Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

3. juuli 2019*

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Maksustatav summa – Vähendamine – Neutraalse maksustamise põhimõte – Liisingumaksete tasumata jätmise tõttu üles öeldud liisinguleping – Muudetud maksuotsus – Kohaldamisala – Maksustatavad tehingud – Kaubatarne tasu eest – „Ülesütlemishüvitise“ maksmine kuni lepingu lõpuni – Euroopa Kohtu pädevus

Kohtuasjas C-242/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Varhoven administrativen sadi (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) 26. märtsi 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 5. aprillil 2018, menetluses

„Unicredit Leasing“ EAD

versus

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP),

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president J.-C. Bonichot (ettekandja), kohtunikud C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen ja M. Safjan,

kohtujurist: N. Wahl,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– „Unicredit Leasing“ EAD, esindajad *advokat* I. Dimitrova ja *advokat* M. Raykov,

– Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP), esindaja: N. Kalistratov,

– Bulgaaria valitsus, esindajad: E. Petranova ja T. Mitova,

– Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal, Y. Marinova ja P. Mihaylova,

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.

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“), artikli 90 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille pooled on „Unicredit Leasing“ EAD (edaspidi „Unicredit“) ja Direktor na Direktsia „Obzhlavane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP) (riigi maksuameti (NAP) keskasutuse vaiete ning maksu- ja sotsiaalkindlustusvaidluste Sofia osakonna juhataja) (edaspidi „Direktor“) ning mis käsitleb viimase keeldumist korrigeerida tema tasutud käibemaksu summat, mis on seotud liisingulepingu tasumata jäetud liisingumaksetega.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Bulgaaria Vabariigi Euroopa Liiduga ühinemise akt

3 Akti Bulgaaria Vabariigi ja Rumeenia ühinemistingimuste ja Euroopa Liidu aluslepingutesse tehtavate muudatuste kohta (ELT 2005, L 157, lk 203) artiklis 2 on sätestatud:

„Alates ühinemiskuupäevast on asutamislepingute sätted ning institutsioonide ja Euroopa Keskpanga poolt enne ühinemist vastuvõetud aktid Bulgaariale ja Rumeeniale siduvad ja neid kohaldatakse nendes riikides vastavalt kõnealustes lepingutes ja käesolevas aktis sätestatud tingimustele.“

Käibemaksudirektiiv

4 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktis a on sätestatud:

„1. Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

a) kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

5 Selle direktiivi artiklis 14 on ette nähtud:

„1. „Kaubatarne“ on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

2. Lisaks lõikes 1 nimetatud tehingule käsitatakse kaubatarnena järgmisi tehinguid:

a) ametivõimude poolt või nimel tehtud korralduse alusel või vastavalt õigusaktidele vara omandi üleminekut hüvitise eest;

b) kaupade tegelikku üleandmist vastavalt lepingule kaupade tähtajalise rendi kohta või järelmaksuga müügi kohta, millega nähakse ette, et tavaliselt läheb omand üle hiljemalt viimase osamakse tasumisega;

c) kaupade üleandmist ostu või müügi korral komisjonitasu ette nägeva lepingu alusel.

3. Liikmesriigid võivad käsitada kaubatarnena teatavate ehitustööde üleandmist.“

6 Direktiivi artiklis 63 on sätestatud:

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

7 Sama direktiivi artiklis 73 on ette nähtud:

„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.“

8 Käibemaksudirektiivi 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.“

9 Direktiivi artiklis 273 on sätestatud:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.

Esimeses lõigus sisalduvat võimalust ei või kasutada selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks 3. peatükis sätestatud kohustustele.“

Bulgaaria õigus

10 Käibemaksuseaduse (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost) (*DV* nr 63, 4.8.2006, kehtiv alates 1.1.2007; edaspidi „ZDDS“) artiklis 6 on sätestatud:

„(1) Käesoleva seaduse tähenduses on „kaubatarne“ vara omandi või muu asjaõiguse üleminek.

(2) Käesoleva seaduse tähenduses loetakse „kaubatarneks“ ka:

[…]

3. (muudetud, *DV* nr 101, 2013, kehtiv alates 1.1.2014) Vara tegelik kasutusse andmine liisingulepingu alusel, milles on selle vara omandi üleminek sõnaselgelt ette nähtud; käesolev säte on kohaldatav ka juhul, kui liisingulepingus on ette nähtud üksnes vara omandi ülemineku võimalus ja kui lepingu kohaselt tasumisele kuuluvate liisingumaksete summa ilma artikli 46 lõike 1 punkti 1 alusel makstava intressita on identne vara tavapärase hinnaga kasutusse andmise kuupäeval […]“.

11 ZDDS artiklis 115 on ette nähtud:

„(1) Maksustatava väärtuse muutumise või sellise tarne ülesütlemise korral, mille eest on arve väljastatud, on tarnija kohustatud koostama selle arve kohta teatise.

(2) (täiendatud, *DV* nr 97, 2016, kehtiv alates 1.1.2017) Teatis tuleb koostada viie päeva jooksul alates lõikes 1 nimetatud sündmuse toimumisest ja kui see puudutab tarnet, mille eest on väljastatud arve, millel on märgitud ettemakselt arvestatud käibemaks, viie päeva jooksul alates ettenähtud ettemaksu tagastamise, tasaarvestamise või muul viisil tasumise kuupäevast tagastatud, tasaarvestatud või muul viisil tasutud summa kohta.

(3) Maksustatava väärtuse suurenemise korral väljastatakse võlateade ja maksustatava väärtuse vähenemise või tehingu ülesütlemise korral väljastatakse kreeditarve.

(4) Lisaks artiklis 114 viidatud olulistele andmetele peab arvet puudutav teatis kohustuslikult sisaldama järgmisi andmeid:

1. selle arve number ja kuupäev, mille kohta teatis on koostatud;

2. teatise koostamise põhjus.

(5) Teatis tuleb koostada vähemalt kahes eksemplaris: üks tarnijale ja üks kaubasaajale.

(6) Artikli 6 lõike 2 punktis 3 nimetatud liisingulepingu tühistamise või ülesütlemise korral peab tarnija väljastama kreeditarve, mis vastab artikli 6 lõike 2 punkti 3 tähenduses tarne maksustatava väärtuse ja selle summa vahele, mis jääb lepingu alusel talle ja mis ei sisalda käesoleva seaduse alusel käibemaksu.

(7) (uus, *DV* nr 94, 2012, kehtiv alates 1.1.2013) Arve kohta koostatud teatis ei pea sisaldama artikli 114 lõike 1 punktides 12, 14 ja 15 nimetatud olulisi andmeid, välja arvatud juhul, kui see puudutab tehingut, mille toimumise koht on liikmesriigi territooriumil, ühendusesisest tehingut või kauba kaugmüüki.“

12 ZDDS artiklis 116 on sätestatud:

„(1) Arvetel ega nende kohta koostatud teatistel ei tohi olla parandusi ega juurdekirjutusi. Valesti koostatud või valesti parandatud dokument tuleb tühistada ja selle asemel tuleb koostada uus dokument.

(2) Valesti koostatud dokumentidena käsitatakse ka väljastatud arveid ja nende kohta koostatud teatisi, millel käibemaks ei ole märgitud, kuigi peaks olema.

(3) Valesti koostatud dokumentidena käsitatakse ka väljastatud arveid ja nende kohta koostatud teatisi, millel käibemaks on märgitud, kuigi ei peaks olema.

(4) Kui valesti koostatud või parandatud dokumente võetakse arvesse tarnija või kaubasaaja raamatupidamises, siis nende tühistamiseks tuleb kummagi poole jaoks koostada protokoll, milles on märgitud:

1. tühistamise põhjus;

2. tühistatava dokumendi number ja kuupäev;

3. uue dokumendi number ja väljastamise kuupäev;

4. nende isikute allkirjad, kes koostasid protokolli kummagi poole jaoks.

(5) Dokumentide väljastaja säilitab kõik tühistatud dokumentide eksemplarid ja need kantakse tarnija ja kaubasaaja raamatupidamisse vastavalt seaduse rakendusmäärusele.“

13 ZDDS ülemineku- ja lõppsätete lõikes 9 on ette nähtud:

„(1) Kui liisingulepingu kohaselt antakse vara tegelikult kasutusse enne käesoleva seaduse jõustumist, käsitatakse kõiki järgmisi selle lepingu alusel tehtavaid makseid (igakuine liisingumakse), mis kuuluvad tasumisele pärast [ZDDSi] jõustumist, üksiktehingutena, mille maksustatav teokoosseis tekib makse tegemise kuupäeval või kuupäeval, millal see muutus sissenõutavaks, kui viimati nimetatud kuupäev on varasem.

(2) Lõige 1 on kohaldatav üksnes juhul, kui ühe kuu jooksul alates [ZDDSi] jõustumisest esitab maksukohustuslane (tarnija) riigi maksuameti territoriaalsele osakonnale, kus ta on registreeritud, loetelu, mis peab kohustuslikult sisaldama järgmisi andmeid:

1. lõikes 1 nimetatud lepingute kohane kaubasaaja;

2. kõikidest lepingutest tulenevate selliste igakuiste maksete arv ja summa, mille kohta on väljastatud maksudokument, kuid mida ei ole tasutud;

3. kõikidest sellistest lepingutest tulenevate igakuiste maksete arv ja summa, mille puhul tekib lõike 1 tähenduses maksustatav teokoosseis pärast käesoleva seaduse jõustumist.

(3) Lepingute puhul, mida ei ole lõike 2 alusel esitatud loetelus nimetatud, loetakse, et [ZDDSi] jõustumise kuupäeval teeb maksukohustuslane artikli 6 lõike 2 punkti 3 tähenduses tehingu, mille maksustatav väärtus on võrdne pärast [ZDDSi] jõustumist tasumisele kuuluvate igakuiste maksete summaga, mis ei sisalda käibemaksu.“

14 Maksu- ja sotsiaalkindlustusmenetluse seadustiku (Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks) (*DV* nr 105, 29.12.2005, kehtiv alates 1.1.2006; edaspidi „DOPK“) artiklis 128 on ette nähtud:

„(1) Summad, mis on alusetult makstud või kogutud maksudena, kohustuslike sotsiaalkindlustusmaksetena, maksuhalduri määratud trahvide ja rahaliste karistustena, ning summad, mis riigi maksuamet võib tagastada maksu- või sotsiaalkindlustusalaste õigusnormide kohaselt, peab maksuhaldur tasaarvestama sissenõutavate avalike võlgadega, mis kuuluvad tasumisele riigi maksuametile. Tasaarvestamine võib toimuda aegunud võlaga, kui võlgniku nõue on muutunud sissenõutavaks enne tema võla aegumist. […]“

15 DOPK artiklis 129 on sätestatud:

„(1) Maksuhaldur võib käibemaksu tasaarvestada või tagastada omal algatusel või huvitatud isiku kirjaliku taotluse alusel. Tasaarvestamise või tagastamise taotlus vaadatakse läbi, kui see on esitatud viie aasta jooksul pärast selle aasta 1. jaanuari, mis järgneb tagastamise aluseks oleva sündmuse toimumise aastale, kui seaduses ei ole sätestatud teisiti.

[…]

(3) (täiendatud, *DV* nr 108, 2007) Tasaarvestamise või tagastamise otsus tuleb teha 30 päeva jooksul alates taotluse saamisest, kui enne selle tähtaja möödumist ei määrata kontrolli. Isegi tasaarvestamise või tagastamise korral, sh juhul, kui esimeses lauses nimetatud otsus vaidlustatakse, võib maksuvõla või kohustuslike sotsiaalkindlustusmaksete võla suhtes toimuda kontroll. Kui maksuotsus vaidlustatakse kohtus, on võimalik teha muudetud maksuotsus kuni kohtulahendi jõustumiseni. […]

(7) Tasaarvestamise või tagastamise otsuseid võib vaidlustada muudetud maksuotsuse vaidlustamise korra kohaselt.“

16 DOPK artiklis 133 on sätestatud:

„(1) Maksuvõlga või kohustuslike sotsiaalkindlustusmaksete võlga, mis on tuvastatud muudetud maksuotsuses, mis on jõustunud ja mida ei ole kohtus vaidlustatud, võib muuta maksuhalduri algatusel või kontrollitava isiku taotlusel.

(2) Võlga muudetakse järgmistel alustel:

1. kui ilmnevad maksuvõla või kohustuslike sotsiaalkindlustusmaksete võla tuvastamiseks olulised uued asjaolud või uued kirjalikud tõendid, mis ei saanud muudetud maksuotsuse teinud isikule või teenistusele teada olla enne:
   a) muudetud maksuotsuse tegemist, kui seda otsust ei vaidlustatud;
   b) muudetud maksuotsuse jõustumist, kui otsus vaidlustati;

2. kui kohus, kelle poole on nõuetekohaselt pöördutud, tuvastab, et kolmanda isiku antud kirjalikud seletused, eksperdiarvamus või kirjalikud avaldused, mille alusel on tuvastatud maksuvõlg või kohustuslike sotsiaalkindlustusmaksete võlg, on valed või et maksuotsuse adressaat, tema esindaja või maksuhaldur, kes osales maksu või kohustuslike sotsiaalkindlustusmaksete tuvastamisel või vaatas läbi muudetud maksuotsuse peale esitatud kaebuse, on toime pannud süüteo;

3. kui võlg on tuvastatud dokumendi alusel, mille kohus on nõuetekohaselt tunnistanud valeks või valeandmeid sisaldavaks või võltsituks;

4. kui võlg on tuvastatud kohtu või muu riigiasutuse akti alusel, mis on hiljem tühistatud;

5. kui sama võla, sama ajavahemiku ja sama maksukohustuslase kohta on tehtud muu vastupidine muudetud maksuotsus, mis on jõustunud. […]“

17 DOPK artikkel 134 on sõnastatud järgmiselt:

„(1) (täiendatud, *DV* nr 94, 2015, kehtiv alates 1.1.2016) Maksuhaldur, kes tuvastab vastavalt artikli 133 lõikele 2 muutmise aluse, on kohustatud teavitama territoriaalset direktorit, põhjendades aluse esinemist. Pärast muutmise aluse esinemise hindamist võib territoriaalne direktor läbi viia kontrolli või otsustada volitada läbi viima kontrolli, mis võimaldab muuta maksuvõlga või kohustuslike sotsiaalkindlustusmaksete võlga, mis on juba kindlaks määratud.

(2) Huvitatud isik võib esitada territoriaalsele direktorile kirjaliku taotluse koos tõenditega, millele ta tugineb.

(3) Muutmine on lubatud, kui kontrolli määramise otsus on tehtud või muutmistaotlus on esitatud kolme kuu jooksul alates muutmise alusest teadasaamisest ja enne artiklis 109 ette nähtud tähtaja lõppu.

(4) 30 päeva jooksul pärast lõikes 2 nimetatud taotluse esitamist teeb territoriaalne direktor põhistatud otsuse, millega annab korralduse kontrolli läbiviimiseks või keeldub sellest. Keeldumisotsuse koopia saadetakse taotluse esitanud isikule seitsme päeva jooksul pärast otsuse tegemist ja hiljemalt 14 päeva pärast käesoleva lõike esimeses lauses ette nähtud tähtaja möödumist.

(5) (muudetud, *DV* nr 30, 2006, kehtiv alates 1.3.2007) Huvitatud isik võib keeldumisotsuse peale esitada 14 päeva jooksul alates otsuse kättesaamisest ja vaikimisi keeldumise peale 30 päeva jooksul alates vastamise tähtaja möödumisest kaebuse halduskohtule, kellel on pädevus vaadata läbi kaebust muudetud maksuotsuse peale. Kaebus esitatakse territoriaalse direktori kaudu. Kohus lahendab kaebuse määrusega, mille peale ei saa edasi kaevata.

(6) Kui tuvastatakse, et maksuvõlg või kohustuslike sotsiaalkindlustusmaksete võlg määrati kindlaks suuremas või väiksemas summas, kui oleks pidanud, tehakse muudetud maksuotsus selle vahe kohta. Kui esineb enammakse tasaarvestatakse või tagastatakse see muudetud maksuotsusega."

18 Võlaõigusseaduse (Zakon za zadalzheniata i dogovorite) (edaspidi „ZZD") artiklis 87 on ette nähtud:

„(1) Kui võlglane süüliselt ei täida kahekülgsest lepingust tulenevaid kohustusi, võib võlausaldaja lepingu üles öelda, kui ta on võlgnikult nõudnud kohustuste täitmist mõistliku tähtaja jooksul ja teatanud talle, et tähtaja tulemusteta lõppemise korral käsitatakse lepingut ülesöelduna. Kohustuste täitmist tuleb nõuda kirjalikult, kui leping on sõlmitud kirjalikult. […]"

19 ZZD artiklis 88 on sätestatud:

„(1) Ülesütlemine on tagasiulatuva toimega, välja arvatud püsiva kohustuse või korduvate kohustuste täitmisele suunatud lepingu puhul. Võlausaldajal on õigus saada hüvitist kahju eest, mis on tekkinud lepingu täitmata jätmise tõttu. […]"

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

20 Äriühing „BA Kreditanstalt Bulus" EOOD (edaspidi „Bulus" või „liisinguandja"), kelle õigusjärglane on Unicredit, sõlmis 6. veebruaril 2006 „Vizatel" OODga (edaspidi „liisinguvõtja") ostuvõimalusega liisingulepingu, mille kohaselt kohustus liisinguandja ostma liisinguvõtja nimetatud kinnistu, ehitama sellele hoone ja andma selle koos hoonega liisinguvõtja kasutusse.

21 Leping sõlmiti 11aastaseks perioodiks, mis hakkas kulgema lepingu eseme tegelikule üleandmisele järgnenud kuu esimesest päevast igakuise liisingumakse eest. Lepingus oli ette nähtud, et liisinguandja võib lepingu enne tähtaega üles öelda, kui liisinguvõtja on jätnud vähemalt kolme kuu liisingumaksed tasumata, ja nõuda hüvitist, mis on võrdne kõikide kogu liisinguperioodi ulatuses tasumata liisingumaksete summaga.

22 5. detsembril 2006 anti lepingu ese liisinguvõtjale üle ja 28. detsembril 2006 väljastas liisinguandja esimese liisingumakse kohta arve, mis sisaldas käibemaksu. Bulgaaria maksuhaldur tuvastas 14. veebruari 2008. aasta muudetud maksuotsusega Buluse käibemaksuvõla, mis oli arvutatud kogu lepinguperioodi eest tasumisele kuuluvate liisingumaksete summaga võrduvalt maksustatavalt väärtuselt, ja lahutas selle seejärel maksunõudest, mis viimasel oli maksuhaldur vastu.

23 Kuigi liisinguandja jätkas käibemaksu sisaldavate arvete väljastamist kuni 29. oktoobrini 2010 ning seejärel 4. augustist 2011 kuni 31. augustini 2012, lõpetas liisinguvõtja tasumisele kuuluvate liisingumaksete tasumise alates aprillist 2009. Kuna liisinguvõtja jättis oma kohustused süüliselt täitmata, lõpetas Bulus liisingulepingu ühepoolselt alates 6. juunist 2015.

24 Neil asjaoludel palus Bulus Bulgaaria maksuhalduril tagastada 14. veebruari 2008. aasta muudetud maksuotsuses arvutatud käibemaksu. Tema taotlus jäeti siiski rahuldamata pädeva maksuhalduri otsusega, mille Direktor jättis muutmata.

25 Bulus esitas Administrativen sad Sofiale (Sofia halduskohus, Bulgaaria) selle otsuse peale kaebuse, mille kõnealune kohus jättis rahuldamata.

26 Buluse õigusjärglane Unicredit esitas selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse Varhoven administrativen sadile (Bulgaaria kõrgeim halduskohus). Ta väidab eelkõige, et Administrativen sad Sofia (Sofia halduskohus) eiras käibemaksudirektiivi artikliga 90 tagatud õigust käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamisele lepingu ülesütlemise korral.

27 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et õigus käibemaksuga maksustatava väärtuse korrigeerimisele juhul, kui maksustatav väärtus on kindlaks määratud jõustunud muudetud maksuotsusega, mitte arvega, ei ole kohaldatav, kuna tegemist on haldusaktiga, milles tuvastatakse maksuvõlg. Lisaks ja isegi kui oletada, et õigus korrigeerimisele oleks kohaldatav, tuleks vahet teha ühelt poolt perioodil, mille vältel liisinguvõtja liisingumakseid tasus ja mille osas ei ole vaja käibemaksuga maksustatavat väärtust korrigeerida, ning teiselt poolt perioodil, mille vältel liisinguvõtja liisingumakseid enam ei tasunud kuni osalise tasumata jätmise tõttu lepingu ülesütlemiseni ja mille puhul on lepingu sõlmimisele eelnenud olukorra taastamine riigisisese õiguse kohaselt võimatu. Samuti, kui oletada, et tegemist on osalise tasumata jätmisega, mitte ülesütlemisega käibemaksudirektiivi artikli 90 tähenduses, siis rõhutab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et ükski Bulgaaria õigusnorm ei reguleeri muudetud maksuotsuses kindlaks määratud maksustatava väärtuse vähendamise korda osalise või täieliku tasumata jätmise korral.

28 Lõpuks on eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekkinud küsimus käibemaksuga maksustatava väärtuse korrigeerimise kohta perioodi osas, mis vältab lepingu ülesütlemisest kuni selle tingimuste kohase lõpuni, kuna ei ole tõendatud esiteks, et lepingu ese anti liisinguandjale enne lepingu lõppu tagasi, ja teiseks, et liisinguvõtja võlad on lõplikult tasutud, arvestades lepingus sisalduvat tingimust, mille kohaselt tuleb juhul, kui leping öeldakse üles kohustuste süülise täitmata jätmise tõttu, maksta liisinguandjale hüvitist.

29 Neil asjaoludel otsustas Varhoven administrativen sad (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 90 lõige 1 lubab liisingulepingu ülesütlemise korral vähendada maksustatavat väärtust ja tagastada käibemaksu, mis on jõustunud muudetud maksuotsusega määratud maksustatava väärtuse alusel, mis moodustub kogu lepingus ette nähtud perioodi jooksul tasumisele kuuluvate igakuiste liisingumaksete summast?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis millisele [käibemaksudirektiivi] artikli 90 lõikes 1 nimetatud juhule võib liisinguandja juhul, kui ta ütleb liisingulepingu üles tasumisele kuuluvate liisingumaksete osalise tasumata jätmise tõttu, liikmesriigi vastu tugineda, et vähendataks käibemaksuga maksustatavat väärtust ulatuses, mis vastab tasumisele kuuluvatele, kuid ajavahemikus alates liisingumaksete lakkamisest kuni lepingu ülesütlemise kuupäevani tasumata liisingumaksete summale, kuivõrd ülesütlemine ei ole tagasiulatuva toimega, nagu kinnitab selle lepingu üks tingimustest?

3. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 90 lõike 2 tõlgendamisel ilmneb, et sellises olukorras nagu käesolev on tõepoolest tegemist erandiga selle artikli lõikest 1?

4. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 90 lõike 1 tõlgendamine lubab järeldada, et selles sättes kasutatud mõiste „ülesütlemine“ hõlmab olukorda, milles ostuvõimaluseta liisingulepingu raames ei või liisinguandja enam nõuda liisinguvõtjalt liisingumaksete tasumist, kuna liisinguandja ütles lepingu üles seetõttu, et liisinguvõtja süüliselt ei täitnud lepingut, kuid milles liisinguandjal on lepingu kohaselt õigus kahjuhüvitisele kõikide tasumata liisingumaksete ulatuses, mis muutuvad sissenõutavaks kuni liisinguperioodi lõpuni?“

Euroopa Kohtu pädevus

30 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on Euroopa Kohtul pädevus tõlgendada liidu õigust seoses selle kohaldamisega uues liikmesriigis alles alates kuupäevast, mil viimane ühines Euroopa Liiduga (15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Słaby jt, C-180/10 ja C-181/10, EU:C:2011:589, punkt 27, ning 21. novembri 2018. aasta kohtuotsus Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, punkt 34).

31 Eelkõige järeldub sellest, et Euroopa Kohtul ei ole pädevust tõlgendada liidu direktiive, mis reguleerivad käibemaksu, kui kõnealuste maksude sissenõudmise periood jääb aega enne asjaomase liikmesriigi liiduga ühinemist (27. juuni 2018. aasta kohtuotsus Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, punkt 18).

32 Seevastu on Euroopa Kohtul pädevus liidu õigust tõlgendada, kui osa põhikohtuasja asjaoludest on aset leidnud pärast liikmesriigi liiduga ühinemise kuupäeva (15. aprilli 2010. aasta kohtuotsus CIBA, C-96/08, EU:C:2010:185, punkt 15) või kui need asjaolud tulenevad küll lepingust, mis on sõlmitud enne liikmesriigi liiduga ühinemist, kuid sellest olukorrast tekkisid jätkuvalt tagajärjed ka pärast kõnealust kuupäeva (vt analoogia alusel kontsessioonilepingu kohta 15. detsembri 2016. aasta kohtuotsus Nemec, C-256/15, EU:C:2016:954, punktid 22 ja 23, ning lepinguga kasutusvalduse seadmise kohta 6. märtsi 2018. aasta kohtuotsus SEGRO ja Horváth, C-52/16 ja C-113/16, EU:C:2018:157, punktid 38 ja 40).

33 Käesoleval juhul sõlmiti liisinguleping veebruaris 2006 ja käibemaks muutus sissenõutavaks alates lepingu eseme tegelikust üleandmisest detsembris 2006. Põhikohtuasja asjaolud ja sissenõudmisperiood jäävad seega aega enne Bulgaaria Vabariigi liiduga ühinemist 1. jaanuaril 2007.

34 Tegemist oli siiski kestvuslepinguga, mis kohustas liisinguvõtjat alates 28. detsembrist 2006 tasuma 11 aasta vältel liisingumakseid, mida maksustatakse käibemaksuga. Järelikult tekkisid lepingust tulenevast olukorrast jätkuvalt tagajärjed ka pärast Bulgaaria Vabariigi liiduga ühinemise kuupäeva.

35 Seega, võttes arvesse sellele lepingule omaseid tunnuseid ja selle õiguslike tagajärgede püsimist pärast liikmesriigi liiduga ühinemise kuupäeva, on Euroopa Kohtul pädevus vastata eelotsuse küsimustele, mis puudutavad lepingu täitmise maksualaseid tagajärgi.

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

36 Esimese küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikli 90 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et see võimaldab liisingulepingu ülesütlemise korral vähendada käibemaksuga maksustatavat väärtust, mis on kindlasummalisena arvutatud muudetud maksuotsuses kogu lepinguperioodi vältel tasumisele kuuluvate liisingumaksete summa alusel, kuigi muudetud maksuotsus on jõustunud ja kujutab endast seega „stabiilset haldusakti“, millega on tuvastatud maksuvõlg.

37 Sellega seoses väärib meeldetuletamist, et direktiivi artikli 90 lõige 1, mis käsitleb tühistamise, taganemise, ülesütlemise, osalise või täieliku tasumata jätmise või hinna alandamise juhtumeid pärast tarne toimumist, kohustab liikmesriike vähendama käibemaksuga maksustatavat väärtust ja seega ka käibemaksusummat, mille peab maksukohustuslane tasuma iga kord, kui pärast tehingu tegemist ei ole maksukohustuslane tasu osaliselt või täielikult kätte saanud. See säte on käibemaksudirektiivi selle aluspõhimõtte väljendus, mille kohaselt moodustub maksustatav väärtus tegelikult saadud tasust ning

millest tuleneb, et maksuhaldur ei või käibemaksuna koguda suuremat summat kui see, mille maksukohustuslane on saanud (6. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 Samuti tuleb märkida, et kuigi liikmesriigid võivad käibemaksudirektiivi artikli 273 kohaselt kehtestada kohustusi, mida nad peavad vajalikuks, et tagada käibemaksu nõuetekohane kogumine ja vältida maksudest kõrvalehoidumist, võivad need meetmed üldjuhul kalduda maksustatavat väärtust reguleerivatest eeskirjadest kõrvale üksnes piirides, mis on rangelt vajalikud selle konkreetse eesmärgi saavutamiseks. Need meetmed peavad nimelt võimalikult vähe mõjutama käibemaksudirektiivi eesmärke ja põhimõtteid ning seega ei tohi neid meetmeid kasutada viisil, mis seaks kahtluse alla käibemaksu neutraalsuse (6. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punktid 31 ja 33).

39 Järelikult on vaja, et maksuhalduri juures käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamise eelduseks olevad formaalsused, mida maksukohustuslane peab täitma, piirduksid nendega, mis võimaldavad põhjendada seda, et pärast tehingu tegemist jääb selle eest tasu osaliselt või täielikult lõpuks saamata. Liikmesriigi kohtute ülesanne on sellega seoses kontrollida, kas asjaomase liikmesriigi nõutavate formaalsuste puhul on see nii (6. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 34).

40 Sellise muudetud maksuotsuse tegemine, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei saa aga olla käsitatav formaalsusena, mille eesmärk on tagada käibemaksu nõuetekohane kogumine ja vältida maksudest kõrvalehoidumist käibemaksudirektiivi artikli 273 tähenduses.

41 Seega ei saa niisuguse muudetud maksuotsuse tegemine, mis on kõne all põhikohtuasjas, iseenesest põhjendada seda, et maksukohustuslane ei või seejärel enam tugineda oma õigusele käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamisele lepingu ülesütlemise korral.

42 Arvestades eespool viidatud põhimõtteid, on see nii ka juhul, kui – nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab – muudetud maksuotsus on riigisiseste õigusnormide kohaselt muutunud „stabiilseks“, st kui seda ei saa enam vaidlustada.

43 Sellest järeldub, et esimesele küsimusele tuleb vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 90 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et see võimaldab liisingulepingu ülesütlemise korral vähendada käibemaksuga maksustatavat väärtust, mis on kindlasummalisena arvutatud muudetud maksuotsuses kogu lepinguperioodi vältel tasumisele kuuluvate liisingumaksete summa alusel, kuigi muudetud maksuotsus on jõustunud ja kujutab endast seega „stabiilset haldusakti“, millega on riigisisese õiguse kohaselt tuvastatud maksuvõlg.

Teine kuni neljas küsimus

Neljanda küsimuse vastuvõetavus

44 Bulgaaria valitsus väidab, et neljas küsimus on vastuvõetamatu. Esiteks on lepingutingimus, milles on ette nähtud hüvitis juhul, kui leping öeldakse üles kohustuste süülise täitmata jätmise tõttu, tühine, kuna see on riigisisese õiguse kohaselt vastuolus avaliku korraga. Teiseks puudutab küsimus ostuvõimaluseta liisingulepingut, samas kui põhikohtuasjas kõne all olev leping sisaldab just ostuvõimalust.

45 Sellega seoses väärib meeldetuletamist, et ELTL artiklis 267 ette nähtud Euroopa Kohtu ja liikmesriikide kohtute vahelise koostöö raames on üksnes asja menetleva ja selle lahendamise eest vastutava liikmesriigi kohtu ülesanne kohtuasja eripära arvesse võttes hinnata nii eelotsuse vajalikkust

asjas otsuse langetamiseks kui ka Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste asjakohasust. Seega, kui küsimused on esitatud liidu õiguse tõlgendamise kohta, on Euroopa Kohus üldjuhul kohustatud vastama (5. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, punkt 47).

46 Sellest järeldub, et eeldatakse, et liidu õiguse tõlgendamise küsimused, mis liikmesriigi kohus on esitanud õiguslikus ja faktilises raamistikus, mille ta on määratlenud omal vastutusel ja mille paikapidavust Euroopa Kohus ei pea kontrollima, on asjakohased. Euroopa Kohus võib liikmesriigi kohtu taotluse jätta rahuldamata vaid siis, kui on ilmne, et taotletaval liidu õiguse tõlgendusel puudub igasugune seos põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele (23. jaanuari 2019. aasta kohtuotsus M.A. jt, C-661/17, EU:C:2019:53, punkt 50).

47 Lisaks on Euroopa Kohus korduvalt leidnud, et tema ülesanne ei ole eelotsusetaotluse menetlemisel teha otsus riigisiseste õigusnormide tõlgendamise kohta ja otsustada, kas neile liikmesriigi kohtu poolt antud tõlgendus on õige, kuna niisugune tõlgendamine kuulub nimelt liikmesriikide kohtute ainupädevusse (16. veebruari 2017. aasta kohtuotsus IOS Finance EFC, C-555/14, EU:C:2017:121, punkt 21, ning 14. juuni 2017. aasta kohtuotsus Online Games jt, C-685/15, EU:C:2017:452, punkt 45).

48 Lõpuks puudub vaidlus selle üle, et ELTL artikli 267 raames ei ole Euroopa Kohtul pädevust kohaldada liidu õigusnorme konkreetsele juhtumile. Niisiis peab eelotsusetaotluse esitanud kohus andma põhikohtuasja lahendamiseks vajaliku õigusliku kvalifikatsiooni. Seevastu on Euroopa Kohtu ülesanne anda talle kõik vajalikud juhised, et teda selle hinnangu andmisel suunata, sõnastades talle esitatud küsimuse vajaduse korral ümber (2. juuli 2015. aasta kohtuotsus NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

49 Käesoleval juhul väidab Bulgaaria valitsus, et lepingutingimus, milles on juhuks, kui leping öeldakse üles kohustuste süülise täitmata jätmise tõttu, ette nähtud hüvitis, on tühine, kuna see on riigisisese õiguse kohaselt vastuolus avaliku korraga. Euroopa Kohtu ülesanne ei ole aga ei riigisisese õiguse tõlgenduse üle otsustamine ega selle kindlakstegemine, kas eelotsusetaotluse esitanud kohtu määratletud õiguslik ja faktiline raamistik peab paika.

50 Pealegi ilmneb Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, nagu märgib Bulgaaria valitsus, et põhikohtuasjas kõne all olev liisinguleping sisaldab ostuvõimalust. Esmapilgul ekslikuna näiv ostuvõimaluse puudumise mainimine eelotsuse küsimuse ühes osas ei saa esitatud küsimust siiski muuta puhthüpoteetiliseks. Lisaks on Euroopa Kohus kohustatud eelotsusetaotlust lahendades andma eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarviliku vastuse, sõnastades talle esitatud küsimuse vajaduse korral ümber.

51 Neljas küsimus, mida Euroopa Kohus käsitab ostuvõimalusega liisingulepingut puudutavana, nagu on eelotsusetaotluse esitanud kohus märkinud oma taotluse punktis 4, on neil asjaoludel vastuvõetav.

Sisulised küsimused

52 Teise kuni neljanda küsimusega, mida on sobilik analüüsida koos, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 90 tuleb tõlgendada nii, et sellises olukorras nagu põhikohtuasjas on tegemist „ülesütlemise“ või „mittetasumisega“, mis võivad kuuluda käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamise kohustuse erandi alla, mis on ette nähtud selle artikli lõikes 2, esiteks kui on jäetud tasumata osa liisingulepingu alusel tasumisele kuuluvatest liisingumaksetest ajavahemikus alates maksete lakkamisest kuni lepingu ülesütlemiseni, kuivõrd ülesütlemine ei ole tagasiulatuva toimega, ja teiseks kui ei ole makstud hüvitist, mis kuulub tasumisele lepingu ennetähtaegse ülesütlemise korral ja mis vastab kõikide kuni lepingu lõpuni tasumata liisingumaksete summale.

53 Käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 2 alusel on liikmesriikidel lubatud hinna täieliku või osalise mittetasumise korral teha erand käesoleva kohtuotsuse punktis 37 viidatud reeglist, mille kohaselt on nad kohustatud maksustatavat väärtust vastavalt vähendama alati, kui pärast tehingu tegemist jääb osa tasust või kogu tasu maksukohustuslasel saamata.

54 Nagu Euroopa Kohus on juba otsustanud, põhineb selline erandi tegemise võimalus, mis on rangelt piiratud tasu täieliku või osalise maksmata jätmise juhtudega, ideel, et tasu mittemaksmist võib teatavatel asjaoludel ja tulenevalt asjaomases liikmesriigis kehtivast õiguslikust olukorrast olla keeruline kontrollida või see võib olla üksnes ajutine (23. novembri 2017. aasta kohtuotsus Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 17).

55 Ostuhinna tasumata jätmine ei ennista nimelt olukorda, milles pooled olid enne lepingu sõlmimist. Ühelt poolt jääb ostja vähemalt vastutavaks kogu algul kokkulepitud hinna eest, kui tegemist on täieliku mittetasumisega, või tasuda jäänud osa eest, kui tegemist on osalise mittetasumisega. Teiselt poolt on müüjal üldjuhul jätkuvalt nõue ja ta võib sellega kohtusse pöörduda (vt selle kohta 12. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, punkt 29).

56 Neil asjaoludel tuleb märkida, et kui terminid „tühistamine, taganemine ja ülesütlemine“ viitavad olukordadele, milles võlgniku kohustus oma võlg tasuda kas lõpeb täielikult või peatub lõplikult kindlaks määratud tasemel, siis mittetasumist iseloomustab ebakindlus, mis on omane selle mittelõplikule laadile (vt selle kohta 12. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, punktid 30 ja 31).

57 Mis puudutab esiteks ajavahemikus liisingumaksete lakkamisest kuni liisingulepingu ülesütlemiseni tasumisele kuuluvaid liisingumakseid, siis tuleb märkida, et käesoleval juhul ütles liisinguandja lepingu üles alates 6. juunist 2015. Kuna ülesütlemine kehtib ZZD artikli 88 kohaselt üksnes edasiulatuvalt, kuuluvad liisingulepingust tulenevad maksed, mida liisinguvõtja enne lepingu ülesütlemise kuupäeva ei tasunud, siiski jätkuvalt tasumisele ja liisinguandjal on üldjuhul jätkuvalt nõue ja võimalus sellega kohtusse pöörduda.

58 Seetõttu ei saa lepingu ülesütlemise korral käibemaksuga maksustatava väärtuse vastav vähendamine, mis on ette nähtud käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 1, olla kohaldatav sellisele nõudele, mida liisingulepingu ülesütlemine ei sea kahtluse alla.

59 Sellest järeldub, et lepingu ülesütlemisele eelnenud perioodil tasumisele kuulunud maksetest osa tasumata jätmine kujutab endast osalist mittetasumist käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 tähenduses, mille alusel võib asjaomane liikmesriik nähtuvalt käesoleva kohtuotsuse punktidest 53 ja 54 teostada oma õigust teha erand maksustatava väärtuse vähendamise kohustuses, mis on ette nähtud selle artikli lõikes 2.

60 Sellega seoses on Euroopa Kohus juba leidnud, et riigisisest sätet, mis selliste olukordade loetlemisel, mille puhul vähendatakse maksustatavat väärtust, ei käsitle olukorda, milles tarne hinda ei maksta, tuleb käsitada kui liikmesriigi poolt talle käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikega 2 antud erandi kasutamise õiguse tagajärge (15. mai 2014. aasta kohtuotsus Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 24).

61 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kinnitab aga, et Bulgaaria õigus ei sisalda sätteid, mis võimaldaksid mittetasumise korral vähendada käibemaksuga maksustatavat väärtust, kuivõrd ZDDS artiklis 115 on selline korrigeerimine ette nähtud üksnes tühistamise või ülesütlemise juhuks. Seega tuleb Bulgaaria Vabariiki pidada kasutanuks oma õigust teha maksustatava väärtuse vähendamise kohustusest erand mittetasumise korral, mistõttu ei saa liisinguandja niisugusele õigusele tugineda.

62 Samas võib tasumisele kuuluvate summade sissenõudmise ebakindlust neutraalse maksustamise põhimõtte kohaselt arvesse võtta, jättes maksukohustuslase õigusest maksustatava väärtuse vähendamisele ilma seniks, kuni tema nõue ei ole lõplikult muutunud selliseks, mida ei saagi enam sisse nõuda, kuid seda saab arvesse võtta ka nii, et vähendamist lubatakse juhul, kui maksukohustuslane näitab, et on mõistlikult tõenäoline, et võlg jääbki tasumata, ilma et see mõjutaks võimalust, et maksustatav väärtus hinnatakse kõrgemaks ümber, kui tasu siiski ära makstakse. Seega on liikmesriigi ametiasutuste ülesanne määrata proportsionaalsuse põhimõtet järgides ja kohtuliku kontrolli all kindlaks, millised tõendid peab maksukohustuslane mittetasumise tõenäoliselt pikaajalise kestuse kohta esitama, arvestades kohaldatava riigisisese õiguse erisusi. Selline regulatsioon oleks ühtlasi tõhus viidatud eesmärgi saavutamiseks, samas aga vähem koormav maksukohustuslasele, kes tagab käibemaksu eelrahastamise, kogudes seda riigile (vt selle kohta 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 27).

63 Sellega seoses on otsustatud, et niisugune järeldus kehtib seda enam riigisiseste õigusnormide puhul, mille kohaldamisel saab praktiliselt alles kümnekonna aasta möödumisel kindlalt teada, et nõue on lõplikult selline, mida ei saagi enam sisse nõuda. Igal juhul seab selline tähtaeg ettevõtjad juhul, kui nende arve jääb tasumata, rahavoogude osas ebasoodsamasse olukorda võrreldes nende konkurentidega, kes asuvad teistes liikmesriikides, ning see võib ilmselgelt pärssida käibemaksudirektiiviga taotletava maksude ühtlustamise eesmärgi saavutamist (23. novembri 2017. aasta kohtuotsus Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 28).

64 Käesolevas asjas ilmneb eelotsusetaotlusest, et liisinguvõtja jättis tasumisele kuuluvad maksed tasumata alates aprillist 2009 ehk ligi üheksa aastat enne eelotsusetaotluse esitamise kuupäeva. Eespool toodust nähtub aga, et juhul, kui maksukohustuslasel ei ole võimalik talle võlgnetavaid summasid sisse nõuda pika aja jooksul, võib teda pidada tõendanuks, et on mõistlikult tõenäoline, et võlg jääbki tasumata, kusjuures liikmesriigi ametiasutused peavad kohtuliku kontrolli all kindlaks tegema, kas see on tõesti nii, arvestades selle kohta esitatud tõendeid.

65 Neil asjaoludel ei tohiks käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 2 ette nähtud erandi tegemise õigust, mille eesmärk on üksnes võidelda tasumisele kuuluvate summade sissenõudmise ebakindlusega, kohaldada sellises olukorras nagu põhikohtuasjas, kuid see ei mõjuta siiski võimalust, et maksustatav väärtus hinnatakse kõrgemaks ümber, kui tasu siiski ära makstakse.

66 Mis puudutab teiseks lepingu ennetähtaegse ülesütlemise korral tasumisele kuuluvat hüvitist, siis nähtub eelotsusetaotlusest, et liisingulepingus oli ette nähtud, et liisinguandja võib kohustuste süülise täitmata jätmise tõttu lepingu ülesütlemise korral nõuda liisinguvõtjalt hüvitist, mis on võrdne kõikide kogu liisinguperioodi ulatuses tasumata liisingumaksete summaga, millest on maha arvatud vara jääkväärtus ja iga-aastane tasu, mis on arvutatud tehingu rahastamisele kohaldatava intressimäära alusel. Sellest tuleneb, et liisingulepingu makseid võib pärast lepingu ülesütlemise kuupäeva pidada tasumisele kuuluvaks, kui kohaldatavatest riigisisestest õigusnormidest ei tulene vastupidist.

67 Sellega seoses väidavad Direktor, Bulgaaria valitsus ja Euroopa Komisjon, et hüvitisena kokku lepitud makse ei kujuta endast tegelikult ülesütlemishüvitist, vaid tasu lepingu esemeks oleva tehingu eest, mistõttu on see käibemaksuga maksustatav.

68 Samuti väärib meeldetuletamist, et käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktide a ja c kohaselt maksustatakse käibemaksuga kaubatarned ja teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

69 Selle kohta on Euroopa Kohus leidnud, et kvalifitseerimine „tehinguks tasu eest“ eeldab üksnes otsese seose esinemist kaubatarne või teenuse osutamise ja maksukohustuslase poolt tegelikult saadud tasu vahel. Selline otsene seos on tuvastatud juhul, kui soorituse tegija ja saaja vahel on õigussuhe, mille

käigus tehakse vastastikku sooritusi, ja soorituse tegija saadav tasu vastab oma väärtuse poolest sooritusele, mille teine pool saab (10. jaanuari 2019. aasta kohtuotsus A, C-410/17, EU:C:2019:12, punkt 31).

70 Täpsemalt on leitud, et ette kindlaks määratud summat, mille ettevõtja saab minimaalse lepinguperioodiga teenuselepingu kliendipoolse või kliendi süül toimuva ennetähtaegse ülesütlemise korral ja mis vastab summale, mille ettevõtja oleks saanud ülejäänud 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 kaasa lepingus ette nähtud toodete ja teenuste desaktiveerimise enne kokkulepitud minimaalse lepinguperioodi lõppu (vt selle kohta 22. novembri 2018. aasta kohtuotsus MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, punktid 12, 45 ja 57).

71 Mis puudutab käesoleval juhul kõigepealt tingimust, et peavad esinema vastastikused sooritused, mis loovad otsese seose osutatud teenuse ja saadud vastutasu vahel, siis tuleb märkida, et kõnealuste maksete tegemine ülesütlemishüvitisena on lepingu oluline koostisosa, kuna pooli ühendava õigusliku seose olemasolu sõltub nende maksete tasumisest.

72 Euroopa Kohtu käsutuses olevatest tõenditest ilmneb nimelt, et kõnealuses liisingulepingus kohustus liisinguandja ostma liisinguvõtja nimetatud kinnistu, ehitama sellele hoone ja andma selle koos hoonega liisinguvõtja kasutusse. Vastutasuks pidi liisinguvõtja tasuma iga kuu liisingumakse summas 833,78 eurot 132 kuu ehk 11 aasta vältel, et rahastada tehingut vastavalt lepingu lisaks olevale maksegraafikule. 29. oktoobri 2010. aasta kokkuleppes tõdesid pooled, et liisitud hoone oli valmis ehitatud.

73 Lisaks, nagu käesoleva kohtuotsuse punktis 66 on mainitud, vastab lepingu ennetähtaegse ülesütlemise korral tasumisele kuuluv summa üksnes kõikide kogu liisinguperioodi ulatuses tasumata liisingumaksete summale. Sellest on seega välistatud nii iga-aastane tasu, mis on arvutatud tehingu rahastamisele kohaldatava intressimäära alusel, kui ka vara jääkväärtus, mis oleks olnud sissenõutav üksnes ostuvõimaluse kasutamise korral. Seega võimaldab lepingu ennetähtaegse ülesütlemise korral tasumisele kuuluva summa maksmine liisinguandjal saada sama tulu, mida ta oleks saanud, kui ülesütlemist ei oleks toimunud. Sellest järeldub, et seda liiki lepingu puhul, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei muuda ülesütlemine lepingulise suhte majanduslikku tegelikkust.

74 Niisiis tuleb tõdeda, et sellises lepingus, nagu on kõne all põhikohtuasjas, seisneb vastutasu liisinguvõtja poolt liisinguandjale makstava summa eest liisinguvõtja õiguses sellele, et nimetatud ettevõtja täidab lepingust tulenevaid konkreetseid kohustusi, isegi kui liisinguvõtja ei soovi või ei saa seda õigust teostada temast endast tingitud põhjusel. Ei ole oluline, kas vara on või enam ei ole alates lepingu ülesütlemise kuupäevast liisinguvõtja valduses, kuna liisinguandja võimaldas liisinguvõtjal saada lepingust tulenevaid sooritusi ning nende lõppemine ei ole tingitud liisinguandjast.

75 Mis puudutab seejärel tingimust, mille kohaselt kujutavad makstud summad tegelikku vastutasu konkreetse soorituse eest, siis tuleb märkida, et niisuguses olukorras nagu põhikohtuasjas määrati liisinguandja kohustused ja summa, mida nõutakse liisinguvõtjalt lepingu ennetähtaegse ülesütlemise korral, kindlaks selle lepingu sõlmimisel. Lisaks vastab ennetähtaegse ülesütlemise korral tasumisele kuuluv summa tulevaste igakuiste maksete kogusummale ning need maksed muutuvad viivitamata sissenõutavaks, ilma et lepingulise suhte majanduslik tegelikkus sellest muutuks.

76 Sellest lähtuvalt tuleb ennetähtaegse ülesütlemise korral tasumisele kuuluvat summat pidada selle kogusumma lahutamatuks osaks, mille liisinguvõtja kohustus tasuma liisinguandja lepinguliste kohustuste täitmise eest.

77 Asjaolu, et Bulgaaria maksuhaldur arvutas käibemaksu maksustatavalt väärtuselt, mis on võrdne kõikide kogu lepinguperioodi ulatuses tasumisele kuuluvate liisingumaksete summaga, millele Bulus ei näi olevat vastu vaielnud, kinnitab ka seda, et kõnealused summad kujutavad endast vastutasu iseseisva ja konkreetse soorituse eest.

78 Järelikult tuleb sellist ülesütlemishüvitist, nagu on kõne all põhikohtuasjas, käsitada tasuna liisingulepingu esemeks oleva tehingu eest, mis on sellisena käibemaksuga maksustatav.

79 Seetõttu tuleb kindlaks teha, kas tegemist on käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 tähenduses „ülesütlemise“ või „mittetasumisega“, kui jäetakse tasumata maksed, mis vastavad kõikide kuni lepingu ülesütlemiseni tasumata liisingumaksete summale.

80 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 66, võib selliseid summasid pidada tasumisele kuuluvaks, mistõttu on liisinguandjal üldjuhul jätkuvalt nõue koos võimalusega sellega kohtusse pöörduda. Lepingu ülesütlemisele järgneva perioodi eest tasumisele kuuluvate maksete sissenõudmine näib aga esmapilgul ebakindel.

81 Pealegi, kui maksukohustuslane tõendab, et on mõistlikult tõenäoline, et võlg, mis vastab enne lepingu ülesütlemist tasumisele kuulunud maksetele, jääbki tasumata, arvestades, et tasumisele kuuluvaid summasid ei ole õnnestunud sisse nõuda ligi üheksa aasta jooksul – mida peab eelotsusetaotluse esitanud kohus kontrollima –, tuleb sellises vaidluses nagu põhikohtuasjas asuda seisukohale, et niisugune tõenäosus kehtib ka lepingu ülesütlemisest hilisemate maksete suhtes.

82 Neil asjaoludel ei tohiks käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 2 ette nähtud erandi tegemise õigust kohaldada ka lepingu ülesütlemisest hilisema perioodi suhtes, kuid see ei mõjuta siiski võimalust, et maksustatav väärtus hinnatakse kõrgemaks ümber, kui tasu siiski ära makstakse.

83 Sellest järeldub, et teisele kuni neljandale küsimusele tuleb vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 90 tuleb tõlgendada nii, et sellises olukorras nagu põhikohtuasjas kujutavad esiteks see, kui on jäetud tasumata osa liisingulepingu alusel tasumisele kuuluvatest liisingumaksetest ajavahemikus alates maksete lakkamisest kuni lepingu ülesütlemiseni, mis ei ole tagasiulatuva toimega, ning teiseks see, kui ei ole makstud hüvitist, mis kuulub tasumisele lepingu ennetähtaegse ülesütlemise korral ja mis vastab kõikide kuni lepingu lõpuni tasumata liisingumaksete summale, endast mittetasumist, mis võib kuuluda käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamise kohustuse erandi alla, mis on ette nähtud selle artikli lõikes 2, välja arvatud juhul, kui maksukohustuslane tõendab, et on mõistlikult tõenäoline, et võlg jääbki tasumata, ning seda peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

Kohtukulud

84 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 (esimene koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 90 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et see võimaldab liisingulepingu ülesütlemise korral vähendada käibemaksuga maksustatavat väärtust, mis on kindlasummalisena arvutatud muudetud maksuotsuses kogu lepinguperioodi vältel tasumisele kuuluvate liisingumaksete summa alusel, kuigi muudetud maksuotsus on jõustunud ja kujutab endast seega „stabiilset haldusakti“, millega on riigisisese õiguse kohaselt tuvastatud maksuvõlg.

2. Direktiivi 2006/112 artiklit 90 tuleb tõlgendada nii, et sellises olukorras nagu põhikohtuasjas kujutavad esiteks see, kui on jäetud tasumata osa liisingulepingu alusel tasumisele kuuluvatest liisingumaksetest ajavahemikus alates maksete lakkamisest kuni lepingu ülesütlemiseni, mis ei ole tagasiulatuva toimega, ning teiseks see, kui ei ole makstud hüvitist, mis kuulub tasumisele lepingu ennetähtaegse ülesütlemise korral ja mis vastab kõikide kuni lepingu lõpuni tasumata liisingumaksete summale, endast mittetasumist, mis võib kuuluda käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamise kohustuse erandi alla, mis on ette nähtud selle artikli lõikes 2, välja arvatud juhul, kui maksukohustuslane tõendab, et on mõistlikult tõenäoline, et võlg jääbki tasumata, ning seda peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

Allkirjad