Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MACIEJ SZPUNAR
esitatud 1. juulil 2021 [1]

Kohtuasi C-324/20

Finanzamt B
versus
X-Beteiligungsgesellschaft mbH

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus))

Eelotsusetaotlus – Maksud – Käibemaks – Teenuste osutamine – Ühekordne sooritus – Tasumine osamaksetena – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 63 – Maksu sissenõutavus – Artikli 64 lõige 1 – Mõiste „tehing, millega kaasneb mitu järjestikust makset“ – Artikli 90 lõige 1 – Maksustatava väärtuse vähendamine – Mittetasumise mõiste

Sissejuhatus

1. Majandusvabaduse ja lepinguvabaduse põhimõtte kohaselt kujundavad turuosalised oma lepingulisi suhteid vabalt nii teenuste osutamise kui ka nende eest makstava tasu kontekstis. Turuosalised peavad aga seejuures arvesse võtma tingimusi, milles nad tegutsevad, nii majanduslikus kui ka õiguslikus, sh maksuõiguse kontekstis. Käesolev kohtuasi illustreerib probleeme, mis võivad tekkida, kui neid tingimusi arvesse ei võeta.

2. Täpsemalt on käesolevas kohtuasjas küsimus selles, kas ja millises ulatuses mõjutab fakt, et tasu maksmine on käibemaksuga maksustatud tehingu puhul jaotatud osamakseteks, seda, mis hetkel tekib maksukohustuslasel kohustus käibemaksu tasuda.

[1] Algkeel: poola.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklis 63[2] on sätestatud:

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

4. Sama direktiivi artikli 64 lõikes 1 on aga sätestatud:

„Kui kaubatarnetega […] ning teenuste osutamisega kaasneb mitu järjestikust arvepidamist või makset, loetakse kaubatarned ja teenuste osutamine lõpetatuks pärast nimetatud arvepidamiste või maksete tähtaja lõppu“.

5. Kõnealuse direktiivi artikli 66 punktis b on ette nähtud:

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

[…]

b) hiljemalt tasu kättesaamisel;

[…]“.

6. Selle direktiivi artikli 73 kohaselt:

„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“.

7. Lõpuks, direktiivi 2006/112 artikli 90 lõikes 1 on sätestatud:

„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“.

Saksa õigus

8. Direktiiv 2006/112 on Saksa õigusesse üle võetud käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UstG“)[3] sätetega.

[2] ELT 2006, L 347, lk 1.

[3] Terviktekst: *BGBl.* 2005 I, lk 386.

9. Selle seaduse § 13 punkti 1 lõikes 1 on sätestatud:

„Maksukohustus tekib

1. kauba tarnimise ja teenuste osutamise korral,

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;

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

[…]“.

10. UStG §-s 17 on sätestatud:

„1. Paragrahv 1 lõike 1 punktis 1 nimetatud maksustatava tehingu maksustatava väärtuse muutumise korral korrigeerib kõnealuse tehingu teinud ettevõtja sellelt tehingult tasumisele kuuluva käibemaksu summat. […]

2. Lõiget 1 kohaldatakse *mutatis mutandis*, kui

1) maksustatava tarne, sooituse või kaupade ühendusesisese omandamise eest kokku lepitud summa laekumine on muutunud ebatõenäoliseks. Kui tasu saadakse kätte tagantjärele, tuleb tasumisele kuuluvat ja sisendkäibemaksuna maha arvatavat maksusummat uuesti korrigeerida.

[…]“.

11. Lõpuks, UStG § 20 esimene lause vaidlusalusel maksustamisaastal kehtinud redaktsioonis sätestas:

„Maksuhaldur võib taotluse alusel lubada ettevõtjal:

1) kelle kogukäive (§ 19 lõige 3) ei ületanud eelmisel kalendriaastal 500 000 eurot või

2) kes […] on vabastatud raamatupidamise ja perioodiliste aruannete koostamise kohustusest iga-aastase inventuuri alusel, või

3) teeb tehinguid vabakutselise ameti raames tehtava tegevuse käigus […],

arvutada käibemaksu mitte kokkulepitud tasu (§ 16 lõike 1 esimene lause), vaid saadud tasu põhjal.“

Faktilised asjaolud, menetluse kulg ja eelotsuse küsimused

12. X-Beteiligungsgesellschaft mbH, Saksa õiguse alusel asutatud äriühing (edaspidi „äriühing X"), on Saksamaal registreeritud käibemaksukohustuslane.

13. Maksustamisaastal 2012 osutas äriühing X äriühingule T-GmbH (edaspidi „äriühing T") viimati nimetatud äriühingu müüdava kinnisvaraga seoses vahendusteenuseid. Nagu tuleneb nimetatud äriühingute vahel 7. novembril 2012 sõlmitud tasu puudutavast lepingust, oli äriühing X lepingu sõlmimise hetkel juba osutanud kõik teenused, milleks ta oli lepingu alusel kohustatud.

14. Lepingust tuleneb ka, et tasu nimetatud vahendusteenuste eest oli 1 000 000 eurot, millele lisandus käibemaks, ja see tuli maksta viie osamaksena, igaüks 200 000 eurot, millele lisandus käibemaks. Need osamaksed tuli tasuda igal aastal alates 30. juunist 2013. Iga maksetähtpäeva saabudes esitas äriühing X arve ja tasus käibemaksu.

15. 22. detsembri 2016. aasta otsuses leidis pädev maksuhaldur, et äriühing X osutas teenuseid tervikuna aastal 2012 ja sel aastal oleks äriühing X pidanud tasuma kogu käibemaksu nimetatud tehingult.

16. Äriühing esitas kõnealuse otsuse peale kaebuse pädevale Finanzgerichtile (maksukohus, Saksamaa). Kõnealune kohus rahuldas kaebuse ja leidis, et kuigi teenuseid osutati tõesti 2012. aastal, tuleb tasu selle tehingu eest, v.a esimene osamakse, mis tasuti 30. juunil 2013, lugeda mittetasutuks käibemaksuseaduse § 17 ja direktiivi 2006/112 artikli 90 lõike 1 tähenduses. Selle kohtu hinnangul võimaldab nende õigusnormide kohaldamine äriühingul X vältida kogu käibemaksusumma tasumist enne osutatud teenuste eest kogu tasu kättesaamist.

17. Maksuhaldur esitas selle otsuse peale eelotsusetaotluse esitanud kohtule kassatsioonkaebuse. Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas üks kord ja seega mitte regulaarselt osutatavate teenuste puhul kaasneb mitu järjestikust arvepidamist või makset käibemaksudirektiivi artikli 64 lõike 1 tähenduses lepingust, milles on kokku lepitud tasumine osamaksetena?

2. Teise võimalusena, kui vastus esimesele küsimusele on eitav, siis kas makse mittetasumist käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 tähenduses saab eeldada olukorras, kus maksukohustuslane lepib teenuse osutamisel kokku, et teenuse eest tasutakse viie iga-aastase maksena, ja hilisema tasumise korral näeb liikmesriigi õigus ette korrigeerimise, mis tühistab maksustatava väärtuse varasema vähendamise selle õigusnormi kohaselt?"

18. Eelotsusetaotlus laekus Euroopa Kohtule 22. juulil 2020. Oma kirjalikud seisukohad esitasid äriühing X, Saksamaa Liitvabariigi valitsus ja Euroopa Komisjon. Euroopa Kohus otsustas kohtuistungit mitte korraldada.

Analüüs

Sissejuhatavad märkused

Asjaolude tuvastamine

19. Käesolevas asjas eelotsusetaotlust esitades tugineb eelotsusetaotluse esitanud kohus esimese astme kohtu tehtud faktilistele järeldustele, mille kohaselt oli tehinguga hõlmatud teenus ühekordse iseloomuga ja seda osutati täies mahus 2012. aastal ning nii puudutas tasu summas 1 000 000 eurot, millele lisandus käibemaks, teenuseid, mida osutati tervikuna aastal 2012.

20. Äriühing X aga vaidlustas selle järelduse. Tema hinnangul hõlmas äriühinguga T sõlmitud leping maksustatavaid lisateenuseid (eelkõige nõustamise valdkonnas), mida tuli osutada järgnevatel aastatel lepingujärgse tasu järgmiste osamaksete eest. Selle seisukoha järgi oli tasuks 2012. aastal osutatud teenuste eest ainult 30. juunil 2013 saadud summa. Äriühing X viitab eelkõige oma täiendavale tõlgenduslepingule, mis sõlmiti äriühinguga T 15. märtsil 2016, ja Finanzgerichti (maksukohus) 23. septembri 2020. aasta määrusele menetluse korraldamise kohta, mille äriühing lisas oma kirjalikele seisukohtadele. Käesolevas asjas on eelotsuse küsimus äriühingu X hinnangul seega hüpoteetiline.

21. Tuleb aga arvestada, et eelotsuse tegemise kontekstis on Euroopa Kohus põhimõtteliselt seotud eelotsusetaotluse esitanud kohtu tuvastatud faktiliste asjaoludega [4]. Käesoleva asja puhul ei tundu need tuvastused aga *prima facie* väärad. Nimelt tehti 23. septembri 2020. aasta määrus pärast seda, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus oli juba teinud määruse eelotsusetaotluse esitamise kohta käesolevas asjas. Määrus tehti ka eraldi menetluses, mis puudutas äriühingu X tulumaksu maksustamisaasta 2012 eest. Hinnang faktilistele asjaoludele võib aga olla erinev tulude määramise puhul juriidilise isiku tulumaksu kontekstis ja käibemaksukohustuse kindlakstegemise küsimuses.

22. Seoses ülaltooduga olen seisukohal, et Euroopa Kohus peaks vastama käesolevas asjas esitatud eelotsuse küsimustele eelotsuse küsimuse esitanud kohtu tuvastatud (või ka esimese astme kohtu tuvastatud ja eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt asjakohaseks tunnistatud) faktiliste asjaolude alusel.

Eelotsuse küsimused

23. Eelotsusetaotluse esitanud kohus esitas käesolevas asjas kaks eelotsuse küsimust. Esimene küsimusega soovitakse teada, kuidas tõlgendada mõistet „tehing, millega kaasneb mitu järjestikust makset“ direktiivi 2006/112 artikli 64 lõike 1 tähenduses. Teine küsimus puudutab aga seda, kas niisuguses olukorras nagu põhikohtuasjas, saab rääkida „makse mittetasumisest“ selle direktiivi artikli 90 lõike 1 tähenduses. Viimati nimetatud õigusnormi kohaldamine ei sõltu direktiivi 2006/112 artikli 64 lõike 1 tõlgendamisest; makse mittetasumine võib toimuda ka tehingu puhul, millega kaasneb mitu järjestikust makset. Teisalt muudaks jaatav vastus teisele küsimusele esimese küsimuse ebaoluliseks. Seetõttu alustan teisest küsimusest.

[4] On tõsi, et olen juba seadnud kahtluse alla selle sama eelotsusetaotluse esitanud kohtu järelduste õigsuse (minu ettepanek kohtuasjas XY (vabatahtlik maksuvähendus), C-100/20, EU:C:2021:387). Tegemist ei olnud küll faktiliste asjaolude kui sellistega, vaid nende kvalifitseerimisega liidu õiguse kontekstis.

Teine eelotsuse küsimus

24. Teise eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus kindlaks teha, kas direktiivi 2006/112 artikli 90 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et olukorras, kus maksukohustuslane on ühekordse iseloomuga teenuse osutamisel leppinud kokku, et tasu selle teenuse eest jagatakse osamakseteks, saab rääkida makse mittetasumisest selle õigusnormi kontekstis teiste, esimesele osamaksetele järgnema pidanud maksete puhul ja selle alusel vähendada maksustatavat väärtust võimalusega seda hiljem, pärast järgmiste osamaksete tasumist uuesti tõsta. Tundub, et selle küsimuse on tinginud asjaolu, et just sellise seisukoha võttis põhikohtuasjas esimese astme kohus selleks, et maksukohustuslane ei peaks tasuma käibemaksu enne osutatud teenuse eest tasu saamist.

25. Äriühing X teeb ettepaneku vastata sellele küsimusele jaatavalt, Saksamaa Liitvabariigi valitsus ja komisjon aga soovitavad vastata eitavalt.

26. Nõustun teise seisukohaga.

27. Käibemaksu arvestatakse proportsionaalselt maksustatava väärtusega [5], mis on määratletud kui „kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab“ [6]. Maksustatava väärtuse suurus määratakse maksukohustuse tekkimise hetkel ja teenuste osutamise puhul teenuse osutamise hetkel.

28. Kui aga pärast maksukohustuse tekkimist vähendatakse summat, mille maksukohustuslane peaks saama kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise eest, vähendatakse sellele vastavalt maksustatavat väärtust ja seega ka maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluva maksu summat [7]. Seejuures võib olla tegemist nii vähendamisega *sensu stricto* kui ka vähendamisega nullini ehk maksustatava väärtuse ja sellega seotud maksukohustuse täieliku kadumiseni. Selline muudatus võib toimuda nii seoses lepingusuhte muutmise või lõpetamisega maksustatava tehingu poolte vahel kui ka seoses tasu maksmise kohustuse täitmata jätmisega maksukohustuslase lepingupartneri poolt.

29. Kõnealuses õigusnormis sisalduv kohustus vähendada maksustatavat väärtust ja seega ka käibemaksusummat, on põhimõtte väljendus, mille kohaselt koosneb maksustatav väärtus tasust, mille maksukohustuslane on tegelikult saanud või peaks saama maksustatava tehingu eest [8].

30. See direktiivi 2006/112 artikli 90 lõike 1 eesmärk tähendab, et seda õigusnormi kohaldatakse vaid juhul, kui vähendatakse summat, mille maksukohustuslane peaks saama tasuna kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise eest. Kui seda summat aga ei vähendata, ei ole põhjust vähendada maksustatavat väärtust ja kõnealune õigusnorm ei ole kohaldatav. Nii on see näiteks olukorras, kus maksustatava tehingu pooled ei lepi kokku mitte tasu vähendamises, vaid selle jagamises osamakseteks või maksetähtaja pikendamises.

5 Direktiivi 2006/112 artikli 1 lõige 2.

6 Direktiivi 2006/112 artikkel 73.

7 Direktiivi 2006/112 artikli 90 lõige 1.

8 12. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, punkt 26).

31. Loomulikult võib ostuhinna mittetasumine maksukohustuslase lepingupartneri poolt olla ajutine, sest kui lepingusuhet ei ole muudetud, jääb maksukohustuslane maksmata tasu suhtes võlausaldajaks ja võib selle summa tulevikus kätte saada [9]. Seega jääb kahtlus, kas maksustatava väärtuse vähendamine on lõpliku iseloomuga. Seetõttu võivad liikmesriigid direktiivi 2006/112 artikli 90 lõike 2 alusel teha selle artikli lõike 1 kohaldamisest erandi [10].

32. See ei muuda aga asjaolu, et makse edasilükkamise või selle osamakseteks jaotamise korral summa, mille maksukohustuslane *peaks saama* kõnealuse kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise eest, kindlasti *ei* vähene [11]. Seega ei ole ka põhjust vähendada maksustatavat väärtust.

33. Kuigi nõustun Saksamaa Liitvabariigi valitsuse väitega, et kõik maksukohustuslase saadava tasu vähendamise juhtumid puudutavad olukorda, mis on tekkinud *pärast* tehinguga hõlmatud kaubatarnete teostamist või teenuste osutamist, leian, et see aspekt ei ole kõnealusele eelotsuse küsimusele vastuse andmisel oluline. Tähtis on siinkohal hoopis asjaolu, et tasu jaotamine osamakseteks ei muuda summat, mille maksukohustuslane selle tasuna saab, ega muuda seega kõnealuse tehingu maksustatavat väärtust.

34. Seoses ülaltooduga tuleks direktiivi 2006/112 artikli 90 lõiget 1 tõlgendada nii, et olukorras, kus ühekordse iseloomuga teenust osutav maksukohustuslane on teenuse saajaga leppinud kokku, et tasu selle teenuse eest jagatakse osamakseteks, ei ole tegemist makse mittetasumisega nimetatud õigusnormi tähenduses.

35. Peale selle, nagu märgib Saksamaa Liitvabariigi valitsus, siis direktiivi 2006/112 artikli 90 lõike 1 kohaselt toimub maksustatava väärtuse vähendamine selle õigusnormi alusel liikmesriikide kindlaksmääratud tingimustel. Selle artikli lõige 2 võimaldab liikmesriikidel seda õigusnormi makse mittetasumise korral üldse mitte kohaldada. Käibemaksuseaduse § 17 lõike 2 punkti 1 kohaselt vähendatakse maksustatavat väärtust makse mittetasumise korral vaid siis, kui summa laekumine on muutunud ebatõenäoliseks. Seda ei toimu aga tasu osamakseteks jaotamise korral. Saksamaa Liitvabariigi enda õigus, mis on selles valdkonnas kooskõlas direktiiviga 2006/112, ei võimalda kohaldada õigusnorme, millega võetakse üle kõnealuse direktiivi artikkel 90, juhul kui maksustatavast tehingust tulenev tasu on jaotatud osamakseteks.

Esimene eelotsuse küsimus

36. Esimese eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus kindlaks taha, kas direktiivi 2006/112 artikli 64 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et seda kohaldatakse tehingutele, mis hõlmavad ühekordset teenuste osutamist, mille eest maksukohustuslane saab tasu osamaksetena.

37. See küsimus põhineb eelotsusetaotluse esitanud kohtu tuvastatud faktilistel asjaoludel, mille kohaselt põhikohtuasjas vaidluse all olev teenus oli ühekordse iseloomuga ja seda osutati tervikuna maksustamisaastal 2012 [12]. Sellel eeldusel põhineb ka kõnealuse küsimuse allpool toodud analüüs.

[9] 12. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, punkt 29).

[10] 12. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, punktid 28 ja 29).

[11] Nagu Saksamaa Liitvabariigi valitsus on õigesti märkinud, siis makse mittetasumisest saab rääkida alles siis, kui osamakse tasumise tähtpäevaks ei ole seda tasutud. Seda ei saa aga ette eeldada.

[12] Vt käesoleva ettepaneku punkt 19.

Direktiivi 2006/112 artikli 64 lõike 1 tõlgendamine

38. Meeldetuletuseks, direktiivi 2006/112 artikli 64 lõike 1 kohaselt loetakse juhul, kui tehinguga kaasneb mitu järjestikust makset, teenuste osutamine lõpetatuks pärast nimetatud maksete tähtaja lõppu. Eelotsuse küsimusele vastamiseks tuleb seega tõlgendada selle õigusnormi kontekstis mõistet „tehing, millega kaasneb mitu järjestikust makset“.

39. Vastupidi komisjoni seisukohale leian, et ainult kõnealuse õigusnormi sõnastus ei anna sellele küsimusele ühest vastust.

40. Direktiivi 2006/112 artikli 64 lõiget 1 tuleks hoopis tõlgendada selle direktiivi artiklit 63 arvestades. Selle sätte järgi tekib maksustatav teokoosseis ja käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.

41. Direktiivi artikkel 63 ei täpsusta, milline sündmus tuleks lugeda kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkeks. Minu hinnangul tähendab see, et liidu seadusandja on siin kasutanud materiaalset käsitust, mis tähendab, et arvesse tuleks võtta kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise tegelikku hetke, mis määratakse vajaduse korral kindlaks maksuhalduri või kohtu tuvastatud faktiliste asjaolude alusel.

42. Minu hinnangul ei sätesta kõnealuse direktiivi artikli 64 lõige 1 erandit selle direktiivi artiklist 63 maksukohustuse tekkimise hetke määratlemise kontekstis, vaid ainult täiendab ja selgitab seda artiklit olukordade puhul, mis võivad tekitada kahtlusi. See säte selgitab, milline hetk tuleks lugeda üle ajavahemiku jaotatud maksega seostuva kaubatarne teostamise või teenuse osutamise hetkeks. Selleks hetkeks loetakse nimelt kõnealuse makse tähtpäev.

43. On aga loogiline, et selline kaubatarne teostamise või teenuse osutamise hetke konventsionaalne määratlemine on vajalik vaid teenuste puhul, mille osutamise hetke on ainult asjaolude alusel keeruline üheselt määratleda, eriti seetõttu, et õigussuhe tehingu poolte vahel ja tehingu esemeks olev kaubatarne või teenus on pideva iseloomuga. Sellises olukorras käsitatakse, et kaubatarne teostamine või teenuse osutamine kestab nii kaua, kuni kehtib selle eest tasumise kohustus.

44. Puudub aga vajadus laiendada direktiivi 2006/112 artikli 64 lõike 1 kohaldamisala olukordadele, mille puhul on teenuse osutamise hetke lihtne kindlaks teha, eriti juhul, kui see teenus on ühekordse iseloomuga ja on olemas täpne hetk, millal saab kõnealuse tehingu pooli ühendava lepingulise suhte alusel kindlaks määrata selle lõpetamise. Kõnealuse sätte kohaldamisala selline laiendamine tähendaks, et maksukohustuse tekkimise aluseks olev sündmus määratletakse viisil, mis on vastuolus kõnealuse direktiivi artikli 63 täpse sõnastusega.

45. Direktiivi 2006/112 artikli 64 lõike 1 süsteemne tõlgendamine, eelkõige selle direktiivi artikli 63 kontekstis, toetab seega eitavat vastust esimesele eelotsuse küsimusele. Siinkohal olen põhimõtteliselt nõus komisjoni seisukohtadega selles küsimuses.

46. Peale selle, nagu Saksamaa valitsus on õigesti märkinud, tähendaks kõnealuse õigusnormi teistsugune tõlgendamine, et tehingu pooled võivad meelevaldselt manipuleerida maksukohustuse tekkimise hetkega, määrates vastavalt kaubatarne teostamise või teenuse osutamise hinna maksmise tähtpäeva. Euroopa Kohus on juba kinnitanud, et liidu seadusandja eesmärk on võimalikult suurel määral ühtlustada maksukohustuse tekkimise hetk kõigis

liikmesriikides, et tagada käibemaksu ühetaoline kogumine [13]. Ühetaolise maksukogumise eesmärk ei puuduta mitte ainult kõiki liikmesriike, vaid ka kõiki sarnase iseloomuga tehinguid, olenemata sellistest väiksematest erinevustest nagu makse tasumise viis. Seda nõuab võrdsuse põhimõte ja vajadus tagada moonutamata konkurents.

47. Maksukohustuse tekkimine ja selle suurus sõltub käibemaksu puhul ainult kolmest tegurist: tehingu iseloom, mis määratleb tehingu võimaliku maksustamise fakti enda, tasu ehk maksustatava väärtuse suurus, ja teenuse osutamise hetk, mis langeb oma olemuselt kokku maksukohustuse tekkimise hetkega. Kõnealuse makse tasumise hetk aga ei kuulu käibemaksusüsteemis maksustamise kontekstis oluliste tegurite hulka.

48. Ülaltoodud järeldusi ei sea kahtluse alla ka Euroopa Kohtu praktika, millele on viidanud eelotsusetaotluse esitanud kohus ja ka äriühing X oma seisukohtades, eelkõige otsused kohtuasjades Asparuchowo Lejk Inwestmynt Kympani [14] ja baumgarten sports & more [15]. Nende kohtuasjade puhul oli direktiivi 2006/112 artikli 64 lõike 1 kohaldamise aluseks tehingu pooli ühendava õigussuhte kestev ja ajas jaotunud iseloom, seejuures ei olnud kestva iseloomuga mitte ainult teenusesaaja, vaid ka teenuseosutaja kohustused ning lepingujärgse tasu maksmine sõltus kõnealuste kohustuste täitmisest [16]. Põhikohtuasjas aga ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohtu tuvastatud faktiliste asjaolude alusel tegemist sellise olukorraga, sest põhikohtuasja esemeks on sellise ühekordse iseloomuga teenuse osutamine, mis osutati täies ulatuses määratletud hetkel ja mille eest teenuseosutaja pidi tingimusteta saama tasu kogu ulatuses.

49. Ülaltoodut silmas pidades nõustun komisjoniga, et direktiivi 2006/112 artikli 64 lõikes 1 kasutatud väljendit „[tehing, millega] kaasneb mitu järjestikust makset“ tuleb tõlgendada nii, et see puudutab tehinguid, mis oma olemuselt, ehk tingituna nende korduvast iseloomust, nõuavad tasu maksete ajatamist või selle tasumist osamaksetena.

50. Seda õigusnormi tuleks seega tõlgendada nii, et see ei ole kohaldatav tehingu puhul, mis hõlmab ühekordset teenuste osutamist ja mille eest maksukohustuslane saab tasu osamaksetena.

Seos käibemaksu tasumise kohustuse ja maksustatava tehingu eest tasu saamise vahel

51. Nii eelotsusetaotluse esitanud kohus oma määruses kui ka äriühing oma kirjalikes seisukohtades rõhutavad, et niisuguses olukorras nagu põhikohtuasjas, kus tasu ühekordse sooritusse eest jaotati pikema ajavahemiku (praegusel juhul viie aasta) jooksul tasutavateks osamakseteks ja seejuures arvestatakse käibemaksu iga osamakse tasumisel, tuleb maksukohustuslasel kanda käibemaksu tasumise koormust pikema aja jooksul kogu ulatuses, kuigi ta ei ole veel teenusesaaja käest makseid saanud.

52. Nagu ma märkisin käesoleva asja teise eelotsuse küsimuse vastuse ettepanekus, ei ole direktiivi 2006/112 artikli 90 kohaldamine käesoleva asja puhul probleemi õige lahendus. Nagu ei ole seda ka kõnealuse direktiivi artikli 64 lõike 1 kohaldamine.

[13] 2. mai 2019. aasta kohtuotsus Budimex (C-224/18, EU:C:2019:347, punkt 22).

[14] 3. septembri 2015. aasta kohtuotsus (C-463/14, EU:C:2015:542).

[15] 29. novembri 2018. aasta kohtuotsus (C-548/17, EU:C:2018:970).

[16] Vaata vastavalt: 3. septembri 2015. aasta kohtuotsus Asparuchowo Lejk Inwestmynt Kympani (C-463/14, EU:C:2015:542, punktid 47 ja 49); 29. novembri 2018. aasta kohtuotsus baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970, punktid 30 ja 31).

53. Nagu eespool juba mainisin, ei sõltu käibemaksukohustuse tekkimine põhimõtteliselt sellest, kas maksukohustuslane on saanud kätte tasu tema tehtud maksustatava tehingu eest. See võib toimuda ka enne kõnealuse tasu maksmist. Euroopa Kohus on seda oma praktikas selgelt rõhutanud [17].

54. Olukorras, kus poolte vahel sõlmitud lepingus ette nähtud tasu mittemaksmine on püsiva iseloomuga, näiteks lepingu lõpetamise või muutmise tagajärjel, või kui see ei sõltu maksukohustuslase tahtest, nagu lepingupartneri poolt makse tasumise ebatõenäoliseks muutumise korral, kohaldatakse direktiivi 2006/112 artiklit 90 ja maksustatavat väärtust ning seega ka maksukohustuse suurust vähendatakse.

55. Aga olukorras, kus maksustatava tehingu raames on algusest peale ette nähtud tasu maksetähtpäeva edasilükkamine või tasu osamakseteks jaotamine, teeb maksukohustuslane ise otsuse oma majandustegevuse viisi kohta, olles täiel määral teadlik oma kohustustest, sh maksukohustustest, mis on seotud selle majandustegevusega. Maksukohustuslase tahtest sõltub, kas ta nõustub maksete ajatamisega ja mis tingimustel ta seda teeb.

56. Sellisel juhul võib lahenduseks olla kas kogu tasumisele kuuluva käibemaksu arvestamine ja kogumine koos esimese osamakse tasumisega või selle osamakse määramine käibemaksu tasumiseks [18]. Sellisel juhul ei ole maksukohustuslane kohustatud tasuma käibemaksu oma vahenditest.

57. Mis aga puudutab äriühingu X argumenti, et kogu tasumisele kuuluva käibemaksu tasumine tasu esimese osamakse saamisel ei jäta maksukohustuslasele tulu tehtud tehingust ja isegi jätab ta ilma vahenditest teenuse osutamise kulude katmiseks, siis piisab märkimisest, et käibemaksuga maksustamine ei sõltu maksukohustuslase majandustegevuse tulemustest [19]. Selle maksuga koormatakse ka tehingud, mis ei too tulu, ja isegi tehingud, mis toovad kahju. Majandusüksuste, mitte aga käibemaksusüsteemi ülesanne on tagada nende majandustegevuse tasuvus.

58. Põhikohtuasjas võib probleem seisneda viisis, kuidas äriühing X esitab arveid seoses vaidlusaluse tehinguga. Eelotsusetaotluses sisalduva info kohaselt esitab äriühing eraldi arve iga tasu osamakse kohta, mis hõlmab sellelt osamakselt tasutavat käibemaksu. Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei täpsusta, kas maksuhaldur on põhikohtuasjas sellise arvete esitamise viisi kahtluse alla seadnud. See ei tundu aga õige direktiivi 2006/112 kontekstis.

59. Direktiivi 2006/112 XI jaotises on sätestatud maksukohustuslaste kohustused. Selle direktiivi artiklis 220 pannakse maksukohustuslastele kohustus veenduda, et oleks väljastatud arve, sh teiste maksukohustuslaste nimel teenuste osutamise korral. Direktiivi artiklis 226 on sätestatud andmed, mida see direktiiv peab sisaldama. See hõlmab eelkõige järgmisi andmeid: osutatud teenuste ulatus ja laad (punkt 6), kuupäev, mil teenust osutati (punkt 7), maksustatav väärtus (punkt 8) ja tasumisele kuuluva käibemaksu summa (punkt 10).

[17] „[…] direktiivi [2006/112] artikli 63 kohaselt muutub käibemaks sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest, s.o kõnealuse tehingu tegemisest, sõltumata asjaolust, kas selle tehingu eest on tasu juba makstud või mitte. Järelikult tuleb kauba tarnijal või teenuse osutajal käibemaks riigikassasse tasuda isegi siis, kui nende kliendid ei ole neile osutatud kaubatarne või teenuse eest veel maksnud“. Seega „[…] on käibemaksu sissenõutavus ja mahaarvamisõiguse tekkimine ja kasutamine direktiiviga 2006/112 kehtestatud süsteemi kohaselt põhimõtteliselt sõltumatud asjaolust, kas tehingu eest on tasu koos käibemaksuga juba makstud või mitte“ (28. juuli 2011. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Ungari, C-274/10, EU:C:2011:530, punktid 46 ja 48).

[18] Nagu tuleneb äriühingu X poolt põhikohtuasjas esitatud infost, siis selle äriühingu saadud esimese osamakse summa ületas kõnealuselt tehingult tasumisele kuuluva käibemaksu summat.

[19] Direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 kohaselt on maksukohustuslane „iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest“.

60. Nagu Euroopa Kohus on juba rõhutanud, siis arvel sisalduv kohustuslik info, sh osutatavate teenuste liik ja teenuste osutamise kuupäev, on mõeldud selleks, et maksuhalduril oleks muu hulgas võimalik kontrollida tasumisele kuuluva käibemaksu tasumist[20]. See info peab seega võimalikult täpselt vastama tegelikule olukorrale. Eelkõige ei tohiks ühekordse iseloomuga sooritus kajastuda mitmel arvel, mis on väljastatud pikkade ajavahemike tagant, isegi juhul, kui kõik elemendid, sh eelkõige tasumisele kuuluva käibemaksu üldsumma, vastavad tõele.

61. Põhikohtuasjas, kui äriühing X oleks esitanud ühe, õigesti koostatud arve, mis hõlmab vaidlusaluse tehingu kogu maksustatavat väärtust ja kogu tasumisele kuuluvat käibemaksusummat ning teenuse osutamise kuupäeva, võimaldaks see äriühingul nõuetekohaselt määratleda talle pandud maksukohustused ja selle järgi kujundada õiguslikku suhet teenusesaajaga tasu maksmise viisi ulatuses.

62. On aga tõsi, nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Euroopa Kohus on korduvalt määratlenud maksukohustuslasi riigi nimel käibemaksu kogujatena[21]. See ei tähenda aga mingil juhul, et maksukohustuslaste roll *piirduks* maksu kogujate rolliga. Direktiivi 2006/112 artiklis 193 on maksukohustuslased defineeritud isikutena, kes on kohustatud *tasuma* käibemaksu[22]. Ükski selle direktiivi säte ega ükski Euroopa Kohtu otsus ei viita aga, et see kohustus sõltuks sellest, kas maksukohustuslane on enne kätte saanud maksusumma, mis arvestatakse kauplemise hilisemas etapis[23].

63. Direktiivi 2006/112 artikli 66 punkt b aga võimaldab liikmesriikidel sätestada, et teatavate tehingute või teatavate maksukohustuslaste kategooriate puhul muutub käibemaks sissenõutavaks hiljemalt tasu kättesaamisel[24]. See kujutab endast aga erandit selle direktiivi artiklites 63, 64 ja 65 sisalduvatest üldpõhimõtetest, on valikulise iseloomuga ja peab puudutama teatavaid tehinguid või maksukohustuslaste kategooriaid, mitte olema üldise iseloomuga. Juba sellise võimaluse olemasolu ise kinnitab kaudselt, et põhimõtteliselt ei sõltu käibemaksu sissenõutavus maksustatava tehingu eest tasu saamisest.

64. Nagu Saksamaa valitsus ja komisjon on õigesti märkinud, siis direktiivi 2006/112 artikli 64 lõike 1 tõlgendus, mille esitas äriühing X ja mille kohaselt tasu maksmise osamakseteks jagamise fakt ise võimaldab maksu seada vastavusse nende osamaksete tähtpäevaga, muudaks selle direktiivi artikli 66 punkti b suurel määral sisutühjaks.

65. Argumendid, mis puudutavad vajadust tasuda käibemaks enne seda, kui maksukohustuslane on kätte saanud kogu tasu, ei muuda seega käesoleva ettepaneku punktis 50 sisalduvat järeldust.

[20] 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punktid 26, 27, 29 ja 30).

[21] Vaata eelkõige järgmisi otsuseid: 20. oktoobri 1993. aasta kohtuotsus Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punkt 25); 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 23).

[22] Välja arvatud juhul, kui eraldi õigusnormide kohaselt tasub selle teine isik.

[23] See on selgelt näha kas või eelotsusetaotluse esitanud kohtu tsiteeritud 20. oktoobri 1993. aasta kohtuotsuses Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), kus Euroopa Kohus seab maksukohustuse selgelt sõltuvusse tehingu tegemisest, mitte aga tasu saamisest.

[24] Sellise võimaluse näeb ette käibemaksuseaduse § 13 lõike 1 punkti 1 alapunkt b koostoimes selle §-ga 20, aga see ei ole põhikohtuasjas kohaldatav.

Ettepanek

66. Kõikide eespool esitatud kaalutluste põhjal teen ettepaneku vastata Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 64 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et see ei ole kohaldatav tehingu puhul, mis hõlmab ühekordset teenuste osutamist ja mille eest maksukohustuslane saab tasu osamaksetena.

2. Direktiivi 2006/112 artikli 90 lõiget 1 tuleks tõlgendada nii, et olukorras, kus ühekordse iseloomuga teenust osutav maksukohustuslane on teenuse saajaga leppinud kokku, et tasu selle teenuse eest jagatakse osamakseteks, ei ole tegemist makse mittetasumisega selle õigusnormi tähenduses.