Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

29 päivänä syyskuuta 2022*

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 203 artikla – Leasingsopimus – Arvonlisäveron maksamisesta vastuussa oleva henkilö – Mahdollisuus rinnastaa kirjallinen sopimus laskuun

Asiassa C-235/21,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Vrhovno sodišče (ylin tuomioistuin, Slovenia) on esittänyt 17.3.2021 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 12.4.2021, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

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

vastaan

**Slovenian valtio,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. Passer sekä tuomarit F. Biltgen ja M. L. Arastey Sahún (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: A. Rantos,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d.o.o., edustajanaan A. Cankar, odvetnik,

– Slovenian valtio, asiamiehenään A. Vran,

– Euroopan komissio, asiamiehinään A. Armenia, U. Babovič ja A. Kraner,

kuultuaan julkisasiamiehen 12.5.2022 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: sloveeni.

**tuomion**

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 203 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d.o.o. (jäljempänä Raiffeisen Leasing) ja Slovenian valtio, jota edustaa Ministrstvo za finance (valtiovarainministeriö, Slovenia), ja jossa on kyse arvonlisäveron maksamisesta.

## Asiaa koskevat oikeussäännöt

### *Unionin oikeus*

3 Direktiivin 2006/112 IV osasto, jonka otsikko on ”Verolliset liiketoimet”, sisältää 1 luvun, jonka otsikko on ”Tavaroiden luovutukset”.

4 Tämän direktiivin 14 artiklassa, joka kuuluu mainittuun 1 lukuun, säädetään seuraavaa:

”1. ’Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitetun liiketoimen lisäksi tavaroiden luovutuksena pidetään seuraavia liiketoimia:

– –

b) tavaroiden luovutusta sellaisen tavaroista tehdyn määräaikaisen vuokrasopimuksen tai osamaksusopimuksen perusteella, johon sisältyy ehto omistusoikeuden siirtymisestä viimeistään viimeisen maksuerän maksamisen yhteydessä;

– –”

5 Kyseisen direktiivin XI osasto, jonka otsikko on ”Velvollisuudet, jotka koskevat verovelvollisia ja tiettyjä henkilöitä, jotka eivät ole verovelvollisia”, sisältää 1 luvun, jonka otsikko on ”Maksuvelvollisuus”, ja sen 1 jakson otsikko on ”Viranomaisille veronmaksuvelvolliset”.

6 Tähän jaksoon kuuluvassa saman direktiivin 203 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö, joka mainitsee kyseisen veron laskussa.”

7 Direktiivin 2006/112 XI osastoon kuuluvaan 3 lukuun, jonka otsikko on ”Laskutus”, sisältyy 2 jakso, jonka otsikko on ”Laskun käsite” ja joka sisältää 218 ja 219 artiklan, 3 jakso, jonka otsikko on ” Laskun laatiminen” ja joka sisältää 220–225 artiklan, sekä 4 jakso, jonka otsikko on ” Laskujen sisältö” ja joka sisältää 226–231 artiklan.

8 Tämän 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.”

9 Kyseisen direktiivin 219 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

10 Saman direktiivin 220 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on varmistettava, että verovelvollinen itse, hankkija tai kolmas taho verovelvollisen nimissä ja puolesta laatii laskun seuraavissa tapauksissa:

1) verovelvollisen toiselle verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, tekemistä tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista;

– –”

11 Direktiivin 2006/112 226 artiklan sanamuoto on seuraava:

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

– –

9) sovellettava arvonlisäverokanta;

10) maksettava arvonlisäveron määrä, paitsi jos sovelletaan erityisjärjestelmää, jossa tämän direktiivin mukaisesti tällaista seikkaa ei mainita;

– –”

12 Tämän direktiivin 227 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat vaatia, että niiden alueelle sijoittautuneet verovelvolliset, jotka luovuttavat tavaroita tai suorittavat palveluja niiden alueella, ilmoittavat hankkijan 214 artiklassa tarkoitetun arvonlisäverotunnisteen muissakin kuin 226 artiklan 4 alakohdassa tarkoitetuissa tapauksissa.”

13 Kyseisen direktiivin 229 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Jäsenvaltiot eivät saa vaatia laskujen allekirjoittamista.”

### *Slovenian oikeus*

14 Arvonlisäverolain (zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV-1) (Uradni list RS, nro 117/06, 16.11.2006), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, 67 §:n sanamuoto on seuraava:

”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.a §:n mukaisesti laadittu lasku;

– –”

15 Tämän lain 76 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan

– –

9) henkilö, joka mainitsee arvonlisäveron laskussa.”

16 Kyseisen lain 81 §:n 8 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tässä laissa laskuina pidetään kaikkia paperilla tai sähköisessä muodossa olevia asiakirjoja, jotka täyttävät tämän lain 80.a–84.a §:ssä säädetyt edellytykset.”

17 Saman lain 82 §:ssä luetellaan tiedot, jotka verovelvollisen on ilmoitettava laskussa, kun taas kyseisen lain 83 §:ssä luetellaan tiedot, jotka verovelvollisen on ilmoitettava yksinkertaistetussa laskussa.

## Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

18 RED d.o.o. omisti Rožna dolinassa Ljubljanan kunnassa (Slovenia) maa-alueen, jolla sijaitsi asuinrakennus. Yhtiö halusi rakentaa tälle paikalle uusia rakennuksia. Se teki 19.11.2007 Raiffeisen Leasingin kanssa myynti- ja takaisinvuokraussopimuksen (sale-and-lease back). Tämän sopimuksen mukaan Raiffeisen Leasing sitoutui ostamaan maa-alueen ja RED sitoutui maksamaan Raiffeisen Leasingille leasingvastikkeen kuukausimaksut siihen saakka, kunnes maa-alueen ja rakennettavien rakennusten arvo, joka oli 1 294 786,56 euroa, olisi kokonaan maksettu takaisin (jäljempänä leasingsopimus). Sopimuksessa mainittiin arvonlisäveron määrä, joka oli 110 056,86 euroa.

19 Raiffeisen Leasing ei laatinut RED:lle leasingsopimuksen perusteella laskua, eikä se myöskään laskuttanut tai maksanut arvonlisäveroa. RED vetosi arvonlisäveron vähennysoikeuteen leasingsopimuksen perusteella ja väitti, että sopimus oli lasku.

20 Leasingsopimuksen sopimuspuolet tekivät 22.11.2007 maa-alueesta myyntisopimuksen (jäljempänä kauppasopimus), jossa vahvistettiin arvonlisäverollinen myyntihinta. RED laati Raiffeisen Leasingille laskun, jossa arvonlisävero oli otettu huomioon.

21 Raiffeisen Leasing vetosi marraskuussa 2007 kauppasopimuksen mukaiseen arvonlisäveron vähennysoikeuteen.

22 Koska RED ei ollut täyttänyt leasingsopimuksessa määrättyjä velvoitteitaan siinä asetetussa määräajassa, sopimuspuolet purkivat tämän sopimuksen 21.10.2011. Raiffeisen Leasing myi tämän jälkeen maa-alueen kolmannelle hintaan, joka sisälsi arvonlisäveron.

23 Slovenian veroviranomainen antoi 25.7.2014 RED:lle päätöksen, jolla se hylkäsi RED:n hakemuksen kyseiseen sopimukseen perustuvan arvonlisäveron vähentämisestä. Tällä veroviranomaisen päätöksellä suljettiin pois verotulojen menettämisen vaara, ja Raiffeisen Leasing sai siten oikeuden oikaista maksettavaa arvonlisäveroa. Veroviranomainen totesi kuitenkin, ettei tämä yhtiö ollut maksanut arvonlisäveroa 3.1.2008 ja 25.7.2014 välisenä ajanjaksona. Näin ollen kyseinen viranomainen määräsi Raiffeisen Leasingin maksamaan verovelalle korkoa 50 571,88 euroa.

24 Veroviranomainen katsoi, että kauppasopimuksessa tarkoitettu liiketoimi oli vapautettu arvonlisäverosta.

25 Koska kauppasopimuksen sopimuspuolet eivät kuitenkaan olleet esittäneet veroilmoitusta, jolla kyseessä olevan liiketoimen osalta olisi valittu vapaaehtoinen verovelvollisuus, veroviranomainen katsoi, ettei vähennysoikeuteen voitu vedota riippumatta siitä, että lasku, jossa oli ilmoitettu arvonlisävero, jota ei tarvinnut maksaa, oli laadittu.

26 Raiffeisen Leasing määrättiin näin ollen maksamaan 44 200 euroa arvonlisäveron jälkiveroa ja tälle korkoa 11 841,97 euroa.

27 Veroviranomaisen mukaan sillä, että Raiffeisen Leasing oli myynyt maa-alueen myöhemmin, ei ollut merkitystä, koska tästä myynnistä on kannettu arvonlisävero.

28 Käytettyään kaikki hallinnolliset oikeussuojakeinot Raiffeisen Leasing saattoi asian Upravno sodišče (hallinnollinen tuomioistuin, Slovenia) käsiteltäväksi, mutta tämä tuomioistuin hylkäsi sen kanteen. Tämän jälkeen Raiffeisen Leasing valitti ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen Vrhovno sodišče (ylin tuomioistuin, Slovenia).

29 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, 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 direktiivissä 2006/112 edellytetään mainittaviksi, erityisesti siinä tapauksessa, että suoritetun palvelun suorituspaikkaa ei ole ilmoitettu (ks. vastaavasti tuomio 18.6.2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, 26 ja 27 kohta).

30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin väittää silti, että sopimus voi velvoittavana oikeustoimena poiketa laskusta ja että se voi olla pelkästään arvonlisäverollisen liiketoimen oikeudellinen perusta, kun taas lasku on laadittava silloin, kun verotettava tapahtuma toteutuu.

31 Tämä tuomioistuin pyrkii näin ollen selvittämään, voidaanko sopimusta pitää direktiivin 2006/112 203 artiklassa tarkoitettuna laskuna ainoastaan silloin, kun siitä ilmenee sopimuspuolten nimenomainen ja objektiivisesti havaittavissa oleva tahto rinnastaa kyseinen sopimus tiettyä liiketointa koskevaan laskuun siten, että hankkijalle voi syntyä perusteltu olettamus, että se voi sopimuksen perusteella vähentää ostoon sisältyvän arvonlisäveron.

32 Tässä tilanteessa Vrhovno sodišče päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko kirjallista sopimusta pitää direktiivin [2006/112] 203 artiklassa tarkoitettuna laskuna vain silloin, kun se sisältää kaikki [tämän direktiivin] [XI osaston] 3 luvussa (Laskutus) säädetyt tiedot?

Jos tähän vastataan kieltävästi,

2) mitkä ovat ne tiedot tai olosuhteet, joiden perusteella kirjallista sopimusta voidaan joka tapauksessa pitää (myös) laskuna, josta seuraa direktiivin [2006/112] 203 artiklassa tarkoitettu velvollisuus maksaa arvonlisävero?

Tai konkreettisemmin,

3) voidaanko kahden arvonlisäverovelvollisen tekemää kirjallista sopimusta, joka koskee tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta, pitää direktiivin [2006/112] 203 artiklassa tarkoitettuna laskuna, kun siitä ilmenee myyjän tai palvelujen suorittajan nimenomainen ja objektiivisesti havaittavissa oleva tahto antaa sopimuspuolena tiettyä liiketointa koskeva lasku, minkä johdosta hankkijalle voi syntyä perusteltu olettamus, että se voi laskun perusteella vähentää ostoon sisältyvän arvonlisäveron?”

**Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu**

33 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksillään, joita on tarkasteltava yhdessä, pääasiallisesti, onko direktiivin 2006/112 203 artiklaa tulkittava siten, että leasingsopimusta, jonka tekemisen jälkeen sopimuspuolet eivät ole laatineet laskua, voidaan pitää kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna laskuna, ja jos näin on, mitkä ovat ne seikat, jotka sopimuksen on välttämättä sisällettävä, jotta sitä voitaisiin pitää tällaisena laskuna.

34 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään pääasiallisesti myös, onko tässä yhteydessä merkityksellistä tutkia, ilmeneekö kyseisestä sopimuksesta objektiivisesti havaittavissa oleva myyjän tai palvelujen tarjoajan tahto, jonka mukaan sopimuksesta – laskun tavoin – seuraa se, että ostajalle voi syntyä perusteltu olettamus, että se voi saman sopimuksen perusteella vähentää ostoon sisältyvän arvonlisäveron.

35 Unionin tuomioistuin on todennut tästä yhtäältä, että laskun antajan on maksettava laskussa mainittu arvonlisävero myös silloin, kun todellinen verollinen liiketoimi puuttuu (tuomio 18.3.2021, P (Polttoainekortit), C-48/20, EU:C:2021:215, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Direktiivin 2006/112 203 artiklan tarkoituksena on poistaa verotulojen menettämisen vaara, joka voi aiheutua tässä direktiivissä säädetystä vähennysoikeudesta (tuomio 18.3.2021, P (Polttoainekortit), C-48/20, EU:C:2021:215, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Direktiivin 2006/112 226 artiklan osalta on todettava, että laskussa olevien pakollisten tietojen tavoitteena on mahdollistaa se, että veroviranomaiset voivat valvoa, että maksettava vero maksetaan ja että mahdollinen arvonlisäveron vähennysoikeus on olemassa (tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, 27 kohta).

38 Toisaalta arvonlisäverotuksen neutraalisuuden perusperiaate edellyttää, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus myönnetään, jos tietyt aineelliset edellytykset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muodolliset edellytykset. Tämän johdosta on niin, että kun veroviranomaisilla on tarvittavat tiedot sen todentamiseksi, että aineelliset edellytykset ovat täyttyneet, se ei voi asettaa verovelvollisen vähennysoikeudelle sellaisia lisäedellytyksiä, joista voisi seurata, ettei tätä oikeutta voida käyttää (tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Unionin tuomioistuin on näin ollen katsonut, että veroviranomaiset eivät saa evätä oikeutta arvonlisäverovähennykseen yksistään siitä syystä, että lasku ei täytä direktiivin 2006/112 226 artiklan 6 ja 7 alakohdassa vaadittuja edellytyksiä, jos kyseisillä viranomaisilla on käytössään kaikki tarvittavat tiedot sen tarkistamiseksi, että vähennysoikeutta koskevat aineelliset edellytykset täyttyvät (tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, 43 kohta).

40 On totta, että yhtäältä laskun olemassaolon ja sääntöjenmukaisuuden ja toisaalta arvonlisäveron vähennysoikeuden välinen suhde ei ole automaattinen sikäli, että tämä oikeus on ensinnäkin lähtökohtaisesti sidoksissa kyseessä olevien tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen tosiasialliseen toteutumiseen ja että vähennysoikeuden käyttöoikeus ei toiseksi ulotu veroon, joka on maksettava pelkästään sen vuoksi, että se mainitaan laskussa (ks. vastaavasti määräys 4.7.2013, Menidzherski biznes reshenia, C-572/11, ei julkaistu, EU:C:2013:456, 19 ja 20 kohta).

41 Kuten tämän tuomion 36 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee ja kuten julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 41 ja 45 kohdassa pääasiallisesti totesi, koska direktiivin 2006/112 203 artiklan tavoitteena on poistaa verotulojen menettämisen vaara, tämä vaara voidaan välttää, jos veroviranomaisilla on tarvittavat tiedot sen selvittämiseksi, täyttyvätkö arvonlisäveron vähennysoikeuden aineelliset edellytykset riippumatta siitä, onko arvonlisävero mainittu asiakirjassa, jonka otsikko on "Lasku", vai sopimuspuolten tekemässä muussa asiakirjassa, kuten sopimuksessa. tekemän sopimuksen kaltaisessa muussa asiakirjassa.

42 Jotta asiakirja voidaan tunnustaa tämän direktiivin 203 artiklassa tarkoitetuksi laskuksi, siinä on näin ollen yhtäältä mainittava arvonlisävero ja toisaalta siinä on oltava kyseisen direktiivin XI osaston 3 luvun 4 jakson, jonka otsikko on ”Laskujen sisältö”, säännöksissä tarkoitetut tiedot, jotka ovat tarpeen, jotta veroviranomaiset voivat todeta, täyttyvätkö arvonlisäveron vähennysoikeuden aineelliset edellytykset.

43 Kun oletetaan, että kyseessä oleva asiakirja on sopimus, ei tässä yhteydessä ole merkityksellistä tutkia, ilmeneekö kyseisestä sopimuksesta objektiivisesti havaittavissa oleva sopimuspuolten tahto, jonka mukaan kyse on laskusta, minkä johdosta sopimuspuolelle voi syntyä perusteltu olettamus, että se voi tämän sopimuksen perusteella vähentää ostoon sisältyvän arvonlisäveron.

44 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida kaikkien pääasiassa kyseessä olevien merkityksellisten olosuhteiden ja erityisesti leasingsopimuksen kaikkien määräysten asiayhteydessä, sisältääkö leasingsopimus nyt käsiteltävässä asiassa todellakin tarvittavat tiedot, jotta veroviranomaiset voivat todeta, täyttyvätkö arvonlisäveron vähennysoikeuden aineelliset edellytykset.

45 Siitä, että pääasian leasingsopimuksessa tosin ilmoitettiin arvonlisäveron määrä mutta ei arvonlisäverokantaa, on todettava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on selvittää, olisiko kyseinen verokanta kuitenkin voitu päätellä kyseisestä sopimuksesta.

46 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että direktiivin 2006/112 203 artiklaa on tulkittava siten, että leasingsopimusta, jonka tekemisen jälkeen sopimuspuolet eivät ole laatineet laskua, voidaan pitää tässä säännöksessä tarkoitettuna laskuna, jos kyseinen sopimus sisältää kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen, jotta jäsenvaltion veroviranomaiset voivat todeta, täyttyvätkö arvonlisäveron vähennysoikeuden aineelliset edellytykset nyt käsiteltävässä asiassa, mikä kansallisen tuomioistuimen on tarkistettava.

## Oikeudenkäyntikulut

47 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 203 artiklaa**

**on tulkittava siten, että**

**leasingsopimusta, jonka tekemisen jälkeen sopimuspuolet eivät ole laatineet laskua, voidaan pitää tässä säännöksessä tarkoitettuna laskuna, jos kyseinen sopimus sisältää kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen, jotta jäsenvaltion veroviranomaiset voivat todeta, täyttyvätkö arvonlisäveron vähennysoikeuden aineelliset edellytykset nyt käsiteltävässä asiassa, mikä kansallisen tuomioistuimen on tarkistettava.**

Allekirjoitukset