

Preliminär utgåva

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

ATHANASIOS RANTOS

föredraget den 12 maj 2022(1)

Mål C-235/21

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

mot

Republika Slovenija

(begäran om förhandsavgörande från Vrhovno sodišče (Högsta domstolen, Slovenien))

“Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 203 – Leasing i form av sale and lease back – Artikel 226 – Obligatoriska uppgifter på fakturan – Möjlighet att likställa ett skriftligt avtal med en faktura”

I. Inledning

1. Den nu aktuella begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 203 i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.(2)

2. Begäran har framställts i ett mål mellan Raiffeisen leasing, d. o. o. (nedan kallat Raiffeisen) och Republika Slovenija (Republiken Slovenien), företrädd av Ministrstvo za finance (finansministeriet, Slovenien). Målet rör mervärdesskatt som ska betalas enligt ett leasingavtal som kvalificerats som faktura i den mening som avses i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet på grund av att mervärdesskattens storlek anges i avtalet.

3. Målet rör en relativt enkel fråga, trots de särskilda faktiska omständigheterna kring den metod som använts för att genomföra en så kallad sale and lease back-transaktion.(3) Kan ett skriftligt avtal mellan två avtalsparter om en sådan mervärdesskattepliktig transaktion som ett leasingavtal, i vilket mervärdesskattens värde anges, i sig betraktas som en faktura i mervärdesskattedirektivets mening, vilken ger upphov till en skyldighet för fakturautställaren att betala mervärdesskatten och en rätt för fakturans mottagare att dra av ingående mervärdesskatt och, i så fall, under vilka förutsättningar?

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

4. I skäl 46 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

"Användningen av elektronisk fakturering måste utformas så att skattemyndigheterna kan utöva sin kontrollverksamhet. För att se till att den inre marknaden fungerar väl är det därför lämpligt att upprätta en på gemenskapsnivå harmoniserad förteckning över vilka uppgifter som fakturorna måste innehålla ..."

5. I artikel 203 i detta direktiv anges att "[m]ervärdesskatt skall betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura."

6. I kapitel 3, som har rubriken "Fakturering" och ingår i avdelning XI i mervärdesskattedirektivet, finns avsnitt 2, som har rubriken "Begreppet faktura" och omfattar artiklarna 218 och 219, avsnitt 3, som har rubriken "Utfärdande av fakturor" och som vid tiden för omständigheterna i det nationella målet omfattade artiklarna 220–225, och avsnitt 4, som har rubriken "Uppgifter i fakturan" och omfattade artiklarna 226–231.

7. I artikel 218 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"Vid tillämpningen av detta direktiv skall medlemsstaterna godta som fakturor alla dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren i detta kapitel."

8. Artikel 219 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

"Varje handling eller meddelande med ändring av den ursprungliga fakturan och med en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan skall likställas med en faktura."

9. Artikel 226 leden 7 och 9 i direktivet har följande lydelse:

"Utan att det påverkar tillämpningen av de särskilda bestämmelserna i detta direktiv skall endast följande uppgifter vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med artiklarna 220 och 221:

...

7) Det datum då leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster utförs eller slutförs eller det datum då den förskottsbetalning som avses i artikel 220.4 och 220.5 erläggs, om ett sådant datum kan fastställas och skiljer sig från datumet för fakturans utfärdande.

...

9) Tillämpad mervärdesskattesats."

B. Slovensk rätt

10. I artikel 67.1 i Zakon o davku na dodano vrednost (lag om mervärdesskatt) (medan kallad ZDDV-1) anges följande:

För att utöva rätten till avdrag för mervärdesskatt ska en beskattningsbar person uppfylla följande villkor:

a) För att göra avdrag enligt artikel 63.1 a i denna lag i fråga om tillhandahållande av varor eller tjänster ska den beskattningsbara personen inneha en faktura som ställts ut i enlighet med

artiklarna 80.a-84.q i denna lag.

...”

11. I artikel 76 ZDDV-1 föreskrivs följande:

”1. Mervärdesskatt ska betalas av

...

9) den person som anger mervärdesskatten på fakturan.

...”

III. Det nationella målet, tolkningsfrågorna och förfarandet vid domstolen

12. RED, d. o. o. (nedan kallat RED) ägde mark med en byggnad i Rožna Dolina i kommunen Ljubljana (Slovenien) (nedan kallad den aktuella egendomen).

13. För att finansiera uppförandet av en ny byggnad på marken ingick RED en sale and lease back-transaktion med Raiffeisen vilken genomfördes i två etapper.

14. Genom ett första avtal av den 19 november 2007 enades bolagen om att Raiffeisen först skulle köpa den aktuella egendomen av RED och att RED sedan skulle betala leasingavgifter till Raiffeisen till dess att full betalning hade erlagts för marken och den nyuppförda byggnaden (sammanlagt 1 294 786,56 euro) (nedan kallat leasingavtalet). I avtalet angavs det att mervärdesskatten uppgick till 110 056,86 euro, men Raiffeisen tillhandahöll inte någon särskild faktura till RED. Raiffeisen redovisade inte denna mervärdesskatt och betalade den inte heller. RED gjorde gällande en rätt till avdrag för denna mervärdesskatt med stöd av avtalet. Red ansåg att avtalet utgjorde en faktura, i den mening som avses i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet, och tog därför med den i sin mervärdesskattedeklaration.

15. Genom ett andra avtal av den 22 november 2007 ingick RED och Raiffeisen ett avtal om försäljning av den aktuella egendomen (nedan kallat köpeavtalet) i vilket försäljningspriset och mervärdesskatten angavs. Red ställde ut en faktura med mervärdesskatt till Raiffeisen. Efter det att avtalet ingåtts gjorde Raiffeisen gällande avdragsrätt för mervärdesskatt enligt avtalet.

16. Den 21 oktober 2011 sade Raiffeisen och RED i samförstånd upp leasingavtalet, eftersom RED inte hade fullgjort sina skyldigheter enligt avtalet inom den fastställda fristen. Raiffeisen sålde därefter den aktuella egendomen till en annan köpare till ett pris som inbegrep mervärdesskatt.

17. Den 25 juli 2014 erhöll RED ett slutligt beslut som Finan?na uprava Republike Slovenije (Republiken Sloveniens skattemyndighet) (nedan kallad skattemyndigheten) meddelat vid en skattekontroll och genom vilket RED nekades avdragsrätt för mervärdesskatten.(4)

18. Raiffeisen fick följaktligen rätt att justera den mervärdesskatt som hade fakturerats enligt leasingavtalet, eftersom skattemyndighetens beslut hade undanröjt risken för skattebortfall.

19. Trots denna justering förpliktade skattemyndigheten bland annat(5) Raiffeisen att ändå betala 50 571,88 euro i ränta på skatteskulden, med motiveringen att det inom ramen för skattekontrollen hade fastställts att Raiffeisen inte hade betalat den mervärdesskatt som enligt leasingavtalet skulle betalas för perioden 3 januari 2008–25 juli 2014. Skattemyndigheten ansåg närmare bestämt att leasingavtalet, i och med att mervärdesskattens värde uttryckligen angavs i detta avtal, skulle kvalificeras som faktura i den mening som avsågs i artikel 76.1 led 9 ZDDV-1

(den bestämmelse genom vilken artikel 203 i mervärdesskattedirektivet införlivats med slovensk rätt) och att Raiffeisens skyldighet att betala mervärdesskatt skulle anses ha uppkommit då avtalet ingicks. RED kunde i själva verket grunda sig på denna handling för att göra gällande rätten till avdrag för mervärdesskatt.

20. Raiffeisen bestred skattemyndighetens beslut genom överklagande först till finansministeriet och därefter till Upravno sodišče (Förvaltningsdomstolen, Slovenien). Båda överklagandena lämnades utan bifall. Raiffeisen överklagade därefter till den hänskjutande domstolen, Vrhovno sodišče (Högsta domstolen, Slovenien).

21. Raiffeisen har till stöd för sin talan bland annat gjort gällande att leasingavtalet inte kunde kvalificeras som en faktura i mervärdesskattedirektivets mening, eftersom det inte innehöll alla de uppgifter som skulle finnas i en faktura (vare sig säga tillämpad mervärdesskattesats eller leveransdag). Raiffeisen menade således att de formella kraven för att RED skulle kunna göra gällande avdragsrätt för ingående mervärdesskatt inte var uppfyllda och att det inte fanns någon risk för skattebortfall.

22. Den hänskjutande domstolen har erinrat om att det enligt domstolens praxis kan uppkomma en skyldighet att betala mervärdesskatt till följd av att en faktura med angiven mervärdesskatt har ställts ut även om fakturan inte innehåller vissa uppgifter som ska anges enligt mervärdesskattedirektivet, bland annat om platsen för tillhandahållandet av en tjänst inte har angetts.⁽⁶⁾ Denna tolkning stöds av såväl lydelsen i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet som av direktivets syfte, att förebygga risken för skattebortfall.

23. Den hänskjutande domstolen har emellertid anförts att ett avtal, i egenskap av transaktion som omfattas av lagbestämmelser om avtalsförpliktelser, kan skilja sig från en faktura och enbart utgöra rättslig grund för en mervärdespliktig transaktion, i och med att fakturan under alla omständigheter ska upprättas då den beskattningsgrundande händelsen inträffar (det vill säga då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum).⁽⁷⁾

24. Den hänskjutande domstolen vill följaktligen få klarhet i huruvida ett avtal endast kan betraktas som en faktura, i den mening som avses i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet, om det objektivt framgår av avtalet att det är parternas uttalade vilja att likställa avtalet med en faktura som är knuten till en viss transaktion, eftersom ett sådant avtal rimligen kan ge köparen intrycket att han eller hon med stöd av avtalet kan dra av ingående mervärdesskatt.

25. Under dessa omständigheter beslutade Vrhovno sodišče (Högsta domstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

”1) Kan ett skriftligt avtal betraktas som en faktura i den mening som avses i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet enbart när det innehåller alla de uppgifter som en faktura ska innehålla enligt kapitel 3 (”Fakturering”) [i avdelning XI] i [detta direktiv]?

2) Om frågan besvaras nekande: Vilka uppgifter eller omständigheter innebär, under alla omständigheter, att ett skriftligt avtal (även) kan betraktas som en faktura som medför mervärdesskatteplikt i den mening som avses i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet?

3) Kan ett skriftligt avtal, som har ingåtts av två för mervärdesskatt beskattningsbara personer och som avser leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, betraktas som en faktura i den mening som avses i artikel 203 i [mervärdesskattedirektivet], om det av detta avtal framgår att säljaren eller tjänsteleverantören, i egenskap av avtalspart, uttryckligen och på ett objektivt fastställbart sätt avser att utfärda en faktura för en viss transaktion, vilken kan medföra en rimlig presumtion att förvärvaren kan göra avdrag för ingående mervärdesskatt utifrån denna?"

26. Raiffeisen, den slovenska regeringen och kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden.

IV. Bedömning

27. Den hänskjutande domstolen har ställt de tre frågorna, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 203 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att ett (skriftligt) leasingavtal som ingåtts av två för mervärdesskatt beskattningsbara personer och som inte har följts av att en faktura med angiven mervärdesskatt kan betraktas som en faktura, i den mening som avses i denna bestämmelse, så att säljaren (leasegivaren) blir skyldig att betala mervärdesskatt och köparen (leasetagaren) ges möjlighet att göra avdrag för ingående mervärdesskatt.

28. Om så är fallet vill den hänskjutande domstolen få klarhet i dels vilka uppgifter som måste anges i avtalet för att det ska betraktas som en sådan faktura, i synnerhet mot bakgrund av vad som anges i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet, dels huruvida det är relevant att undersöka om det objektivt framgår av avtalet att den som säljer en vara eller tillhandahåller en tjänst i egenskap av avtalspart (leasegivare) vill att det ska röra sig om en faktura som kan föranleda köparen (leasetagaren) att tro att han eller hon med stöd av samma avtal kan dra av ingående mervärdesskatt.

29. Raiffeisen har gjort gällande att ett sådant leasingavtal som det nu aktuella endast kan betraktas som en faktura i den mening som avses i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet om detta uttryckligen anges i avtalet och om alla krav i kapitel 3 ("Fakturering") i avdelning XI i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda. Den slovenska regeringen har tvärtom gjort gällande att ett sådant skriftligt avtal kan likställas med en faktura även om det inte innehåller alla de uppgifter som föreskrivs i det kapitlet, förutsatt att avtalet innehåller uppgifter om leasegivaren och leasetagaren, en beskrivning av transaktionen, värdet på den vara eller tjänst som tillhandahållits och det mervärdesskattebelopp som leasetagaren ska betala, och att det objektivt framgår att det är leasegivarens uttalade vilja, i egenskap av avtalspart, att det ska röra sig om en faktura som kan föranleda leasetagaren att tro att han eller hon på denna grund kan dra av ingående mervärdesskatt samt om det framgår av en uttrycklig klausul i avtalet eller av andra avtalsbestämmelser, eller av omständigheterna kring transaktionen, att det aldrig var meningen att en faktura skulle upprättas som en särskild handling.⁽⁸⁾

A. Begreppet faktura

30. I artikel 218 i mervärdesskattedirektivet anges att "medlemsstaterna [vid tillämpningen av direktivet ska] godta som fakturor alla dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren i [kapitel 3 i avdelning XI i direktivet]. Enligt artikel 219 i direktivet ska "[v]arje handling eller meddelande med ändring av den ursprungliga fakturan och med en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan" likställas med en faktura.

31. Detta innebär att det enligt dessa bestämmelser inte är viktigt för att en handling ska betraktas som en faktura, att den har en särskild form eller att ordet "faktura" anges på ett eller

annat sätt, eftersom en faktura även kan bestå av flera handlingar.(9) Det finns därmed ingenting som utgör hinder mot att anse att ett leasingavtal som det nu aktuella kan anses utgöra en faktura, förutsatt att villkoren i kapitel 3 i avdelningen XI i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda.

32. Vad gäller reglerna om utställande av fakturor anges det i artikel 220.1 i mervärdesskattedirektivet att en faktura ska ställas ut för varje varuleverans och varje tillhandahållande av tjänster som en beskattningsbar person utför åt en annan beskattningsbar person.(10)

33. Vad en faktura ska innehålla regleras av bestämmelserna i avsnitt 4 i kapitel 3, vilket vid tiden för omständigheterna i det nationella målet omfattade artiklarna 226–231. I artikel 226 i mervärdesskattedirektivet anges det närmare bestämt, utan att det påverkar tillämpningen av de särskilda bestämmelserna i detta direktiv, att det endast är de uppgifter som anges i denna bestämmelse som ska vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med artiklarna 220 och 221(11) (nedan kallade de obligatoriska uppgifterna).

34. Lydelsen i de ovan angivna bestämmelserna skulle kunna ge stöd för att anse att det enbart är handlingar som innehåller de obligatoriska uppgifterna som kan tjäna som fakturor för mervärdesskatteändamål. Domstolen har exempelvis klargjort att det inte är tillåtet för medlemsstaterna att som krav för att få utöva avdragsrätten för mervärdesskatt ställa innehållsmässiga villkor på fakturan som inte uttryckligen anges i bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet.(12) Vilka uppgifter som måste anges bestäms alltså på ett bindande och uttömmande sätt i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet.(13)

35. Ett sådant synsätt är emellertid, trots den fördel det medför ur rättssäkerhets- och konsekvenssynpunkt, i vissa situationer förenat med risken att den primära roll som fakturor ges i mervärdesskattedirektivet åsidosätts. Såsom framgår av skäl 46 i mervärdesskattedirektivet upprättas fakturor bland annat för att "skattemyndigheterna [ska kunna] utöva sin kontrollverksamhet". Domstolen har uttalat att kravet på att vissa uppgifter obligatoriskt ska anges i en faktura syftar till att göra det möjligt för skattemyndigheterna att kontrollera att korrekt mervärdesskatt har betalats(14) och, i förekommande fall, att det föreligger avdragsrätt för mervärdesskatt. Det är också för att möjliggöra sådana kontroller som beskattningsbara personer enligt artikel 244 i direktivet ska lagra alla fakturor som de har erhållit samt kopior av alla fakturor som utfärdats av dem själva.

36. Frågan huruvida ett leasingavtal som det nu aktuella kan betraktas som en faktura i den mening som avses i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet ska alltså prövas mot bakgrund av syftet att underlätta för skattemyndigheterna att kontrollera att korrekt mervärdesskatt har betalats och, i förekommande fall, att det föreligger avdragsrätt för mervärdesskatt.(15)

B. Fakturan som bevis för att skatt som ska betalas enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet har betalats

37. En faktura ska kunna bekräfta att korrekt mervärdesskatt har betalats. För att i det nu aktuella fallet bedöma om ett leasingavtal som det som är i fråga i det nationella målet medger en sådan kontroll, finns det anledning att granska innehållet i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet, som är den bestämmelse som skattemyndigheten lade till grund för sin bedömning att Raiffeisen borde ha betalat mervärdesskatten.

38. En bokstavstolkning ger vid handen att enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet ska mervärdesskatt betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura. Domstolen har preciserat att den mervärdesskatt som anges på en faktura ska betalas av den person som utfärdat fakturan även om en beskattningsbar transaktion inte har utförts.(16)

39. Skyldigheten att betala in mervärdesskatt enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet är således oberoende av skyldigheten att betala denna mervärdesskatt för en transaktion som ska vara föremål för mervärdesskatt enligt artikel 2 i mervärdesskattedirektivet. Domstolen har nämligen slagit fast att till skillnad från vad som är fallet när skatten som ska betalas eventuellt är en följd av en mervärdesskattepliktig transaktion ska den skatt som föreskrivs i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet betalas endast på grund av att mervärdesskatten anges på fakturan, utan att den plats där de fakturerade tjänsterna har tillhandahållits är relevant,(17) trots att det uttryckligen anges i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet att det är en obligatorisk uppgift på en faktura.

40. Vid en systematisk tolkning av mervärdesskattedirektivet konstaterar jag med samma logik att artikel 203 i mervärdesskattedirektivet visserligen hänför sig till en faktura, till skillnad från artikel 178.1 a i direktivet, som avser villkoren för utövande av avdragsrätten för mervärdesskatt vid leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, men att det inte anges uttryckligen i artikel 203 att fakturan ska uppfylla alla villkor i artiklarna 220–236 samt i artiklarna 238, 239 och 240. Om dessa formkrav avseende faktureringen var relevanta, skulle fakturautställaren dessutom enkelt kunna kringgå skyldigheten att betala mervärdesskatt genom att helt enkelt utelämna någon av de uppgifter som krävs enligt artikel 226 i mervärdesskattedirektivet från fakturan.

41. Domstolen har nämligen slagit fast att bestämmelsen syftar till att undanröja den risk för skattebortfall som avdragsrätten enligt det direktivet kan ge upphov till.(18) Även om denna avdragsrätt endast gäller skatt på en mervärdesskattepliktig transaktion, är risken för skattebortfall i princip inte fullständigt undanröjd, så länge mottagaren av en faktura på vilken mervärdesskatt felaktigt har angetts fortfarande kan använda denna faktura för att göra gällande avdragsrätt enligt artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet.(19) För att kunna utöva rätten till avdrag enligt artikel 168 a i direktivet avseende leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, ska den beskattningsbara personen i enlighet med artikel 178 i direktivet inneha en faktura som utfärdats i enlighet med de relevanta bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet.(20) En risk för skattebortfall skulle följaktligen kunna uppkomma till följd av att mottagaren av en faktura som uppfyller alla formkrav enligt mervärdesskattedirektivet gör gällande en avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, samtidigt som mervärdesskatt felaktigt har fakturerats vederbörande, i och med att den aktuella transaktionen inte är mervärdesskattepliktig.

42. Domstolen har även uttalat att principen om mervärdesskattens neutralitet kräver att om skatt har fakturerats felaktigt ska den kunna rättas så snart fakturautställaren visat att detta gjordes i god tro eller om fakturautställaren i tid har undanröjt risken för det skattebortfall som skulle ha kunnat uppkomma på grund av avdragsrätten.(21)

43. Om leasingavtalet i det nu aktuella fallet skulle betraktas som en faktura i den mening som avses i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet, borde Raiffeisen, mot bakgrund av vad som anförts ovan, i själva verket ha betalat hela den mervärdesskatt som skulle betalas enligt leasingavtalet, det vill säga 110 056,86 euro, då avtalet ingicks. Det skulle ha varit enda sättet att undanröja risken för skattebortfall – vilket är syftet med denna bestämmelse –, eftersom något sådan bortfall inte kunde uppkomma på grund av att RED gjorde gällande sin avdragsrätt. Den omständigheten att de båda parterna beslutade att säga upp leasingavtalet nästan fyra år senare skulle dessutom ha motiverat en begäran om rättelse av mervärdesskatten i syfte att erhålla en återbetalning beräknad proportionellt i förhållande till tiden.

44. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag, vad gäller skattemyndigheternas möjlighet att kontrollera att korrekt mervärdesskatt har betalats enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet, att en handling som utgör fakturabevis ska kunna bekräfta det exakta värdet av den mervärdesskatt som den som upprättat denna handling har tagit ut av mottagaren av denna handling, oberoende av att den som upprättat handlingen varken har redovisat eller betalat denna mervärdesskatt.

45. Vidare framgår det bland annat av den rättspraxis som anges ovan i punkt 41 att syftet med artikel 203 i mervärdesskattedirektivet ofrånkomligen är kopplat till risken för skattebortfall till följd av att en avdragsrätt utövas. Således ska även detta beaktas vid granskningen av de materiella kraven på en handling som utgör faktura med avseende på kontrollen av huruvida det föreligger avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

C. Fakturan som bevis för avdragsrätt för ingående mervärdesskatt

46. Vad gäller rätten att dra av ingående mervärdesskatt framgår det av domstolens fasta praxis att beskattningsbara personers rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, dra av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid förvärv av varor och tjänster utgör en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som inrättats genom unionslagstiftning.(22)

47. Domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att avdragsrätten i artikel 167 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och i princip inte får inskränkas. Avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten.(23)

48. Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig.(24)

49. I detta avseende ska det göras åtskillnad mellan de formella och de materiella villkoren för att utöva avdragsrätten för mervärdesskatt.

50. Vad gäller de formella villkoren för att utöva avdragsrätten framgår det av artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet att avdragsrätten förutsätter innehav av en faktura som upprättats bland annat i enlighet med artiklarna 220–236 samt artiklarna 238, 239 och 240 i direktivet.

51. Vad gäller de materiella villkoren för att rätt till avdrag för mervärdesskatt ska uppstå framgår det av bland annat artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet att de varor eller tjänster som åberopats som grund för ett sådant avdrag ska ha använts av den beskattningsbara personen i ett senare led för dennes beskattade transaktioner och att dessa varor eller tjänster levererats respektive tillhandahållits i ett tidigare led av en annan beskattningsbar person.(25)

52. Domstolen har slagit fast att den ingående mervärdesskatten, enligt den grundläggande principen om skatteneutralitet, måste få dras av när de materiella villkoren är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav.(26)

53. Om skattemyndigheten således förfogar över de uppgifter som behövs för att fastställa att de materiella villkoren är uppfyllda, kan den inte uppställa ytterligare villkor för den skattskyldiga personens rätt att göra avdrag för denna mervärdesskatt, villkor som kan leda till att utövandet av avdragsrätten går om intet.(27)

54. Domstolen har mot denna bakgrund slagit fast att en skattemyndighet inte får neka rätt till avdrag enbart på grund av att en faktura inte uppfyller några av de villkor som ställs i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet när den förfogar över alla de uppgifter som behövs för att fastställa att de materiella villkoren för denna rätt är uppfyllda.(28) Domstolen har nämligen prövat frågan huruvida fakturor som endast innehåller uppgiften "juridiska tjänster som har tillhandahållits från och med [ett visst datum] och fram till i dag" eller "juridiska tjänster som har tillhandahållits fram till i dag" är förenliga med de krav som anges i artikel 226 leden 6 och 7 samt frågan huruvida nationella skattemyndigheter kan neka avdragsrätt för mervärdesskatt av den enda anledningen att dessa krav inte är uppfyllda, trots att dessa skattemyndigheter har tillgång till all den information som är nödvändig för att kontrollera om de materiella villkoren för att utöva denna rätt är uppfyllda.(29) Domstolen har slagit fast att artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet utgör hinder för att de nationella skattemyndigheterna ges möjlighet att neka avdragsrätt för mervärdesskatt enbart på grund av att den beskattningsbara personen innehar en faktura som inte uppfyller villkoren i artikel 226 i detta direktiv, när dessa skattemyndigheter har tillgång till all den information som är nödvändig för att kontrollera att de materiella villkoren för att utöva denna rätt är uppfyllda.(30) Skattemyndigheten får inte begränsa sig till att endast kontrollera fakturan i sig, utan måste även beakta ytterligare information som lämnas av den beskattningsbara personen.

55. I linje med detta har domstolen även slagit fast att artiklarna 167, 178 a, 220.1 och 226 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning eller praxis som innebär att nationella myndigheter nekar en beskattningsbar person rätt till avdrag för mervärdesskatt, som ska eller har betalats för tjänster som denne har tillhandahållits, med motiveringen att det på den ursprungliga faktura, som den beskattningsbara personen förfogade över vid den tidpunkt när avdraget gjordes, angavs ett felaktigt datum för när tillhandahållandet av tjänsterna var slutfört och att det saknades löpnummer på den sedermera korrigerade fakturan och på den kreditnota som upphävde den ursprungliga fakturan, under förutsättning att de materiella villkoren för avdrag är uppfyllda och att den beskattningsbara personen – innan den aktuella myndigheten fattar sitt beslut – tillställer myndigheten en korrigerad faktura med angivande av det korrekta datumet för när tillhandahållandet av tjänsterna var slutfört, även om det inte finns något löpnummer på denna faktura och på den kreditnota genom vilken den ursprungliga fakturan upphävdes.(31)

56. I det nationella målet ankommer det således på den hänskjutande domstolen att beakta alla uppgifter i det i målet aktuella leasingavtalet för att kontrollera om de materiella villkoren för RED:s rätt till avdrag för mervärdesskatt är uppfyllda. Det finns skäl att understryka att det ankommer på en beskattningsbar person som begär avdrag för mervärdesskatt att visa att den uppfyller villkoren för rätt till ett sådant avdrag. Skattemyndigheterna får därmed kräva att den beskattningsbara

personen själv företer den bevisning som han eller hon anser vara nödvändig för bedömningen av om det yrkade avdraget ska medges eller inte.(32)

57. I det nu aktuella fallet menar Raiffeisen att leasingavtalet inte kan kvalificeras som faktura, bland annat eftersom handlingen inte innehöll uppgifter om tillämpad mervärdesskattesats och leveransdatum, två uppgifter som uttryckligen föreskrivs i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet. Av detta drar jag slutsatsen att leasingavtalet således innehöll samtliga övriga obligatoriska uppgifter. Dessa uppgifter behöver därmed inte undersökas.

58. Den tillämpade mervärdesskattesatsen är visserligen ett viktigt inslag i fakturan som föreskrivs i artikel 226 led 9 i mervärdesskattedirektivet. I och med att det är ostridigt mellan parterna i det nationella målet att den sammanlagda mervärdesskatt som skulle betalas, vilken krävs enligt artikel 226 led 10 i direktivet, angavs i leasingavtalet, ankommer det emellertid på den hänskjutande domstolen att kontrollera om denna mervärdesskattesats enkelt kunde härledas ur den beräkning som gjordes för att komma fram till storleken på den sammanlagda mervärdesskatten, eller ur en bestämmelse i det aktuella avtalet som hänvisar till tillämpliga bestämmelser av vilka den tillämpade mervärdesskattesatsen framgår.

59. Vad gäller leveransdatum krävs det enligt artikel 226 led 7 i mervärdesskattedirektivet att fakturan innehåller det datum då tillhandahållandet av tjänster utförs eller slutförs. Domstolen har redan förklarat att datumet för det tillhandahållande som anges i nämnda faktura gör det möjligt att kontrollera när den beskattningsgrundande händelsen inträffade och, därmed, att fastställa de skatterättsliga bestämmelser som, i tidshänseende, ska tillämpas på den transaktion som denna handling avser.(33) I detta avseende ska det vid behov säkerställas att handlingarna i bilaga till avtalet innehåller en mer ingående redogörelse för leveransen.(34)

60. I det nu aktuella fallet ska det kontrolleras huruvida en myndighet på grundval av leasingavtalet skulle ha kunnat fastställa att det rörde sig om leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster och sedan huruvida leveranstiden kunde fastställas med hjälp av avtalet.

61. Vad gäller frågan hur en sale and lease back-transaktion ska kvalificeras har domstolen redan slagit fast att för det fall det i ett fastighetsleasingavtal föreskrivs att äganderätten till fastigheten ska övergå till leasetagaren vid utgången av avtalstiden eller att leasetagaren förfogar över en väsentlig del av äganderätten till fastigheten (vilket här tycks ha varit fallet), nämligen genom att de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet av fastigheten i allt väsentligt överförs till leasetagaren och att det diskonterade sammanlagda beloppet av betalningarna i princip motsvarar egendomens marknadsvärde, ska en transaktion enligt ett sådant avtal jämföras med förvärv av anläggningstillgång.(35)

62. Vad gäller tidpunkten för leveransen av denna egendom, vill jag framhålla att domstolen har preciserat att begreppet leverans av varor inte hänför sig till äganderättsövergång i de former som föreskrivs i den tillämpliga nationella rätten, utan till samtliga transaktioner avseende överföringar av egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma.(36)

63. Även om det ankommer på den nationella domstolen att i varje enskilt fall avgöra om en viss transaktion avseende överföring av egendom medför äganderättsövergång, kan domstolen ändå ge den nationella domstolen all vägledning som kan vara ändamålsenlig i detta avseende.(37)

64. I detta sammanhang har domstolen redan fastställt att sådana sale and lease back-transaktioner som de nu aktuella karakteriseras av det kombinerade och samtidigt upplåtandet av,

å ena sidan, äganderätt från den beskattningsbara personens sida (i detta fall RED) till det finansinstitut (Raiffeisen) och, å andra sidan, nyttjanderätt i form av fastighetsleasing av detta finansinstitut till den beskattningsbara personen. Det ska således fastställas om beviljandet av äganderätten och av fastighetsleasingen i det nationella målet ska bedömas separat eller tillsammans.(38)

65. Domstolen har i det avseendet slagit fast att det är fråga om ett enda tillhandahållande när två eller flera delar eller handlingar som en beskattningsbar person utför har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det därför vore konstlat att skilja dem åt.(39) Det ankommer på den nationella domstolen att bedöma huruvida de omständigheter som är föremål för prövning i målet vid den innebär att det ska anses föreligga en enda transaktion, om det bortses från hur den avtalsmässigt har utformats.(40)

66. I det nu aktuella fallet framgår det av beslutet om hänskjutande att de sale and lease back-transaktioner som är i fråga i det nationella målet utgör finansiella transaktioner som syftar till att öka RED:s likviditet och att RED behöll äganderätten till den i målet aktuella fastigheten och använde den oavbrutet och varaktigt för sina beskattade transaktioner. Dessa omständigheter tycks visa, med förbehåll för den hänskjutande domstolens bedömning, att var och en av dessa transaktioner utgör en enda transaktion, eftersom upprättandet av äganderätten till den aktuella fastigheten är oskiljbart från leasingen av den.(41)

67. Följaktligen skulle det kunna vara möjligt att anse att leasingavtalet innehöll tillräckliga uppgifter om leveransdatum, i den mening som avses i den rättspraxis som anges ovan i punkt 62.

68. Mot bakgrund av det ovan anförda kan det faktiskt vara möjligt att i undantagsfall betrakta ett leasingavtal som en faktura i direktivets mening, under förutsättning att avtalet innehåller tillräckliga uppgifter för att skattemyndigheterna ska kunna kontrollera att korrekt mervärdesskatt har betalats och, i förekommande fall, att det föreligger avdragsrätt för mervärdesskatt.

V. Förslag till avgörande

69. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar de tolkningsfrågor som ställts av Vrhovno sodišče (Högsta domstolen, Slovenien) på följande sätt:

Artikel 203 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att ett skriftligt avtal i undantagsfall kan betraktas som en faktura i direktivets mening, även om avtalet inte innehåller alla uppgifter som föreskrivs i kapitel 3 ("Fakturering") i avdelning XI i direktivet, om denna handling innehåller tillräckliga uppgifter för att skattemyndigheterna ska kunna kontrollera att korrekt mervärdesskatt har betalats och, i förekommande fall, att det föreligger avdragsrätt för mervärdesskatt.

1 Originalspråk: franska.

2 Rådets direktiv av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

3 Detta är det tredje målet rörande en transaktion som kvalificerats som en sale and lease back-transaktion som förs till EU-domstolens prövning. Se även dom av den 2 juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, nedan kallad domen NLB Leasing, EU:C:2015:440) och dom av den 27 mars 2019, Mydibel (C-201/18, nedan kallad domen Mydibel, EU:C:2019:254).

4 Den hänskjutande domstolen har inte närmare angett vilka skäl som låg till grund för att avdragsrätten för mervärdesskatten återkallades, i synnerhet inte om det berodde på att

leasingavtalet hade sagts upp. Såsom Europeiska kommissionen mycket riktigt har påpekat framgår det inte heller av redogörelsen för de faktiska omständigheterna i begäran om förhandsavgörande huruvida RED nekades avdragsrätt för hela den mervärdesskatt på sammanlagt 110 056,86 euro som angavs i leasingavtalet, eller om RED beviljades avdragsrätt för den mervärdesskatt som avsåg de månadsavgifter som bolaget skulle betala enligt avtalet under den period på nästan fyra år då leasingavtalet var i kraft.

5 Skattemyndigheten ansåg också att den transaktion som avsågs med det andra köpeavtalet rörande den aktuella egendomen var undantagen mervärdesskatteplikt och att Raiffeisen alltså inte kunde åberopa avdragsrätt, trots att en faktura hade ställts ut i vilken en mervärdesskatt hade angetts som slutligen inte skulle betalas. Raiffeisen förpliktade följaktligen att betala ytterligare 44 200,00 euro i mervärdesskatt jämte ränta på 11 841,97 euro. Skattemyndigheten menar att det saknade betydelse att Raiffeisen därefter sålde den aktuella varan till en annan köpare i en transaktion på vilken tillämpades mervärdesskatt, eftersom detta var en senare faktisk omständighet.

6 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380) (nedan kallad domen Stadeco), punkterna 26 och 27.

7 Se artikel 63 i mervärdesskattedirektivet.

8 Kommissionen har valt att besvara frågorna genom att tillämpa de olika bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet på omständigheterna i det nationella målet. Kommissionen har klargjort att artikel 203 i mervärdesskattedirektivet utgör hinder för att skattemyndigheten kräver att en tjänsteleverantör ska betala mervärdesskatt av det enda skälet att mottagaren av tjänsten orättmätigt har dragit av denna mervärdesskatt med stöd av ett avtal som ingåtts med tjänsteleverantören, i och med att tjänsteleverantören inte har upprättat någon faktura för tillhandahållandet av tjänsterna.

9 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 september 2016, Barlis06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690) (nedan kallad domen Barlis), punkt 44, och generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande i samma mål (EU:C:2016:101), punkterna 90 och 91).

10 Genom rådets direktiv (EU) 2017/2455 av den 5 december 2017 om ändring av direktiv 2006/112/EG och direktiv 2009/132/EG vad gäller vissa skyldigheter på mervärdesskatteområdet för tillhandahållande av tjänster och distansförsäljning av varor (EUT L 348, 2017, s. 7) lades en ny bestämmelse till, artikel 219a, som inte är tidsmässigt tillämplig (*ratione temporis*) på omständigheterna i det nationella målet. I punkt 1 i den bestämmelsen anges att "[f]akturering ska omfattas av de tillämpliga reglerna i den medlemsstat där leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster anses ha gjorts i enlighet med bestämmelserna i avdelning V [mervärdesskattedirektivet].

11 Dom av den 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punkt 40).

12 Se domen Barlis (punkt 25 och där angiven rättspraxis).

13 När det gäller fakturor som ställts ut för andra varuleveranser eller tillhandahållanden av tjänster än dem som avses i artikel 220 i mervärdesskattedirektivet, kan medlemsstaterna enligt artikel 221 i mervärdesskattedirektivet föreskriva färre skyldigheter än dem som anges i synnerhet i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet.

- 14 Domen Barlis (punkt 27).
- 15 Se, analogt, domen Barlis (punkt 27) och generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande i samma mål (EU:C:2016:101), punkterna 30, 32 och 46).
- 16 Domen Stadeco (punkt 26), dom av den 31 januari 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55) (nedan kallad domen LVK), punkt 42 och domslutet, dom av den 8 maj 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 26) och dom av den 18 mars 2021, P (Bensinkort) (C-48/20, EU:C:2021:215, punkt 26).
- 17 Domen Stadeco (punkt 27).
- 18 Se, bland annat, domen LVK (punkt 36) och dom av den 18 mars 2021, P. (Cartes de carburant) C-48/20, EU:C:2021:215, punkt 26.
- 19 Se, för ett liknande resonemang, domen Stadeco (punkt 29).
- 20 Det vill säga artiklarna 220–236 och artiklarna 238, 239 och 240 i mervärdesskattedirektivet.
- 21 Domen Stadeco (punkt 37) och domen LVK (punkt 37) samt förslaget till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, punkt 43).
- 22 Se domen Barlis (punkt 37 och där angiven rättspraxis).
- 23 Se domen Barlis (punkt 38 och där angiven rättspraxis).
- 24 Se domen Barlis (punkt 39 och där angiven rättspraxis).
- 25 Se domen Barlis (punkt 40 och där angiven rättspraxis).
- 26 Se domen Barlis (punkt 42 och där angiven rättspraxis).
- 27 Se domen Barlis (punkt 42 och där angiven rättspraxis).
- 28 Se domen Barlis (punkt 43). Se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 april 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206) avseende skyldigheten att inneha en faktura som är förenlig med mervärdesskattedirektivet.
- 29 Se domen Barlis (punkt 24).
- 30 Se domen Barlis (punkt 24).
- 31 Dom av den 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punkt 45 och domslutet).
- 32 Domen Barlis (punkt 46). Det ska påpekas att medlemsstaterna har behörighet att införa sanktioner för det fall att de formella villkoren för att utöva avdragsrätten för mervärdesskatt inte iakttas. Med stöd av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna vidta åtgärder i syfte att säkerställa riktig uppbörd av skatt och till förebyggande av skatteundandragande på villkor att dessa åtgärder inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa syften och inte äventyrar principen om mervärdesskattens neutralitet (se domen Barlis (punkt 47)).
- 33 Domen Barlis (punkt 30).

- 34 Se, för ett liknande resonemang, domen Barlis (punkt 34).
- 35 Domen NLB Leasing (punkterna 26–32).
- 36 Domen Mydibel (punkt 34 och där angiven rättspraxis).
- 37 Se, för ett liknande resonemang, domen NLB Leasing (punkt 25) och domen Mydibel (punkt 35).
- 38 Se, för ett liknande resonemang, domen Mydibel (punkterna 36 och 37).
- 39 Domen Mydibel (punkt 38 och där angiven rättspraxis).
- 40 Domen Mydibel (punkt 39 och där angiven rättspraxis).
- 41 Se, för ett liknande resonemang, domen Mydibel (punkt 40).