

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

12 päivänä lokakuuta 2017 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 90 artiklan 1 kohta – Välitön oikeusvaikutus – Veron peruste – Alentaminen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen vuoksi – Alentaminen kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin vuoksi – Näiden väliset erot – Maksujen laiminlyönnin vuoksi purettu leasingsojimus

Asiassa C-404/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Szegedin hallinto- ja työtuomioistuin, Unkari) on esittänyt 8.7.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 19.7.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Lombard Ingatlan Lízing Zrt.

vastaa

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari), joka hoitaa jaoston puheenjohtajan tehtäviä sekä tuomarit A. Arabadjiev ja E. Regan,

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Lombard Ingatlan Lízing Zrt., edustajanaan Cs. Tordai, ügyvéd,
- Unkarin hallitus, asiamiehinnään A. M. Pálfi ja M. Z. Fehér,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään V. Bottka, A. Sipos ja M. Owsiany-Hornung,

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 1 ja 2 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Lombard Ingatlan Lízing Zrt. (jäljempänä Lombard) ja Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság (valtion vero- ja tullihallinnon verotuksen oikaisulautakunta, jäljempänä oikaisulautakunta) ja jossa on kyse siitä, että viimeksi mainittu kieltäytyi hyväksymästä laskujen oikaisuja, jotka Lombard oli tehnyt saadakseen arvonlisäveron perusteen alennetuksi sen jälkeen, kun useita leasing sopimuksia oli purettu vuokralleottajien laiminlyöntien vuoksi.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 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.”

4 Kyseisen direktiivin 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.”

5 Saman 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 mahdollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.”

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

Unkarin oikeus

6 Vuoden 2007 arvonlisäverolain CXXVII. (általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény, jäljempänä arvonlisäverolaki) 77 §:ssä, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, säädettiin seuraavaa:

”(1) Tavaroiden luovutuksen, palvelujen suorituksen tai tavaroiden yhteisöhankinnan tapauksessa veron perustetta alennetaan jälkikäteen sillä vastikkeen arvolla, joka on palautettu tai palautettava siihen oikeutetulle, jos liiketoimen suorittamisen jälkeen

- a) liiketoimen ollessa pätemätön
- aa) liiketoimen toteuttamista edeltänyt tilanne on palautettu, tai
- ab) vaikka liiketoimi onkin pätemätön, sen todetaan saaneen aikaan vaikutuksia ennen sen pätemättömyyden toteavan päätöksen tekemistä, tai
- ac) liiketoimi todetaan päteväksi poistamalla kohtuuton etu;
- b) liiketoimen toteutuksen ollessa virheellinen
- ba) tähän oikeutettu purkaa liiketoimen
- bb) tähän oikeutetulle myönnetään hinnanalennus.
- (2) Veron perustetta alennetaan jälkikäteen myös, jos
 - a) ennakkomaksu palautetaan, koska liiketoimi ei ole toteutunut,
 - b) pantatusta omaisuudesta saatu vastike maksetaan takaisin panttia takaisinotettaessa.
- (3) Veron perustetta voidaan alentaa jälkikäteen 71 §:n 1 momentin a ja b kohdan mukaisessa hinnanalennustapauksessa liiketoimen suorittamisen jälkeen.”

7 Oma-aloitteisesta oikaisusta säädetään verotusmenettelyistä vuonna 2003 annetun lain nro XCII. (adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény) 49 §:ssä, jonka 1 ja 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”(1) Verovelvollinen voi ilmoituksellaan oikaista veroa, joka on vahvistettu tai jonka vahvistaminen on laiminlyöty, veron perustetta – paitsi jos kyseessä on leimavero tai julkinen maksu – ja verotukia. Jos verovelvollinen ennen veroviranomaisten toimittaman tarkastusmenettelyn aloittamista havaitsee, ettei veroa, veron perustetta tai verotukia ole laskettu lainmukaisesti tai että veroilmoitukseen merkityssä veron tai verotuen perusteessa tai määrässä on lasku- tai kirjoitusvirhe, hän voi oma-aloitteisesti oikaista veroilmoitustaan. Oma-aloitteisena oikaisemisena ei pidetä sitä, että verovelvollinen jättää veroilmoituksensa myöhässä ilman pätevää syytä, eikä sitä, että veroviranomainen hylkää verovelvollisen esittämän veroilmoituksen antamisajan pidennyshakemuksen. Oma-aloitteista oikaisua ei voida hyväksyä, jos verovelvollinen on lainmukaisesti käyttänyt lakisääteisiä verotuksen valintoja ja haluaa muuttaa valintojaan oma-aloitteisella oikaisulla. Verovelvollinen voi oma-aloitteisen oikaisun avulla jälkikäteen vaatia veroetuja tai käyttää niitä.

– –

(3) Oma-aloitteisella oikaisulla voidaan oikaistavaa veroa vastaavalta ilmoituskaudelta ja veron vahvistamisoikeudelle asetetun lakisääteisen vanhentumisajan kuluessa oikaista veron perustetta, veroa ja verotukia verovelvollisuuden alkamisen ajankohtana voimassa olevien säännösten mukaisesti. Oma-aloitteista oikaisua sovelletaan veron perusteeseen, veroon, verotuen määrään ja, jos tästä on erikseen säädetty, oma-aloitteiseen oikaisuun liittyvään veronlisäykseen sekä oikaistun veron perusteen, oikaistun verotuen ja lisäyksen samaan aikaan tapahtuvaan ilmoittamiseen ja maksamiseen taikka veron tai verotuen palauttamisvaatimukseen. Arvonlisäveron oikaisemisesta, joka johtuu siitä, että tulliviranomaisen tuontiveron vahvistamisesta tekemää päätöstä muutetaan, ei voida pitää oma-aloitteisena oikaisemisena. Jos tulliviranomainen muuttaa jälkikäteen tuontiveropäätöstään, muutos on otettava huomioon siltä kuukaudelta, jona

tulli on suoritettu, tehdyssä ilmoituksessa.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

8 Lombard, joka on Unkarin oikeuden mukaan perustettu rahoituspalveluja tarjoava yhtiö, teki kolme rahoitusleasingsopimusta eri kiinteistöistä. Mainittu yhtiö laskutti vuokralleottajilta leasingvuokraerien kokonaismäärän arvonlisäveroineen kyseisten esineiden hallinta-oikeuden luovutusajankohtana eli huhtikuussa 2006, helmikuussa 2007 ja toukokuussa 2008, jolloin sen velvollisuus maksaa arvonlisävero syntyi.

9 Lombard purki marraskuussa 2007, joulukuussa 2008 ja marraskuussa 2009 kyseiset leasingsopimukset vuokralleottajien jätettyä osan maksueristä maksamatta, ja se otti kyseiset esineet takaisin haltuunsa. Lombard lähetti vuosina 2010 ja 2011 näin ollen oikaisulaskut, joissa se alensi alkuperäisiin laskuihin merkittyä veron perustetta, ja se vähensi tästä aiheutuneen arvonlisäveron erotuksen vuoden 2011 helmikuulta, maaliskuulta ja toukokuulta maksettavasta arvonlisäverosta.

10 Alimman asteen veroviranomainen totesi vuoden 2011 tammikuun ja heinäkuun väliseltä ajalta annettuja arvonlisäveroilmoituksia tarkastaessaan Lombardin syyksi luettavia eroavuuksia, ja se määräsi tämän maksettavaksi vero-oikeudellisen seuraamusmaksun ja viivästyskoron.

11 Oikaisulautakunta, jonka käsiteltäväksi Lombard asian saattoi, vahvisti kyseisen päätöksen ja totesi, että vuoden 2007 arvonlisäverolain nro CXXVII, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, 77 §:n mukaisesti veron perusteen alentaminen olisi ollut mahdollista vasta sen oma-aloitteisen oikaisemisen jälkeen. Tämä vaatimus oli sen mukaan arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan mukainen, koska kyseisessä säännöksessä jäsenvaltioille annetaan mahdollisuus vahvistaa veron perusteen alentamisen edellytykset. Sopimuksen purkamista maksun laiminlyönnin tai sen viivästymisen vuoksi voitiin joka tapauksessa pitää arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna maksun laiminlyöntinä, joka mahdollistaa sen, että jäsenvaltiot voivat tällaisessa tilanteessa sulkea veron perusteen alentamismahdollisuuden pois.

12 Lombard väittää oikaisulautakunnan päätöksestä tekemässään valituksessa, että silloin kun kyse on tavaroiden luovutusta koskevan sopimuksen purkamisesta, arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohta ei mahdollista sitä, että jäsenvaltiot epäisivät oikeuden veron perusteen alentamiseen. Kyseistä määräystä, jolla Lombardin mukaan on lisäksi välitön oikeusvaikutus, sovellettaessa mainittujen sopimusten purkamissyylä, joka tässä tapauksessa on vastikkeen maksamisen laiminlyönti, ei ole merkitystä.

13 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa tästä, että Lombard teki rahoitusleasingsopimuksia, joissa määrättiin, että vuokralleottajien tuli sopimusten päättyessä saada kyseisten esineiden omistusoikeus. Nämä liiketoimet on näin ollen arvonlisäverotuksessa luokiteltu ”tavaroiden luovutuksiksi”, joihin kohdistuva arvonlisäverosaatava syntyi ajankohtana, jona kyseisten esineiden hallinta luovutettiin vuokralleottajille.

14 Kyseinen tuomioistuin selittää lisäksi, että silloin, kun vuokralleottaja ei kykene tai halua jatkaa vuokran maksamista, liiketoimi raukeaa. Tällaisessa tilanteessa, jossa sopimusten täytäntöönpano tapahtuu vaihteittain, liiketoimen toteuttamista edeltänyttä tilannetta ei ole mahdollista palauttaa, sillä leasingsopimuksen kohteen käyttöoikeuden luovutus on jo tapahtunut eikä sitä voida palauttaa, mutta liiketoimen osapuolet voivat kuitenkin keskenään sopia, että tällaisessa tapauksessa ne katsovat sopimuksen tuottavan vaikutuksia siihen saakka, kunnes se raukeaa. Pääasiassa kyseessä olevista rahoitusleasingsopimuksista on todettava, että niissä leasingsopimuksen kohteen hallinta on luovutettu mutta siviilioikeudelliselta kannalta tarkasteltuna

omistusoikeus ei ole siirtynyt siitä syystä, että kyseinen sopimus on purettu.

15 Kyseinen tuomioistuin katsoo 15.5.2014 annetusta tuomiosta Almos Agrárkölkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, 28 kohta) tältä osin ilmenevän, ettei arvonlisäverodirektiivin 90 artikla ole esteenä sellaiselle kansalliselle säännökselle, jolla mainitun artiklan 2 kohdassa säädettyä poikkeusta soveltamalla suljetaan pois arvonlisäveron perusteen alentaminen tilanteessa, jossa maksu on laiminlyöty.

16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii kuitenkin, kuuluuko tilanne, jossa vuokralleantaja ei voi enää vaatia vuokran maksamista sen vuoksi, että kyseinen leasingvuokrasopimus on peruutettu vuokralleottajan sopimusrikkomuksen vuoksi, arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa käytetyn käsitteen ”purkaminen” alaan. Se kysyy, voitaisiinko kyseisen direktiivin 90 artiklan 2 kohdassa säädettyä poikkeusta kuitenkin tarvittaessa soveltaa.

17 Lisäksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että veron perusteen alentamista sääntelevät kansallisen oikeuden säännöt ovat verotuksen neutraalisuutta koskevan periaatteen vastaisia. Niillä annetaan nimittäin sellaisia vanhentumisaikaa koskevia sääntöjä, jotka eivät salli sen mahdollisuuden huomioon ottamista, että pitkäkestoinen leasingvuokrasopimus voidaan purkaa kyseisen ajan päätyttyä. Tällaisessa tilanteessa jo laskutettu, ilmoitettu ja maksettu veron osa, jota vuokralleottaja ei ole maksanut vuokralleantajalle, muodostaisi todellisen kustannuksen vuokralleantajalle, mikä ei sovellu yhteen verotuksen neutraalisuutta koskevan perusperiaatteen kanssa.

18 Tässä tilanteessa Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Szegedin hallinto- ja työtuomioistuin, Unkari) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua sopimuksen purkamisen käsitettä tulkittava siten, että siihen sisältyy myös sellainen rahoitusleasingsopimukseen liittyvä tilanne, jossa vuokralleantaja ei voi enää vaatia vuokralleottajaa maksamaan vuokraeriä, koska vuokralleantaja on purkanut sopimuksen siitä syystä, ettei vuokralleottaja ole täyttänyt sopimusvelvoitteitaan?

2) Jos tähän kysymykseen vastataan myöntävästi, onko [leasing]vuokranantajalla arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan nojalla oikeus alentaa veron perustetta myös siinä tapauksessa, että kansallinen lainsäätäjä, joka on käyttänyt arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa säädettyä mahdollisuutta, ei salli veron perusteen alentamista, jos maksaminen laiminlyödään kokonaan tai osittain?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua käsitettä ”purkaminen” tulkittava siten, että siihen sisältyy sellainen rahoitusleasingsopimukseen liittyvä tilanne, jossa vuokralleantaja ei voi enää vaatia vuokralleottajaa maksamaan vuokraeriä, koska vuokralleantaja on purkanut sopimuksen siitä syystä, ettei vuokralleottaja ole täyttänyt sopimusvelvoitteitaan.

20 On syytä muistuttaa, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa säädetään, että veron perustetta on alennettava sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen

myönnettävän hinnanalennuksen johdosta.

21 Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee tässä suhteessa, että unionin oikeuden säännöksiä ja määräyksiä on tulkittava ja sovellettava yhtenäisesti ottaen huomioon kaikilla unionin kielillä laaditut versiot. Unionin oikeuden tekstin erikielisten versioiden poiketessa toisistaan kyseessä olevaa säännöstä tai määräystä on tulkittava sen säännösten systematiikan ja tavoitteen mukaan, jonka osa se on (tuomio 17.5.2017, ERGO Poist'ov?a, C-48/16, EU:C:2017:377, 37 kohta).

22 Sanoista mitätöiminen, peruuttaminen tai purkaminen on syytä todeta, että useimmissa kyseisen säännöksen kieliversioissa – mukaan lukien ranskan- ja saksankieliset versiot – mainitaan nämä kolme tapausta, kun taas toisissa – kuten unkarin- ja englanninkielisissä versioissa – mainitaan vain kaksi tapausta.

23 Kuten Euroopan komissio on todennut, sanojen ”mitätöiminen”, ”peruuttaminen” ja ”purkaminen” käyttäminen erityisesti arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan ranskan- ja saksankielisissä versioissa voidaan selittää halulla kattaa sekä taannehtiva (ex tunc) että tulevaisuuteen vaikuttava mitätöiminen (ex nunc).

24 Kyseisen artiklan unkarinkielisessä versiossa ovat sana ”elállás” ja ilmaisu ”teljesítés meghiúsulása” eivät ole esteenä tällaiselle tulkinnalle, sillä niillä viitataan sopimuksen taannehtivaan lakkaamiseen ja liiketoimen raukeamiseen.

25 Tällainen arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan tulkinta vastaa joka tapauksessa kyseisen säännöksen yleistä rakennetta ja sillä tavoiteltavia päämääriä.

26 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdalla veloitetaan jäsenvaltiot siinä tarkoitetuissa tapauksissa alentamaan veron perustetta ja näin ollen verovelvollisen maksettavana olevan arvonlisäveron määrää aina, kun verovelvollinen ei liiketoimen toteuttamisen jälkeen saa lainkaan vastiketta tai osaa siitä. Tämä säännös on ilmaus arvonlisäverodirektiivin peruseriaatteesta, jonka mukaan veron peruste on todella saatu vastike ja josta väistämättä seuraa, että veroviranomaiset eivät voi kantaa arvonlisäveroa enempää kuin verovelvollinen oli sitä saanut (ks. vastaavasti tuomio 15.5.2014, Almos Agrárkúkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, 22 kohta).

27 Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdalla jäsenvaltioiden kuitenkin sallitaan poikkeavan edellä mainitusta säännöstä, jos kauppahinnan maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain (tuomio 15.5.2014, Almos Agrárkúkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, 23 kohta).

28 Tämä poikkeamismahdollisuus, joka koskee yksinomaan tilannetta, jossa kauppahinnan maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain, perustuu sille ajatukselle, että tietyissä olosuhteissa ja kyseisen jäsenvaltion oikeudellisen tilanteen vuoksi vastikkeen maksun laiminlyönti voi olla vain väliaikaista tai sen todentaminen voi olla vaikeaa (ks. analogisesti tuomio 3.7.1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, 18 kohta).

29 Toisin kuin sopimuksen purkamisella tai mitätöimisellä, kauppahinnan maksamisen laiminlyönnillä ei nimittäin palauteta osapuolten alkuperäistä tilannetta. Jos kauppahinnan maksaminen laiminlyödään kokonaan tai osittain ilman, että sopimus on purettu tai mitätöity, ostaja on edelleen velvollinen maksamaan sovitun hinnan ja myyjällä on periaatteessa yhä saatava, jota hän voi vaatia oikeusteitse, vaikka hänellä ei enää olekaan tavarantoimittajan omistusoikeutta. Koska ei kuitenkaan voida sulkea pois sitä, että tällaisesta saatavasta tulee lopullisesti perimiskelvoton, unionin lainsäätäjällä on halunnut antaa jokaiselle jäsenvaltiolle mahdollisuuden määrittää, johtaako kauppahinnan maksamisen laiminlyöminen oikeuteen saada vastaavasti

alentaa veron perustetta jäsenvaltion vahvistamien edellytysten täyttyessä vai eikö tällaista alennusta myönnetä tällaisessa tilanteessa (tuomio 15.5.2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, 25 kohta).

30 Edellä lausutusta seuraa, että maksun laiminlyönnille on ominaista kyseisen laiminlyönnin lopullisuuteen liittyvä epävarmuus.

31 Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa olevilla sanoilla ”mitätöiminen”, ”peruuttaminen” tai ”purkaminen” sitä vastoin viitataan tilanteisiin, joissa velallisen velanmaksuvelvollisuus – joko taannehtivan mitätöimisen tai vain tulevaisuuteen vaikuttavan peruuttamisen vuoksi – joko raukeaa kokonaan tai se vahvistetaan lopullisesti tietyn suuruiseksi tästä velkojalle aiheutuvien seurauksien.

32 Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee tässä suhteessa, että pääasiassa rahoitusleasingsopimuksen osapuoli päätti lopullisesti kyseisen sopimuksen, joka purettiin. Vuokralleantaja otti näin ollen vuokratut esineet takaisin, eikä se enää voinut vaatia vuokralleottajaa maksamaan vuokraa, eikä viimeksi mainittu ollut saanut kyseisten esineiden omistusoikeutta. Mistään unionin tuomioistuimelle toimitetuista tiedoista ei myöskään ilmene, että näiden liiketoimien tosiasiallinen toteuttaminen olisi kyseenalaistettu.

33 Koska tällaiselle tilanteelle on ominaista sopimuspuolen maksettavaksi alun perin kuuluneen vastikkeen lopullinen alentuminen, sitä ei voida pitää arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna ”maksun laiminlyöntinä”, vaan se muodostaa kyseisen artiklan 1 kohdassa tarkoitetun mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen.

34 Kaikki edellä lausuttu huomioon ottaen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava niin, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa käytettyjä käsitteitä ”mitätöiminen”, ”peruuttaminen” ja ”purkaminen” on tulkittava siten, että niiden alaan kuuluu sellainen rahoitusleasingsopimukseen liittyvä tilanne, jossa vuokralleantaja ei voi enää vaatia vuokralleottajaa maksamaan vuokraeriä, koska vuokralleantaja on purkanut sopimuksen siitä syystä, ettei vuokralleottaja ole täyttänyt sopimusvelvoitteitaan.

Toinen kysymys

35 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee toisella kysymyksellään pääasiallisesti, voiko vuokralleantaja silloin, kun leasingsopimus on päätetty lopullisesti siitä syystä, ettei vuokralleottaja ole maksanut vuokraeriä, vedota arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohtaan jäsenvaltiota vastaan saadakseen veron perusteen alennetuksi, vaikka tällaista tilannetta pidetään sovellettavassa kansallisessa oikeudessa yhtäältä kyseisen artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna ”maksun laiminlyöntinä” eikä siinä toisaalta sallita veron perusteen alentamista, jos maksu laiminlyödään.

36 On syytä muistuttaa, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan aina, kun direktiivin säännökset ovat sisällöltään ehdottomia ja riittävän täsmällisiä, yksityiset voivat kansallisissa tuomioistuimissa vedota niihin valtiota vastaan, jos valtio joko ei ole saattanut direktiiviä osaksi kansallista oikeusjärjestystä määräajassa tai jos direktiivi on saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä virheellisesti. Unionin oikeuden säännös on ehdoton, mikäli siinä säädetään velvollisuus, johon ei ole liitetty mitään ehtoja ja jonka täytäntöönpano tai vaikutukset eivät riipu sen enempää unionin toimielinten kuin jäsenvaltioidenkaan toimista (ks. tuomio 15.5.2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, 31 ja 32 kohta).

37 Nyt käsiteltävässä asiassa arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa säädetään, että niissä tapauksissa, joita se koskee, veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden

vahvistamin edellytyksin.

38 Vaikka kyseisessä artiklassa annetaan jäsenvaltioille tiettyä harkintavaltaa niiden toteuttaessa toimenpiteitä, joiden avulla alennuksen määrä voidaan määrittää, tämä seikka ei kuitenkaan vaikuta siihen, että velvollisuus myöntää veron perusteen alentamisoikeus kyseisessä artiklassa tarkoitetuissa tapauksissa on luonteeltaan täsmällinen ja ehdoton. Se täyttää näin ollen välittömän oikeusvaikutuksen aikaansaamiselle asetetut edellytykset (tuomio 15.5.2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, 34 kohta).

39 Kuten tämän tuomion 27 kohdassa on muistutettu, kyseisen 90 artiklan 2 kohdassa jäsenvaltioiden tosin sallitaan poikkeavan edellä mainitusta säännöstä, jos kauppahinnan maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain. Verovelvolliset eivät siis voi vedota arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan perusteella oikeuteen saada alentaa arvonlisäveron perustettaan, jos maksu laiminlyödään, mikäli kyseessä oleva jäsenvaltio on päättänyt soveltaa mainitun direktiivin 90 artiklan 2 kohdassa säädettyä poikkeusta (ks. tuomio 15.5.2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, 23 kohta).

40 Purkaminen, jolla rahoitusleasingsopimuksen osapuoli on lopullisesti päättänyt kyseisen sopimuksen, aiheuttaa kuitenkin – kuten tämän tuomion 29–33 kohdasta ilmenee – vuokralleottajan maksettavaksi alun perin kuuluneen saatavan lopullisen pienentymisen. Tällaista toimenpidettä ei voida pitää arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna ”maksun laiminlyöntinä”, vaan se muodostaa kyseisen artiklan 1 kohdassa tarkoitetun mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen.

41 Niistä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen pohdinnoista, jotka koskevat veron perusteen alentamisoikeuden käyttämisen edellytykseksi asetettuja muodollisuuksia, on syytä muistuttaa, että jäsenvaltiot voivat arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan perusteella säätää arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista muun muassa edellyttäen, ettei tätä mahdollisuutta käytetä laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen mainitun direktiivin 3 luvussa vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi (tuomio 15.5.2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, 36 kohta).

42 Koska arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan ja 273 artiklan säännöksissä ei niissä vahvistettujen rajojen lisäksi täsmennetä niitä edellytyksiä eikä velvollisuuksia, joista jäsenvaltiot voivat säätää, on todettava, että näillä säännöksillä niille annetaan harkintavaltaa muun muassa niiden muodollisuuksien osalta, joita verovelvollisten on täytettävä kyseisten valtioiden veroviranomaisissa voidakseen saada veron perusteen alennetuksi (tuomio 15.5.2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, 37 kohta).

43 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy kuitenkin ilmi, että veropetosten tai veron kiertämisen estämiseksi toteutettavissa toimenpiteissä voidaan lähtökohtaisesti olla noudattamatta arvonlisäveron perustetta koskevia sääntöjä ainoastaan siltä osin kuin se on tämän erityisen tavoitteen saavuttamiseksi ehdottoman välttämätöntä. Niillä on nimittäin haittava mahdollisimman vähän arvonlisäverodirektiivin tavoitteiden ja periaatteiden toteutumista, eikä niitä näin ollen voida soveltaa siten, että niillä vaarannettaisiin arvonlisäveron neutraalisuus (tuomio 15.5.2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, 38 kohta).

44 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 täysin saamatta. Kansallisten tuomioistuinten on tältä osin tarkistettava, että kyseessä olevan jäsenvaltion edellyttämät muodollisuudet ovat tällaisia (tuomio

45 Kaikki edellä lausuttu huomioon ottaen toiseen kysymykseen on vastattava niin, että tilanteessa, jossa leasingosopimus on päätetty lopullisesti siitä syystä, ettei vuokralleottaja ole maksanut vuokraeriä, vuokralleantaja voi vedota arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohtaan jäsenvaltiota vastaan saadakseen veron perusteen alennetuksi, vaikka tällaista tilannetta pidetään sovellettavassa kansallisessa oikeudessa kyseisen artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna ”maksun laiminlyöntinä” eikä siinä sallita veron perusteen alentamista, jos maksu laiminlyödään.

Oikeudenkäyntikulut

46 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 (kuudes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 90 artiklan 1 kohdassa käytettyjä käsitteitä ”mitätöiminen”, ”peruuttaminen” ja ”purkaminen” on tulkittava siten, että niiden alaan kuuluu sellainen rahoitusleasingosopimukseen liittyvä tilanne, jossa vuokralleantaja ei voi enää vaatia vuokralleottajaa maksamaan vuokraeriä, koska vuokralleantaja on purkanut sopimuksen siitä syystä, ettei vuokralleottaja ole täyttänyt sopimusvelvoitteitaan.**

2) **Tilanteessa, jossa leasingosopimus on päätetty lopullisesti siitä syystä, ettei vuokralleottaja ole maksanut vuokraeriä, vuokralleantaja voi vedota direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohtaan jäsenvaltiota vastaan saadakseen veron perusteen alennetuksi, vaikka tällaista tilannetta pidetään sovellettavassa kansallisessa oikeudessa kyseisen artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna ”maksun laiminlyöntinä” eikä siinä sallita veron perusteen alentamista, jos maksu laiminlyödään.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.