Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 29 september 2022*

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 203 – Leasingavtal – Person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt – Möjlighet att likställa ett skriftligt avtal med en faktura”

I mål C-235/21,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Vrhovno sodišče (Högsta domstolen, Slovenien) genom beslut av den 17 mars 2021, som inkom till domstolen den 12 april 2021, i målet

Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d. o. o

mot

Republika Slovenija,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J. Passer samt domarna F. Biltgen och M.L. Arastey Sahún (referent),

generaladvokat: A. Rantos,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Raiffesien Leasing, trgovina in leasing d. o. o., genom A. Cankar, odvetnik,

– Republiken Slovenien, genom A. Vran, i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom A. Armenia, U. Babovič och A. Kraner, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: slovenska.

och efter att den 12 maj 2022 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 203 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Raiffesien Leasing, trgovina in leasing d.o.o. (nedan kallat Raiffeisen Leasing) och Republiken Slovenien, genom Ministrstvo za finance (Finansministeriet, Slovenien), som avser betalning av mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Avdelning IV i direktiv 2006/112 har rubriken ”Beskattningsbara transaktioner” och innehåller ett kapitel 1 med rubriken ”Leverans av varor”.

4 I artikel 14 i direktivet, som ingår i kapitel 1, föreskrivs följande:

”1. Med *leverans av varor* avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

2. Förutom den transaktion som avses i punkt 1 skall följande transaktioner anses som leverans av varor:

…

b) Faktiskt överlämnande av en vara, i överensstämmelse med ett avtal om uthyrning av varor under en viss tid eller om avbetalningsköp enligt vilket äganderätten normalt skall övergå senast när den sista avbetalningen har erlagts.

…”

5 Avdelning XI, med rubriken ”Skyldigheter för beskattningsbara personer och för vissa icke beskattningsbara personer”, i direktivet innehåller ett kapitel 1, med rubriken ”Skyldigheter avseende betalning”. Avsnitt 1 i detta kapitel har rubriken ”Personer som är betalningsskyldiga för skatt till staten”.

6 I artikel 203 i samma direktiv, som ingår i detta avsnitt, föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt skall betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura.”

7 I kapitel 3, med rubriken ”Fakturering”, som ingår i nämnda avdelning XI i direktiv 2006/112, återfinns avsnitt 2, med rubriken ”Begreppet faktura”, som innehåller artikel 218 och 219, avsnitt 3, med rubriken ”Utfärdande av fakturor”, som omfattar artiklarna 220–225 och avsnitt 4, med rubriken ”Uppgifter i fakturan”, som omfattar artiklarna 226–231.

8 I artikel 218 i direktivet 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.”

9 Artikel 219 i direktivet 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.”

10 I artikel 220 i direktivet föreskrivs följande:

”Varje beskattningsbar person skall se till att en faktura i följande fall utfärdas av honom själv, av förvärvaren eller, i hans namn och för hans räkning, av en tredje person:

För leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som han gjort till en annan beskattningsbar person eller till en icke beskattningsbar juridisk person.

…”

11 I artikel 226 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”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:

…

9) Tillämpad mervärdesskattesats.

10) Den mervärdesskatt som skall betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken detta direktiv utesluter en sådan uppgift.

…”

12 Artikel 227 i direktivet har följande lydelse:

”Medlemsstaterna får kräva att beskattningsbara personer som är etablerade inom deras territorium och som där utför leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster anger förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt enligt artikel 214 i andra fall än de som anges i artikel 226.4.”

13 Artikel 229 i direktivet har följande lydelse:

”Medlemsstaterna får inte föreskriva att fakturorna skall undertecknas.”

Slovensk rätt

14 Artikel 67 i zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (lag om mervärdesskatt, Uradni list RS, nr 117/06 av den 16 november 2006), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, har följande lydelse:

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

För att göra avdrag enligt artikel 63.1 a i denna lag i fråga om leverans av varor eller tillhandahållanden av tjänster ska den beskattningsbara personen inneha en faktura som ställts ut i enlighet med artiklarna 80.a–84.a i denna lag.

…”

15 I artikel 76 i lagen föreskrivs följande:

”1. Mervärdesskatt ska betalas av

…

den person som anger mervärdesskatten på fakturan.”

16 I artikel 81.8 i nämnda lag föreskrivs följande:

”I denna lag avses med fakturor alla handlingar på papper eller elektronisk form som uppfyller villkoren i artiklarna 80.a–84.a i denna lag.”

17 I artikel 82 i samma lag anges de uppgifter som den beskattningsbara personen ska ange i fakturan, medan artikel 83 i denna lag innehåller en uppräkning av de uppgifter som den beskattningsbara personen ska ange i den förenklade fakturan.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

18 RED d o. o. ägde mark och ett bostadshus i Rožna dolina i kommunen Ljubljana (Slovenien). Bolaget önskade uppföra nya byggnader på denna mark. Den 19 november 2007 ingick bolaget ett fastighetsleasingavtal (sale-and-lease back) med Raiffeisen Leasing. Enligt avtalet åtog sig Raiffeisen Leasing att köpa fastigheten för ett visst pris och RED att betala Raiffeisen Leasing de månatliga leasingavgifterna till dess att hela värdet av den mark och de byggnader som skulle uppföras på den hade återbetalats, det vill säga 1 294 786,56 euro (nedan kallat leasingavtalet). Mervärdesskattebeloppet på 110 056,86 euro angavs i avtalet.

19 Raiffeisen Leasing utfärdade inte någon faktura till RED med stöd av leasingavtalet, och således har RED varken fakturerats eller betalat mervärdesskatt. RED har gjort gällande en rätt till avdrag för mervärdesskatt med stöd av leasingavtalet och har hävdat att avtalet utgör en faktura.

20 Den 22 november 2007 ingick avtalsparterna ett avtal om försäljning av marken (nedan kallat köpavtalet). I detta avtal fastställdes ett försäljningspris som inbegrep mervärdesskatt. RED upprättade en faktura för Raiffeisen Leasing, i vilken mervärdesskatt beaktades.

21 Raiffeisen Leasing gjorde i november 2007 gällande rätt till avdrag för mervärdesskatt med stöd av köpavtalet.

22 Eftersom RED inte inom föreskriven frist hade uppfyllt sina skyldigheter enligt leasingavtalet hävde parterna detta avtal den 21 oktober 2011. Raiffeisen Leasing sålde därefter marken till tredje man till ett pris som inbegrep mervärdesskatt.

23 Den 25 juli 2014 avslog den slovenska skattemyndigheten RED:s begäran om avdrag för mervärdesskatt enligt leasingavtalet. Skattemyndigheten fann att det inte förelåg någon risk för skattebortfall, och Raiffeisen Leasing fick således rätt att genom justering minska den mervärdesskatt som skulle betalas. Skattemyndigheten konstaterade emellertid att bolaget inte hade betalat någon mervärdesskatt för perioden från den 3 januari 2008 till den 25 juli 2014. Skattemyndigheten ålade därför Raiffeisen Leasing att betala ränta på skatteskulden med 50 571,88 euro.

24 Vad gäller den transaktion som avsågs med köpavtalet konstaterade skattemyndigheten att denna var undantagen från mervärdesskatteplikt.

25 Eftersom parterna i köpavtalet emellertid inte hade ingett någon skattedeklaration som möjliggjorde en frivillig beskattningsbarhet för den aktuella transaktionen, ansåg skattemyndigheten att avdragsrätt inte kunde göras gällande även om en faktura hade utfärdats med uppgift om den mervärdesskatt som inte hade betalats.

26 Raiffeisen Leasing förpliktades följaktligen att betala ytterligare 44 200 euro i mervärdesskatt jämte ränta på 11 841,97 euro.

27 Enligt skattemyndigheten saknar det betydelse att Raiffesien Leasing därefter sålde marken, eftersom mervärdesskatt skulle betalas för denna försäljning.

28 Efter att ha uttömt alla administrativa klagomöjligheter väckte Raiffeisen Leasing talan vid Upravno sodišče (Förvaltningsdomstolen, Slovenien), som ogillade bolagets talan. Raiffeisen Leasing överklagade därefter till den hänskjutande domstolen, Vrhovno sodišče (Högsta domstolen, Slovenien).

29 Den hänskjutande domstolen har erinrat om att det enligt EU-domstolens praxis kan uppkomma en skyldighet att betala mervärdesskatt till följd av att en faktura med angiven mervärdesskatt har utfärdats även om fakturan inte innehåller vissa uppgifter som ska anges enligt direktiv 2006/112, bland annat om platsen för tillhandahållandet av tjänsten inte har angetts (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juni 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, punkterna 26 och 27).

30 Den hänskjutande domstolen har emellertid påpekat att ett avtal, som är en obligationsrättslig transaktion, kan skiljas från en faktura och endast utgöra den rättsliga grunden för den mervärdesskattepliktiga transaktionen, om fakturan upprättas vid den tidpunkt då den beskattningsgrundande händelsen inträffar.

31 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 för en viss transaktion, eftersom ett sådant avtal rimligen kan ge förvärvaren intrycket att han eller hon med stöd av avtalet kan dra av ingående mervärdesskatt.

32 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 [direktiv 2006/112] enbart när det innehåller alla de uppgifter som en faktura ska innehålla enligt kapitel 3 (’Fakturering’) [i avdelning XI] i [detta direktiv]?

Om frågan besvaras nekande:

2) 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 [direktiv 2006/112]?

Eller, mer konkret:

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 [direktiv 2006/112], 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?”

Prövning av tolkningsfrågorna

33 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 203 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att ett leasingavtal, vars ingående inte har följts av att parterna upprättar en faktura, kan anses utgöra en faktura i den mening som avses i denna bestämmelse och, om så är fallet, vilka uppgifter som avtalet måste innehålla för att det ska kunna anses vara en sådan faktura.

34 Den hänskjutande domstolen vill dessutom få klarhet i huruvida det i detta avseende är relevant att pröva huruvida det av nämnda avtal framgår en objektivt fastställbar vilja hos säljaren eller tjänsteleverantören om att avtalet, såsom vid en faktura, kan ge förvärvaren en befogad övertygelse om att vederbörande kommer att kunna dra av ingående mervärdesskatt på grundval av detta avtal.

35 Domstolen har i detta avseende slagit fast att den mervärdesskatt som anges på en faktura ska betalas av den person som utfärdat fakturan, även om en beskattningsbar transaktion inte har utförts (dom av den 18 mars 2021, P (Bensinkort), C-48/20, EU:C:2021:215, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

36 Syftet med artikel 203 i direktiv 2006/112 är att undanröja den risk för skattebortfall som avdragsrätten enligt detta direktiv kan ge upphov till (dom av den 18 mars 2021, P (Bensinkort), C-48/20, EU:C:2021:215, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

37 Vad gäller artikel 226 i direktiv 2006/112 är syftet med de uppgifter som obligatoriskt ska anges på en faktura att göra det möjligt för skattemyndigheterna att kontrollera betalningen av den skatt som ska betalas och, i förekommande fall, huruvida det föreligger avdragsrätt för mervärdesskatt (dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 27)

38 Den ingående mervärdesskatten måste, enligt den grundläggande principen om skatteneutralitet, få dras av när de materiella villkoren är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav. Om skattemyndigheten således förfogar över de uppgifter som behövs för att fastställa att de materiella kraven är uppfyllda, kan den inte uppställa ytterligare villkor för den beskattningsbara personens rätt att göra avdrag för denna mervärdesskatt som kan leda till att avdragsrätten inte kan utövas (dom av den 15 september 2016, Barlis 06- Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

39 Domstolen har således slagit fast att skattemyndigheten inte får neka rätt till avdrag för mervärdesskatt enbart på grund av att en faktura inte uppfyller villkoren som ställs i artikel 226 leden 6 och 7 i direktiv 2006/112, när den förfogar över alla de uppgifter som behövs för att fastställa att de materiella villkoren avseende denna rätt är uppfyllda (dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 43).

40 Sambandet mellan förekomsten och giltigheten av en faktura å ena sidan och rätten till avdrag för mervärdesskatt å andra sidan är förvisso inte automatiskt, i den meningen att avdragsrätten för det första i princip är knuten till det faktiska utförandet av den aktuella leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster och, för det andra, att avdragsrätten inte omfattar en skatt som ska betalas uteslutande på grund av att den anges på en faktura (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 4 juli 2013, Menidzherski biznes reshenia, C-572/11, ej publicerat, EU:C:2013:456, punkterna 19 och 20).

41 Eftersom syftet med artikel 203 i direktiv 2006/112, såsom framgår av den rättspraxis som avses i punkt 36 i förevarande dom och såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 41 och 45 i sitt förslag till avgörande, är att undanröja risken för skattebortfall, kan denna risk undvikas om skattemyndigheten förfogar över de uppgifter som är nödvändiga för att fastställa huruvida de materiella villkoren för avdragsrätt för mervärdesskatt är uppfyllda, oberoende av huruvida mervärdesskatten anges i en handling med rubriken ”Faktura” eller i en annan handling, såsom ett avtal som ingåtts mellan parterna.

42 För att en handling ska kunna erkännas som en faktura, i den mening som avses i artikel 203 i direktivet, måste den dels innehålla uppgifter om mervärdesskatt, dels innehålla de uppgifter som avses i bestämmelserna i avsnitt 4 i kapitel 3 i avdelning XI i nämnda direktiv, med rubriken ”Uppgifter i fakturan”, vilka är nödvändiga för att skattemyndigheten ska kunna fastställa huruvida de materiella villkoren för avdragsrätt för mervärdesskatt är uppfyllda.

43 Det är i detta avseende inte relevant att pröva huruvida det av denna handling, om det antas att handlingen är ett avtal, framgår en objektivt fastställbar vilja hos avtalsparterna om att utfärda en faktura, som kan ge en medkontrahent en befogad övertygelse om att vederbörande på grundval av avtalet kan dra av ingående mervärdesskatt.

44 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att, mot bakgrund av samtliga relevanta omständigheter i det nationella målet och särskilt samtliga bestämmelser i leasingavtalet, bedöma huruvida detta avtal verkligen innehåller de uppgifter som är nödvändiga i förevarande fall för att skattemyndigheten ska kunna fastställa huruvida de materiella villkoren för avdragsrätt för mervärdesskatt är uppfyllda.

45 Vad beträffar den omständigheten att mervärdesskattebeloppet i det nationella målet angavs i leasingavtalet men inte skattesatsen för denna skatt, ankommer det på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida denna skattesats ändå kan utläsas av avtalet.

46 Mot bakgrund av samtliga ovan angivna omständigheter ska tolkningsfrågorna besvaras enligt följande. Artikel 203 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att ett leasingavtal (sale-and–lease back), vars ingående inte har följts av att parterna upprättar en faktura, kan anses utgöra en faktura i den mening som avses i denna bestämmelse, om avtalet innehåller all nödvändig information för att skattemyndigheten i en medlemsstat ska kunna fastställa huruvida de materiella villkoren för avdragsrätt för mervärdesskatt är uppfyllda i det aktuella fallet, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Rättegångskostnader

47 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

Artikel 203 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

ska tolkas så:

att ett leasingavtal (sale-and-lease-back), vars ingående inte har följts av att parterna upprättar en faktura, kan anses utgöra en faktura i den mening som avses i denna bestämmelse, om avtalet innehåller all nödvändig information för att skattemyndigheten i en medlemsstat ska kunna fastställa huruvida de materiella villkoren för avdragsrätt för mervärdesskatt är uppfyllda i det aktuella fallet, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Underskrifter