

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

2. juuli 2015(*)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Kaupade tarnimine või teenuste osutamine – Liisinguleping – Liisingulepingu esemeks oleva kinnisasja tagastamine liisinguandja valdusesse – Mõiste „tühistamine, taganemine, ülesütlemine või osaline või täielik mittetasumine” – Liisinguandja õigus maksustatava summa vähendamisele – Topeltmaksustamine – Eraldiseisvad sooritused – Neutraalse maksustamise põhimõte

Kohtuasjas C-209/14,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Vrhovno sodišče (Sloveenia) 16. aprilli 2014. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 25. aprillil 2014, menetluses

NLB Leasing d.o.o.

versus

Republika Slovenija,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president R. Silva de Lapuerta, kohtunikud J.-C. Bonichot (ettekandja), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça ja C. Lycourgos,

kohtujurist: N. Jääskinen,

kohtusekretär: ametnik M. Aleksejev,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- NLB Leasing d.o.o., esindaja: maksukonsultant J. Podlipnik,
- Sloveenia valitsus, esindaja: T. Mihelič Žitko,
- Euroopa Komisjon, esindajad: C. Soulay, L. Lozano Palacios ja M. Žebre,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv”), artikli 2 lõiget 1, artiklit 14, artikli 24 lõiget 1 ja artikli 90 lõiget 1.

2 Taotlus on esitatud NLB Leasing d.o.o. (edaspidi „NLB”) ja Republika Slovenija – keda

esindab Ministrstvo za finance (rahandusministeerium) – vahelises vaidluses seoses viimase keeldumisega lubada korrigeerida kahe liisingulepingu sõlmimise tagajärjel tasutud käibemaksu.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

a) kaubatarne tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]”

4 Käibemaksudirektiivi artikkel 14 sätestab:

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

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

[...]

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

[...]”

5 Käibemaksudirektiivi artikli 24 lõige 1 näeb ette:

„Teenuste osutamine” on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne.”

6 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.”

Sloveenia õigus

7 Zakon o davku na dodano vrednost'i (käibemaksuseadus, edaspidi „ZDDV-1”) artikli 3 lõike 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga järgmisi tehinguid:

„1. maksukohustuslase poolt oma majandustegevuse käigus tasu eest Sloveenia Vabariigi territooriumil [...] tehtavad kaubatarne;

[...]

3. maksukohustuslase poolt oma majandustegevuse käigus tasu eest Sloveenia Vabariigi territooriumil osutatavad teenused;

[...]”

8 ZDDV-1 artikkel 6 on sõnastatud järgmiselt:

„1. „Kaubatarne” on teatava materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

2. Kaubatarnena käsitatakse ka:

[...]

b) kaupade tegelikku üleandmist vastavalt lepingule kaupade tähtajalise rendi kohta [...], millega nähakse ette, et tavaliselt läheb omandiõigus üle hiljemalt viimase osamakse tasumisega;

[...]”

9 ZDDV-1 artikli 14 lõige 1 sätestab, et „teenuste osutamine” on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne.

10 ZDDV-1 artikli 39 lõiked 2 ja 3 on sõnastatud järgmiselt:

„2. Maksustatavat väärtust vähendatakse vastavalt juhul, kui tellimus tühistatakse, kaup tagastatakse või hinda vähendatakse pärast tehingu tegemise hetke. Maksukohustustlane võib deklareeritud käibemaksusummat korrigeerida (vähendada), kui kauba või teenuse saaja korrigeerib (vähendab) käibemaksusummat, mille ta maha arvas, ning teavitab sellest kirjalikult tarnijat.

3. Maksukohustustlane võib samuti korrigeerida (vähendada) makstavat käibemaksusummat, kui tegemist on osalise või täieliku mittetasumisega, jõustunud kohtuotsuse alusel, millega kinnitatakse lõpetatud pankrotimenetlus, või lõpetatud kokkuleppemenetluse alusel [...] Kui maksukohustustlasele täielikult või osaliselt tasutakse hiljem kaubatarne või teenuse osutamise eest, mille suhtes ta on maksustatavat summat vastavalt käesolevale lõikele korrigeerinud, maksab ta saadud summalt käibemaksu.”

11 Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost'i (ZDDV-1 rakendusmäärus) artikkel 13 sätestab:

„1. Käibemaksu ei arvestata ega maksta kahjuhüvitiselt.

2. Kahjuhüvitisena käsitatakse eelneva lõike tähenduses eeskätt järgmist:

– kaubatarne, mille tarnija teeb eesmärgiga hüvitada eelnevast kaubatarnest tulenev kahju, kui tarnija on vastutav kahju eest seaduse või lepingu alusel;

– viivis, mida maksukohustustlane nõuab oma võlgnikult viivise jaoks ette nähtud summa ulatuses ning sissenõudmiskulud;

– lepingutrahv;

– lepingu tühistamisest tuleneva kahju hüvitis, kui omandaja ei ole lepingu alusel saanud

ühtegi kaupa ega teenust.

3. Kui lepingut täidetakse osaliselt, maksustatakse sellist osalist täitmist käibemaksuga.”

12 ZDDV-1 rakendusmääruse artiklis 41 on sätestatud:

„[...]

2. Vastavalt ZDDV-1 artikli 39 lõikele 2 võib maksukohustuslane vähendada käibemaksusummat hiljem kokku lepitud sellise hinnasoodustuse võrra nagu suured hinnasoodustused ja mahahindlused, milles on kokku lepitud kauba madalama kvaliteedi tõttu, kui tarnija ja saaja on selles otseselt kokku leppinud.

3. Tarnija ei saa ZDDV-1 artikli 39 lõike 2 kohast maksustatava väärtuse vähendamise õigust kasutada enne seda maksustamisperioodi, mille vältel ta sai tarne saajalt kirjaliku teate selle kohta, et viimane korrigeeris mahaarvatava käibemaksu summat.

[...]”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

13 Laenuandja NLB ja laenuvõtja Domino ing, d.o.o. (edaspidi „Domino”) sõlmisid 2008. aasta veebruaris kaks lühiajalise sihtotstarbelise laenu lepingut ja nn kaubanduskoostöö lepingud. Viimased nägid eelkõige ette, et NLB?lt Dominole antud laenude eesmärk oli kinnisasjade omandamine elamute ehitamiseks ning et soovi korral võis NLB rahastada nende elamute ehitamist, mille kohta ta mõõnis, et ta oli sellest huvitatud. Domino omandas nende laenude abil kinnisasju, mille eelmised omanikud oli NLB ja Domino vahel sõlmitud lepingute suhtes kolmandad isikud.

14 NLB ja Domino sõlmisid 2009. aasta aprillis kahte sorti lepingud, mille puhul Vrhovno sodiš?e (kassatsioonikohus) arvates on tegemist n-ö müügi- ja tagasirentimise tehinguga (*sale and leaseback*). Esiteks sai kahe ostu-müügi lepinguga NLB?st nende kinnisasjade omanik, mille Domino oli enne omandanud, ning teiseks kohustus ta kahe liisingulepinguga andma Dominole samal ajal need kinnisasjad mõneks kuuks rendile. Kahjustamata nende kahe äriühingu vahel enne sõlmitud kahte kaubanduskoostöö lepingut, nägid need liisingulepingud ette, et enne nende lõppemist peab Domino valima kolme järgmise võimaluse vahel: kas ta pikendab lepingute kestust, tagastab kinnisasjad NLB?le või kasutab nende kinnisasjade ostuvõimalust, tasudes kõik NLB?le maksmisele kuuluvad osamaksed.

15 Liisingulepingute sõlmimisel tasus NLB käibemaksu summalt, mille kohta ta nende lepingute alusel Dominole arve esitas, see tähendab summalt, mis vastab kõikidele igakuistele liisingumaksetele, sealhulgas Dominole antud ostuvõimalusele.

16 Kuna liisingulepingute lõppemisel ei olnud Domino tasunud NLB?le maksmisele kuuluvaid kõiki liisingumakseid, võttis NLB liisingu esemeks olevad kinnisasjad enda valdusesse tagasi, nagu need lepingud võimaldasid. NLB müüs need kinnisasjad 2010. aasta juulis elamuehitusmaana kolmandale äriühingule Sava IP?le (edaspidi „Sava IP”), makstes sellelt tehingult käibemaksu.

17 Kuna Domino nendest liisingulepingutest tulenevaid kohustusi ei täitnud, nõudis NLB tasutud käibemaksu korrigeerimist nendes lepingutes ette nähtud ostuvõimalusele vastava väärtuse ulatuses.

18 Sellega seoses nähtub eelotsusetaotlusest, et NLB ja Domino koostasid vastavalt

liisingulepingute tingimustele lõpparve, mille kohaselt NLB tasus Dominole summa, mis vastas esiteks kinnisasjade Sava IP?le müümise eest saadud hinnast tuleneva kasumi ja teiseks Domino poolt tasumata summade – sealhulgas ostuvõimalus – vahele.

19 NLB arvas kõnealuste kinnisasjade müügihinnast maha summa, mis vastas esiteks käibemaksule, mille ta võõrandamisel tasus; teiseks ostuvõimaluse osamakset, mida Domino ei olnud veel tasunud, ning lõpuks kolmandaks liisingumakset, mida Domino pidi pealegi NLB?le tasuma. NLB kandis ülejäänud osa üle Dominole. Seejärel esitas NLB Dominole kaks võlanõuet summas, mis vastas ostuvõimaluse osamaksete väärtusele, ning luges sellega need makset tasutuks.

20 Sloveenia maksuameti 5. juuni 2012. aasta otsusega keelduti rahuldamast NLB nõuet vähendada selle äriühingu poolt liisingulepingute sõlmimisel tasutud käibemaksu, kuna kaks võlanõuet ei kujutanud endast nõuetekohast alust, et NLB suhtes maksustatavat summat vähendada. Maksuamet leidis, et lepinguid ei „öeldud üles” ning et NLB poolt kinnisasjade valdusesse tagasivõtmine ei kujuta endast „tagastamist” ZDDV-1 artikli 39 lõike 2 tähenduses, mis võtab Sloveenia õigusesse üle käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1. Maksuameti sõnul täitis liisinguandja krediidiandja rolli ning müüs kinnisasjad liisinguvõtja asemel Sava IP?le.

21 NLB vaidlustas Sloveenia maksuhalduri otsuse, esitades vaide rahandusministeeriumisse ja seejärel kaebuse pädevale esimese astme kohtule. Mõlemad kaebused jäeti rahuldamata.

22 Kassatsioonkaebuses väidab NLB, et maksuasutus ja esimese astme kohus tõlgendasid vääralt ZDDV?1 artiklit 39 ja käibemaksudirektiivi artikli 90 lõiget 1. Kinnisasjade valdusesse tagasiandmine, mida Domino tegi oma lepinguliste kohustuste täitmatajätmise tõttu, vastab eespool viidatud sätetes ette nähtud ühele juhtumile. NLB väidab samuti, et kui tal ei lubata vähendada maksustatavat summat sellises kontekstis nagu põhikohtuasja asjaolud, siis rikutaks neutraalse maksustamise põhimõtet, kuna ta tasus käibemaksu teist korda kinnisasjade võõrandamisel kolmandale äriühingule.

23 Neil asjaoludel otsustas Vrhovno sodiš?e menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas põhikohtuasja asjaoludel tuleb nõukogu käibemaksudirektiivi artikli 90 lõiget 1 tõlgendada nii, et liisingu esemeks oleva asja (kinnisasi) tagastamine liisinguandja valdusesse seetõttu, et liisinguvõtja ei ole täitnud oma maksekohustusi, ning eesmärgiga see järgnevalt müüa ja liisingulepingutele vastavalt hüvitada, vastab vaatamata sellele, et see toimub pärast kõigi liisingumaksete sissenõutavaks muutumist, pärast kaubatarnet toimuva „tühistamise, taganemise, ülesütlemise või osalise või täieliku mittetasumise” juhtumile, mille puhul tuleb maksustatavat väärtust sellele vastavalt vähendada?

2. Kas käibemaksudirektiivi artikli 2 lõiget 1, artiklit 14 ja artikli 24 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et ostuvõimalusele vastavat summat, mis kujutab endast suuremat osa finantsliisingu lepingust tulenevatest kohustustest ning mille liisinguvõtja tasub liisinguandjale sellisel moel, et maksekohustuste täitmata jätmise tõttu võtab liisinguandja oma valdusesse tagasi liisingueseme, müüb selle kolmandale isikule ja tasub müügihinnast ülejääva summa liisinguvõtjale, arvates sellest lõpparves maha ka ostuvõimalusele vastava summa, tuleb käsitada lepingu täitmise vastutasuna ning seega kaubatarne, millelt tuleb seega tasuda käibemaksu; või tuleb seda käsitada vastutasuna kinnisasja renditeenuse või kasutamise eest (mille suhtes kohaldatakse käibemaksu seaduse alusel või maksukohustuslase valikul); või hoopis kahjuhüvitisena lepingust taganemise eest, mida makstakse selleks, et kõrvaldada liisinguvõtja kohustuste täitmata jätmisest tulenev kahju ning millel ei ole otsest seost ühegi tasu eest teenuste osutamisega ja mille suhtes seega ei kohaldata käibemaksu?

3. Kui vastus teisele küsimusele on, et tegemist on vastutasuga kaubatarne ja lepingu täitmise eest, esitatakse järgmine küsimus: kas käibemaksu neutraalsuse põhimõttega on vastuolus, kui liisinguandja maksab kaks korda sisendkäibemaksu: esimest korda finantsliisingu lepingute sõlmimisel (sealhulgas ostuvõimalusele vastavate summade eest, mis moodustavad suurema osa lepingu väärtusest) ja teist korda liisinguvõtja maksekohustuste täitmata jätmise tõttu kinnisasja (järgneval) müümisel kolmandale isikule, arvestades sellega, et teisest kaubatarne tulenev käibemaksu tasumise kohustus pannakse lõpparvega liisinguvõtjale?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

Teine küsimus

24 Eelotsusetaotlusest ilmneb, et NLB kui liisinguandja ja Domino kui liisinguvõtja sõlmisid kaks liisingulepingut kahe kinnisasja rentimiseks. Sellest taotlusest tundub samuti nähtavat, et kuna Domino oma kohustusi ei täitnud, võttis NLB vastavalt nendele lepingutele need kinnisasjad oma valdusesse tagasi, võõrandas need kolmandale isikule ja tasus müügihinnast ülejääva summa Dominole, arvates sellest lõpparves maha ka ostuvõimalusele vastava summa. Selles kontekstis küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult oma teise küsimusega, mida tuleb esiteks analüüsida, sisuliselt seda, kas käibemaksudirektiivi artikli 2 lõiget 1, artiklit 14 ja artikli 24 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et põhikohtuasjas vaatluse all olev liisingutehing on kaupade tarnimise või teenuste osutamise tehing nende sätete tähenduses.

25 Tuleb meenutada, et ELTL artikkel 267 ei anna Euroopa Kohtule pädevust kohaldada liidu õigusnorme konkreetsele juhtumile (kohtuotsus Patriciello, C-163/10, EU:C:2011:543, punkt 21). Niisiis sellisel juhtumil nagu põhikohtuasjas peab tarviliku õigusliku kvalifikatsiooni põhikohtuasja lahendamiseks andma eelotsusetaotluse esitanud kohus. Euroopa Kohtul tuleb aga talle anda kõik vajalikud juhtnöörid, et teda selle hinnangu andmisel aidata (kohtuotsus Patriciello, C-163/10, EU:C:2011:543, punkt 23).

26 Sõltumata seega küsimusest, kas põhikohtuasja aluseks olevaid faktilisi asjaolusid arvestades on kõnealune liisingutehing tegelikult osa ühestainsast mitmeosalisest tehingust, mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus, tuleb viimati nimetatud kohtule anda juhtnöörid, mis võimaldavad käibemaksu suhtes hinnata liisingutehingu õiguslikku olemust.

27 Sellega seoses tuleb meenutada, et käibemaksudirektiivi artikli 24 lõike 1 kohaselt „teenuste osutamine” on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne”. Mis puudutab mõistet „kaubatarne”, siis direktiivi artikli 14 lõike 1 kohaselt nõuab see „materიაalse vara omanikuna kasutamise õiguse üleminekut”. Peale selle käsitleb käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkt b „kaubatarne” kaupade tegelikku üleandmist vastavalt lepingule kaupade tähtajalise rendi kohta,

millega nähakse ette, et tavaliselt läheb omandiõigus üle hiljemalt viimase osamakse tasumisega.

28 Sellega seoses ilmneb Euroopa Kohtu praktikast, et lihtsat rendilepingut tuleb eristada kapitalirendi lepingust, mille eripära on see, et rentnikule kantakse üle kõik olulised omandiõigusega seotud riskid ja hüved. See, et lepingu lõppemisel on ette nähtud vara omandiõiguse üleminek või et osamaksete diskonteeritud summa võrdub praktiliselt vara müügihinnaga, on eraldi või koos võetuna kriteeriumid, mis võimaldavad kindlaks määrata, kas lepingut saab pidada kapitalirendi lepinguks (vt selle kohta kohtuotsus Eon Aset Menidjmont, C?118/11, EU:C:2012:97, punkt 38).

29 Lisaks ei viita kauba tarnimise mõiste omandi üleminekule kehtiva siseriikliku õigusega ette nähtud viisil, vaid hõlmab kõiki materiaalse vara üleminekuga seotud tehinguid, millega üks pool annab teisele poolele õiguse käsutada seda vara nii, nagu ta oleks tegelikult selle omanik (kohtuotsus Eon Aset Menidjmont, C?118/11, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Seega juhul, kui kinnisasja liisinguleping näeb ette kas selle omandiõiguse ülemineku liisinguvõtjale lepingu lõppemisel või see annab liisinguvõtjale kõik olulise kinnisasja omandiõigusega seonduva, nimelt kui talle lähevad üle kõik olulised omandiõigusega seotud riskid ja hüved ning kui osamaksete diskonteeritud summa võrdub praktiliselt vara müügihinnaga, tuleb tehing võrdsustada kapitalikauba soetamisega (vt selle kohta kohtuotsus Eon Aset Menidjmont, C?118/11, punkt 40).

31 Sellega seoses vihjavad põhikohtuasja aluseks olevad faktilised asjaolud, eelkõige „kaubanduskoostöö lepingute” tingimused ja lõpparuandele vastavalt tehtud tehingud, et liisingulepingute ese oli nende lepingute esemeks olevate kinnisasjade omandi üleminek Dominole, mille peab kindlaks tegema eelotsusetaotluse esitanud kohus käesoleva kohtuotsuse punktides 26–30 meenutatud kriteeriume arvestades.

32 Eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et käibemaksudirektiivi artikli 2 lõiget 1, artiklit 14 ja artikli 24 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et juhul, kui kinnisasja liisinguleping näeb ette kas selle omandiõiguse ülemineku liisinguvõtjale lepingu lõppemisel või see annab liisinguvõtjale kõik olulise kinnisasja omandiõigusega seonduva, nimelt kui liisinguvõtjale lähevad üle kõik olulised omandiõigusega seotud riskid ja hüved ning kui osamaksete diskonteeritud summa võrdub praktiliselt vara müügihinnaga, siis tuleb sellisest lepingust tulenev tehing võrdsustada kapitalikauba soetamisega.

Esimene küsimus

33 Esimese küsimusega tahab eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas põhikohtuasja asjaoludel, nagu need nähtuvad käesoleva kohtuotsuse punktist 24, tuleb käibemaksudirektiivi artikli 90 lõiget 1 tõlgendada nii, et liisingu esemeks oleva kinnisasja tagastamine liisinguandja valdusesse vastab selle sätte tähenduses tühistamise, taganemise, ülesütlemise või osalise või täieliku mittetasumise juhule või juhule, kui hinda alandatakse.

34 Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus peab andma õigusliku kvalifikatsiooni NLB ja Domino tehingutele, tuleb Euroopa Kohtul anda talle kõik vajalikud juhtnöörid, et teda selle hinnangu andmisel aidata.

35 Sellega seoses tuleb meenutada, et käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 1, mis käsitleb tühistamise, taganemise, ülesütlemise, osalise või täieliku mittetasumise või hinna alandamise juhtumeid pärast tarne toimumist, kohustab liikmesriike vähendama maksustatavat väärtust ja seega ka käibemaksusummat, mis tuleb maksukohustuslastel tasuda iga kord, kui pärast tehingu tegemist ei ole maksukohustuslane saanud osaliselt või täielikult kätte tasu. See säte on

käibemaksudirektiivi aluspõhimõtte väljendus, mille kohaselt koosneb maksustatav väärtus tegelikult saadud tasust ning millest tuleneb, et maksuhaldur ei saa käibemaksuna koguda suuremat summat, kui maksukohustuslane sai (kohtuotsus Almos Agrárkülkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, punkt 22).

36 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et välja arvatud lepingute tühistamine või ülesütlemine, mille korral poolte olukord taastatakse nii, nagu see oli enne lepingu sõlmimist ja maksukohustuslasel ei ole enam võimalik, viitab käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 1 ainult olukordadele, kui teine lepingupool ei tasu või tasub ainult osaliselt võla, mille maksmise kohustus tal siiski selle lepingu alusel on (vt selle kohta kohtuotsus Almos Agrárkülkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, punktid 23 ja 24).

37 Seega ei saa maksukohustuslane maksustatavat summat vähendada, kui lepingus ette nähtud tingimustel sai see maksukohustuslane enda tehtud soorituse eest tegelikult kätte kõik maksed, või kui ilma, et lepingut oleks üles öeldud või tühistatud, ei ole lepingu teine pool kokkulepitud hinda enam võimalik.

38 Eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et käibemaksudirektiivi artikli 90 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et see ei luba maksukohustuslasel maksustatavat summat vähendada, kui see maksukohustuslane sai enda tehtud soorituse eest tegelikult kätte kõik maksed, või kui ilma, et lepingut oleks üles öeldud või tühistatud, ei ole lepingu teine pool kokkulepitud hinda enam võimalik.

Kolmas küsimus

39 Kolmanda küsimusega tahab eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui maksukohustuslane maksab käibemaksu esimest korda ostuvõimalust sisaldava liisingulepingu sõlmimisel ning teist korda liisinguvõtja kohustuste täitmata jätmise tõttu lepingueseme võõrandamisel kolmandale äriühingule.

40 Sellega seoses tuleb meelde tuletada, et Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et ühise käibemaksusüsteemi lahutamatuks osaks oleva neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus maksukohustuslase majandustegevuse topeltnmaksustamine (vt selle kohta kohtuotsused Puffer, C?460/07, EU:C:2009:254, punktid 45 ja 46, ning Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, punkt 42).

41 Euroopa Kohus on samuti leidnud, et käibemaksuga maksustamisel tuleb tavaliselt iga sooritust pidada eraldiseisvaks ja sõltumatuks, nagu nähtub käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 teisest lõigust (kohtuotsus BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, punkt 29). Teatud asjaoludel tuleb mitut vormiliselt eraldiseisvat sooritust, mida võib teha eraldi ja mis selliselt kuuluvad eraldi maksustamisele või maksust vabastamisele, käsitada üheainsa sooritusena, kui need ei ole üksteisest sõltumatud (vt selle kohta kohtuotsus RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C?155/12, EU:C:2013:434, punkt 20).

42 Vastavalt sellele kohtupraktikale tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul kontrollida, kas põhikohtuasjas vaidluse olevaid tehinguid ehk esiteks Dominole tehtud sooritusi ja teiseks kinnisasjade võõrandamist kolmandale äriühingule tuleb pidada „üheksainsaks sooritusena”. Sellega on nimelt tegemist siis, kui kaks või mitu maksukohustuslase tehtud tehingu osa või sellega seotud toimingut on nii tihedalt seotud, et need moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik.

43 Kui ilmneb, et neid tehinguid ei saa lugeda üheksainsaks soorituseks, siis nende käibemaksuga eraldi maksustamine ei ole neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus.

44 Eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus, et esiteks kinnisasju puudutav liisingutehing ja teiseks nende kinnisasjade võõrandamine (liisingulepingu suhtes) kolmandale isikule maksustatakse käibemaksuga eraldi, kuna neid tehinguid ei saa pidada üheksainsaks soorituseks, mida peab hindama eelotsusetaotluse esitanud kohus.

Kohtukulud

45 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõiget 1, artiklit 14 ja artikli 24 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et juhul, kui kinnisasja liisinguleping näeb ette kas selle omandiõiguse ülemineku liisinguvõtjale lepingu lõppemisel või see annab liisinguvõtjale kõik olulise kinnisasja omandiõigusega seonduva, nimelt kui liisinguvõtjale lähevad üle kõik olulised omandiõigusega seotud riskid ja hüved ning kui osamaksete diskonteeritud summa võrdub praktiliselt vara müügihinnaga, siis tuleb sellisest lepingust tulenev tehing võrdsustada kapitalikauba soetamisega.**

2. **Direktiivi 2006/112 artikli 90 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et see ei luba maksukohustuslasel maksustatavat summat vähendada, kui see maksukohustuslane sai enda tehtud soorituse eest tegelikult kätte kõik maksed, või kui ilma, et lepingut oleks üles öeldud või tühistatud, ei ole lepingu teine pool kokkulepitud hinda enam võlgu.**

3. **Neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus, et esiteks kinnisasju puudutav liisingutehing ja teiseks nende kinnisasjade võõrandamine (liisingulepingu suhtes) kolmandale isikule maksustatakse käibemaksuga eraldi, kuna neid tehinguid ei saa pidada üheksainsaks soorituseks, mida peab hindama eelotsusetaotluse esitanud kohus.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: sloveeni.