

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

29 september 2022 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 203 – Sale-and-leaseback-overeenkomst – Tot voldoening van de btw gehouden persoon – Mogelijkheid om een schriftelijke overeenkomst gelijk te stellen aan een factuur”

In zaak C-235/21,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Vrhovno sodišče (hoogste rechterlijke instantie, Slovenië) bij beslissing van 17 maart 2021, ingekomen bij het Hof op 12 april 2021, in de procedure

Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d.o.o.

tegen

Republika Slovenija,

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: J. Passer, kamerpresident, F. Biltgen en M. L. Arastey Sahún (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: A. Rantos,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d.o.o., vertegenwoordigd door A. Cankar, odvetnik,
- Republika Slovenija, vertegenwoordigd door A. Vran als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Armenia, U. Babovič en A. Kraner als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 12 mei 2022,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 203 van richtlijn

2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d.o.o. (hierna: „Raiffeisen Leasing”) en de Republika Slovenija (Republiek Slovenië), vertegenwoordigd door het Ministrstvo za finance (ministerie van Financiën, Slovenië), over de betaling van belasting over de toegevoegde waarde (btw).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Titel IV („Belastbare handelingen”) van richtlijn 2006/112 omvat een hoofdstuk 1, met als opschrift „Levering van goederen”.

4 Artikel 14 van die richtlijn, dat is opgenomen in dat hoofdstuk 1, bepaalt:

„1. Als ‚levering van goederen’ wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

2. Naast de in lid 1 bedoelde handeling worden de volgende handelingen als een levering van goederen beschouwd:

[...]

b) de afgifte van een goed ingevolge een overeenkomst volgens welke een goed gedurende een bepaalde periode in huur wordt gegeven of ingevolge een overeenkomst tot koop en verkoop op afbetaling, in beide gevallen onder het beding dat normaal het goed uiterlijk bij de betaling van de laatste termijn in eigendom wordt verkregen;

[...]”

5 Titel XI („Verplichtingen van de belastingplichtigen en van bepaalde niet-belastingplichtige personen”) van deze richtlijn bevat een hoofdstuk 1 („Verplichting tot betaling”), waarvan afdeling 1 het opschrift „Tegenover de schatkist tot voldoening van de belasting gehouden personen” draagt.

6 Artikel 203 van deze richtlijn is opgenomen in dezelfde afdeling en bepaalt:

„De btw is verschuldigd door eenieder die deze belasting op een factuur vermeldt.”

7 Hoofdstuk 3, met als opschrift „Facturering”, maakt deel uit van titel XI van richtlijn 2006/112 en bevat afdeling 2 („Het begrip factuur”) met de artikelen 218 en 219, afdeling 3 („Uitreiking van facturen”) met de artikelen 220 tot en met 225, en afdeling 4 („Inhoud van de facturen”) met de artikelen 226 tot en met 231.

8 Artikel 218 van deze richtlijn bepaalt:

„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.”

9 Artikel 219 van deze richtlijn luidt:

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

10 Artikel 220 van diezelfde richtlijn luidt:

„Iedere belastingplichtige zorgt ervoor dat door hemzelf, door de afnemer of, in zijn naam en voor zijn rekening, door een derde, in de volgende gevallen een factuur wordt uitgereikt:

1) de goederenleveringen of de diensten die hij heeft verricht voor een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon;

[...]”

11 Artikel 226 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„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:

[...]

9) het toegepaste btw-tarief;

10) het te betalen btw-bedrag, tenzij er een bijzondere regeling van toepassing is waarvoor deze richtlijn die vermelding uitsluit;

[...]”

12 Artikel 227 van deze richtlijn bepaalt:

„De lidstaten kunnen belastingplichtigen die op hun grondgebied gevestigd zijn en er goederenleveringen of diensten verrichten, de verplichting opleggen in andere dan de in artikel 226, punt 4), bedoelde gevallen het in artikel 214 bedoelde btw-identificatienummer van hun afnemer te vermelden.”

13 Artikel 229 van deze richtlijn luidt:

„De lidstaten leggen niet de verplichting op de facturen te ondertekenen.”

Sloveens recht

14 Artikel 67 van de zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (wet op de belasting over de toegevoegde waarde; Uradni list RS, nr. 117/06 van 16 november 2006) bepaalt in de op het hoofdgeding toepasselijke versie:

„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.a van deze wet opgestelde factuur;

[...]”

15 Artikel 76 van deze wet luidt:

„(1) Btw is verschuldigd door:

[...]

9. eenieder die de btw op de factuur vermeldt.”

16 Artikel 81, lid 8, van deze wet luidt:

„Voor de toepassing van deze wet worden als facturen beschouwd alle papieren of elektronische documenten die voldoen aan de voorwaarden van de artikelen 80.a tot en met 84.a van deze wet.”

17 Artikel 82 van deze wet somt de gegevens op die de belastingplichtige op de factuur moet vermelden, terwijl artikel 83 van deze wet de gegevens opsomt die de belastingplichtige op de vereenvoudigde factuur moet vermelden.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

18 RED d.o.o. was eigenaar van een perceel grond en een woning in Rožna Dolina, in de gemeente Ljubljana (Slovenië). Deze vennootschap wenste op die plaats nieuwe gebouwen te bouwen. Op 19 november 2007 heeft zij met Raiffeisen Leasing een sale-and-leaseback-overeenkomst gesloten. Volgens deze overeenkomst heeft Raiffeisen Leasing zich ertoe verbonden het perceel grond tegen een bepaalde prijs te kopen en heeft RED zich ertoe verbonden om Raiffeisen Leasing de maandelijkse leasetermijnen te betalen tot de volledige terugbetaling van de waarde van het perceel grond en de op te trekken gebouwen, te weten 1 294 786,56 EUR (hierna: „sale-and-leaseback-overeenkomst”). Het btw-bedrag van 110 056,86 EUR was in deze overeenkomst vermeld.

19 Raiffeisen Leasing heeft aan RED geen factuur uitgereikt op basis van de sale-and-leaseback-overeenkomst en zij heeft evenmin de btw gefactureerd en betaald. RED heeft op grond van de sale-and-leaseback-overeenkomst een recht op aftrek van de btw uitgeoefend, aangezien die overeenkomst volgens haar een factuur vormde.

20 Op 22 november 2007 hebben de partijen bij de sale-and-leaseback-overeenkomst een koopovereenkomst voor het perceel grond (hierna: „koopovereenkomst”) gesloten, waarin een verkoopprijs inclusief btw werd vastgesteld. RED heeft voor Raiffeisen Leasing een factuur uitgereikt waarin de btw in rekening was gebracht.

21 In november 2007 heeft Raiffeisen Leasing op grond van de koopovereenkomst het recht op btw-aftrek uitgeoefend.

22 Aangezien RED haar verplichtingen uit hoofde van de sale-and-leaseback-overeenkomst niet binnen de voorgeschreven termijn was nagekomen, hebben de partijen deze overeenkomst op 21 oktober 2011 beëindigd. Raiffeisen Leasing heeft vervolgens het perceel aan een derde verkocht tegen een bepaalde prijs inclusief btw.

23 Op 25 juli 2014 heeft de Sloveense belastingdienst aan RED een beslissing betekend, waarbij haar verzoek om btw-aftrek op grond van die overeenkomst was afgewezen. Deze beslissing van de belastingdienst heeft het gevaar voor verlies van belastinginkomsten weggenomen, zodat Raiffeisen Leasing het recht heeft verkregen om de verschuldigde btw bij wege van herziening te verlagen. De belastingdienst heeft evenwel vastgesteld dat deze vennootschap de over het tijdvak van 3 januari 2008 tot en met 25 juli 2014 verschuldigde btw niet

had betaald. Bijgevolg heeft deze belastingdienst Raiffeisen Leasing gelast rente over de belastingschuld te betalen ten bedrage van 50 571,88 EUR.

24 De belastingdienst heeft vastgesteld dat de in de koopovereenkomst bedoelde handeling was vrijgesteld van btw.

25 Aangezien de partijen bij de koopovereenkomst geen belastingaangifte hadden ingediend op grond waarvan de betrokken handeling optioneel kon worden belast, was de belastingdienst echter van mening dat het recht op aftrek niet kon worden ingeroepen ongeacht het feit dat een factuur was opgesteld waarop de btw was vermeld die niet verschuldigd was.

26 Raiffeisen Leasing moest bijgevolg extra btw betalen ten bedrage van 44 200 EUR, vermeerderd met rente ten belope van 11 841,97 EUR.

27 Volgens de belastingdienst is het feit dat het perceel grond vervolgens door Raiffeisen Leasing is verkocht irrelevant, aangezien over deze verkoop btw is geheven.

28 Na uitputting van de administratieve rechtsmiddelen heeft Raiffeisen Leasing beroep ingesteld bij de Upravno sodišče (bestuursrechter, Slovenië), die haar beroep heeft verworpen. Daarop heeft zij bij de verwijzende rechter, de Vrhovno sodišče (hoogste rechterlijke instantie, Slovenië), een beroep in *revizija* ingesteld.

29 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 bepaalde volgens richtlijn 2006/112 vereiste gegevens niet bevat, met name wanneer niet is aangegeven waar de dienst is verricht (zie in die zin arrest van 18 juni 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, punten 26 en 27).

30 De verwijzende rechter verklaart niettemin 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 moet worden uitgereikt op het tijdstip waarop de verplichting tot afdracht van de btw ontstaat.

31 Deze rechter wenst derhalve te vernemen of een overeenkomst slechts kan worden aangemerkt als een factuur in de zin van artikel 203 van richtlijn 2006/112 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 kan zijn dat hij op basis van die overeenkomst de voorbelasting in aftrek kan brengen.

32 Tegen deze achtergrond 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 richtlijn [2006/112] worden aangemerkt indien zij alle in hoofdstuk 3 („Facturering”) [van titel XI] van die richtlijn voorgeschreven vermeldingen voor een factuur bevat?

Indien het antwoord op deze vraag ontkennend luidt,

2) wat zijn de vermeldingen of de omstandigheden op grond waarvan een schriftelijke overeenkomst in elk geval (tevens) kan worden aangemerkt als een factuur waaruit een verplichting tot afdracht van btw in de zin van artikel 203 van richtlijn [2006/112] voortvloeit?

Of, meer bepaald,

3) kan een schriftelijke overeenkomst tussen twee btw-plichtigen betreffende een levering van goederen of een verrichting van een dienst worden aangemerkt als een factuur in de zin van artikel 203 van richtlijn [2006/112] 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 kan veronderstellen dat hij op basis daarvan de voorbelasting in aftrek kan brengen?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

33 Met zijn vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 203 van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat een sale-and-leaseback-overeenkomst waarvoor na afsluiting door partijen geen factuur is opgesteld, kan worden aangemerkt als een factuur in de zin van deze bepaling en zo ja, welke elementen deze overeenkomst moet bevatten om als een dergelijke factuur te kunnen worden aangemerkt.

34 Voorts wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het in dit verband relevant is te onderzoeken of uit die overeenkomst objectief de wil van de verkoper of de dienstverrichter blijkt dat, zoals bij een factuur, de koper er redelijkerwijs van overtuigd kon zijn dat hij op basis van diezelfde overeenkomst de voorbelasting in aftrek kon brengen.

35 In dit verband heeft het Hof geoordeeld dat de op een factuur vermelde btw verschuldigd is door de opsteller van die factuur, ongeacht of daadwerkelijk een belastbare handeling is verricht [arrest van 18 maart 2021, P (Tankkaarten), C?48/20, EU:C:2021:215, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

36 Artikel 203 van richtlijn 2006/112 beoogt het gevaar uit te schakelen dat als gevolg van het in die richtlijn bedoelde recht op aftrek belastinginkomsten verloren gaan [arrest van 18 maart 2021, P (Tankkaarten), C?48/20, EU:C:2021:215, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

37 Wat artikel 226 van richtlijn 2006/112 betreft, hebben de verplichte vermeldingen op een factuur tot doel de belastingdiensten in staat te stellen te controleren of de verschuldigde belasting is betaald en, in voorkomend geval, of recht op btw-aftrek bestaat (arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, punt 27).

38 Verder verlangt het basisbeginsel van neutraliteit van de btw dat aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele voorwaarden. 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 (arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 Bijgevolg heeft het Hof geoordeeld dat de belastingdienst het recht op btw-aftrek niet mag weigeren enkel en alleen omdat een factuur niet voldoet aan de door artikel 226, punten 6 en 7, van richtlijn 2006/112 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 (arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, punt 43).

40 Het is juist dat het verband tussen het bestaan en de regelmatigheid van een factuur enerzijds en het recht op btw-af trek anderzijds geen automatisme is, in die zin dat, ten eerste, dit recht in beginsel verband houdt met de daadwerkelijke levering of verrichting van de betrokken goederen of diensten en, ten tweede, de uitoefening van het recht op aftrek zich niet uitstrekt tot een belasting die uitsluitend verschuldigd is omdat zij is vermeld op een factuur (zie in die zin beschikking van 4 juli 2013, Menidzherski biznes reshenia, C-572/11, niet gepubliceerd, EU:C:2013:456, punten 19 en 20).

41 Aangezien, zoals blijkt uit de in punt 36 van het onderhavige arrest bedoelde rechtspraak en zoals de advocaat-generaal in wezen heeft opgemerkt in de punten 41 en 45 van zijn conclusie, artikel 203 van richtlijn 2006/112 tot doel heeft het gevaar voor verlies van belastinginkomsten weg te nemen, kan dit risico evenwel worden vermeden wanneer de belastingdienst beschikt over de gegevens die nodig zijn om vast te stellen of is voldaan aan de materiële voorwaarden voor het recht op btw-af trek, ongeacht of de btw is vermeld op een document dat het opschrift „Factuur” draagt, dan wel op een ander document, zoals een door de partijen gesloten overeenkomst.

42 Om als factuur in de zin van artikel 203 van deze richtlijn te kunnen worden erkend, moet een document dus, ten eerste, de btw vermelden en, ten tweede, de informatie bevatten die is bedoeld in de bepalingen van afdeling 4 van hoofdstuk 3, titel XI, van deze richtlijn, met als opschrift „Inhoud van de facturen”, die noodzakelijk is opdat de belastingdienst kan vaststellen of is voldaan aan de materiële voorwaarden voor het recht op btw-af trek.

43 In dit verband is het niet relevant te onderzoeken of, gesteld dat het betrokken document een overeenkomst is, daaruit objectief de wil van de partijen bij die overeenkomst blijkt dat het gaat om een factuur op grond waarvan een medecontractant er redelijkerwijze van overtuigd kan zijn dat hij op basis van die overeenkomst de voorbelasting in aftrek kan brengen.

44 Het staat aan de verwijzende rechter om in de context van alle relevante omstandigheden van het hoofdgeding en in het bijzonder alle bepalingen van de sale-and-leaseback-overeenkomst te beoordelen of deze overeenkomst daadwerkelijk de informatie bevat die in casu noodzakelijk is opdat de belastingdienst kan vaststellen of is voldaan aan de materiële voorwaarden voor het recht op btw-af trek.

45 Aangaande de omstandigheid dat in het hoofdgeding de sale-and-leaseback-overeenkomst weliswaar het bedrag van de btw maar niet het tarief van die belasting vermeldde, staat het aan de verwijzende rechter om na te gaan of dat tarief niettemin uit die overeenkomst had kunnen worden afgeleid.

46 Gelet op een en ander moet op de prejudiciële vragen worden geantwoord dat artikel 203 van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat een sale-and-leaseback-overeenkomst waarvoor na afsluiting door de partijen geen factuur is opgesteld, kan worden aangemerkt als een factuur in de zin van deze bepaling, wanneer deze overeenkomst alle informatie bevat die noodzakelijk is opdat de belastingdienst van een lidstaat kan vaststellen of in casu voldaan is aan de materiële voorwaarden voor het recht op btw-af trek, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

Kosten

47 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

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 sale-and-leaseback-overeenkomst waarvoor na afsluiting door de partijen geen factuur is opgesteld, kan worden aangemerkt als een factuur in de zin van deze bepaling, wanneer deze overeenkomst alle informatie bevat die noodzakelijk is opdat de belastingdienst van een lidstaat kan vaststellen of in casu voldaan is aan de materiële voorwaarden voor het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

ondertekeningen

* Procestaal: Sloveens.