

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ATHANASIOS RANTOS

12 päivänä toukokuuta 2022 (1)

Asia C-235/21

RAIFFEISEN LEASING, trgovina in leasing d. o. o.

vastaan

Slovenian tasavalta

(Ennakkoratkaisupyyntö – Vrhovno sodišče (ylin tuomioistuin, Slovenia))

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 203 artikla – Myynti ja takaisinvuokraus (sale and lease back) – 226 artikla – Laskun pakolliset tiedot – Mahdollisuus rinnastaa kirjallinen sopimus laskuun

I Johdanto

1. Käsiteltävä ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY(2) 203 artiklan tulkintaa.
2. Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Raiffeisen leasing, d.o.o. (jäljempänä Raiffeisen) ja Slovenian tasavalta, jota edustaa Ministrstvo za finance (valtiovarainministeriö, Slovenia), ja jossa on kyse arvonlisäveron kantamisesta sellaisen leasing sopimuksen perusteella, joka katsotaan arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa tarkoitetuksi laskuksi siksi, että kyseisessä sopimuksessa on mainittu arvonlisäveron arvo.
3. Myynti- ja takaisinvuokrausliiketoimen (sale and lease back)(3) toteuttamistapaan liittyvästä erityisestä tosiseikastosta huolimatta nyt käsiteltävä asia koskee suhteellisen yksinkertaista kysymystä. Voidaanko kahden sopimuspuolen välistä kirjallista sopimusta, kuten kiinteistöä koskevaa leasing sopimusta, jossa mainitaan arvonlisäveron arvo, pitää itsessään arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuna laskuna, josta seuraa yhtäältä laskun antajalle velvollisuus maksaa arvonlisävero ja toisaalta laskun saajalle oikeus vähentää ostoon sisältyvä arvonlisävero?

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

4. Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 46 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

"Sähköinen laskutus olisi järjestettävä niin, että se mahdollistaa veroviranomaisten suorittaman valvonnan. Sisämarkkinoiden moitteettoman toiminnan varmistamiseksi olisi vahvistettava yhteisön tasolla laskussa ilmoitettavien pakollisten tietojen yhdenmukainen luettelo – –."

5. Tämän direktiivin 203 artiklassa säädetään, että "arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö, joka mainitsee kyseisen veron laskussa".

6. Kyseisen direktiivin XI osaston 3 luvussa, jonka otsikkona on "Laskutus", on 2 jakso, jonka otsikkona on "Laskun käsite" ja joka sisältää 218 ja 219 artiklan, 3 jakso, jonka otsikkona on "Laskun laatiminen" ja joka sisältää 220–225 artiklan, sekä 4 jakso, jonka otsikkona on "Laskujen sisältö" ja joka sisältää 226–231 artiklan.

7. Saman direktiivin 218 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Tätä direktiiviä sovellettaessa jäsenvaltioiden on hyväksyttävä laskuksi kaikki paperimuodossa tai sähköisessä muodossa olevat tositteet tai ilmoitukset, jotka täyttävät tässä luvussa asetetut vaatimukset."

8. Arvonlisäverodirektiivin 219 artikla on sanamuodoltaan seuraavanlainen:

"Laskuina pidetään myös kaikkia tositteita ja ilmoituksia, jotka erityisellä ja yksiselitteisellä tavalla sisältävät muutoksen ja viittauksen alkuperäiseen laskuun."

9. Tämän direktiivin 226 artiklan 7 ja 9 alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Rajoittamatta tämän direktiivin erityisten säännösten soveltamista ainoastaan seuraavat tiedot ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia 220 ja 221 artiklan säännösten mukaisesti toimitettavissa laskuissa:

– –

7) päivä, jolloin tavarat on luovutettu tai palvelut suoritettu taikka 220 artiklan 4 ja 5 alakohdassa tarkoitettu ennakkomaksu on maksettu, jos kyseinen päivä voidaan määrittää ja se on muu kuin laskun laatimispäivä;

– –

9) sovellettava arvonlisäverokanta; – –"

B Slovenian oikeus

10. Arvonlisäverolain (Zakon o davku na dodano vrednost, jäljempänä ZDDV-1) 67 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

a) tämän lain 63 §:n 1 momentin a kohdan mukaisia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia koskevan vähennyksen osalta verovelvollisella on oltava tämän lain 80.a–84.q §:n mukaisesti laadittu lasku.

— —”

11. ZDDV-1:n 76 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan

— —

9) henkilö, joka mainitsee arvonlisäveron laskussa.”

III Pääasia, ennakkoratkaisukysymykset ja asian käsittely unionin tuomioistuimessa

12. RED, d.o.o. (jäljempänä RED), omisti Ljubljanan kunnassa (Slovenia) Rožna Dolinassa maa-alueen, jolla sijaitsee rakennus (jäljempänä yhdessä kyseessä oleva omaisuus).

13. Rahoituksen hankkimiseksi kyseiselle maa-alueella rakennettavalle uudelle rakennukselle RED sopi Raiffeisenin kanssa kaksivaiheisesta myynti- ja takaisinvuokrausliiketoimesta (sale and lease back).

14. Ensimmäisellä, 19.11.2007 tehdyllä sopimuksella nämä yhtiöt sopivat yhtäältä, että Raiffeisen ostaa REDiltä kyseessä olevan omaisuuden, ja toisaalta, että RED maksaa Raiffeisenille leasingvastikkeen kuukausimaksut maa-alueen ja uuden rakennuksen arvoa vastaavaan määrään saakka (eli yhteensä 1 294 786,56 euroa) (jäljempänä leasingsopimus). Sopimuksessa mainittiin arvonlisäveron määrä, joka oli 110 056,86 euroa, mutta Raiffeisen ei toimittanut RED:lle mitään nimenomaista laskua. Raiffeisen ei myöskään ilmoittanut eikä maksanut kyseistä arvonlisäveroa. RED vetosi kyseisen sopimuksen perusteella arvonlisäveron vähennysoikeuteen, koska se katsoi, että kyseinen sopimus oli arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa tarkoitettu lasku, ja siten sisällytti sen arvonlisäveroilmoitukseensa.

15. Toisella, 22.11.2007 tehdyllä sopimuksella RED ja Raiffeisen tekivät kyseessä olevaa omaisuutta koskevan kauppasopimuksen, jossa ilmoitettiin myyntihinta ja arvonlisävero. RED laati Raiffeisenille arvonlisäveron sisältävän laskun. Raiffeisen vetosi tämän sopimuksen tekemisen jälkeen ja sen perusteella arvonlisäveron vähennysoikeuteen.

16. Raiffeisen ja RED purkivat leasingsopimuksen yhteisymmärryksessä 21.10.2011, koska RED ei ollut täyttänyt kyseisessä sopimuksessa määrättyjä velvoitteitaan asetetussa määräajassa. Raiffeisen myi kyseessä olevan omaisuuden tämän jälkeen toiselle hankkijalle hintaan, joka sisälsi arvonlisäveron.

17. RED:lle annettiin verotarkastuksen yhteydessä 25.7.2014 tiedoksi Finan?na uprava Republike Slovenijen (Slovenian tasavallan veroviranomainen, jäljempänä FURS) lopullinen päätös, jossa siltä evättiin oikeus arvonlisäveron vähennykseen.(4)

18. Tämän seurauksena Raiffeisen sai oikeuden oikaista leasingsopimuksen perusteella laskutetun arvonlisäveron, sillä FURS:n päätöksen mukaan verotulojen menettämisen vaaraa ei ollut.

19. Oikaisusta huolimatta FURS muun muassa(5) määräsi Raiffeisenin maksamaan verovelalle korkoa 50 571,88 euroa sillä perusteella, että verotarkastuksen yhteydessä oli todettu, ettei Raiffeisen ollut maksanut leasingsopimukseen perustuvaa arvonlisäveroa 3.1.2008 ja 25.7.2014 välisenä ajanjaksona. Tarkemmin sanoen FURS katsoi, että koska leasingsopimuksessa ilmoitettiin nimenomaisesti arvonlisäveron arvo, sitä oli pidettävä ZDDV-1:n 76 §:n 1 momentin 9 kohdassa (arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan täytäntöön panemiseksi annettu säännös)

tarkoitettuna laskuna ja Raiffeisenin arvonlisäveron maksamista koskevan velvollisuuden oli katsottava syntyneen sopimuksen tekohetkellä. RED saattoi nimittäin vedota kyseisen asiakirjan perusteella arvonlisäveron vähennysoikeuteen.

20. Raiffeisen riitautti FURS:n päätöksen tekemällä ensin oikaisuvaatimuksen valtiovarainministeriölle ja nostamalla sitten kanteen Upravno sodiš?essa (hallinnollinen tuomioistuin, Slovenia). Sekä oikaisuvaatimus että kanne hylättiin. Tämän jälkeen se valitti ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen Vrhovno sodiš?een (ylin tuomioistuin, Slovenia).

21. Raiffeisen väittää kanteensa tueksi muun muassa, ettei leasingsopimusta voitu pitää arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuna laskuna, koska se ei sisältänyt kaikkia laskun olennaisia tietoja (eli sovellettavaa arvonlisäverokantaa tai tavarán luovutuspäivää). Raiffeisenin mukaan muodolliset vaatimukset, joiden nojalla RED olisi voinut vedota ostoon sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuteen, eivät näin ollen täyttyneet, minkä vuoksi verotulojen menettämisen vaaraa ei ollut.

22. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin muistuttaa, että kuten unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, velvollisuus maksaa arvonlisävero sillä perusteella, että arvonlisävero on mainittu laskussa, voi syntyä, vaikka laskuun ei sisältyisi tiettyjä tietoja, joita arvonlisäverodirektiivissä edellytetään mainittaviksi, erityisesti siinä tapauksessa, että suoritettun palvelun suorituspaikkaa ei ole ilmoitettu.(6) Tätä tulkintaa tukee sekä arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan sanamuoto että kyseisen direktiivin tavoite, joka on verotulojen menettämisen vaaran ehkäiseminen.

23. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kuitenkin katsoo, että sopimus voi velvoittavana oikeustoimena poiketa laskusta ja se voi olla pelkästään arvonlisäverollisen liiketoimen oikeudellinen perusta, kun taas lasku on joka tapauksessa laadittava silloin, kun verotettava tapahtuma toteutuu (eli kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan).(7)

24. Kyseinen tuomioistuin tiedustelee näin ollen, voidaanko sopimusta pitää arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa tarkoitettuna laskuna vain silloin, kun siitä ilmenee osapuolten nimenomainen ja objektiivisesti havaittavissa oleva tahto rinnastaa kyseinen sopimus tiettyä liiketoimintaa koskevaan laskuun siten, että hankkijalle voi syntyä perusteltu olettaimus, että se voi sopimuksen perusteella vähentää ostoon sisältyvän arvonlisäveron.

25. Tässä tilanteessa Vrhovno sodiš?e on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko kirjallista sopimusta pitää arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa tarkoitettuna laskuna vain silloin, kun se sisältää kaikki arvonlisäverodirektiivin [XI osaston] 3 luvussa (Laskutus) säädetyt tiedot;

2) tai jos tähän vastataan kieltävästi, mitkä ovat ne tiedot tai olosuhteet, joiden perusteella kirjallista sopimusta voidaan joka tapauksessa pitää (myös) laskuna, josta seuraa arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa tarkoitettu velvollisuus maksaa arvonlisävero;

3) tai konkreettisemmin, voidaanko kahden arvonlisäverovelvollisen tekemää kirjallista sopimusta, joka koskee tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta, pitää arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa tarkoitettuna laskuna, kun siitä ilmenee myyjän tai palvelujen suorittajan nimenomainen ja objektiivisesti havaittavissa oleva tahto antaa sopimuspuolena tiettyä liiketoimintaa koskeva lasku, minkä johdosta hankkijalle voi syntyä perusteltu olettaimus, että se voi laskun perusteella vähentää ostoon sisältyvän arvonlisäveron?”

26. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Raiffeisen, Slovenian hallitus ja komissio.

IV Asian tarkastelu

27. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kolmella kysymyksellään, joita on tarkasteltava yhdessä, onko arvonlisäverodirektiivin 203 artiklaa tulkittava siten, että kahden arvonlisäverovelvollisen henkilön tekemää (kirjallista) leasingisopimusta, jonka tekemisen jälkeen ei ole laadittu arvonlisäverolaskua, voidaan pitää kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna laskuna siten, että myyjälle (leasinginantajalle) syntyy velvollisuus maksaa arvonlisävero ja ostajalle (leasinginottajalle) syntyy mahdollisuus vähentää ostoon sisältyvä arvonlisävero.

28. Jos vastaus on myöntävä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää yhtäältä, mitä tietoja tämän sopimuksen on välttämättä sisällettävä, jotta sitä voitaisiin pitää tällaisena laskuna, kun otetaan huomioon muun muassa arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa mainitut tiedot, ja toisaalta, onko asiassa tarpeen tutkia, ilmeneekö kyseisestä sopimuksesta objektiivisesti, että osapuolena oleva tavarantoimittaja tai palvelun suorittaja (leasinginantaja) on tahtonut, että kyseessä on lasku, jonka perusteella ostaja (leasinginottaja) voi olettaa, että hän voi vähentää ostoon sisältyvän arvonlisäveron.

29. Raiffeisen väittää, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaista leasingisopimusta voidaan pitää arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa tarkoitettuna laskuna ainoastaan, jos siinä nimenomaisesti todetaan niin ja jos kaikki arvonlisäverodirektiivin XI osaston 3 luvussa (Laskutus) säädetyt edellytykset täyttyvät. Slovenian hallitus sitä vastoin väittää, että tällainen kirjallinen sopimus voidaan rinnastaa laskuun, vaikka se ei sisältäisi kaikkia kyseisessä luvussa edellytettyjä tietoja, jos sopimuksessa mainitaan leasinginantaja ja leasinginottaja, liiketoimen kuvaus, tavarantoimittajan luovutuksen tai palvelun suorituksen arvo sekä leasinginottajan maksettavaksi kuuluva arvonlisäveron määrä ja jos sopimuksesta käy objektiivisesti ilmi sopimuspuolena olevan leasinginantajan tahtoneen, että kyseessä on lasku, jonka perusteella leasinginottaja voi olettaa, että hän voi vähentää ostoon sisältyvän arvonlisäveron, ja jos joko nimenomaisesti sopimuslausekkeesta tai muuten sopimuksesta, esimerkiksi liiketoimen olosuhteista, ilmenee, ettei laskua varten ollut tarkoitus laatia erityistä asiakirjaa.(8)

A Laskun käsite

30. Aluksi on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 218 artiklassa säädetään, että "[kyseistä] direktiiviä sovellettaessa jäsenvaltioiden on hyväksyttävä laskuksi kaikki paperimuodossa tai sähköisessä muodossa olevat tositteet tai ilmoitukset, jotka täyttävät [tämän direktiivin XI osaston 3 luvussa] asetetut vaatimukset". Lisäksi saman direktiivin 219 artiklan mukaan laskuina pidetään myös "kaikkia tositteita ja ilmoituksia, jotka erityisellä ja yksiselitteisellä tavalla sisältävät muutoksen ja viittauksen alkuperäiseen laskuun".

31. Näiden säännösten perusteella sillä, onko asiakirja tietyn muotoinen tai mainitaanko siinä jollakin tavalla sana lasku, ei siis ole merkitystä arvioitaessa, voidaanko kyseistä asiakirjaa pitää laskuna, ja lasku voi myös koostua useista asiakirjoista.(9) Näin ollen mikään ei estä pitämästä pääasiassa kyseessä olevan kaltaista leasingisopimusta laskuna, kunhan arvonlisäverodirektiivin XI osaston 3 luvussa asetetut edellytykset täyttyvät.

32. Tältä osin yhtäältä arvonlisäverodirektiivin 220 artiklan 1 alakohdassa säädetään laskujen laatimista koskevista säännöistä, että muun muassa kaikista verovelvollisen toiselle verovelvolliselle tekemistä tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista on laadittava lasku.(10)

33. Toisaalta laskujen sisältöä koskevista säännöistä säädetään kyseisen 3 luvun 4 jaksossa, joka tässä merkityksellisenä aikana sisälsi 226–231 artiklan. Tarkemmin ottaen arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa säädetään, että rajoittamatta kyseisen direktiivin erityisten säännösten soveltamista ainoastaan tässä säännöksessä mainitut tiedot ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia 220 ja 221 artiklan säännösten mukaisesti toimitettavissa laskuissa⁽¹¹⁾ (jäljempänä pakolliset tiedot).

34. Edellä mainittujen säännösten sanamuodosta voitaisiin päätellä, että ainoastaan pakolliset tiedot sisältäviä asiakirjoja voidaan pitää laskuina arvonlisäveron näkökulmasta. Unionin tuomioistuin onkin esimerkiksi täsmentänyt, etteivät jäsenvaltiot saa asettaa arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämiselle sellaisia laskujen sisältöön liittyviä edellytyksiä, joista ei nimenomaisesti säädetä arvonlisäverodirektiivin säännöksissä.⁽¹²⁾ Pakolliset tiedot on siis määritelty sitovasti ja tyhjentävästi arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa.⁽¹³⁾

35. Vaikka tällainen lähestymistapa tarjoaisi etuja oikeusvarmuuden ja johdonmukaisuuden kannalta, se voisi joissakin tilanteissa johtaa siihen, että arvonlisäverodirektiivissä laskuille annettu ensisijainen asema jäisi huomiotta. Kuten kyseisen direktiivin johdanto-osan 46 perustelukappaleesta seuraa, laskujen laatiminen erityisesti ”mahdollistaa veroviranomaisten suorittaman valvonnan”. Unionin tuomioistuin on tältä osin täsmentänyt, että laskussa olevien pakollisten tietojen tavoitteena on mahdollistaa se, että veroviranomaiset voivat valvoa, että maksettava vero maksetaan ja että mahdollinen arvonlisäveron vähennysoikeus on olemassa.⁽¹⁴⁾ Juuri tämän valvonnan mahdollistamiseksi verovelvollisten on kyseisen direktiivin 244 artiklan nojalla tallennettava kaikki vastaanottamansa laskut sekä kaikki toimittamiensa laskujen jäljennökset.

36. Sitä, voidaanko pääasiassa kyseessä olevan kaltaista leasingisopimusta pitää arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa tarkoitettuna laskuna, on näin ollen arvioitava sen valossa, että tavoitteena on mahdollistaa se, että veroviranomaiset voivat valvoa, että maksettava vero maksetaan ja että mahdollinen arvonlisäveron vähennysoikeus on olemassa.⁽¹⁵⁾

B Lasku todisteena arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukaisesti maksettavan veron maksamisesta

37. Laskulla on voitava vahvistaa, että arvonlisävero on maksettu asianmukaisesti. Jotta käsiteltävässä asiassa voitaisiin arvioida, mahdollistaako pääasiassa kyseessä olevan kaltainen sopimus tällaisen varmistamisen, on syytä tarkastella arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan sisältöä, jonka nojalla FURS katsoi, että Raiffeisenin olisi pitänyt maksaa arvonlisävero.

38. Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan sananmukaisen tulkinnan mukaan arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö, joka mainitsee kyseisen veron laskussa. Unionin tuomioistuin on täsmentänyt tästä, että laskun antajan on maksettava laskussa mainittu arvonlisävero myös silloin, kun todellinen verollinen liiketoimi puuttuu.⁽¹⁶⁾

39. Arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan mukainen velvollisuus maksaa arvonlisävero on siis erillinen velvollisuudesta maksaa kyseinen arvonlisävero kyseisen direktiivin 2 artiklassa tarkoitettun arvonlisäverollisen liiketoimen johdosta. Unionin tuomioistuin on todennut, että päinvastoin kuin siinä tapauksessa, että verovelka syntyy mahdollisesti kyseisen liiketoimen arvonlisäverollisuuden takia, arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa säädetty verovelka on maksettava yksinomaan sen vuoksi, että arvonlisävero on mainittu laskussa, eikä laskun perusteena olevien palveluiden suorituspaikalla siten ole merkitystä,⁽¹⁷⁾ vaikka saman direktiivin 226 artiklassa on nimenomaisesti säädetty, että kyseinen tieto on pakollinen tieto laskussa.

40. Arvonlisäverodirektiivin systemaattisen tulkinnan yhteydessä totean saman logiikan mukaisesti, että vaikka arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa viitataan laskuun, niin toisin kuin kyseisen direktiivin 178 artiklan a alakohdassa, joka koskee arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämisen yksityiskohtaisia sääntöjä tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen yhteydessä, 203 artiklassa ei nimenomaisesti säädetä, että tämän laskun on täytettävä kaikki 220–236 artiklan sekä 238, 239 ja 240 artiklan edellytykset. Lisäksi, jos laskutukseen liittyvät muotovaatimukset olisivat merkityksellisiä, laskun laatija voisi helposti kiertää arvonlisäveron maksuvelvollisuuden yksinkertaisesti jättämällä sisällyttämättä laskuun jonkin arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa vaaditun tiedon.

41. Unionin tuomioistuin on nimittäin todennut, että kyseisellä säännöksellä on tarkoitus poistaa verotulojen menettämisen vaara, joka voi aiheutua tässä direktiivissä säädetystä vähennysoikeudesta.(18) Vaikka vähennysoikeuden käyttäminen koskee ainoastaan sellaisia veroja, jotka perustuvat arvonlisäverolliseen liiketoimeen, verotulojen menettämisen vaaraa ei periaatteessa ole täysin poistettu niin kauan kuin sellaisen laskun saaja, jossa on mainittu perusteettomasti arvonlisävero, voi vielä käyttää laskua vähennysoikeutta varten arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan mukaisesti.(19) Tässä yhteydessä muistutan, että arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan mukaan kyseisen direktiivin 168 artiklan a alakohdassa tarkoitetun tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia koskevan vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta saman direktiivin asiaa koskevien säännösten(20) mukaisesti laaditun laskun hallussapitoa. Näin ollen se, että arvonlisäverodirektiivin kaikki muotovaatimukset täyttävän laskun vastaanottaja käyttäisi oikeuttaan vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero, vaikka arvonlisävero olisi laskutettu häneltä perusteettomasti, kun itse toimenpide ei olisi arvonlisäverollinen, voisi aiheuttaa verovarojen menettämisen vaaran.

42. Muistutan tässä yhteydessä unionin tuomioistuimen myös täsmentäneen, että arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että perusteettomasti laskutettu vero voidaan oikaista, kun laskun antaja osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä tai kun tämä on oikea-aikaisesti täysin poistanut verotulojen menettämisen vaaran.(21)

43. Käsiteltävässä asiassa on edellä esitetty huomioon ottaen todettava, että jos leasingsopimusta olisi pidettävä arvonlisäverodirektiivin 203 artiklassa tarkoitettuna laskuna, Raiffeisenin olisi pitänyt maksaa leasingsopimuksen perusteella maksettava arvonlisävero kokonaisuudessaan eli 110 056,86 euroa sopimuksen tekohetkellä. Vain tällä tavoin olisi voitu välttää verotulojen menettämisen vaara – mikä on kyseisen säännöksen tavoite –, koska siitä, että RED olisi käyttänyt vähennysoikeuttaan, ei olisi voinut aiheutua verotulojen menetystä. Lisäksi se, että molemmat osapuolet päättivät purkaa leasingsopimuksen lähes neljä vuotta myöhemmin, olisi oikeuttanut arvonlisäveron oikaisupyynnön palautuksen saamiseksi pro rata temporis -periaatteen mukaisen laskennan perusteella.

44. Edellä esitetyn perusteella totean veroviranomaisten mahdollisuudesta tarkistaa, että arvonlisävero on maksettu asianmukaisesti arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan nojalla, että laskua osoittavalla asiakirjalla on voitava vahvistaa kyseisen asiakirjan laatijan sen vastaanottajalta laskuttaman arvonlisäveron tarkka arvo, vaikka asiakirjan laatija ei olisi ilmoittanut eikä maksanut kyseistä arvonlisäveroa.

45. Toisaalta erityisesti tämän ratkaisuehdotuksen 41 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, että arvonlisäverodirektiivin 203 artiklan tarkoitus liittyy erottamattomasti vähennysoikeuden käyttämisestä johtuvaan verotulojen menettämisen vaaraan. Näin ollen myös tällä perusteella on syytä tarkastella laskua osoittavan asiakirjan olennaisia vaatimuksia ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden olemassaolon valvonnan kannalta.

C Lasku todisteena ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeudesta

46. Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevan unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovelvollisen oikeus vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen se on velvollinen, arvonlisävero, joka sen on maksettava tai jonka se on maksanut sille luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista, on unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseriaate.(22)
47. Unionin tuomioistuin on useita kertoja painottanut tässä yhteydessä sitä, että arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Oikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettujen liiketoimien yhteydessä.(23)
48. Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken liiketoimintansa yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen neutraalisuuden kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista.(24)
49. Tässä yhteydessä on erotettava toisistaan arvonlisäveron vähennysoikeuden syntymiseksi vaadittavat muodolliset ja aineelliset edellytykset.
50. Arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdasta ilmenee mainitun oikeuden muodollisista edellytyksistä, että sen käyttämisen edellytyksenä on muun muassa kyseisen direktiivin 220–236 artiklan sekä 238, 239 ja 240 artiklan mukaisesti laaditun laskun hallussapito.
51. Arvonlisäveron vähennysoikeuden syntymiseksi vaadittavista aineellisista edellytyksistä on todettava, että erityisesti arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdasta seuraa, että verovelvollisen pitää käyttää tavaroita ja palveluja, joihin tämän oikeuden toteuttamiseksi vedotaan, myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa ja toisen verovelvollisen on pitänyt luovuttaa nämä tavarat tai palvelut aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa.(25)
52. Unionin tuomioistuin on todennut, että arvonlisäverotuksen neutraalisuuden peruseriaate edellyttää, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus myönnetään, jos tietyt aineelliset edellytykset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muodolliset edellytykset.(26)
53. Tämän johdosta on niin, että kun veroviranomaisilla on tarvittavat tiedot sen todentamiseksi, että aineelliset edellytykset ovat täyttyneet, ne eivät voi asettaa verovelvollisen vähennysoikeudelle sellaisia lisäedellytyksiä, joista voisi seurata, ettei tätä oikeutta voida käyttää.(27)
54. Edellä esitetyn perusteella unionin tuomioistuin on todennut, että veroviranomaiset eivät saa evätä oikeutta arvonlisäverovähennykseen yksistään siitä syystä, että lasku ei täytä kaikkia arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa vaadittuja edellytyksiä, jos kyseisillä viranomaisilla on käytössään kaikki tarvittavat tiedot sen tarkistamiseksi, että vähennysoikeutta koskevat aineelliset edellytykset täyttyvät.(28) Unionin tuomioistuin on näet ratkaissut yhtäältä kysymyksen siitä, ovatko laskut, jotka sisältävät ainoastaan maininnan ”[tietystä päivästä] alkaen tähän päivään asti suoritettut oikeudelliset palvelut” tai maininnan ”tähän päivään asti suoritettut oikeudelliset palvelut”, arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 6 ja 7 alakohdassa tarkoitettujen vaatimusten mukaisia, ja toisaalta, voivatko kansalliset veroviranomaiset evätä oikeuden arvonlisäverovähennykseen

yksistään siitä syystä, että vaaditut edellytykset eivät täyty, vaikka kyseisillä viranomaisilla on käytössään kaikki tarvittavat tiedot sen tarkistamiseksi, täyttyvätkö tämän oikeuden käyttämistä koskevat aineelliset edellytykset.(29) Unionin tuomioistuimen mukaan arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohta on esteenä sille, että kansalliset veroviranomaiset voisivat evätä oikeuden arvonlisäverovähennykseen yksistään siitä syystä, että verovelvollisella on hallussaan lasku, joka ei täytä kyseisen direktiivin 226 artiklassa asetettuja edellytyksiä, kun kyseisillä viranomaisilla on käytössään kaikki tarvittavat tiedot sen tarkistamiseksi, että vähennysoikeuden käyttämistä koskevat aineelliset edellytykset täyttyvät.(30) Veroviranomaiset eivät saa rajoittaa tutkintaa pelkästään itse laskuun. Niiden on otettava huomioon myös verovelvollisen toimittamat lisätiedot.

55. Vastaavasti unionin tuomioistuin on katsonut, että arvonlisäverodirektiivin 167 artiklaa, 178 artiklan a alakohtaa, 220 artiklan 1 alakohtaa ja 226 artiklaa on tulkittava siten, että niiden vastainen on sellainen kansallinen lainsäädäntö tai käytäntö, jonka perusteella kansalliset viranomaiset epäävät verovelvolliselta oikeuden vähentää siitä arvonlisäveron määrästä, jonka se on velvollinen maksamaan, veron, joka sen on maksettava tai jonka se on maksanut sille suoritetuista palveluista, siitä syystä, että sen hallussa vähentämisajankohtana olleessa alkuperäisessä laskussa oli väärä palvelujen suorittamisen päättymispäivä ja että sittemmin oikaistua laskua ja alkuperäisen laskun kumoavaa hyvityslaskua ei ollut numeroitu juoksevasti, jos vähennysoikeuden aineelliset edellytykset täyttyvät ja jos verovelvollinen on toimittanut kyseisille viranomaisille oikaistun laskun, josta palvelujen suorittamisen oikea päättymispäivä ilmenee, ennen kuin kyseiset viranomaiset ovat tehneet päätöksen, vaikka mainittua laskua ja alkuperäisen laskun kumoavaa hyvityslaskua ei olisikaan numeroitu juoksevasti.(31)

56. Pääasian oikeudenkäynnissä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on näin ollen otettava huomioon kaikki kyseessä olevaan leasingsopimukseen sisältyneet tiedot sen tarkistamiseksi, täyttyvätkö RED:n arvonlisäveron vähennysoikeuden aineelliset edellytykset. Tässä yhteydessä on korostettava, että arvonlisäveron vähennysoikeutta vaativan verovelvollisen on osoitettava, että hän täyttää vähennyksen tekemiseen vaadittavat edellytykset. Veroviranomaiset voivat siten vaatia verovelvollista itseään esittämään niiden tarpeelliseksi katsomat todisteet sen arvioimiseksi, voidaanko vaadittu vähennys myöntää.(32)

57. Käsiteltävässä asiassa Raiffeisenin mukaan leasingsopimusta ei voida pitää laskuna siksi, että kyseisessä asiakirjassa ei mainittu sovellettavaa arvonlisäverokantaa eikä tavaran luovutuspäivää, vaikka näistä kahdesta tiedosta säädetään nimenomaisesti arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa. Päättelen tästä, että leasingsopimus sisälsi kaikki muut pakolliset tiedot eikä niitä tarvitse tutkia.

58. Yhtäältä sovellettava arvonlisäverokanta on toki tärkeä laskun osatekijä, josta säädetään arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 9 alakohdassa. Kuitenkin, kun pääasian asianosaiset ovat yhtä mieltä siitä, että kyseisen direktiivin 226 artiklan 10 alakohdassa edellytetty maksettava arvonlisäveron määrä sisältyi leasingsopimukseen, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa, olisiko tämä arvonlisäverokanta voitu helposti selvittää arvonlisäveron määrän laskelmasta tai kyseisen sopimuksen lausekkeesta, jossa viitataan sovellettavan arvonlisäverokannan vahvistavaan sääntelykehykseen.

59. Toisaalta tavarahan luovutuspäivästä on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 7 alakohdan mukaan laskussa on oltava päivä, jolloin tavarat on luovutettu tai palvelut suoritettu. Unionin tuomioistuin on jo selittänyt, että laskun kohteena olevien palveluiden suorittamispäivän avulla voidaan valvoa, milloin verotettava tapahtuma toteutuu, ja näin ollen määrittää ne verosäännökset, joita laskun kohteena olevaan liiketoimeen on ajallisesti sovellettava.(33) Tässä yhteydessä on tarvittaessa tarkistettava, sisältyykö sopimuksen liiteasiakirjoihin yksityiskohtaisempi esittely palveluista.(34)

60. Käsiteltävässä asiassa on tutkittava, olisiko viranomaisen voinut leasing sopimuksen perusteella päätellä, onko kyseessä tavarahan luovutus tai palvelun suorittaminen, ja sen jälkeen, voidaanko samasta sopimuksesta päätellä luovutuksen ajankohta.

61. Unionin tuomioistuin on jo todennut myynti- ja takaisinvuokrausliiketoimen luonnehinnasta, että kiinteistöä koskevaan leasing sopimukseen perustuva liiketoimi on rinnastettava investointitavarahan hankintaan, jos tällaisessa sopimuksessa määrätään joko kyseisen kiinteistön omistusoikeuden siirtymisestä vuokralleottajalle sopimuskauden päätyttyä tai sen omistusoikeuden keskeisten osatekijöiden kuulumisesta vuokralleottajalle (kuten vaikuttaisi olevan käsiteltävässä asiassa), mikä tarkoittaa muun muassa, että tälle siirretään valtaosa mainitun kiinteistön oikeudelliselle omistukselle ominaisista riskeistä ja hyödyistä ja leasing maksujen nykyarvo on käytännössä sama kuin omaisuuden myyntiarvo.(35)

62. Toisaalta huomautan unionin tuomioistuimen täsmentäneen tavarahan luovutusajankohdasta, että tavaroiden luovutuksen käsitteellä ei tarkoiteta omistusoikeuden siirtoa sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä muodoissa vaan sillä tarkoitetaan kaikkia yhden osapuolen toteuttamia aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteitä, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi sen omistaja.(36)

63. Vaikka on kansallisen tuomioistuimen tehtävänä ratkaista tapauskohtaisesti kunkin asian tosiseikkojen perusteella, seuraako tietystä tavaraa koskevasta liiketoimesta omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtyminen, unionin tuomioistuin voi kuitenkin antaa sille tätä varten ohjeita.(37)

64. Tältä osin unionin tuomioistuin on jo todennut, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisille myynti- ja takaisinvuokrausliiketoimille (sale and lease back) on ominaista yhtäältä verovelvollisen (käsiteltävässä asiassa RED) rahoituslaitokselle (Raiffeisen) antaman omistusoikeuden ja toisaalta kyseisen rahoituslaitoksen verovelvolliselle antaman kiinteistöleasingin myöntäminen yhdistetysti ja yhtäaikaisesti. Niinpä on ratkaistava, onko omistusoikeuden ja kiinteistöleasingin myöntämistä tarkasteltava pääasian asiayhteydessä erikseen vai yhteisesti.(38)

65. Unionin tuomioistuin on todennut, että yhtenä kokonaisuutena pidettävän suorituksen voidaan katsoa olevan olemassa silloin, kun verovelvollisen tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoisia.(39) Olisi kuitenkin kansallisen tuomioistuimen tehtävänä arvioida, onko sille esitetyillä seikoilla yhden ainoan liiketoimen ominaispiirteet siitä huolimatta, että tämä liiketoimi jakaantuu kyseisen sopimuksen mukaan osiin.(40)

66. Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevat myynti- ja takaisinvuokrausliiketoimet (sale and lease back) ovat yksinomaan rahoituksellisia liiketoimia, joilla oli tarkoitus parantaa RED:n maksukykyä, ja että pääasiassa kyseessä olevien kiinteistöjen hallinta jäi RED:lle, joka on käyttänyt niitä yhtäjaksoisesti ja pitkäkestoisesti verollisiin liiketoimiinsa. Kyseiset seikat – jotka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkastettava – antavat ymmärtää, että molemmat kyseisistä liiketoimista

muodostavat yhden kokonaisuuden, sillä pääasiassa kyseessä olevaa omaisuutta koskevan omistusoikeuden perustaminen ei ole erotettavissa samoja kiinteistöjä koskevasta kiinteistöleasingistä.(41)

67. Näin ollen voitaisiin katsoa, että leasingsopimus sisälsi tämän ratkaisuehdotuksen 62 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettulla tavalla riittävästi tietoja luovutusajankohdasta.

68. Edellä esitetyn perusteella voitaisiin tosiaan katsoa, että leasingsopimusta, joka sisältää riittävästi tietoja, jotta veroviranomaiset voivat valvoa, että maksettava vero maksetaan ja että mahdollinen arvonalisäveron vähennysoikeus on olemassa, voidaan poikkeuksellisesti pitää arvonalisäverodirektiivissä tarkoitettuna laskuna.

V Ratkaisuehdotus

69. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Vrhovno sodiš?en esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Yhteisestä arvonalisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 208 artiklaa on tulkittava siten, että kirjallista sopimusta voidaan poikkeuksellisesti pitää kyseisessä direktiivissä tarkoitettuna laskuna, vaikka se ei sisältäisi kaikkia kyseisen direktiivin XI osaston 3 luvussa (Laskutus) vaadittuja tietoja, jos kyseisessä asiakirjassa esitetään riittävästi tietoja, jotta veroviranomaiset voivat valvoa, että maksettava vero maksetaan ja että mahdollinen arvonalisäveron vähennysoikeus on olemassa.

1 Alkuperäinen kieli: ranska.

2 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonalisäverodirektiivi).

3 Käsiteltävä asia on kolmas unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi saatettu asia, jossa on kyse myynti- ja takaisinvuokrausliiketoimesta. Ks. myös tuomio 2.7.2015, NLB Leasing (C-209/14, jäljempänä tuomio NLB Leasing, EU:C:2015:440) ja tuomio 27.3.2019, Mydibel (C-201/18, jäljempänä tuomio Mydibel, EU:C:2019:254).

4 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole tarkentanut tämän arvonalisäveron vähennysoikeuden epäämisen syitä eikä etenäkään sitä, johtuiko se leasingsopimuksen purkamisesta. Lisäksi, kuten Euroopan komissio perustellusti huomauttaa, ennakkoratkaisupyyntönsä tosiseikastosta ei ilmene, evättiinkö RED:ltä arvonalisäveron vähennysoikeus koko 110 056,86 euron määrältä, joka mainitaan leasingsopimuksessa, vai saiko RED käyttäen oikeutta vähentää arvonalisävero niiden kuukausimaksujen osalta, jotka sen oli maksettava kyseisen sopimuksen mukaisesti leasingsopimuksen lähes neljä vuotta kestäneen voimassaolon aikana.

5 Lisäksi FURS katsoi kyseessä olevan omaisuuden toisen kauppasopimuksen kohteena olleesta liiketoimesta, että se oli vapautettu arvonalisäverosta eikä Raiffeisen siten voinut vedota vähennysoikeuteen, vaikka laskussa oli esitetty arvonalisävero, jota ei loppujen lopuksi ollut maksettava. Raiffeisen määrättiin näin ollen maksamaan 44 200 euroa arvonalisäveron jälkiveroa ja tälle korkoa 11 841,97 euroa. FURS:n mukaan sillä seikalla, että Raiffeisen myi asiaa koskevan omaisuuden myöhemmin toiselle ostajalle arvonalisäverollisella liiketoimella, ei ollut merkitystä, koska kyse oli myöhemmästä tapahtumasta.

6 Ks. vastaavasti tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, jäljempänä tuomio Stadeco,

C2009380, 26 ja 27 kohta).

7 Ks. arvonlisäverodirektiivin 63 artikla.

8 Komissio on päättänyt vastata kysymykseen soveltamalla arvonlisäverodirektiivin eri säännöksiä pääasian tosiseikkoihin. Se täsmensi, että tämän direktiivin 203 artikla on esteenä sille, että veroviranomaiset vaativat palvelujen suorittajaa maksamaan arvonlisäveron pelkästään sillä perusteella, että suorituksen vastaanottaja on perusteettomasti vähentänyt tämän arvonlisäveron palvelujen suorittajan kanssa tehdyn sopimuksen nojalla, kun viimeksi mainittu ei ole laatinut laskua palvelujen suorituksesta.

9 Ks. vastaavasti tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, jäljempänä tuomio Barlis, EU:C:2016:690, 44 kohta) ja julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus kyseisessä asiassa (EU:C:2016:101, 90 ja 91 kohta).

10 [Arvonlisäverodirektiivin] ja direktiivin 2009/132/EY muuttamisesta palvelujen suorituksia ja tavaroiden etämyyntiä koskevien tiettyjen arvonlisäverovelvoitteiden osalta 5.12.2017 annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2017/2455 (EUVL 2017, L 348, s. 7) on lisätty uusi säännös eli 219 a artikla, jota ei sovelleta ajallisesti pääasian tosiseikkoihin. Mainitun säännöksen 1 kohdassa säädetään, että "[I]askutukseen on sovellettava sen jäsenvaltion säännöksiä, jossa tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus katsotaan tehdyksi [arvonlisäverodirektiivin] V osaston säännösten mukaisesti".

11 Tuomio 15.7.2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, 40 kohta).

12 Ks. tuomio Barlis (25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

13 Muistutan, että muita kuin arvonlisäverodirektiivin 220 artiklassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia koskevien laskujen osalta jäsenvaltiot voivat kyseisen direktiivin 221 artiklan nojalla asettaa vähemmän velvollisuuksia kuin ne, jotka on lueteltu muun muassa tämän direktiivin 226 artiklassa.

14 Tuomio Barlis (27 kohta).

15 Ks. vastaavasti tuomio Barlis (27 kohta) ja julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus kyseisessä asiassa Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, 30, 32 ja 46 kohta).

16 Tuomio Stadeco (26 kohta); tuomio 31.1.2013, LVK (C-643/11, jäljempänä tuomio LVK, EU:C:2013:55, 42 kohta ja tuomiolauselman); tuomio 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, 26 kohta) ja tuomio 18.3.2021, P (Polttoainekortit) (C-48/20, EU:C:2021:215, 26 kohta).

17 Tuomio Stadeco (27 kohta).

18 Ks. mm. tuomio LVK (36 kohta) ja tuomio 18.3.2021, P. (Polttoainekortit) (C-48/20, EU:C:2021:215, 26 kohta).

19 Ks. vastaavasti tuomio Stadeco (29 kohta).

20 Nimittäin arvonlisäverodirektiivin 220–236 sekä 238, 239 ja 240 artiklan.

21 Tuomio Stadeco (37 kohta) tuomio LVK (37 kohta) sekä julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus asiassa EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, 43 kohta).

- 22 Ks. tuomio Barlis (37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 23 Ks. tuomio Barlis (38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 24 Ks. tuomio Barlis (39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 25 Ks. tuomio Barlis (40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 26 Ks. tuomio Barlis (42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 27 Ks. tuomio Barlis (42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 28 Ks. tuomio Barlis (43 kohta). Ks. vastaavasti tuomio 1.4.2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206) velvollisuudesta pitää hallussaan arvonlisäverodirektiivin mukaista laskua.
- 29 Ks. tuomio Barlis (24 kohta)
- 30 Ks. tuomio Barlis.
- 31 Tuomio 15.7.2010, Pannon Gép Centrum (C 368/09, EU:C:2010:441, 45 kohta ja tuomiolauselman).
- 32 Tuomio Barlis (46 kohta). On syytä täsmentää, että jäsenvaltiot ovat toimivaltaisia määräämään seuraamuksia siinä tapauksessa, että arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämiselle asetettuja muodollisia edellytyksiä ei ole noudatettu. Jäsenvaltiot voivat arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan nojalla ryhtyä toimenpiteisiin veron oikean kannon varmistamiseksi ja petosten estämiseksi sillä ehdolla, etteivät nämä toimenpiteet mene pidemmälle kuin näiden tavoitteiden saavuttamiseksi on tarpeen eikä arvonlisäverotuksen neutraalisuus vaarannu niiden johdosta (ks. tuomio Barlis (47 kohta)).
- 33 Tuomio Barlis (30 kohta).
- 34 Ks. vastaavasti tuomio Barlis (34 kohta).
- 35 Tuomio NLB Leasing (26–32 kohta).
- 36 Tuomio Mydibel (34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 37 Ks. vastaavasti tuomio NLB Leasing (25 kohta) ja tuomio Mydibel (35 kohta).
- 38 Ks. vastaavasti tuomio Mydibel (36 ja 37 kohta).
- 39 Ks. tuomio Mydibel (38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 40 Ks. tuomio Mydibel (39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 41 Ks. vastaavasti tuomio Mydibel (40 kohta).