

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 29 września 2022 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 203 – Umowa zbycia i leasingu zwrotnego – Osoba zobowiązana do zapłaty VAT – Możliwość uznania umowy na piśmie za fakturę

W sprawie C-235/21

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Vrhovno sodišče (sąd najwyższy, Słowenia) postanowieniem z dnia 17 marca 2021 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 12 kwietnia 2021 r., w postępowaniu:

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

przeciwko

Republika Slovenija,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: J. Passer, prezes izby, F. Biltgen i M. L. Arastey Sahún (sprawozdawczynie), sędziowie,

rzecznik generalny: A. Rantos,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d.o.o. – A. Cankar, odvetnik,
- w imieniu Republika Slovenija – A. Vran, w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia, U. Babović i A. Kraner, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 12 maja 2022 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 203 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Raiffeisen Leasing, trgovina in

leasing d.o.o. (zwan? dalej „Raiffeisen Leasing”), a Republika Slovenija (Republik? S?owenii), reprezentowan? przez Ministrstwo za finance (ministerstwo finansów, S?owenia), w przedmiocie zap?aty podatku od warto?ci dodanej (VAT).

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Tytu? IV dyrektywy 2006/112, nosz?cy nag?ówek „Transakcje podlegaj?ce opodatkowaniu”, zawiera rozdzia? 1, zatytu?owany „Dostawa towarów”.

4 Obj?ty owym rozdzia?em 1 art. 14 tej dyrektywy przewiduje:

„1. »Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporz?dzania rzecz? jak w?a?ciciel.

2. Poza czynno?ci?, o której mowa w ust. 1, za dostaw? towarów uznaje si? nast?puj?ce czynno?ci:

[...]

b) faktyczne przekazanie towaru zgodnie z umow? najmu towarów na czas okre?lony lub sprzeda?y towaru na warunkach odroczonej p?atno?ci, która zawiera klauzul? o przeniesieniu w?asno?ci w nast?pstwie normalnych zdarze? nie pó?niej ni? z chwil? zap?aty ostatniej raty;

[...]”.

5 Tytu? XI wspomnianej dyrektywy, nosz?cy nag?ówek „Obowi?zki podatników i niektórych osób nieb?d?cych podatnikami”, zawiera rozdzia? 1, zatytu?owany „Obowi?zek podatkowy”, którego sekcja 1 jest zatytu?owana „Osoby zobowi?zane do zap?aty VAT na rzecz organów podatkowych”.

6 Obj?ty t? sekcj? art. 203 owej dyrektywy stanowi:

„Ka?da osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowi?zana do zap?aty VAT”.

7 W rozdziale 3, zatytu?owanym „Fakturowanie”, który jest obj?ty wspomnianym tytu?em XI dyrektywy 2006/112, zawarto sekcj? 2, zatytu?owan? „Poj?cie faktury”, która obejmuje art. 218 i 219, sekcj? 3, zatytu?owan? „Wystawianie faktur”, która obejmuje art. 220–225, oraz sekcj? 4, zatytu?owan? „Dane umieszczane na fakturach”, która obejmuje art. 226–231.

8 Artyku? 218 tej dyrektywy przewiduje:

„Do celów niniejszej dyrektywy pa?stwa cz?onkowskie uznaj? za faktury dokumenty lub noty w formie papierowej lub w formie elektronicznej, które spe?niaj? warunki okre?lone w niniejszym rozdziale”.

9 Artyku? 219 wspomnianej dyrektywy ma nast?puj?ce brzmienie:

„Ka?dy dokument lub not?, która zmienia faktur? pierwotn? i odnosi si? do niej w sposób wyra?ny i jednoznaczny, uznaje si? za faktur?”.

10 Artyku? 220 owej dyrektywy stanowi:

„Ka?dy podatnik upewnia si?, ?e faktura zosta?a wystawiona przez niego, nabywc? lub us?ugobiorc?, lub w jego imieniu i na jego rzecz, przez osob? trzeci?, w nast?puj?cych

przypadkach:

1) dostaw towarów lub świadczenia usług dokonywanych przez niego na rzecz innego podatnika lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem;

[...].

11 Zgodnie z art. 226 dyrektywy 2006/112:

„Bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w niniejszej dyrektywie, faktury wystawione zgodnie z przepisami art. 220 i 221, do celów VAT, zawierają wyłącznie następujące dane:

[...]

9) zastosowanej stawki VAT;

10) kwoty VAT do zapłaty, chyba że zastosowano procedurę szczególną, która zgodnie z niniejszą dyrektywą wyklucza podawanie takiej informacji;

[...].

12 Artykuł 227 tej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie mogą wymagać od podatników mających siedzibę na ich terytorium i dokonujących na ich terytorium dostawy towarów lub świadczących usługi podania numeru identyfikacyjnego VAT, o którym mowa w art. 214, nabywcy lub usługobiorcy w przypadkach innych niż te, o których mowa w art. 226 pkt 4”.

13 Artykuł 229 wspomnianej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Państwa członkowskie nie wymagają podpisywania faktur”.

Prawo słoweńskie

14 Zgodnie z art. 67 zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (ustawy o podatku od wartości dodanej, *Uradni list RS*, nr 117/06 z dnia 16 listopada 2006 r.), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu gównym:

„W celu skorzystania z prawa do odliczenia VAT podatnik musi spełnić następujące warunki:

a) w przypadku odliczenia na podstawie art. 63 ust. 1 lit. a) niniejszej ustawy, w odniesieniu do dostawy towarów lub świadczenia usług, podatnik musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 80.a–84.a niniejszej ustawy;

[...].

15 Artykuł 76 tej ustawy przewiduje:

„1. VAT musi zapłacić:

[...]

9) każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze”.

16 Artyku? 81 ust. 8 wspomnianej ustawy stanowi:

„Do celów niniejszej ustawy za faktury uznaje si? wszelkie dokumenty na papierze lub w formie elektronicznej, które spe?niaj? warunki okre?lone w art. 80.a–84.a niniejszej ustawy”.

17 Artyku? 82 owej ustawy wymienia dane, jakie podatnik musi wskaza? na fakturze, za? jej art. 83 – dane, jakie podatnik musi wskaza? na fakturze uproszczonej.

Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne

18 RED d.o.o. by?a w?a?cicielem gruntu i domu mieszkalnego w Ro?na dolina, w gminie Lublana (S?owenia). Spó?ka ta zamierza?a wznie?? w tym miejscu nowe budynki. W dniu 19 listopada 2007 r. zawar?a ona z Raiffeisen Leasing umow? zbycia i leasingu zwrotnego (*sale-and-lease back*). Zgodnie z t? umow? Raiffeisen Leasing zobowi?za?a si? do nabycia przedmiotowego gruntu za pewn? cen?, za? RED – do p?acenia Raiffeisen Leasing miesi?cznych rat leasingowych a? do pe?nej sp?aty warto?ci gruntu i budynków, które mia?y zosta? wzniesione, czyli ??cznej kwoty 1 294 786,56 EUR (zwan? dalej „umow? zbycia i leasingu zwrotnego”). W umowie tej wskazano kwot? VAT w wysoko?ci 110 056,86 EUR.

19 Raiffeisen Leasing nie wystawi?a RED na podstawie umowy zbycia i leasingu zwrotnego ?adnej faktury, w zwi?zku z czym nie zafakturowa?a ona VAT ani go nie zap?aci?a. RED powo?a?a si? na podstawie owej umowy na prawo do odliczenia VAT, twierdz?c, ?e umowa ta stanowi?a faktur?.

20 W dniu 22 listopada 2007 r. strony umowy zbycia i leasingu zwrotnego zawar?y umow? sprzeda?y przedmiotowego gruntu (zwan? dalej „umow? sprzeda?y”), w której ustalono cen? sprzeda?y zawieraj?c? VAT. RED wystawi? Raiffeisen Leasing faktur?, w której zosta? uwzgl?dniony VAT.

21 W listopadzie 2007 r. Raiffeisen Leasing powo?a?a si? na prawo do odliczenia VAT z tytu?u umowy sprzeda?y.

22 Z uwagi na to, ?e RED nie wype?ni? w wyznaczonym terminie zobowi?za? przewidzianych w umowie zbycia i leasingu zwrotnego, strony rozwi?za?y j? w dniu 21 pa?dziernika 2011 r. Nast?pnie Raiffeisen Leasing sprzeda?a przedmiotowy grunt osobie trzeciej za cen? zawieraj?c? VAT.

23 W dniu 25 lipca 2014 r. RED dor?czono decyzj? s?owe?skiego organu podatkowego, który oddali? wniosek tej spó?ki o odliczenie VAT z tytu?u wspomnianej umowy. We wspomnianej decyzji organu podatkowego wykluczono ryzyko uszczuplenia wp?ywów podatkowych i w zwi?zku z tym Raiffeisen Leasing uzyska?a prawo do obni?enia nale?nego VAT w drodze korekty. Organ podatkowy stwierdzi? jednak, ?e spó?ka ta nie zap?aci?a VAT nale?nego za okres od dnia 3 stycznia 2008 r. do dnia 25 lipca 2014 r. W konsekwencji nakaza? on Raiffeisen Leasing zap?at? odsetek od zobowi?zania podatkowego w wysoko?ci 50 571,88 EUR.

24 Co si? tyczy transakcji obj?tej umow? sprzeda?y, organ podatkowy stwierdzi?, ?e jest ona zwolniona z VAT.

25 Z uwagi jednak na to, ?e strony umowy sprzeda?y nie z?o?y?y deklaracji podatkowej pozwalaj?cej na to, by odno?na transakcja podlega?a opodatkowaniu, organ podatkowy uzna?, ?e powo?anie si? na prawo do odliczenia jest niemo?liwe, niezale?nie od tego, ?e wystawiono faktur? wskazuj?c? VAT, który nie by? nale?ny.

26 W konsekwencji Raiffeisen Leasing zobowiązano do zapłaty dodatkowego VAT w wysokości 44 200 EUR wraz z odsetkami w wysokości 11 841,97 EUR.

27 Zdaniem organu podatkowego okoliczności, że Raiffeisen Leasing następnie sprzedał przedmiotowy grunt, jest bez znaczenia, ponieważ sprzedaż ta podlegała opodatkowaniu VAT.

28 Po wyczerpaniu administracyjnych środków odwoławczych Raiffeisen Leasing wniosła skargę do Upravno sodišče (sądu administracyjnego, Słowenia), który ją oddalił. Następnie wniosła ona skargę rewizyjną do Vrhovno sodišče (sądu najwyższego, Słowenia), którego sędziom odsyłał cym.

29 Sąd odsyłający przypomina, że – jak wynika z orzecznictwa Trybunału – obowiązek zapłaty VAT w rezultacie wystawienia faktury, na której wykazano VAT, może powstać nawet wówczas, gdy faktura nie zawiera pewnych danych, których podanie jest przez dyrektywę 2006/112 wymagane, w szczególności w przypadku, gdy nie jest wskazane miejsce świadczenia usługi (zob. podobnie wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r., Stedco, C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 26, 27).

30 Niemniej jednak sąd odsyłający twierdzi, że umowa, jako czynność podlegająca prawu zobowiązania, może różnić się od faktury i stanowi jedynie podstawę prawną transakcji podlegającej opodatkowaniu VAT, przy czym faktura powinna zostać wystawiona w chwili zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku zapłaty VAT.

31 W związku z tym sąd ten dąży do ustalenia, czy umowę można uznać za fakturę w rozumieniu art. 203 dyrektywy 2006/112 tylko wtedy, gdy obiektywnie wynika z niej jasno wyrażona przez strony wola uznania takiej umowy za fakturę związaną z określoną transakcją, bowiem tego rodzaju umowa może wzbudzić u nabywcy uzasadnione przekonanie, że może on na jej podstawie odliczyć naliczony VAT.

32 W tych okolicznościach Vrhovno sodišče (sąd najwyższy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy pisemna umowa może zostać uznana za fakturę w rozumieniu art. 203 dyrektywy [2006/112] tylko wtedy, gdy zawiera wszystkie informacje wymagane dla faktury zgodnie z rozdziałem 3 (»Fakturowanie«) [tytułu XI] [tej dyrektywy]?

W przypadku odpowiedzi przeczącej,

2) jakie są wymogi lub okoliczności, w oparciu o które, w każdym przypadku, umowa na piśmie może zostać uznana (także) za fakturę powodującą powstanie obowiązku zapłaty VAT zgodnie z art. 203 dyrektywy [2006/112]?

Bardziej konkretnie,

3) czy umowa na piśmie, zawarta przez dwóch podatników VAT i której przedmiotem jest dostawa towarów lub świadczenie usług, może być uznana za fakturę w rozumieniu art. 203 dyrektywy [2006/112], jeżeli z umowy tej wynika wyrażona i obiektywnie rozpoznawalna wola sprzedawcy lub usługodawcy, jako umawiającej się strony, wystawienia faktury dotyczącej określonej transakcji, która może spowodować u nabywcy uzasadnione domniemanie, że może on na jej podstawie odliczyć naliczony VAT?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

33 Poprzez pytania prejudycjalne, które należą rozpatrzeć przede wszystkim, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 203 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że umowa zbycia i leasingu zwrotnego, po zawarciu której strony nie wystawiły faktury, można uznać za fakturę w rozumieniu tego przepisu, a jeżeli tak, to jakie elementy umowy ta powinna obligatoryjnie zawierać, by można ją było uznać za taką fakturę.

34 Ponadto sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy w tym względzie istotne jest zbadanie, czy z rzeczony umowy obiektywnie wynika wola sprzedawcy lub usługodawcy, by mogła ona, tak jak w przypadku faktury, wzbudzić u kupującego przekonanie, że będzie on mógł na podstawie owej umowy odliczyć naliczony VAT.

35 W tym względzie Trybunał orzekł, po pierwsze, że wyszczególniony na fakturze VAT jest należny od wystawcy tej faktury również w przypadku braku rzeczywistej transakcji podlegającej opodatkowaniu [wyrok z dnia 18 marca 2021 r., P (Karty paliwowe), C-48/20, EU:C:2021:215, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo].

36 Artykuł 203 dyrektywy 2006/112 ma na celu eliminację ryzyka uszczuplenia wpływów podatkowych, jakie może powodować prawo do odliczenia przewidziane w tej dyrektywie [wyrok z dnia 18 marca 2021 r., P (Karty paliwowe), C-48/20, EU:C:2021:215, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo].

37 Co się tyczy art. 226 dyrektywy 2006/112, celem informacji, które powinny obligatoryjnie znaleźć się na fakturze, jest umożliwienie organom podatkowym kontroli zapłaty należnego podatku i ewentualnie istnienia prawa do odliczenia VAT (wyrok z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 27).

38 Po drugie, podstawowa zasada neutralności VAT wymaga, by prawo do odliczenia naliczonego VAT zostało przyznane w razie spełnienia przesłanek materialnych, nawet jeżeli podatnicy nie spełnili niektórych wymagań formalnych. W konsekwencji, jeżeli organy podatkowe posiadają informacje niezbędne do ustalenia, że spełnione są przesłanki materialne, to nie mogą one wprowadzać w odniesieniu do przyszłego podatnikowi prawa do odliczenia tego podatku dodatkowych warunków, które mogłyby w efekcie praktycznie uniemożliwić wykonanie tego prawa (wyrok z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 W związku z tym Trybunał orzekł, że organy podatkowe nie mogą odmówić prawa do odliczenia VAT tylko na tej podstawie, że faktura nie spełnia przesłanek wymaganych w art. 226 pkt 6 i 7 dyrektywy 2006/112, jeżeli dysponują one wszystkimi informacjami do zbadania, że spełnione są przesłanki materialne dotyczące tego prawa (wyrok z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 43).

40 Prawdą jest, że stosunek między, z jednej strony, istnieniem i prawidłowością faktury a, z drugiej strony, prawem do odliczenia VAT nie jest automatyczny w tym znaczeniu, że, po pierwsze, prawo to jest co do zasady związane z rzeczywistą realizacją dostawy towarów lub świadczenia usług, a po drugie, skorzystanie z prawa do odliczenia nie rozciąga się na podatek, który jest należny tylko dlatego, że wykazano go na fakturze (zob. podobnie postanowienie z dnia 4 lipca 2013 r., Menidzherski biznes reshena, C-572/11, niepublikowane, EU:C:2013:456, pkt 19, 20).

41 Jednakże z uwagi na to, że – jak wynika z orzecznictwa, o którym mowa w pkt 36 niniejszego wyroku i jak zauważył w istocie rzecznik generalny w pkt 41 i 45 opinii – celem art. 203 dyrektywy 2006/112 jest eliminacja ryzyka uszczuplenia wpływów podatkowych, ryzyka tego

można uniknąć, w przypadku gdy organ podatkowy dysponuje informacjami niezbędnymi do ustalenia, czy materialne przesłanki prawa do odliczenia VAT zostały spełnione, niezależnie od tego, czy VAT wskazano w dokumencie noszącym tytuł „Faktura”, czy w innym dokumencie, takim jak umowa zawarta przez strony.

42 W związku z tym, aby dokument mógł zostać uznany za fakturę w rozumieniu art. 203 tej dyrektywy, po pierwsze, trzeba w nim wykazać VAT, a po drugie, musi on zawierać te informacje, o których mowa w przepisach zatytułowanej „Dane umieszczane na fakturach” sekcji 4 w rozdziale 3 objętym tytułem XI wspomnianej dyrektywy, które są niezbędne do tego, by organ podatkowy mógł ustalić, czy materialne przesłanki prawa do odliczenia VAT zostały spełnione.

43 Nie ma w tym względzie znaczenia badanie tego, czy – przy założeniu, że dany dokument jest umową – obiektywnie wynika z niej wola stron tej umowy, by była to faktura mogąca wzbudzić u kontrahenta przekonanie, że będzie on mógł na podstawie tej umowy odliczyć naliczony VAT.

44 Do sądu odsyłającego należy dokonanie oceny w kontekście wszystkich istotnych okoliczności sprawy w postępowaniu głównym, a w szczególności całości postanowień umowy zbycia i leasingu zwrotnego, czy umowa ta rzeczywiście zawiera informacje, które są w niniejszym wypadku niezbędne do tego, by organ podatkowy mógł ustalić, czy materialne przesłanki prawa do odliczenia VAT zostały spełnione.

45 Co się tyczy okoliczności, że w sprawie w postępowaniu głównym umowa zbycia i leasingu zwrotnego wskazywała wprawdzie kwotę VAT, ale nie określała stawki tego podatku, do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy stawka ta może być jednak z tej umowy wywieść.

46 W świetle wszystkich powyższych rozważań na przedłożone pytania trzeba odpowiedzieć, iż art. 203 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że umowa zbycia i leasingu zwrotnego, po zawarciu której strony nie wystawiły faktury, można uznać za fakturę w rozumieniu tego przepisu, w przypadku gdy umowa ta zawiera wszystkie informacje niezbędne do tego, by organ podatkowy państwa członkowskiego mógł ustalić, czy materialne przesłanki prawa do odliczenia VAT zostały w danym wypadku spełnione, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

W przedmiocie kosztów

47 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (siódma izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 203 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

należy interpretować w ten sposób, że:

umowy zbycia i leasingu zwrotnego, po zawarciu której strony nie wystawiły faktury, można uznać za fakturę w rozumieniu tego przepisu, w przypadku gdy umowa ta zawiera wszystkie informacje niezbędne do tego, by organ podatkowy państwa członkowskiego mógł ustalić, czy materialnie przesłanki prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej zostały w danym wypadku spełnione, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

Podpisy

* Język postępowania: słoweński.