Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

28. november 2024*

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 2 lõike 1 punkt c – Kohaldamisala – Maksustatavad tehingud – Kinnisvaraprojekti teostamiseks sõlmitud töövõtuleping – Lepingu lõpetamine tellija poolt – Mõiste „tasu“ – Kvalifitseerimine – Kohustus maksta kokkulepitud kogusumma, millest on maha arvatud teenuse osutaja säästetud kulud – Artikkel 73 – Maksustatav väärtus

Kohtuasjas C-622/23,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Oberster Gerichtshofi (Austria kõrgeim üldkohus) 25. septembri 2023. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 10. oktoobril 2023, menetluses

rhtb: projekt gmbh

versus

Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: esimese koja president F. Biltgen (ettekandja) seitsmenda koja presidendi ülesannetes, viienda koja president M. L. Arastey Sahún ja kohtunik J. Passer,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– rhtb: projekt gmbh, esindaja: *Rechtsanwalt* K. Klema,

– Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH, esindaja: *Rechtsanwalt* M. Hübner,

– Austria valitsus, esindajad: A. Posch, J. Schmoll ja F. Koppensteiner,

– Tšehhi valitsus, esindajad: L. Březinová, M. Smolek ja J. Vláčil,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

– Euroopa Komisjon, esindajad: F. Behre ja J. Jokubauskaitė,

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

on teinud järgmise

kohtuotsuse

1 Eelotsusetaotlusega palutakse tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 2 lõike 1 punkti c ja artiklit 73.

2 Taotlus on esitatud kahe Austrias asutatud äriühingu, nimelt ühelt poolt rhtb: projekt gmbh (edaspidi „rhtb“) ja teiselt poolt Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH (edaspidi „Parkring“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab käibemaksukohustust seoses summaga, mis tuli lepingu alusel tasuda pärast seda, kui tellija (Parkring) lõpetas juba alustatud kinnisvaraprojekti, mida ehitusettevõtja (rhtb) oli valmis lõpule viima.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktis c on sätestatud, et käibemaksuga maksustatakse „teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

4 Direktiivi artiklis 73 on sätestatud:

„Artiklites 74–77 nimetamata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.“

Austria õigus

5 Tsiviilseadustiku (Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „ABGB“) on § 1168 lõike 1 esimeses lauses ette nähtud:

„Kui tööd ei tehta, on töövõtjal siiski õigus saada kokkulepitud tasu, kui ta oli valmis tööd tegema ja teda takistasid selles tellijast tulenevad asjaolud; ta peab siiski tasust maha arvama selle, mida ta on töö tegemata jätmise tõttu säästnud või mida ta on oma tööjõu teistsuguse kasutamisega omandanud või jätnud tahtlikult omandamata.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

6 2018. aasta märtsis sõlmisid rhtb ja Parkring töövõtulepingu, mille kohaselt pidi rhtb teostama kinnisvaraprojekti ehitustöid summas 5 377 399,69 eurot, mis sisaldas 896 233,28 eurot käibemaksu. Pärast tööde alustamist teatas Parkring 2018. aasta juunis rhtb-le, et ta ei soovi enam rhtb-st mitteolenevatel põhjustel, et rhtb seda projekti teostaks.

7 19. detsembril 2018 nõudis rhtb vastavalt ABGB § 1168 lõike 1 esimesele lausele Parkringilt selle sätte tähenduses kokkulepitud summa tasumist, millest on maha arvatud kõnealuse töövõtulepingu alusetu lõpetamise tõttu säästetud kulud.

8 Kuna Parkring seda summat ei maksnud, esitas rhtb esimese astme kohtule hagi, milles nõudis 1 540 820,10 euro, sealhulgas vastava käibemaksu tasumist põhjendusega, et Parkring oli alusetult lepingust taganenud ja võlgneb seetõttu lepingus kokkulepitud summa. Parkring vaidlustas selle nõude põhjendatuse, väites, et rhtb võib nõuda ainult tehtud töödele vastava tasu maksmist.

9 Esimese astme kohus rahuldas rhtb nõude, märkides, et Parkring oli lepingust alusetult taganenud, ja otsustas, et summa, mis kuulub tasumisele tööde eest, mida ei olnud võimalik teostada selle lepingu lõpetamise tõttu, maksustatakse käibemaksuga.

10 Apellatsioonikohus tühistas esimese astme kohtu otsuse, leides, et teostamata tööde eest võlgnetavalt summalt ei tule tasuda käibemaksu, kuna lepingupoolte vahel ei olnud tegemist soorituste vahetamisega.

11 Nii rhtb kui ka Parkring esitasid selle otsuse peale kassatsioonkaebuse Oberster Gerichtshofile (Austria kõrgeim üldkohus), kes on eelotsusetaotluse esitanud kohus. See kohus leidis sisuliselt, et Parkringi poolt töövõtulepingu alusetu lõpetamise tõttu oli rhtb-l õigus saada lepingus kokkulepitud summa. Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb siiski selles, kas Euroopa Kohtu kohtupraktikat arvestades tuleb sellisel juhul tasumisele kuuluvat summat käsitada tasuna käibemaksudirektiivi tähenduses, sest kuna alates töövõtulepingu lõpetamisest Parkringi poolt ei olnud rhtb enam kohustatud osutama ülejäänud kokkulepitud teenust, ei ole täidetud tingimus, et saadud tasu ja osutatud teenuse vahel peab olema otsene seos.

12 Neil asjaoludel otsustas Oberster Gerichtshof (kõrgeim üldkohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb koostoimes direktiivi artikliga 73 tõlgendada nii, et käibemaksuga maksustatakse summa, mida töö tellija võlgneb töövõtjale ka juhul, kui tööd (täielikult) ei tehta, kuid töövõtja oli valmis tööd tegema, milles teda takistasid tellijast tulenevad asjaolud (näiteks ühepoolne töövõtulepingust taganemine)?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

13 Alustuseks tuleb märkida, et eelotsusetaotlus ei sisalda ühtegi põhjust, miks eelotsusetaotluse esitanud kohus palub tõlgendada käibemaksudirektiivi artiklit 73. Pealegi ei nähtu eelotsusetaotlusest, et selle sätte tõlgendamine oleks põhikohtuasja vaidluse lahendamiseks vajalik.

14 Järelikult tuleb asuda seisukohale, et eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et tasuks teenuste eest, mis on osutatud tasu eest käibemaksudirektiivi tähenduses, tuleb pidada summat, mis kuulub lepingu järgi tasumisele, kuna teenuse saaja lõpetas selle käibemaksuga maksustatava teenuse osutamiseks sõlmitud kehtiva lepingu, mida teenuse osutaja oli asunud täitma ja mida ta oli valmis lõpuni täitma.

15 Siinkohal tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c kohaselt, mis määratleb käibemaksu kohaldamisala, maksustatakse käibemaksuga teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

16 Euroopa Kohtu praktika kohaselt osutatakse teenuseid kõnealuse sätte tähenduses „tasu eest“ vaid siis, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, kusjuures teenuse osutaja saadav tasu on vastavuses teenuse saajale osutatava individualiseeritud teenuse tegeliku väärtusega. Sellega on tegemist juhul, kui osutatud teenuse ja saadud tasu vahel on otsene seos (11. juuni 2020. aasta kohtuotsus Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

17 Teenuse saajale osutatud teenuse ja tegelikult saadud vastutasu vahelise otsese seose kohta on Euroopa Kohus juba selgitanud, et teenuse osutamise lepingu allkirjastamisel tasutud hinna vastutasu kujutab endast kliendile lepingust tulenevat õigust nõuda lepingust tulenevate kohustuste täitmist olenemata asjaolust, kas klient seda õigust kasutab. Seega on teenuste osutaja teenuse osutanud, kui ta võimaldab kliendil seda õigust kasutada, mistõttu eespool mainitud otsese seose olemasolu ei mõjuta asjaolu, et klient seda õigust ei kasuta (11. juuni 2020. aasta kohtuotsus Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

18 Lisagem siinkohal, et Euroopa Kohus on otsustanud, et ette kindlaks määratud summat, mille ettevõtja saab teatavaks perioodiks sõlmitud teenuselepingu kliendipoolse või kliendi süül toimuva ennetähtaegse ülesütlemise korral ja mis vastab summale, mille ettevõtja oleks saanud selle perioodi jooksul, kui lepingut ei oleks üles öeldud, tuleb käsitada tasuna teenuste eest, mis on osutatud tasu eest, ning mis sellisena on maksustatav käibemaksuga, kuigi niisugune ülesütlemine toob muu hulgas kaasa lepingus ette nähtud teenuste desaktiveerimise enne kokkulepitud lepinguperioodi lõppu (vt selle kohta 11. juuni 2020. aasta kohtuotsus Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

19 Sama kaalutlus peab *a fortiori* kehtima ka põhikohtuasjas käsitletava olukorra puhul, kus teenuse osutaja oli alustanud asjaomaste teenuste osutamist ja oli valmis neid lepingus kokkulepitud summa eest lõpuni osutama.

20 Ühest küljest on nimelt teenuse saaja poolt makstava summa vastutasuks tema õigus nõuda, et teenuse osutaja täidab teenuste osutamise lepingust tulenevaid kohustusi, isegi kui teenuse saaja ei soovi enam seda õigust endast tingitud põhjusel kasutada (vt selle kohta 11. juuni 2020. aasta kohtuotsus Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, punkt 35).

21 Sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei ole teenuse osutaja mitte ainult asetanud teenuse saajat olukorda, kus viimane saab kasu teenuste osutamisest käesoleva kohtuotsuse punktis 17 viidatud kohtupraktika tähenduses, vaid olles juba alustanud kokkulepitud tööga, oli ta tegelikult osutanud osa sellest teenusest, kusjuures on märgitud, et ta oli valmis töö lõpuni ära tegema.

22 Teisest küljest tuleb ühise käibemaksusüsteemi kohaldamisel arvesse võtta ka kõnealuse tehingu majanduslikku ja kaubanduslikku tegelikkust (vt selle kohta 11. juuni 2020. aasta kohtuotsus Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika). Majandusliku käsitluse raames tuleb aga tõdeda, et ABGB § 1168 lõike 1 alusel makstav summa ei kajasta mitte ainult kõnealuste teenuste eest lepingus kokkulepitud tasu, millest on maha arvatud säästetud summad, nii et põhikohtuasjas kõne all oleva summa ja osutatud teenuse vahel on otsene seos, vaid tagab ka teenuse osutajale minimaalse lepingulise tasu.

23 Käesoleva kohtuotsuse punktis 18 esitatud tõlgendust ei lükka ümber argument, mille kohaselt – sarnaselt Euroopa Kohtu seisukohaga 18. juuli 2007. aasta otsuses Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), mis puudutas käsiraha, mille eesmärk oli hüvitada teenuse osutajale kliendi poolt broneeringu tühistamisest tekkinud kahju – oleks käesoleval juhul alust järeldada, et lepingus ette nähtud summa kujutab endast kindlasummalist hüvitist kahju eest, mis tekkis teenuse osutajale seetõttu, et teenuse saaja lõpetas lepingu.

24 Euroopa Kohtu 18. juuli 2007. aasta otsuse Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440) aluseks olnud asjaolud ei olnud nimelt analoogsed ega võrreldavad põhikohtuasjas käsitletava olukorraga. Nimetatud otsuses leidis Euroopa Kohus eelkõige, et osutatud teenuse ja saadud tasu vahel puudus otsene seos, kuna toa broneerimine ei kujutanud endast autonoomset ja eraldiseisvat teenust. Lisaks leidis ta, et sellises olukorras, nagu oli kõne all nimetatud kohtuotsuse aluseks olnud kohtuasjas, kujutas käsiraha endast kindlasummalist makset, mille eesmärk oli hüvitada teenuse osutajale kliendi loobumisest tekkinud kahju, ning et seega ei olnud tegemist tasuga sellise teenuse eest.

25 Käesolevas asjas on aga seevastu tegemist eraldiseisva teenusega ning pealegi oli teenuse osutaja alustanud kokkulepitud tööga, mida ta oli valmis lepingu edukaks lõpetamiseks täies mahus tegema. Põhjus, miks seda ei juhtunud, seisnes selles, et teenuse saaja ei soovinud enam kasutada teenuse osutaja teenuseid viimasest mitteolenevatel põhjustel. Lisaks sellele vastab teenuse osutajale makstav summa teenuse täieliku osutamise eest lepinguga kokkulepitud summale, millest on maha arvatud tööde tegemata jätmise tõttu säästetud kulud. Seega ei saa seda summat käsitada kindlasummalise hüvitisena, mille eesmärk on hüvitada tekkinud kahju.

26 Eeltoodud kaalutlustest lähtudes tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et tasuks teenuste eest, mis on osutatud tasu eest käibemaksudirektiivi tähenduses, tuleb pidada summat, mis kuulub lepingu järgi tasumisele, kuna teenuse saaja lõpetas selle käibemaksuga maksustatava teenuse osutamiseks sõlmitud kehtiva lepingu, mida teenuse osutaja oli asunud täitma ja mida ta oli valmis lõpuni täitma.

Kohtukulud

27 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõike 1 punkti c

tuleb tõlgendada nii, et

tasuks teenuste eest, mis on osutatud tasu eest direktiivi 2006/112 tähenduses, tuleb pidada summat, mis kuulub lepingu järgi tasumisele, kuna teenuse saaja lõpetas selle käibemaksuga maksustatava teenuse osutamiseks sõlmitud kehtiva lepingu, mida teenuse osutaja oli asunud täitma ja mida ta oli valmis lõpuni täitma.

Allkirjad