Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

3 päivänä heinäkuuta 2019*

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Veron peruste – Alentaminen – Verotuksen neutraalisuuden periaate – Leasingmaksujen laiminlyömisen vuoksi purettu leasingsopimus – Veronoikaisupäätös – Soveltamisala – Verolliset liiketoimet – Tavaroiden luovutus vastiketta vastaan – Sopimuksen purkamiseen perustuvan ”korvauksen” maksaminen sopimusajan päättymiseen saakka – Unionin tuomioistuimen toimivalta

Asiassa C-242/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Varhoven administrativen sad (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria) on esittänyt 26.3.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 5.4.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

”UniCredit Leasing” EAD

vastaan

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

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari) sekä tuomarit C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen ja M. Safjan,

julkisasiamies: N. Wahl,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– ”UniCredit Leasing” EAD, edustajinaan I. Dimitrova ja M. Raykov, advokati,

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

– Bulgarian hallitus, asiamiehinään E. Petranova ja T. Mitova,

– Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal, Y. Marinova ja P. Mihaylova,

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 90 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain ”UniCredit Leasing” EAD (jäljempänä Unicredit) ja Direktor na Direktsia ”Obzhlavane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP) (kansallisen keskusverohallinnon Sofian yksikön valitusasioiden ja verotus- ja sosiaaliturvamenettelyjen osaston johtaja, Bulgaria) (jäljempänä Direktor) ja joka koskee sitä, että viimeksi mainittu epäsi ensin mainitulta leasingsopimuksen mukaisiin mutta maksamatta jääneisiin leasingmaksuihin liittyvän arvonlisäveron määrän oikaisun.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Asiakirja Bulgarian tasavallan liittymisestä Euroopan unioniin

3 Bulgarian tasavallan ja Romanian liittymisehdoista ja niiden sopimusten mukautuksista, joihin Euroopan unioni perustuu, tehdyn asiakirjan (EUVL 2005, L 157, s. 203) 2 artiklassa määrätään seuraavaa:

”Alkuperäisten sopimusten määräykset sekä toimielinten ja Euroopan keskuspankin ennen liittymistä antamien säädösten säännökset ja määräykset sitovat Bulgariaa ja Romaniaa liittymispäivästä alkaen, ja niitä sovelletaan näissä valtioissa kyseisissä sopimuksissa ja tässä asiakirjassa määrätyin edellytyksin.”

Arvonlisäverodirektiivi

4 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta”.

5 Kyseisen direktiivin 14 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. ’Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitetun liiketoimen lisäksi tavaroiden luovutuksena pidetään seuraavia liiketoimia:

a) omaisuuden omistusoikeuden vastikkeellista siirtoa viranomaisen määräyksestä, sen nimissä tai suoraan lain nojalla;

b) tavaroiden luovutusta sellaisen tavaroista tehdyn määräaikaisen vuokrasopimuksen tai osamaksusopimuksen perusteella, johon sisältyy ehto omistusoikeuden siirtymisestä viimeistään viimeisen maksuerän maksamisen yhteydessä;

c) tavaroiden siirtoa osto- tai myyntikomissiota koskevan sopimuksen perusteella.

3. Jäsenvaltiot voivat pitää tiettyjen rakennuskohteiden luovutusta tavaroiden luovutuksena."

6 Mainitun direktiivin 63 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan."

7 Saman direktiivin 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet."

8 Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin.

2. Jäsenvaltiot voivat olla soveltamatta 1 kohtaa, jos maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain."

9 Mainitun direktiivin 273 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu, ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

Ensimmäisessä kohdassa säädettyä mahdollisuutta ei voida käyttää laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen 3 luvussa vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi."

Bulgarian oikeus

10 Arvonlisäverosta annetun lain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost; DV nro 63, 4.8.2006, voimassa 1.1.2007 alkaen; jäljempänä ZDDS) 6 §:ssä säädetään seuraavaa:

"(1) Tässä laissa tarkoitettuna 'tavaroiden luovutuksena' pidetään tavaraan liittyvän omistusoikeuden tai muun tavaraan liittyvän esineoikeuden siirtämistä.

(2) Tässä laissa 'tavaroiden luovutuksena' pidetään myös

– –

3. (muutettuna vuoden 2013 DV:n numerossa 101, voimassa 1.1.2014 alkaen) Tavaroiden tosiasiallista käyttöön antamista kyseisten tavaroiden omistusoikeuden nimenomaista siirtämistä koskevan leasingsopimuksen perusteella; tätä säännöstä sovelletaan, vaikka leasingsopimuksessa olisi sovittu

ainoastaan tavaroiden omistusoikeuden siirtymisen mahdollisuudesta ja vaikka mainittuun sopimukseen perustuvien leasingmaksujen yhteismäärä ilman 46 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuja korkoja olisi sama kuin tavaroiden tavanomainen hinta käyttöön antamisen ajankohtana – –”.

11 ZDDS:n 115 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Jos liiketoimeen liittyvä veron peruste muuttuu tai toimitus, josta on laadittu lasku, peruutetaan, tavaran luovuttaja tai palvelun suorittaja on velvollinen tekemään kyseistä laskua koskevan ilmoituksen.

(2) (muutettuna vuoden 2016 DV:n numerossa 97, voimassa 1.1.2017 alkaen) Ilmoitus on tehtävä viiden päivän kuluessa 1 momentissa tarkoitetusta tapahtumasta, ja jos se koskee luovutusta, jonka osalta on annettu lasku, jossa ilmoitetaan ennakkomaksun maksamisen yhteydessä laskutettu arvonlisävero, viiden päivän kuluessa sovitun ennakkomaksun palauttamisesta, kuittaamisesta tai muusta vastikkeellisesta suorittamisesta palautetun, kuitatun tai muuten vastikkeellisesti suoritetun määrän osalta.

(3) Jos veron perustetta korotetaan, on laadittava veloitusilmoitus, ja jos veron perustetta alennetaan tai jos liiketoimi peruutetaan, on laadittava hyvitysilmoitus.

(4) Edellä 114 §:ssä tarkoitettujen olennaisten tietojen lisäksi laskua koskevassa ilmoituksessa on ehdottomasti täsmennettävä

1. laskun, jota ilmoitus koskee, numero ja päivämäärä

2. ilmoituksen antamissyy

(5) Ilmoitus on laadittava vähintään kahtena kappaleena, joista yksi on tarkoitettu luovuttajalle ja toinen vastaanottajalle.

(6) Jos edellä 6 §:n 2 momentin 3 kohdassa tarkoitettu leasingsopimus mitätöidään tai puretaan, luovuttajan on annettava 6 §:n 2 momentin 3 kohdassa tarkoitetun luovutukseen liittyvän veron perusteen ja sopimuksen perusteella vielä maksamatta olevan määrän, ilman tämän lain mukaan maksettavaa arvonlisäveroa, välistä erotusta koskeva hyvitysilmoitus.

(7) (uusi säännös, julkaistu vuoden 2012 DV:n numerossa 94, voimassa 1.1.2013 alkaen) Laskua koskevan ilmoituksen ei tarvitse sisältää edellä 114 §:n 1 momentin 12, 14 ja 15 kohdassa tarkoitettuja olennaisia tietoja, paitsi jos se koskee liiketoimea, jonka suorittamispaikka on jäsenvaltiossa, yhteisön sisäistä liiketoimea tai tavaroiden etämyyntiä.”

12 ZDDS:n 116 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Laskujen ja niihin liittyvien ilmoitusten oikaiseminen tai lisäysten tekeminen ei ole sallittua. Virheellisesti laaditut tai oikaistut asiakirjat on mitätöitävä ja on laadittava uudet asiakirjat.

(2) Virheellisesti laadittuina asiakirjoina pidetään myös sellaisia laskuja ja niihin liittyviä ilmoituksia, joissa ei mainita arvonlisäveroa, vaikka se olisi pitänyt mainita.

(3) Virheellisesti laadittuina asiakirjoina pidetään myös sellaisia laskuja ja niihin liittyviä ilmoituksia, joissa mainitaan arvonlisävero, vaikkei sitä olisi pitänyt mainita.

(4) Jos virheellisesti laaditut tai oikaistut asiakirjat on otettu huomioon luovuttajan tai vastaanottajan kirjanpidossa, niiden mitätöimiseksi on molempia osapuolia varten laadittava pöytäkirja, jossa mainitaan

1. mitätöimisen syy

2. mitätöidyn asiakirjan numero ja päivämäärä

3. annetun uuden asiakirjan numero ja päivämäärä

4. pöytäkirjan osapuolten puolesta laatineiden henkilöiden allekirjoitus.

(5) Asiakirjan antajan on säilytettävä kaikki mitätöityjen asiakirjojen kappaleet, ja ne kirjataan luovuttajan ja vastaanottajan kirjanpitoon lain täytäntöönpanosta annetun asetuksen mukaisesti."

13 ZDDS:n siirtymä- ja loppusäännösten 9 §:ssä säädetään seuraavaa:

"(1) Jos tavarat on leasingsopimuksen perusteella annettu tosiasiallisesti käyttöön ennen tämän lain voimaantuloa, kaikkia kyseisen sopimuksen täyttämiseksi [ZDDS:n] voimaantulon jälkeen maksettavia maksuja (leasingvastikkeen kuukausimaksut) pidetään yksittäisinä liiketoimina, joita koskeva verosaatava syntyy maksamispäivänä tai erääntymispäivänä, jos se on aikaisempi.

(2) Edellä olevaa 1 momenttia sovelletaan vain, jos verovelvollinen (luovuttaja) toimittaa kuukauden kuluessa [ZDDS:n] voimaantulosta sille kansallisen verohallinnon alueyksikölle, johon se on rekisteröity, luettelon, jossa on oltava seuraavat pakolliset tiedot:

1. edellä 1 momentissa tarkoitettujen sopimusten mukainen vastaanottaja

2. kaikkiin sopimuksiin perustuvien maksamatta jääneiden kuukausimaksujen, joiden osalta on annettu veroasiakirja, lukumäärä ja määrä

3. kaikkiin sopimuksiin perustuvien kuukausimaksujen, joiden osalta edellä 1 §:ssä tarkoitettu verotettava tapahtuma on toteutunut tämän lain voimaantulon jälkeen, lukumäärä ja määrä.

(3) Niiden sopimusten osalta, jotka eivät sisälly 2 momentin mukaisesti toimitettuun luetteloon, katsotaan, että verovelvollinen suorittaa [ZDDS:n] voimaantuloajankohtana 6 §:n 2 momentin 3 kohdassa tarkoitetun liiketoimen, jonka veron peruste vastaa [ZDDS:n] voimaantulon jälkeen erääntyvien kuukausimaksujen yhteismäärää ilman niihin liittyvää arvonlisäveroa."

14 Verotus- ja sosiaaliturvamenettelystä annetun lain (Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks; DV nro 105, 29.12.2005, voimassa 1.1.2006 alkaen; jäljempänä DOPK) 128 §:ssä säädetään seuraavaa:

"(1) Maksunsaajaviranomaisten on kuitattava kantamiensa mutta aiheettomasti maksettujen tai saatujen verojen, pakollisten sosiaaliturvamaksujen, sakkojen ja taloudellisten seuraamusten määrät sekä määrät, jotka kansalliset veroviranomaiset palauttavat vero- tai sosiaaliturvalainsäädännön nojalla, kansallisten maksunsaajaviranomaisten kantamista mutta takaisinmaksettavista julkisista veloista. Kuittaus voidaan tehdä vanhentuneesta velasta, jos velallisen saatava on erääntynyt maksettavaksi ennen hänen velkansa vanhentumista. – –"

15 DOPK:n 129 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Kuittaus tai palautus voidaan suorittaa maksunsaajaviranomaisen aloitteesta tai asianomaisen henkilön kirjallisen hakemuksen perusteella. Kuittaamista tai palauttamista koskeva hakemus tutkitaan, jos se on esitetty viiden vuoden kuluessa palauttamisperusteen syntymisvuotta seuraavan vuoden tammikuun 1. päivästä, ellei laissa toisin säädetä.

– –

(3) (täydennetty vuoden 2007 DV:n numerossa 108) Kuittausta tai palauttamista koskeva päätös on tehtävä 30 päivän kuluessa hakemuksen vastaanottamisesta, ellei ennen kyseisen määräajan päättymistä ole määrätty tarkastuksesta. Myös kuittaamisen tai palauttamisen tapauksessa – vaikka ensimmäisessä virkkeessä mainittuun päätökseen olisi haettu muutosta – veroihin ja pakollisiin sosiaaliturvamaksuihin liittyvät velat voivat olla tarkastuksen kohteena. Jos päätökseen on haettu muutosta tuomioistuimessa, oikaisupäätös voidaan tehdä siihen saakka, kunnes tuomioistuimen ratkaisu tulee voimaan. – –

(7) Kuittaus- ja palautuspäätöksiin voidaan hakea muutosta oikaisupäätöstä koskevan muutoksenhakumenettelyn mukaisesti.”

16 DOPK:n 133 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Oikaisupäätöksessä, joka on tullut voimaan ja johon ei ole haettu muutosta tuomioistuimessa, todettua veroihin tai pakollisiin sosiaaliturvamaksuihin perustuva velkaa voidaan muuttaa maksunsaajaviranomaisen aloitteesta tai tarkastetun henkilön pyynnöstä.

(2) Velkaa on muutettava, jos

1. käy ilmi uusia seikkoja tai kirjallisia todisteita, jotka ovat olennaisia veroihin tai pakollisiin sosiaaliturvamaksuihin perustuvien velkojen toteamiseksi ja joista henkilö tai oikaisupäätöksen tehnyt viranomainen ei voinut tietää ennen
   a) oikaisupäätöksen tekemistä, jos päätökseen ei ole haettu muutosta
   b) oikaisupäätöksen voimaantuloa, jos päätökseen on haettu muutosta

2. tuomioistuin, jonka tutkittavaksi asia on asianmukaisesti saatettu, toteaa, että kolmannen antamat kirjalliset selitykset, asiantuntijalausunnot tai kirjalliset lausunnot, joiden perusteella veroihin tai pakollisiin sosiaaliturvamaksuihin perustuva velka on todettu, ovat virheellisiä tai jos päätöksen adressaatti, sen edustaja tai veroihin tai pakollisiin sosiaaliturvamaksuihin perustuvan velan toteamiseen osallistunut tai oikaisupäätöksestä tehdyn oikaisuvaatimuksen tutkinut maksunsaajaviranomainen on syyllistynyt rikosoikeudellisesti rangaistavaan tekoon

3. velan toteaminen perustuu tuomioistuimessa asianmukaisesti virheelliseksi, virheellistä tietoa sisältäväksi tai väärennetyksi todettuun asiakirjaan

4. velan toteaminen perustuu myöhemmin kumottuun tuomioistuinratkaisuun tai muun valtion viranomaisen toimeen

5. on annettu muu toisensisältöinen oikaisupäätös, joka on tullut voimaan ja joka koskee samoja velkoja, samaa ajanjaksoa ja samaa verovelvollista. – –”

17 DOPK:n 134 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) (täydennetty vuoden 2015 DV:n numerossa 94, voimassa 1.1.2016 alkaen) Maksunsaajaviranomaisen, joka toteaa edellä 133 §:n 2 momentissa tarkoitetun muuttamisperusteen, on ilmoitettava peruste ja sitä koskevat perustelut alueyksikölle. Alueyksikkö voi muuttamisperusteen arvioimisen jälkeen hyväksyä jo määritetyn veroihin tai pakollisiin sosiaaliturvamaksuihin perustuvan velan tai antaa tehtäväksi muuttamisen mahdollistavan tarkastuksen.

(2) Henkilö, jota asia koskee, voi jättää kirjallisen hakemuksen alueyksikölle ja liittää siihen selvitysaineiston, johon hän vetoaa.

(3) Muuttaminen on sallittua, jos päätös tarkastuksen määräämisestä annetaan tai muuttamishakemus jätetään kolmen kuukauden kuluessa siitä, kun muuttamisperusteesta saadaan tieto, ja ennen 109 §:ssä säädetyn määräajan päättymistä.

(4) Alueyksikkö määrää edellä 2 momentissa tarkoitetun hakemuksen jättämistä seuraavien 30 päivän kuluessa tehtävällä perustellulla päätöksellä tarkastuksen aloittamisesta tai sen epäämisestä. Epäämispäätöksestä lähetetään jäljennös hakemuksen jättäneelle henkilölle seitsemässä päivässä sen tekemisestä ja viimeistään 14 päivässä tämän momentin ensimmäisessä virkkeessä mainitun määräajan päättymisestä.

(5) (muutettu vuoden 2006 DV:n numerossa 30, voimassa 1.3.2007 alkaen) Henkilö, jota asia koskee, voi hakea epäämispäätökseen muutosta 14 päivän kuluessa päätöksen vastaanottamisesta ja implisiittiseen epäämispäätökseen 30 päivän kuluessa vastaamisen määräajan päättymisestä valittamalla siihen hallintotuomioistuimeen, jolla on toimivalta tutkia oikaisupäätöksestä tehtävä valitus. Valitus tehdään alueyksikön johtajan välityksellä. Tuomioistuin ratkaisee valituksen määräyksellä, johon ei voida hakea muutosta.

(6) Jos todetaan, että veroihin tai pakollisiin sosiaaliturvamaksuihin perustuvan velan määrä on vahvistettu liian suureksi tai pieneksi, annetaan erotusta koskeva oikaisupäätös. Jos peritty määrä on liian suuri, se kuitataan tai palautetaan oikaisupäätöksellä.”

18 Velvoitteista ja sopimuksista annetun lain (Zakon za zadalzheniata i dogovorite, jäljempänä ZZD) 87 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Jos vastavuoroisen sopimuksen velallinen ei itsestään johtuvasta syystä täytä velvoitteitaan, velkoja voi purkaa sopimuksen, jos se on kehottanut velallista täyttämään ne asianmukaisessa määräajassa ja ilmoittanut, että määräajan päätyttyä sopimusta pidetään purettuna. Kehotus on annettava kirjallisesti, jos sopimus on tehty kirjallisesti. – –”

19 ZZD:n 88 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Purkamisella on taannehtiva vaikutus, lukuun ottamatta sopimuksia, joiden täyttäminen suoritetaan toistuvasti tai säännöllisesti. Velkojalla on oikeus korvaukseen sopimuksen täyttämisen laiminlyömisestä aiheutuvista vahingoista. – –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

20 Yhtiö nimeltä ”BA Kreditanstalt Bulus” EOOD (jäljempänä Bulus tai leasinginantaja), jonka oikeudet ovat siirtyneet Unicreditille, teki 6.2.2006 ”Vizatel” OOD:n (jäljempänä leasinginottaja) kanssa leasingsopimuksen, johon liittyi osto-oikeus ja jonka nojalla leasinginantaja sitoutui ostamaan leasinginottajan yksilöimän kiinteistön, rakentamaan sille rakennuksen ja antamaan kokonaisuuden leasinginottajan käyttöön.

21 Sopimus tehtiin 11 vuodeksi, ja se tuli voimaan sopimuksen kohteen aineellista hallinnan luovuttamista seuraavan kuukauden alussa kuukausittaista leasingmaksua vastaan. Siinä määrättiin, että leasinginantaja voi purkaa sopimuksen ennenaikaisesti, jos leasinginottaja jättää maksamatta vähintään kolme leasingmaksuerää, ja vaatia korvausta, jonka määrä vastaa maksamatta olevien leasingmaksujen yhteismäärää koko leasingajalta.

22 Sopimuksen kohteen hallinta luovutettiin 5.12.2006 leasinginottajalle, ja leasinginantaja antoi 28.12.2006 arvonlisäveron sisältävän laskun ensimmäisestä leasingmaksusta. Bulgarian verohallinto totesi 14.2.2008 tekemällään veronoikaisupäätöksellä Bulusin arvonlisäverovelan, joka laskettiin siten, että veron perusteena käytettiin koko sopimusajan leasingmaksujen yhteismäärää, ja vähensi velan tämän jälkeen Bulusilla veroviranomaiselta olevasta verosaatavasta.

23 Leasinginantaja jatkoi arvonlisäveron sisältävien laskujen antamista 29.10.2010 saakka ja vielä 4.8.2011 ja 31.8.2012 välisenä aikana, vaikka leasinginottaja oli lakannut maksamasta leasingmaksuja huhtikuusta 2009 lähtien. Koska leasinginottaja oli laiminlyönyt velvoitteensa, Bulus purki leasingsopimuksen yksipuolisesti 6.6.2015 alkavin vaikutuksin.

24 Tässä tilanteessa Bulus vaati Bulgarian veroviranomaisia palauttamaan 14.2.2008 päivätyssä veronoikaisupäätöksessä lasketun arvonlisäveron. Sen vaatimus kuitenkin hylättiin toimivaltaisen maksunsaajaviranomaisen päätöksellä, jonka Direktor vahvisti.

25 Bulus nosti Administrativen sad Sofiassa (Sofian hallintotuomioistuin, Bulgaria) kyseisestä päätöksestä kanteen, jonka kyseinen tuomioistuin hylkäsi.

26 Unicredit, jolle Bulusin oikeudet olivat siirtyneet, on valittanut kyseisestä tuomiosta Varhoven administrativen sadiin (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria). Se väittää muun muassa, että Administrativen sad Sofia sovelsi virheellisesti arvonlisäverodirektiivin 90 artiklassa taattua oikeutta arvonlisäveron perusteen alentamiseen siinä tapauksessa, että sopimus puretaan.

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että oikeutta arvonlisäveron perusteen, joka on määritetty voimaan tulleella veronoikaisupäätöksellä eikä laskussa, korjaamiseen ei voida soveltaa, koska kyse on hallintotoimesta, jolla verovelka todetaan. Lisäksi se esittää, että vaikka katsottaisiin, että oikeutta korjaamiseen voidaan soveltaa, on tehtävä ero yhtäältä sen ajanjakson, jona leasinginottaja on maksanut leasingmaksut ja jonka osalta arvonlisäveron perusteen oikaiseminen ei ole tarpeen, ja toisaalta sen ajanjakson, jona leasinginottaja ei enää maksanut leasingmaksuja maksamisen osittaiseen laiminlyöntiin perustuneeseen sopimuksen purkamiseen saakka ja jonka osalta ennen sopimuksen tekemistä vallinneen tilanteen palauttaminen on kansallisen oikeuden mukaan mahdotonta. Vaikka katsottaisiin, että kyseessä on maksujen osittainen laiminlyönti eikä arvonlisäverodirektiivin 90 artiklassa tarkoitettu sopimuksen purkaminen, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa, ettei Bulgarian oikeuden säännöksissä säädetä siitä, miten veronoikaisupäätöksellä määritettyä veron perustetta alennetaan maksujen osittaisen tai täyden laiminlyönnin tapauksessa.

28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii vielä arvonlisäveron perusteen oikaisemista sopimuksen purkamisen ja sen ehtojenmukaisen päättymisen väliseltä ajanjaksolta, koska ei ole osoitettu yhtäältä, että sopimuksen kohde olisi palautettu leasinginottajalle ennen sopimusajan päättymistä, ja toisaalta, että leasinginottajan velat olisi lopullisesti maksettu, kun otetaan huomioon kyseisen sopimuksen ehto, jonka mukaan leasinginantajalle maksetaan korvaus siinä tapauksessa, että sopimus puretaan sen täyttämisen laiminlyönnin vuoksi.

29 Tässä tilanteessa Varhoven administrativen sad on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Edellyttääkö [arvonlisäverodirektiivin] 90 artiklan 1 kohdassa säädetty, että leasingsopimuksen purkamisen yhteydessä veron perustetta alennetaan ja arvonlisäveroa palautetaan, kun arvonlisävero on määrätty suoritettavaksi sellaisella lainvoimaisella veronoikaisupäätöksellä, jossa veron perusteena käytettiin kuukausittaisten leasingmaksujen yhteismäärää koko sopimuksen voimassaoloajalta?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi: kun leasingsopimus on purettu leasingmaksujen osittaisen laiminlyönnin perusteella, mihin [arvonlisäverodirektiivin] 90 artiklan 1 kohdassa mainituista tilanteista leasinginantaja voi vedota jäsenvaltiota vastaan, jotta arvonlisäveron perustetta alennetaan niiden leasingmaksujen määrällä, jotka velallinen on ollut velvollinen maksamaan mutta joita ei ole maksettu maksujen keskeyttämisen ja sopimuksen purkamisajankohdan väliseltä ajalta, kun purkamisella ei ole taannehtivaa vaikutusta ja tämä on vahvistettu sopimusehdolla?

3) Onko arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että nyt käsiteltävänä olevan kaltaiseen tilanteeseen sovelletaan poikkeusta arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa säädetystä?

4) Onko arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että kyseisessä säännöksessä käytetyn peruuttamisen käsitteen alaan kuuluu sellainen leasingsopimukseen liittyvä tilanne, jossa leasinginantaja ei voi enää vaatia leasinginottajaa maksamaan leasingmaksuja, koska se on purkanut leasingsopimuksen, jossa ei määrätä osto-oikeudesta, leasinginottajan sopimusvelvoitteiden laiminlyönnin perusteella, kun sopimuksen mukaan leasinginantajalla on kuitenkin oikeus saada korvaus, joka vastaa suuruudeltaan niiden maksamatta olevien leasingmaksujen yhteismäärää, jotka erääntyvät leasingajan loppuun mennessä?”

Unionin tuomioistuimen toimivalta

30 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin tuomioistuimen toimivaltaan kuuluu unionin oikeuden tulkitseminen ainoastaan siltä osin kuin kyse on tämän soveltamisesta uudessa jäsenvaltiossa sen Euroopan unioniin liittymisen jälkeen (tuomio 15.9.2011, Słaby ym., C-180/10 ja C-181/10, EU:C:2011:589, 27 kohta ja tuomio 21.11.2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, 34 kohta).

31 Tästä seuraa muun muassa, ettei unionin tuomioistuimella ole toimivaltaa tulkita unionin arvonlisäverodirektiivejä silloin, kun pääasiassa kyseessä olevien verojen kantamisen ajankohta edeltää kyseisen jäsenvaltion liittymistä unioniin (tuomio 27.6.2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, 18 kohta).

32 Sen sijaan unionin tuomioistuimella on toimivalta tulkita unionin oikeutta, jos pääasian tosiseikat ovat osittain jäsenvaltion Euroopan unioniin liittymisen jälkeisiä (tuomio 15.4.2010, CIBA, C-96/08, EU:C:2010:185, 15 kohta) tai jos ne perustuvat ennen jäsenvaltion Euroopan unioniin liittymistä tehtyyn sopimukseen ja jos kyseinen tilanne tuottaa edelleen vaikutuksia kyseisen ajankohdan jälkeen (ks. analogisesti konsessiosopimuksen osalta tuomio 15.12.2016, Nemec, C-256/15, EU:C:2016:954, 22 ja 23 kohta ja sopimuksella perustettavan käyttö- ja tuotto-oikeuden osalta tuomio 6.3.2018, SEGRO ja Horváth, C-52/16 ja C-113/16, EU:C:2018:157, 38 ja 40 kohta).

33 Nyt käsiteltävässä asiassa leasingsopimus tehtiin helmikuussa 2006, ja arvonlisävero erääntyi maksettavaksi siitä lähtien, kun sopimuksen kohteen hallinta luovutettiin joulukuussa 2006. Niinpä pääasian tosiseikat ja verojen kantamisen ajankohta edeltävät Bulgarian tasavallan liittymistä Euroopan unioniin 1.1.2007.

34 Kyse oli kuitenkin sopimuksesta, jonka täyttäminen oli jatkuvaa ja jossa leasinginottaja velvoitettiin maksamaan arvonlisäverollisia leasingmaksuja 11 vuoden ajan 28.12.2006 lähtien. Niinpä kyseiseen sopimukseen perustuva tilanne tuotti edelleen vaikutuksia sen jälkeen, kun Bulgarian tasavalta oli liittynyt unioniin.

35 Kun otetaan huomioon kyseisen sopimuksen ominaispiirteet ja sen oikeusvaikutusten jatkuminen kyseisen jäsenvaltion unioniin liittymisen jälkeen, unionin tuomioistuimella on näin toimivalta tutkia sopimuksen täyttämisen veroseuraamuksia koskevat ennakkoratkaisukysymykset.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

36 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään olennaisilta osin sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että siinä sallitaan leasingsopimuksen purkamistapauksessa arvonlisäveron perusteen, joka laskettiin veronoikaisupäätöksessä kiinteämääräisenä koko sopimusajan leasingmaksujen yhteismäärän perusteella, alentaminen, vaikka kyseinen veronoikaisupäätös oli tullut voimaan ja on näin ollen lainvoimainen hallintotoimi, jolla verovelka todetaan.

37 Tässä yhteydessä on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdalla, joka koskee sopimuksen mitätöimistä, peruuttamista tai purkamista taikka kauppahinnan maksamisen täyttä tai osittaista laiminlyöntiä tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävää hinnanalennusta, velvoitetaan jäsenvaltiot alentamaan veron perustetta ja siten myös verovelvollisen maksettavaksi tulevan arvonlisäveron määrää aina, kun verovelvollinen ei liiketoimen toteuttamisen jälkeen saa lainkaan vastiketta tai osaa siitä. Tämä säännös on ilmaus arvonlisäverodirektiivin perusperiaatteesta, jonka mukaan veron peruste on todella saatu vastike ja josta väistämättä seuraa, että veroviranomaiset eivät voi kantaa arvonlisäveroa enempää kuin verovelvollinen oli sitä saanut (tuomio 6.12.2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 On muistutettava myös, että vaikka jäsenvaltiot voivat arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan nojalla säätää arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, tällaisilla toimenpiteillä voidaan lähtökohtaisesti olla noudattamatta arvonlisäveron perustetta koskevia sääntöjä ainoastaan siltä osin kuin se on tämän erityisen tavoitteen saavuttamiseksi ehdottoman välttämätöntä. Niillä on nimittäin haitattava mahdollisimman vähän arvonlisäverodirektiivin tavoitteiden ja periaatteiden toteutumista, eikä niitä näin ollen voida soveltaa siten, että niillä vaarannettaisiin arvonlisäveron neutraalisuus (tuomio 6.12.2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, 31 ja 33 kohta).

39 Näin ollen on tärkeää, että ne muodollisuudet, jotka verovelvollisen on täytettävä saadakseen veroviranomaisissa oikeuden arvonlisäveron perusteen alentamiseen, on näin ollen rajoitettava niihin, joiden avulla voidaan osoittaa, että liiketoimen toteuttamisen jälkeen vastike on lopullisesti jäänyt osittain tai kokonaan saamatta. Kansallisten tuomioistuinten on tältä osin tarkistettava, että kyseessä olevan jäsenvaltion edellyttämät muodollisuudet ovat tällaisia (tuomio 6.12.2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, 34 kohta).

40 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen veronoikaisupäätöksen tekeminen ei kuitenkaan ole muodollisuus, jolla pyrittäisiin arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa tarkoitetulla tavalla varmistamaan arvonlisäveron oikea kantaminen ja estämään petokset.

41 Niinpä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen veronoikaisupäätöksen tekemisellä ei voida itsessään perustella sitä, ettei verovelvollinen voi tämän jälkeen vedota oikeuteensa arvonlisäveron perusteen alentamiseen siinä tapauksessa, että sopimus puretaan.

42 Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa, tämä pätee edellä mainittujen periaatteiden vuoksi silloinkin, kun veronoikaisupäätös on kansallisten säännösten mukaan muuttunut lainvoimaiseksi eli kun siihen ei voida enää hakea muutosta.

43 Tästä seuraa, että ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että siinä sallitaan leasingsopimuksen purkamistapauksessa arvonlisäveron perusteen, joka laskettiin veronoikaisupäätöksessä kiinteämääräisenä koko sopimusajan leasingmaksujen yhteismäärän perusteella, alentaminen, vaikka kyseinen veronoikaisupäätös oli tullut voimaan ja on näin ollen lainvoimainen hallintotoimi, jolla verovelka todetaan kansallisen oikeuden mukaisesti.

Toinen, kolmas ja neljäs kysymys

Neljännen kysymyksen tutkittavaksi ottaminen

44 Bulgarian hallituksen mukaan neljättä kysymystä ei voida ottaa tutkittavaksi. Sen mukaan yhtäältä sopimusehto, jossa määrätään korvauksesta siinä tapauksessa, että sopimus puretaan velvoitteiden laiminlyönnin vuoksi, on mitätön kansallisen oikeuden mukaisen yleisen järjestyksen vastaisena. Toisaalta kyseinen kysymys koskee leasingsopimusta, johon ei liity osto-oikeutta, vaikka pääasiassa kyseessä oleva sopimus nimenomaan käsittää osto-oikeuden.

45 Tästä on huomautettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 267 artiklassa käyttöön otetussa unionin tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuinten välisessä yhteistyössä yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen unionin tuomioistuimelle esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. Jos siis esitetyt kysymykset koskevat unionin oikeuden tulkintaa, unionin tuomioistuimella on lähtökohtaisesti velvollisuus vastata niihin (tuomio 5.3.2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, 47 kohta).

46 Tästä seuraa, että olettamana on, että kansallisen tuomioistuimen sen säännöstön ja niiden tosiseikkojen perusteella, joiden määrittämisestä se vastaa ja joiden paikkansapitävyyden selvittäminen ei ole unionin tuomioistuimen tehtävä, esittämillä unionin oikeuden tulkintaan liittyvillä kysymyksillä on merkitystä asian ratkaisun kannalta. Unionin tuomioistuin voi jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän pyynnön ainoastaan, jos on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeuden tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, tai jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (tuomio 23.1.2019, M.A. ym., C-661/17, EU:C:2019:53, 50 kohta).

47 Lisäksi unionin tuomioistuin on toistuvasti todennut, ettei sen asiana ole ennakkoratkaisuasian yhteydessä ottaa kantaa kansallisten säännösten tulkintaan eikä ratkaista, onko kansallisen tuomioistuimen niistä esittämä tulkinta oikea, koska tällainen tulkinta kuuluu kansallisten tuomioistuinten yksinomaiseen toimivaltaan (tuomio 16.2.2017, IOS Finance EFC, C-555/14, EU:C:2017:121, 21 kohta ja tuomio 14.6.2017, Online Games ym., C-685/15, EU:C:2017:452, 45 kohta).

48 On vielä mainittava olevan riidatonta, että unionin tuomioistuimella ei ole SEUT 267 artiklan yhteydessä toimivaltaa soveltaa unionin oikeussääntöjä tiettyyn yksittäistapaukseen. Niinpä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on suoritettava pääasian ratkaisemisen edellyttämä oikeudellinen arviointi. Unionin tuomioistuimen tehtävänä on sitä vastoin esittää kansalliselle tuomioistuimelle kaikki sellaiset tarpeelliset seikat, joilla sitä voidaan tässä arvioinnissa ohjata, ja tarvittaessa muotoilla sille esitetty kysymys uudelleen (tuomio 2.7.2015, NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

49 Nyt käsiteltävässä asiassa Bulgarian hallitus esittää, että sopimusehto, jossa määrätään korvauksesta siinä tapauksessa, että sopimus puretaan velvoitteiden laiminlyönnin vuoksi, on mitätön kansallisen oikeuden mukaisen yleisen järjestyksen vastaisena. Unionin tuomioistuimen asiana ei ole kuitenkaan lausua kansallisen oikeuden tulkinnasta eikä varmistaa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen määrittämien oikeudellisten seikkojen ja tosiseikkojen paikkansapitävyyttä.

50 Lisäksi on mainittava unionin tuomioistuimen käytössä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenevän, että pääasiassa kyseessä olevaan leasingsopimukseen liittyy Bulgarian hallituksen mainitseman mukaisesti osto-oikeus. Ensi näkemältä virheellinen ennakkoratkaisukysymyksen katkelma osto-oikeuden puuttumisesta ei kuitenkaan tee esitetystä kysymyksestä täysin hypoteettista. Lisäksi unionin tuomioistuimen tehtävänä on ennakkoratkaisupyynnön yhteydessä antaa ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle hyödyllinen vastaus muotoilemalla sille esitetty kysymys tarvittaessa uudelleen.

51 Tässä tilanteessa neljäs kysymys, jonka unionin tuomioistuin katsoo koskevan ennakkoratkaisupyynnön 4 kohdassa mainitun mukaisesti leasingsopimusta, johon kuuluu osto-oikeus, voidaan ottaa tutkittavaksi.

Asiakysymys

52 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella, kolmannella ja neljännellä kysymyksellään, jotka on syytä tutkia yhdessä, onko arvonlisäverodirektiivin 90 artiklaa tulkittava siten, että pääasian kaltaisessa tilanteessa on kyseessä ”peruuttaminen” tai ”maksamisen laiminlyönti”, joka voi kuulua kyseisen artiklan 2 kohdassa velvollisuudesta alentaa arvonlisäveron perustetta säädetyn poikkeuksen alaan, jos yhtäältä osaa leasingsopimuksen mukaisista maksujen keskeyttämisen ja sopimuksen purkamisen välisen ajan leasingmaksuista ei makseta, kun purkamisella ei ole taannehtivaa vaikutusta, ja jos toisaalta sopimuksen ennenaikaisen purkamisen tapauksessa maksettavaksi kuuluvaa korvausta, jonka määrä vastaa kaikkien sopimuksen päättymiseen mennessä maksattavien leasingmaksujen yhteismäärää, ei makseta.

53 Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa annetaan jäsenvaltiolle mahdollisuus siinä tapauksessa, että kauppahinnan maksaminen laiminlyödään kokonaan tai osittain, poiketa edellä 37 kohdassa mainitusta säännöstä, jonka mukaan niiden on alennettava vastaavasti veron perustetta aina, kun verovelvollinen ei liiketoimen toteuttamisen jälkeen saa lainkaan vastiketta tai osaa siitä.

54 Kuten unionin tuomioistuin on jo todennut, tämä poikkeamismahdollisuus, joka koskee yksinomaan tilannetta, jossa kauppahinnan maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain, perustuu sille ajatukselle, että tietyissä olosuhteissa ja kyseisen jäsenvaltion oikeudellisen tilanteen mukaisesti vastikkeen maksun laiminlyönti voi olla vain väliaikaista tai sen todentaminen voi olla vaikeaa (tuomio 23.11.2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, 17 kohta).

55 Kauppahinnan maksamisen laiminlyönnillä ei nimittäin saateta osapuolia alkuperäiseen, sopimuksen tekemistä edeltäneeseen tilanteeseen. Yhtäältä ostajan on edelleen maksettava ainakin alun perin sovittu kauppahinta siinä tapauksessa, että kauppahinnan maksaminen laiminlyödään kokonaan, tai

maksamatta oleva osa siinä tapauksessa, että laiminlyönti on osittainen. Toisaalta myyjällä on periaatteessa yhä saatava, jota hän voi vaatia oikeusteitse (ks. vastaavasti tuomio 12.10.2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, 29 kohta).

56 Tässä tilanteessa on katsottava, että ilmaisuilla ”mitätöiminen”, ”peruuttaminen” tai ”purkaminen” viitataan tilanteisiin, joissa velallisen velanmaksuvelvollisuus joko raukeaa kokonaan tai se vahvistetaan lopullisesti tietyn suuruiseksi, kun taas maksuvelvollisuuden laiminlyönnille on ominaista sen lopullisuuteen kiinteästi liittyvä epävarmuus (ks. vastaavasti tuomio 12.10.2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, 30 ja 31 kohta).

57 Maksujen keskeyttämisen ja kyseisen leasingsopimuksen purkamisen välisen ajan leasingmaksujen osalta on ensimmäiseksi mainittava, että nyt käsiteltävässä asiassa leasinginantaja purki kyseisen sopimuksen 6.6.2015 alkavin vaikutuksin. Koska purkaminen vaikuttaa ZZD:n 88 §:n mukaan vain tulevaisuuteen nähden, leasinginottajalla on edelleen velvollisuus maksaa leasingsopimuksen mukaiset, ennen sopimuksen purkamista maksettaviksi tulleet maksuerät, ja leasinginantajalla on periaatteessa yhä saatava, jota hän voi vaatia oikeusteitse.

58 Niinpä arvonlisäveron perusteen vastaavaa alentamista arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun purkamisen tapauksessa ei voida soveltaa tällaiseen saatavaan, jota ei ole saatettu kyseenalaiseksi leasingsopimuksen purkamisella.

59 Tästä seuraa, että osaa ennen sopimuksen purkamista maksettaviksi tulleita maksueriä koskeva laiminlyönti on arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu maksamisen osittainen laiminlyönti, jonka perusteella kyseinen jäsenvaltio voi – kuten edellä 53 ja 54 kohdasta ilmenee – käyttää kyseisen artiklan 2 kohdassa säädettyä mahdollisuuttaan poiketa velvollisuudesta alentaa veron perustetta.

60 Unionin tuomioistuin on jo todennut tältä osin, että kansallista säännöstä, jossa lueteltaessa tilanteita, joissa veron perustetta alennetaan, ei mainita kauppahinnan maksamisen laiminlyöntiä, pidetään tuloksena siitä, että jäsenvaltio on käyttänyt sille arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa myönnettyä mahdollisuutta poikkeuksen soveltamiseen (tuomio 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, 24 kohta).

61 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan Bulgarian oikeuteen ei kuitenkaan sisälly säännöksiä, jotka mahdollistaisivat arvonlisäveron perusteen alentamisen maksulaiminlyönnin tapauksessa, sillä ZDDS:n 115 §:ssä säädetään tällaisesta oikaisemisesta vain mitätöimisen tai purkamisen varalta. Niinpä Bulgarian tasavallan on katsottava käyttäneen mahdollisuuttaan poiketa velvollisuudesta alentaa veron perustetta maksulaiminlyönnin tapauksessa, joten leasinginantaja ei voi vedota tällaiseen oikeuteen.

62 Tästä huolimatta epävarmuus määrien perimisen onnistumisesta voidaan ottaa huomioon verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaisesti epäämällä verovelvolliselta oikeus veron perusteen alentamiseen niin pitkään kuin saatava ei ole osoittautunut lopullisesti mahdottomaksi periä. Tämä voidaan toteuttaa myös hyväksymällä alentaminen silloin, kun verovelvollinen osoittaa olevan kohtuullisen todennäköistä, ettei velkaa makseta, tämän kuitenkaan vaikuttamatta mahdollisuuteen tarkistaa veron perustetta uudelleen ylöspäin, jos maksu kuitenkin suoritetaan. Kansallisten viranomaisten tehtävänä on siten suhteellisuusperiaatetta noudattaen ja tuomioistuinten valvonnassa määrittää sovellettavan kansallisen oikeuden erityispiirteet huomioon ottaen, mitä todisteita verovelvollisen on maksun laiminlyönnin todennäköisestä pitkäaikaisuudesta toimitettava. Tällainen menettelytapa olisi tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi yhtä tehokas, mutta se olisi vähemmän rajoittava verovelvolliselle, joka vastaa arvonlisäveron ennakkorahoituksesta keräämällä veron valtion lukuun (ks. vastaavasti tuomio 23.11.2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, 27 kohta).

63 Tältä osin on todettu, että tällainen toteamus pätee varsinkin sellaisen kansallisen lainsäädännön yhteydessä, jonka mukaan varmuus siitä, että saatavasta on tullut lopullisesti mahdoton perittävä, voidaan käytännössä saavuttaa vasta noin kymmenen vuoden kuluttua. Tällainen aika merkitsee joka tapauksessa sitä, että silloin kun elinkeinonharjoittajien laskujen maksaminen laiminlyödään, niille aiheutuu kassatilanteeseen vaikuttava haitta muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin kilpailijoihinsa nähden, ja tämä olisi selvästi vastoin sitä verotuksen yhdenmukaistamisen tavoitetta, johon arvonlisäverodirektiivillä pyritään (tuomio 23.11.2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, 28 kohta).

64 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että leasinginottaja keskeytti maksuerien maksamisen huhtikuussa 2009 eli lähes yhdeksän vuotta ennen ennakkoratkaisupyynnön päivämäärää. Edellä esitetystä seuraa, että verovelvollisen voidaan sen seurauksena, ettei se ole saanut perittyä sille kuuluvia maksuja pitkittyneen ajan, katsoa osoittaneen olevan kohtuullisen todennäköistä, ettei velkaa makseta, mutta kansallisten viranomaisten tehtävänä on tuomioistuinten valvonnassa varmistaa, että tilanne on tätä varten esitetyn selvitysaineiston perusteella tällainen.

65 Tässä tilanteessa on katsottava, että koska arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa säädetyllä poikkeamismahdollisuudella on tarkoitus vain vastata maksettavien määrien perimisen onnistumiseen liittyvään epävarmuuteen, sitä ei voida soveltaa pääasian kaltaisessa tapauksessa, tämän kuitenkaan vaikuttamatta mahdollisuuteen tarkistaa veron perustetta uudelleen ylöspäin, jos maksu kuitenkin suoritetaan.

66 Toiseksi on todettava sopimuksen ennenaikaisen purkamisen tapauksessa maksettavan korvauksen osalta ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenevän, että leasingsopimuksen mukaan leasinginantaja saattoi vaatia leasinginottajaa maksamaan täytäntöönpanon laiminlyöntiin perustuvan purkamisen tapauksessa korvauksen, jonka määrä vastaa koko sopimusajan leasingmaksujen yhteismäärää vähennettynä omaisuuden jäännösarvolla ja liiketoimen rahoituksessa käytettävän korkokannan perusteella laskettavalla vuosimaksulla. Tästä seuraa, että leasingsopimuksen mukaisten maksuerien voidaan katsoa erääntyvän maksettavaksi sopimuksen purkamisen jälkeen, ellei toisensisältöisten kansallisten säännösten soveltamisesta muuta seuraa.

67 Direktor, Bulgarian hallitus ja Euroopan komissio ovat esittäneet tältä osin, että korvaukseksi sovittu maksu ei ole todellinen peruuttamiskorvaus vaan vastike sopimuksen kohteena olevasta liiketoimesta ja tästä syystä arvonlisäverollinen.

68 Tässä yhteydessä on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

69 Unionin tuomioistuin on todennut tältä osin, että edellytyksenä sille, että liiketoimi on mahdollista katsoa vastikkeelliseksi, on ainoastaan se, että on olemassa kyseisen tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen sekä verovelvollisen todella saaman vastikkeen välinen suora yhteys. Tällainen suora yhteys muodostuu, kun palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamasta palvelusta (tuomio 10.1.2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, 31 kohta).

70 Tarkemmin sanottuna on todettu, että sellaisessa palvelusopimuksessa, jossa on sovittu sitoumuksen olevan voimassa tietyn vähimmäisajan, ennalta määritettyä määrää, jonka talouden toimija saa, jos asiakas irtisanoo sopimuksen ennenaikaisesti tai jos sopimus irtisanotaan asiakkaasta johtuvasta syystä, ja joka vastaa sitä määrää, jonka kyseinen toimija olisi ilman tällaista irtisanomista saanut jäljellä olevalta sopimusajalta, on pidettävä vastikkeena vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta ja tästä syystä arvonlisäverollisena, vaikka tällainen irtisanominen merkitsee sopimuksessa tarkoitettujen tavaroiden ja

palvelujen poistamista asiakkaan käytöstä ennen sopimusajan päättymistä (ks. vastaavasti tuomio 22.11.2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, 12, 45 ja 57 kohta).

71 Nyt käsiteltävässä asiassa on mainittava ensin edellytyksestä, joka liittyy vastavuoroisiin suorituksiin, jotka muodostavat välittömän yhteyden suoritettavan palvelun ja saadun vastikkeen välille, että kyseessä olevien maksuerien maksaminen purkamiskorvauksena on osa sopimusta, koska osapuolet yhdistävän oikeudellisen siteen olemassaolo riippuu mainittujen maksuerien suorittamisesta.

72 Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevista tiedoista ilmenee nimittäin, että kyseessä olevassa leasingsopimuksessa leasinginantaja sitoutui ostamaan leasinginottajan yksilöimän kiinteistön, rakentamaan kiinteistölle rakennuksen ja antamaan kokonaisuuden leasinginottajan käyttöön. Vastikkeena leasinginottajan oli määrä maksaa 833,78 euron kuukausittainen leasingmaksu 132 kuukaudelta eli 11 vuodelta liiketoimen rahoittamiseksi sopimukseen liitetyn maksuerätaulukon mukaisesti. Osapuolet totesivat lisäksi 29.10.2010 tehdyllä sopimuksella, että leasingin kohteena oleva rakennus oli valmistunut.

73 Lisäksi siinä tapauksessa, että sopimus puretaan ennen sovittua päättymisaikaa, maksettava korvaus vastaa edellä 66 kohdassa mainitulla tavalla koko sopimusaikana maksamatta jääneiden leasingmaksujen yhteismäärää. Sen ulkopuolelle jäävät näin sekä liiketoimen rahoittamisessa käytetyn korkokannan mukaan laskettu vuosimaksu että omaisuuden jäännösarvo, jota koskeva saatava syntyisi vain siinä tapauksessa, että osto-oikeutta käytetään. Niinpä sopimuksen ennenaikaisen purkamisen tapauksessa maksettavan määrän maksamisen ansiosta leasinginantaja voi saada samat tulot kuin se olisi saanut ilman purkamista. Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen sopimuksen yhteydessä purkaminen ei muuta sopimussuhteen taloudellista todellisuutta.

74 Niinpä on katsottava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa sopimuksessa leasinginottajan leasinginantajalle maksaman määrän vastikkeena on leasinginottajan oikeus siihen, että kyseinen toimija täyttää sopimukseen perustuvat täsmälliset velvoitteet, vaikka leasinginottaja ei tahtoisi tai voisi käyttää kyseistä oikeutta siitä itsestään johtuvasta syystä. Niinpä sillä, että kiinteistö ei ollut tai ei ollut enää leasinginottajan hallinnassa sopimuksen purkamisajankohtana, ei ole merkitystä, koska leasinginantaja antoi leasinginottajalle mahdollisuuden saada hyväkseen sopimukseen perustuvat suoritukset eikä suoritusten keskeyttäminen johtunut leasinginantajasta.

75 Tämän jälkeen on muistutettava sen edellytyksen osalta, jonka mukaan maksetut määrät ovat todellinen vastike yksilöitävissä olevasta palvelusta, että pääasian kaltaisessa tilanteessa leasinginantajalle kuuluvat velvollisuudet ja leasinginottajalta sopimuksen ennenaikaisen purkamisen tapauksessa laskutettava määrä määritettiin sopimuksen tekemisen yhteydessä. Lisäksi on mainittava, että ennenaikaisen purkamisen tapauksessa maksettava määrä vastaa myöhemmin erääntyvien kuukausimaksujen yhteismäärää ja sitä koskeva saatava syntyy välittömästi ilman, että sopimussuhteen taloudellinen todellisuus muuttuu tämän seurauksena.

76 Tästä seuraa, että ennenaikaisen purkamisen tapauksessa maksettavan määrän on katsottava kuuluvan kiinteästi yhteismäärään, jonka leasinginottaja sitoutui maksamaan siitä, että leasinginantaja täyttää sopimusvelvoitteensa.

77 Se, että Bulgarian verohallinto laski arvonlisäveron siten, että veron perusteena käytettiin koko sopimusajan leasingmaksujen yhteismäärää – mitä Bulus ei ole kyseenalaistanut –, vahvistaa lisäksi, että kyseessä olevat määrät ovat vastike itsenäisestä ja yksilöitävissä olevasta suorituksesta.

78 Tämän seurauksena pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen purkamiskorvauksen on katsottava olevan palkkio leasingsopimuksen kohteena olevasta liiketoimesta ja tästä syystä arvonlisäverollinen.

79 Niinpä on ratkaistava, onko siinä tapauksessa, että maksueriä, jotka vastaavat kaikkien purkamisen ja sopimuksen päättymisen välisenä aikana maksamatta jääneiden leasingmaksujen yhteismäärää, ei makseta, kyseessä arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu ”purkaminen” tai ”maksamisen laiminlyönti”.

80 Kuten edellä 66 kohdasta ilmenee, tällaisia määriä voidaan pitää sellaisina, jotka on maksettava, jolloin leasinginantajalla on periaatteessa edelleen saatava, jota se voi vaatia oikeusteitse. Tästä syystä sopimuksen purkamisen jälkeiseltä ajalta maksettaviksi tulleiden maksuerien periminen on lähtökohtaisesti epävarmaa.

81 Jos verovelvollinen osoittaa silti olevan kohtuullisen todennäköistä, ettei ennen sopimuksen purkamista maksettaviksi tulleita maksueriä vastaavaa velkaa makseta – kun otetaan huomioon se, ettei määriä ole saatu perittyä lähes yhdeksän vuoden kuluessa, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava –, on katsottava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa oikeusriidassa tällainen todennäköisyys pätee myös sopimuksen purkamisen jälkeisiin maksueriin.

82 Tässä tilanteessa on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa säädettyä poikkeamismahdollisuutta ei voida soveltaa myöskään sopimuksen purkamisen jälkeiseen aikaan, tämän kuitenkaan vaikuttamatta mahdollisuuteen tarkistaa veron perustetta uudelleen ylöspäin, jos maksu kuitenkin suoritetaan.

83 Tästä seuraa, että toiseen, kolmanteen ja neljänteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklaa on tulkittava siten, että pääasian kaltaisessa tilanteessa yhtäältä se, ettei osaa leasingsopimuksen mukaisista maksujen keskeyttämisen ja sopimuksen purkamisen, jolla ei ole taannehtivaa vaikutusta, välisen ajan leasingmaksuista makseta, ja toisaalta se, ettei sopimuksen ennenaikaisen purkamisen tapauksessa maksettavaksi kuuluvaa korvausta, jonka määrä vastaa kaikkien maksamattomien leasingmaksujen yhteismäärää sopimuksen päättymiseen saakka, makseta, ovat maksulaiminlyöntejä, jotka voivat kuulua kyseisen säännöksen 2 kohdassa arvonlisäveron perusteen alentamista koskevasta velvollisuudesta säädetyn poikkeuksen alaan, paitsi jos verovelvollinen osoittaa olevan kohtuullisen todennäköistä, että velkaa ei makseta, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava.

Oikeudenkäyntikulut

84 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 90 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että siinä sallitaan leasingsopimuksen purkamistapauksessa arvonlisäveron perusteen, joka laskettiin veronoikaisupäätöksessä kiinteämääräisenä koko sopimusajan leasingmaksujen yhteismäärän perusteella, alentaminen, vaikka kyseinen veronoikaisupäätös oli tullut voimaan ja on näin ollen lainvoimainen hallintotoimi, jolla verovelka todetaan kansallisen oikeuden mukaisesti.**

2) **Direktiivin 2006/112 90 artiklaa on tulkittava siten, että pääasian kaltaisessa tilanteessa yhtäältä se, ettei osaa leasingsopimuksen mukaisista maksujen keskeyttämisen ja sopimuksen purkamisen, jolla ei ole taannehtivaa vaikutusta, välisen ajan leasingmaksuista makseta, ja toisaalta se, ettei sopimuksen ennenaikaisen purkamisen tapauksessa maksettavaksi kuuluvaa**

korvausta, jonka määrä vastaa kaikkien maksamattomien leasingmaksujen yhteismäärää sopimuksen päättymiseen saakka, makseta, ovat maksulaiminlyöntejä, jotka voivat kuulua kyseisen säännöksen 2 kohdassa arvonlisäveron perusteen alentamista koskevasta velvollisuudesta säädetyn poikkeuksen alaan, paitsi jos verovelvollinen osoittaa olevan kohtuullisen todennäköistä, että velkaa ei makseta, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava.

Allekirjoitukset