



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

A. RANTOS

van 12 mei 2022¹

Zaak C-235/21

**RAIFFEISEN LEASING, trgovina in leasing d.o.o.
tegen
Republika Slovenija**

[verzoek van de Vrhovno sodišče (hoogste rechterlijke instantie, Slovenië) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 203 – Leaseback-overeenkomst (,Sale-and-leaseback’) – Artikel 226 – Verplichte vermeldingen op een factuur – Mogelijkheid om een schriftelijke overeenkomst gelijk te stellen aan een factuur”

I. Inleiding

1. Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 203 van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde².
2. Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Raiffeisen leasing d.o.o. (hierna: „Raiffeisen”) en de Republika Slovenija (Republiek Slovenië), vertegenwoordigd door het Ministrstvo za finance (ministerie van Financiën, Slovenië) over de heffing van belasting over de toegevoegde waarde (btw) die verschuldigd is uit hoofde van een leaseovereenkomst, die als „factuur” in de zin van artikel 203 van de btw-richtlijn wordt aangemerkt omdat het btw-bedrag daarin is opgenomen.
3. Ondanks de bijzondere feitelijke configuratie met betrekking tot de wijze van uitvoering van een sale-and-leaseback-transactie³, is in deze zaak een betrekkelijk eenvoudige vraag aan de orde. Onder welke voorwaarden kan een schriftelijke overeenkomst tussen twee contractpartijen, zoals een leaseovereenkomst met betrekking tot een onroerend goed waarin het btw-bedrag wordt

¹ Oorspronkelijke taal: Frans.

² Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

³ Dit is de derde voor het Hof aanhangige zaak betreffende een zogenoemde sale-and-leaseback-transactie. Zie ook arresten van 2 juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440; hierna: „arrest NLB Leasing”), en 27 maart 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254; hierna: „arrest Mydibel”).

vermeld, op zich als een „factuur” in de zin van de btw-richtlijn worden beschouwd, die tot gevolg heeft dat de opsteller van deze factuur verplicht is de btw te voldoen en de ontvanger van die factuur recht heeft op aftrek van de voorbelasting?

II. Toepasselijke bepalingen

A. *Unierecht*

4. Overweging 46 van de btw-richtlijn luidt:

„Elektronische facturering moet zodanig zijn opgezet dat de belastingdiensten hun controlerende taak kunnen verrichten. Voor een goede werking van de interne markt dient een geharmoniseerde lijst te worden vastgesteld van verplichte vermeldingen die een factuur moet bevatten, [...]”

5. Artikel 203 van deze richtlijn bepaalt dat „[d]e btw [...] verschuldigd [is] door eenieder die deze belasting op een factuur vermeldt”.

6. Hoofdstuk 3, met als opschrift „Facturering”, dat deel uitmaakt van titel XI van deze richtlijn, bevat afdeling 2 („Het begrip factuur”) met de artikelen 218 en 219, afdeling 3 („Uitreiking van facturen”) dat op het tijdstip van de feiten in het hoofdgeding de artikelen 220 tot en met 225 bevatte, en afdeling 4 („Inhoud van de facturen”) dat de artikelen 226 tot en met 231 bevatte.

7. Artikel 218 van diezelfde richtlijn luidt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn aanvaarden de lidstaten als factuur ieder document of bericht op papier of in elektronisch formaat dat aan de in dit hoofdstuk vastgestelde voorwaarden voldoet.”

8. Artikel 219 van de richtlijn luidt:

„Ieder document of bericht dat wijzigingen aanbrengt in en specifiek en ondubbelzinnig verwijst naar de oorspronkelijke factuur, geldt als factuur.”

9. Artikel 226, punten 7 en 9, van deze richtlijn luidt als volgt:

„Onverminderd de bijzondere bepalingen van deze richtlijn zijn voor btw-doeleinden op de overeenkomstig de artikelen 220 en 221 uitgereikte facturen alleen de volgende vermeldingen verplicht:

[...]

7) de datum waarop de goederenlevering of de dienst heeft plaatsgevonden of voltooid is of de datum waarop de in artikel 220, punten 4) en 5), bedoelde vooruitbetaling is gedaan, voor zover die datum vastgesteld is en verschilt van de uitreikingsdatum van de factuur;

[...]

9) het toegepaste btw-tarief”.

B. Sloveens recht

10. Artikel 67, lid 1, van de Zakon o davku na dodano vrednost (wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ZDDV-1”) bepaalt:

„Om zijn recht op aftrek uit te oefenen, moet de belastingplichtige aan de volgende voorwaarden voldoen:

a) voor de in artikel 63, lid 1, onder a), van deze wet bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen of diensten moet de belastingplichtige beschikken over een overeenkomstig de artikelen 80.a tot en met 84.q van deze wet opgestelde factuur;

[...]”

11. Artikel 76 van de ZDDV-1 bepaalt:

„1. Btw is verschuldigd door:

[...]

9) eenieder die de btw op de factuur vermeldt.

[...]”

III. Hoofdgeding, prejudiciële vraag en procedure bij het Hof

12. RED d.o.o. was eigenaar van een perceel grond in Rožna Dolina in de gemeente Ljubljana (Slovenië) waarop een pand stond (hierna gezamenlijk: „betrokken pand”).

13. Ter financiering van een nieuw gebouw op dat perceel heeft RED met Raiffeisen een financiële-leaseovereenkomst (sale-and-leaseback-transactie) gesloten die in twee stappen is uitgevoerd.

14. Bij een eerste overeenkomst van 19 november 2007 hebben deze vennootschappen zich er ten eerste toe verbonden dat Raiffeisen het betrokken pand van RED zou kopen en ten tweede dat RED aan Raiffeisen de maandelijkse leasetermijnen zou betalen tot aan een bedrag gelijk aan de waarde van het perceel en het nieuwe gebouw (neerkomend op een totaalbedrag van 1 294 786,56 EUR) (hierna: „leaseovereenkomst”). Hoewel in deze overeenkomst de btw ten bedrage van 110 056,86 EUR was vermeld, heeft Raiffeisen geen specifieke factuur aan RED uitgereikt. Bovendien heeft Raiffeisen die btw noch aangegeven, noch betaald. Op basis van deze overeenkomst heeft RED een recht op aftrek van deze btw uitgeoefend, aangezien de overeenkomst volgens haar een factuur in de zin van artikel 203 van de btw-richtlijn vormde en zij deze factuur daarom in haar btw-aangifte mocht opnemen.

15. Bij een tweede overeenkomst van 22 november 2007 hebben RED en Raiffeisen een koopovereenkomst voor het betrokken pand gesloten, waarin de verkoopprijs en de btw waren vermeld. RED heeft een factuur inclusief btw aan Raiffeisen uitgereikt. Na de sluiting en op grond van deze overeenkomst heeft Raiffeisen het recht op btw-aftrek uitgeoefend.

16. Op 21 oktober 2011 hebben Raiffeisen en RED de leaseovereenkomst met wederzijdse instemming beëindigd omdat RED haar verplichtingen uit hoofde van de overeenkomst niet binnen de voorgeschreven termijn was nagekomen. Raiffeisen heeft het betrokken pand vervolgens aan een andere koper doorverkocht voor een prijs inclusief btw.

17. Op 25 juli 2014 is aan RED in het kader van een belastingcontrole een definitief besluit van de Finančna uprava Republike Slovenije (belastingdienst van de Republiek Slovenië; hierna: „FURS”) betekend, waarbij haar het recht op btw-aftek werd ontzegd.⁴

18. Bijgevolg heeft Raiffeisen het recht verkregen om de uit hoofde van de leaseovereenkomst gefactureerde btw te herzien, aangezien het gevaar voor verlies van belastinginkomsten door het besluit van de FURS werd weggenomen.

19. Ondanks deze herziening heeft de FURS Raiffeisen evenwel met name⁵ gelast rente over de belastingschuld te betalen ten bedrage van 50 571,88 EUR, op grond dat bij de belastingcontrole was vastgesteld dat Raiffeisen de uit hoofde van de leaseovereenkomst verschuldigde btw voor de periode van 3 januari 2008 tot en met 25 juli 2014 niet had betaald. Meer bepaald was de FURS van mening dat de leaseovereenkomst moest worden aangemerkt als een „factuur” in de zin van artikel 76, lid 1, punt 9, van de ZDDV-1 (de bepaling waarbij artikel 203 van de btw-richtlijn is omgezet), aangezien daarop de waarde werd vermeld met een uitdrukkelijke verwijzing naar de btw, en dat de verplichting van Raiffeisen tot betaling van de btw moest worden geacht te zijn ontstaan op het tijdstip waarop die overeenkomst werd gesloten. Op basis van dit document kon RED immers aanspraak maken op het recht op btw-aftek.

20. Raiffeisen heeft het besluit van de FURS aangevochten door eerst administratief beroep bij het ministerie van Financiën in te stellen en daarna beroep bij de Upravno sodišče (bestuursrechter, Republiek Slovenië). Deze twee beroepen werden verworpen. Daarop heeft zij bij de verwijzende rechter, de Vrhovno sodišče (hoogste rechterlijke instantie van Slovenië), een beroep in „revizija” ingesteld.

21. Ter ondersteuning van haar beroep voert Raiffeisen met name aan dat de leaseovereenkomst niet als een „factuur” in de zin van de btw-richtlijn kon worden aangemerkt, aangezien die overeenkomst niet alle wezenlijke onderdelen van een factuur bevatte (namelijk het toegepaste btw-tarief of de datum van levering van het pand). Volgens Raiffeisen was derhalve niet voldaan aan de formele voorwaarden waaronder RED de voorbelasting in aftek kon brengen, zodat er geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten bestond.

22. De verwijzende rechter herinnert eraan dat, zoals blijkt uit de rechtspraak van het Hof, de verplichting tot betaling van de btw als gevolg van de uitreiking van een factuur waarop de btw wordt vermeld, ook kan ontstaan wanneer de factuur niet bepaalde gegevens bevat die volgens de btw-richtlijn moeten worden vermeld, met name wanneer niet is aangegeven waar de dienst is

⁴ De verwijzende rechter geeft niet aan waarom het recht op btw-aftek is ingetrokken, en met name niet of de beëindiging van de leaseovereenkomst daarvan de reden was. Zoals de Europese Commissie terecht opmerkt, blijkt uit de beschrijving van het feitelijke kader van het verzoek om een prejudiciële beslissing voorts niet of RED het totale btw-bedrag van 110 056,86 EUR dat in de leaseovereenkomst was vermeld, niet mocht aftrekken, dan wel of RED de btw mocht aftrekken over de maandelijkse termijnen die zij gedurende de periode van bijna vier jaar waarin de leaseovereenkomst van kracht was, op grond daarvan was verschuldigd.

⁵ Bovendien was de handeling waarop de tweede koopovereenkomst van het betrokken pand betrekking had volgens de FURS vrijgesteld van btw en kon het recht op aftek van Raiffeisen dus niet worden ingeroepen, ondanks het feit dat een factuur was uitgereikt waarop de btw werd vermeld die uiteindelijk niet verschuldigd was. Als gevolg daarvan werd Raiffeisen aanvullende btw ten bedrage van 44 200 EUR opgelegd, vermeerderd met rente ten belope van 11 841,97 EUR. Volgens de FURS was het feit dat het betrokken pand vervolgens door Raiffeisen aan een andere koper was verkocht in een transactie waarover btw werd geheven, irrelevant, aangezien dat een later feit betrof.

verricht.⁶ Deze uitlegging vindt steun in zowel de bewoordingen van artikel 203 van de btw-richtlijn als de door de richtlijn nagestreefde doelstelling, namelijk het gevaar voorkomen dat er belastinginkomsten verloren gaan.

23. Deze rechter stelt evenwel dat een overeenkomst, als verbintenisrechtelijke handeling, kan worden onderscheiden van een factuur en slechts de rechtsgrondslag kan vormen voor de aan btw onderworpen handeling, terwijl de factuur hoe dan ook moet worden uitgereikt op het tijdstip waarop het belastbare feit zich voordoet (namelijk het tijdstip waarop de levering van de goederen of de verrichting van de diensten plaatsvindt).⁷

24. Deze rechter wenst derhalve te vernemen of een overeenkomst slechts kan worden aangemerkt als een factuur in de zin van artikel 203 van de btw-richtlijn wanneer daaruit uitdrukkelijk en op objectief kenbare wijze blijkt dat de partijen deze overeenkomst wilden gelijkstellen aan een factuur voor een bepaalde handeling, op grond waarvan de afnemer er redelijkerwijs van overtuigd kon zijn dat hij op basis van die overeenkomst de voorbelasting in aftrek kon brengen.

25. Gelet daarop heeft de Vrhovno sodišče de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende 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 titel XI] van die richtlijn voorgeschreven vermeldingen voor een factuur bevat?
- 2) Indien het antwoord op deze vraag ontkennend luidt, 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?
- 3) Of, meer bepaald, 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?”

26. Raiffeisen, de Sloveense regering en de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend bij het Hof.

IV. Analyse

27. Met zijn drie vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 203 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een door twee btw-plichtigen gesloten (schriftelijke) leaseovereenkomst waarvoor geen btw-factuur is opgesteld, als een „factuur” in de zin van deze bepaling kan worden beschouwd, op basis waarvan de verkoper (de leasinggever) de btw moet betalen en de koper (de leasingnemer) de voorbelasting in aftrek kan brengen.

⁶ Zie in die zin arrest van 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punten 26 en 27; hierna: „arrest Stadeco”).

⁷ Zie artikel 63 van de btw-richtlijn.

28. Ingeval deze vraag bevestigend wordt beantwoord, wenst de verwijzende rechter ten eerste te vernemen welke gegevens deze overeenkomst dient te bevatten om als een dergelijke factuur te worden aangemerkt, met name gelet op de vermeldingen in artikel 226 van de btw-richtlijn, en ten tweede of het relevant is te onderzoeken of uit deze overeenkomst objectief blijkt dat de verkoper van een goed of de dienstverrichter als contractpartij (de leasinggever) een factuur wilde uitreiken op grond waarvan de koper (de leasingnemer) er redelijkerwijs van overtuigd kon zijn dat hij op basis daarvan de voorbelasting in aftrek kon brengen.

29. Raiffeisen betoogt dat een leaseovereenkomst als die in het hoofdgeding slechts als factuur in de zin van artikel 203 van de btw-richtlijn kan worden aangemerkt indien die overeenkomst een uitdrukkelijke bepaling in die zin bevat en alle in hoofdstuk 3 („Facturering”) van titel XI van de btw-richtlijn voorgeschreven bestanddelen daarin zijn opgenomen. De Sloveense regering betoogt daarentegen dat een dergelijke schriftelijke overeenkomst kan worden gelijkgesteld met een factuur, ook als die overeenkomst niet alle in dat hoofdstuk voorgeschreven gegevens bevat, maar daarin wel de leasinggever en de leasingnemer zijn aangegeven, alsook de beschrijving van de handeling, de waarde van de levering van het goed of de dienst en het door de leasingnemer te betalen btw-bedrag, en daaruit objectief blijkt dat de leasinggever als contractpartij een factuur wilde uitreiken op grond waarvan de leasingnemer ervan overtuigd kon zijn dat hij op basis daarvan de voorbelasting in aftrek kon brengen en indien hetzij uit een uitdrukkelijk contractueel beding, hetzij uit andere contractuele bepalingen of zelfs uit de omstandigheden van de handeling blijkt dat niet was bepaald dat een speciaal document als factuur zou worden uitgereikt.⁸

A. Begrip „factuur”

30. Om te beginnen zij eraan herinnerd dat artikel 218 van de btw-richtlijn bepaalt dat „[v]oor de toepassing van deze richtlijn [...] de lidstaten als factuur ieder document of bericht op papier of in elektronisch formaat [aanvaarden] dat aan de in [hoofdstuk 3 van titel XI van deze richtlijn] vastgestelde voorwaarden voldoet”. Bovendien geldt volgens artikel 219 van die richtlijn „[i]eder document of bericht dat wijzigingen aanbrengt in en specifiek en ondubbelzinnig verwijst naar de oorspronkelijke factuur” als factuur.

31. Hieruit volgt dat een document op grond van deze bepalingen geen specifieke vorm hoeft te hebben en de term „factuur” hierin niet op enigerlei wijze hoeft voor te komen om als factuur te kunnen worden aangemerkt, aangezien een factuur ook uit meerdere documenten kan bestaan.⁹ Bijgevolg verzet niets zich ertegen dat een leaseovereenkomst als in het hoofdgeding als een factuur wordt beschouwd, mits aan de voorwaarden van hoofdstuk 3 van titel XI van de btw-richtlijn is voldaan.

⁸ De Commissie heeft ervoor gekozen de vragen te beantwoorden door de verschillende bepalingen van de btw-richtlijn op de feiten van het hoofdgeding toe te passen. Wat artikel 203 van deze richtlijn betreft, heeft de Commissie verduidelijkt dat deze bepaling eraan in de weg staat dat de belastingdienst betaling van de btw van de dienstverrichter verlangt op de enkele grond dat de afnemer van de dienst deze btw ten onrechte in aftrek heeft gebracht op basis van een met de dienstverrichter gesloten overeenkomst, aangezien deze laatste geen factuur voor die dienst heeft opgesteld.

⁹ Zie in die zin arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 44; hierna: „arrest Barlis”) en de conclusie van advocaat-generaal Kokott in dezelfde zaak (EU:C:2016:101, punten 90 en 91).

32. Wat ten eerste de regels inzake de uitreiking van facturen betreft, bepaalt artikel 220, punt 1, van de btw-richtlijn dat een factuur met name moet worden uitgereikt voor elke goederenlevering of dienst van een belastingplichtige aan een andere belastingplichtige.¹⁰

33. Wat ten tweede de regels inzake de inhoud van facturen betreft, gelden de bepalingen van afdeling 4 van dat hoofdstuk 3, die de artikelen 226 tot en met 231 omvat. Meer bepaald zijn volgens artikel 226 van de btw-richtlijn onverminderd de bijzondere bepalingen van deze richtlijn op de overeenkomstig de artikelen 220 en 221 van deze richtlijn uitgereikte facturen voor de btw alleen de in dit artikel 226 genoemde vermeldingen verplicht¹¹ (hierna: „verplichte vermeldingen”).

34. Uit de bewoordingen van voornoemde bepalingen zou kunnen worden afgeleid dat enkel documenten met de verplichte vermeldingen als btw-factuur kunnen dienen. Bij wijze van voorbeeld heeft het Hof namelijk verduidelijkt dat de lidstaten de uitoefening van het recht op btw-aftrek niet afhankelijk kunnen stellen van voorwaarden inzake de inhoud van de facturen waarin de btw-richtlijn niet uitdrukkelijk voorziet.¹² Deze verplichte vermeldingen worden dus bindend en uitputtend geregeld door artikel 226 van deze richtlijn.¹³

35. Een dergelijke benadering zou weliswaar het voordeel van rechtszekerheid en samenhang meebrengen, maar zou in bepaalde situaties afbreuk kunnen doen aan de primaire rol die in de btw-richtlijn aan „facturen” wordt toegekend. Zoals uit overweging 46 van deze richtlijn volgt, worden facturen onder meer opgesteld zodat „de belastingdiensten hun controlerende taak kunnen verrichten”. In dit verband heeft het Hof verduidelijkt dat de verplichte vermeldingen op een factuur tot doel hebben de belastingdiensten in staat te stellen te controleren of de verschuldigde belasting is betaald en, in voorkomend geval, of er recht op btw-aftrek bestaat.¹⁴ Overigens moeten de belastingplichtigen volgens artikel 244 van deze richtlijn daartoe alle door hen ontvangen facturen bewaren, alsook kopieën van alle facturen die zij hebben uitgereikt.

36. Derhalve dient in het licht van de doelstelling om de belastingdiensten beter in staat te stellen de betaling van de verschuldigde belasting en, in voorkomend geval, het bestaan van het recht op btw-aftrek te controleren, te worden onderzocht of een leaseovereenkomst als die in het hoofdgeding krachtens artikel 203 van de btw-richtlijn als een „factuur” kan worden beschouwd.¹⁵

¹⁰ Richtlijn (EU) 2017/2455 van de Raad van 5 december 2017 tot wijziging van [de btw-richtlijn] en richtlijn 2009/132/EG wat betreft bepaalde btw-verplichtingen voor diensten en afstandsverkopen van goederen (PB 2017, L 348, blz. 7), heeft een nieuwe bepaling toegevoegd, te weten artikel 219 bis. Dit artikel is *rationae temporis* niet van toepassing op de feiten van het hoofdgeding. In lid 1 van dat artikel is bepaald dat „[v]oor facturering [...] de regels [gelden] die van toepassing zijn in de lidstaat waar de goederenlevering of de dienst geacht wordt te zijn verricht, overeenkomstig het bepaalde in titel V [van de btw-richtlijn]”.

¹¹ Arrest van 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punt 40).

¹² Zie arrest Barlis (punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

¹³ Ik herinner eraan dat de lidstaten met betrekking tot facturen voor andere dan de in artikel 220 van de btw-richtlijn bedoelde goederenleveringen of diensten krachtens artikel 221 van die richtlijn minder verplichtingen kunnen opleggen dan die welke met name in artikel 226 van de richtlijn zijn opgenomen.

¹⁴ Arrest Barlis (punt 27).

¹⁵ Zie naar analogie arrest Barlis (punt 27) en de conclusie van advocaat-generaal Kokott in dezelfde zaak (EU:C:2016:101, punten 30, 32 en 46).

B. Factuur als bewijs van betaling van de krachtens artikel 203 van de btw-richtlijn verschuldigde belasting

37. Op basis van een factuur moet kunnen worden bevestigd dat de btw correct is betaald. Teneinde te beoordelen of een dergelijke controle kan worden uitgevoerd met een overeenkomst als die in het hoofdgeding, moet artikel 203 van de btw-richtlijn, op grond waarvan de FURS van mening was dat Raiffeisen btw had moeten betalen, in het onderhavige geval inhoudelijk worden onderzocht.

38. Volgens een letterlijke uitlegging is de btw krachtens artikel 203 van de btw-richtlijn verschuldigd door eenieder die deze belasting op een factuur vermeldt. In dit verband heeft het Hof erop gewezen dat de op een factuur vermelde btw verschuldigd is door de opsteller van die factuur, ongeacht of daadwerkelijk een belastbare handeling is verricht.¹⁶

39. De verplichting tot betaling van de btw krachtens artikel 203 van de btw-richtlijn staat dus los van de verplichting tot betaling van die btw vanwege een aan btw onderworpen handeling in de zin van artikel 2 van die richtlijn. Anders dan het geval is bij een belastingschuld die eventueel op grond van een aan btw onderworpen handeling ontstaat, heeft het Hof namelijk geoordeeld dat de in artikel 203 van die richtlijn bedoelde belastingschuld enkel verschuldigd is vanwege de vermelding van de btw op de factuur, en de plaats van verrichting van de diensten die aan de oorsprong liggen van een factuur derhalve niet relevant is voor het ontstaan van deze schuld¹⁷, ook al is in artikel 226 van de richtlijn uitdrukkelijk bepaald dat dit onderdeel op een factuur dient te worden vermeld.

40. In dezelfde lijn merk ik in het kader van een systematische uitlegging van de btw-richtlijn op dat in artikel 203 van de btw-richtlijn weliswaar naar een „factuur” wordt verwezen, anders dan in artikel 178, onder a), van deze richtlijn, dat betrekking heeft op de wijze van uitoefening van het recht op btw-af trek in geval van levering van goederenleveringen en diensten, maar in dat artikel 203 niet uitdrukkelijk is bepaald dat die factuur aan alle voorwaarden van de artikelen 220 tot en met 236 en de artikelen 238, 239 en 240 dient te voldoen. Indien deze vormvereisten in verband met de facturering relevant zouden zijn, zou de opsteller van de factuur de verplichting tot betaling van de btw bovendien gemakkelijk kunnen omzeilen door een van de in artikel 226 genoemde verplichte vermeldingen eenvoudigweg niet in die factuur op te nemen.

41. Het Hof heeft geoordeeld dat deze bepaling beoogt het gevaar uit te schakelen dat als gevolg van het in die richtlijn bedoelde recht op aftrek belastinginkomsten verloren gaan.¹⁸ Hoewel dit recht op aftrek enkel bestaat voor belastingen die verband houden met een aan btw onderworpen handeling, is het gevaar voor verlies van belastinginkomsten in beginsel niet geheel uitgeschakeld zolang de ontvanger van een factuur waarop ten onrechte btw is vermeld, deze factuur overeenkomstig artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn nog kan gebruiken om het recht op aftrek te doen gelden.¹⁹ In dit verband wijs ik erop dat de belastingplichtige volgens artikel 178 van deze richtlijn in het bezit moet zijn van een factuur die voldoet aan de relevante bepalingen van de btw-richtlijn om zijn in artikel 168, onder a), van de richtlijn bedoelde recht op aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten te kunnen uitoefenen.²⁰ Het gevaar voor verlies van

¹⁶ Arrest Stadeco (punt 26), alsook arresten van 31 januari 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punt 42 en dictum; hierna: „arrest LVK”); 8 mei 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punt 26), en 18 maart 2021, P (Tankkaarten) (C-48/20, EU:C:2021:215, punt 26).

¹⁷ Arrest Stadeco (punt 27).

¹⁸ Zie onder meer arrest LVK (punt 36) en arrest van 18 maart 2021, P. (Tankkaarten) (C-48/20, EU:C:2021:215, punt 26).

¹⁹ Zie in die zin arrest Stadeco (punt 29).

²⁰ Namelijk de artikelen 220-236 en 238, 239 en 240 van de btw-richtlijn.

belastinginkomsten zou dus kunnen voortvloeien uit het feit dat de ontvanger van een factuur die aan alle vormvereisten van deze richtlijn voldoet, een recht op aftrek van de voorbelasting doet gelden, terwijl de btw hem ten onrechte is gefactureerd omdat de betrokken handeling niet aan btw is onderworpen.

42. In dit verband herinner ik eraan dat het Hof tevens heeft verduidelijkt dat een ten onrechte geheven belasting volgens het beginsel van neutraliteit van de btw moet kunnen worden herzien wanneer de opsteller van de factuur blijk geeft van zijn goede trouw of het gevaar voor verlies van belastinginkomsten dat als gevolg van het recht op aftrek had kunnen ontstaan, tijdig heeft uitgeschakeld.²¹

43. In het onderhavige geval moet in het licht van de voorgaande overwegingen worden vastgesteld dat Raiffeisen, indien de leaseovereenkomst als een „factuur” in de zin van artikel 203 van de btw-richtlijn moet worden aangemerkt, op het tijdstip waarop de overeenkomst werd gesloten inderdaad het volledige, uit hoofde van de leaseovereenkomst verschuldigde btw-bedrag van 110 056,86 EUR had moeten betalen. Alleen zo zou het gevaar voor verlies van belastinginkomsten zijn weggenomen – hetgeen met deze bepaling wordt nagestreefd –, aangezien een dergelijk verlies zich niet zou kunnen voordoen als gevolg van het feit dat RED haar recht op aftrek heeft uitgeoefend. Bovendien zou het feit dat deze twee partijen bijna vier jaar later hebben besloten de leaseovereenkomst te beëindigen, een verzoek om btw-herziening hebben gerechtvaardigd met het oog op terugbetaling op basis van een pro-rata-temporisberekening.

44. Gelet op het voorgaande merk ik in de eerste plaats op dat, wat de mogelijkheid voor de belastingautoriteiten betreft om te controleren of de btw overeenkomstig artikel 203 van de btw-richtlijn correct is voldaan, aan de hand van het document dat als factuur dient, de precieze btw-waarde moet kunnen worden bevestigd die de opsteller van dat document bij de ontvanger ervan in rekening heeft gebracht, ongeacht het feit dat de opsteller van dat document die btw niet heeft aangegeven noch betaald.

45. In de tweede plaats blijkt met name uit de in punt 41 van deze conclusie aangehaalde rechtspraak dat de bestaansreden van artikel 203 van de btw-richtlijn intrinsiek verband houdt met het gevaar voor verlies van belastinginkomsten als gevolg van de uitoefening van een recht op aftrek. De materiële vereisten van het document dat als factuur dient vanuit het oogpunt van de vraag of er een recht op aftrek van de voorbelasting bestaat, moeten dus tevens op grond daarvan worden onderzocht.

C. Factuur als bewijs van het bestaan van het recht op aftrek van voorbelasting

46. Wat het recht op aftrek van de voorbelasting betreft, vormt het recht van de belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die verschuldigd of voldaan is voor in eerdere stadia aan hen geleverde goederen en verrichte diensten, volgens vaste rechtspraak van het Hof een basisbeginsel van het bij de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel.²²

²¹ Arresten Stadeco (punt 37) en LVK (punt 37), alsook de conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, punt 43).

²² Zie arrest Barlis (punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

47. Het Hof heeft herhaaldelijk geoordeeld dat het recht op btw-aftrek waarin de artikelen 167 en volgende van de btw-richtlijn voorzien, een integrerend deel van de btw-regeling is en, in beginsel, niet kan worden beperkt. Het wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op in eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt.²³

48. De aftrekregeling heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt bijgevolg een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht de doelstellingen of resultaten van deze activiteiten, mits deze activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen.²⁴

49. In dit verband moet onderscheid worden gemaakt tussen de formele en de materiële voorwaarden voor de uitoefening van het recht op btw-aftrek.

50. Wat de formele voorwaarden voor de uitoefening van dit recht betreft, volgt uit artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn dat de belastingplichtige in het bezit moet zijn van een met name overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 en de artikelen 238, 239 en 240 opgestelde factuur.

51. Met betrekking tot de materiële voorwaarden waaraan moet zijn voldaan opdat het recht op btw-aftrek ontstaat, volgt met name uit artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn dat de goederen of diensten waarvoor op dat recht aanspraak wordt gemaakt, door de belastingplichtige in een later stadium moeten zijn gebruikt voor zijn eigen belaste handelingen en in een eerder stadium door een andere belastingplichtige moeten zijn geleverd of verricht.²⁵

52. Het Hof heeft geoordeeld dat het basisbeginsel van neutraliteit van de btw verlangt dat aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele voorwaarden.²⁶

53. Wanneer de belastingdienst over de nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat is voldaan aan de materiële voorwaarden, mag hij bijgevolg voor het recht van de belastingplichtige op aftrek van die belasting geen nadere voorwaarden stellen die tot gevolg kunnen hebben dat de uitoefening van dat recht wordt verhinderd.²⁷

54. Gelet op deze overwegingen heeft het Hof geoordeeld dat de belastingdienst het recht op btw-aftrek niet mag weigeren enkel en alleen omdat een factuur niet voldoet aan een aantal door artikel 226 van de btw-richtlijn gestelde voorwaarden indien hij beschikt over alle gegevens die nodig zijn om na te gaan of is voldaan aan de materiële voorwaarden voor uitoefening van dat recht.²⁸ Het Hof heeft namelijk beslist over ten eerste de vraag of facturen met enkel de vermelding „juridische dienstverlening vanaf [een bepaalde datum] tot op heden” of „juridische dienstverlening tot op heden” voldeden aan de in artikel 226, punten 6 en 7, van deze richtlijn gestelde voorwaarden, en ten tweede de vraag of de nationale belastingautoriteiten het recht op btw-aftrek konden weigeren enkel en alleen omdat niet aan deze voorwaarden is voldaan, ook al

²³ Zie arrest Barlis (punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

²⁴ Zie arrest Barlis (punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

²⁵ Zie arrest Barlis (punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

²⁶ Zie arrest Barlis (punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

²⁷ Zie arrest Barlis (punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

²⁸ Zie arrest Barlis (punt 43). Zie in dezelfde zin arrest van 1 april 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206), inzake de verplichting om een overeenkomstig de btw-richtlijn opgestelde factuur te bezitten.

beschikken deze autoriteiten over alle informatie die noodzakelijk was om na te gaan of was voldaan aan de materiële voorwaarden voor uitoefening van dat recht.²⁹ Zo heeft het Hof voor recht verklaard dat artikel 178, onder a), van deze richtlijn zich ertegen verzet dat de nationale belastingautoriteiten het recht op aftrek van de btw kunnen weigeren enkel en alleen omdat de belastingplichtige in het bezit is van een factuur die niet voldoet aan de in artikel 226 van de richtlijn gestelde voorwaarden, ook al beschikken deze autoriteiten over alle informatie die noodzakelijk is om na te gaan of is voldaan aan de materiële voorwaarden voor de uitoefening van dat recht.³⁰ Dienaangaande mag de belastingdienst zich niet ertoe beperken de factuur zelf te onderzoeken. Hij moet ook rekening houden met aanvullende informatie die de belastingplichtige verstrekt.

55. In dezelfde zin heeft het Hof tevens geoordeeld dat artikel 167, artikel 178, onder a), artikel 220, punt 1, en artikel 226 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling of praktijk waarbij de nationale autoriteiten een belastingplichtige het recht weigeren om van de door hem verschuldigde btw de verschuldigde of betaalde belasting op te zijnen behoeve verrichte diensten af te trekken op grond dat de oorspronkelijke factuur, in zijn bezit ten tijde van de aftrek, een onjuiste datum van voltooiing van de dienst vermeldde en er geen doorlopende nummering was van de achteraf gecorrigeerde factuur en de creditnota waarbij de oorspronkelijke factuur is ingetrokken, wanneer is voldaan aan de materiële voorwaarden voor aftrek, en de betrokken instantie vóór de vaststelling van haar beslissing van de belastingplichtige een gecorrigeerde factuur met de juiste datum van voltooiing van deze dienst heeft ontvangen, ook al is er geen doorlopende nummering van deze factuur en de creditnota waarbij de oorspronkelijke factuur is ingetrokken.³¹

56. In het hoofdgeding moet de verwijzende rechter dus rekening houden met alle informatie die in de betrokken leaseovereenkomst is vervat teneinde na te gaan of is voldaan aan de materiële voorwaarden waaronder RED haar recht op btw-aftrek kan uitoefenen. In deze context zij benadrukt dat de belastingplichtige die aanspraak wil maken op aftrek van de btw, moet bewijzen dat hij aan de voorwaarden daarvoor voldoet. De belastingautoriteiten kunnen dus van de belastingplichtige zelf alle bewijzen verlangen die zij noodzakelijk achten om te beoordelen of de gevraagde aftrek al dan niet moet worden toegestaan.³²

57. In casu kan de leaseovereenkomst volgens Raiffeisen niet als een „factuur” worden aangemerkt omdat het toegepaste btw-tarief en de datum van levering van het pand niet in het document worden vermeld, terwijl beide onderdelen uitdrukkelijk zijn opgenomen in artikel 226 van de btw-richtlijn. Daaruit leid ik af dat alle andere verplichte vermeldingen bijgevolg in de leaseovereenkomst waren opgenomen en niet hoeven te worden beoordeeld.

58. Ten eerste is het toegepaste btw-tarief inderdaad een belangrijk onderdeel van de factuur, dat in artikel 226, punt 9, van de btw-richtlijn is voorzien. Aangezien partijen in het hoofdgeding het er evenwel over eens zijn dat het krachtens artikel 226, punt 10, van deze richtlijn vereiste totale btw-bedrag in de leaseovereenkomst was opgenomen, staat het aan de verwijzende rechter om na

²⁹ Zie arrest Barlis (punt 24).

³⁰ Zie arrest Barlis (punt 24).

³¹ Arrest Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punt 45 en dictum).

³² Arrest Barlis (punt 46). Gepreciseerd zij dat de lidstaten bevoegd zijn om sancties op te leggen in geval van niet-naleving van de formele voorwaarden voor uitoefening van het recht op btw-aftrek. Op grond van artikel 273 van de btw-richtlijn mogen de lidstaten maatregelen nemen om de juiste inning van de belasting te waarborgen en fraude te voorkomen, mits die maatregelen niet verder gaan dan ter verwezenlijking van die doelstellingen noodzakelijk is en geen afbreuk doen aan de btw-neutraliteit [zie arrest Barlis (punt 47)].

te gaan of dit btw-tarief gemakkelijk had kunnen worden afgeleid uit de berekening van het totale btw-bedrag of uit een bepaling in de betrokken overeenkomst met een verwijzing naar de toepasselijke regelgeving waarin het toegepaste btw-tarief wordt vermeld.

59. Ten tweede zij er wat de datum van de levering van het pand betreft, op gewezen dat volgens artikel 226, punt 7, van de btw-richtlijn op de factuur de datum moet worden vermeld waarop met name de goederenlevering of de dienst heeft plaatsgevonden of voltooid is. Het Hof heeft reeds uiteengezet dat dankzij de datum van de verrichting waarvoor de factuur is opgesteld, kan worden gecontroleerd wanneer het belastbare feit heeft plaatsgevonden en dus kan worden bepaald welke fiscale bepalingen *ratione temporis* moeten worden toegepast op de handeling waarop dit document betrekking heeft.³³ In dit verband moet in voorkomend geval worden nagegaan of de overgelegde aanvullende stukken een meer gedetailleerde omschrijving van de levering bevatten.³⁴

60. In casu moet worden nagegaan of een autoriteit op basis van de leaseovereenkomst had kunnen bepalen of er sprake is van „levering van een goed” of van „verrichting van een dienst”, en vervolgens of op basis van diezelfde overeenkomst de leveringstermijn kan worden vastgesteld.

61. Ten eerste heeft het Hof, wat de kwalificatie van de sale-and-leaseback-transactie betreft, reeds geoordeeld dat wanneer een leaseovereenkomst voor een onroerend goed bepaalt dat aan het einde van die overeenkomst de eigendom overgaat op de leasingnemer, of dat alsdan aan de leasingnemer de wezenlijke attributen van de eigendom van dat onroerend goed ter beschikking worden gesteld (wat in casu het geval lijkt te zijn), waarbij met name het merendeel van de aan de juridische eigendom van dat onroerend goed verbonden voordelen en risico's op hem overgaat en de geactualiseerde optelsom van de termijnen praktisch gelijk is aan de verkoopwaarde van het goed, de handeling die uit een dergelijke overeenkomst voortvloeit dient te worden gelijkgesteld aan de verkrijging van een investeringsgoed.³⁵

62. Wat ten tweede de datum van levering van dit pand betreft, merk ik op dat het Hof heeft verduidelijkt dat het begrip „levering van goederen” niet verwijst naar de eigendomsoverdracht in de door het toepasselijke nationale recht voorgeschreven vormen, maar naar elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij die de wederpartij ertoe machtigt daarover feitelijk als een eigenaar te beschikken.³⁶

63. Hoewel het aan de nationale rechter staat om per geval aan de hand van de feitelijke omstandigheden vast te stellen of een bepaalde handeling aangaande een goed de overdracht meebrengt van de macht om als een eigenaar over dat goed te beschikken, kan het Hof deze rechter desalniettemin alle aanwijzingen geven die hiervoor van nut kunnen zijn.³⁷

64. In deze context heeft het Hof reeds vastgesteld dat sale-and-leaseback-transacties als in het hoofdgeding worden gekenmerkt door de gecombineerde en gelijktijdige verlening van enerzijds een recht van eigendom door de belastingplichtige (in casu RED) aan de financiële instelling

³³ Arrest Barlis (punt 30).

³⁴ Zie in die zin arrest Barlis (punt 34).

³⁵ Arrest NLB Leasing (punten 26-32).

³⁶ Arrest Mydibel (punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

³⁷ Zie in die zin arresten NLB Leasing (punt 25) en Mydibel (punt 35).

(Raiffeisen) en anderzijds een onroerende leasing door deze financiële instelling aan de belastingplichtige. Nagegaan moet dus worden en het recht van eigendom en de onroerende leasing in de context van het hoofdgeding apart of juist samen moeten worden beschouwd.³⁸

65. In dit verband heeft het Hof geoordeeld dat kan worden gesproken van één enkele prestatie wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn.³⁹ Het staat echter aan de nationale rechter om te beoordelen of de aan hem overgelegde gegevens erop wijzen dat sprake is van één opzichzelfstaande transactie, ongeacht hoe die contractueel is uitgewerkt.⁴⁰

66. In het onderhavige geval volgt uit de verwijzingsbeslissing dat de sale-and-leaseback-transacties waarop het hoofdgeding betrekking heeft, financiële transacties waren die ertoe strekten de liquiditeit van RED te verhogen. Het in het hoofdgeding aan de orde gestelde gebouw bleef haar eigendom en zij heeft dit op ononderbroken en duurzame wijze gebruikt voor haar belaste werkzaamheden. Onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter lijken deze feiten erop te wijzen dat elk van deze transacties een opzichzelfstaande transactie vormt, aangezien de vestiging van het recht van eigendom met betrekking tot het betrokken pand onlosmakelijk verbonden is met de onroerende leasing betreffende datzelfde goed.⁴¹

67. Derhalve zou kunnen worden gesteld dat de leaseovereenkomst voldoende elementen bevatte met betrekking tot de datum van levering, in de zin van de in punt 62 van deze conclusie aangehaalde rechtspraak.

68. Gelet op het voorgaande kan inderdaad worden gesteld dat een leaseovereenkomst die voldoende elementen bevat op grond waarvan de belastingdiensten de betaling van de verschuldigde belasting en, in voorkomend geval, het bestaan van het recht op btw-aftrek kunnen controleren, bij wijze van uitzondering als een „factuur” in de zin van de btw-richtlijn kan worden beschouwd.

V. Conclusie

69. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging om de prejudiciële vragen van de Vrhovno sodišče te beantwoorden als volgt:

„Artikel 203 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat een schriftelijke overeenkomst bij wijze van uitzondering als een factuur in de zin van deze richtlijn kan worden beschouwd, ook al bevat die overeenkomst niet alle gegevens die krachtens hoofdstuk 3 („Facturering”) van titel XI van die richtlijn zijn vereist, indien in dat document voldoende gegevens zijn opgenomen op grond waarvan de belastingdiensten kunnen controleren of de verschuldigde belasting is betaald en, in voorkomend geval, of er recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde bestaat.”

³⁸ Zie in die zin arrest Mydibel (punten 36 en 37).

³⁹ Zie arrest Mydibel (punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

⁴⁰ Zie arrest Mydibel (punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

⁴¹ Zie in die zin arrest Mydibel (punt 40).