EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

3. aprill 2008 *

Kohtuasjas C-124/07,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Hoge Raad der Nederlanden'i (Madalmaad) 9. veebruari 2007. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 2. märtsil 2007, menetluses

J.C.M. Beheer BV

versus

Staatssecretaris van Financiën,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann, kohtunikud A. Tizzano, A. Borg Barthet, M. Ilešič ja E. Levits (ettekandja),

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

kohtujurist: E. Sharpston,
kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 10. jaanuari 2008. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— Madalmaade valitsus, esindajad: C. Wissels ja M. de Mol,

— Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: Z. Bryanston-Cross ja P. Harris,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal, A. Weimar ja W. Roels,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb 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 13 B osa punkti a tõlgendamist.

2 Taotlus esitati Madalmaade õiguse alusel asutatud äriühingu J.C.M. Beheer BV ja Staatssecretaris van Financiëni vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab ajavahemiku 1. jaanuarist 1997 kuni 31. detsembrini 1998 osas kõnealuse äriühingu suhtes tehtud käibemaksu ümberarvutuse tulemusel tekkinud maksukohustust summas 55 561 Madalmaade kuldnat (25 244 eurot).

Õiguslik raamistik

Kuues direktiiv

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

4 Kuuenda direktiivi artikkel 13 pealkirjaga „Maksuvabastus riigi territooriumil" näeb ette:

„[…]

B. Muu maksuvabastus

Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

a) kindlustus- ja edasikindlustustehingud, sh nendega seotud teenused, mida osutavad kindlustusmaaklerid ja kindlustusagendid;

[…]".

Siseriiklikud õigusnormid

5 Wet op de omzetbelasting 1968 (1968. aasta käibemaksuseadus, edaspidi „Wet OB 1968") artikkel 1 põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis on sõnastatud järgmiselt:

„„Käibemaksuga" maksustatakse:

a. kauba tarnimine ja teenuste osutamine, millega ettevõtjad tegelevad oma majandustegevuse raames Madalmaades;

[…]”.

6 Wet OB 1968 artikli 11 lõike 1 punkt k, millega võetakse kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkt a üle Madalmaade õiguskorda, sätestab:

„1. Määrusega kindlaksmääratud tingimustel on maksust vabastatud:

[…]

k. kindlustustehingud ja teenused, mida osutavad kindlustusagendid;

[…]”.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

7 Põhikohtuasja kaebaja tegutseb VDL Polisassuradeuren BV (edaspidi „VDL”) allagendina ning viimati mainitu on Madalmaade õiguse alusel asutatud äriühing, kes omakorda tegutseb kindlustusmaakleri ja -agendina.

8 VDL on esiteks kindlustuslepingute sõlmimisel vahendaja ning teiseks teatavate kindlustusseltside „volitatud agent". Volitatud agendina sõlmib VDL kindlustuslepinguid kindlustusseltside nimel autonoomselt.

9 Tegevused, millega põhikohtuasja kaebaja tegeleb VDL-i nimel ja arvel, puudutavad kindlustuslepingute sõlmimist, kindlustuspoliiside edastamist ja väljastamist, vahendustasude maksmist ning kindlustusseltsile ja kindlustuspoliiside omanikele teabe andmist. Lisaks pakub ja sõlmib ta omal algatusel ja sõltumatult uusi kindlustuslepinguid.

10 Vastavalt VDL-i ja põhikohtuasja kaebaja vahelisele lepingule saab viimane osutatavate teenuste eest VDL-ilt tasu, mis vastab 80%-le vahendustasust, mida makstakse VDL-ile kindlustuslepingu sõlmimise eest. Kindlustuslepingu ülesütlemise korral on põhikohtuasja kaebaja kohustatud tagastama selle osa talle makstud tasust, mis vastab kuni lepingu lõppemise kuupäevani jäänud ajale.

11 Ajavahemiku 1. jaanuarist 1997 kuni 31. detsembrini 1998 osas põhikohtuasja kaebaja suhtes tehtud käibemaksu ümberarvutuse tulemusel tekkis tal maksukohustus summas 55 561 Madalmaade kuldnat (25 244 eurot).

12 Pärast seda, kui põhikohtuasja kaebaja vaie ja Gerechtshof te 's-Hertogenbosch'ile esitatud kaebus jäeti rahuldamata põhjusel, et tal ei olnud õigust Wet OB 1968 artikli 11 lõike 1 punktis k ette nähtud maksuvabastusele, esitas ta eelotsusetaotluse esitanud kohtule kassatsioonkaebuse.

13 Kuna Hoge Raad der Nederlanden leidis, et tema menetluses oleva kohtuvaidluse lahendamiseks on vaja tõlgendada ühenduse õigust, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kuuenda direktiivi artikli 13 B osa sissejuhatavat lauset ja punkti a saab kohaldada sellise (juriidilise) isiku tegevuse suhtes, kes teostab kindlustusmaaklerile või kindlustusagendile iseloomulikke ja omaseid toiminguid, mille raames ta sõlmib kindlustuslepinguid teise kindlustusmaakleri või kindlustusagendi nimel?"

Eelotsuse küsimus

14 Kõigepealt tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artiklis 13 maksuvabastuste sätestamiseks kasutatud termineid tuleb tõlgendada kitsalt, arvestades, et need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud (20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-8/01: Taksatorringen, EKL 2003, lk I-13711, punkt 36; 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-472/03: Arthur Andersen, EKL 2005, lk I-1719, punkt 24, ja 21. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-453/05: Ludwig, EKL 2007, lk I-5083, punkt 21).

15 Samuti tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et nimetatud maksuvabastused kujutavad endast ühenduse õiguse autonoomseid mõisteid, mille eesmärk on välistada käibemaksusüsteemi liikmesriigiti erinev kohaldamine ning mida tuleb vaadelda ühise käibemaksusüsteemi üldises kontekstis (8. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-240/99: Skandia, EKL 2001, lk I-1951, punkt 23; eespool viidatud kohtuotsus Arthur Andersen, punkt 25, ja eespool viidatud kohtuotsus Ludwig, punkt 22).

16 Eelotsuse küsimusele tarviliku vastuse andmiseks tuleb kindlaks teha, kas vaatamata asjaolule, et põhikohtuasja kaebajal on üksnes kaudne seos selle kindlustuslepingu ühe poolega, mille sõlmimisse ta oma panuse annab, teise maksukohustuslase vahendusel, kellel endal on otsene suhe kõnealuse poolega ja kellega kaebaja on lepinguliselt seotud, kuuluvad kaebaja vastavad teenused siiski kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti a tähenduses kindlustus- ja edasikindlustustehingutega seotud teenuste hulka, mida osutavad kindlustusmaaklerid ja kindlustusagendid.

17 Esiteks on kohane meenutada, et kohus on juba leidnud, et isiku tunnustamine kindlustusmaakleri või -agendina sõltub kõnealuse tegevuse sisust (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Arthur Andersen, punkt 32).

18 Selles suhtes piisab tõdemisest, et nagu nähtub ka eelotsusetaotlusest, on põhikohtuasja kaebaja tegevusel, nii nagu seda on kirjeldatud käesoleva kohtuotsuse punktis 9, vaieldamatult kindlustusmaakleri või -agendi tegevuse tunnused.

19 Teiseks tuleb kindlustusmaakleri või -agendi suhte kohta selle kindlustuslepingu pooltega, mille sõlmimisse ta oma panuse on andnud, märkida, et seda küsimust ei käsitle kuues direktiiv ega nõukogu 13. detsembri 1976. aasta direktiiv 77/92/EMÜ kindlustusagentide ja kindlustusmaaklerite (ex ISIC rühm 630) tegevuse puhul asutamisvabaduse ja teenuste osutamise vabaduse kasutamist hõlbustavate meetmete ja eelkõige selle tegevusega seonduvate üleminekumeetmete kohta (EÜT 1977, L 26, lk 14; ELT eriväljaanne 06/01, lk 46).

20 Euroopa Kohus leidis siiski eespool viidatud kohtuotsuse Taksatorringen punktis 44, millele siseriiklik kohus eelotsusetaotluses viitab, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktis a sisalduva väljendiga „teenused, mida osutavad kindlustusmaaklerid ja kindlustusagendid" peetakse silmas üksnes teenuseid, mida osutavad spetsialistid, kes on seotud ühtaegu nii kindlustusandja kui kindlustusvõtjaga.

21 Siinkohal rõhutab Madalmaade valitsus, et põhikohtuasja kaebajal ei ole mingit seost kindlustusandjatega ning ta tegutseb VDL-i — kes on tegelik kindlustusmaakler ja -agent — arvel ja nimel. Madalmaade valitsus järeldab sellest, et kaebaja ei saa nõuda kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktis a ette nähtud maksuvabastuse kohaldamist teenuste suhtes, mida ta osutab kindlustusmaakleri ja -agendina. See nähtub täpsemalt ka eespool viidatud kohtuotsuse Taksatorringen punktist 44 ja eespool viidatud kohtuotsuse Arthur Andersen punktist 33.

22 Madalmaade valitsuse seisukohaga, mis puudutab seost, mis allagendil ning kindlustusmaakleril ja -agendil peab olema kindlustuslepingu pooltega, ei saa siiski nõustuda.

23 Esiteks nähtub ju eelotsusetaotlusest, et kuigi põhikohtuasja kaebaja ei ole formaalselt seotud kindlustusandjatega, kelle arvel VDL tegutseb, on tal nendega siiski kaudne seos. Nii on põhikohtuasja kaebaja lepingu kaudu, mis seob teda VDL-iga, kellel endal on lepinguline suhe kindlustusandjatega, kaudselt kindlustusandjatega seotud, kui ta tegutseb VDL-i nimel ja arvel.

24 Tuleb ka rõhutada, et Euroopa Kohus ei märkinud oma praktikas, millele Madalmaade valitsus rajab oma tõlgenduse, millist laadi peab kindlustusmaaklerit või

-agenti kindlustuslepingu pooltega siduv suhe olema, ning seega ei piiranud kohus selle suhte laadi konkreetse vormiga.

25 Kuigi Euroopa Kohus leidis, et maksukohustuslaste tegevus, mis oli kõne all kohtuasjades, milles tehti eespool viidatud kohtuotsused Taksatorringen ja Arthur Andersen, ei kuulunud oma laadilt kindlustusmaakleri või -agendi tehtavate kindlustustehingutega seotud tegevuste hulka kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti a tähenduses, ei asunud ta siiski analüüsima maksukohustuslaste suhet kindlustusandjate ja -võtjatega (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Taksatorringen, punktid 44–46, ja eespool viidatud kohtuotsus Arthur Andersen, punkt 36).

26 Järelikult ei tohiks keelduda põhikohtuasja kaebajale andmast kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktis a ette nähtud maksuvabastust üksnes põhjusel, et tal ei ole otsest seost kindlustusandjatega, kelle arvel ta VDL-i allagendina kindlustusvõtjatega suhtlemisel kaudselt tegutseb.

27 Teiseks ei välista kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti a sõnastus üldjuhul, et kindlustusmaakleri või -agendi tegevus võib jaguneda mitmesugusteks eraldiseisvateks teenusteks, mis võivad sellistena kuuluda selle sätte tähenduses mõiste „kindlustus- ja edasikindlustustehingu[tega] […] seotud teenused, mida osutavad kindlustusmaaklerid ja kindlustusagendid” alla (vt kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 3 kohta 5. juuni 1997. aasta otsus kohtuasjas C-2/95: SDC, EKL 1997, lk I-3017, punkt 64; kõnealuse direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 6 kohta 4. mai 2006. aasta otsus kohtuasjas C-169/04: Abbey National, EKL 2006, lk I-4027, punkt 67, ja sama direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 1 kohta eespool viidatud kohtuotsus Ludwig, punkt 34).

28 Neil asjaoludel tuleneb neutraalse maksustamise põhimõttest, et ettevõtjatel peab olema võimalus valida oma tegevuse korraldamise mudel, mis kitsalt majanduse vaatenurgast neile kõige rohkem sobib, ilma et neil tekiks oht, et nende tehingud jäävad kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktis a sätestatud maksuvabastuse kohaldamisalast välja (vt kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 6 kohta eespool viidatud kohtuotsus Abbey National, punkt 68, ja sama direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 1 kohta eespool viidatud kohtuotsus Ludwig, punkt 35).

29 Võttes arvesse eespool esitatud kaalutlusi, on küsimusele kohane vastata, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti a tuleb tõlgendada nii, et asjaolu, et kindlustusmaakleril või kindlustusagendil ei ole selle kindlustuslepingu või edasikindlustuslepingu pooltega, mille sõlmimisse ta oma panuse annab, otsest seost, vaid üksnes kaudne seos teise maksukohustuslase vahendusel, kellel endal on otsene suhe ühega nendest pooltest ja kellega kindlustusmaakler või kindlustusagent on lepinguliselt seotud, ei välista viimati nimetatud isiku osutatud teenuse käibemaksust vabastamist kõnealuse sätte alusel.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 13 B osa punkti a tuleb tõlgendada nii, et asjaolu, et kindlustusmaakleril või kindlustusagendil ei ole selle kindlustuslepingu või edasikindlustuslepingu pooltega, mille sõlmimisse ta oma panuse annab, otsest seost, vaid üksnes kaudne seos teise maksukohustuslase vahendusel, kellel endal on otsene suhe ühega nendest pooltest ja kellega kindlustusmaakler või kindlustusagent on lepinguliselt seotud, ei välista viimati nimetatud isiku osutatud teenuse käibemaksust vabastamist kõnealuse sätte alusel.

Allkirjad