

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

29. november 2018(*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks –Profijalgpallurite agentuuride maksustamine – Tasumine osamaksetena ja tingimuslikult – Maksustatav teokoosseis, maksu sissenõutavus ja kogumine

Kohtuasjas C-548/17,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) 21. juuni 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 21. septembril 2017, menetluses

Finanzamt Goslar

versus

baumgarten sports & more GmbH,

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: esimese koja president J.-C. Bonichot (ettekandja) kuuenda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud E. Regan ja C. G. Fernlund,

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- baumgarten sports & more GmbH, esindaja: A. Brennecke,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja R. Kanitz,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja A. C. Becker,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklite 63 ja 90 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Finanzamt Goslari (Goslari maksuasutus, Saksamaa) ja baumgarten Sports & more'i (edaspidi „äriühing“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab osamaksete maksustamist käibemaksuga.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikkel 63 sätestab:

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

4 Selle direktiivi artikli 64 lõikes 1 on sätestatud:

„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.“

5 Nimetatud direktiivi artiklis 65 on sätestatud:

„Kui enne kaubatarnet või teenuse osutamist tuleb tasuda ettemaks, muutub käibemaks sissenõutavaks ettemakse kättesaamisel ning saadud summalt.“

6 Käibemaksudirektiivi artikkel 66 on sõnastatud nii:

„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.“

7 Selle direktiivi artiklis 90 on sätestatud:

„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.“

Saksa õigus

8 Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“) § 13 lõike 1 punkt 1 näeb ette järgmist

„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.“

9 UStG §-s 17 on ette nähtud:

„(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

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.

[...]“

10 UStG § 20 esimene lause sätestab:

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

1. kelle kogukäive (§ 19 lõige 3) ei ületanud eelmisel kalendriaastal 500 000 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,

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

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

11 Äriühing osutab profijalgpalli sektoris spordiagendi teenuseid.

12 Kui äriühingul õnnestub vahendada mängija mõnesse klubisse, saab ta klubilt vahendustasu, tingimusel et mängija allkirjastab seejärel töölepingu ja tal on Deutsche Fußball Liga GmbH (Saksamaa jalgpalliliiga) väljastatud litsents.

13 Vahendustasu makstakse äriühingule osamaksetena kaks korda aastas, arvestades, et mängijal on kõnealuse klubiga jätkuvalt leping ja Saksamaa jalgpalliliiga väljastatud litsents.

14 Äriühing arvestas oma 2012. aasta maksustatava käibe kokkulepitud tasude põhjal, nagu on sätestatud UStG § 13 lõike 1 punkti 1 alapunktis a.

15 2015. aastal läbi viidud maksukontrolli tulemusel leidis Goslari maksuhaldur, et võttes arvesse „tekkepõhise raamatupidamise reeglit“, oleks äriühing pidanud alates aastast 2012 arvestama käibemaksu vahendustasude pealt vastavalt nendele mängijatega sõlmitud tähtajalistele lepingutele, mis lõppesid 2015. aasta jooksul, ja tegi selle kohta uue maksuotsuse.

16 Äriühing ei olnud selle meetodiga nõus ja vaidlustas selle esimese astme kohtus edukalt. Ta väitis tulemuslikult, et kõnealused vahendustasud ei olnu kindlad ja et nendega seonduv käibemaks sai muutuda sissenõutavaks alles kuupäeval, mil need tasud tegelikult kätte saadi.

17 Goslari maksuhaldur esitas selle peale kassatsiooni kaebuse Bundesfinanzhofile (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus).

18 Nimetatud kohus kahtleb selles, kuidas tuleks tõlgendada käibemaksudirektiivi artiklit 63, mis kehtestab reegli, et teenusega seonduv maks muutub sissenõutavaks alates teenuse osutamise hetkest. Ta kahtleb, kas seda reeglit võib tõlgendada kitsalt, et käsitada teenust sisuliselt veel osutamata teenusena juhul, kui selle eest saadav tasu ei kuulu veel maksamisele või see on tingimuslik, nagu on olukord põhikohtuasjas.

19 Sõltuvalt esimesele küsimusele antavast vastusest soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus veel teada, kas asjaolu, et maksukohustuslane teeb riigikassasse „ettemakse“, on kooskõlas käibemaksu käsitlevate teatud õiguspõhimõtetega ning võrdsuse ja proportsionaalsuse üldpõhimõtetega. Tema küsimused põhinevad sisuliselt põhikohtuasjas arutelu keskmes oleval võrdlusel ühelt poolt sellise maksukohustuslase olukorra, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ja teiselt poolt sellise maksukohustuslase olukorra vahel, keda maksustatakse „kassapõhise raamatupidamise“ meetodi kohaselt.

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus esitab seoses käibemaksudirektiivi artikli 63 tõlgendamise sooviga veel küsimuse, kuidas tõlgendada selle direktiivi artiklit 90, mis käsitleb olukorda, kus teatud juhtudel tekib õigus maksustatava väärtuse vähendamisele eelkõige siis, kui teenuse eest ei ole tasutud. Sellega seoses palub ta selgitada, kas juhul, kui käibemaksudirektiiviga ei ole vastuolus, et maksukohustuslane teeb mitme aasta peale ettemakse, võivad liikmesriigid seda vähendamist lubada alates jooksvast maksustamisperioodist, mitte aga pärast teenuse osutamist, nagu selle artikli sõnastusest tundub tulenevat.

21 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas võttes arvesse maksukohustuslase ülesannet tegutseda maksukogujana riigikassa huvides, tuleb [käibemaksudirektiivi] artiklit 63 tõlgendada kitsalt nii, et teenuse eest saadav tasu peab olema

a) sissenõutav või

b) vähemalt tingimusteta võlgnetav?

2. Kui esimesele küsimusele tuleb vastata eitavalt, siis kas maksukohustuslane peab maksma tema osutatud teenuse eest võlgnetava maksusumma ette ära juba kaks aastat varem, kui ta saab ise teenuse eest tasu (osaliselt) kätte alles kaks aastat pärast maksustatava teokoosseisu tekkimist?

3. Kui teisele küsimusele tuleb vastata jaatavalt, siis kas liikmesriigid võivad [käibemaksudirektiivi] artikli 90 lõikega 2 antud pädevust kasutades lähtuda maksusumma korrigeerimisest selle direktiivi artikli 90 lõike 1 alusel juba maksu sissenõutavaks muutumise

maksustamisperioodil, kui maksukohustuslane saab tasu kätte alles kaks aastat pärast maksustatava teokoosseisu tekkimist, sest nõue ei ole veel sissenõutavaks muutunud?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

22 Kõigepealt väärib märkimist, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on ELTL artiklis 267 sätestatud liikmesriikide kohtute ja Euroopa Kohtu vahelises koostöömenetluses Euroopa Kohtu ülesanne anda liikmesriigi kohtule tarvilik vastus, mis võimaldaks viimasel tema menetluses oleva kohtuasja lahendada. Seda arvestades tuleb Euroopa Kohtul talle esitatud küsimused vajaduse korral ümber sõnastada. Peale selle võib Euroopa Kohus arvesse võtta neid liidu õigusnorme, millele liikmesriigi kohus ei ole oma küsimuses viidanud (1. veebruari 2017. aasta kohtuotsus *Município de Palmela*, C-144/16, EU:C:2017:76, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).

23 Käsitletavas asjas lähtuvad eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused kahtlusest, kas käibemaksudirektiivi artiklit 63 võib tõlgendada kitsalt, nii et teenust ei saa lugeda selle sätte tähenduses „osutatuks“, kui selle eest makstav tasu ei ole sissenõutav ega tingimusteta võlgnetav, mis toob seega kaasa osalise käibemaksukohustuse.

24 Sellega seoses ilmneb aga, et käibemaksu puudutavate sätete kohaldamisel sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, on asjakohane ka käibemaksudirektiivi artikli 64 lõige 1, kuna see määrab kindlaks hetke, mil teenused tuleb lugeda osutatuks, kui nendega „kaasneb mitu järjestikust arvepidamist või makset“.

25 Seega tuleb järeldada, et oma küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 63 koostoimes artikli 64 lõikega 1 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui agendi pakutava 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.

26 Siinkohal olgu meenutatud esiteks, et käibemaksudirektiivi artikli 63 kohaselt tekib maksustatav teokoosseis ning maks muutub sissenõutavaks alates teenuste osutamise hetkest.

27 Teiseks tuleneb selle direktiivi artikli 64 lõikest 1, et kui teenuste osutamisega kaasneb mitu järjestikust makset, loetakse teenuste osutamine artikli 63 tähenduses lõpetatuks pärast nimetatud maksete tähtaja lõppu.

28 Nende kahe sätte koostoimes kohaldamisest tuleneb, et kui teenuste osutamisega kaasneb mitu järjestikust makset, tekib maksustatav teokoosseis ning maks muutub sissenõutavaks pärast nimetatud maksete tähtaja lõppu (vt selle kohta 3. septembri 2015. aasta kohtuotsus *Asparuhovo Lake Investment Company*, C-463/14, EU:C:2015:542, punkt 50).

29 Põhimõtteliselt on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kontrollida, kas põhikohtuasjas käsitletavate teenustega tõepoolest „kaasneb mitu järjestikust arvepidamist või makset“ käibemaksudirektiivi artikli 64 lõike 1 tähenduses.

30 Seda arvestades ja et anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarvilik vastus, tuleb märkida, et see tundub olevat nii põhikohtuasjas käsitletava teenuse puhul, mis seisneb läbirääkimiste pidamises mängija vahendamiseks kindlateks hooaegadeks mõnesse klubisse ning mille eest tasutakse osamaksetena ja tingimuslikult mitme aasta jooksul pärast vahendamist (vt analoogia alusel 3. septembri 2015. aasta kohtuotsus *Asparuhovo Lake Investment Company*, C-463/14, EU:C:2015:542, punkt 49).

31 Eeltoodust tuleneb ja tingimusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohus neid asjaolusid kontrollib, tuleb sellise teenusega, nagu on kõne all põhikohtuasjas, seotud maksu maksustatava teokoosseisu tekkimise ning maksu sissenõutavaks muutumise hetkeks lugeda mitte vahendamise kuupäev, vaid klubi poolt sellega seonduvalt teostatud maksete tähtaja lõppemine.

32 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 63 koostoimes artikli 64 lõikega 1 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui agendi pakutava 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.

Kohtukulud

33 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 (kuues koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 63 koostoimes artikli 64 lõikega 1 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui agendi pakutava 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.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.