

**Kohtuasi C-421/10**

**Finanzamt Deggendorf**

*versus*

**Markus Stoppelkamp, Harald Raabi vara valitsev pankrotihaldur**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof)

Käibemaks – Kuues direktiiv – Artikli 21 lõike 1 punkt b – Maksustatavate tehingute koha kindlaksmääramine – Teenused, mida osutab teenuseosutaja, kes elab samas riigis kui klient, kuid kelle tegevuskoht on muus riigis – Mõiste „välismaal asuv maksukohustuslane”

Kohtuotsuse kokkuvõte

*Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Maksu tasumise eest vastutavad isikud*

*(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 21 lõike 1 punkt b)*

Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta (muudetud direktiiviga 2000/65) artikli 21 lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et selleks, et maksukohustuslast määratletaks „väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslasena”, piisab sellest, et kõnealune maksukohustuslase tegevuskoht asub väljaspool seda riiki.

Eeskätt ei saa olukorras, mida iseloomustab esiteks asjaolu, et ettevõtja tegevuskoht on teada ja see asub kliendi asukohariigist väljaspool, ja teiseks asjaolu, et vaidlust ei ole selles, et tegemist on reaalse ja tegeliku, mitte fiktiivse asukohaga, arvesse võtta seda, et maksukohustuslasel võib selles riigis olla elukoht.

Eeldus, mille kohaselt teenuseid osutab väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslane, kui selle maksukohustuslase tegevuskoht asub väljaspool antud riigi territooriumi, sõltumata sellest, kus asub ta elukoht, võimaldab vältida seda, vältida seda, et liikmesriigis asuv klient, kellele on teada, et teenuseosutaja tegevuskoht asub välismaal, peab tegema kindlaks selle teenuseosutaja elukoha ja aitab seega tagada, et käibemaks laekub kindlalt ja õiges suuruses.

(vt punktid 28, 34–36 ja resolutsioon)

6. oktoober 2011(\*)

Käibemaks – Kuues direktiiv – Artikli 21 lõike 1 punkt b – Maksustatavate tehingute koha kindlaksmääramine – Teenused, mida osutab teenuseosutaja, kes elab samas riigis kui klient, kuid kelle tegevuskoht on muus riigis – Mõiste „välismaal asuv maksukohustuslane”

Kohtuasjas C-421/10,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa) 30. juuni 2010. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 25. augustil 2010, menetluses

## **Finanzamt Deggendorf**

*versus*

**Markus Stoppelkamp**, Harald Raabi vara valitsev pankrotihaldur,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja esimees J. J. Kasel (ettekandja), kohtunikud E. Levits ja M. Safjan,

kohtujurist: J. Mazák,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Saksamaa valitsus, esindajad: C. Blaschke ja T. Henze,
- Kreeka valitsus, esindajad: F. Dedousi, I. Pouli ja I. Bakopoulos,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Mölls ja L. Lozano Palacios,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

## **otsuse**

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada 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) (muudetud nõukogu 17. oktoobri 2000. aasta direktiiviga 2000/65/EÜ (EÜT L 269, lk 44; ELT eriväljaanne 09/01, lk 338), edaspidi „kuues direktiiv”) artikli 21 lõike 1 punkti b.

2 Taotlus on esitatud H. Raabi vara valitseva pankrotihalduri M. Stoppelkampi ja Finanzamt Deggendorfi (edaspidi „Finanzamt”) vahelises kohtuvaidluses seoses H. Raabi poolt osutatavatelt teenustelt käibemaksu tasumise eest vastutava isiku määramisega.

## Õiguslik raamistik

### *Liidu õigus*

3 Kuuenda direktiivi artikli 4 lõige 1 näeb ette:

„1. „Maksudokumentatsioonilane” on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.”

4 Kuuenda direktiivi artikli 9 lõige 1 sätestab:

„Teenuse 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.”

5 Kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkt e on sõnastatud järgmiselt:

„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:

[...]

– personali kasutada andmine,

[...]

6 Kuuenda direktiivi artikkel 21 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Siseriikliku süsteemi alusel vastutavad käibemaksu tasumise eest järgmised isikud:

a) maksukohustuslane, kes teeb maksustatavaid kauba- või teenusetarndeid, välja arvatud punktides b ja c nimetatud juhud.

Kui maksustatavat kauba- või teenusetarnet teostab maksukohustuslane, kelle registrijärgne asukoht ei ole riigi territooriumil, võivad liikmesriigid enda kehtestatavatel tingimustel ette näha, et maksu tasumise eest vastutab isik, kellele kaupu või teenuseid tarnitakse;

b) maksukohustuslane, kellele osutatakse artikli 9 lõike 2 punktiga e hõlmatud teenuseid, või isik, kes on käibemaksudokumentatsioonilaseks registreeritud riigi territooriumil ja kellele osutatakse artikli 28b C, D, E ja F osaga hõlmatud teenuseid, kui teenuseid osutab maksukohustuslane, kelle registrijärgne asukoht ei ole riigi territooriumil;

[...]”

7 Nõukogu 6. detsembri 1979. aasta kaheksanda direktiivi 79/1072/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT L 331, lk 11; ELT eriväljaanne 09/01, lk

79, edaspidi „kaheksas direktiiv”) artikkel 1 näeb ette:

„Käesoleva direktiivi kohaldamisel käsitatakse „väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslasena” direktiivi 77/388/EMÜ artikli 4 lõikes 1 nimetatud isikut, kes artikli 7 lõike 1 esimese lõigu esimeses ja teises lõigus osutatud ajavahemikul ei ole selles riigis omanud asukohta majandustegevuseks või püsiasukohta, kus äritehinguid teostatakse, või sellise majandustegevuse asukoha või püsiasukoha puudumise korral omanud seal alalist elu- või asukohta, ja kes ei ole sellesama ajavahemiku jooksul selles riigis tarninud kaupu või pakkunud teenuseid, mis oleks käsitatavad selles riigis tarnitute või pakututena, välja arvatud:

- a) veoteenused ja nende lisateenused, mis on maksust vabastatud direktiivi 77/388/EMÜ artikli 14 lõike 1 punkti i, artikli 15 või artikli 16 lõike 1 punktide B, C ja D kohaselt;
- b) teenused, mille puhul kohustub direktiivi 77/388/EMÜ artikli 21 lõike 1 punkti b kohaselt maksu maksma ainult teenuse saaja.”

### *Siseriiklikud õigusnormid*

8 1999. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz 1999, *BGBI.* 1999 I, lk 1270) põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal kehtinud redaktsiooni (edaspidi „UStG”) § 1 lõike 1 punkti 1 esimese lause kohaselt maksustatakse käibemaksuga „riigi territooriumil toodete tarnimine ja teenuste osutamine tasu eest ettevõtja poolt tema majandustegevuse raames”.

9 UStG artikkel 3a sätestab:

„1. Teenuseid osutatakse ettevõtja tegutsemiskohas, kui §?des 3b ja 3f ei ole sätestatud teisiti. Kui teenus osutatakse püsivas tegevuskohas, siis loetakse, et see on teenuse osutamise koht.

[...]

3. Kui lõikes 4 nimetatud muude teenuste klient on ettevõtte, loetakse teenuse osutamine erandina lõikest 1 toimumuks kliendi tegutsemiskohas. Kuid kui teenus osutatakse ettevõtja püsivale tegevuskohale, on teenuse osutamise koht selle tegevuskoha asukoht. Kui §?s 4 loetletud muude teenuste klient ei ole ettevõtja ja tema elukoht või tegevuskoht on kolmanda riigi territooriumil, loetakse teenus osutatuks tema elukohas või tegevuskohas. [...]

4. Muud teenused § 3 tähenduses on:

[...]

7) personali kasutada andmine;

[...]”

10 UStG § 13b lõige 4 sätestab:

„Välismaal asuv ettevõtja on ettevõtja, kelle elukoht, tegevuskoht, ettevõtte juhatus ega tütarettevõtja ei asu ei Saksamaa territooriumil, Helgolandil saarel ega ühes § 1 lõikes 3 loetletud piirkondadest. Määravaks kuupäevaks on kuupäev, mil teenus osutatakse. Kui esineb kahtlus, kas ettevõtja vastab neile tingimustele, ei ole kliendil kohustust käibemaksu tasuda üksnes siis, kui ettevõtja esitab talle maksueeskirjade kohaselt tema tehingute osas pädeva maksuameti tõendi selle kohta, et ta ei ole ettevõtja selle lõigu esimese lause tähenduses.”

## Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

11 H. Raab viis oma tegevuskoha 2002. aastal Saksamaalt üle Austriasse. Seetõttu registreeris ta kahes kohas oma tegevusalana *Überstellungs-, Administrations- und Fahrdienst* (tööjõu rendile andmise ning haldus- ja veeteenused). Ta majandustegevus kujutas endast tema poolt palgatud töötajate kasutada andmist Alam-Baieris asuvatele veoettevõtjatele veeteenuste osutamiseks Saksamaa territooriumil.

12 H. Raab viis 1. juulil 2002 ka oma elukoha Saksamaalt üle Austriasse. Kuid pädeva tolliasutuse poolt tuvastatud asjaolude kohaselt elas H. Raab ka pärast ametliku elukoha vahetust tihti Saksamaal.

13 Austria maksuhaldur andis H. Raabile käibemaksukohustuslase numברי. H. Raab esitas oma teenuste eest Saksa veoettevõtjatele arve ilma käibemaksuta, lisades märkuse „UStG § 13b kohaselt lasub maksukohustus kliendil”.

14 Finanzamt oli arvamusel, et UStG § 13b lõike 1 esimese lause punktist 1 koosmõjus lõikega 4 tulenevad pöördmaksustamise tingimused ei ole täidetud. Finanzamti arvates ei ole H. Raab välismaal asuv ettevõtja, sest tal oli vaidlusalusel aastal elukoht Saksamaal. Seetõttu esitas Finanzamt H. Raabile käibemaksuteatise.

15 Viimane esitas selle teatise peale kaebuse. Esimese astme kohus rahuldab kaebuse, kuna 2002. aastal asus H. Raabi tegevuskoht Austrias. Selle kohtu arvates tuleb kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 1 punkti a teises lõigus sätestatud arvesse võttes UStG artiklit 13b tõlgendada nii, et selle kindlakstegemisel, kas tegemist on välismaal asuva maksukohustuslasega, on oluline üksnes ettevõtja tegevuskoht. Seega juhul, kui see tegevuskoht on olemas, nagu käesolevas asjas, ei ole see, et ettevõtjal on samal ajal riigis olemas ka elukoht, asjassepuutuv.

16 Bundesfinanzhofile esitatud kassatsioonkaebuse põhjenduseks väitis Finanzamt, et esimese astme kohus rikkus UStG artikli 13b lõiget 4, kuna sellest sättest tuleneb selgelt, et ettevõtjat ei saa pidada välismaal asuvaks ettevõtjaks, kui tal on riigi territooriumil olemas elukoht.

17 Bundesfinanzhof kahtleb, kas Saksa õigusnormid on kooskõlas Euroopa Liidu õigusega, kuna nende õigusnormide kohaselt ei ole „välismaal asuva ettevõtja” kriteerium, mis on pöördmaksustamise kohaldamise tingimus, täidetud, kui ettevõtja tegevuskoht asub väljaspool riigi territooriumi, kuid tal on riigis olemas elukoht. Ent kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 1 punkti b kohaselt piisab selleks, et maksukohustuslasest kliendil tekiks käibemaksu tasumise kohustus, sellest, et teenused osutab *im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen* (väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslane). Kuid seda mõistet ei ole kuuenda direktiivi artiklis 21 ega selle direktiivi muudes sätetes määratletud.

18 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas maksukohustuslane on juba siis „väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslane” [...] kuuenda direktiivi [...] artikli 21 lõike 1 punkti b tähenduses, kui tema tegevuskoht on teises riigis, või peab teise tingimusena lisanduma, et tema elukoht ei ole riigi territooriumil?”

## Eelotsuse küsimus

19 Sissejuhatuseks tuleb märkida, et direktiivi artikli 21 lõike 1 punkti b, eeskätt selle prantsus- ja saksakeelse versiooni paralleelsel lugemisel nähtub, et saksakeelne versioon ei viita mõistele

„väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslane”. Saksakeelses versioonis on kasutatud mõistet *im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen*, mille sõnasõnalisest tõlkest tuleb aru saada nii, et see tähendab „välismaal asuv maksukohustuslane”.

20 Seega tuleb eelotsuse küsimusest aru saada nii, et sellega soovitakse sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et selleks, et maksukohustuslast määratletaks kui *im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen* (väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslane) selle sätte saksakeelse versiooni tähenduses, piisab sellest, et kõnealune maksukohustuslase tegevuskoht asub väljaspool seda riiki või ei tohi tal lisaks selle riigi territooriumil olla elukohta.

21 Selles küsimuses tuleb märkida, nagu seda teeb eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kuuenda direktiivi saksakeelses versioonis ei ole mõiste „välismaal asuv maksukohustuslane” määratlust.

22 Siiski tuleb märkida, et arutusel olev mõiste sisaldus enne direktiiviga 2000/65 sisse viidud muudatusi lisaks kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 1 punkti b saksakeelsele versioonile veel muu hulgas ka hispaania-, taani-, inglise-, prantsuse-, itaalia-, hollandi-, portugali- ja rootsikeelses versioonis. Ent pärast muutva direktiivi jõustumist kasutavad kõik keeleversioonid, erinevalt saksakeelsest versioonist, mõistet, mis vastab määratlusele „väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslane”.

23 Erinevalt mõistest, mida kasutatakse kuuenda direktiivi saksakeelses versioonis, esineb see mõiste mitte üksnes selle direktiivi muudes sätetes, eeskätt artikli 17 lõikes 4, vaid on määratletud teises liidu õigusnormis.

24 Nimelt täpsustab kaheksanda direktiivi artikkel 1 mõistet „väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslane” (vt 16. juuli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-244/08: komisjon vs. Itaalia, EKL 2009, lk I-130, punkt 26).

25 Selle artikli tähenduses eeldab väljaspool liikmesriiki registreeritud maksukohustuslasena määratlemine seda, et maksukohustuslasel puuduvad asjaomasel maksustamisperioodil selle riigiga igasugused selles artiklis loetletud siduvad tegurid (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Itaalia, punkt 27).

26 Ent sellisteks teguriteks loetakse eelkõige majandustegevuse asukohta ja sellise püsiva tegevuskoha olemasolu, kus äritehinguid teostatakse (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Itaalia, punkt 28).

27 Nagu tuleneb kaheksanda direktiivi artikli 1 sõnastusest, võib muudele seal loetletud siduvatele teguritele, nagu maksukohustuslase alaline elu- või asukoht, tugineda selle kindlakstegemisel, kus maksukohustuslane „asub”, üksnes siis, kui puudub teave selle kohta, kus on ettevõtja asukoht majandustegevuseks või püsiasukoht, kus äritehinguid teostatakse.

28 Järelikult ei saa sellises olukorras nagu põhikohtuasjas käsitletav olukord, mida iseloomustab esiteks asjaolu, et ettevõtja tegevuskoht on teada ja see asub kliendi asukohariigist väljaspool, ja teiseks asjaolu, et vaidlust ei ole selles, et tegemist on reaalse ja tegeliku, mitte fiktiivse asukohaga, arvesse võtta seda, et maksukohustuslasel võib selles riigis olla elukoht.

29 Seda järeldust kinnitab Euroopa Kohtu praktika, mis käsitleb käibemaksuga maksustamisel ettevõtja tegevuskoha kindlaksmääramist, nagu 28. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-73/06: Planzer Luxembourg (EKL 2007, lk I-5655), mis käsitleb nõukogu 17. novembri 1986. aasta kolmeteistkümnenda direktiivi 86/560/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide

õigusaktide ühtlustamise kohta – ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT L 326, lk 40; ELT eriväljaanne 09/01, lk 129) artikli 1 tõlgendamist.

30 Nimelt, nagu Euroopa Kohus selle otsuse punktis 61 sedastas, tuleb äriühingu tegevuskoha kindlaksmääramisel arvesse võtta mitmeid tegureid, mille hulgas esikohal on registrijärgne asukoht, juhtimise asukoht, juhatuse koosoleku pidamise koht ning tavaliselt eelmisega kokkulangev koht, kus otsustatakse äriühingu üldiste majandussuundade üle.

31 Muud tegurid, nagu peamiste juhatajate elukoht ja üldkoosoleku kokkukutsumise koht, võivad arvesse tulla teises etapis, kui kindlaks tuleb teha näiteks fiktiivset asukohta omava ettevõtja tegelik asukoht – see asjaolu iseloomustab fiktiivseid äriühinguid (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Planzer Luxembourg, punktid 61 ja 62).

32 Tõlgendus, mille kohaselt võib maksukohustuslasest teenuseosutaja tegevuskoha kindlakstegemisel viimase elukohta arvesse võtta üksnes siis, kui puuduvad selle teenuseosutaja majandustegevusega otseselt seotud tegurid, nagu tegevuskoha asukoht või püsiasukoht, kus äritehinguid teostatakse, on kooskõlas ka kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 loogikaga, kuna selle sätte kohaselt määratletakse isik maksukohustuslasena üksnes tema majandustegevusest tulenevalt.

33 Tuleb lisada, et kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 1 punkti b eesmärk on vabastada liikmesriigis asuv maksukohustuslane kohustusest järgida selle direktiivi artiklist 22 tulenevaid kohustusi teistes liikmesriikides, kus ta teenust osutab või kaupa tarnib. Ent pöördmaksustamise mittelubamine sellises olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, võib tõsiselt ohustada selle eesmärgi saavutamist.

34 Lisaks, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus märkis, annab eeltoodud tõlgendus kõige suurema õiguskindluse, kuna eeldus, mille kohaselt teenuseid osutab „väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslane”, kui selle maksukohustuslase tegevuskoht asub väljaspool antud riigi territooriumi, sõltumata sellest, kus asub ta elukoht, lihtsustab kuuenda direktiivi sätete kohaldamist ja aitab seega tagada, et käibemaks laekub kindlalt ja õiges suuruses.

35 Nimelt võimaldab eeltoodud eeldus vältida seda, et liikmesriigis asuv klient, kellele on teada – nagu põhikohtuasjas –, et teenuseosutaja tegevuskoht asub välismaal, peab tegema kindlaks selle teenuseosutaja elukoha.

36 Eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et selleks, et maksukohustuslast määratletaks „väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslasena”, piisab sellest, et kõnealune maksukohustuslase tegevuskoht asub väljaspool seda riiki.

## **Kohtukulud**

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

**Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (muudetud nõukogu 17. oktoobri 2000. aasta direktiiviga 2000/65/EÜ) artikli 21 lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et selleks, et maksukohustuslast määratletaks „väljaspool riigi territooriumi registreeritud**

**maksudohustuslasena”, piisab sellest, et kõnealune maksudohustuslase tegevuskoht asub väljaspool seda riiki.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: saksa.