

Begäran om förhandsavgörande - Mål C-235/21

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

12 april 2021

Domstol som begär förhandsavgörande:

Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Slovenien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

17 mars 2021

Klagande:

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

Motpart:

Republika Slovenija

Saken i det nationella målet

Överklagande inom ramen för ett förvaltningsrättsligt förfarande; mervärdesskatt (moms); rådets direktiv 2006/112/EG; huruvida ett fastighetsleasingavtal ska betraktas som en faktura vid deklaration av och avdrag för moms; viktiga uppgifter som avtalet måste innehålla för att kunna betraktas som en faktura.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkning av unionsrätten; artikel 267 FEUF

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

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 mervärdesskattedirektivet?

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 mervärdesskattedirektivet?

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 momsdirektivet, om det av detta avtal framgår att säljaren eller tjänsteleverantören, i egenskap av avtalspart, uttryckligen och på ett objektivet 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?

Anförda unionsbestämmelser

Rådets direktiv 2006/112/EG, särskilt artikel 203 samt artiklarna 63, 178, 218 och 226–230

Anförda nationella bestämmelser

Zakon o davku na dodano vrednost (lag om mervärdesskatt; ”ZDDV-1”), artiklarna 67, 76 och 82–84 a

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Klaganden, företaget Raiffeisen leasing, d.o.o. (nedan kallat Raiffeisen leasing), och företaget RED, d.o.o. (nedan kallat RED) har ingått ett fastighetsleasingavtal och ett avtal om köp av fast egendom (en *sale and lease back*-transaktion).
- 2 RED ägde mark i Rožna Dolina på vilken det fanns en gammal bostadsbyggnad. RED avsåg att uppföra en ny byggnad på marken. För att få ekonomiska medel för detta enades parterna, inom ramen för ett fastighetsleasingavtal som ingicks den 19 november 2007 (nedan kallat avtalet), om att Raiffeisen leasing skulle köpa fastigheten av RED och att RED sedan skulle betala leasing fram till dess att värdet av den befintliga marken och de nyuppförda byggnaderna var återbetalt (1 294 786,56 euro). I avtalet angavs även beloppet för mervärdesskatt, som uppgick till motsvarande 110 056,86 euro.
- 3 Raiffeisen leasing har inte utfärdat inte någon (specifik) faktura till motparten RED utifrån avtalet och har vare sig deklarerat eller betalat mervärdesskatt. RED

har utövat sin rätt att göra avdrag för mervärdesskatt utifrån avtalet som om avtalet utgör en faktura, som RED har tagit med i sin mervärdesskattedeclaration.

- 4 De båda företagen ingick, enligt överenskommelse, tre dagar senare ett köpeavtal den 22 november 2007 (nedan kallat köpeavtalet) avseende marken inklusive den gamla byggnaden. De båda företagen kom överens om ett pris inklusive mervärdesskatt, och RED utfärdade även en faktura till Raiffeisen leasing vilken inkluderade mervärdesskatt.
- 5 Klaganden Raiffeisen leasing utövade sin rätt att göra avdrag för mervärdesskatt utifrån köpeavtalet i november 2007.
- 6 RED fullgjorde inte sina skyldigheter inom den föreskrivna fristen, och nästan fyra år senare, det vill säga den 21 februari 2011, upplöstes därför avtalet genom överenskommelse. Raiffeisen leasing sålde därefter vidare fastigheten till en annan förvärvare till ett pris som inkluderade mervärdesskatt.
- 7 Den 25 juli 2014 delgavs RED ett slutligt beslut om att företaget nekades rätt att göra avdrag för mervärdesskatt utifrån avtalet.
- 8 Vid en skattekontroll konstaterades det (taxeringsbeslut i första och andra instans) att Raiffeisen leasing 1) ska redovisa mervärdesskatten utifrån avtalet och 2) inte ska utöva sin rätt att göra avdrag utifrån köpeavtalet.
- 9 Vad punkt 1 beträffar: Finančna uprava Republike Slovenije (Sloveniens kommerskollegium, nedan kallat FURS) ansåg att mervärdesskatten var utkrävbar på grundval av artikel 76.1.9 i *Zakon o davku na dodano vrednost* (lagen om mervärdesskatt, nedan kallad ZDDV-1), där det fastställs att ”mervärdesskatt ska betalas av varje person som anger sådan skatt på sin faktura”. FURS ansåg att eftersom avtalet innehöll uppgift om värde och mervärdesskatt hade avtalet i stort sett samma innehåll som en faktura, utifrån vilken RED kunde utöva sin rätt att göra avdrag för mervärdesskatt. Således uppkom då även skyldighet att betala mervärdesskatt.
- 10 FURS beslutade senare att RED inte hade rätt att göra avdrag för mervärdesskatt utifrån avtalet. Raiffeisen leasing fick då således rätt till nedsättning (rättelse) i mervärdesskattedeclarationen, eftersom risken för skattebortfall inte längre förelåg i och med nämnda beslut från FURS. FURS ansåg dock att Raiffeisen leasing var skyldigt att deklarerat mervärdesskatt för tiden däremellan (mellan den 3 januari 2008 och den 25 juli 2014), vilket företaget inte gjorde. FURS påförde företaget ränta för den aktuella perioden avseende en skatteskuld på motsvarande 50 571,88 euro.
- 11 Vad punkt 2 beträffar: Enligt FURS är den transaktion som följer av köpeavtalet undantagen från mervärdesskatt enligt lag, eftersom det i artikel 44.7 i ZDDV-1 föreskrivs att ”överlåtelse av byggnader eller delar av byggnader, samt mark som dessa är belägna på, är undantagna från mervärdesskatt, såvida inte överlåtelsen sker innan byggnaderna eller delar av byggnaderna tas i bruk eller används för

första gången eller överlåtelsen sker inom två år efter det att byggnaderna eller delar av dessa användes eller togs i bruk för första gången”. Avtalsparterna ingav inte någon skattedeklaration till skattemyndigheten för mervärdesskattebeskattning av en transaktion, i den mening som avses i artikel 45 i ZDDV-1. Följaktligen kunde ingen avdragsrätt göras gällande, även om det hade utfärdats en faktura med (felaktigt) angiven mervärdesskatt. FURS påförde således mervärdesskatt på 44 200 euro, jämte ränta på 11 841,97 euro. Enligt FURS är det i detta avseende ovidkommande att fastigheten senare såldes (efter att avtalet hade hävts) till en annan förvärvare genom en mervärdesskattepliktig transaktion. Den transaktion som följde av köpeavtalet var undantagen från mervärdesskatt och vad som hände senare är irrelevant i avseendet.

- 12 Inom ramen för ett administrativt förfarande avlog finansministeriet klagandens begäran och fastställde beslutet från FURS, i egenskap av myndighet i första instans.
- 13 Raiffeisen leasing ingav ett överklagande som avvisades av Upravno sodišče (förvaltningsdomstolen), av i stort sett samma skäl som de som anges i beslutet från FURS och finansministeriet, i egenskap av myndighet i andra instans.
- 14 Raiffeisen leasing ansökte därefter om prövningstillstånd för att överklaga domen från Upravno sodišče (förvaltningsdomstolen), vilket delvis bifölls av Vrhovno sodišče (Högsta domstolen), som sedan biföll överklagandet genom beslut av den 20 maj 2020, bland annat i syfte att besvara en viktig rättsfråga: ”När ska en bilateral handling (ett avtal) betraktas som en faktura i den mening som avses i [ZDDV-1] och [mervärdesskattedirektivet]?” Det är på denna grund som företaget har överklagat domen till Vrhovno sodišče (Högsta domstolen).

Parternas huvudargument

- 15 Motparten anser att det berörda avtalet även utgör en faktura med uppgift om mervärdesskatt och gör således gällande att klaganden är skyldig att betala mervärdesskatten, i enlighet med artikel 76.1.9 i ZDDV-1, vilket klaganden inte gjorde under det relevanta beskattningsåret.
- 16 Det ska i detta avseende påpekas att klaganden inte betraktar ifrågavarande avtal som en faktura i den mening som avses i ZDDV-1 och mervärdesskattedirektivet och att den andra avtalsparten [företaget] RED, å sin sida, har utnyttjat, eller närmare bestämt försökt utnyttja, avtalet som en faktura för att kunna göra avdrag för mervärdesskatt.
- 17 Även Upravno sodišče (förvaltningsdomstolen) delade i huvudsak motpartens argument i den överklagade domen. Klaganden har även i kassationstalan, med stöd av ett underbyggt resonemang, bestridit att nämnda avtal betraktas som en faktura, vilket innebär att klaganden är skyldig att betala mervärdesskatt i kraft av ovannämnda lagstiftningsbestämmelse. Klaganden anser inte att det ingångna avtalet kan betraktas som en faktura, med motiveringen att avtalet inte innehåller

alla de väsentliga uppgifter som en faktura måste innehålla (eftersom vare sig mervärdesskattesats eller varornas leveransdatum anges i detta) och att de formella kraven således inte är uppfyllda för att avtalsparten, RED, ska kunna utöva rätten till ingående mervärdesskatte, varför det inte föreligger någon risk för skattebortfall. Klaganden anser att denne genom avtalet helt enkelt åtog sig att överlåta den fasta egendomen till motparten, vilken företaget ännu inte hade tillgång till när avtalet ingicks (och som företaget för övrigt köpte först tre dagar senare), varför avtalet som sådant inte innebar någon överlåtelse av fast egendom. Av ovanstående följer att det inte var klagandens avsikt att göra så att avtalet fungerade som en faktura, eftersom klaganden skulle ha upprättat fakturan med alla de uppgifter som föreskrivs i ZDDV-1 om klaganden hade haft för avsikt att utfärda en faktura. Klaganden har således bestridit argumentet från motparten och Upravno sodišče (förvaltningsdomstolen) att avtalet kan betraktas som en faktura enbart eftersom överlåtelseobjekt, beräkningsgrund och belopp anges i avtalet. Enligt klaganden är ett sådant argument godtyckligt, eftersom det skulle kunna innebära att även alla offerter (avtal) som enbart innehåller dessa uppgifter kan betraktas som fakturor (mervärdesskatteunderlag).

Kort redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 18 I förevarande mål pågår en tvist som enbart rör skyldigheten att betala mervärdesskatt på grundval av en faktura utfärdad i form av ett skriftligt avtal som ingåtts mellan klaganden Raiffeisen leasing och avtalsparten RED den 19 november 2007 och av vilket även mervärdesskattebeloppet framgår (110 056,86 euro). Saken rör tolkningen av när mervärdesskatteplikt uppkommer, vilket sker när en person anger mervärdesskatt på en faktura, såsom anges i artikel 203 i momsdirektivet och i artikel 76.1.9 i ZDDV-1, genom vilken artikel 203 har införlivats i Sloveniens rättsordning i identiska ordalag. Hur bestämmelsen i ZDDV-1 ska tolkas är således helt beroende av hur bestämmelsen i ifrågavarande direktiv ska tolkas.
- 19 Nämda skyldighet, som slås fast i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet, är i enlighet med praxis från Europeiska unionens domstol (nedan kallad EU-domstolen) oberoende av om en beskattningsbar transaktion faktiskt har utförts, så länge en eventuell underlåtenhet inte åtgärdas i enlighet med de villkor som föreskrivs i direktivet (se, exempelvis, domen av den 31 januari 2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55). Syftet med denna bestämmelse är, när det gäller säkerställandet av ett effektivt och neutralt mervärdesskattesystem, att undvika att det uppstår en risk för skattebortfall i fall där mottagaren av en faktura på vilken mervärdesskatt felaktigt har angetts fortfarande kan använda den för att utöva sin avdragsrätt (se domen av den 18 juni 2009, Stadeco, C-5[6]6/07, EU:C:2009:380, punkt 29).
- 20 För att nämnda mervärdesskatteplikt ska uppstå måste det således utgå från att det har utfärdats en faktura i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet och ZDDV-1. Mervärdesskatteplikt kan logiskt sett inte uppstå när någon faktura

inte har utfärdats. Artikel 218 i mervärdesskattedirektivet är relevant i detta avseende. Enligt den ska medlemsstaterna vid tillämpningen av direktivet godta som fakturor alla dokument eller meddelanden i pappersform eller elektronisk form som uppfyller villkoren i kapitlet (kapitel 3 ”Fakturering”). Nämda bestämmelse i mervärdesskattedirektivet har införlivats genom artikel 81.8 i ZDDV-1.

- 21 Vrhovno sodišče (Högsta domstolen) ställer sig emellertid frågan huruvida även ett dokument som inte innehåller alla de uppgifter som en faktura ska innehålla i enlighet med artiklarna 226–230 i mervärdesskattedirektivet (artiklarna 82–84 i ZDDV-1) kan medföra mervärdesskatteplikt för den person som har utfärdat nämnda dokument eller vilka uppgifter som under alla omständigheter ska finnas med för att ett dokument ska betraktas som en faktura eller för att mervärdesskatteplikt ska uppstå i enlighet med artikel 203 i direktivet.
- 22 Det framgår av EU-domstolens praxis att enligt mervärdesskattedirektivet uppstår den skyldighet som avses i artikel 203 även om fakturan inte innehåller alla de uppgifter som krävs enligt direktivet i artikel 226 och följande artiklar. Enligt hittillsvarande rättspraxis kan en skyldighet att betala mervärdesskatt uppstå om det utfärdas en faktura på vilken mervärdesskatt anges, även om själva fakturan inte innehåller vissa av de uppgifter som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet, till exempel när uppgift saknas om den plats där de fakturerade tjänsterna har tillhandahållits, eftersom detta är irrelevant när det gäller den berörda skatten som ska betalas (domstolens dom av den 18 juni 2009, Stadeco, C-5[6]6/07, EU:C:2009:380, punkt 26 och följande punkter). Denna tolkning har även stöd i befintlig rättspraxis i andra EU-medlemsstater (se, exempelvis, domen från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) av den 17 februari 2011, V R 39/09).
- 23 Det följer även av en bokstavlig tolkning av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet att nämnda skyldighet uppkommer förutsatt att det finns en faktura på vilken mervärdesskatt anges. I denna bestämmelse i direktivet hänvisas det däremot inte uttryckligen till iakttagande av alla formella fakturakrav, såsom föreskrivs för utövandet av avdragsrätten om en annan beskattningsbar person levererar varor eller tillhandahåller tjänster i enlighet med artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet. Samma slutsats kan även nås genom en teleologisk tolkning, eftersom syftet med att skyldigheten (endast) uppkommer på grundval av att det har utfärdats en faktura på vilken mervärdesskatt anges, i enlighet med artikel 203 i mervärdesskattedirektivet, är att förhindra den risk för skattebortfall som kan uppstå om en annan beskattningsbar person utnyttjar ett sådant dokument som underlag för att utöva avdragsrätten. Det skulle strida mot denna bestämmelses syfte att tillåta att fakturautställaren undandrar sig ifrågasvarande skyldigheter genom att helt enkelt underlåta att ange någon av de föreskrivna uppgifterna på fakturan. Risken för skattebortfall föreligger i själva verket redan, i och med att dokumentet innehåller alla de väsentliga uppgifter som en faktura ska innehålla i mervärdesskattehänseende och på så sätt ger mottagaren en klar möjlighet att stödja sig på detta dokument för att göra avdrag för nämnda

ingående mervärdesskatt (såsom Bundesfinanzhof uttryckligen anger i sin dom av den 17 februari 2011, V R 39/09, punkt 24).

- 24 För att mervärdesskatteplikt ska uppkomma på grund av att en viss person har utfärdat en faktura förefaller det således inte nödvändigt att fakturan uttryckligen identifieras som sådan och att den innehåller alla de uppgifter som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet (till exempel i artikel 226 i detta).
- 25 Det är således korrekt att det, för att den skyldighet som avses i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet ska uppstå, räcker att det av dokumentet framgår att utställaren uttryckligen och på ett objektivt fastställbart sätt avser att utfärda en faktura för en viss transaktion, vilken kan medföra en rimlig presumtion hos mottagaren att det var möjligt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som erlagts med stöd av denna. De uppgifter som normalt måste finnas med för att detta ska vara möjligt är en uppgift om fakturautställaren och fakturamottagaren, en beskrivning av transaktionen samt de levererade varornas eller de tillhandahållna tjänsternas värde, av vilket det framgår vilket mervärdesskattebelopp som mottagaren ska betala (se, även, för ett liknande resonemang, Bundesfinanzhofs dom av den 19 november 2014, V R 29/14). Därutöver finns eventuellt ytterligare faktorer och omständigheter, vilket ska prövas från fall till fall. Sådana faktorer och omständigheter kan, inom ramen för en sådan bedömning, framgå även av andra dokument, som det hänvisas till i nämnda dokument (fakturan) eller som finns att tillgå med avseende på detta (se, även, Bundesfinanzhofs rättspraxis, exempelvis i domen av den 26 juni 2019, XI R 5/18, ECLI:DE:BFH:2019:U.260619.XIR5.18.0, punkt 28).
- 26 Ovannämnda tolkning kräver emellertid, i förevarande fall, ytterligare ett klagande vad gäller frågan om huruvida och på vilka villkor ett skriftligt avtal mellan två avtalsparter, vilket avser en mervärdesskattepliktig transaktion (till exempel leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster), kan betraktas som en faktura i den mening som avses i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet.
- 27 I detta avseende måste det utgå från att avtalet, i egenskap av en bindande handling, kan skilja sig från en faktura eftersom det enbart kan utgöra den rättsliga grunden för den mervärdesskattepliktiga transaktionen och att säljaren eller tjänsteleverantören, i kraft av avtalet, är skyldig i enlighet med mervärdesskattedirektivet (eller ZDDV-1) att utfärda en faktura vid den tidpunkt då den beskattningsgrundande händelsen inträffar (se, exempelvis, artikel 63 i mervärdesskattedirektivet). På samma sätt kan de väsentliga uppgifter som gör att dokumentet kan betraktas som en faktura överensstämma med de väsentliga uppgifter som bör framgå av avtalet om leverans av tjänster eller tillhandahållande av tjänster (*essentialia negotii*). Enbart det faktum att avtalet innehåller uppgift om avtalsparterna, avtalsobjektet, avtalets värde för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster och mervärdesskattebeloppet kan således inte i sig innebära att ett sådant avtal alltid utgör en faktura i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet eller ZDDV-1. Det faktum att mervärdesskattebeloppet anges i själva avtalet är i själva verket relevant just för att tydliggöra

avtalsförhållandet och det ersättningsbelopp som ska betalas eftersom det, enligt de slovenska domstolarnas rättspraxis, ska anses att skatten redan är inkluderad i det angivna avtalsbeloppet om det specifika mervärdesskattebeloppet inte är preciserat.

- 28 Mot bakgrund av det ovan anförda vill Vrhovno sodišče (Högsta domstolen) få klarhet i huruvida ett avtal kan utgöra en faktura, i den mening som avses i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet, enbart när det framgår av avtalet 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 hos förvärvaren att det är möjligt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt utifrån denna. Denna slutsats kan dras av en uttrycklig avtalsklausul där detta tydligt anges (till exempel att avtalet gäller som faktura) eller kanske även om det av omständigheterna i rättshandlingen och särdragen hos själva avtalet tydligt framgår att avsikten inte är att utfärda en faktura som en särskild handling utifrån nämnda avtal. Mot bakgrund av det ovan anförda vill Vrhovno sodišče (Högsta domstolen) således få klarhet i huruvida artikel 203 i direktivet ska tolkas så att det ingångna avtalet endast i de angivna fallen kan betraktas (även) som en faktura där mervärdesskatt finns angiven, vilken gör att mervärdesskatteplikt uppkommer i kraft av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet (artikel 76.1.9 i ZDDV-1).
- 29 Svaret på frågan huruvida nämnda avtal kan betraktas som en faktura beror på hur artikel 203 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas, och därför är Vrhovno sodišče (Högsta domstolen), i egenskap av Sloveniens högsta domstol, skyldig att hänskjuta en fråga till EU-domstolen rörande tolkningen av nämnda direktiv.