

**Kohtuasi C-235/21**

**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1**

**Saabumise kuupäev:**

12. aprill 2021

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Sloveenia Vabariigi kõrgeim kohus)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

17. märts 2021

**Kaebaja kassatsioonimenetluses:**

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

**Vastustaja kassatsioonimenetluses:**

Sloveenia Vabariik

---

**Põhikohtuasja ese**

Halduskohtumenetluses esitatud kassatsioonkaebus; käibemaks; nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ; kinnisasja kapitalirendilepingu arvena kvalifitseerimine käibemaksu deklareerimiseks ja mahaarvamiseks; olulised andmed, mida leping peab sisaldama, et seda saaks pidada arveks.

**Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus**

Liidu õiguse tõlgendamine; ELTL artikkel 267

**Eelotsuse küsimused**

1. Kas kirjalikku lepingut saab pidada arveks käibemaksudirektiivi artikli 203 tähenduses üksnes siis, kui see sisaldab kõiki käibemaksudirektiivi 3. peatükis („Arved“) arvele ette nähtud andmeid;

või eitava vastuse korral,

2. Millised on andmed või asjaolud, mille alusel võib kirjalikku lepingut pidada igal juhul (ka) arveks, mis tekitab kohustuse tasuda käibemaks käibemaksudirektiivi artikli 203 tähenduses;

või konkreetsemalt,

3. 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?

### **Viidatud liidu õigusnormid**

Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, eelkõige artikkel 203, samuti artiklid 63, 178, 218 ja 226–230

### **Viidatud riigisisised õigusnormid**

Sloveenia käibemaksuseadus (Zakon o davku na dodano vrednost, edaspidi „ZDDV-1“), artiklid 67, 76 ja 82–84.a

### **Asjaolude ja põhikohtuasja lühikokkuvõte**

- 1 Äriühing Raiffeisen leasing d.o.o. (edaspidi „Raiffeisen leasing“), kaebaja kassatsioonimenetluses, sõlmis äriühinguga RED d.o.o. (edaspidi „RED“) kapitalirendilepingu ja kinnisasja müügilepingu (müügi ja tagasirentimise tehing).
- 2 RED-ile kuulus Rožna dolinas maatükk, millel paiknes elamuna kasutatav vana hoone. Ta kavatses ehitada sinna uue hoone. Pooled leppisid rahaliste vahendite hankimise eesmärgil 19. novembril 2007 sõlmitud kinnisasja kapitalirendilepingus (edaspidi „leping“) kokku, et Raiffeisen leasing ostab RED-ilt kinnisasja, RED tasub talle rendimakseid, kuni ta on tagastanud olemasolevate maatükkide ja uute hoonete väärtuse (1 294 786,56 eurot). Sellesse lepingusse märgiti ka, et tasutava käibemaksu summa on 110 056,86 eurot.
- 3 Raiffeisen leasing ei väljastanud oma lepingupartnerile RED-ile lepingu alusel ühtegi (konkreetset) arvet ning ei deklareerinud ega tasunud käibemaksu. RED kasutas lepingu alusel oma õigust arvata käibemaks maha, nagu oleks lepingu kujul tegemist arvega, mille ta kandis oma käibedeklaratsiooni.
- 4 Selles olukorras sõlmisid need kaks äriühingut vastavalt kokkuleppele kolme päeva pärast, 22. novembril 2007 müügilepingu (edaspidi „müügileping“), mille

- esemeks oli maatükk koos vana hoonega. Viidatud kaks äriühingut leppisid kokku müügihinnas koos selles sisalduva käibemaksuga ja samuti väljastas RED Raiffeisen leasingule arve, mis sisaldas käibemaksu.
- 5 2007. aasta novembris kasutas Raiffeisen leasing, kaebaja kassatsioonimenetluses, oma õigust arvata müügilepingu alusel käibemaks maha.
  - 6 Arvestades, et RED ei olnud oma kohustusi lepingus sätestatud tähtajaks täitnud, lõpetati leping vastastikusel kokkuleppel peaaegu neli aastat hiljem, 21. veebruaril 2011. Raiffeisen leasing müüs seejärel kinnisasja teisele ostjale hinnaga, mis sisaldas käibemaksu.
  - 7 25. juulil 2014 teatati RED-ile lõplikust otsusest, millega talle keelduti andmast õigust arvata lepingu alusel käibemaks maha.
  - 8 Maksukontrollimenetluse käigus tuvastati (esimese ja teise astme maksuotsus), et Raiffeisen leasing 1) oleks pidanud lepingu alusel käibemaksu arvestama ja 2) ei oleks pidanud müügilepingu alusel kasutama oma õigust arvata käibemaks maha.
  - 9 Seoses punktiga 1: Finančna uprava Republike Slovenije (Sloveenia Vabariigi maksuamet, edaspidi „FURS“) põhjendas käibemaksu sissenõutavust Sloveenia käibemaksuseaduse (zakon o davku na dodano vrednost, edaspidi „ZDDV-1“) artikli 76 lõike 1 punktiga 9, mille kohaselt: „käibemaksu peab tasuma igaüks, kes selle maksu arvele märgib“. Tema arvates oli leping, mis sisaldas märget lepingu väärtuse kohta koos käibemaksuga, sisuliselt arve, mille alusel võis RED käibemaksu mahaarvamise õigust kasutada. Sel hetkel tekkis järelkult ka käibemaksu tasumise kohustus.
  - 10 Seejärel võttis FURS vastu otsuse, millega ta keelas RED-il lepingu alusel käibemaksu mahaarvamise õigust kasutada. Sel kuupäeval omandas Raiffeisen leasing seetõttu õiguse käibedeklaratsioonis käibemaksu vähendamisele (korrigeerimisele), arvestades, et FURS-i viidatud otsusega langes ära maksutulu saamata jäämise oht. Siiski möödus vahepeal (3. jaanuar 2008–25. juuli 2014) ajavahemik, mille vältel oleks Raiffeisen leasing pidanud FURS-i arvates käibemaksu deklareerima, mida ta aga ei teinud. FURS kohaldas talle viidatud ajavahemiku kohta maksukohustusega seotud intressi summas 50 571,88 eurot.
  - 11 Seoses punktiga 2: FURS-i arvates on müügilepingust tulenev tehing seaduse alusel käibemaksust vabastatud, arvestades, et ZDDV-1 artikli 44 lõikes 7 on sätestatud, et „käibemaksust on vabastatud hoonete või hoonete osade müük ning selliste maatükkide müük, millel need asuvad, välja arvatud juhul, kui müük toimub enne seda, kui hoonetesse või hoonete osadesse esimest korda elama asutakse või neid esimest korda kasutatakse, või siis, kui müügitehing teostatakse enne seda, kui lõpeb kaheaastane ajavahemik, mis hakkab kulgema esmakasutuse või esimese eluasemena kasutamise algusest“. Lepingupooled ei esitanud maksuhaldurile maksudeklaratsiooni, mis võimaldab ZDDV-1 artikli 45 mõttes valida tehingu käibemaksuga maksustamise. Selle tulemusel ei võinud mis tahes mahaarvamiseõigusele tugineda, kuigi oli väljastatud arve, millele käibemaks oli

(põhjendamatu) märgitud. Seetõttu nõudis FURS sisse täiendava käibemaksu summas 44 200,00 eurot, millele lisandus intress summas 11 841,97 eurot. Selles osas on FURS-i väitel asjassepuutumatu asjaolu, et kinnisasi müüdi hiljem (pärast lepingu lõpetamist) teisele ostjale tehinguga, mis oli käibemaksuga maksustatud. Müügilepingust ilmnev tehing oli käibemaksust vabastatud ja järgnenud sündmused on selles osas asjasse ei puutu.

- 12 Rahandusministeerium jättis haldusmenetluses kassaatori esitatud vaide põhjendamatu tõttu rahuldamata ning jättis FURS-i kui esimese astme maksuhalduri otsuse muutmata.
- 13 Raiffeisen leasing esitas kaebuse, mille Upravno sodišče (halduskohus, Sloveenia) jättis rahuldamata sisuliselt samadel põhjendustel, nagu need, mis esitati FURS-i ja rahandusministeeriumi kui teise astme maksuhalduri otsustes.
- 14 Raiffeisen leasing esitas seega taotluse Upravno sodišče (halduskohus, Sloveenia) otsuse peale kassatsioonkaebuse esitamiseks loa saamiseks, mille Vrhovno sodišče (Sloveenia kõrgeim kohus) osaliselt rahuldas, andes 20. mai 2020. aasta kohtumäärusega loa kassatsioonkaebuse esitamiseks, eelkõige selleks, et muu hulgas vastataks järgmisele olulisele õigusküsimusele: „Millal saab kahepoolset tehingut (lepingut) pidada arveks [ZDDV-1] ja [käibemaksu]direktiivi tähenduses?“. Sellel alusel esitas kõnealune äriühing kassatsioonkaebuse, milles Vrhovno sodišče (Sloveenia kõrgeim kohus) peab järgnevalt sisulise otsuse tegema.

### **Põhikohtuasja poolte peamised argumendid**

- 15 Leides, et käsitletav leping kujutab endast ka käibemaksu kohta märgat sisaldavat arvet, tuvastas vastustaja, et kaebajal kassatsioonimenetluses oli kohustus see ZDDV-1 artikli 76 lõike 1 punkti 9 alusel tasuda, mida ta aga asjaomase eelarveaasta jooksul ei teinud.
- 16 Selles osas on oluline märkida, et kassatsioonkaebuse esitaja ei pidanud kõnealust lepingut arveks ZDDV-1 ja käibemaksudirektiivi tähenduses, ja teine lepingupool, [äriühing] RED kasutas lepingut omakorda – või täpsemalt üritas lepingut kasutada – hoopis arvena, et käibemaks maha arvata.
- 17 Ka Upravno sodišče (halduskohus, Sloveenia) pidas vaidlustatud kohtuotsuses vastustaja väidet sisuliselt õigeks. Kaebaja vaidlustab ka kassatsioonkaebuses esitatud põhjalikes selgitustes kõnealuse lepingu arveks kvalifitseerimise – kvalifikatsioon, millest tuleneks talle kohustus tasuda eespool viidatud õigusnormi alusel käibemaks. Ta eitas, et sõlmitud lepingut võiks arveks pidada, kinnitades, et leping ise ei sisaldanud kõiki arvele olulisi osi (kuna seal ei mainitud ei käibemaksu määra ega ka kuupäeva, mil vara üle anti) ning et seega ei olnud täidetud vorminõuded, mis oleks teisel lepingupoolel, RED-il, võimaldanud kasutada sisendkäibemaksuga seotud õigusi, mistõttu puudub maksutululu saamata jäämise mis tahes oht. Kaebaja arvates võttis ta endale lepinguga üksnes

kohustuse anda teisele lepingupoolele üle kinnisasi, mis lepingu sõlmimise hetkel veel tema käsutuses ei olnud (ning mille ta ostis alles kolm päeva hiljem), mistõttu leping kui selline ei andnud alust kinnisasja võõrandamiseks. Eelnevast tuleneb, et kassatsioonimenetluse kaebajal puudus kavatsus tagada, et leping toimiks arvena, kuna juhul kui ta oleks kavatsenud arve väljastada, oleks ta sellele märkinud kõik ZDDV-1 ette nähtud osad. Seega vaidleb ta vastu vastustaja ja Upravno sodišče (halduskohus, Sloveenia) väitele, mille kohaselt võib lepingut pidada arveks juba asjaolu tõttu, et selles mainitakse üleandmise esemeks olevat vara, maksustatavat väärtust ja summat. Kassatsioonkaebuse esitaja arvates on selline väide meelevaldne, kuna sellest võib tuleneda võimalus pidada arveks (mis on käibemaksuga seotud kulu alus) ka mis tahes pakkumisi (lepingut), mis sisaldavad üksnes viidatud andmeid.

### **Eelotsusetaotluse põhjenduste lühikokkuvõte**

- 18 Käesolevas kohtuasjas käimasolev vaidlus puudutab üksnes osa, mis on seotud kohustusega tasuda käibemaks väljastatud arve põhjal, mida peaks seisnema kirjalikus lepingus, mis sõlmiti kassatsioonkaebuse esitaja, Raiffeisen leasingu, ja teise lepingupoole, RED-i, vahel 19. novembril 2007 ja millesse märgiti ka käibemaksu summa (110 056,86 eurot). Tekib küsimus, kuidas tõlgendada käibemaksu tasumise kohustuse tekkimist, mis tuleneb asjaolust, et arve väljastanud maksukohustuslane märkis sellele käibemaksu nii, nagu on ette nähtud käibemaksudirektiivi artiklis 203 ja ZDDV-1 artikli 76 lõike 1 punktis 9, mis võttis selle sätte samas sõnastuses Sloveenia Vabariigi õiguskorda üle. Seega sõltub ZDDV-1 sätte õige tõlgendamine täielikult kõnealuse direktiivi viidatud sätte õigest tõlgendamisest.
- 19 Euroopa Liidu Kohtu (edaspidi „Euroopa Kohus“) kohtupraktikast tuleneb, et viidatud kohustus, mis on kehtestatud käibemaksudirektiivi artiklis 203, ei sõltu maksustatava tehingu tegelikust olemasolust seni, kuni võimalik puudus korrigeeritakse vastavalt viidatud direktiivis ette nähtud tingimustele (vt näiteks Euroopa Kohtu 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus LVK (C-643/11, EU:C:2013:55)). Käibemaksusüsteemi tõhususe ja neutraalsuse tagamise seisukohast on selle sätte eesmärgiks vältida, et tekiks maksutulu saamata jäämise oht, kuivõrd ekslikult märgitud käibemaksuga arve saaja võib seda arvet kasutada oma mahaarvamisoiguse kasutamiseks (vt selle kohta Euroopa Kohtu 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stadeco (C-5[6]6/07, EU:C:2009:380, punkt 29)).
- 20 Järelikult on viidatud käibemaksu tasumise kohustuse tekkimise tuvastamiseks vaja lähtuda eeldusest, et väljastati arve käibemaksudirektiivis ja ZDDV-1-s sätestatud tähenduses. Juhul, kui arvet ei väljastatud, ei saa käibemaksu tasumise kohustust loogiliselt tekkida. Selles osas on asjassepuutuv käibemaksudirektiivi artikkel 218, milles nähakse ette, et selle direktiivi kohaldamisel tunnustavad liikmesriigid paberil või elektroonilisel kujul olevaid dokumente ja sõnumeid arvetena, kui need vastavad selles peatükis (3. peatükk „Arved“) sätestatud

tingimustele. Käibemaksudirektiivi viidatud säte võeti üle ZDDV-1 artikli 81 lõikega 8.

- 21 Selles osas küsib Vrhovno sodišče (Sloveenia kõrgeim kohus) siiski, kas ka dokument, millel ei ole kõiki kohustuslikke andmeid, mis peavad käibemaksudirektiivi artiklite 226–230 (ZDDV-1 artiklid 82–84) kohaselt olema arvele märgitud, võib kaasa tuua, et dokumendi väljastanud maksukohustuslasel tekib käibemaksu tasumise kohustus, või millised on andmed, mis põhjendavad igal juhul selle direktiivi artikli 203 kohase arve olemasolu ning käibemaksu tasumise kohustust.
- 22 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et käibemaksudirektiivi kohaselt on lubatav, et artikli 203 kohane kohustus tekib ka juhul, kui arve ei sisalda kõiki selle direktiivi artiklis 226 ja järgnevates sätetes kehtestatud andmeid. Seni väljatöötatud kohtupraktika kohaselt on lubatav, et käibemaksu tasumise kohustus tekib seetõttu, et väljastati käibemaksu sisaldav arve, ka siis, kui sellele arvele ei ole märgitud teatavat käibemaksudirektiivis kehtestatud teavet, näiteks kui arve esemeks olevate teenuste osutamise koht on jäetud märkimata, kuna see on kõnealuse maksukohustuse tekkimise seisukohast ebaoluline (Euroopa Kohtu 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus *Stadeco* (C-5[6]6/07, EU:C:2009:380, punkt 26 jj). Selline tõlgendus on kooskõlas ka teiste Euroopa Liidu liikmesriikide olemasoleva kohtupraktikaga (vt näiteks *Bundesfinanzhofi* (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) 17. veebruari 2011. aasta kohtuotsus V R 39/09).
- 23 Ka käibemaksudirektiivi artikli 203 grammatilisest tõlgendamisest tuleneb, et kõnealuse kohustuse tekkimine sõltub sellise arve olemasolust, millele on märgitud käibemaks, ilma et see käibemaksudirektiivi säte viitaks sõnaselgelt kõikide arvele kehtestatud vorminõuete järgimisele, nagu nähakse ette käibemaksudirektiivi artikli 178 punkti a kohase mahaarvamisõiguse kasutamisele seoses teise maksukohustuslase kaubatarnete ja osutatud teenustega. Sellele tulemusele jõuab ka teleoloogilise tõlgenduse alusel, kuna kooskõlas käibemaksudirektiivi artikliga 203 soovitakse sellega, et kohustus tekib (üksnes) käibemaksu sisaldava arve väljastamise alusel, ära hoida maksutulu saamata jäämist, mis võib tuleneda sellest, et teine maksukohustuslane kasutab niisugust dokumenti mahaarvamisõiguse kasutamise põhjendamiseks. Viidatud sätte eesmärgiga oleks vastuolus, kui sellise arve väljastajal võimaldataks kõnealusest kohustusest vabaneda seeläbi, et ta jätab üksnes ühe ette nähtud andmetest arvele märkimata. Maksutulu saamata jäämise oht tuleneb juba asjaolust, et dokument sisaldab käibemaksu kohaldamise aluseks oleva arve olulisi andmeid, luues arve saajale sedasi näilise võimaluse tugineda dokumendile, et arvestada maha selles mainitud sisendkäibemaks (nii on sõnaselgelt kirjas *Bundesfinanzhofi* (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) 17. veebruari 2011. aasta kohtuotsuses V R 39/09, punkt 24).
- 24 Selleks, et tekiks käibemaksu tasumise kohustus asjaolu alusel, et teatav maksukohustuslane väljastas arve, ei näi seega vajalik, et arve oleks sellena



sõnaselgelt määratletud ning sisaldaks kõiki käibemaksudirektiivis (näiteks käibemaksudirektiivi artiklis 226) ette nähtud andmeid.

- 25 Seega on õige tõlgendus, mille kohaselt piisab käibemaksudirektiivi artiklis 203 sätestatud kohustuse tekkimiseks sellest, et dokumendist ilmneb arve väljastaja sõnaselge ja objektiivselt äratuntav tahe väljastada arve konkreetse tehingu kohta, mis võib tekitada selle saajale mõistliku eelduse, et ta võib arve alusel sisendkäibemaksu maha arvata. Andmed, mis seda üldjuhul võimaldavad, on arve väljastaja ja saaja andmed, tehingu kirjeldus ning kauba tarnimise või teenuste osutamise väärtus, millest ilmneb kauba või teenuse saaja poolt tasumisele kuuluva käibemaksu summa (vt ka Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) 19. novembri 2014. aasta kohtuotsus V R 29/14)). Sellele võivad lisanduda ka täiendavad andmed ja asjaolud, mille peab iga juhtumi puhul eraldi kindlaks määrama. Eelkõige võib see sellise hindamise käigus ilmned ka muudest dokumentidest, millele kõnealus dokumendis (arves) viidatakse või mis on selle dokumendiga seoses kättesaadavad (vt selle kohta ka Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) kohtupraktika, näiteks 26. juuni 2019. aasta kohtuotsus XI R 5/18, ECLI:DE:BFH:2019:U.260619.XIR5.18.0, punkt 28).
- 26 Siiski nõuab eespool esitatud tõlgendus käesolevas kohtuasjas täiendavat selgitust seoses küsimusega, kas ja millistel tingimustel võib kahe lepingupole vahel sõlmitud kirjalikku lepingut, mille esemeks on käibemaksuga maksustatav tehing (näiteks kauba tarne või teenuste osutamine), pidada arveks käibemaksudirektiivi artikli 203 tähenduses.
- 27 Selles osas tuleb lähtuda eeldusest, et leping, mis on siduvat laadi kokkulepe, võib arvest erineda, kuna see võib endast kujutada üksnes käibemaksuga maksustatava tehingu õiguslikku alust, ja et käibemaksudirektiivist (või ZDDV-1-st) tulenevalt on müüjal või teenuste osutajal lepingu alusel kohustus väljastada arve hetkel, mil maksustatav sündmus aset leiab (vt näiteks käibemaksudirektiivi artikkel 63). Samuti võivad olulised andmed, mis võimaldavad dokumenti arveks kvalifitseerida, kattuda oluliste andmetega, mis peavad sisalduma kauba tarne või teenuste osutamise lepingus (*essentialia negotii*). Ainuüksi asjaolu, et lepingus mainitakse lepingupooli, määratletakse lepingu enda objekt ning kauba tarne ja teenuste osutamise lepinguline väärtus, ja et sellesse märgitakse käibemaksu summa, ei saa seega viidata iseenesest, et see leping kujutab endast igal juhul arvet käibemaksudirektiivi või ZDDV-1 tähenduses. Käibemaksu summa lepingusse märkimine on nimelt oluline lepingulise suhte ja lepinguga saadava tasu selguse tagamiseks, kuna juhul, kui kindlaksmääratud summas käibemaksu tasumise kohustust ei täpsustata, tuleb Sloveenia Vabariigi kohtupraktika kohaselt leida, et viidatud lepingu väärtus sisaldab juba käibemaksu.
- 28 Eelnevatel kaalutlustel küsib Vrhovno sodišče (Sloveenia kõrgeim kohus), kas leping võib kujutada endast arvet käibemaksudirektiivi artikli 203 tähenduses üksnes siis, kui sellest 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. Sellise järelduse võib teha sõnaselge lepingutingimuse alusel, mis seda selgelt täpsustab (näiteks, et leping on arvena kehtiv) või võib-olla ka juhul, kui finantstehingu asjaoludest ja lepingu tunnustest ilmneb selgelt määratletavaid andmeid, millest tuleneb, et selle lepingu alusel ei nähtud arve eraldi dokumendina väljastamist ette. Seega küsib Vrhovno sodišče (Sloveenia kõrgeim kohus) eelnevaid kaalutlusi arvestades, kas on õige tõlgendada direktiivi artiklit 203 nii, et sõlmitud lepingut võib ainult viidatud juhtudel pidada (ka) arveks, mis sisaldab märget käibemaksu kohta, mille alusel tekib käibemaksudirektiivi artikli 203 (ZDDV-1 artikli 76 lõike 1 punkt 9) kohaselt käibemaksu tasumise kohustus.

- 29 Kuna vastus küsimusele, kas kõnealust lepingut võib pidada arveks, sõltub käibemaksudirektiivi artikli 203 õigest tõlgendamisest, on Vrhovno sodišče (Sloveenia kõrgeim kohus) kui Sloveenia Vabariigi kõrgeimal kohtul kohustus esitada Euroopa Liidu Kohtule küsimus viidatud direktiivi tõlgendamise kohta.