



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

A. RANTOS

fremst den 12. maj 2022¹

Sag C-235/21

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

mod

Republika Slovenija

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Vrhovno sodišče (øverste domstol, Slovenien))

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 203 – salg og tilbageleasing (*sale and lease back*) – artikel 226 – oplysninger, det er obligatorisk at anføre på fakturaen – mulighed for at sidestille en skriftlig aftale med en faktura«

I. Indledning

1. Den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 203 i direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem².
2. Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Raiffeisen leasing d.o.o. (herefter »Raiffeisen«) og Republika Slovenija (Republikken Slovenien), repræsenteret ved Ministrstvo za finance (finansministeriet, Slovenien), vedrørende pålæggelse af den merværdiafgift (moms), der skulle betales i forbindelse med en leasingaftale, der var kvalificeret som en »faktura« som omhandlet i momsdirektivets artikel 203, da værdien af momsen var anført i aftalen.
3. Trods den særlige faktuelle konfiguration med hensyn til metoden til gennemførelse af en »salg og tilbageleasing«-transaktion (*sale and lease back*)³ vedrører den foreliggende sag et relativt enkelt spørgsmål. Kan en skriftlig aftale mellem to kontraherende parter, såsom en leasingaftale vedrørende en fast ejendom, i hvilken værdien af momsen er anført, i sig selv anses for en »faktura« som omhandlet i momsdirektivet, som dels pålægger udstederen af denne faktura en pligt til at indbetale momsen, dels giver adressaten for den nævnte faktura en ret til at fradrage den indgående moms, og i påkommende tilfælde på hvilke betingelser?

¹ – Originalsprog: fransk.

² – Rådets direktiv af 28.11.2006 (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

³ – Den foreliggende sag er den tredje sag, der er indbragt for Domstolen, som vedrører en transaktion, der er kvalificeret som en »salg og tilbageleasing«-transaktion. Jf. ligeledes dom af 2.7.2015, NLB Leasing (C-209/14, herefter »NLB Leasing-dommen«, EU:C:2015:440), og af 27.3.2019, Mydibel (C-201/18, herefter »Mydibel-dommen«, EU:C:2019:254).

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

4. Følgende fremgår af 46. betragtning til momsdirektivet:

»Det skal være muligt for de fiskale myndigheder at udføre deres kontrol i forbindelse med anvendelsen af elektronisk fakturering. For at sikre, at det indre marked fungerer korrekt, bør der derfor opstilles en harmoniseret liste over, hvilke oplysninger der skal anføres på fakturaer [...]«

5. Direktivets artikel 203 bestemmer, at »[m]omsen påhviler enhver person, som anfører denne afgift på en faktura«.

6. Kapitel 3 med overskriften »Fakturering«, som er en del af direktivets afsnit XI, indeholder afdeling 2 med overskriften »Begrebet faktura«, som omfatter artikel 218 og 219, afdeling 3 med overskriften »Udstedelse af fakturaer«, som på tidspunktet for sagens faktiske omstændigheder omfattede artikel 220-225, og afdeling 4 med overskriften »Indhold af fakturaer«, som omfattede artikel 226-231.

7. Direktivets artikel 218 er affattet som følger:

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

8. Momsdirektivets artikel 219 har følgende ordlyd:

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

9. Direktivets artikel 226, nr. 7) og 9), er affattet således:

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

[...]

7) den dato, hvor leveringen af varerne eller ydelserne foretages eller afsluttes, eller hvor det i artikel 220, nr. 4) og 5), omhandlede afdrag betales, forudsat at en sådan dato er fastsat og forskellig fra fakturaens udstedelsesdato

[...]

9) den gældende momssats.«

B. Slovensk ret

10. Artikel 67, stk. 1, i Zakon o davku na dodano vrednost (den slovenske momslov, herefter »momsloven«) lyder som følger:

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

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

[...]«

11. Momslovens artikel 76 fastsætter følgende:

»1. Momsen påhviler

[...]

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

[...]«

III. Tvisten i hovedsagen, de præjudicielle spørgsmål og retsforhandlingerne for Domstolen

12. RED d.o.o. (herefter »RED«) ejede en grund i Rožna Dolina i Ljubljana kommune (Slovenien), hvorpå en bygning var opført (herefter samlet »den omhandlede ejendom«).

13. For at opnå finansiering til at opføre en ny bygning på denne grund indgik RED en aftale om en salg og tilbageleasing-transaktion (*sale and lease back*) med Raiffeisen, som blev gennemført i to etaper.

14. Ved en første aftale dateret den 19. november 2007 blev disse selskaber enige om, at Raiffeisen skulle købe den omhandlede ejendom af RED, og at RED skulle betale leasingleje til Raiffeisen, indtil værdien af den eksisterende grund og de nybyggede bygninger var blevet tilbagebetalt (et samlet beløb på 1 294 786,56 EUR) (herefter »leasingaftalen«). I denne aftale var der anført et momsbeløb på 110 056,86 EUR, men Raiffeisen udstedte ingen specifik faktura til RED. Desuden hverken angav eller indbetalte Raiffeisen denne moms. På grundlag af denne aftale udøvede RED sin ret til at fradrage momsen, idet selskabet var af den opfattelse, at aftalen udgjorde en faktura som omhandlet i momsdirektivets artikel 203, hvorfor selskabet inkluderede beløbet i sin momsangivelse.

15. Ved en anden aftale dateret den 22. november 2007 indgik RED og Raiffeisen en salgsaftale vedrørende den omhandlede ejendom, i hvilken såvel salgsprisen som momsen var anført. RED udstedte en faktura med moms til Raiffeisen. Efter aftalens indgåelse og på grundlag af denne udøvede Raiffeisen sin ret til at fradrage momsen.

16. Den 21. oktober 2011 opsagde Raiffeisen og RED leasingaftalen efter fælles overenskomst, eftersom RED ikke havde opfyldt sine forpligtelser i henhold til aftalen inden for den fastsatte frist. Efterfølgende solgte Raiffeisen den omhandlede ejendom videre til en anden kunde til en pris inklusive moms.

17. Den 25. juli 2014 blev RED som et led i en afgiftskontrol forkyndt en endelig afgørelse fra Finančna uprava Republike Slovenije (Republikken Sloveniens skattemyndigheder, herefter »FURS«), hvorved selskabet blev frataget retten til at fradrage momsen⁴.

18. Som følge heraf opnåede Raiffeisen ret til at berigtige den moms, der var faktureret i henhold til leasingaftalen, idet FURS' afgørelse eliminerede risikoen for tab af afgiftsindtægter.

19. Til trods for denne berigtigelse pålagde FURS imidlertid bl.a.⁵ Raiffeisen at betale 50 571,88 EUR i renter af disse skyldige afgifter med den begrundelse, at det i forbindelse med den afgiftskontrollen var blevet fastslået, at Raiffeisen ikke havde betalt den skyldige moms i henhold til leasingaftalen for perioden fra den 3. januar 2008 til den 25. juli 2014. FURS var nærmere bestemt af den opfattelse, at leasingaftalen, idet den anførte varens værdi og en udtrykkelig angivelse af momsen, skulle anses for en »faktura« som omhandlet i momslovens artikel 76, stk. 1, nr. 9) (den bestemmelse, der gennemfører momsdirektivets artikel 203), og at Raiffeisens pligt til at betale momsen skulle anses for at være indtrådt på tidspunktet for aftalens indgåelse. RED kunne nemlig på grundlag af dette dokument udøve sin ret til at fradrage momsen.

20. Raiffeisen anfægtede FURS' afgørelse, idet selskabet først indgav en administrativ klage til finansministeriet og derefter anlagde sag ved Upravno sodišče (forvaltningsdomstol, Slovenien). Der blev meddelt afslag på klagen og søgsmålet blev forkastet. Derefter iværksatte Raiffeisen kassationsanke ved den forelæggende ret, Vrhovno sodišče (øverste domstol, Slovenien).

21. Raiffeisen har til støtte for sit søgsmål navnlig gjort gældende, at leasingaftalen ikke kunne anses for en »faktura« i momsdirektivets forstand, for så vidt som den ikke indeholdt alle de væsentlige elementer i en faktura (idet den hverken anførte den gældende momssats eller datoen for levering af varerne). Ifølge Raiffeisen var de formelle betingelser derfor ikke opfyldt, for at RED kunne udøve retten til at fradrage den indgående moms, således at der ikke forelå nogen risiko for tab af afgiftsindtægter.

22. Den forelæggende ret har anført, således som det fremgår af Domstolens praksis, at pligten til at betale moms som følge af udstedelsen af en faktura, hvorpå momsen er anført, også kan indtræde, selv om fakturaen ikke indeholder visse af de oplysninger, som er obligatoriske i henhold til momsdirektivet, eksempelvis når stedet for leveringen af den tjenesteydelse, der har

⁴ – Den forelæggende ret har ikke præciseret grundene til denne fratagelse af retten til at fradrage momsen, og navnlig ikke om den skyldtes opsigelsen af leasingaftalen. Som Kommissionen med rette har anført, fremgår det i øvrigt ikke af beskrivelsen af de faktiske omstændigheder i anmodningen om præjudiciel afgørelse, om RED blev nægtet retten til momsfradrag for det samlede beløb på 110 056,86 EUR, der var anført i leasingaftalen, eller om RED fik ret til at fradrage momsen for den månedlige leje, som selskabet i henhold til denne aftale havde været forpligtet til at betale i den periode på næsten fire år, hvor leasingaftalen var i kraft.

⁵ – Hvad angår den transaktion, der var omfattet af den anden aftale om salg af den omhandlede ejendom, var FURS af den opfattelse, at denne transaktion var fritaget af moms, og at Raiffeisen derfor ikke kunne udøve sin fradragsret, selv om der var udstedt en faktura, hvorpå den moms, der i sidste ende ikke var skyldig, var anført. Raiffeisen blev derfor pålagt at betale et yderligere beløb på 44 200,00 EUR for supplerende moms, med tillæg af renter svarende til 11 841,97 EUR. Ifølge FURS var det irrelevant, at den omhandlede ejendom efterfølgende blev solgt videre til en anden kunde ved en momspligtig transaktion, idet der var tale om en senere faktuel begivenhed.

givet anledning til en faktura, ikke er anført⁶. Denne fortolkning understøttes af såvel ordlyden af momsdirektivets artikel 203 som af det med momsdirektivet forfulgte mål, nemlig at afværge risikoen for tab af afgiftsindtægter.

23. Den forelæggende ret har imidlertid anført, at en aftale i sin egenskab af transaktion af obligatorisk karakter kan adskille sig fra en faktura og alene udgøre retsgrundlaget for den momspligtige transaktion, idet fakturaen under alle omstændigheder skal udstedes på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder (dvs. på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted)⁷.

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

25. Under disse omstændigheder har Vrhovno sodišče (øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Kan en skriftlig aftale kun anses for en faktura som omhandlet i momsdirektivets artikel 203, såfremt den indeholder alle de oplysninger, som skal anføres på en faktura i henhold til momsdirektivets [afsnit XI,] kapitel 3 (»Fakturering«)?
- 2) Eller, såfremt spørgsmålet besvares benægtende: På grundlag af hvilke oplysninger eller under hvilke omstændigheder kan en skriftlig aftale i alle tilfælde anses for (også) at være en faktura, som udløser pligten til at [erlægge moms] i henhold til momsdirektivets artikel 203?
- 3) Eller nærmere bestemt: Kan en skriftlig aftale, som to momspligtige personer indgår vedrørende en levering af varer eller ydelser, anses for en faktura som omhandlet i momsdirektivets artikel 203, såfremt der af denne aftale fremgår et udtrykkeligt og objektivt genkendeligt ønske fra leverandørens side, i dennes egenskab af aftalepart, om at udstede en faktura for en specifik transaktion, hvoraf kunden kan udlede en begrundet formodning om på grundlag af aftalen at kunne fradrage den indgående moms?«

26. Raiffeisen, den slovenske regering og Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg.

IV. Bedømmelse

27. Med sine tre spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 203 skal fortolkes således, at en (skriftlig) leasingaftale indgået af to momspligtige personer, hvis indgåelse ikke er blevet efterfulgt af udstedelsen af en momsfaktura, kan anses for en »faktura« som omhandlet i denne bestemmelse, således at der hos sælgeren (leasinggiveren) opstår en pligt til at indbetale momsen og hos kunden (leasingtageren) en mulighed for at fradrage den indgående moms.

⁶ – Jf. i denne retning dom af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, herefter »Stadeco-dommen«, EU:C:2009:380, præmis 26 og 27).

⁷ – Jf. momsdirektivets artikel 63.

28. I bekræftende fald ønsker den forelæggende ret for det første oplyst, hvilke oplysninger der obligatorisk skal være indeholdt i denne aftale, for at den kan anses for at være en sådan faktura, navnlig henset til de oplysninger, der fremgår af momsdirektivets artikel 226, og for det andet, hvorvidt det er relevant at undersøge, om der af denne aftale fremgår et objektivt genkendeligt ønske fra sælgeren af en vares eller leverandøren af en ydelses side, i dennes egenskab af aftalepart (leasinggiveren), om at udstede en faktura, der kan give kunden (leasingtageren) en begrundet overbevisning om, at vedkommende på grundlag af denne aftale kan fradrage den indgående moms.

29. Raiffeisen har gjort gældende, at en leasingaftale som den i hovedsagen omhandlede kun kan anses for en faktura som omhandlet i momsdirektivets artikel 203, såfremt den indeholder en udtrykkelig bestemmelse herom, og såfremt alle de elementer, der er fastsat i momsdirektivets afsnit XI, kapitel 3 (»Fakturering«), er overholdt. Den slovenske regering har derimod gjort gældende, at en sådan skriftlig aftale kan sidestilles med en faktura, selv om den ikke indeholder alle de oplysninger, der er fastsat i dette kapitel, hvis aftalen indeholder oplysninger om leasinggiveren og leasingtageren, en beskrivelse af transaktionen, værdien af leveringen af varer eller ydelser og det momsbeløb, som leasingtageren skal betale, og hvis der af aftalen fremgår et udtrykkeligt og objektivt genkendeligt ønske fra leasinggiverens side, i dennes egenskab af aftalepart, om at udstede en faktura, der kan give leasingtageren en overbevisning om, at vedkommende på dette grundlag kan fradrage den indgående moms, og hvis det af en udtrykkelig bestemmelse i aftalen eller af andre aftalemæssige bestemmelser eller eventuelt af omstændighederne omkring transaktionen fremgår, at det ikke var hensigten at udstede en faktura som et særligt dokument⁸.

A. Begrebet »faktura«

30. Det skal indledningsvis anføres, at det i momsdirektivets artikel 218 er fastsat, at »[v]ed anvendelsen af dette direktiv accepterer medlemsstaterne som faktura ethvert dokument eller enhver meddelelse i papirform eller elektronisk form, der opfylder betingelserne i [kapitel 3 i direktivets afsnit XI]«. Desuden sidestilles i samme direktivs artikel 219 »[e]thvert dokument eller enhver meddelelse, der specifikt og utvetydigt ændrer og henviser til den oprindelige faktura, [...] med en faktura«.

31. Det følger heraf, at det på grundlag af disse bestemmelser ikke er vigtigt for, om et dokument kan anses for en faktura, at det har en bestemt form, eller at ordet »faktura« fremgår af dokumentet på den ene eller anden måde, idet en faktura ligeledes kan bestå af flere dokumenter⁹. Der er derfor intet til hinder for at antage, at en leasingaftale som den i hovedsagen omhandlede kan udgøre en faktura, forudsat at betingelserne i kapitel 3 i momsdirektivets afsnit XI er opfyldt.

⁸ – Kommissionen har valgt at besvare spørgsmålene ved at anvende momsdirektivets forskellige bestemmelser på de faktiske omstændigheder i hovedsagen. Hvad angår momsdirektivets artikel 203 har Kommissionen præciseret, at denne bestemmelse er til hinder for, at skattemyndighederne kan kræve, at tjenesteyderen indbetaler momsen alene med den begrundelse, at køberen af ydelsen med urette har fradraget denne moms på grundlag af en aftale indgået med tjenesteyderen, idet sidstnævnte ikke har udstedt en faktura for leveringen af ydelserne.

⁹ – Jf. i denne retning dom af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, herefter »Barlis-dommen«, EU:C:2016:690, præmis 44), og generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse i samme sag (EU:C:2016:101, punkt 90 og 91).

32. Hvad i denne henseende for det første angår reglerne om udstedelse af fakturaer bestemmer momsdirektivets artikel 220, nr. 1), at der skal udstedes en faktura for bl.a. levering af varer eller ydelser, som en afgiftspligtig person foretager til en anden afgiftspligtig person¹⁰.

33. Hvad for det andet angår reglerne om fakturaers indhold reguleres dette af bestemmelserne i afdeling 4 i nævnte kapitel 3, som på tidspunktet for de omhandlede faktiske omstændigheder omfattede artikel 226-231. Momsdirektivets artikel 226 fastsætter nærmere bestemt, at med forbehold af særbestemmelserne i dette direktiv er det med henblik på momsen kun obligatorisk at anføre de i denne bestemmelse nævnte oplysninger på de fakturaer, der udstedes i medfør af bestemmelserne i artikel 220 og 221¹¹ (herefter »de obligatoriske oplysninger«).

34. Det kunne udledes af ordlyden af de nævnte bestemmelser, at kun de dokumenter, der indeholder de obligatoriske oplysninger, kan tjene som fakturaer med henblik på momsen. Domstolen har eksempelvis præciseret, at udøvelsen af retten til at fradrage momsen af medlemsstaterne ikke frit kan gøres afhængig af betingelser vedrørende fakturaers indhold, som ikke udtrykkeligt følger af bestemmelserne i momsdirektivet¹². Disse oplysninger er således fastsat bindende og udtømmende i dette direktivs artikel 226¹³.

35. En sådan tilgang risikerer imidlertid på trods af den fordel, som den frembyder med hensyn til retssikkerhed og kohærens, i visse tilfælde at underkende den primære rolle, som momsdirektivet tillægger »fakturaer«. Som det kan udledes af 46. betragtning til dette direktiv, udstedes fakturaerne således bl.a. for at gøre det »muligt for de fiskale myndigheder at udføre deres kontrol«. Domstolen har i denne henseende præciseret, at formålet med de oplysninger, der obligatorisk skal anføres på en faktura, er at gøre det muligt for skattemyndighederne at kontrollere, om skyldig afgift er betalt, og i givet fald at efterprøve, om der består en ret til momsfradrag¹⁴. Det er i øvrigt for at muliggøre denne form for kontrol, at de afgiftspligtige personer i henhold til direktivets artikel 244 skal opbevare alle de fakturaer, de har modtaget, samt kopier af alle de fakturaer, de har udstedt.

36. Det er derfor i lyset af formålet om at gøre det lettere for skattemyndighederne at foretage en afgiftskontrol af, om skyldig afgift er betalt, og i givet fald at efterprøve, om der består en ret til momsfradrag, at det skal undersøges, om en leasingaftale som den i hovedsagen omhandlede kan anses for en »faktura« som omhandlet i momsdirektivets artikel 203¹⁵.

¹⁰ – Rådets direktiv (EU) 2017/2455 af 5.12.2017 om ændring af [momsdirektivet] og [direktiv] 2009/132/EF for så vidt angår visse momsforpligtelser i forbindelse med levering af ydelser og fjernsalg af varer (EUT 2017, L 348, s. 7) har tilføjet en ny bestemmelse, nemlig artikel 219a, som ikke finder anvendelse ratione temporis på de faktiske omstændigheder i hovedsagen. I denne bestemmelses stk. 1 fastsættes det, at »[f]akturering foretages efter reglerne i den medlemsstat, hvor leveringen af varer eller ydelser anses for at have fundet sted i henhold til bestemmelserne i [momsdirektivets] afsnit V«.

¹¹ – Dom af 15.7.2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, præmis 40).

¹² – Jf. Barlis-dommen (præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

¹³ – Jeg erindrer om, at medlemsstaterne for så vidt angår fakturaer udstedt for andre leveringer af varer eller ydelser end dem, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 220, i medfør af dette direktivs artikel 221 kan pålægge færre forpligtelser end dem, der er anført i bl.a. direktivets artikel 226.

¹⁴ – Barlis-dommen (præmis 27).

¹⁵ – Jf. analogt Barlis-dommen (præmis 27) og generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse i samme sag (EU:C:2016:101, punkt 30, 32 og 46).

B. Fakturaen som bevis for betaling af skyldig afgift i henhold til momsdirektivets artikel 203

37. En faktura skal kunne bekræfte, at momsen er blevet indbetalt korrekt. I den foreliggende sag skal indholdet af momsdirektivets artikel 203, i henhold til hvilken FURS fastslog, at Raiffeisen skulle have betalt moms, undersøges med henblik på at vurdere, om en aftale som den i hovedsagen omhandlede gør det muligt at foretage en sådan efterprøvelse.

38. Ifølge en ordlydsfortolkning påhviler momsen i henhold til momsdirektivets artikel 203 enhver person, som anfører denne afgift på en faktura. I denne forbindelse har Domstolen præciseret, at den moms, der er anført på en faktura, påhviler udstederen af denne faktura, også i de tilfælde, hvor der ikke foreligger en reel afgiftspligtig transaktion¹⁶.

39. Forpligtelsen til at betale moms i henhold til momsdirektivets artikel 203 er således uafhængig af, om der foreligger en forpligtelse til at betale moms på grundlag af en momspligtig transaktion som omhandlet i direktivets artikel 2. I modsætning til den afgiftsskyld, der eventuelt opstår som følge af en momspligtig transaktion, har Domstolen fastslået, at den afgiftsskyld, der er fastsat i direktivets artikel 203, udelukkende skyldes, fordi momsen er anført på fakturaen, idet stedet for leveringen af den tjenesteydelse, der har givet anledning til en faktura¹⁷ – som ellers udtrykkeligt er fastsat i samme direktivets artikel 226 som en oplysning, det er obligatorisk at anføre på en faktura – derfor ikke er relevant med hensyn til afgiftsskyldens opståen.

40. Ud fra samme logik fastslås det i forbindelse med en systematisk fortolkning af momsdirektivet, at selv om momsdirektivets artikel 203 henviser til en »faktura«, i modsætning til direktivets artikel 178, litra a), som vedrører betingelserne for udøvelse af retten til fradrag af moms i tilfælde af levering af varer eller ydelser, bestemmer artikel 203 ikke udtrykkeligt, at denne faktura skal opfylde samtlige betingelser i artikel 220-236 samt i artikel 238, 239 og 240. Hvis disse formelle krav, der er knyttet til faktureringen, var relevante, ville fakturaens ophavsmand i øvrigt let kunne omgå forpligtelsen til at betale moms ved blot at undlade at anføre en af de oplysninger, der er påkrævet i henhold til momsdirektivets artikel 226, på den nævnte faktura.

41. Domstolen har fastslået, at denne bestemmelse har til formål at afværge risikoen for det tab af afgiftsindtægter, som den fradragsret, der er omhandlet i direktivet, kan foranledige¹⁸. Selv hvis udøvelsen af fradragsretten er begrænset til kun at omfatte de afgifter, der svarer til en momspligtig transaktion, er risikoen for tab af afgiftsindtægter i princippet ikke blevet fuldstændigt afværget, så længe adressaten for en faktura, hvorpå der fejlagtigt er anført en moms, stadig kan anvende fakturaen med henblik på at udøve fradragsretten i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 168, litra a)¹⁹. Jeg erindrer i denne forbindelse om, at det følger af dette direktivets artikel 178, at for at kunne udøve den fradragsret, der er omhandlet i direktivets artikel 168, litra a), for så vidt angår levering af varer og ydelser, skal den afgiftspligtige person være i besiddelse af en faktura, der er i overensstemmelse med momsdirektivets relevante bestemmelser²⁰. Risikoen for tab af afgiftsindtægter kan derfor skyldes den omstændighed, at

¹⁶ – Stadeco-dommen (præmis 26) og dom af 31.1.2013, LVK (C-643/11, herefter »LVK-dommen«, EU:C:2013:55, præmis 42 og domskonklusionen), af 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, præmis 26), og af 18.3.2021, P (Brændstofkort) (C-48/20, EU:C:2021:215, præmis 26).

¹⁷ – Stadeco-dommen (præmis 27).

¹⁸ – Jf. bl.a. LVK-dommen (præmis 36) og dom af 18.3.2021, P. (Brændstofkort) (C-48/20, EU:C:2021:215, præmis 26).

¹⁹ – Jf. i denne retning Stadeco-dommen (præmis 29).

²⁰ – Dvs. momsdirektivets artikel 220-236 samt artikel 238, 239 og 240.

adressaten for en faktura, som opfylder alle de formelle betingelser, der er fastsat i momsdirektivet, udøver en ret til fradrag af indgående moms, selv om momsen er blevet faktureret vedkommende med urette, da den omhandlede transaktion ikke er momsplichtig.

42. Jeg erindrer i denne forbindelse om, at Domstolen ligeledes har præciseret, at det følger af princippet om momsens neutralitet, at urigtigt faktureret moms skal kunne berigtiges, når udstederen af fakturaen beviser sin gode tro, eller hvis vedkommende rettidigt har afværget risikoen for tab af afgiftsindtægter, som kunne være opstået som følge af fradragsretten²¹.

43. Henset til ovenstående betragtninger skal det i den foreliggende sag konstateres, at hvis leasingaftalen skulle anses for en »faktura« som omhandlet i momsdirektivets artikel 203, skulle Raiffeisen således have indbetalt hele den skyldige moms i henhold til leasingaftalen, dvs. et beløb på 110 056,86 EUR, på tidspunktet for aftalens indgåelse. Kun på denne måde ville risikoen for tab af afgiftsindtægter – som er det formål, der forfølges med denne bestemmelse – være blevet afværget, for så vidt som et sådant tab ikke kunne opstå som følge af, at RED udøvede sin fradragsret. Den omstændighed, at disse to parter besluttede at opsige leasingaftalen næsten fire år senere, ville desuden have begrundet et krav om berigtigelse af momsen med henblik på tilbagebetaling på grundlag af en pro rata temporis-beregning.

44. Henset til det ovenstående skal det for det første for så vidt angår skattemyndighedernes mulighed for at kontrollere, at momsen er blevet indbetalt korrekt i henhold til momsdirektivets artikel 203, påpeges, at det dokument, der udgør en faktura, skal kunne bekræfte den nøjagtige værdi af den moms, som dokumentets udsteder har faktureret adressaten for dette dokument, og dette uafhængigt af, at udstederen af dokumentet hverken har angivet eller betalt denne moms.

45. For det andet fremgår det bl.a. af den retspraksis, der er nævnt i punkt 41 i dette forslag til afgørelse, at begrundelsen for momsdirektivets artikel 203 er uløseligt forbundet med risikoen for tab af afgiftsindtægter som følge af udøvelsen af en fradragsret. Det er således også i denne henseende, at de væsentlige krav til det dokument, der udgør en faktura, skal undersøges med henblik på at kontrollere, om der foreligger en ret til fradrag af indgående moms.

C. Fakturaen som bevis for retten til fradrag af indgående moms

46. Hvad angår retten til at fradrage indgående moms gælder det, at i henhold til Domstolens faste praksis udgør afgiftspligtige personers ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for varer, som de har købt, og indgående tjenesteydelser, som de har fået leveret, et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved EU-lovgivningen²².

47. Domstolen har gentagne gange fastslået, at den ret til momsfradrag, der er fastsat i momsdirektivets artikel 167 ff., udgør en integrerende del af momsordningen og i princippet ikke kan begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled²³.

²¹ – Stadeco-dommen (præmis 37) og LVK-dommen (præmis 37) samt generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, punkt 43).

²² – Jf. Barlis-dommen (præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

²³ – Jf. Barlis-dommen (præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

48. Fradragsordningen tilsigter, at den erhvervsdrivende aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer følgelig, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momspligtig²⁴.

49. I denne henseende skal der sondres mellem de formelle betingelser og de materielle betingelser for udøvelsen af retten til momsfradrag.

50. Hvad angår de formelle betingelser for udøvelsen af denne ret fremgår det af momsdirektivets artikel 178, litra a), at udøvelsen heraf er undergivet et krav om besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med direktivets artikel 220-236 samt artikel 238, 239 og 240.

51. Hvad angår de materielle betingelser for, at retten til momsfradrag indtræder, fremgår det navnlig af momsdirektivets artikel 168, litra a), at de varer eller ydelser, der påberåbes til støtte for denne ret, bliver anvendt i et efterfølgende led af den afgiftspligtige person i forbindelse med den pågældendes egne afgiftspligtige transaktioner, og at disse varer eller ydelser er blevet leveret af en anden afgiftspligtig person i et forudgående led²⁵.

52. Domstolen har fastslået, at det grundlæggende princip om momsens neutralitet kræver, at der indrømmes fradrag for indgående moms, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser²⁶.

53. Når skattemyndighederne er i besiddelse af de nødvendige oplysninger for at kunne fastslå, at de materielle betingelser er opfyldt, kan de følgelig ikke med hensyn til den afgiftspligtige persons ret til at fradrage denne afgift stille supplerende betingelser, der kan medføre, at udøvelsen af denne ret bortfalder²⁷.

54. På baggrund af disse betragtninger har Domstolen fastslået, at skattemyndighederne ikke kan nægte at indrømme ret til momsfradrag alene af den grund, at en faktura ikke opfylder alle de betingelser, der kræves i medfør af momsdirektivets artikel 226, såfremt de er i besiddelse af alle de oplysninger, der kræves for at kunne efterprøve, om de materielle betingelser vedrørende fradragsretten er opfyldt²⁸. Domstolen har nemlig taget stilling til spørgsmålet om, hvorvidt fakturaer, der alene indeholder oplysningen »juridiske tjenesteydelser leveret fra [en given dato] og frem til i dag« eller »juridiske tjenesteydelser leveret i perioden frem til i dag«, opfyldte de krav, der er fastsat i direktivets artikel 226, nr. 6) og 7), samt til spørgsmålet om, hvorvidt de nationale skattemyndigheder kunne afslå at indrømme ret til momsfradrag alene af den grund, at disse betingelser ikke var opfyldt, selv om myndighederne rådede over alle de oplysninger, der var nødvendige for at efterprøve, om de materielle betingelser for at udøve fradragsretten var opfyldt²⁹. Domstolen har således fastslået, at direktivets artikel 178, litra a), er til hinder for, at de nationale skattemyndigheder kan afslå at indrømme ret til momsfradrag alene af den grund, at den afgiftspligtige person er i besiddelse af en faktura, som ikke opfylder de betingelser, der er fastsat i direktivets artikel 226, selv om myndighederne råder over alle de oplysninger, der er nødvendige

²⁴ – Jf. Barlis-dommen (præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

²⁵ – Jf. Barlis-dommen (præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

²⁶ – Jf. Barlis-dommen (præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

²⁷ – Jf. Barlis-dommen (præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

²⁸ – Jf. Barlis-dommen (præmis 43). Jf. i samme retning dom af 1.4.2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206), vedrørende forpligtelsen til at være i besiddelse af en faktura, der er i overensstemmelse med momsdirektivet.

²⁹ – Jf. Barlis-dommen (præmis 24).

for at efterprøve, om de materielle betingelser for at udøve fradragsretten er opfyldt³⁰. I denne henseende kan skattemyndighederne ikke begrænse sig til kun at undersøge selve fakturaen. De skal ligeledes tage hensyn til supplerende oplysninger fremlagt af den afgiftspligtige person.

55. I samme retning har Domstolen ligeledes fastslået, at momsdirektivets artikel 167, artikel 178, litra a), artikel 220, nr. 1), og artikel 226 skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en national lovgivning eller praksis, hvorefter de nationale myndigheder nægter en afgiftspligtig person retten til i det beløb, der påhviler ham i skyldig moms, at fradrage beløbet på den moms, som han skal betale eller har betalt for ydelser, der er blevet leveret til ham, med den begrundelse, at den oprindelige faktura, som den afgiftspligtige var i besiddelse af på fradragstidspunktet, indeholdt en forkert dato for, hvornår leveringen af ydelserne var afsluttet, og at der ikke forelå en fortløbende nummerering af den senere berigtigede faktura og af den kreditnota, der annullerede den oprindelige faktura, hvis de materielle betingelser for fradrag er opfyldt, og den afgiftspligtige person – inden den pågældende myndighed træffer sin afgørelse – har forelagt denne myndighed en berigtiget faktura, hvoraf den rigtige afslutningsdato for de nævnte ydelsers udførelse fremgår, selv om der ikke foreligger en fortløbende nummerering af denne faktura og af den kreditnota, der annullerede den oprindelige faktura³¹.

56. I hovedsagen tilkommer det derfor den forelæggende ret at tage hensyn til alle de oplysninger, der er anført i den omhandlede leasingaftale, for at efterprøve, om de materielle betingelser for RED's ret til momsfradrag er opfyldt. I denne sammenhæng skal det fremhæves, at det påhviler den afgiftspligtige person, som anmoder om momsfradrag, at godtgøre, at denne opfylder de betingelser, der er fastsat for at opnå dette. Skattemyndighederne kan følgelig af den afgiftspligtige person selv kræve de beviser, som de finder nødvendige for at kunne afgøre, om det krævede fradrag skal indrømmes³².

57. I den foreliggende sag kan leasingaftalen ifølge Raiffeisen ikke anses for en »faktura«, da hverken den gældende momssats eller datoen for levering af varerne var anført i dokumentet – to oplysninger, der udtrykkeligt er fastsat i momsdirektivets artikel 226. Heraf udleder jeg, at alle de øvrige obligatoriske oplysninger dermed var anført i leasingaftalen og ikke kræver nogen analyse.

58. Hvad for det første angår den gældende momssats er der ganske vist tale om et vigtigt element på fakturaen, som er fastsat i momsdirektivets artikel 226, nr. 9). For så vidt som det mellem parterne i hovedsagen er ubestridt, at det samlede momsbeløb, der skulle betales, som det er obligatorisk at anføre i henhold til dette direktivs artikel 226, nr. 10), var anført i leasingaftalen, tilkommer det imidlertid den forelæggende ret at efterprøve, om denne momssats let kunne udledes af den beregning, der blev foretaget for at nå frem til det samlede momsbeløb, eller af en bestemmelse i den omhandlede aftale, som henviser til den gældende lovramme, hvor den gældende momssats er angivet.

59. Hvad for det andet angår datoen for levering af varerne gøres opmærksom på, at momsdirektivets artikel 226, nr. 7), kræver, at fakturaen er påført den dato, hvor bl.a. leveringen af varerne eller ydelserne foretages eller afsluttes. Domstolen har allerede forklaret, at datoen for udførelsen af de tjenesteydelser, der er genstand for nævnte faktura, gør det muligt at kontrollere,

³⁰ – Jf. Barlis-dommen (præmis 24).

³¹ – Dom af 15.7.2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, præmis 45 og domskonklusionen).

³² – Barlis-dommen (præmis 46). Det skal præciseres, at medlemsstaterne har kompetence til at fastsætte sanktioner, såfremt de formelle betingelser for udøvelsen af retten til momsfradrag ikke overholdes. I medfør af momsdirektivets artikel 273 kan medlemsstaterne træffe foranstaltninger for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig, forudsat at disse foranstaltninger ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål, og ikke anfægter princippet om momsens neutralitet (jf. Barlis-dommen, præmis 47).

hvornår afgiftspligten indtræder, og dermed at fastslå, hvilke afgiftsbestemmelser der finder tidsmæssig anvendelse på den transaktion, som fakturaen vedrører³³. Det skal i denne forbindelse i givet fald undersøges, om bilagsdokumenterne til aftalen indeholder en mere detaljeret fremstilling af leveringen³⁴.

60. I den foreliggende sag skal det undersøges, om en myndighed på grundlag af leasingaftalen ville have været i stand til at afgøre, om der var tale om »levering af varer« eller »levering af ydelser«, og dernæst om samme aftale gør det muligt at fastsætte leveringstidspunktet.

61. Hvad for det første angår spørgsmålet om kvalificeringen af salg og tilbageleasing-transaktionen har Domstolen allerede fastslået, at i det tilfælde, hvor en leasingkontrakt vedrørende en fast ejendom enten bestemmer, at ejendomsretten skal overføres til leasingtageren ved kontraktens udløb, eller at de væsentlige rettigheder til denne ejendom skal stilles til rådighed for leasingtageren (hvilket synes at være tilfældet i den foreliggende sag), idet denne herved bl.a. får overført hovedparten af de afkast og risici, der er forbundet med den juridiske ejendomsret til ejendommen, og idet den forrentede sum af leasingafdragene i praksis svarer til markedsværdien af godet, skal den transaktion, som følger af en sådan kontrakt, således sidestilles med erhvervelse af et investeringsgode³⁵.

62. Hvad for det andet angår datoen for levering af dette gode skal jeg minde om, at Domstolen har præciseret, at begrebet »levering af varer« ikke henviser til overdragelsen af ejendomsret i de efter gældende national ret fastsatte former, men til enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet³⁶.

63. Selv om det tilkommer den nationale ret i det konkrete tilfælde og under hensyntagen til sagens faktiske omstændigheder at afgøre, om en bestemt transaktion med hensyn til et gode indebærer overdragelse af retten til som ejer at råde over godet, kan Domstolen ikke desto mindre give denne ret relevant vejledning i denne henseende³⁷.

64. I denne henseende har Domstolen allerede bemærket, at de i hovedsagen omhandlede salg og tilbageleasing-transaktioner (*sale and lease back*) er kendetegnet ved, at den afgiftspligtige person (i den foreliggende sag RED) på den ene side indrømmer en kombineret og samtidig ejendomsret til den finansielle institution (Raiffeisen), mens denne finansielle institution på den anden side leaser en fast ejendom til den afgiftspligtige person. Det skal derfor fastslås, om indrømmelsen af en ejendomsret og leasing af fast ejendom i den i hovedsagen foreliggende sammenhæng skal betragtes særskilt eller samlet³⁸.

65. Domstolen har i denne forbindelse fastslået, at der er tale om en enkelt transaktion, når to eller flere omstændigheder eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig ydelse, som det ville være kunstigt at

³³ – Barlis-dommen (præmis 30).

³⁴ – Jf. i denne retning Barlis-dommen (præmis 34).

³⁵ – NLB Leasing-dommen (præmis 26-32).

³⁶ – Mydibel-dommen (præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

³⁷ – Jf. i denne retning NLB Leasing-dommen (præmis 25) og Mydibel-dommen (præmis 35).

³⁸ – Jf. i denne retning Mydibel-dommen (præmis 36 og 37).

opdele³⁹. Det tilkommer således den nationale ret at efterprøve, om der på baggrund af de oplysninger, den har fået forelagt, og bortset fra, hvad der fremgår af selve kontraktens indhold, er tale om én enkelt transaktion⁴⁰.

66. I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at de i hovedsagen omhandlede salg og tilbageleasing-transaktioner (*sale and lease back*) udgør finansielle transaktioner, der er foretaget med henblik på at øge RED's likviditetsbeholdning, at den i hovedsagen omhandlede ejendom er forblevet i selskabets besiddelse, og at selskabet uafbrudt og vedvarende har anvendt den i forbindelse med sine afgiftspligtige transaktioner. Med forbehold af den efterprøvelse, der skal foretages af den forelæggende ret, synes disse omstændigheder at udgøre holdepunkter for at antage, at hver af disse transaktioner udgør en enkelt transaktion, eftersom stiftelsen af en ejendomsret til den i hovedsagen omhandlede ejendom er udelelig i forhold til leasingen af den samme ejendom⁴¹.

67. Det kunne derfor være muligt at antage, at leasingaftalen indeholdt tilstrækkelige oplysninger vedrørende datoen for levering som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i punkt 62 i dette forslag til afgørelse.

68. Henset til ovenstående betragtninger er det faktisk muligt, at en leasingaftale, der indeholder tilstrækkelige oplysninger, som gør det muligt for skattemyndighederne at kontrollere, om skyldig afgift er betalt, og i givet fald at efterprøve, om der består en ret til fradrag af moms, undtagelsesvis kan anses for en »faktura« i momsdirektivets forstand.

V. Forslag til afgørelse

69. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare de af Vrhovno sodišče (øverste domstol, Slovenien) forelagte præjudicielle spørgsmål således:

»Artikel 203 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at en skriftlig aftale undtagelsesvis kan anses for en faktura i dette direktivs forstand, selv om den ikke indeholder alle de oplysninger, som skal anføres på en faktura i henhold til kapitel 3 (»Fakturering«) i momsdirektivets afsnit XI, hvis dette dokument indeholder tilstrækkelige oplysninger, som gør det muligt for skattemyndighederne at kontrollere, om skyldig afgift er betalt, og i givet fald at efterprøve, om der består en ret til fradrag af merværdiafgift.«

³⁹ – Jf. Mydibel-dommen (præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

⁴⁰ – Jf. Mydibel-dommen (præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

⁴¹ – Jf. i denne retning Mydibel-dommen (præmis 40).