

Kohtuasi C-324/20

Eelotsusetaotlus

Saabumise kuupäev:

22. juuli 2020

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

7. mai 2020

Vastustaja ja kassatsioonkaebuse esitaja:

Finanzamt B

Kaebaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses:

X-Beteiligungsgesellschaft mbH



BUNDESFINANZHOF

KOHTUMÄÄRUS

Kohtuasjas

Finanzamt B

vastustaja ja kassatsioonkaebuse esitaja

versus

X-Beteiligungsgesellschaft mbH

kaebaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses

[...]

seoses 2012. aasta eest tasuda tuleva käibemaksuga

tegi V kolleegium [lk 2]

7. mail 2020 järgmise kohtumääruse:

R e s o l u t s i o o n

I. Euroopa Liidu Kohtule esitatakse järgmised eelotsuse küsimused:

1. Kas ühekordselt osutatud teenusega, mis järelikul ei ole perioodipõhine, kaasneb mitu järjestikust arvepidamist või makset käibemaksudirektiivi artikli 64 lõike 1 tähenduses juba tulenevalt teenuse eest osamaksetena tasumise kokkuleppest?

2. Teise võimalusena juhul, kui esimesele küsimusele vastatakse eitavalt: Kas lähtuda tuleb mittetasumisest käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 tähenduses, kui maksukohustuslane lepib teenuse osutamisel kokku, et teenuse eest tasutakse viie iga-aastase maksega ja riigisisene õigus näeb hilisema maksmise korral ette korrigeerimise, millega pööratakse tagasi viidatud sätte alusel varem toimunud maksustatava väärtuse vähendamine?

II. [...]

P õ h j e n d u s e d

I.

- 1 Kaebaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses (edaspidi „kaebaja“) arvestas oma maksustatava käibe kokkulepitud tasude põhjal, nagu on sätestatud käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, UStG) § 13 lõike 1 punkti 1 alapunktis a. 7. novembri 2012. aasta maaklerilepingu alusel osutas ta vaidlusalusel maksustamisaastal 2012 äriühingule T-GmbH (edaspidi „GmbH“) käibemaksuga maksustatava vahendusteenuse. Kõnealuse maaklerilepingu kohaselt oli GmbH (käsundiandja) andnud kaebajale (käsundisaaja) käsundi tegutseda vahendajana seoses M-s asuva kinnistu müügi lepinguga. Maaklerilepingu sissejuhatavas osas oli märgitud, et kinnistu müügi leping on juba notariaalselt tõestatud ja käsundisaaja on käsundist tulenevad kohustused täielikult täitnud. Kokkuleppe kohaselt maksab käsundiandja käsundisaajale vastusooritusena tasu summas 1 000 000 eurot, millele lisandub käibemaks. Kokkulepitud tasu tuli välja maksta viie osamaksena, igakuks summas 200 000 eurot, millele lisandub käibemaks. Osamaksed tuli tasuda aastase vahega ning esimese osamakse tasumise tähtpäev oli 30. juuni 2013. Käsundiandja kohustus andma käsundisaajale osamaksete tasumiseks tagatise. Järgnenud aastatel esitas kaebaja asjaomaste osamaksete kohta nende tasumiseks

kokkulepitud kuupäevaks käibemaksuga arved, sai kätte käibemaksu ja kandis selle pärast kättesaamist üle. [lk 3]

- 2 Käibemaksukontrolli tulemusel asus vastustaja ja kassatsioonkaebuse esitaja Finanzamt (maksuamet, edaspidi „FA“) seisukohale, et kuna vahendusteenus osutati juba vaidlusalusel maksustamisaastal, siis peab kaebaja arvestama ja tasuma käibemaksu kogu vahendustasult. FA ei nõustunud kaebaja vastuväitega, et aastatel 2013–2018 pidi ta osutama veel teisi müügiga seotud vahendusteenuseid ja et iga-aastast tasu summas 200 000 eurot maksti tingimusel, et projekti areng on ootuspärane; samuti jättis FA arvesse võtmata 15. märtsi 2016. aasta täiendava kokkuleppe, mille kohaselt sõlmiti ainuesindusõigusega maaklerileping, milles nähti ette tulemuspõhine tasu, mis tähendab, et käsundisaaja tegeleb lepingu esemeks oleva kinnistu vahendamisega käsundiandja nimel ja toetab käsundiandja välja töötatud koguprojekti elluviimist, osaledes aktiivselt edasises müügitgevuses. Seetõttu muutis FA 22. detsembri 2016. aasta otsusega 2012. aasta eest tasuda tuleva käibemaksu summat. Vaie jäeti rahuldamata.
- 3 Seevastu Finanzgericht (maksukohus, FG) rahuldab kaebuse [...] põhiosas. Maaklerilepingust nähtub, et kaebaja osutas oma vahendusteenuse juba vaidlusalusel maksustamisaastal. Vastupidi kaebaja seisukohale ei tule täiendava kokkuleppe alusel kõne alla teistsugune tõlgendus. Sellest ei nähtu, et selles tehtud kokkulepped olid kehtivad juba algse maaklerilepingu sõlmimise ajal. Võttes arvesse Euroopa Liidu Kohtu (edaspidi „Euroopa Kohus“) praktikat, mis puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), ja Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus, edaspidi „BFH“) praktikat, tuleb – välja arvatud osas, mis puudutab 2013. aastal kätte saadud esimese osamakse summat – vastavalt UStG § 17 lõike 2 punktile 1 ja lõike 1 esimesele lausele lähtuda siiski sellest, et tasu ei ole võimalik kätte saada. Selle peale esitas FA kassatsioonkaebuse.

II.

4 1. Õiguslik raamistik

5 a) Liidu õigus

Käibemaksudirektiivi artikkel 63 sätestab:

„Maksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.“ [lk 4]

6 Käibemaksudirektiivi artikli 64 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Kui kaubatarnetega, välja arvatud kaupade teatud ajavahemikuks rendileandmise või järelmaksuga müügiga, nagu sätestatud artikli 14 lõike 2 punktis b, ning teenuste osutamisega kaasneb mitu järjestikust arvepidamist või makset, loetakse

kaubatarned ja teenuste osutamine lõpetatuks pärast nimetatud arvepidamiste või maksete tähtaja lõppu.“

7 Käibemaksudirektiivi artikli 66 esimene lõik on sõnastatud järgmiselt:

„Erandina artiklitest 63, 64 ja 65 võivad liikmesriigid ette näha, et teatavate tehingute või teatavat liiki maksukohustuslaste puhul muutub käibemaks sissenõutavaks:

a) hiljemalt arve väljastamisel;

b) hiljemalt tasu kättesaamisel;

c) kui arvet ei väljastata või väljastatakse hiljem, kindlaksmääratud tähtaja jooksul alates maksustatava teokoosseisu tekkimise kuupäevast.“

8 Käibemaksudirektiivi artikkel 90 näeb ette:

„1. Tühistamise, taganemise, ülesütlemise või osalise või täieliku mittetasumise korral või juhul, kui hinda alandatakse pärast tarne toimumist, vähendatakse maksustatavat väärtust sellele vastavalt ning liikmesriikide poolt kindlaksmääratud tingimustel.

2. Täieliku või osalise mittetasumise korral võivad liikmesriigid lõikest 1 erandi teha.“

9 **b) Riigisisene õigus**

Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“) § 13 lõike 1 punkt 1 sätestab:

„Maksukohustus tekib

1. kauba tarnimise ja teenuste osutamise korral

10 a) kui maksusumma arvutatakse kokkulepitud tasu põhjal (§ 16 lõike 1 esimene lause), selle maksustamisperioodi lõppedes, mille kestel teenused osutati. See kehtib ka teenuste osade kohta. Need esinevad juhul, kui majanduslikult osadeks jagatava teenuse teatavate osade puhul lepitakse tasus kokku eraldi. Kui tasu või osa sellest saadakse kätte enne teenuse või selle osa osutamist, tekib maksukohustus selle maksustamisperioodi lõppedes, mille jooksul tasu või osa sellest kätte saadi, [lk 5]

b) kui maksusumma arvutatakse kättesaadud tasu põhjal (§ 20), selle maksustamisperioodi lõppedes, mille jooksul tasu kätte saadi.“

11 UStG § 17 näeb ette:

„(1) Kui § 1 lõike 1 punktis 1 nimetatud maksustatava tehingu maksustatav väärtus on muutunud, peab ettevõtja, kes kõnealuse tehingu tegi, sellelt tasuda tulevat maksusummat korrigeerima. [...]

(2) Lõiget 1 kohaldatakse *mutatis mutandis*, kui

12 1. maksustatava tarne, muu teenuse või maksustatava ühendusesisese soetamise eest kokkulepitud tasu ei ole võimalik kätte saada. Kui tasu saadakse kätte tagantjärele, tuleb tasumisele kuuluvat ja sisendkäibemaksuna maha arvatavat maksusummat uuesti korrigeerida.“

13 UStG § 20 esimene lause oli vaidlusalusel maksustamisaastal kohaldatud redaktsioonis sõnastatud järgmiselt:

„Maksuhaldur võib vastava taotluse alusel anda loa, et ettevõtja,

14 1. kelle kogukäive (§ 19 lõige 3) ei ületanud eelmisel kalendriaastal 500 000 eurot [alates 1. jaanuarist 2020: 600 000 eurot] või

2. kes on maksukorralduse seadustiku (Abgabenordnung) § 148 alusel vabastatud raamatupidamiskohustusest ja iga-aastaste inventuuride alusel aruannete koostamise kohustusest või

3. kelle käive tuleneb vabakutselisest tegevusest tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz) § 18 lõike 1 punkti 1 tähenduses,

15 ei arvuta käibemaksu mitte kokku lepitud tasu (§ 16 lõike 1 esimene lause), vaid kätte saadud tasu põhjal.“

16 **2. Esimene eelotsuse küsimus**

17 **a) Eelmärkused**

Euroopa Kohus sedastas 29. novembri 2018. aasta otsuses baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970 [...]), et käibemaksudirektiivi artiklit 63 koostoimes artikli 64 lõikega 1 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui agendi osutatava profijalgpallurite vahendamisteenusega, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille eest tasutakse osamaksetena ja tingimuslikult mitme aasta jooksul pärast kõnealust vahendamist, seotud maksu maksustatav teokoosseis tekib ning maks muutub sissenõutavaks vahendamise hetkel.

18 Euroopa Kohus põhjendas seda sellega, et selline teenus, mis seisneb mängija vahendamises kindlateks hooegadeks mõnesse klubisse ning mille eest tasutakse osamaksetena ja tingimuslikult mitme aasta jooksul pärast vahendamist, näib kuuluvat teenuste hulka, millega kaasneb mitu järjestikust arvepidamist või makset käibemaksudirektiivi artikli 64 lõike 1 tähenduses (kohtuotsus baumgarten sports & more, EU:C:2018:970, punktid 29 ja 30 [...]).

- 19 Asja menetlev kohus võttis selle aluseks oma järgmises otsuses, milles ta sedastas, et vahendusteenuste puhul, mille eest on tasumine kokku lepitud osamaksetena, saavad ettevõtjad tugineda käibemaksudirektiivi artikli 64 lõike 1 vahetule kohaldatavusele ([...]), põhjendades seda viidatud kohtuasja aluseks olnud olukorras sellega, et ei ole oluline, kas teenuse osutamine on – nagu kasutusõiguste üleandmise korral – perioodipõhine. Piisab sellest, et vahendusteenuse eest makstakse tasu vastavalt vahenduse tulemusel kestvusele (viidatud kohtuasjas: mängija jäämine vastuvõtvasse klubisse lepingu kehtivusaja vältel) [...].
- 20 **b) Vaidlusküsimus**
- 21 aa) Kui lähtuda vaid käibemaksudirektiivi artikli 64 lõike 1 sõnastusest, siis võiks esimesele õigusküsimusele, kuigi selle puhul on tegemist üksnes erandiga käibemaksudirektiivi artiklist 63, vastata jaatavalt. Seda seetõttu, et käesolevas asjas, kus tasu muutub sissenõutavaks kindlal kuupäeval, on vastavalt sätte sõnastusele samuti tegemist olukorraga, kus teenusega kaasneb mitu järjestikust arvepidamist või makset nagu ka osamaksetena tasumise kokkuleppe korral.
- 22 bb) Sellegipoolest on eelotsusetaotluse esitanud kohtul kahtlused käibemaksudirektiivi artikli 64 lõike 1 tõlgendamise osas. Viidatud kahtlused tulenevad sellest, et osamaksetena tasumise kokkulepe, mis on sõlmitud ka käesolevas asjas, on kõnealuse sätte kohaldamisalast juhul, kui tegemist on järelmaksuga müügiga, välja jäetud. Võrreldavat välistavat koosseisutingimust käibemaksudirektiivi artikli 64 lõige 1 selliste teenuste osas, nagu on kõne all käesolevas asjas, ei sisalda.
- 23 Põhjus võib seisneda selles, et liidu seadusandja võttis käibemaksudirektiivi artikli 64 lõikega 1 vaid muutumatult üle sätte, mis selle direktiivi jõustumisel sisaldas juba nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas [lk 7] artikli 10 lõike 2 esimese lõigu teises lauses. Seega võiks olla alust eeldada, et direktiivi 77/388/EMÜ jõustumisel ei võtnud seadusandja arvesse teenuste eest osamaksetena tasumise juhtumit – mis võis olla talle tollal teadmata –, kuid sellest juhtumist teadlikuks saades jättis ta selle käibemaksudirektiivi artikli 64 lõike 1 kohaldamisalast välja samamoodi nagu kauba järelmaksuga müügi.
- 24 Sellega tekiks kaubarne ja teenuse osutamise võrdne kohtlemine.
- 25 Peale selle võib käibemaksudirektiivi artikli 64 lõike 1 täpsest sõnastusest lähtuv kohaldamine põhjustada käibemaksudirektiivi artikli 63 liiga kaugele mineva piiramise. Nimelt tooks käibemaksudirektiivi artikli 64 lõike 1 sõnasõnaline kohaldamine teenuste valdkonnas lõpuks kaasa selle, et käibemaks ei muutu sissenõutavaks mitte teenuse osutamise hetkest, nagu näeb ette käibemaksudirektiivi artikkel 63, vaid tulenevalt käibemaksudirektiivi artikli 66 esimese lõigu punktiga c antud võimalusest alles asjaomase tasu kättesaamisel.

- 26 cc) Lisaks tuleb märkida, et käesolev kohtuasi võib õiguslikust aspektist olulises osas erineda kohtuasjas baumgarten sports & more (EU:2018:970 [...]) kujunenud olukorrast. Nimelt oli kohtuasjas baumgarten sports & more (EU:2018:970 [...]) tegemist maksenõuetega, mis sõltusid teatud tingimusest, nimelt vahendatud sportlase töölepingu olemasolust teatud ajal. Selle tingimuse täidetuse ettenähtud ajal oli vahendusteenuse osutamise ajal teadmata.
- 27 Seevastu käesolevas asjas on tegemist vaid tähtajaga, mitte aga tingimusega, mille täidetuse ettenähtud ajal on teadmata. Samamoodi nagu järelmaksuga müügi korral oli maksenõude olemasolu ettenähtud ajal seega tuvastatud. Vastavalt FG sedastustele, mis on eelotsusetaotluse esitanud kohtule [...] siduvad, ei olnud tegemist olukorraga, kus vahendusteenuse eest maksti tasu vahendamise tulemuse kestvuse – või sellega võrdsustatud püsivuse – alusel [...]. Seepärast ei ole erinevalt kaebaja väidetest tegemist tingimusega nagu viidatud kohtuasjas.
- 28 dd) Lõpuks on küsitav, milline tähtsus on kohtuotsuses baumgarten sports & more (EU:C:2018:970[...]) sisalduval viitel Euroopa Kohtu 3. septembri 2015. aasta otsusele [lk 8] Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542, punktid 49 ja 50 [...]). Viidatud kohtuasjas oli tegemist pikema ajavahemiku vältel püsivalt osutatava nõustamisteenusega, kuid käesolevas asjas kõne all olevat vahendusteenust ei osutata mitte perioodiliselt, vaid ühekordselt teataval ajahetkel. Euroopa Kohus leidis, et kaasnemine käibemaksudirektiivi artikli 64 lõike 1 tähenduses esineb juhul, kui nõustamisteenuseid osutatakse kliendile püsivalt ja nende eest makstakse perioodilist kindlasummalist tasu olenemata sellest, kas teenuse osutaja kliendile sellel perioodil nõustamisteenuseid tegelikult osutas. See võiks toetada järeldust, et see, kas teenuse osutamisega kaasneb mitu järjestikust arvepidamist või makset, sõltub sellest, kas teenustel, mille eest arve esitatakse, on kõige laiemas mõttes „seos tulevikuga“ või „lai toime“.
- 29 See vastab riigisisese õiguses, nimelt UStG § 13 lõike 1 punktis 1 alapunkti a teises ja kolmandas lauses sisalduvale teenuse osa mõistele, mille puhul on oluline teenuse majanduslik osadeks jagatavus, nagu see on näiteks üürileandmisel igakuise üüritasu kokkuleppe alusel. Sellele tuginedes tuleb erinevalt eespool viidatud kohtupraktikast (vt eespool jaotis II.2.a) asuda algusest peale seisukohale, et käibemaksudirektiivi artikli 64 lõige 1 ei ole kohaldatav vahendusteenustele.

30 c) Asjakohasus kohtuasja lahendamise seisukohast

Liikmesriigi õigus ei sisalda käibemaksudirektiivi artikli 64 lõikele 1 vastavat sätet. Seepärast tuleb lähtuda sellest, et maksustatav teokoosseis tekkis juba hetkel, mil teenus vaidlusalusel maksustamisaastal osutati. Kõnealune järeldus oleks viidatud sättega vastuolus, kui sätet tõlgendada nii, et see on kohaldatav ka teenustele, mille eest on tasumine kokku lepitud osamaksetena.

31 3. Teine eelotsuse küsimus

32 a) Eelmärkused

Käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 1 näeb ette, et eelkõige osalise või täieliku mittetasumise korral pärast tarne toimumist vähendatakse maksustatavat väärtust sellele vastavalt ning liikmesriikide poolt kindlaksmääratud tingimustel.

- 33 Küsitav on, milline tähtsus on viidatud sätte tõlgendamisel Euroopa Kohtu praktikal, milles on märgitud, et „käibemaksu valdkonnas tegutsevad [Ik 9] maksukohustuslased maksukogujatena riigile“ (Euroopa Kohtu 20. oktoobri 1993. aasta otsus Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846, punkt 25 [...]). Euroopa Kohus selgitas ülesannet tegutseda „maksukogujatena riigile ja riigikassa huvides“ nii, et maksukohustuslased „on kohustatud maksma käibemaksu, kuigi lõppkokkuvõttes jääb see tarbimist koormav maks ikkagi lõpptarbija kanda“ (Euroopa Kohtu 21. veebruari 2008. aasta otsus Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105 [...]).

34 **b) Vaidlusküsimus**

Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et maksukohustuslasele viidatud Euroopa Kohtu praktikast tulenevat maksukoguja ülesannet silmas pidades hoitakse käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 kohaldamisega ära, et maksukohustuslane peab teenuse osutamise ajavahemikul tasumisele kuuluva käibemaksu summa omavahendite arvelt juba mitu aastat varem ära maksma (vt selle kohta ka eelotsusetaotluse esitanud kohtu 21. juuni 2017. aasta eelotsusetaotluse [...] kolmas küsimus, millele ei olnud Euroopa Kohtul vaja otsuses baumgarten sports & more, EU:C:2018, 970 [...] vastata).

- 35 Seega on kohtuasja seisukohast oluline, kas maksukoguja ülesandega on kooskõlas seisukoht, et teenuse puhul, mis osutati juba 7. novembril 2012, tekkis maksustatav teokoosseis samal aastal (esimesele küsimusele eitavalt vastamise korral), ilma et maksustatav väärtus väheneks, olgugi et vastavalt sellel hetkel sõlmitud lepingule tasutakse teenuse eest viie iga-aastase osamaksega ja esimese osamakse tasumise tähtpäev on 30. juuni 2013. Sellisel juhul tekiks olukord, kus kaebaja peaks maksusumma vaidlusalusel maksustamisaastal omavahendite arvelt ära maksma, kuigi vastusoorituse saab ta kätte alles järgneva viie aasta vältel.

- 36 Seejuures märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus igaks juhuks, et riigisisene õigus, nimelt UStG § 17 lõike 2 punkti 1 teine lause sisaldab sätet, mille kohaselt tuleb pärast maksustatava väärtuse vähendamist käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 tähenduses maksustatav väärtus uuesti kõrgemaks ümber hinnata, kui tasu makstakse hiljem (vt selle kohta Euroopa Kohtu 23. novembri 2017. aasta otsus Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887 [...]).

37 **c) Asjakohasus kohtuasja lahendamise seisukohast**

Ka teine küsimus on kohtuasja lahendamise seisukohast asjakohane, kuna kaebus tuleb rahuldada ka juhul, kui leitakse, et maksustatava väärtuse vähendamine käibemaksudirektiivi artikli 90 alusel on lubatav. [Ik 10]

38 **4. Eelotsusetaotluse õiguslik alus**

Eelotsusetaotluse esitamise alus on Euroopa Liidu toimimise lepingu artikkel 267.

39 **5. Menetluse peatamine**

[...].

TÖÖDOKUMENT