

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

12. oktoober 2017(*)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 90 lõige 1 – Vaheetu õigusmõju – Maksustatav väärtus – Vähendamine tühistamise, ülesütlemise või lõpetamise korral – Vähendamine osalise või täieliku mittetasumise korral – Eristamine – Maksete mittetasumise tõttu ülesöeldud liisinguleping

Kohtuasjas C-404/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósági (Szegedi haldus- ja töökohus, Ungari) 8. juuli 2016. aasta kohtumäärusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 19. juulil 2016, menetluses

Lombard Ingatlan Lizing Zrt.

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: J.-C. Bonichot (ettekandja) koja presidendi ülesannetes, kohtunikud A. Arabadjiev ja E. Regan.

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Lombard Ingatlan Lízing Zrt., esindaja: *ügyvéd* Cs. Tordai,
- Ungari valitsus, esindajad: A. M. Pálffy ja M. Z. Fehér,
- Euroopa Komisjon, esindajad: V. Bottka, A. Sipos ja M. Owsiany-Hornung,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1, edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 90 lõikeid 1 ja 2.

2 Taotlus on esitatud Lombard Ingatlan Lízing Zrt. (edaspidi „Lombard“) ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság'i (riikliku maksu- ja tolliameti kaebuste osakond, Ungari, edaspidi „kaebuste osakond“) vahelises kohtuvaidluses, mis käsitleb viimati nimetatud otsust mitte lubada parandada arveid, mida Lombard oli teinud selleks, et saada õigust vähendada käibemaksuga maksustatavat väärtust peale mitme liisingulepingu ülesütlemit sel alusel, et liisinguvõtjad jätsid need lepingud täitmata.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikkel 73 sätestab:

„Artiklites 74–77 nimetatud 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.“

4 Direktiivi artikkel 90 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Tühistamise, taganemise, ülesütlemitse 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.“

5 Sama direktiivi artiklis 273 on ette nähtud:

„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.“

Ungari õigus

6 2007. aasta käibemaksuseaduse nr CXXVII (általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis § 77 sätestas järgmist:

„(1) Kaubatarne, teenuste osutamise ja kauba ühendusesisese soetamise korral vähendatakse maksustatavat väärtust õigustatud isikule tagasi makstud või tagasimakstava tasu suuruse võrra tagantjärele, kui pärast täitmist:

a) tehingu kehtetuse tõttu:

aa) taastatakse tehingu sõlmimisele eelnenud olukord või

ab) tehing, olgugi et kehtetu, tunnistatakse kuni kehtetuks tunnistava kohtuotsuse tegemiseni

kehtivaks või

ac) tehing tunnistatakse ebaproportsionaalse eelise kaotamisega kehtivaks;

b) toime pandud rikkumiste tõttu:

ba) õigustatud isik ütleb tehingu üles või

bb) õigustatud isikule tehakse hinnaalandust.

(2) Maksustatavat väärtust vähendatakse tagantjärele ka sel juhul, kui

a) ettemaks makstakse tehingu täitmata jätmise tõttu tagasi;

b) korduvkasutuspakendite tagasivõtmisel makstakse tagatisraha tagasi.

(3) Kui hinda alandatakse pärast tarne toimumist, võib vastavalt § 71 lõike 1 punktidele a ja b vähendada seejärel ka maksustatavat väärtust.“

7 Deklaratsioonide ise parandamise korda reguleerivad 2003. aasta XCII seaduse maksukorralduse kohta (adózási rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény) § 49 lõiked 1 ja 3, mis on sõnastatud järgmiselt:

„(1) Maksukohustuslane võib deklaratsiooniga ise parandada maksusummat, maksustatavat väärtust – välja arvatud riigilõive või riiklikke tasusid – ja eelarvetoetusi nii juhul, kui need on juba kindlaks määratud, kui ka juhul, kui need on alles kindlaksmääramisel. Juhul kui maksukohustuslane teatab enne maksuasutuse poolt maksukontrolli alustamist, et ta ei ole arvutanud maksusummat, maksustatavat väärtust või eelarvetoetusi vastavalt seadusele, või kui tema deklaratsioonis on maksustatava väärtuse või maksusumma või eelarvetoetuste osas arvutus- või vormistusvigadest tingitud vigu, võib ta oma deklaratsiooni ise parandamise teel muuta. Selliseks parandamiseks ei loeta juhtusid, kus maksukohustuslane esitab oma deklaratsiooni hilinemisega ega suuda seda põhjendada, või kui maksuhaldur tema pikendamistaotlust ei rahulda. Maksukohustuslane ei või deklaratsiooni ise parandada, kui ta on õiguspäraselt kasutanud seadusega ette nähtud valikuvõimalusi ja soovib neid muuta deklaratsiooni ise parandamise teel. Maksukohustuslane võib hiljem tugineda maksusoodustustele või neid deklaratsiooni ise parandamise teel saada.

[...]

(3) Deklaratsiooni ise parandamise kaudu võib vastavalt maksukohustuse tekkimise ajal kehtinud õigusnormidele parandada maksustatavat väärtust, maksusummat ja eelarvetoetusi seaduses ja selle maksustamisperioodi kohta, mille maksu soovitakse parandada, maksu kindlaksmääramiseks määratud aegumistähtaaja jooksul. Deklaratsiooni ise parandamine hõlmab niisuguse maksustatava väärtuse, maksu või eelarvetoetuste, mis saadakse hiljem teada, ja – seaduses sätestatud juhtudel deklaratsiooni ise parandamise teel – maksujäägi kindlaksmääramist; parandatud maksustatava väärtuse, parandatud maksusumma, eelarvetoetuste või maksujäägi samal ajal deklareerimist ja maksmist või vajaduse korral eelarvetoetuste või maksu vähendamise taotlemist. Deklaratsiooni ise parandamiseks ei loeta juhtusid, kus tuleb parandada käibemaksusummat tolliasutuse otsuse muutmise tagajärjel, millega määratakse kindlaks maks imporditud kaupadelt. Kui tolliasutus oma otsust, millega määratakse kindlaks imporditud kaupadelt tasumisele kuuluv maks, tagantjärele muudab, tuleb selle kuu deklaratsiooni, millal maksmine toimus, muudatus sisse viia.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

8 Finantseerimisteenuseid pakkuv Ungari äriühing Lombard sõlmis kolm liisingulepingut erinevate kinnisasjade kapitalirendiks. Kõnealuste kinnisasjade valduse üleminekul vastavalt 2006. aasta aprillis, 2007. aasta veebruaris ja 2008. aasta mais esitas see äriühing liisinguvõtjatele arved liisingumaksete kogusummas koos käibemaksuga ja sel alusel tekkis tal kohustus tasuda käibemaksu.

9 Lombard lõpetas novembris 2007, detsembris 2008 ja novembris 2009 kõnealused liisingulepingud tasumisele kuulunud summade osalise maksmata jätmise tõttu ja võttis need kinnisasjad tagasi. Sellest tulenevalt väljastas Lombard aastatel 2010 ja 2011 parandatud arved, milles ta vähendas maksustatavat väärtust võrreldes algsete arvetega, ning arvas selle vahe 2011. aasta veebruari, märtsi ja mai suhtes tasumisele kuulunud käibemaksust maha.

10 Kontrollides käibedeklaratsioone, mis puudutasid ajavahemikku jaanuarist juulini 2011, tuvastas esimese taseme maksuhaldur tasumata jäänud, kuid Lombardi poolt tasumisele kuulunud maksu, määras trahvi ja arvutas viivitusintressi.

11 Lombard pöördus kaebuste osakonna poole, kes kinnitas seda otsust, märkides, et 2007. aasta CXXVII seaduse käibemaksu kohta põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis artikli 77 kohaselt oli maksustatavat väärtust võimalik vähendada vaid pärast deklaratsiooni ise muutmist. See nõue on kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikega 1, kuna see säte annab liikmesriikidele õiguse määrata kindlaks tingimused, mil maksustatavat väärtust vähendatakse. Igal juhul võib lepingu ülesütlemist mittetasumise või hilinenult tasumise tõttu pidada mittetasumise olukorraks käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 2 tähenduses, mis lubab maksustatava väärtuse vähendamise sellisel juhul välistada.

12 Kaebuste osakonna otsuse peale esitatud kaebuses väidab Lombard, et käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 1 ei luba tarnelepingu lõpetamisel liikmesriikidel keelduda andmast õigust vähendada maksustatavat väärtust. Nimelt ei oma selle muu hulgas vahetu õigusmõjuga sätte kohaldamisel tähtsust asjaomaste lepingute lõpetamise alus, milleks käesoleval juhul on liisingumaksete tasumata jätmine.

13 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib seoses sellega, et Lombard sõlmis kapitalirendilepinguid, mis nägid ette, et lepingu lõppedes pidid liisinguvõtjad asjaomase vara omandama. Seetõttu kvalifitseeriti need tehingud käibemaksu mõttes „kaubatarneks“ ja käibemaks kuulus tasumisele kuupäeval, mil kõnealuste asjade valdus liisinguvõtjatele üle anti.

14 Lisaks selgitab see kohus, et juhul kui liisinguvõtja ei saa või ei soovi liisingumakseid enam tasuda, loetakse tehing ülesõelduks. Lepingute puhul, mida täidetakse järgemööda, ei ole võimalik taastada enne tehingu sõlmimist esinenud olukorda, sest õigus liisingulepingu eset kasutada on üle läinud ja seda ei saa tagasi võtta, kuid pooled võivad kokku leppida, et sellisel juhul tekitab leping õiguslikke tagajärgi kuni hetkeni, mil tehing üles õeldi. Mis puudutab põhikohtuasjas käsitletavaid liisingulepinguid, siis nende eseme valdus on üle antud, kuid selle lepingu ülesütlemise tõttu ei ole omandiõigus tsiviilõiguslikus tähenduses üle läinud.

15 Nimetatud kohus leiab selles osas, et 15. mai 2014. aasta kohtuotsusest Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 28) tuleneb, et käibemaksudirektiivi artikliga 90 ei ole vastuolus selline siseriiklik säte, mis ei näe ette käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamist hinna mittetasumise korral, kui kohaldatakse selle artikli lõikes 2 sätestatud erandit.

16 Sellest hoolimata kahtleb eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas olukord, kus liisinguandja ei saa enam liisingumaksete tasumist nõuda, kuna liisinguleping, mida liisinguvõtja ei täitnud, on üles öeldud, kuulub käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 1 kasutatud mõiste „ülesütlemine“ alla. Kohus kahtleb, kas vastaval juhul on selle direktiivi artikli 90 lõige 2 siiski kohaldatav.

17 Lisaks leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et maksustatava väärtuse vähendamise õiguse rakendamist käsitlevad siseriiklikud õigusnormid on vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega. Nimelt näevad need selle kohtu sõnul ette aegumistähtaja, mis ei luba arvesse võtta võimalust, et pikaajalise liisingulepingu ülesütlemine võiks toimuda pärast selle tähtaja lõppemist. Sellises olukorras kujutab maksu see osa, mis on juba arvel esitatud, deklareeritud ja tasutud ning mida liisinguvõtja ei ole hüvitanud, endast liisinguandja jaoks tegelikku kulu, mis on vastuolus neutraalse maksustamise põhimõtte endaga.

18 Neil asjaoludel otsustas Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Szegedi haldus- ja töökohus, Ungari) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 mõistet „ülesütlemine“ tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab juhtumit, kus kapitalirendilepingu raames ei või liisinguandja enam nõuda liisinguvõtjalt liisingumakse tasumist, kuna liisinguandja ütles nimetatud lepingu üles seetõttu, et liisinguvõtja ei täitnud lepingut?

2. Kui vastus on jaatav, siis kas [liisinguandjal] on käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 alusel õigus maksustatavat väärtust vähendada ka juhul, kui liikmesriigi seadusandja on käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 2 ette nähtud võimalust kasutades ette näinud, et maksustatavat väärtust ei ole täieliku või osalise mittetasumise tõttu lubatud vähendada?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

19 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 mõistet „ülesütlemine“ tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab juhtumit, kus liisinguandja ei või kapitalirendilepingu raames enam nõuda liisinguvõtjalt liisingumakse tasumist, kuna liisinguandja ütles nimetatud lepingu üles seetõttu, et liisinguvõtja ei täitnud lepingut.

20 Tuleb meenutada, et käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 1 näeb ette võimaluse vähendada maksustatavat väärtust tühistamise, taganemise, ülesütlemise või osalise või täieliku mittetasumise korral või juhul, kui hinda alandatakse pärast tarne toimumist.

21 Selle kohta tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et liidu õigusnorme tuleb tõlgendada ja kohaldada ühetaoliselt, arvestades Euroopa Liidu kõikides keeltes kehtivaid versioone. Kui liidu õigusakti keeleversioonides on erinevusi, tuleb sätte tõlgendamisel lähtuda selle õigusakti üldisest ülesehitusest ja eesmärkidest, mille osa säte on (kohtuotsus, 17.5.2017, ERGO Poist'ov?a, C-48/16, EU:C:2017:377, punkt 37).

22 Mis puudutab termineid „tühistamine, taganemine ja ülesütlemine“, siis tuleb märkida, et enamik selle sätte keeleversioonidest, mille hulgas on ka saksa- ja prantsuskeelne versioon, nimetavad kõiki neid kolme võimalust, samas kui teised keeleversioonid, nagu inglisi- ja ungarikeelne versioon, nimetavad vaid kahte võimalust.

23 Nagu Euroopa Komisjon on märkinud, võib käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 1, ja eelkõige selle saksa- ja prantsuskeelses versioonis, terminite „tühistamine, taganemine ja

ülesütlemine“ kasutamist selgitada sooviga hõlmata tühistamist nii tagasiulatuvalt (*ex tunc*) kui ka tulevikus (*ex nunc*).

24 Selle artikli ungarikeelses versioonis kasutatud terminid *elállás* ja *teljesítés megghiúsulása* ei ole sellise tõlgendusega vastuolus, kuivõrd nad viitavad vastavalt lepingu ülesütlemisele tagasiulatuvalt ja tehingu nurjumisele.

25 Käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 selline tõlgendus vastab igal juhul selle sätte üldisele ülesehitusele ja seatud eesmärgile.

26 Vastavalt Euroopa Kohtu praktikale kohustab käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 1 selles viidatud juhtumitel 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 ise sai (vt selle kohta kohtuotsus, 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 22).

27 Samas lubab käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 2 teha liikmesriikidel tehingu hinna täieliku või osalise mittetasumise korral eelmainitud sättest erandi (kohtuotsus, 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 23).

28 See võimalus sellise erandi tegemiseks, mis piirdub rangelt tehingu hinna täieliku või osalise mittetasumisega, põhineb ideel, et tasu mittemaksmist võib teatavatel asjaoludel ja tulenevalt asjaomases liikmesriigis kehtivast õiguslikust olukorrast olla keeruline kindlaks teha või see võib olla üksnes ajutine (vt analoogia alusel kohtuotsus, 3.7.1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 18).

29 Nimelt, vastupidi lepingu ülesütlemisele või tühistamisele ei ennista ostuhinna mittetasumine poolte algset olukorda. Kui ostuhinna täielik või osaline mittetasumine toimub ilma, et leping oleks üles öeldud või tühistatud, jääb kokkulepitud hinna eest vastutavaks ostja, ja müüjale, kuigi ta ei ole enam omanik, jääb endiselt õigus saada tasu, mida ta võib välja nõuda kohtus. Kuna ei saa siiski välistada võimalust, et selline võlg jääbki tasumata, oli liidu seadusandja eesmärk jätta iga liikmesriigi otsustada, kas ostuhinna mittetasumine annab õiguse vähendada maksustatavat väärtust vastavalt tema kehtestatud tingimustele, või ei ole selline vähendamine antud olukorras lubatud (kohtuotsus, 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 25).

30 Eeltoodust tuleneb, et mittetasumist iseloomustab ebakindlus, mis kuulub selle mittelõpliku laadi juurde.

31 Seevastu viitavad käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 1 kasutatud terminid „tühistamine, taganemine ja ülesütlemine“ olukordadele, milles kas pärast tagasiulatuvat tühistamist või tulevikku suunatud ülesütlemist võlgniku kohustus oma võlg tasuda kas lõpeb täielikult või peatub lõplikult kindlaks määratud tasemel koos kõikide tagajärgedega, mis sellega võlausaldajale kaasnevad.

32 Sellega seoses nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas lõpetas üks kapitalirendilepingu pool selle lepingu, öeldes selle lõplikult üles. Seetõttu võttis liisinguandja kapitalirendile antud asjad tagasi ja ta ei saanud enam liisinguvõtjalt liisingumaksete tasumist nõuda ning liisinguvõtja ei saanud nende asjade omanikuks. Lisaks sellele ei nähtu ühestki Euroopa Kohtule esitatud dokumendist, et nende tehingute tegelik toimumine oleks seatud

kahtluse alla.

33 Kuna sellist olukorda iseloomustab algselt ühe lepingupoole poolt maksmisele kuulunud tasu lõplik vähenemine, ei saa seda kvalifitseerida „mittetasumiseks“ käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 2 tähenduses, vaid see kujutab endast tühistamist, taganemist või ülesütlemist selle artikli lõike 1 tähenduses.

34 Arvestades kõiki eeltoodud kaalutlusi, tuleb esimese küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 1 kasutatud mõisteid „tühistamine“, „taganemine“ ja „ülesütlemine“ tuleb tõlgendada nii, et need hõlmavad juhtumit, kus kapitalirendilepingu raames ei või liisinguandja enam nõuda liisinguvõtjalt liisingumaksete tasumist, kuna liisinguandja ütles nimetatud lepingu üles seetõttu, et liisinguvõtja ei täitnud lepingut.

Teine küsimus

35 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas juhul, kui liisinguleping lõpetati lõplikult liisingumaksete mitteasumise tõttu liisinguvõtja poolt, võib liisinguandja tugineda käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikele 1, et nõuda liikmesriigilt käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamist, olgugi et kohaldamisele kuuluv siseriiklik õigus esiteks kvalifitseerib sellise juhtumi „mittetasumiseks“ kõnealuse artikli lõike 2 tähenduses ja teiseks ei luba maksustatavat väärtust mittetasumise korral vähendada.

36 Olgu meenutatud, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt võivad eraõiguslikud isikud, kui direktiivi sätted on nende sisu seisukohast tingimusteta ja piisavalt täpsed, tugineda neile liikmesriigi kohtus riigi vastu nii juhul, kui riik on jätnud direktiivi siseriiklikku õigusesse ettenähtud tähtjaks üle võtmata, kui ka juhul, kui direktiiv ei ole üle võetud nõuetekohaselt. Liidu õigusnorm on tingimusteta siis, kui selles sätestatud kohustus ei ole seotud ühegi tingimusega ja selle rakendamine või mõju ei ole seatud sõltuvusse ühegi õigusakti vastuvõtmisest liidu institutsioonide või liikmesriikide poolt (vt kohtuotsus, 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, punktid 31 ja 32).

37 Antud juhul näeb käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 1 ette, et selles nimetatud juhtudel vähendatakse maksustatavat väärtust sellele vastavalt ning liikmesriikide poolt kindlaksmääratud tingimustel.

38 Kuigi see säte jätab liikmesriikidele vähendamise summa kindlaksmääramist võimaldavate meetmete võtmisel teatava kaalutlusruumi, ei muuda see asjaolu siiski seda, et kõnealuse artikliga ette nähtud kohustus – lubada artiklis märgitud juhtudel maksustatava väärtuse vähendamist – on täpne ja tingimusteta. Järelikult vastab see artikkel vahetu õigusmõju tekkeks vajalikele tingimustele (kohtuotsus, 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, punkt 34).

39 Nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 27, lubab selle artikli 90 lõige 2 tõepoolest liikmesriikidel teha tehingu hinna täieliku või osalise mittetasumise korral eelmainitud sättest erandi. Maksukohustuslased ei saa seega tugineda selle direktiivi artikli 90 lõike 1 alusel käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamise õigusele hinna mittetasumise korral, kui asjaomane liikmesriik on otsustanud kohaldada selle direktiivi artikli 90 lõikes 2 sätestatud erandit (kohtuotsus, 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, punkt 23).

40 Nagu aga nähtub käesoleva kohtuotsuse punktidest 29–33, toob ülesütlemine, millega kapitalirendilepingu üks pool lõpetas selle lepingu lõplikult, endaga kaasa liisinguvõtja poolt algselt võlgnetud võla lõpliku vähenemise. Seega ei saa seda kvalifitseerida „mittetasumiseks“ käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 2 tähenduses, vaid see kujutab endast tühistamist, taganemist

või ülesütlemist selle artikli lõike 1 tähenduses.

41 Lisaks sellele tuleb seoses eelotsusetaotluse esitanud kohtu kahtlustega, mis puudutavad formaalsusi, mida võib esitada maksustatava väärtuse vähendamise õiguse kasutamisele, meenutada, et käibemaksudirektiivi artikli 273 kohaselt võivad liikmesriigid kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et seda võimalust ei kasutata selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks direktiivi 3. peatükis sätestatud kohustustele (kohtuotsus, 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 36).

42 Arvestades asjaolu, et väljaspool käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 1 ning artiklis 273 sätestatud piire ei ole nendes sätetes täpsustatud ei tingimusi ega kohustusi, mida liikmesriigid võivad ette näha, siis tuleb tõdeda, et nende sätetega antakse liikmesriikidele kaalutlusruum eeskätt seoses formaalsustega, mida maksukohustuslased peavad maksustatava väärtuse vähendamiseks nende riikide maksuhalduri juures täitma (kohtuotsus, 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 37).

43 Euroopa Kohtu praktikast ilmneb siiski, et meetmed, millega hoitakse ära maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist, võivad üldjuhul kalduda käibemaksuga maksustatava väärtuse järgimisest kõrvale üksnes piirides, mis on rangelt vajalik selle konkreetse eesmärgi saavutamiseks. Nimelt peavad need võimalikult vähe mõjutama käibemaksudirektiivis sätestatud eesmärgi ja põhimõtteid ning seega ei tohi nende kasutamine seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust (kohtuotsus, 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 38).

44 Seega on vaja, et maksuhalduri juures käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamise eelduseks olevad formaalsused, mida maksukohustuslastel tuleb täita, piirduksid nendega, mis võimaldavad põhjendada seda, et pärast tehingu tegemist jääb selle eest tasu osaliselt või täielikult lõplikult saamata. Siseriiklike kohtute ülesanne on sellega seoses kontrollida, kas asjaomase liikmesriigi nõutavate formaalsuste puhul on see nii (kohtuotsus, 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 39).

45 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et juhul kui liisinguleping lõpetati lõplikult liisingumaksete mitteasumise tõttu liisinguvõtja poolt, võib liisinguandja tugineda käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikele 1, et nõuda liikmesriigilt käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamist, olgugi et kohaldamisele kuuluv siseriiklik õigus esiteks kvalifitseerib sellise juhtumi „mittetasumiseks“ kõnealuse artikli lõike 2 tähenduses ja teiseks ei luba maksustatavat väärtust mittetasumise korral vähendada.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kuues koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 90 lõikes 1 kasutatud mõisteid „tühistamine“, „taganemine“ ja „ülesütlemine“ tuleb tõlgendada nii, et need hõlmavad juhtumit, kus kapitalirendilepingu raames ei või liisinguandja enam nõuda liisinguvõtjalt liisingumaksete tasumist, kuna liisinguandja ütles nimetatud lepingu üles seetõttu, et liisinguvõtja ei täitnud lepingut.

2. Juhul kui liisinguleping lõpetati lõplikult liisingumaksete mitteasumise tõttu liisinguvõtja poolt, võib liisinguandja tugineda direktiivi 2006/112 artikli 90 lõikele 1, et nõuda liikmesriigilt käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamist, olgugi et kohaldamisele kuuluv siseriiklik õigus esiteks kvalifitseerib sellise juhtumi „mittetasumiseks“ kõnealuse artikli lõike 2 tähenduses ja teiseks ei luba maksustatavat väärtust mittetasumise korral vähendada.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: ungari.