



## Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

28. oktoober 2021 \*

Eelotsusetaotlus – Direktiiv 2006/112/EÜ – Käibemaks – Teenuste osutamine – Artikkel 63 – Käibemaksu sissenõutavus – Artikli 64 lõige 1 – Mõiste „sooritus, millega kaasneb mitu järjestikust makset“ – Ühekordne sooritus, mille eest tasutakse osamaksetena – Artikli 90 lõige 1 – Maksustatava väärtuse vähendamine – Mõiste „hinna mittetasumine“

Kohtuasjas C-324/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa kõrgeim maksukohus) 7. mai 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 22. juulil 2020, menetluses

**Finanzamt B**

*versus*

**X-Beteiligungsgesellschaft mbH,**

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: asepresident L. Bay Larsen esimese koja presidendi ülesannetes, kohtunikud J.-C. Bonichot (ettekandja) ja M. Safjan,

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- X-Beteiligungsgesellschaft mbH, esindaja: *Rechtsanwalt* O. Pantle,
- Saksamaa valitsus, esindajad: J. Möller ja S. Heimerl,
- Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskaitė ja L. Mantl,

olles 1. juuli 2021. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

\* Kohtumenetluse keel: saksa.

on teinud järgmise

### **otsuse**

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 64 lõiget 1 ja artikli 90 lõiget 1.
- 2 Taotlus on esitatud Finanzamt B (maksuamet B, Saksamaa) ja X-Beteiligungsgesellschaft mbH vahelises kohtuvaidluses sellise käibemaksu sissenõutavuse üle, mida makstakse teenuse osutamise eest mitme osamaksena tasumisel.

### **Õiguslik raamistik**

#### ***Liidu õigus***

- 3 Direktiivi 2006/112 põhjendus 24 on sõnastatud järgmiselt:  
„Selleks, et ühine käibemaksusüsteem ning selle edasised muudatused jõustuksid kõikides liikmesriikides ühel ajal, tuleks ühtlustada maksustatava teokoosseisu ja maksu sissenõutavuse mõisted.“
- 4 Direktiivi artikli 14 lõikes 2 on sätestatud:  
„Lisaks lõikes 1 nimetatud tehingule käsitatakse kaubatarnena järgmisi tehinguid:  
[...]  
b) kaupade tegelikku üleandmist vastavalt lepingule kaupade tähtajalise rendi kohta või järeelmaksuga müügi kohta, millega nähakse ette, et tavaliselt läheb omandiõigus üle hiljemalt viimase osamakse tasumisega;  
[...].“
- 5 Direktiivi 2006/112 VI jaotis maksustatava teokoosseisu ja käibemaksu sissenõutavuse kohta sisaldab 2. peatükki „Kaubatarned ja teenuste osutamine“, milles on toodud selle direktiivi artiklid 63–67.
- 6 Direktiivi artikli 63 kohaselt:  
„Maksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.“
- 7 Direktiivi 2006/112 artiklis 64 on sätestatud:  
„1. Kui kaubatarnetega, välja arvatud kaupade teatud ajavahemikuks rendileandmise või järeelmaksuga 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.

2. Liikmesriigid võivad teataval juhudel ette näha, et pidevad kaubatarned ja pidev teenuste osutamine, mis toimuvad teatava ajavahemiku jooksul, loetakse lõpetatuks vähemalt ühe aasta järel.“

8 Direktiivi artikli 66 kohaselt:

„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.“

9 Direktiivi 2006/112 VII jaotise „Maksustatav väärtus“ artikkel 90 on sõnastatud järgmiselt:

„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.“

10 Direktiivi artiklis 193 on sätestatud:

„Käibemaksu tasub maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav, välja arvatud juhudel, kui vastavalt artiklitele 194–199 ja artiklile 202 tasub maksu teine isik.“

11 Direktiivi artiklis 226 on ette nähtud:

„Ilma et see piiraks käesoleva direktiivi erisätete kohaldamist, tuleb artiklite 220 ja 221 kohaselt koostatud arvetel esitada seoses käibemaksuga üksnes järgmised andmed:

[...]

6) tarnitud kaupade kogus ja laad või osutatud teenuste ulatus ja laad;

7) kuupäev, mil kaupade tarne või teenuste osutamine toimus või lõppes, või kuupäev, mil tehti artikli 220 punktides 4 ja 5 nimetatud ettemakse, kui seda kuupäeva on võimalik kindlaks teha ja kui see erineb arve väljastamise kuupäevast;

[...]“.

## Saksa õigus

- 12 21. veebruari 2005. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz) (BGBl. 2005 I, lk 386) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „UStG“) § 13 lõike 1 punktis 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 kaup tarniti või teenused osutati. See kehtib ka osalise soorituse kohta. Viimasega on tegemist juhul, kui majanduslikult osadeks jagatava soorituse teatavate osade puhul lepitakse tasus kokku eraldi. Kui tasu või osa sellest saadakse kätte enne soorituse või selle osa tegemist, tekib maksukohustus selle maksustamisperioodi lõppedes, mille jooksul tasu või osa sellest kätte saadi;

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

[...]“.

- 13 UStG §-s 17 on ette nähtud:

„1) Paragrahvi 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, muu soorituse või kaupade ühendusesisese omandamise eest kokku lepitud summa on muutunud sissenõutamatuks. Kui tasu saadakse kätte tagantjärele, tuleb tasumisele kuuluvat ja sisendkäibemaksuna maha arvatavat maksusummat uuesti korrigeerida;

[...]“.

- 14 UStG § 20 esimese lause kohaselt võib ettevõtjal lubada arvutada käibemaksu mitte kokkulepitud tasu, vaid saadud tasu põhjal, kui tema käive ei ületanud eelneval kalendriaastal teatavat piirmäära.

## Põhikohtuasja asjaolud ja eelotsuse küsimused

- 15 X osutas 2012. aastal äriühingule T-GmbH vahendusteenuseid kinnisasja müümisel kolmandale isikule. X-i ja T vahel 7. novembril 2012 sõlmitud tasu puudutavast kokkuleppes nähtub, et X oli selleks ajaks enda lepingulised kohustused juba täitnud.

- 16 Kokkulepitud tasu nimetatud vahendusteenuste eest oli 1 000 000 eurot, millele lisandus käibemaks, ja täpsustati, et see tuli maksta 200 000 euro suuruste osamaksetena, millele lisandus käibemaks. Osamaksed tuli tasuda aastase vahega ning esimene osamakse tuli teha 30. juunil 2013. Iga osamakse tasumise ajaks koostas X tasumisele kuuluva summa kohta arve, nõudis selle sisse ja tasus vastava käibemaksu.

- 17 Maksukontrolli tulemusel tuvastas maksuamet B 22. detsembri 2016. aasta otsuses, et teenused osutati 2012. aastal ja seega oleks X pidanud samal aastal maksta käibemaksu tasu kogusummalt.
- 18 Kuna selle otsuse peale esitatud vaie jäeti rahuldamata, esitas X kaebuse Finanzgerichtile (maksukohus, Saksamaa), kes selle peamises osas rahuldab. Maksukohus tuvastas tõepoolest, et X osutas põhikohtuasjas kõne all olevaid teenuseid 2012. aasta jooksul. Ta leidis siiski, et välja arvatud esimene osamakse, mis saadi 2013. aastal, tuleb kokkulepitud tasu pidada sissenõutamatuks UStG § 17 lõike 2 punkti 1 ja § 17 lõike 1 esimese lause tähenduses. Nagu nähtub eelotsusetaotlusest, tugines Finanzgericht (maksukohus) eeldusele, et direktiivi 2006/112 artikli 90 lõike 1 kohaldamine lubab vähendada maksustatavat väärtust, et vältida olukorda, kus maksukohustuslane on kohustatud tasuma soorituse tegemise ajavahemiku eest käibemaksu mitme aasta eest ette, kuigi ta ei ole veel selle ajavahemiku jooksul teenuse eest täies ulatuses tasu saanud.
- 19 Maksuamet B esitas Finanzgerichti otsuse peale kassatsioonkaebuse Bundesfinanzhofile (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus).
- 20 Viimati nimetatud kohtul on küsimus, kas direktiivi 2006/112 artikli 64 lõige 1 on kohaldatav ühekordse teenuse osutamise suhtes. Selle sätte kohaldamisalast on välistatud kaupade järelmaksuga müük, kuid samasugust erandit ei ole ette nähtud teenuse osutamise korral, kui selle eest tasutakse osamaksetena. Nimetatud sätte sõnasõnaline kohaldamine võib viia selleni, et põhjendamatu eristatakse kaubarneid ja teenuste osutamist. Lisaks võib see alusetult piirata direktiivi 2006/112 artiklis 63 ette nähtud üldreeglit, mille kohaselt muutub käibemaks põhimõtteliselt sissenõutavaks teenuse osutamise hetkest.
- 21 Nimetatud kohus rõhutab lisaks, et käesolev kohtuasi erineb 29. novembri 2018. aasta kohtuotsuse baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970) aluseks olnud kohtuasjast, milles käsitleti spordiagendi teenuseid, nimelt mängija vahendamist jalgpalliklubile, kusjuures agendi tasu oli seotud vahendatud mängija jäämisega asjaomasesse klubisse. Seevastu põhikohtuasi puudutab olukorda, kus kokkulepitud tasu osade kaupa tasumisele on lihtsalt ette nähtud vastavad tähtajad, mitte aga tingimus, et vahendustegevus peab olema jätkuvalt edukas ja selle saavutamine on ebakindel.
- 22 Asjaolu, et 29. novembri 2018. aasta kohtuotsuses baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970) viitas Euroopa Kohus 3. septembri 2015. aasta kohtuotsusele Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542), milles käsitleti pika ajavahemiku jooksul pidevalt pakutavat teenust, kinnitab tõlgendust, mille kohaselt saab „mitme järjestikuse arvepidamise või maksega“ direktiivi 2006/112 artikli 64 lõike 1 tähenduses tegemist olla üksnes siis, kui asjaomase teenuse ja osamaksete vahel on seos.
- 23 Selline lähenemine vastab UStG § 13 lõike 1 punkti 1 alapunkti a teisele ja kolmandale lausele, mille kohaselt on määrava tähtsusega soorituse majanduslikult osadeks jagatavus.
- 24 Juhul kui põhikohtuasjas tuleb jätta kohaldamata direktiivi 2006/112 artikli 64 lõige 1, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult, kas on võimalik kohaldada selle direktiivi artikli 90 lõiget 1.
- 25 Nimetatud kohus tuletab meelde, et 2012. aastal osutatud teenuste eest sai X alates 2013. aasta juunist tasu mitmes osas, millele lisandus iga kord käibemaks. Kui aga asuda seisukohale, et ühekordse soorituse käibemaks muutub sissenõutavaks selle aasta jooksul, mil see sooritus

tehakse, oleks maksukohustuslane, kes nõustub tasuga mitmes osas, kohustatud käibemaksu ette maksuma. Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb siiski, kas käibemaksu ette maksmise kohustus on kooskõlas nende maksukohustuslaste ülesandega, kes – nagu nähtub Euroopa Kohtu praktikast, mis tuleneb eelkõige 20. oktoobri 1993. aasta kohtuotsusest Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846) ja 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsusest Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105) – tegutsevad maksukogujana riigi nimel.

- 26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab, et sellist kohustust saab vältida maksustatava väärtuse vähendamisega direktiivi 2006/112 artikli 90 lõike 1 alusel ja seejärel selle hilisema ümberhindamisega tasu tegeliku maksmise hetkel.
- 27 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 direktiivi [2006/112] 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 direktiivi [2006/112] artikli 90 lõike 1 tähenduses saab eeldada olukorras, kus maksukohustuslane lepib sooritusel kokku, et selle eest tasutakse viie iga-aastase maksega, ja hilisema tasumise korral näeb liikmesriigi õigus ette korrigeerimise, mis tühistab maksustatava väärtuse varasema vähendamise selle õigusnormi kohaselt?“

## **Eelotsuse küsimuste analüüs**

### *Küsimuste vastuvõetavus*

- 28 Nagu nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud faktilisest raamistikust, puudutab põhikohtuasi teenust, mis osutati täies ulatuses 2012. aasta lõpus ja mille eest tasuti lepingu kohaselt viie iga-aastase osamaksena järgnevate aastate jooksul.
- 29 Põhikohtuasja vastustaja vaidlustab Euroopa Kohtule esitatud seisukohades sellise asjaolude kirjelduse. Ta tugineb seejuures dokumendile, milles on välja toodud Saksa kohtu esialgsed järeldused ühes teises kohtuasjas kui põhikohtuasi.
- 30 Selline dokument ei sea siiski kahtluse alla eelotsusetaotluses esitatud faktiliste asjaolude kirjeldust.
- 31 Siinkohal piisab tõdemisest, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on üksnes eelotsusetaotluse esitanud kohus pädev tuvastama ja hindama faktilisi asjaolusid tema menetletavas kohtuasjas ning tõlgendama ja kohaldama liikmesriigi õigust. Euroopa Kohus peab aga enda ja liikmesriikide kohtute pädevuse jaotuse raames arvesse võtma eelotsuse küsimuste faktilist ja õiguslikku konteksti, nii nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus on seda kirjeldanud (27. jaanuari 2021. aasta kohtuotsus Dexia Nederland, C-229/19 ja C-289/19, EU:C:2021:68, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 32 Järelikult on eelotsuse küsimused vastuvõetavad.

### *Esimene küsimus*

- 33 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas direktiivi 2006/112 artikli 64 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et selle sätte kohaldamisalasse kuulub ühekordne teenuse osutamine, mille eest tasutakse osamaksetena.
- 34 Kõigepealt tuleb märkida, et direktiivi 2006/112 artikli 64 lõiget 1 tuleb tõlgendada selle direktiivi artiklit 63 arvestades, kuna esimene sätte on lahutamatu seotud teise sättega.
- 35 Esiteks, artikli 63 järgi tekib maksustatav teokoosseis ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubarne teostamise või teenuste osutamise hetkest. Teiseks tuleneb artikli 64 lõikest 1, et kui teenuste osutamisega kaasneb mitu järjestikust makset, loetakse teenuste osutamine artikli 63 tähenduses lõpetatuks pärast nimetatud maksete tähtaja lõppu.
- 36 Nende kahe sätte koostoimes kohaldamisest nähtub, et kui sooritusega kaasneb mitu järjestikust makset, tekib maksustatav teokoosseis ning maks muutub sissenõutavaks pärast nimetatud maksete tähtaja lõppu (29. novembri 2018. aasta kohtuotsus *baumgarten sports & more*, C-548/17, EU:C:2018:970, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 37 Mis puudutab väljendi „sooritus, millega kaasneb mitu järjestikust makset“ tõlgendamist, siis seda võib mõista kas nii, et tegemist on ühekordse sooritusega, mille eest kokkulepitud tasu makstakse mitmes osas, või nii, et selle all mõeldakse üksnes sooritusi, mille enda laadist tulenevalt on põhjendatud osade kaupa tasumine, nimelt kui tegemist ei ole ühekordse, vaid teatava ajavahemiku jooksul korduvalt ja jätkuvalt tehtava sooritusega.
- 38 Seda tõlgendust kinnitab direktiivi 2006/112 artikli 64 lõike 1 sõnastus ja eesmärk. Nimelt määratakse maksukohustuse tekkimise aeg selle sätte järgi kindlaks selle ajavahemiku möödumisega, mille kohta järjestikused maksed käivad. Kuna need maksed kujutavad endast kindlasti tasu tehtud soorituse eest, eeldab nimetatud sätte kaudselt, et need oleksid tehtud nimetatud ajavahemikel. Neil asjaoludel ei saa direktiivi 2006/112 artikli 64 lõike 1 kohaldamine sõltuda üksnes soorituse eest osamaksetena tasumise viisist.
- 39 Järelikult eeldab artikli 64 lõike 1 kohaldamine seost asjaomaste soorituste laadi ja osamaksetena tasumise vahel, nii et see sätte ei saa hõlmata ühekordset sooritusi, isegi kui selle eest tasutakse osamaksetena.
- 40 Direktiivi 2006/112 artikli 64 lõike 1 sellist grammatilist tõlgendust kinnitavad nii selle eesmärk kui ka direktiivi ülesehitus.
- 41 Selles osas tuleb märkida, et nimetatud direktiivi artikli 64 lõike 1 eesmärk koostoimes artikliga 63 on lihtsustada käibemaksu kogumist ja eelkõige maksukohustuse tekkimise aja kindlaksmääramist.
- 42 Selleks et määrata kindlaks maksustatava teokoosseisu tekkimise ja käibemaksu sissenõutavaks muutmise aeg, nõuab direktiivi 2006/112 artikkel 63, et oleks tuvastatud soorituse tegemise tegelik hetk. Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 41 märkis, ei täpsustata selles artiklis, milline sündmus tuleks lugeda kaubarne teostamise või teenuste osutamise hetkeks, mistõttu määravad nende toimumise tegeliku hetke kindlaks pädevad riigisisised asutused või kohtud.

- 43 Seevastu direktiivi 2006/112 artikli 64 lõike 1 kohaselt on maksukohustuse tekkimine ja maksu sissenõutavus seotud nende ajavahemike möödumisega, mille kohta käib tehtud soorituste eest makstud tasu. Viimati nimetatud sättes on seega ette nähtud õiguslik alus, mis võimaldab täpselt kindlaks määrata maksukohustuse tekkimise hetke õigusliku fiktsiooni abil, ilma et peaks tuvastama faktilised asjaolud, mis on vajalikud kaubarne teostamise või teenuse osutamise tegeliku hetke kindlaksmääramiseks.
- 44 Täpsemalt, nagu Euroopa Kohus on juba sedastanud, siis kui kohaldamisele kuulub direktiivi 2006/112 artikli 64 lõige 1, piisab maksukohustuslase poolt direktiivi artikli 226 punktist 7 tulenevate selliste nõuete täitmiseks, mille kohaselt peab arvel olema kuupäev, mil teenuste osutamine toimus või lõppes, kui arvel on märgitud teenuste osutamise ajavahemik, mille kohta järjestikused maksed käivad (vt selle kohta 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punktid 29–31).
- 45 Siiski tuleb nimetatud direktiivi artikli 64 lõiget 1 kui õiguslikku alust, mille eesmärk on kindlaks määrata maksukohustuse tekkimise hetk, kasutada üksnes siis, kui soorituse tegemise tegelik hetk ei ole üheselt mõistetav ja selle põhjal võib anda erinevaid hinnanguid, nagu see on juhul, kui see leiab oma jätkuvast või korduvast laadist tulenevalt aset ühe või mitme kindla ajavahemiku jooksul.
- 46 Seevastu, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 44 sisuliselt märkis, ei saa juhul, kui soorituse tegemise hetk on selge, eelkõige juhul, kui sooritus on ühekordne ja kui selle lõppemise hetke on asjaomase tehingu pooltele siduva lepingu alusel võimalik täpselt kindlaks teha, kohaldada direktiivi 2006/112 artikli 64 lõiget 1 viisil, mis on vastuolus kõnealuse direktiivi artikli 63 täpse sõnastusega.
- 47 Lisaks, vastavalt viimati nimetatud sättele koostoimes direktiivi 2006/112 põhjendusega 24 ei ole käibemaksu tekkimine ja sissenõutavus midagi sellist, mis on lepingu poolte vabas käsutuses. Vastupidi, liidu seadusandja tahtis käibemaksu tasumise kohustuse tekkimise kuupäeva kõigis liikmesriikides nii palju kui võimalik ühtlustada, et tagada selle maksu ühetaoline kogumine (2. mai 2019. aasta kohtuotsus Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 48 Seega oleks direktiivi 2006/112 artikliga 63 vastuolus lubada maksukohustuslasel, kes on teinud ühekordse soorituse, kuid kes on sõlminud osamaksete kaupa tasumise kokkuleppe, valida selle direktiivi artikli 64 lõike 1 kohaldamise ning määrata ise kindlaks käibemaksu tekkimise ja sissenõutavuse hetk.
- 49 Direktiivi 2006/112 artikli 64 lõike 1 sellist tõlgendust oleks raske ka näha kooskõlas olevana sama direktiivi artikli 66 punktidega a ja b. Nende sätete kohaselt võivad liikmesriigid erandina nimetatud direktiivi artiklitest 63, 64 ja 65 ette näha, et käibemaks muutub sissenõutavaks teatavate tehingute või teatavat liiki maksukohustuslaste puhul hiljemalt arve väljastamisel või tasu kättesaamisel. Direktiivi 2006/112 artikli 66 punktid a ja b muutuksid aga suuresti sisutühjaks, kui maksukohustuslased saaksid lepingus ette nähtud tasustamistingimustega ise liikmesriikide asemel käibemaksu tekkimise ja sissenõutavuse aega muuta.
- 50 Ka ei saa Euroopa Kohtu praktikast järeldada, et direktiivi 2006/112 artikli 64 lõiget 1 saab kohaldada ka ühekordse soorituse korral. Nimelt puudutasid kohtuasjad, milles Euroopa Kohus nõustus selle sätte kohaldamisega, teenuste osutamist piiratud ajavahemiku jooksul sellise lepingulise suhte alusel, milles oli kokku lepitud kestva iseloomuga kohustuste täitmine, näiteks



- sõiduki rent (16. veebruari 2012. aasta kohtuotsus Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97), nõustamisteenuste osutamine õigus-, kaubandus- ja maksude valdkonnas (3. septembri 2015. aasta kohtuotsus Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, ja 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690) või ka mängija vahendamine jalgpalliklubile ja tema sellesse klubisse jäämine (29. novembri 2018. aasta kohtuotsus baumgarten sports & more, C-548/17, EU:C:2018:970).
- 51 Ka asjaolu, et maksukohustuslased võivad olla sunnitud ette maksma käibemaksu, mida nad peavad riigile tasuma, kui nad teevad ühekordse soorituse, mille eest tasutakse osamaksetena, ei lükka ümber käesoleva kohtuotsuse punktides 39 ja 48 toodud järeldusi.
- 52 Tõepoolest, väljakujunenud kohtupraktika kohaselt peab neutraalse käibemaksu põhimõtte järgi ettevõtja riigi maksukogujana olema kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastatud, kui tegevus ise on käibemaksuga maksustatav (15. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus E. (käibemaks – maksustatava väärtuse vähendamine), C-335/19, EU:C:2020:829, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 53 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 62 märkis, ei piirdu maksukohustuslaste roll siiski ainult käibemaksu kogumisega. Direktiivi 2006/112 artikli 193 kohaselt on maksukohustuslased põhimõtteliselt kohustatud maksu tasuma, kui nad teevad maksustatavaid kaubatarneid või osutavad teenuseid, ilma et see kohustus oleks seatud sõltuvusse eelnevast tasu saamisest või vähemalt hilisemas etapis tasutava maksu summast.
- 54 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. Järelikult tuleb kauba tarnijal või teenuse osutajal käibemaks riigikassasse tasuda isegi siis, kui nende kliendid ei ole neile tehingu eest veel maksnud (28. juuli 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ungari, C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 46).
- 55 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele eelotsuse küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 64 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et selle sätte kohaldamisalasse ei kuulu ühekordne teenuse osutamine, mille eest tasutakse osamaksetena.

### *Teine küsimus*

- 56 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas direktiivi 2006/112 artikli 90 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kui on sõlmitud osamaksetena tasumise kokkulepe, tuleb ühe osamakse mittetasumist enne selle sissenõutavaks muutumist pidada hinna mittetasumiseks selle sätte tähenduses ja see võib kaasa tuua maksustatava väärtuse vähendamise.
- 57 Tuleb märkida, et direktiivi 2006/112 artikli 90 lõikes 1 on ette nähtud võimalus vähendada maksustatavat väärtust tühistamise, taganemise, ülesütlemise või osalise või täieliku mittetasumise korral või juhul, kui hinda alandatakse pärast tehingu toimumist.
- 58 Nagu nähtub Euroopa Kohtu praktikast, kohustab nimetatud säte selles viidatud juhtumitel liikmesriike vähendama maksustatavat väärtust ja seega ka käibemaksusummat, mis tuleb maksukohustuslastel tasuda iga kord, kui pärast tehingu tegemist ei ole maksukohustuslane tasu osaliselt või täielikult kätte saanud. See säte on direktiivi 2006/112 aluspõhimõtte väljendus, mille kohaselt koosneb maksustatav väärtus tegelikult saadud tasust ning millest tuleneb, et

maksuhaldur ei saa käibemaksuna koguda suuremat summat, kui maksukohustuslane ise sai (12. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Lombard Ingtlan Lizing, C-404/16, EU:C:2017:759, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 59 Mis puudutab tasu osalist või täielikku mittetasumist, siis erinevalt lepingu ülesütlemisest või tühistamisest ei saa see panna pooli olukorda, milles nad olid enne lepingu sõlmimist. Kui mittetasumine toimub ilma, et leping oleks üles öeldud või tühistatud, jääb kokkulepitud hinna eest vastutavaks kauba ostja või teenuse saaja ja kauba müüjale või teenuse osutajale jääb põhimõtteliselt endiselt õigus saada tasu, mida ta võib välja nõuda kohtus. Ei saa siiski välistada, et sellist nõuet ei saa tegelikult lõplikult sisse nõuda, sest mittetasumist iseloomustab ebakindlus, mis on omane selle mittelõplikule laadile (vt selle kohta 12. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Lombard Ingtlan Lizing, C-404/16, EU:C:2017:759, punktid 29 ja 30).
- 60 Seega puudutab direktiivi 2006/112 artikli 90 lõike 1 tähenduses mittetasumine üksnes olukordi, kus kaubarne või teenuse saaja ei tasu või tasub ainult osaliselt võla, mille maksmise kohustus tal siiski tarnija või teenuse osutajaga sõlmitud lepingu alusel on (vt selle kohta 2. juuli 2015. aasta kohtuotsus NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 61 Seda kohtupraktikat arvestades tuleb asuda seisukohale, et tasu, mida tuleb teenuse osutamise eest maksta vastavalt poolte vahel sõlmitud lepingule osade kaupa, ei kuulu direktiivi 2006/112 artikli 90 lõikes 1 nimetatud mittetasumise alla.
- 62 Nimelt ei muuda selline makseviis esiteks selle tasu suurust, mida maksukohustuslane peaks saama või mida ta võib tegelikult sisse nõuda. Neil asjaoludel jääb maksustatav väärtus muutumatuks ja maksuhaldur ei saa käibemaksuna suuremat summat kui see, mis vastab maksukohustuslase tasule. Teiseks, kuna enne tasu osamakse maksmise tähtaega ei ole see sissenõutav, ei saa sellist olukorda samastada olukorraga, kus soorituse saaja tasub ainult osaliselt võla, mille maksmise kohustus tal on.
- 63 Lisaks, nagu nähtub juba käesoleva kohtuotsuse punktides 51–54 esitatud kaalutlustest, ei oma direktiivi 2006/112 artikli 90 lõike 1 tõlgendamisel tähtsust asjaolu, et teatud juhtudel võib maksukohustuslast kohustada ette maksuma käibemaksu, mille ta peab maksuhaldurile tasuma.
- 64 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 90 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kui on sõlmitud osamaksetena tasumise kokkulepe, ei saa ühe osamakse mittetasumist enne selle sissenõutavaks muutumist pidada hinna mittetasumiseks selle sätte tähenduses ja see ei saa kaasa tuua maksustatava väärtuse vähendamist.

## Kohtukulud

- 65 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulud, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

- 1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 64 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et selle sätte kohaldamisalasse ei kuulu ühekordne teenuse osutamine, mille eest tasutakse osamaksetena.**
- 2. Direktiivi 2006/112 artikli 90 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kui on sõlmitud osamaksetena tasumise kokkulepe, ei saa ühe osamakse mittetasumist enne selle sissenõutavaks muutumist pidada hinna mittetasumiseks selle sätte tähenduses ja see ei saa kaasa tuua maksustatava väärtuse vähendamist.**

Allkirjad