

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

29. september 2022 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 203 – salg- og tilbageleasingaftale – den person, der er betalingspligtig for momsen – mulighed for at sidestille en skriftlig aftale med en faktura«

I sag C-235/21,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Vrhovno sodišče (øverste domstol, Slovenien) ved afgørelse af 17. marts 2021, indgået til Domstolen den 12. april 2021, i sagen

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

mod

Republika Slovenija,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, J. Passer, og dommerne F. Biltgen og M.L. Arastey Sahún (refererende dommer),

generaladvokat: A. Rantos,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d.o.o. ved advokat A. Cankar,
- Republika Slovenija ved A. Vran, som befuldmægtiget,
- Europa-Kommissionen ved A. Armenia, U. Babovič og A. Kraner, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 12. maj 2022,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 203 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d.o.o. (herefter »Raiffeisen Leasing«) og Republika Slovenija (Republikken Slovenien), repræsenteret ved Ministrstvo za finance (finansministeriet, Slovenien), vedrørende betaling af merværdiafgift (moms).

Retsforskrifter

EU-retten

3 Afsnit IV med overskriften »Afgiftspligtige transaktioner« i direktiv 2006/112 indeholder et kapitel 1 med overskriften »Levering af varer«.

4 Direktivets artikel 14, som findes i dette kapitel 1, fastsætter:

»1. Ved »levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

2. Ud over den i stk. 1 omhandlede transaktion anses følgende transaktioner for at være levering af varer:

[...]

b) faktisk overdragelse af en vare i henhold til en kontrakt, som vedrører udlejning af en vare for et bestemt tidsrum eller salg af en vare på afbetaling, med den klausul, at ejendomsretten under normale forhold erhverves senest ved betaling af det sidste afdrag

[...]«

5 Direktivets afsnit XI med overskriften »Afgiftspligtige personers og visse ikke-afgiftspligtige personers forpligtelser« indeholder et kapitel 1 med overskriften »Betalingsforpligtelse«, hvis afdeling 1 har overskriften »Personer, der er betalingspligtige over for statskassen«.

6 Direktivets artikel 203, der er indeholdt i denne afdeling, bestemmer:

»Momsen påhviler enhver person, som anfører denne afgift på en faktura.«

7 I kapitel 3 med overskriften »Fakturering«, som indgår i nævnte afsnit XI i direktiv 2006/112, findes afdeling 2 med overskriften »Begrebet faktura«, som omfatter artikel 218 og 219, afdeling 3 med overskriften »Udstedelse af fakturaer«, som omfatter artikel 220-225, og afdeling 4 med overskriften »Indhold af fakturaer«, som omfatter artikel 226-231.

8 Direktivets artikel 218 fastsætter:

»Ved anvendelsen af dette direktiv accepterer medlemsstaterne som faktura ethvert dokument eller enhver meddelelse i papirform eller elektronisk form, der opfylder betingelserne i dette kapitel.«

9 Direktivets artikel 219 har følgende ordlyd:

»Ethvert dokument eller enhver meddelelse, der specifikt og utvetydigt ændrer og henviser til den oprindelige faktura, sidestilles med en faktura.«

10 Samme direktivs artikel 220 bestemmer:

»Enhver afgiftspligtig person skal sørge for, at der udstedes en faktura af ham selv eller af hans

kunde eller i hans navn og for hans regning af en tredjeperson i følgende tilfælde:

1) for levering af varer eller ydelser, som han foretager til en anden afgiftspligtig person eller til en ikke-afgiftspligtig juridisk person

[...]«

11 Artikel 226 i direktiv 2006/112 er affattet således:

»Med forbehold af særbestemmelserne i dette direktiv er det med henblik på momsen kun obligatorisk at anføre følgende oplysninger på de fakturaer, der udstedes i medfør af bestemmelserne i artikel 220 og 221:

[...]

9) den gældende momssats

10) det momsbeløb, der skal betales, undtagen hvis der anvendes en særordning, for hvilken dette direktiv udelukker en sådan oplysning

[...]«

12 Direktivets artikel 227 bestemmer:

»Medlemsstaterne kan pålægge afgiftspligtige personer, der er etableret på deres område og der leverer varer eller ydelser, at oplyse kundens momsregistreringsnummer som omhandlet i artikel 214, i andre tilfælde end de i artikel 226, nr. 4), omhandlede.«

13 Direktivets artikel 229 har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne må ikke kræve, at fakturaerne underskrives.«

Slovensk ret

14 Artikel 67 i zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (lov om merværdiafgift, Uradni list RS, nr. 117/06 af 16.11.2006) i den affattelse, der finder anvendelse på hovedsagen, har følgende ordlyd:

»For at udøve retten til momsfradrag skal en afgiftspligtig person opfylde følgende betingelser:

a) for fradrag i henhold til denne lovs artikel 63, stk. 1, litra a), skal den afgiftspligtige person hvad angår levering af varer eller tjenesteydelser være i besiddelse af en faktura udstedt i overensstemmelse med denne lovs artikel 80.a til 84.a

[...]«

15 Denne lovs artikel 76 fastsætter:

»1. Momsen påhviler

[...]

9) enhver person, som anfører denne afgift på en faktura.«

16 Lovens artikel 81, stk. 8, bestemmer:

»I denne lov forstås ved fakturaer alle dokumenter på papir eller elektronisk, der opfylder betingelserne i denne lovs artikel 80.a til 84.a.«

17 Samme lovs artikel 82 opregner de oplysninger, som den afgiftspligtige person skal angive i fakturaen, mens lovens artikel 83 opregner de oplysninger, som den afgiftspligtige person skal angive i den forenklede faktura.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

18 RED d.o.o. ejede en grund og en beboelsesejendom i Rožna dolina i Ljubljana kommune (Slovenien). Selskabet ønskede på denne grund at opføre nye bygninger. Den 19. november 2007 indgik det med Raiffeisen Leasing en aftale om salg og tilbageleasing (*sale-and-lease back*). I henhold til denne aftale forpligtede Raiffeisen Leasing sig til for et beløb at købe grunden og RED sig til – til Raiffeisen Leasing – at betale månedlig leasingleje, indtil værdien af den eksisterende grund og de bygninger, der skulle opføres, var blevet tilbagebetalt, dvs. et beløb på 1 294 786,56 EUR (herefter »salg- og tilbageleasingaftalen«). Momsbeløbet på 110 056,86 EUR var angivet i aftalen.

19 Raiffeisen Leasing udstedte ikke en faktura til RED på grundlag af salg- og tilbageleasingaftalen, idet moms hverken er blevet faktureret eller betalt af denne. RED har på grundlag af salg- og tilbageleasingaftalen gjort retten til momsfradrag gældende, idet selskabet har anført, at denne aftale udgør en faktura.

20 Den 22. november 2007 indgik salg- og tilbageleasingaftalens parter en aftale om salg af grund (herefter »salgsaftalen«), hvori var fastsat en salgspris inklusive moms. RED udstedte en faktura til Raiffeisen Leasing, hvori moms var medregnet.

21 I november 2007 gjorde Raiffeisen Leasing retten til fradrag af momsen gældende i henhold til salgsaftalen.

22 Idet RED ikke inden for den fastsatte frist havde opfyldt sine forpligtelser i henhold til salg- og tilbageleasingaftalen, blev denne aftale bragt til ophør af parterne den 21. oktober 2011. Raiffeisen Leasing solgte efterfølgende grunden til en tredjepart til en pris inklusive moms.

23 Den 25. juli 2014 blev RED meddelt en afgørelse fra den slovenske skatte- og afgiftsmyndighed, som gav afslag på selskabets anmodning om momsfradrag i henhold til den nævnte aftale. Med afgørelsen fra skatte- og afgiftsmyndigheden blev risikoen for tab af afgiftsindtægter elimineret, og Raiffeisen Leasing opnåede derfor, gennem regulering, ret til at nedsætte den moms, der skulle betales. Skatte- og afgiftsmyndigheden fastslog imidlertid, at dette selskab ikke havde betalt den moms, der skulle betales for perioden fra den 3. januar 2008 til den 25. juli 2014. Denne myndighed pålagde følgelig Raiffeisen Leasing at betale 50 571,88 EUR i renter af disse skyldige afgifter.

24 Med hensyn til den transaktion, der var omfattet af salgsaftalen, fastslog skatte- og afgiftsmyndigheden, at den var momsfrigivet.

25 Idet salgsaftalens parter imidlertid ikke havde indgivet en afgiftsangivelse, der muliggjorde en frivillig momsbetaling for den pågældende transaktion, fandt skatte- og afgiftsmyndigheden, at fradragsretten ikke kunne gøres gældende, selv om en faktura blev udstedt med angivelse af den moms, der ikke var skyldig.

26 Raiffeisen Leasing blev derfor pålagt at betale et yderligere beløb på 44 200,00 EUR for supplerende moms, med tillæg af renter svarende til 11 841,97 EUR.

27 Efter skatte- og afgiftsmyndighedens opfattelse var det uden betydning, at grunden efterfølgende var blevet solgt af Raiffeisen Leasing, idet dette salg var momspligtigt.

28 Efter at have udtømt de administrative klagemuligheder anlagde Raiffeisen Leasing sag ved Upravno sodišče (forvaltningsdomstol, Slovenien), som ikke gav dette selskab medhold i sagen. Det har herefter iværksat revisionsanke ved den forelæggende ret, Vrhovno sodišče (øverste domstol, Slovenien).

29 Som det fremgår af Domstolens praksis, har den sidstnævnte ret anført, at pligten til at betale moms som følge af udstedelsen af en faktura, hvorpå momsen er anført, også kan indtræde, selv om fakturaen ikke indeholder visse af de oplysninger, som er obligatoriske i henhold til direktiv 2006/112, eksempelvis når stedet for leveringen af den tjenesteydelse, der har givet anledning til en faktura, ikke er anført (jf. i denne retning dom af 18.6.2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 26 og 27).

30 Den forelæggende ret har dog anført, at en aftale i sin egenskab af obligationsretlig transaktion kan adskille sig fra en faktura og alene udgøre retsgrundlaget for den momspligtige transaktion, idet fakturaen under alle omstændigheder skal udstedes på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder.

31 Denne ret ønsker følgelig oplyst, om en aftale kun kan anses for en faktura som omhandlet i artikel 203 i direktiv 2006/112, såfremt der af denne aftale fremgår et udtrykkeligt og objektivt genkendeligt ønske fra parternes side om at sidestille denne aftale med en faktura for en specifik transaktion, idet en sådan aftale dermed kan give kunden en begrundet overbevisning om på grundlag af aftalen at kunne fradrage den indgående moms.

32 På denne baggrund har Vrhovno sodišče (øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Kan en skriftlig aftale kun anses for en faktura som omhandlet i [...] artikel 203 [i direktiv 2006/112], såfremt den indeholder alle de oplysninger, som skal anføres på en faktura i henhold til [...] [afsnit XI,] kapitel 3 (»Fakturering«) [i dette direktiv]?

Eller, såfremt spørgsmålet besvares benægtende:

2) På grundlag af hvilke oplysninger eller under hvilke omstændigheder kan en skriftlig aftale i alle tilfælde anses for (også) at være en faktura, som udløser pligten til at [erlægge moms] i henhold til [...] artikel 203 [i direktiv 2006/112]?

Eller nærmere bestemt:

3) Kan en skriftlig aftale, som to momspligtige personer indgår vedrørende en levering af varer eller ydelser, anses for en faktura som omhandlet i [...] artikel 203 [i direktiv 2006/112], såfremt der af denne aftale fremgår et udtrykkeligt og objektivt genkendeligt ønske fra leverandørens side, i dennes egenskab af aftalepart, om at udstede en faktura for en specifik transaktion, hvoraf kunden kan udlede en begrundet formodning om på grundlag af aftalen at kunne fradrage den indgående moms?»

Om de præjudicielle spørgsmål

33 Med sine spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 203 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at en salg- og tilbageleasingaftale, hvis indgåelse ikke er blevet fulgt op med parternes udstedelse af en faktura, kan anses for en faktura i denne bestemmelses forstand, og i bekræftende fald, hvilke elementer denne aftale da obligatorisk skal indeholde, for at den kan anses for en sådan faktura.

34 Den forelæggende ret ønsker endvidere nærmere bestemt oplyst, om det i denne henseende er relevant at undersøge, om der af den nævnte aftale fremgår et objektivi genkendeligt ønske fra sælgerens eller ydelsesleverandørens side, om at aftalen, som i tilfældet med en faktura, kan give kunden en begrundet overbevisning om, at vedkommende på grundlag af denne aftale kan fradrage den indgående moms.

35 I denne henseende har Domstolen for det første fastslået, at den moms, der er anført på en faktura, påhviler udstederen af denne faktura, også i de tilfælde, hvor der ikke foreligger en reel afgiftspligtig transaktion (dom af 18.3.2021, P (Brændstofkort), C-48/20, EU:C:2021:215, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

36 Artikel 203 i direktiv 2006/112 har til formål at afværge risikoen for det tab af afgiftsindtægter, som den fradragsret, der er fastsat i dette direktiv, kan foranledige (dom af 18.3.2021, P (Brændstofkort), C-48/20, EU:C:2021:215, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

37 Hvad angår artikel 226 i direktiv 2006/112 er formålet med de oplysninger, der obligatorisk skal anføres på en faktura, at gøre det muligt for skattemyndighederne at kontrollere, om skyldig afgift er betalt, og i givet fald at efterprøve, om der består en ret til momsfradrag (dom af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 27).

38 For det andet kræver det grundlæggende princip om momsens neutralitet, at der indrømmes fradrag for indgående moms, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser. Når skattemyndighederne er i besiddelse af de nødvendige oplysninger for at kunne fastslå, at de materielle betingelser er opfyldt, kan de følgelig ikke med hensyn til den afgiftspligtige persons ret til at fradrage denne afgift stille supplerende betingelser, der kan medføre, at udøvelsen af denne ret bortfalder (dom af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

39 Domstolen fastslog følgelig, at skattemyndighederne ikke kan nægte at indrømme ret til momsfradrag alene af den grund, at en faktura ikke opfylder de betingelser, der kræves i medfør af artikel 226, nr. 6) og 7), i direktiv 2006/112, såfremt de er i besiddelse af alle de oplysninger, der kræves for at kunne efterprøve, om de materielle betingelser vedrørende fradragsretten er opfyldt (dom af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 43).

40 Forbindelsen mellem på den ene side det forhold, at der foreligger en faktura, og at den er gyldig, og på den anden side momsfradragsretten, er ganske vist ikke automatisk i den forstand for det første, at denne ret principielt er knyttet til den faktiske gennemførelse af leveringen af den pågældende vare eller den pågældende tjenesteydelse, og for det andet at udøvelsen af fradragsretten ikke omfatter en afgift, der alene skyldes, fordi den er angivet på en faktura (jf. i denne retning kendelse af 4.7.2013, Menidzherski biznes reshenia, C-572/11, ikke trykt i Sml., EU:C:2013:456, præmis 19 og 20).

41 For så vidt som, og således som det fremgår af den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 36, og som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 41 og 45 i forslaget til afgørelse, formålet med artikel 203 i direktiv 2006/112 er at afværge risikoen for det tab af afgiftsindtægter, kan denne risiko imidlertid undgås i tilfælde, hvor skatte- og afgiftsmyndigheden er i besiddelse af de nødvendige oplysninger for at kunne fastslå, om de materielle betingelser for momsfradragsretten er opfyldt, uafhængigt af, om momsen er angivet i et dokument med titlen »Faktura« eller i et andet dokument såsom en aftale indgået mellem parterne.

42 For at kunne anerkendes som en faktura som omhandlet i direktivets artikel 203, skal et dokument følgelig dels angive momsen, dels indeholde de oplysninger, der er omhandlet i direktivets afsnit XI, afdeling 4 under kapitel 3 med overskriften »Indhold af fakturaer«, og som er nødvendige for, at skatte- og afgiftsmyndigheden kan fastslå, om de materielle betingelser for momsfradragsretten er opfyldt.

43 Det er i denne henseende ikke relevant at undersøge, hvorvidt der af det pågældende dokument – såfremt det antages, at dette dokument er en aftale – fremgår et objektivt ønske fra aftaleparternes side om at udstede en faktura, der kan give en medkontrahent en begrundet overbevisning om, at vedkommende på grundlag af denne aftale kan fradrage den indgående moms.

44 Det tilkommer den forelæggende ret – i sammenhæng med samtlige de i hovedsagen omhandlede relevante omstændigheder, og navnlig samtlige bestemmelser i salg- og tilbageleasingaftalen – at vurdere, om denne salg- og tilbageleasingaftale faktisk indeholder de oplysninger, der i den foreliggende sag er nødvendige for, at skatte- og afgiftsmyndigheden kan fastslå, om de materielle betingelser for momsfradragsretten er opfyldt.

45 Hvad angår den omstændighed, at salg- og tilbageleasingaftalen i hovedsagen ganske vist angav momsbeløbet, men ikke afgiftssatsen herfor, tilkommer det den forelæggende ret at efterprøve, om denne sats ikke desto mindre kunne udledes af denne aftale.

46 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 203 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at en salg- og tilbageleasingaftale, hvis indgåelse ikke er blevet fulgt op med parternes udstedelse af en faktura, kan anses for en faktura i denne bestemmelses forstand, såfremt denne aftale indeholder alle de oplysninger, der er nødvendige for, at skatte- og afgiftsmyndigheden kan fastslå, om de materielle betingelser for retten til fradrag af moms er opfyldt i det foreliggende tilfælde, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Sagsomkostninger

47 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Syvende Afdeling) for ret:

Artikel 203 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

skal fortolkes således, at

en salg- og tilbageleasingaftale, hvis indgåelse ikke er blevet fulgt op med parternes udstedelse af en faktura, kan anses for en faktura i denne bestemmelses forstand, såfremt denne aftale indeholder alle de oplysninger, der er nødvendige for, at skatte- og

afgiftsmyndigheden kan fastslå, om de materielle betingelser for retten til fradrag af merværdiafgift er opfyldt i det foreliggende tilfælde, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Underskrifter

* Processprog: slovensk.