



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
ATHANASIOS RANTOS
esitatud 12. mail 2022¹

Kohtuasi C-235/21

RAIFFEISEN LEASING, trgovina in leasing d.o.o.
versus
Republika Slovenija

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Vrhovno sodišče (Sloveenia kõrgeim kohus))

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 203 – Müük-tagasirent (*sale and lease back*) – Artikkel 226 – Kohustuslikud arveandmed – Kirjaliku lepingu arvega samastamise võimalus

I. Sissejuhatus

1. Käesolev eelotsusetaotlus puudutab direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi,² artikli 203 tõlgendamist.

2. Taotlus on esitatud Raiffeisen leasing d.o.o. (edaspidi „Raiffeisen“) ja Republika Slovenija (Sloveenia Vabariik), keda esindab Ministrstvo za finance (Sloveenia rahandusministeerium), vahelises kohtuvaidluses seoses liisingulepingu pealt, mis kvalifitseeriti seetõttu, et see hõlmas käibemaksu väärtust, käibemaksudirektiivi artikli 203 tähenduses „arveks“, tasumisele kuuluva käibemaksuga maksustamisega.

3. Vaatamata „müügi-tagasirenditehingu“ (*sale and lease back*)³ tegemise meetodi erilistele asjaoludele, käsitleb käesolev kohtuasi suhteliselt lihtsat küsimust. Kas ja millistel tingimustel võib kahe lepingupoole vahelist kirjalikku lepingut, mis puudutab sellist käibemaksuga maksustatavat tehingut nagu kinnisasja kohta sõlmitud liisinguleping, milles on märgitud käibemaksu väärtus, pidada „arveks“ käibemaksudirektiivi tähenduses, millega kaasneb ühelt poolt arve väljastaja kohustus tasuda käibemaks ja teiselt poolt arve saaja õigus sisendkäibemaksu maha arvata?

¹ Algkeel: prantsuse.

² Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv (ELT 2006, L 347, lk 1, edaspidi „käibemaksudirektiiv“).

³ Käesolev kohtuasi on kolmas Euroopa Kohtule esitatud kohtuasi, mis puudutab tehingut, mida nimetatakse „müügiks-tagasirendiks“. Vt ka 2. juuli 2015. aasta kohtuotsus NLB Leasing (C-209/14, edaspidi „kohtuotsus NLB Leasing“, EU:C:2015:440) ja 27. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Mydibel (C-201/18, edaspidi „kohtuotsus Mydibel“, EU:C:2019:254).

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Käibemaksudirektiivi põhjenduses 46 on ette nähtud:

„Elektroniliste arvete kasutamine peab võimaldama maksuhalduritel teostada järelevalvet. Siseturu nõuetekohase toimimise tagamiseks tuleb koostada ühenduse tasandil ühtlustatud loend andmetest, mis peavad kindlasti olema arvele märgitud [...]“.

5. Selle direktiivi artiklis 203 on sätestatud, et „[k]äibemaksu tasub iga isik, kes märgib arvele käibemaksu“.

6. Nimetatud direktiivi XI jaotisesse kuuluva 3. peatüki „Arved“ 2. jagu „Arve mõiste“ sisaldab artikleid 218 ja 219, 3. jagu „Arvete väljastamine“ sisaldas põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal artikleid 220–225, 4. jagu „Arvete sisu“ sisaldas artikleid 226–231.

7. Sama direktiivi artiklis 218 on ette nähtud:

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

8. Käibemaksudirektiivi artikkel 219 on sõnastatud järgmiselt:

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

9. Selle direktiivi artikli 226 punktides 7 ja 9 on sätestatud:

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

[...]

7) kuupäev, mil kaupade tarne või teenuste osutamine toimus või lõppes, või kuupäev, mil tehti artikli 220 punktides 4 ja 5 nimetatud ettemakse, kui seda kuupäeva on võimalik kindlaks teha ja kui see erineb arve väljastamise kuupäevast;

[...]

9) kohaldatav käibemaksumäär.“

B. Slovenia õigus

10. Käibemaksuseaduse (Zakon o davku na dodano vrednost, edaspidi „ZDDV-1“) artikli 67 lõikes 1 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–84q koostatud arve.

[...]“.

11. ZDDV-1 artiklis 76 on ette nähtud:

„1. Käibemaksu peab tasuma:

[...]

9) isik, kes märgib arvel käibemaksu.

[...]“.

III. Põhikohtuasi, eelotsuse küsimused ja menetlus Euroopa Kohtus

12. RED d.o.o. (edaspidi „RED“) oli Ljubljana (Sloveenia) kohaliku omavalitsusüksuse territooriumil Rožna Dolinas asuva maatüki omanik, millel asub hoone (edaspidi koos „vaidlusalune kinnisasi“).

13. Selleks, et tagada uue ehitise finantseerimine sellel maatükil, sõlmis RED Raiffeiseniga müügi-tagasirendilepingu (*sale and lease back*), mis viidi ellu kahes etapis.

14. Esimese, 19. novembri 2007. aasta lepinguga võtsid need äriühingud esiteks kohustuse, et Raiffeisen ostab vaidlusaluse kinnisasja REDilt, ja teiseks kohustuse, et RED maksab Raiffeisenile liisingumaksud kuni maatüki ja uue hoone väärtuse täieliku tagasimaksmiseni (ehk kokku 1 294 786,56 eurot) (edaspidi „liisinguleping“). Kuigi lepingus oli märgitud, et käibemaksu summa on 110 056,86 eurot, ei esitanud Raiffeisen REDile ühtegi konkreetset arvet. Lisaks sellele ei deklareerinud ega maksnud Raiffeisen käibemaksu. RED väitis, et tal on õigus selle lepingu alusel käibemaksu maha arvata, sest ta leidis, et nimetatud leping on käibemaksudirektiivi artikli 203 tähenduses arve, mistõttu ta lisas selle oma käibemaksudeklaratsiooni.

15. Teise, 22. novembri 2007. aasta lepinguga sõlmisid RED ja Raiffeisen vaidlusaluse kinnisasja müügi lepingu (edaspidi „müügileping“), milles olid märgitud nii müügihind kui ka käibemaks. RED koostas Raiffeiseni jaoks arve käibemaksuga. Pärast lepingu sõlmimist ja selle alusel väitis Raiffeisen, et tal on õigus käibemaksu maha arvata.

16. 21. oktoobril 2011 lõpetasid Raiffeisen ja RED liisingulepingu vastastikusel kokkuleppel, kuna RED ei täitnud selles lepingus ette nähtud kohustusi määratud tähtaja jooksul. Seejärel müüs Raiffeisen vaidlusaluse kinnisasja teisele ostjale hinnaga, mis sisaldas käibemaksu.

17. 25. juulil 2014 tehti REDile maksukontrolli menetluses Finančna uprava Republike Slovenije (Sloveenia Vabariigi maksuamet, edaspidi „FURSi“) lõplik otsus, millega temalt võeti käibemaksu mahaarvamise õigus ära⁴.

18. Seetõttu sai Raiffeisen õiguse liisingulepingu alusel arvele märgitud käibemaksu korrigeerida, kuna FURSi otsus välistas maksutulude saamata jäämise ohu.

19. Vaatamata sellele korrigeerimisele kohustas FURS Raiffeisenit muu hulgas⁵ maksuma maksuvõlalt intressi summas 50 571,88 eurot, kuna maksukontrolli menetluses tuvastati, et Raiffeisen ei olnud ajavahemikul 3. jaanuarist 2008 kuni 25. juulini 2014 liisingulepingu alusel tasumisele kuuluvat käibemaksu tasunud. Täpsemalt leidis FURS, et kuna liisingulepingus oli märgitud maksumus koos käibemaksu sõnaselge märkega, tuleb see kvalifitseerida „arveks“ ZDDV-1 artikli 76 lõike 1 punkti 9 tähenduses (käibemaksudirektiivi artikli 203 ülevõtmise säte) ning Raiffeiseni käibemaksu tasumise kohustust tuleb lugeda lepingu sõlmimise hetkel tekkinuks. Nimelt võis RED selle dokumendi alusel tugineda käibemaksu mahaarvamise õigusele.

20. Raiffeisen vaidlustas FURSi otsuse, esitades halduskaebuse rahandusministeeriumile ja seejärel kaebuse Upravno sodišče (halduskohus, Sloveenia). Mõlemad kaebused jäeti rahuldamata. Seejärel esitas ta eelotsusetaotluse esitanud kohtule Vrhovno sodišče (Sloveenia kõrgeim kohus) kassatsioonkaebuse.

21. Oma kaebuse põhjendamiseks väidab Raiffeisen eelkõige, et liisingulepingut ei saa kvalifitseerida „arveks“ käibemaksudirektiivi tähenduses, kuna see ei sisaldanud kõiki arve olulisi andmeid (nimelt kohaldatav käibemaksusumäär või kauba tarnimise kuupäev). Seega ei olnud Raiffeiseni sõnul täidetud vorminõuded, mis võimaldaksid REDil tugineda sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusele, mistõttu maksutulude saamata jäämise ohtu ei olnud.

22. Eelotsusetaotluse esitanud kohus tuletab meelde, et nagu nähtub Euroopa Kohtu praktikast, võib käibemaksu tasumise kohustus tekkida tulenevalt arve koostamisest, millel on märgitud käibemaks, isegi kui arvel ei ole teatavaid andmeid, mille märkimine on käibemaksudirektiivi kohaselt nõutav, eelkõige juhul, kui teenuse osutamise kohta ei ole märgitud⁶. Seda tõlgendust toetavad nii käibemaksudirektiivi artikli 203 sõnastus kui ka selle direktiivi eesmärk hoida ära maksutulude saamata jäämise ohtu.

⁴ Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei täpsusta selle käibemaksu mahaarvamise õiguse äravõtmise põhjuseid ja eelkõige seda, kas see oli tingitud liisingulepingu lõpetamisest. Lisaks, nagu Euroopa Komisjon õigesti märgib, ei nähtu eelotsusetaotluse faktiliste asjaolude kirjeldusest, kas REDile keelduti andmast õigust arvata maha käibemaks kogusummas 110 056,86 eurot, mis oli liisingulepingus märgitud, või kas REDil oli õigus käibemaks maha arvata kuumaksetelt, mida ta pidi selle lepingu alusel tasuma peaaegu nelja aasta jooksul, mille vältel liisinguleping kehtis.

⁵ Lisaks on vaidlusaluse asja osas sõlmitud teise müügilepingu esemeks olev tehing FURSi arvates käibemaksust vabastatud ja seega ei saanud Raiffeiseni mahaarvamise õigusele tugineda vaatamata sellele, et koostati arve, milles oli näidatud käibemaks, mida lõpuks ei tulnud tasuda. Selle tulemusel määrati Raiffeisenile kohustus maksta täiendavalt käibemaksu summas 44 200 eurot koos intressiga summas 11 841,97 eurot. FURSi arvates ei oma tähtsust asjaolu, et hiljem müüs Raiffeisen kõnealuse kinnisasja teisele ostjale tehinguga, mille suhtes kohaldati käibemaksu, kuna tegemist oli hilisema faktilise asjaoluga.

⁶ Vt selle kohta 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stadeco (C-566/07, edaspidi „kohtuotsus Stadeco“, EU:C:2009:380, punktid 26 ja 27).

23. 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, kuna arve tuleb igal juhul esitada hetkel, mil on täidetud käibemaksuga maksustatav teokoosseis (st hetkel, mil kaubatarne või teenuse osutamine toimus)⁷.

24. Seetõttu soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas lepingut saab pidada arveks käibemaksudirektiivi 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 omandajal veendumuse, et ta võib selle lepingu alusel sisendkäibemaksu maha arvata.

25. Neil asjaoludel otsustas Vrhovno sodišče (Sloveenia kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas kirjalikku lepingut saab pidada arveks käibemaksudirektiivi artikli 203 tähenduses üksnes siis, kui see sisaldab kõiki [selle direktiivi] [XI jaotise] 3. peatükis („Arved“) ette nähtud andmeid?
2. Kui see nii ei ole, siis millised on andmed või asjaolud, mille alusel võib kirjalikku lepingut pidada igal juhul (ka) arveks, mis tekitab kohustuse tasuda käibemaks käibemaksudirektiivi artikli 203 tähenduses?
3. Konkreetsemalt, kas kirjalikku lepingut, mille on sõlminud kaks käibemaksukohustuslast ja mis käsitleb kauba tarnimist või teenuste osutamist, võib pidada arveks käibemaksudirektiivi artikli 203 tähenduses, kui lepingust ilmneb müüja või teenuse osutaja sõnaselge ja objektiivselt äratuntav tahe väljastada lepingupoolena konkreetse tehingu kohta arve, mis võib ostjale anda põhjendatud aluse eeldada, et ta võib selle lepingu alusel sisendkäibemaksu maha arvata?“

26. Kirjalikud seisukohad on esitanud Raiffeisen, Sloveenia valitsus ja Euroopa Komisjon.

IV. Õiguslik analüüs

27. Nende kolme küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 203 tuleb tõlgendada nii, et kahe käibemaksukohustuslasest isiku vahel sõlmitud (kirjalik) liisinguleping, mille sõlmimisele ei järgnenud käibemaksuarve koostamine, võib käsitada selle sätte tähenduses „arvena“, mille tulemusel tekib müüjal (liisinguandjal) käibemaksu tasumise kohustus ja ostjal (liisinguvõtjal) sisendkäibemaksu mahaarvamise võimalus.

28. Jaatava vastuse korral soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada ühelt poolt, millised andmed peavad lepingus olema selleks, et seda saaks pidada selliseks arveks, eelkõige arvestades käibemaksudirektiivi artiklis 226 esitatud andmeid, ja teiselt poolt, kas on oluline kontrollida, kas lepingust tuleneb objektiivselt kauba müüja või teenuse osutaja kui lepingupool (liisinguandja) tahe, et tegemist võib olla arvega, mis võib tekitada ostjal (liisinguvõtja) veendumuse, et ta võib selle lepingu enda alusel sisendkäibemaksu maha arvata.

⁷ Vt käibemaksudirektiivi artikkel 63.

29. Raiffeisen väidab, et sellist liisingulepingut, nagu on kõne all põhikohtuasjas, saab käsitada arvena käibemaksudirektiivi artikli 203 tähenduses üksnes siis, kui see sisaldab sõnaselget sellekohast sätet ja kui sellel on olemas kõik käibemaksudirektiivi XI jaotise 3. peatükis („Arved“) ette nähtud koostisosad. Sloveenia valitsus väidab vastupidi, et sellist kirjalikku lepingut võib samastada arvega, isegi kui see ei sisalda kõiki selles peatükis ette nähtud andmeid, kui lepingus on märgitud liisinguandja ja liisinguvõtja, tehingu kirjeldus, kauba tarnimise või teenuse osutamise väärtus ja käibemaks, mida liisinguvõtja peab tasuma, ning et sellest tuleneb objektiivselt liisinguandja kui lepingupoole väljendatud tahe, et tegemist on arvega, mis võib tekitada liisinguvõtjal veendumuse, et ta võib selle alusel sisendkäibemaksu maha arvata, ning kui sõnaselgest lepingutingimusest või teistest lepingusätetest või koguni tehingu asjaoludest tuleneb, et arve väljastamist eraldi dokumendina ei olnud ette nähtud⁸.

A. Mõiste „arve“

30. Kõigepealt tuleb meelde tuletada, et käibemaksudirektiivi artiklis 218 on ette nähtud, et „[selle] direktiivi kohaldamisel tunnustavad liikmesriigid paberil või elektroonilisel kujul olevaid dokumente ja sõnumeid arvetena, kui need vastavad [käibemaksudirektiivi XI jaotise 3.] peatükis sätestatud tingimustele“. Lisaks on direktiivi artiklis 219 samastatud arvega „[i]ga dokumenti või sõnumit, mis sõnaselgelt ja ühemõtteliselt viitab esialgsele arvele ja muudab seda“.

31. Sellest tuleneb, et nende sätete alusel ei ole selleks, et dokumenti saaks pidada arveks, oluline, et sellel oleks konkreetne vorm või et selles oleks ühel või teisel viisil märgitud sõna „arve“, kuna arve võib koosneda ka mitmest dokumendist⁹. Miski ei takista seega asumast seisukohale, et selline liisinguleping, nagu on kõne all põhikohtuasjas, võib olla arve, tingimusel et käibemaksudirektiivi XI jaotise 3. peatükis sätestatud tingimused on täidetud.

32. Ühelt poolt, mis puudutab arvete väljastamist käsitlevaid õigusnorme, siis on käibemaksudirektiivi artikli 220 punktis 1 sätestatud, et muu hulgas tuleb teisele maksukohustuslasele väljastada arve kaubatarnete või teenuste osutamise kohta¹⁰.

33. Teiselt poolt, mis puudutab arvete sisu käsitlevaid eeskirju, siis seda reguleerivad 3. peatüki 4. jao sätted, mis hõlmasid vaidlusaluste asjaolude asetleidmise ajal artikleid 226–231. Täpsemalt sätestab käibemaksudirektiivi artikkel 226, et ilma et see piiraks selle direktiivi erisätete kohaldamist, tuleb artiklite 220 ja 221¹¹ kohaselt koostatud arvetel esitada seoses käibemaksuga üksnes selles sättes nimetatud andmed (edaspidi „kohustuslikud andmed“).

34. Eespool viidatud sätete sõnastusest võib tuletada, et üksnes kohustuslikke andmeid sisaldavaid dokumente võib käibemaksuga maksustamise eesmärgil kasutada arvetena. Euroopa Kohus on näiteks nimelt täpsustanud, et liikmesriigid ei või siduda käibemaksu mahaarvamise

⁸ Komisjon otsustas vastata küsimustele, kohaldades põhikohtuasja asjaoludele käibemaksudirektiivi erinevaid sätteid. Direktiivi artikli 203 kohta täpsustas ta, et selle sättega on vastuolus see, kui maksuhaldur nõuab teenuse osutajalt käibemaksu tasumist üksnes sel põhjusel, et teenuse saaja arvas käibemaksu alusetult maha teenuse osutajaga sõlmitud lepingu alusel, kuna viimane ei ole koostanud teenuse osutamise eest arvet.

⁹ Vt selle kohta 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, edaspidi „kohtuotsus Barlis“, EU:C:2016:690, punkt 44) ja kohtujurist Kokott'i ettepanek samas kohtuasjas (EU:C:2016:101, punktid 90 ning 91).

¹⁰ Nõukogu 5. detsembri 2017. aasta direktiiviga (EL) 2017/2455, millega muudetakse [käibemaksudirektiivi] ja direktiivi 2009/132/EÜ seoses teatavate käibemaksukohustustega teenuste osutamise ja kaupade kaugmüügi puhul (ELT 2017, L 348, lk 7), lisati uus säte, artikkel 219a, mis ei olnud põhikohtuasja asjaoludele ajaliselt kohaldatav. Selle sätte lõikes 1 on ette nähtud, et „[a]rve väljastamise suhtes kohaldatakse [käibemaksudirektiivi] V jaotise sätete kohaselt selle liikmesriigi eeskirju, mida käsitatakse kaubatarne tegemise või teenuste osutamise kohana“.

¹¹ 15. juuli 2010. aasta kohtuotsus Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punkt 40).

õigust selliste arvete sisu käsitlevate tingimustega, mida ei ole käibemaksudirektiivis sõnaselgelt ette nähtud¹². Need kohustuslikud andmed on seega nimetatud direktiivi artikliga 226 siduvalt ja ammendavalt kindlaks määratud¹³.

35. Selline lähenemine võib siiski – hoolimata eelisest, mille see annab õiguskindluse ja sidususe seisukohast – teatud olukordades eirata esmast rolli, mis on käibemaksudirektiivis „arvetele“ omistatud. Nimelt, nagu võib järeldada selle direktiivi põhjendusest 46, koostatakse arved eelkõige selleks, et võimaldada „maksuhalduritel teostada järelevalvet“. Sellega seoses on Euroopa Kohus täpsustanud, et arvel kohustuslikult esitatavate andmete eesmärk on võimaldada maksuhalduril kontrollida, kas tasumisele kuuluv maks on tasutud ja – vajaduse korral – kas esineb õigus käibemaks maha arvata¹⁴. Just selleks, et võimaldada teha sellist järelevalvet, peavadki maksukohustuslased vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 244 säilitama kõik saadud arved ja enda väljastatud arvete koopiad.

36. Seega tuleb seda, kas niisugust liisingulepingut, nagu on kõne all põhikohtuasjas, saab pidada käibemaksudirektiivi artikli 203 tähenduses „arveks“, analüüsida lähtuvalt eesmärgist, milleks on võimaldada maksuhalduritel kontrollida tasumisele kuuluva maksu tasumist ja vajaduse korral käibemaksu mahaarvamise õiguse olemasolu¹⁵.

B. Arve kui käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel tasumisele kuuluva maksu tasumise tõend

37. Arve peab võimaldama kinnitada, et käibemaks on nõuetekohaselt tasutud. Käesoleval juhul tuleb aga selleks, et hinnata, kas selline leping nagu põhikohtuasjas võimaldab seda kontrollida, analüüsida käibemaksudirektiivi artikli 203 sisu, mille alusel FURS leidis, et Raiffeisen oleks pidanud käibemaksu tasuma.

38. Käibemaksudirektiivi artikli 203 sõnasõnalise tõlgenduse kohaselt tasub käibemaksu iga isik, kes märgib arvele käibemaksu. Selle kohta on Euroopa Kohus täpsustanud, et isik, kes märgib arvele käibemaksu, on kohustatud seda tasuma sõltumata sellest, kas maksustatav tehing tegelikult toimus¹⁶.

39. Käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel käibemaksu tasumise kohustus ei sõltu seega käibemaksuga maksustatava tehingu eest käibemaksudirektiivi artikli 2 tähenduses käibemaksu tasumise kohustusest. Nimelt erinevalt juhust, kus maksukohustus võib tekkida käibemaksuga maksustatava tehingu tõttu, on Euroopa Kohus selle kohta leidnud, et selle direktiivi artiklis 203 ette nähtud maksukohustus on tingitud üksnes sellest, et arvele on märgitud käibemaks, ilma et kohustuse tekkimise seisukohast oleks seega asjakohane arve aluseks olevate teenuste osutamise koht¹⁷, mis on ometi sama direktiivi artiklis 226 kohustusliku elemendina sõnaselgelt ette nähtud.

¹² Vt kohtuotsus Barlis (punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

¹³ Meenutan, et muude kui artiklis 220 nimetatud tarnete või osutatud teenuste eest väljastatud arvete osas võivad liikmesriigid käibemaksudirektiivi artikli 221 kohaselt kehtestada vähem kohustusi kui need, mis on loetletud eelkõige selle direktiivi artiklis 226.

¹⁴ Kohtuotsus Barlis (punkt 27).

¹⁵ Vt analoogia alusel kohtuotsus Barlis (punkt 27) ja kohtujurist Kokott'i ettepanek samas kohtuasjas (EU:C:2016:101, punktid 30, 32 ja 46).

¹⁶ Kohtuotsus Stadeco (punkt 26) ning 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus LVK (C-643/11, edaspidi „kohtuotsus LVK“, EU:C:2013:55, punkt 42 ja resolutsioon); 8. mai 2019. aasta kohtuotsus EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 26) ning 18. märtsi 2021. aasta kohtuotsus P (kütusekaardid) (C-48/20, EU:C:2021:215, punkt 26).

¹⁷ Kohtuotsus Stadeco (punkt 27).

40. Sama loogika järgi tõden käibemaksudirektiivi süstemaatilise tõlgendamise raames, et kuigi käibemaksudirektiivi artiklis 203 on nimetatud „arvet“ erinevalt selle direktiivi artikli 178 lõike 1 punktist a, mis käsitleb käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise korda kaubarne või teenuste osutamise korral, ei ole artiklis 203 sõnaselgelt sätestatud, et see arve peab vastama kõigile artiklites 220–236 ning artiklites 238, 239 ja 240 ette nähtud tingimustele. Lisaks, kui need arvete esitamise vorminõuded oleksid olulised, saaks arve väljastaja lihtsalt käibemaksu tasumise kohustusest lihtsalt mööda minna, jättes ühe käibemaksudirektiivi artiklis 226 nõutud elemendi sellele arvele lisamata.

41. Euroopa Kohus on nimelt otsustanud, et selle sätte eesmärk on ära hoida maksutulude saamata jäämise ohtu, mis võiks kaasneda selles direktiivis ette nähtud mahaarvamisõigusega¹⁸. Isegi kui mahaarvamisõiguse teostamine piirdub üksnes maksuga, mis vastab käibemaksuga maksustatavale tehingule, ei ole maksutulude saamata jäämise oht põhimõtteliselt täielikult kõrvaldatud, kuna alusetult arvele märgitud käibemaksuga arve saaja võib seda arvet kasutada käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a alusel mahaarvamisõiguse teostamiseks¹⁹. Selle kohta tuletan meelde, et vastavalt selle direktiivi artiklile 178 peab maksukohustuslasel selleks, et ta saaks kasutada selle direktiivi artikli 168 punktis a sätestatud mahaarvamisõigust seoses kaubarne ja teenuste osutamisega, olema arve, mis vastab käibemaksudirektiivi asjakohastele sätetele²⁰. Seega võib maksutulude saamata jäämise oht olla tingitud asjaolust, et sellise arve, mis vastab kõigile käibemaksudirektiivis ette nähtud vorminõuetele, saaja taotleb sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, samas kui käibemaks on arvele märgitud alusetult, kuna asjaomane tehing ei ole käibemaksuga maksustatav.

42. Sellega seoses meenutan, et Euroopa Kohus on samuti täpsustanud, et vastavalt käibemaksu neutraalsuse põhimõttele peab juhul, kui maks on arvele märgitud alusetult, olema võimalik seda korrigeerida, kui arve väljastaja tõendab oma heausksust või kui ta on õigel ajal kõrvaldanud maksutulude saamata jäämise ohu, mis võiks tekkida mahaarvamisõiguse tõttu²¹.

43. Käesoleval juhul tuleb eeltoodud kaalutlusi arvestades tõdeda, et kui liisingulepingut tuleks pidada „arveks“ käibemaksudirektiivi artikli 203 tähenduses, oleks Raiffeisen tegelikult pidanud tasuma kogu liisingulepingu alusel tasumisele kuuluva käibemaksu, see tähendab 110 056,86 euro suuruse summa lepingu sõlmimise ajal. Ainult nii oleks maksutulude saamata jäämise oht – mis on selle sätte eesmärk – kõrvaldatud, kuna nende tulude saamata jäämine ei saa olla tingitud sellest, et RED on kasutanud oma mahaarvamisõigust. Lisaks oleks asjaolu, et mõlemad pooled otsustasid liisingulepingu peaaegu neli aastat hiljem lõpetada, õigustanud käibemaksu korrigeerimise taotlust, et saada maks *pro rata temporis* arvutuse alusel tagasi.

44. Eeltoodut arvestades märgin ühelt poolt, et mis puudutab maksuhalduri võimalust kontrollida, kas käibemaks on käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel nõuetekohaselt tasutud, siis arvet tõendav dokument peab kinnitama käibemaksu täpset väärtust, mille arvet tõendava dokumendi väljastaja on selle dokumendi saajalt sisse nõudnud, ja seda sõltumata asjaolust, et sama dokumendi väljastaja ei ole seda käibemaksu deklareerinud ega tasunud.

¹⁸ Vt muu hulgas kohtuotsus LVK (punkt 36) ja 18. märtsi 2021. aasta kohtuotsus P (kütusekaardid) (C-48/20, EU:C:2021:215, punkt 26).

¹⁹ Vt selle kohta kohtuotsus Stadeco (punkt 29).

²⁰ Nimelt käibemaksudirektiivi artiklid 220–236 ning artiklid 238, 239 ja 240.

²¹ Kohtuotsused Stadeco (punkt 37) ja LVK (punkt 37) ning kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, punkt 43).

45. Teiselt poolt tuleneb nimelt käesoleva ettepaneku punktis 41 viidatud kohtupraktikast, et käibemaksudirektiivi artikli 203 mõte on lahutamatu seotud maksutulude saamata jäämise ohuga, mis tuleneb mahaarvamise õiguse kasutamisest. Seega tuleb analüüsida ka arvet tõendava dokumendi olulisi nõudeid, et kontrollida sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse olemasolu.

C. Arve kui sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tõend

46. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kohta tuleb märkida, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kujutab maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaksu, mis kuulub tasumisele või mille nad on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet²².

47. Euroopa Kohus on korduvalt otsustanud, et käibemaksudirektiivi artiklis 167 ja sellele järgnevatel sätetel sätestatud mahaarvamise õigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei või põhimõtteliselt piirata. Seda õigust rakendatakse kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas²³.

48. Mahaarvamissüsteemi eesmärk on ettevõtja täielikult vabastada kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalse maksustamise igasuguse majandustegevuse osas, olenemata selle eesmärgist ja tulemustest, tingimusel et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud²⁴.

49. Selles osas tuleb eristada käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise sisulisi ja vormilisi tingimusi.

50. Kõnealuse õiguse kasutamise vorminõuete kohta tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 178 punktist a, et selle õiguse kasutamiseks peab maksukohustuslasel olema selle direktiivi artiklite 220–236 ning artiklite 238, 239 ja 240 kohaselt koostatud arve.

51. Mis puudutab käibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimiseks vajalikke sisulisi tingimusi, siis tuleneb eelkõige käibemaksudirektiivi artikli 168 punktist a, et kaupu või teenuseid, millele maksukohustuslane selle õiguse põhjendamiseks tugineb, peab ta edaspidi kasutama oma maksustatavate tehingute tarbeks ning et enne peab neid kaupu või teenuseid talle tarnima või osutama mõni teine maksukohustuslane²⁵.

52. Euroopa Kohus on otsustanud, et käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõtte nõuab, et mahaarvamise õigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud mõned vorminõuded täitmata²⁶.

53. 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 seda õigust vähendada või muuta selle teostamise võimatuks²⁷.

²² Vt kohtuotsus Barlis (punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

²³ Vt kohtuotsus Barlis (punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

²⁴ Vt kohtuotsus Barlis (punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

²⁵ Vt kohtuotsus Barlis (punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

²⁶ Vt kohtuotsus Barlis (punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

²⁷ Vt kohtuotsus Barlis (punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

54. Neid kaalutlusi arvestades on Euroopa Kohus otsustanud, et maksuhaldur ei tohi keelduda käibemaksu mahaarvamise õigust tunnustamast üksnes põhjendusel, et arve ei vasta mõnele käibemaksudirektiivi artiklis 226 kehtestatud nõuetest, kui tal on olemas kõik vajalikud andmed, et kontrollida, kas seda õigust puudutavad sisulised tingimused on täidetud²⁸. Euroopa Kohus lahendas nimelt küsimust, kas ühelt poolt arved, millel on üksnes märke „õigusteenused, mis on osutatud alates [konkreetsest kuupäevast] kuni käesoleva ajani“, või „kuni käesoleva ajani osutatud õigusteenused“, vastavad käibemaksudirektiivi artikli 226 punktides 6 ja 7 sätestatud nõuetele, ja teiselt poolt, kas liikmesriigi maksuhalduril oli õigus keelduda käibemaksu mahaarvamise õigust andmast üksnes sel põhjusel, et need tingimused ei olnud täidetud, kui nendel ametiasutustel oli olemas kogu vajalik teave selleks, et kontrollida, kas selle õiguse kasutamise sisulised tingimused on täidetud²⁹. Selle kohta otsustas Euroopa Kohus, et käibemaksudirektiivi artikli 178 punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus see, kui liikmesriigi maksuhaldur võib keelduda tunnustamast käibemaksu mahaarvamise õigust üksnes seetõttu, et maksukohustuslasel on arve, mis ei vasta selle direktiivi artiklis 226 nõutud tingimustele, olgugi et sellel ametiasutusel on olemas kogu vajalik teave kõnealuse õiguse kasutamisega seotud sisuliste tingimuste täidetuse kontrollimiseks³⁰. Maksuhaldur ei saa piirduda ainult arve enda analüüsimisega. Ta peab samuti arvestama maksukohustuslase poolt esitatud täiendavat teavet.

55. Samuti on Euroopa Kohus otsustanud, et käibemaksudirektiivi artiklit 167, artikli 178 punkti a, artikli 220 punkti 1 ja artiklit 226 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisised õigusnormid või praktika, mille kohaselt liikmesriigi ametiasutus võib keelduda maksukohustuslasel lubamast arvata tema poolt tasumisele kuuluvast käibemaksusummast maha talle osutatud teenustelt tasumisele kuuluvat või tasutud maksu, kuna esialgsele arvele, mis oli maksukohustuslase käsutuses käibemaksu mahaarvamise ajal, oli märgitud vale teenuste osutamise lõpetamise kuupäev ja tagantjärele parandatud arve ei ole esialgset arvet tühistava krediitarvega järjestikuselt nummerdatud, kui mahaarvamiseõiguse tekkimise sisulised tingimused on täidetud ja kui maksukohustuslane esitab enne seda, kui asjaomane ametiasutus otsuse teeb, viimasele parandatud arve, millele on märgitud teenuste osutamise lõpetamise õige kuupäev, isegi kui see arve ei ole esialgset arvet tühistava krediitarvega järjestikuselt nummerdatud³¹.

56. Seega peab eelotsusetaotluse esitanud kohus põhikohtuasjas arvesse võtma kogu kõnealuses lepingus antud teavet, et kontrollida, kas REDi käibemaksu mahaarvamise õiguse sisulised tingimused on täidetud. Selles kontekstis tuleb rõhutada, et käibemaksu mahaarvamist taotleb maksukohustuslane peab tõendama, et ta vastab selle õiguse kasutamiseks ette nähtud tingimustele. Maksuhaldur võib seega nõuda maksukohustuslaselt endalt tõendeid, mida ta peab vajalikuks, et hinnata, kas lubada taotletud mahaarvamist või mitte³².

57. Käesoleval juhul leiab Raiffeisen, et liisingulepingut ei saa pidada „arveks“, kuna dokument ei sisaldanud eelkõige kohaldatavat käibemaksumäära ja kauba üleandmise kuupäeva, mis on kaks käibemaksudirektiivi artiklis 226 sõnaselgelt ette nähtud andmeelementi. Järeldan sellest, et ülejäänud kohustuslikud andmed olid liisingulepingus kirjas ega vaja analüüsimist.

²⁸ Vt kohtuotsus Barlis (punkt 43). Vt selle kohta ka 1. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206), mis käsitleb nõuet, et peab olema käibemaksudirektiivi nõuetele vastav arve.

²⁹ Vt kohtuotsus Barlis (punkt 24).

³⁰ Vt kohtuotsus Barlis (punkt 24).

³¹ 15. juuli 2010. aasta kohtuotsus Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punkt 45 ja resolutsioon).

³² Kohtuotsus Barlis (punkt 46). Tuleb täpsustada, et liikmesriikide pädevuses on näha ette sanktsioone käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamist puudutavate vormiliste tingimuste järgimata jätmise eest. Käibemaksudirektiivi artikli 273 kohaselt võivad liikmesriigid võtta meetmeid, et tagada maksu täpne kogumine ja vältida pettust, tingimusel et need meetmed ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik selliste eesmärkide saavutamiseks, ega sea kahtluse alla käibemaksu neutraalsust (vt kohtuotsus Barlis (punkt 47)).

58. Ühest küljest, mis puudutab kohaldatavat käibemaksumäära, siis on tõepoolest tegemist arve olulise elemendiga, mis on ette nähtud käibemaksudirektiivi artikli 226 punktis 9. Kuna aga põhikohtuasja poolte vahel ei ole vaidlust selles, et selle direktiivi artikli 226 punktis 10 nõutud tasumisele kuuluva käibemaksu kogusumma sisaldus liisingulepingus, peab eelotsusetaotluse esitanud kohus kontrollima, kas seda käibemaksumäära oleks saanud käibemaksu kogusumma saamiseks tehtud arvutustest hõlpsasti järelda või kas lepingu mõni tingimus viitas kohaldatavatele normidele, milles sisaldub kohaldamisele kuuluv käibemaksumäär.

59. Teisest küljest, mis puudutab kauba üleandmise kuupäeva, siis olgu meenutatud, et käibemaksudirektiivi artikli 226 punkti 7 kohaselt peab arvel olema märgitud kuupäev, millal muu hulgas toimus või lõppes kauba tarnimine või teenuste osutamine. Euroopa Kohus on juba selgitanud, et arvel märgitud kuupäev võimaldab kontrollida, millal maksu aluseks olev asjaolu aset leiab, ja seega kindlaks teha maksuõigusnormid, mida tuleb ajalises tähenduses kohaldada tehingu suhtes, mida see dokument käsitleb³³. Sellega seoses on oluline vajaduse korral tagada, et lepingule lisatud dokumendid sisaldavad üleandmise kohta üksikasjalikumat teavet³⁴.

60. Käesoleval juhul tuleb kontrollida, kas ametiasutus oleks liisingulepingu alusel võinud kindlaks teha, kas tegemist on „kaubatarne“ või „teenuste osutamisega“, ning seejärel, kas sama leping võimaldab kindlaks määrata üleandmise aja.

61. Ühelt poolt, mis puudutab liisingulepingu kvalifitseerimist, siis on Euroopa Kohus juba otsustanud, et juhul, kui kinnisasja liisinguleping näeb ette kas selle omandiõiguse ülemineku liisinguvõtjale lepingu lõppemisel või see annab liisinguvõtjale kõik olulise kinnisasja omandiõigusega seonduva, nimelt kui liisinguvõtjale lähevad üle kõik olulised omandiõigusega seotud riskid ja hüved ning kui osamaksete diskonteeritud summa võrdub praktiliselt vara müügihinnaga, siis tuleb sellisest lepingust tulenev tehing võrdsustada kapitalikauba soetamisega³⁵.

62. Teiselt poolt, mis puudutab üleandmise kuupäeva, siis märgin, et Euroopa Kohus on täpsustanud, et mõiste „kaubatarne“ ei viita omandi üleminekule kehtiva riigisisese õigusega ettenähtud vormis, vaid kõikidele materiaalse vara üleminekuga seotud tehingutele, millega üks pool annab teisele poolele õiguse käsutada vara nii, nagu ta oleks selle omanik³⁶.

63. Kuigi liikmesriigi kohtu ülesanne on igal üksikjuhtumil konkreetsete asjaolude alusel kindlaks teha, kas asjaga tehtud tehing toob kaasa sellise õiguse ülemineku, mis lubab käsutada asja nagu omanik, võib Euroopa Kohus siiski anda nimetatud kohtule selleks kõik tarvilikud juhised³⁷.

64. Sellistel asjaoludel on Euroopa Kohus juba sedastanud, et põhikohtuasjas arutusel olevaid müügi-tagasirenditehinguid (*sale and lease back*) iseloomustab omavahelises toimes ja samal ajal aset leidnud asjaolu, et ühelt poolt andis maksukohustuslane (käesoleval juhul RED) finantseerimisasutusele (Raiffeisen) üle omandi ja teiselt poolt liisis see asutus kinnisasja maksukohustuslasele. Seega on oluline teha kindlaks, kas põhikohtuasja kontekstis tuleb omandiõiguse andmist ja kinnisasjade liisimist käsitleda eraldi või pigem koos³⁸.

³³ Kohtuotsus Barlis (punkt 30).

³⁴ Vt selle kohta kohtuotsus Barlis (punkt 34).

³⁵ Kohtuotsus NLB Leasing (punktid 26–32).

³⁶ Kohtuotsus Mydibel (punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

³⁷ Vt selle kohta kohtuotsused NLB Leasing (punkt 25) ja Mydibel (punkt 35).

³⁸ Vt selle kohta kohtuotsus Mydibel (punktid 36 ja 37).

65. Selle kohta on Euroopa Kohus otsustanud, et tegemist on ühe sooritusega, kui kaks või mitu maksukohustuslase poolt pakutud tehinguga hõlmatud aspekti või toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik³⁹. Liikmesriigi kohtu ülesanne on aga hinnata, kas tehingu lepingulisest ülesehitusest kaugemale vaadates näitavad talle esitatud tõendid, et tegemist on üheainsa tehinguga⁴⁰.

66. Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas arutusel olevad müügi-tagasirenditehingud (*sale and lease back*) on finantstehingud, mille eesmärk on suurendada REDi likviidsust, ja et põhikohtuasjas kõne all olevad kinnisasjad jäid tema valdusse ning ta on neid katkematult ja kestvalt kasutanud oma maksustatavate tehingute tarbeks. Need asjaolud tunduvad viitavat sellele – seda peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus –, et nimetatud tehingud moodustavad üheainsa tehingu, kuna põhikohtuasjas kõne all olevatele kinnisasjadele omandiõiguse seadmine on lahutamatult seotud liisingutehinguga, mille esemeks on needsamad kinnisasjad⁴¹.

67. Seega võib olla mõeldav asuda seisukohale, et liisinguleping sisaldas piisavalt üleandmise kuupäevaga seotud andmeid käesoleva ettepaneku punktis 62 viidatud kohtupraktika tähenduses.

68. Eeltoodud kaalutlusi arvestades võib tõepoolest olla mõeldav, et liisingulepingut, mis sisaldab piisavalt andmeid, mis võimaldavad maksuhalduril kontrollida tasumisele kuuluva maksu tasumist ja vajaduse korral käibemaksu mahaarvamise õiguse olemasolu, võib erandjuhul käsitada „arvena“ direktiivi tähenduses.

V. Ettepanek

69. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Vrhovno sodišče (Sloveenia kõrgeim kohus) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 203 tuleb tõlgendada nii, et kirjalikku lepingut võib erandjuhul pidada arveks selle direktiivi tähenduses, isegi kui see ei sisalda kõiki selle direktiivi XI jaotise 3. peatükis („Arved“) ette nähtud andmeid, kui see dokument sisaldab piisavalt andmeid, mis võimaldavad maksuhalduril kontrollida tasumisele kuuluva käibemaksu tasumist ja vajaduse korral käibemaksu mahaarvamise õiguse olemasolu.

³⁹ Vt kohtuotsus Mydibel (punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

⁴⁰ Vt kohtuotsus Mydibel (punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

⁴¹ Vt selle kohta kohtuotsus Mydibel (punkt 40).