

Verzoek om een prejudiciële beslissing - Zaak C-235/21

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

12 april 2021

Verwijzende rechter:

Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Slovenië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

17 maart 2021

Verzoekster tot cassatie/verzoekster in eerste aanleg:

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

Verweerster in cassatie/verweerster in eerste aanleg:

Republika Slovenija

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Beroep tot cassatie in een bestuursrechtelijke procedure; belasting over de toegevoegde waarde (btw); richtlijn 2006/112/EG van de Raad; kwalificatie van een financiële-leaseovereenkomst betreffende onroerend goed als factuur met het oog op de btw-aangifte en -aftrek; essentiële vermeldingen die de overeenkomst moet bevatten om als factuur te kunnen worden aangemerkt.

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

Uitlegging van het Unierecht krachtens artikel 267 VWEU

Prejudiciële vragen

„1. Kan een schriftelijke overeenkomst uitsluitend als een factuur in de zin van artikel 203 van de btw-richtlijn worden aangemerkt indien zij alle in hoofdstuk 3

(„Facturering”) van die richtlijn voorgeschreven vermeldingen voor een factuur bevat?

Indien het antwoord op deze vraag ontkennend luidt,

2. wat zijn de vermeldingen of de omstandigheden op grond waarvan een schriftelijke overeenkomst in elk geval (tevens) kan worden aangemerkt als een factuur waaruit een verplichting tot afdracht van btw in de zin van artikel 203 van de btw-richtlijn voortvloeit?

Of, meer bepaald,

3. kan een schriftelijke overeenkomst tussen twee btw-plichtigen betreffende een levering van goederen of een verrichting van een dienst worden aangemerkt als een factuur in de zin van artikel 203 van de btw-richtlijn indien daaruit uitdrukkelijk en op objectief kenbare wijze blijkt dat de verkoper of dienstverrichter als contractpartij voor een bepaalde handeling een factuur wilde uitreiken op grond waarvan de afnemer redelijkerwijs kon veronderstellen dat hij op basis daarvan de voorbelasting in aftrek kon brengen?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad, met name artikel 203, alsmede de artikelen 63, 178, 218 en 226 tot en met 230

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Zakon o davku na dodano vrednost (wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ZDDV-1”), artikelen 67, 76 en 82 tot en met 84.a

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Verzoekster tot cassatie (hierna ook: „verzoekster”), de vennootschap Raiffeisen leasing, d.o.o. [hierna: „Raiffeisen leasing”], heeft met de vennootschap RED, d.o.o. [hierna: „RED”], een financiële-leaseovereenkomst en een overeenkomst voor de verkoop van onroerend goed gesloten (sale-and-lease back-transactie).
- 2 RED was eigenaar van een perceel grond in Rožna dolina waarop een oud pand met woonbestemming stond. Zij wilde daarop een nieuw pand bouwen. Teneinde de benodigde financiële middelen te verwerven zijn de partijen in het kader van een op 19 november 2007 gesloten financiële-leaseovereenkomst (hierna: „overeenkomst”) overeengekomen dat Raiffeisen leasing het pand van RED zou kopen, en dat RED vervolgens de leasetermijnen zou betalen tot aan een bedrag gelijk aan de waarde van de bestaande grond en de nieuwe panden (1 294 786,56 EUR). In deze overeenkomst was tevens de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) vermeld, ten bedrage van 110 056,86 EUR.

- 3 Raiffeisen leasing heeft aan haar tegenpartij RED geen (specifieke) factuur op basis van de overeenkomst uitgereikt en heeft geen btw aangegeven of betaald. Op basis van deze overeenkomst heeft RED haar recht op btw-aftrek uitgeoefend alsof de overeenkomst een factuur was, die zij in haar btw-aangifte heeft opgenomen.
- 4 In die context hebben de twee vennootschappen, zoals overeengekomen, drie dagen daarna, op 22 november 2007, een koopovereenkomst gesloten (hierna: „koopovereenkomst”) met betrekking tot het perceel grond en het oude pand tezamen. De twee vennootschappen zijn een prijs inclusief btw overeengekomen, en RED heeft eveneens een factuur inclusief btw aan Raiffeisen leasing uitgereikt.
- 5 In november 2007 heeft Raiffeisen leasing op grond van de koopovereenkomst haar recht op btw-aftrek uitgeoefend.
- 6 Aangezien RED haar verplichtingen niet binnen de voorgeschreven termijn is nagekomen, is de overeenkomst bijna vier jaar later, op 21 februari 2011, met wederzijdse instemming beëindigd. Raiffeisen leasing heeft het onroerend goed vervolgens doorverkocht voor een prijs inclusief btw.
- 7 Op 25 juli 2014 is aan RED een definitief besluit betekend waarin werd vastgesteld dat zij geen recht op btw-aftrek op grond van de overeenkomst heeft.
- 8 In het kader van een belastingcontrole werd vastgesteld (navorderingsaanslag van de lagere en de hogere belastingautoriteit) dat Raiffeisen leasing (1) de btw op grond van de overeenkomst had moeten aangeven en (2) geen gebruik had mogen maken van haar recht op aftrek op grond van de koopovereenkomst.
- 9 Wat punt (1) betreft: de Finančna uprava Republike Slovenije (belastingdienst van de Republiek Slovenië; hierna: „FURS”) heeft vastgesteld dat de btw verschuldigd was op grond van artikel 76, lid 1, punt 9, ZDDV-1, waarin is bepaald dat „[d]e btw verschuldigd is door eenieder die deze belasting op een factuur vermeldt”. Volgens de FURS was de overeenkomst, waarin de waarde samen met de btw was vermeld, inhoudelijk in wezen een factuur, op grond waarvan RED haar recht op btw-aftrek kon uitoefenen. Op dat moment is dus ook de verplichting tot afdracht van btw ontstaan.
- 10 De FURS heeft vervolgens het besluit vastgesteld waarbij aan RED het recht op btw-aftrek op grond van de overeenkomst werd ontzegd. Op de datum van dat besluit heeft Raiffeisen leasing dus het recht verkregen om haar btw-aangifte te verlagen (herziening), aangezien het gevaar voor verlies van belastinginkomsten door dat besluit van de FURS werd weggenomen. In de tussentijd (van 3 januari 2008 tot en met 25 juli 2014) was evenwel de termijn verstreken waarbinnen Raiffeisen leasing volgens de FURS btw-aangifte had moeten doen, wat zij niet heeft gedaan. De FURS heeft haar met betrekking tot die periode rente over een belastingschuld in rekening gebracht ten bedrage van 50 571,88 EUR.

- 11 Wat punt (2) betreft: volgens de FURS is de uit de koopovereenkomst voortvloeiende transactie van rechtswege vrijgesteld van btw, aangezien artikel 44, lid 7, ZDDV-1 bepaalt: „De levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorende terrein is vrijgesteld van btw, tenzij de levering plaatsvindt vóór de eerste bewoning of ingebruikneming van het gebouw of het gedeelte daarvan, of voordat een termijn van twee jaar, te rekenen vanaf de datum van eerste bewoning of eerste ingebruikneming, is verstreken.” Een belastingaangifte op grond waarvan ervoor kan worden gekozen een transactie aan btw te onderwerpen overeenkomstig artikel 45 ZDDV-1, is door de contractpartijen niet bij de belastingdienst ingediend. Bijgevolg kon geen recht op aftrek worden aangevoerd, ook al was er een factuur uitgereikt waarin (ten onrechte) btw was vermeld. De FURS heeft derhalve aanvullende btw vastgesteld ten bedrage van 44 200,00 EUR, vermeerderd met rente ten belope van 11 841,97 EUR. In dit verband is volgens de FURS niet relevant dat daarna bij de doorverkoop van de onroerende zaak (na de ontbinding van de overeenkomst) btw in rekening is gebracht. De transactie die het resultaat was van de koopovereenkomst was vrijgesteld van btw, en latere gebeurtenissen zijn in dit verband niet relevant.
- 12 In administratief beroep heeft het ministerie van Financiën de klacht van verzoekster ongegrond verklaard en het besluit dat de FURS als lagere belastingautoriteit had genomen, bevestigd.
- 13 Raiffeisen leasing heeft beroep in rechte ingesteld, dat door de Upravno sodišče (bestuursrechter, Republiek Slovenië) is verworpen op gronden die in wezen identiek zijn aan die in het besluit van de FURS en de beslissing van het Ministerie van Financiën als hogere belastingautoriteit.
- 14 Raiffeisen leasing heeft vervolgens toestemming verzocht om beroep tot cassatie in te stellen tegen het arrest van de Upravno sodišče. De Vrhovno sodišče (hoogste rechterlijke instantie, Republiek Slovenië) heeft dit verzoek gedeeltelijk toegewezen, en heeft bij beslissing van 20 mei 2020 toestemming verleend voor beroep tot cassatie, met name om antwoord te geven op de volgende belangrijke rechtsvraag: „Wanneer kan een bilaterale rechtshandeling (overeenkomst) worden aangemerkt als een factuur in de zin van de [ZDDV-1] en de [btw-]richtlijn?” Op die basis heeft Raiffeisen leasing beroep tot cassatie ingesteld, waarop de Vrhovno sodišče thans uitspraak moet doen.

Voornaamste argumenten van de partijen in het hoofdgeding

- 15 Verweerster is van mening dat de betrokken overeenkomst tevens een factuur vormt waarop de btw is vermeld, en stelt vast dat verzoekster tot cassatie op grond van artikel 76, lid 1, punt 9, ZDDV-1 verplicht was btw af te dragen, wat zij in het betrokken belastingjaar niet heeft gedaan.
- 16 In dit verband moet erop worden gewezen dat verzoekster tot cassatie de betrokken overeenkomst niet als een factuur in de zin van de ZDDV-1 en de btw-

richtlijn heeft beschouwd, terwijl de andere contractpartij ([de vennootschap] RED) de overeenkomst als factuur heeft gebruikt – of beter gezegd, getracht te gebruiken – om btw af te trekken.

- 17 Ook de Upravno sodišče heeft in het bestreden arrest geoordeeld dat de stelling van verweerster in wezen correct is. Verzoekster beargumenteert ook in het kader van het cassatieberoep dat deze overeenkomst niet als factuur mag worden gekwalificeerd, een kwalificatie waaruit voor haar de verplichting voortvloeit btw af te dragen op grond van de voornoemde wetsbepaling. Volgens haar kon de overeenkomst niet als factuur worden aangemerkt omdat die niet alle essentiële elementen van een factuur bevatte (aangezien daarin noch het btw-tarief was vermeld, noch de datum waarop de levering van de goederen plaatsvond), en was dus niet voldaan aan de formele vereisten opdat de andere partij bij de overeenkomst, RED, haar recht met betrekking tot de voorbelasting kon uitoefenen, zodat er geen gevaar bestond dat belastinginkomsten zouden worden misgelopen. Volgens verzoekster had zij zich met de overeenkomst enkel ertoe verplicht de onroerende zaak – waarover zij bij het sluiten van de overeenkomst nog niet beschikte (en die zij overigens pas drie dagen later verwierf) – aan de wederpartij over te dragen, zodat de overeenkomst als zodanig geen levering van onroerend goed tot gevolg had. Uit het voorgaande volgt dat het niet de bedoeling van verzoekster was dat de overeenkomst als factuur zou dienen. Als zij een factuur had willen uitreiken, dan zou zij daarop immers alle door de ZDDV-1 voorgeschreven elementen hebben vermeld. Zij betwist dus de stelling van verweerster en van de Upravno sodišče dat de overeenkomst als factuur kan worden aangemerkt louter omdat het voorwerp van de levering, de maatstaf van heffing en het bedrag daarop zijn vermeld. Volgens verzoekster tot cassatie is een dergelijke stelling willekeurig, aangezien zij ertoe zou kunnen leiden dat tevens elk bod (overeenkomst) waarin alleen die elementen voorkomen, als factuur zou kunnen worden aangemerkt (als grondslag voor de heffing van btw).

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzingsbeslissing

- 18 Het onderhavige geding betreft uitsluitend de verplichting tot afdracht van btw op grond van een factuur in de vorm van een schriftelijke overeenkomst die verzoekster tot cassatie, Raiffeisen leasing, op 19 november 2007 met haar contractuele wederpartij, RED, heeft gesloten en waarin ook het btw-bedrag is vermeld (110 056,86 EUR). De uitleggingsvraag betreft het ontstaan van de verplichting tot afdracht van btw op grond van het feit dat de opsteller van de factuur daarop de btw heeft vermeld, zoals bepaald in artikel 203 van de btw-richtlijn en artikel 76, lid 1, punt 9, ZDDV-1, waarbij het eerstgenoemde artikel in identieke bewoordingen in Sloveens recht is omgezet. De juiste uitlegging van de bepaling van de ZDDV-1 hangt dus volledig af van de juiste uitlegging van de genoemde bepaling van de betrokken richtlijn.
- 19 Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) staat de in artikel 203 van de btw-richtlijn neergelegde verplichting los van

het werkelijke bestaan van een belastbare handeling, zolang een eventuele tekortkoming niet is herzien onder de in deze richtlijn gestelde voorwaarden (zie bijvoorbeeld arrest van 31 januari 2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55). Teneinde de doeltreffendheid en de neutraliteit van het btw-stelsel te waarborgen strekt deze bepaling ertoe te voorkomen dat belastinginkomsten verloren gaan doordat de ontvanger van een factuur waarop ten onrechte btw is vermeld, deze factuur kan gebruiken om zijn recht op aftrek uit te oefenen (zie in die zin arrest van 18 juni 2009, Stadeco, C-5[6]6/07, EU:C:2009:380, punt 29).

- 20 Voor het ontstaan van de verplichting tot afdracht van btw moet dus als uitgangspunt worden genomen dat een factuur in de zin van de btw-richtlijn en de ZDDV-1 is uitgereikt. Indien deze factuur niet is uitgereikt, kan de verplichting tot afdracht van btw logischerwijs niet ontstaan. Dienaangaande is artikel 218 van de btw-richtlijn relevant, waarin is bepaald dat voor de toepassing van de richtlijn de lidstaten als factuur ieder document of bericht op papier of in elektronisch formaat aanvaarden dat aan de in dat hoofdstuk (hoofdstuk 3, „Facturering”) vastgestelde voorwaarden voldoet. Deze bepaling van de btw-richtlijn is in Sloveens recht omgezet bij artikel 81, lid 8, ZDDV-1.
- 21 In dit verband vraagt de Vrhovno sodišče zich echter af of ook een document dat niet alle gegevens bevat die ingevolge de artikelen 226 tot en met 230 van de btw-richtlijn (artikelen 82-84 ZDDV-1) op een factuur moeten worden vermeld, ertoe kan leiden dat voor de opsteller van dat document de verplichting ontstaat btw af te dragen, of anders gezegd: welke gegevens moet een document in elk geval bevatten om te kunnen spreken van een factuur en opdat de verplichting tot afdracht van btw op grond van artikel 203 van die richtlijn ontstaat?
- 22 Uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat de btw-richtlijn zich er niet tegen verzet dat de in artikel 203 bedoelde verplichting ook ontstaat indien de factuur niet alle door de artikelen 226 en volgende van die richtlijn voorgeschreven vermeldingen bevat. Volgens de tot nog toe ontwikkelde rechtspraak kan een verplichting tot afdracht van btw op grond van de uitreiking van een factuur waarop de btw is vermeld, ook ontstaan wanneer bepaalde door de btw-richtlijn voorgeschreven gegevens, bijvoorbeeld de plaats van verrichting van de diensten, niet op die factuur zijn vermeld, aangezien dat niet relevant is voor het ontstaan van de betrokken belastingschuld (arrest Hof van 18 juni 2009, Stadeco, C-5[6]6/07, EU:C:2009:380, punten 26 e.v.). Deze uitlegging wordt eveneens bevestigd in de huidige rechtspraak van andere lidstaten van de Europese Unie [zie bijvoorbeeld arrest Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) van 17 februari 2011, V R 39/09].
- 23 Ook uit een letterlijke uitlegging van artikel 203 van de btw-richtlijn kan worden afgeleid dat het ontstaan van deze verplichting afhankelijk is van het bestaan van een factuur waarop de btw is vermeld, terwijl die bepaling niet uitdrukkelijk verlangt dat de factuur aan alle formele vereisten voldoet, zoals wel het geval is bij de uitoefening van het recht op aftrek in geval van levering van goederen of verrichting van een dienst door een andere belastingplichtige in de zin van

artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn. Een teleologische uitlegging leidt tot hetzelfde resultaat, aangezien het ontstaan van de verplichting (uitsluitend) op grond van de uitreiking van een factuur waarop de btw is vermeld, overeenkomstig artikel 203 van de btw-richtlijn, ertoe strekt te voorkomen dat belastinginkomsten worden misgelopen, wat zich zou kunnen voordoen indien een dergelijk document door een andere belastingplichtige zou worden gebruikt als grondslag voor de uitoefening van het recht op aftrek. Het zou met het doel van die bepaling in strijd zijn indien de opsteller van een dergelijke factuur de mogelijkheid had zich aan die verplichting te onttrekken door simpelweg een van de voorgeschreven gegevens niet op de factuur te vermelden. Het gevaar voor verlies van belastinginkomsten vloeit immers reeds voort uit documenten die de essentiële elementen van een factuur voor btw-doeleinden bevatten, waardoor de ontvanger de mogelijkheid lijkt te worden geboden zich op die documenten te baseren om de daar vermelde voorbelasting af te trekken [aldus uitdrukkelijk het Bundesfinanzhof in het arrest van 17 februari 2011, V R 39/09, punt 24].

- 24 Voor het ontstaan van de verplichting tot afdracht van de btw op grond van het feit dat een bepaald rechtssubject een factuur heeft uitgereikt, lijkt het dus niet noodzakelijk dat de factuur uitdrukkelijk als zodanig wordt aangeduid en alle door de btw-richtlijn (bijvoorbeeld artikel 226 daarvan) voorgeschreven vermeldingen bevat.
- 25 De juiste uitlegging lijkt dus te zijn dat het voor het ontstaan van de in artikel 203 van de btw-richtlijn bedoelde verplichting volstaat dat uit het document uitdrukkelijk en op objectief kenbare wijze blijkt dat de opsteller voor een bepaalde handeling een factuur wilde uitreiken op grond waarvan de afnemer redelijkerwijs kon veronderstellen dat hij op basis daarvan de voorbelasting in aftrek kon brengen. De elementen op grond waarvan dit doorgaans mogelijk is, zijn de vermelding van de opsteller en van de ontvanger van de factuur, de beschrijving van de transactie en de waarde van de geleverde goederen of de verrichte diensten waaruit het door de ontvanger verschuldigde bedrag aan btw blijkt [zie in die zin eveneens arrest Bundesfinanzhof van 19 november 2014, V R 29/14]. Daaraan kunnen nog andere elementen en omstandigheden worden toegevoegd, wat per geval moet worden beoordeeld. In het bijzonder kan de intentie van de opsteller in het kader van die beoordeling ook blijken uit andere documenten waarnaar een dergelijk document (factuur) verwijst of die met betrekking daartoe beschikbaar zijn [zie in die zin de rechtspraak van het Bundesfinanzhof, bijvoorbeeld arrest van 26 juni 2019, XI R 5/18, DE:BFH:2019:U.260619.XIR5.18.0, punt 28].
- 26 In casu vereist de voornoemde uitlegging evenwel een nadere verduidelijking met betrekking tot de vraag of, en onder welke voorwaarden, een schriftelijke overeenkomst tussen twee contractpartijen betreffende een aan btw onderworpen handeling (bijvoorbeeld een goederenlevering of een dienst) kan worden aangemerkt als een factuur in de zin van artikel 203 van de btw-richtlijn.

- 27 In dit verband moet ervan worden uitgegaan dat de overeenkomst, als bindende rechtshandeling, van een factuur kan verschillen aangezien zij louter de rechtsgrondslag voor de aan btw onderworpen handeling kan vormen, en dat de verkoper of dienstverrichter op grond van de overeenkomst verplicht is om overeenkomstig de btw-richtlijn (of de ZDDV-1) een factuur uit te reiken op het tijdstip waarop het belastbare feit zich voordoet (zie bijvoorbeeld artikel 63 van de btw-richtlijn). Evenzo kunnen de essentiële elementen op grond waarvan het document als factuur kan worden aangemerkt, overeenkomen met de wezenlijke elementen die in de overeenkomst voor de levering van goederen of de verlening van diensten moeten zijn opgenomen (*essentialia negotii*). Het enkele feit dat in de overeenkomst de contractpartijen zijn vermeld, dat het voorwerp van de overeenkomst en de contractuele waarde van de goederenlevering en de diensten zijn vastgesteld, met vermelding van het btw-bedrag, kan op zichzelf dus niet betekenen dat deze overeenkomst altijd een factuur in de zin van de btw-richtlijn of de ZDDV-1 vormt. De vermelding van het btw-bedrag in de overeenkomst is namelijk juist van belang om te garanderen dat de contractuele verhouding en het bedrag van de verschuldigde tegenprestatie duidelijk zijn. Indien niet is gespecificeerd dat een bepaald bedrag aan btw moet worden betaald, moet volgens de rechtspraak van de rechterlijke instanties van de Republiek Slovenië immers worden vermoed dat die belasting reeds in het in de overeenkomst vermelde bedrag is begrepen.
- 28 Gelet op een en ander vraagt de Vrhovno sodišče zich af of een overeenkomst uitsluitend als een factuur in de zin van artikel 203 van de btw-richtlijn kan worden aangemerkt indien daaruit uitdrukkelijk en op objectief kenbare wijze blijkt dat de verkoper of dienstverrichter als contractpartij voor een bepaalde handeling een factuur wilde uitreiken op grond waarvan de afnemer redelijkerwijs kon veronderstellen dat hij op basis daarvan de voorbelasting in aftrek kon brengen. Deze conclusie zou kunnen worden getrokken op grond van een uitdrukkelijk contractueel beding waarin dat duidelijk is bepaald (bijvoorbeeld, dat de overeenkomst als factuur geldt), of wellicht ook indien uit de omstandigheden van de rechtshandeling en de kenmerken van de overeenkomst zelf duidelijk aanwijsbare elementen naar voren komen waaruit blijkt dat volgens die overeenkomst geen specifieke factuur zou worden uitgereikt. Bijgevolg wenst de Vrhovno sodišče in het licht van het voorgaande te vernemen of artikel 203 van de richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de overeenkomst uitsluitend in de aangegeven gevallen (tevens) kan worden aangemerkt als een factuur waarop de btw is vermeld, waaruit de verplichting tot afdracht van de btw voortvloeit op grond van artikel 203 van de btw-richtlijn (artikel 76, lid 1, punt 9, ZDDV-1).
- 29 Aangezien het antwoord op de vraag of deze overeenkomst als factuur kan worden aangemerkt, afhangt van de juiste uitlegging van artikel 203 van de btw-richtlijn, dient de Vrhovno sodišče, in zijn hoedanigheid van hoogste rechterlijke instantie van de Republiek Slovenië, het Hof een vraag over de uitlegging van deze richtlijn voor te leggen.