa ja nende jaotumise vahekohtu liikmete vahel. Vahekohtunikud saavad oma tasu rahvusvahelise kaubanduskoja käest.

8 Põhikohtuasja kostja Finanzamt Trier maksustas hr von Hoffmannile vaidlusaluste aastate jooksul makstud tasu Saksamaal käibemaksuga. Kaebused, mille hr von Hoffmann selle maksustamise vastu esitas, jäeti 19. juuli 1994. aasta otsusega põhjendamatu tõttu rahuldamata.

9 Seejärel esitas hr von Hoffmann selle otsuse vaidlustamiseks Finanzgericht Rheinland-Pfalzile hagi.

10 Selles kohtus on põhikohtuasja poolte vaidluse esemeks, kas tulu, mida von Hoffmann vahekohtunikuna tegutsemise eest on saanud, tuleks Saksamaal käibemaksuga maksustada või mitte.

11 Von Hoffmann leiab, et vastavalt UStG paragrahvi 3a lõikele 1 seda tulu maksustada ei saa. Tema väitel kuuluvad need teenused UStG paragrahvi 3a lõike 2 punkti 3 alapunkti a kohaldamisalasse kui teadusteenused või vähemalt teadusteenusega samalaadsed teenused.

12 Finanzamt Trier vaidlustab selle liigituse ning väidab, et arvestades, et von Hoffmannil on ettevõtja staatus, on vaidlusaluste teenuste osutamise koht vastavalt UStG paragrahvi 3a lõikes 1 sätestatud reeglile Saksamaal.

13 Finanzgericht Rheinland-Pfalz nendib esiteks, et von Hoffmanni osutatud teenused ei ole ei teadusteenused ega "samalaadsed teenused" paragrahvi 3a lõike 2 punkti 3 alapunkti a tähenduses. Järgmiseks arvab ta, et vahekohtunikuna tegutsemine ei ole ka eksperdi või juristi tegevus või õigusabi andmine UStG paragrahvi 3a lõike 4 punkti 3 tähenduses. Ometi leiab ta, et direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kolmandat lõiku saaks tõlgendada ka teisiti, eriti arvestades, et selles sättes on viidatud "jms teenustele".

14 Leides seega, et talle esitatud kohtuasja lahendamiseks on tal vaja direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kolmanda lõigu tõlgendust, otsustas Finanzgericht Rheinland-Pfalz kohtuliku arutamise peatada ning esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

"Kas kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kolmandat lõiku ("konsultantide, inseneride, konsultatsioonibüroode, juristide ja raamatupidajate teenused

jms teenused, samuti andmetöötlus- ning teabeandmisteenused") tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab ka vahekohtu liikme teenuseid?".

15 Esitatud küsimusele vastamiseks tuleb esmalt rõhutada, et direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti 3 kolmas taane ei käsitle kutsealasid, nt juristide, konsultantide, raamatupidajate või inseneride omi, vaid teenuseid. Ühenduse seadusandlik organ kasutab selles sättes mainitud kutsealasid seal käsitletavate teenuste kategooriate määratlemise vahendina.

16 Järelikult seisneb esimene küsimus selles, kas vahekohtuniku teenused kuuluvad teenuste hulka, mida põhiliselt ja tavaliselt osutatakse direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti 3 kolmandas taandes loetletud kutsealade raames (6. märtsi 1997. aasta otsus kohtuasjas C-167/95: Linthorst, Pouwels en Scheres, EKL 1997, lk I-1195, punktid 18, 22 ja 25).

17 Mis puutub ühenduses kasutatavasse juristi mõistesse, tuleb nentida, et pidades silmas teenuseid, mida liikmesriikides selle kutseala raames põhiliselt ja tavaliselt osutatakse, ei hõlma see vahekohtuniku teenuseid. Olgugi, et vahekohtunikud valitakse sageli juristide hulgast nende juriidiliste teadmiste tõttu, on juristi osutatavate teenuste eesmärk põhiliselt ja tavaliselt siiski isiku huvide esindamine ja kaitse, samas kui vahekohtuniku teenuste põhiline ja tavaline eesmärk on vaidluste lahendamine kahe või enama poole vahel *ex aequo et bono*.

18 Sama laadi põhjustel ei saa vahekohtuniku teenused vastata konsultandi, inseneri, konsultatsioonibüroo või raamatupidaja teenustele. Ühelgi teenusel, mida nende kutsealade raames põhiliselt ja tavaliselt osutatakse, ei ole eesmärgiks kahe või enama poole vaidluste lahendamine.

19 Jääb veel üle uurida, kas vahekohtuniku teenused kuuluvad direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kolmandas taandes mainitud "jms teenuste" hulka.

20 Eespool viidatud kohtuotsuse Linthorst, Pouwels en Scheres punktidest 19–22 selgub, et termin "jms teenused" ei viita mitte kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kolmandas taandes nimetatud erisuguste tegevuste ühisosale, vaid teenustele, mis on sarnased igapäevaga neist tegevustest eraldi vaadatuna.

21 Nii tuleb teenust käsitleda sarnasena seoses ühe selles artiklis nimetatud tegevusega, kui mõlemad täidavad sama eesmärgi.

22 Juristiteenuste kohta tuleb märkida, et kui võrrelda läbirääkimisi kompromissi saavutamiseks, mis kujutavad endast vahekohtuniku tegevusega kõige sarnasemat juristiteenust, ning vaidluse lahendamist vahekohtuniku poolt, ilmneb, et need kaks teenust ei täida sama eesmärki. Kui kompromissi otsimine läbirääkimistel osaleva juristi poolt põhineb tavaliselt otstarbekusel ja huvide kaalumisel, põhineb vaidluse lahendamine vahekohtuniku poolt õiguse või õigluse arvestamisel.

23 Neil tingimustel ei saa juristi ja vahekohtuniku teenuseid pidada samalaadseks.

24 Mis puutub konsultandi, inseneri, konsultatsioonibüroo või raamatupidaja teenustesse, ei täida ükski neist eespool kirjeldatud eesmärki, mis on vahekohtuniku teenuste eesmärgiks.

25 Järelikult ei saa nende kutsealade raames osutatavaid teenuseid pidada samalaadseteks teenusteks.

26 Võttes arvesse kõiki eelnevaid kaalutlusi, tuleb esitatud küsimusele vastata, et direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kolmandat lõiku tuleb tõlgendada nii, et see ei hõlma vahekohtu liikme teenuseid.

Kohtukulud

27 Euroopa Kohtule märkusi esitanud Saksa valitsuse ja Ühendkuningriigi valitsuse ning Euroopa Ühenduste Komisjoni kohtukulusid ei hüvitata. Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus siseriiklikus kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse see kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

vastates Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Neustadt an der Weinstrasse 15. märtsi 1996. aasta määrusega esitatud küsimusele, otsustab:

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 e kolmandat taanet tuleb tõlgendada nii, et see ei hõlma vahekohtu liikme teenuseid.

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 16. septembril 1997 Luxembourgis.

Kohtusekretär

Kuuenda koja esimees

R. Grass

G. F. Mancini