

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

29. september 2022(*)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 203 – Müügi-tagasirendileping – Käibemaksu tasumise eest vastutav isik – Võimalus samastada kirjalik leping arvega

Kohtuasjas C-235/21,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Vrhovno sodišče (Sloveenia kõrgeim kohus) 17. märtsi 2021. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 12. aprillil 2021, menetluses

Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d.o.o.

versus

Republika Slovenija,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president J. Passer, kohtunikud F. Biltgen ja M. L. Arastey Sahún (ettekandja),

kohtujurist: A. Rantos,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d.o.o., esindaja: *odvetnik* A. Cankar,
- Republika Slovenija, esindaja: A. Vran,
- Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia, U. Babovič ja A. Kraner,

olles 12. mai 2022. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 203 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d.o.o. (edaspidi „Raiffeisen Leasing“) ja Republika Slovenija (Sloveenia Vabariik), keda esindab Ministrstvo za finance (Sloveenia rahandusministeerium), vahelises kohtuvaidluses käibemaksu tasumise üle.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2006/112 IV jaotis „Maksustatavad tehingud“ sisaldab 1. peatükki „Kaubatarne“.

4 Direktiivi 1. peatükis sisalduvas artiklis 14 on ette nähtud:

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

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

[...]

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

[...]“.

5 Direktiivi XI jaotis „Maksukohustuslaste ja teatavate mittemaksukohustuslaste kohustused“ sisaldab 1. peatükki „Maksukohustus“, mille 1. jagu kannab pealkirja „Isikud, kes on maksuhalduri ees kohustatud käibemaksu tasuma“.

6 Samasse jakku kuuluvas direktiivi artiklis 203 on sätestatud:

„Käibemaksu tasub iga isik, kes märgib arvele käibemaksu.“

7 Direktiivi 2006/112 XI jaotise 3. peatüki „Arved“ 2. jagu „Arve mõiste“ sisaldab artikleid 218 ja 219, 3. jagu „Arvete väljastamine“ artikleid 220–225 ning 4. jagu „Arvete sisu“ artikleid 226–231.

8 Direktiivi artiklis 218 on ette nähtud:

„Käesoleva direktiivi kohaldamisel tunnustavad liikmesriigid paberil või elektroonilisel kujul olevaid dokumente ja sõnumeid arvetena, kui need vastavad käesolevas lõikes sätestatud tingimustele.“

9 Direktiivi artikkel 219 on sõnastatud järgmiselt:

„Iga dokumenti või sõnumit, mis selgesõnaliselt ja ühemõtteliselt viitab esialgsele arvele ja muudab seda, käsitatakse arvena.“

10 Direktiivi artiklis 220 on sätestatud:

„Iga maksukohustuslane tagab, et arve oleks väljastatud tema enda, kauba soetaja või teenuse saaja poolt või tema nimel ja arvel tegutseva kolmanda isiku poolt järgmistel juhtudel:

1) kaubatarned või teenused teisele maksukohustuslasele või juriidilisest isikust mittemaksukohustuslasele;

[...]“.

11 Direktiivi 2006/112 artiklis 226 on sätestatud:

„Ilma et see piiraks käesoleva direktiivi erisätete kohaldamist, tuleb artiklite 220 ja 221 kohaselt koostatud arvetel esitada seoses käibemaksuga üksnes järgmised andmed:

[...]

9) kohaldatav käibemaksumäär;

10) tasumisele kuuluva käibemaksu summa, välja arvatud juhul, kui kohaldatakse erikorda, mille puhul käesoleva direktiivi kohaselt seda teavet ei esitata;

[...]“.

12 Direktiivi artiklis 227 on sätestatud:

„Liikmesriigid võivad nõuda, et nende territooriumil registreeritud ja seal kaupu tarnivad või teenuseid osutavad maksukohustuslased märgiksid kaupade soetaja või teenuse saaja artiklis 214 nimetatud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri muudel kui artikli 226 punktis 4 nimetatud juhtudel.“

13 Direktiivi artikkel 229 on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid ei nõua arvete allkirjastamist.“

Sloveenia õigus

14 Käibemaksuseaduse (zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV-1) (*Uradni list RS*, nr 117/06, 16.11.2006) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava redaktsiooni artiklis 67 on sätestatud:

„Käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

a) mahaarvamiseks käesoleva seaduse artikli 63 lõike 1 punkti a alusel kaupade tarnimise või teenuste osutamise korral peab maksukohustuslasel olema vastavalt käesoleva seaduse artiklitele 80a–84a koostatud arve;

[...]“.

15 Nimetatud seaduse artiklis 76 on ette nähtud:

„1. Käibemaksu peab tasuma:

[...]

9) iga isik, kes märgib arvele käibemaksu.“

16 Selle seaduse artikli 81 lõikes 8 on sätestatud:

„Käesoleva seaduse tähenduses loetakse arveteks kõik dokumendid paberil või elektroonilisel kujul, mis vastavad käesoleva seaduse artiklites 80a–84a toodud tingimustele.“

17 Sama seaduse artiklis 82 on nimetatud andmed, mille maksukohustuslane peab arvele

märkima, samas kui selle seaduse artiklis 83 on toodud andmed, mille maksukohustuslane peab lihtsustatud arvele märkima.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

18 RED d.o.o. oli Ljubljana (Sloveenia) kohaliku omavalitsusüksuse territooriumil Rožna Dolinas asuva kinnisasja ja elumaja omanik. Nimetatud äriühing soovis ehitada sellele maatükile uusi hooneid. 19. novembril 2007 sõlmis ta Raiffeisen Leasinguga müügi-tagasirendi lepingu (*sale-and-lease back*). Selle lepingu järgi kohustus Raiffeisen Leasing ostma kinnisasja ja maksuma hinna ning RED pidi tasuma Raiffeisen Leasingule igakuiseid liisingumakseid kuni kinnisasja ja ehitatavate hoonete väärtuse täieliku tagasimaksmiseni, s.o summas 1 294 786,56 eurot (edaspidi „müügi-tagasirendi leping“). Lepingusse oli märgitud käibemaks summas 110 056,86 eurot.

19 Kuna Raiffeisen Leasing ei koostanud REDile müügi-tagasirendi lepingu alusel arvet, siis ei arvestanud ega tasunud ta ka käibemaksu. RED väitis, et tal on õigus müügi-tagasirendi lepingu alusel käibemaksu maha arvata, sest leidis, et nimetatud leping kujutab endast arvet.

20 Müügi-tagasirendi lepingu pooled sõlmisid 22. novembril 2007 kinnisasja müügilepingu (edaspidi „müügileping“), milles määrati kindlaks müügihind koos käibemaksuga. RED koostas Raiffeisen Leasingu jaoks arve koos käibemaksuga.

21 Raiffeisen Leasing väitis 2007. aasta novembris, et tal on müügilepingu alusel käibemaksu mahaarvamise õigus.

22 Kuna RED ei täitnud ette nähtud tähtaja jooksul müügi-tagasirendi lepingus talle ette nähtud kohustusi, lõpetasid pooled selle lepingu 21. oktoobril 2011. Seejärel müüs Raiffeisen Leasing kinnisasja kolmandale isikule hinnaga, mis sisaldas käibemaksu.

23 RED sai 25. juulil 2014 Sloveenia maksuhalduri otsuse, millega jäeti rahuldamata tema taotlus nimetatud lepingu alusel käibemaks maha arvata. Selles maksuhalduri otsuses välistati maksutulude saamata jäämise oht ja seega sai Raiffeisen Leasing õiguse tasumisele kuuluvat käibemaksu korrigeerimise teel vähendada. Maksuhaldur nentis siiski, et see äriühing ei olnud maksnud ajavahemikul 3. jaanuarist 2008 kuni 25. juulini 2014 tasumisele kuuluvat käibemaksu. Seetõttu kohustas maksuhaldur Raiffeisen Leasingut tasuma maksuvõlalt intressi summas 50 571,88 eurot.

24 Müügilepingu esemeks oleva tehingu kohta leidis maksuhaldur, et see on käibemaksust vabastatud.

25 Kuna müügilepingu pooled ei olnud aga esitanud maksudeklaratsiooni, mis annaks võimaluse valida kõnealuse tehingu maksustamise, leidis maksuhaldur, et mahaarvamisõigusele ei saa tugineda sõltumata asjaolust, et väljastatud on arve, millele on märgitud käibemaks, mis ei kuulu tasumisele.

26 Selle tulemusel määrati Raiffeisen Leasingule kohustus maksta täiendavalt käibemaksu summas 44 200 eurot, millele lisandub intress summas 11 841,97 eurot.

27 Maksuhalduri arvates ei oma tähtsust asjaolu, et Raiffeisen Leasing müüs hiljem kinnisasja ära, kuna müügihind sisaldas käibemaksu.

28 Pärast vaidemenetluse kõikide staadiumide läbimist pöördus Raiffeisen Leasing Upravno sodiš?esse (halduskohus, Sloveenia), kes jättis tema kaebuse rahuldamata. Seejärel esitas ta eelotsusetaotluse esitanud kohtule Vrhovno sodiš?ele (Sloveenia kõrgeim kohus) kassatsioonkaebuse.

29 Eelotsusetaotluse esitanud kohus tuletab meelde, et nagu nähtub Euroopa Kohtu praktikast, võib käibemaksu tasumise kohustus tekkida arve koostamise tõttu, millel on märgitud käibemaks, isegi kui arvel ei ole teatavaid andmeid, mille märkimine on direktiivi 2006/112 kohaselt nõutav, eelkõige juhul, kui teenuse osutamise kohta ei ole märgitud (vt selle kohta 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, punktid 26 ja 27).

30 Samas leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et leping kui võlaõiguse kohaldamisalasse kuuluv tehing võib olla arvest erinev ja kujutada endast üksnes käibemaksuga maksustatava tehingu õiguslikku alust, arve ise tuleb aga igal juhul koostada hetkel, mil on täidetud teokoosseis, mille suhtes kehtib käibemaksu tasumise kohustus.

31 Seetõttu soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas lepingut saab pidada arveks direktiivi 2006/112 artikli 203 tähenduses üksnes siis, kui sellest ilmneb objektiivselt poolte selgelt väljendatud tahe samastada see leping konkreetse tehinguga seotud arvega, mistõttu võib selline leping põhjendatult tekitada asja omandajal veendumuse, et ta võib selle alusel sisendkäibemaksu maha arvata.

32 Neil asjaoludel otsustas Vrhovno sodiš?e (kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas kirjalikku lepingut saab pidada arveks direktiivi [2006/112] artikli 203 tähenduses üksnes siis, kui see sisaldab kõiki [nimetatud direktiivi XI jaotise] 3. peatükis („Arved“) ette nähtud andmeid?

Kui see nii ei ole, siis

2. millised on andmed või asjaolud, mille alusel võib kirjalikku lepingut pidada igal juhul (ka) arveks, mis tekitab kohustuse tasuda käibemaksu direktiivi [2006/112] artikli 203 tähenduses?

Konkreetsemalt,

3. kas kirjalikku lepingut, mille on sõlminud kaks käibemaksukohustuslast ja mis käsitleb kauba tarnimist või teenuste osutamist, võib pidada arveks direktiivi [2006/112] artikli 203 tähenduses, kui lepingust ilmneb müüja või teenuse osutaja kui lepingu poole sõnaselge ja objektiivselt äratuntav tahe, et tegemist on konkreetse tehinguga seotud arvega, mis võib ostjale anda põhjendatud aluse eeldada, et ta võib selle lepingu alusel sisendkäibemaksu maha arvata?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

33 Oma küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artiklit 203 tuleb tõlgendada nii, et müügi-tagasirendi lepingut, mille sõlmimise järgselt ei koostanud lepingu pooled arvet, võib pidada arveks selle sätte tähenduses, ning kui vastus on jaatav, siis millised on kohustuslikud andmed, mida leping peab sisaldama, et seda saaks pidada selliseks arveks.

34 Lisaks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas seejuures on oluline hinnata, kas sellest lepingust nähtub objektiivselt müüja või teenuse osutaja tahe, et see tekitaks ostjale samamoodi nagu arve veendumuse, et ta võib selle lepingu alusel sisendkäibemaksu

maha arvata.

35 Selle kohta on Euroopa Kohus ühelt poolt otsustanud, et isik, kes märgib arvele käibemaksu, on kohustatud seda tasuma sõltumata sellest, kas maksustatav tehing tegelikult toimus (18. märtsi 2021. aasta kohtuotsus P (kütusekaardid), C-748/20, EU:C:2021:215, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 Direktiivi 2006/112 artikli 203 eesmärk on ära hoida maksutulude saamata jäämise ohtu, mis võiks kaasneda selles direktiivis ette nähtud mahaarvamisoigusega (18. märtsi 2021. aasta kohtuotsus P (kütusekaardid), C-748/20, EU:C:2021:215, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 Mis puudutab direktiivi 2006/112 artiklit 226, siis arvel kohustuslikult esitatavate andmete eesmärk on võimaldada maksuhalduril kontrollida nii seda, kas tasumisele kuuluv maks on tasutud, kui vajaduse korral ka seda, kas esineb õigus käibemaksu maha arvata (15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-7516/14, EU:C:2016:690, punkt 27).

38 Teiselt poolt nõuab käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõte, et mahaarvamisoigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud mõned vorminõuded täitmata. Järelikult, kui maksuhalduril on olemas vajalikud andmed selleks, et tuvastada, et sisulised nõuded on täidetud, ei või ta kehtestada maksukohustuslase sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusele lisatingimusi, mis võivad muuta selle õiguse teostamise võimatuks (15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-7516/14, EU:C:2016:690, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Seetõttu on Euroopa Kohus otsustanud, et maksuhaldur ei tohi käibemaksu mahaarvamise õiguse tunnustamisest keelduda üksnes põhjendusel, et arve ei vasta direktiivi 2006/112 artikli 226 punktides 6 ja 7 kehtestatud nõuetele, kui tal on olemas kõik andmed, et kontrollida, kas seda õigust puudutavad sisulised tingimused on täidetud (15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-7516/14, EU:C:2016:690, punkt 43).

40 On tõsi, et seos ühelt poolt arve olemasolu ja nõuetekohasuse ning teiselt poolt käibemaksu mahaarvamise õiguse vahel ei ole automaatne selles mõttes, et esiteks on see õigus põhimõtteliselt seotud asjaomase kaubatarne tegeliku tegemise või teenuse tegeliku osutamisega ja teiseks ei laiene mahaarvamisoiguse kasutamine maksule, mis kuulub tasumisele üksnes seetõttu, et see on märgitud arvele (vt selle kohta 4. juuli 2013. aasta kohtumäärus Menidzherski biznes reshenia, C-7572/11, ei avaldata, EU:C:2013:456, punktid 19 ja 20).

41 Siiski, kuivõrd – nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktis 36 viidatud kohtupraktikast ja nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 41 ja 45 sisuliselt märkis – direktiivi 2006/112 artikli 203 eesmärk on ära hoida maksutulude saamata jäämise ohtu, saab seda ohtu vältida juhul, kui maksuhalduril on olemas vajalikud andmed, et kindlaks teha, kas käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise sisulised tingimused on täidetud, olenemata sellest, kas käibemaks oli märgitud dokumenti, mis kandis pealkirja „Arve“, või mõnda muusse dokumenti, milleks võib olla poolte sõlmitud leping.

42 Järelikult peab selleks, et dokumenti saaks lugeda arveks selle direktiivi artikli 203 tähenduses, olema sellele esiteks märgitud käibemaks ja teiseks peab see sisaldama teavet, mis on toodud direktiivi XI jaotise 3. peatüki 4. jao „Arvete sisu“ sätetes ja mis on vajalik, et maksuhaldur saaks kindlaks teha, kas käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise sisulised tingimused on täidetud.

43 Seejuures ei ole oluline hinnata, kas eeldusel, et kõnealune dokument on leping, ilmneb

sellest objektiivselt lepingupoolte tahe, et tegemist on arvega, mis tekitaks lepingu teisele poolele veendumuse, et ta võib selle lepingu alusel sisendkäibemaksu maha arvata.

44 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kõigi põhikohtuasjas kõne all olevate asjakohaste asjaolude, eelkõige müügi-tagasirendi lepingu kõikide sätete kontekstis, hinnata, kas viimati nimetatud leping sisaldab tegelikult käesolevas asjas vajalikku teavet selleks, et maksuhaldur saaks kindlaks teha, kas käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise sisulised tingimused on täidetud.

45 Mis puudutab asjaolu, et põhikohtuasjas oli müügi-tagasirendi lepingus küll märgitud käibemaksusumma, kuid mitte selle maksu määr, siis peab eelotsusetaotluse esitanud kohus kontrollima, kas seda määra oleks siiski saanud lepingust tuletada.

46 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et direktiivi 2006/112 artiklit 203 tuleb tõlgendada nii, et müügi-tagasirendi lepingut, mille sõlmimise järgselt ei koostanud lepingu pooled arvet, võib pidada arveks selle sätte tähenduses, kui leping sisaldab kogu vajalikku teavet selleks, et liikmesriigi maksuhaldur saaks kindlaks teha, kas käesoleval juhul on täidetud käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise sisulised tingimused – seda asjaolu peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

Kohtukulud

47 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 (seitsmes koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 203

tuleb tõlgendada nii, et

müügi-tagasirendi lepingut, mille sõlmimise järgselt ei koostanud lepingu pooled arvet, võib pidada arveks selle sätte tähenduses, kui leping sisaldab kogu vajalikku teavet selleks, et liikmesriigi maksuhaldur saaks kindlaks teha, kas käesoleval juhul on täidetud käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise sisulised tingimused – seda asjaolu peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: sloveeni.