



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
ATHANASIOSA RANTOSA
przedstawiona w dniu 12 maja 2022 r.¹

Sprawa C-235/21

**RAIFFEISEN LEASING, trgovina in leasing d. o. o.
przeciwko
Republice Słowenii**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Vrhovno sodišče (sąd najwyższy, Słowenia)]

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 203 – Sprzedaż i leasing zwrotny (sale and lease back) – Artykuł 226 – Dane, jakie muszą znajdować się na fakturze – Możliwość uznania pisemnej umowy za fakturę

I. Wprowadzenie

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 203 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (VAT) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”)².
2. Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Raiffeisen leasing, d. o. o. (zwaną dalej „Raiffeisen”) a Republika Slovenija (Republiką Słowenii), reprezentowaną przez Ministrstvo za finance (ministerstwo finansów, Słowenia) w przedmiocie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) należnym od umowy leasingu, którą zakwalifikowano jako „fakturę” w rozumieniu art. 203 dyrektywy VAT ze względu na to, że określała wartość VAT.
3. Mimo nietypowej konfiguracji faktycznej związanej z metodą realizacji transakcji poprzez sprzedaż i leasing zwrotny (sale and lease back)³, niniejsza sprawa dotyczy kwestii stosunkowo prostej. Czy i pod jakimi warunkami umowa pisemna między dwoma stronami, dotycząca transakcji podlegającej opodatkowaniu VAT, taka jak umowa leasingu nieruchomości, w której podana jest wartość VAT, może sama w sobie zostać uznana za „fakturę” w rozumieniu dyrektywy VAT i zrodzić, po pierwsze, obowiązek zapłaty VAT ciężący na wystawcy faktury, a po drugie, prawo odbiorcy rzeczony faktury do odliczenia VAT naliczonego?

¹ Język oryginału: francuski.

² Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwana dalej „dyrektywą VAT”).

³ Niniejsza sprawa jest trzecią zawiśłą przed Trybunałem sprawą dotyczącą transakcji zakwalifikowanej jako „sprzedaż i leasing zwrotny”. Zobacz także wyroki: z dnia 2 lipca 2015 r., NLB Leasing (C-209/14, zwany dalej „wyrokiem NLB Leasing”, EU:C:2015:440); z dnia 27 marca 2019 r., Mydibel (C-201/18, zwany dalej „wyrokiem Mydibel”, EU:C:2019:254).

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

4. Motyw 46 dyrektywy VAT stanowi:

„Stosowanie fakturowania elektronicznego musi umożliwiać organom podatkowym wykonywanie czynności kontrolnych. W celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego należy zatem sporządzić zharmonizowany wykaz danych, które muszą znajdować się na fakturach [...]”.

5. Artykuł 203 tej dyrektywy stanowi, że „[k]ażda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do zapłaty VAT”.

6. W rozdziale 3, zatytułowanym „Fakturowanie”, należącym do rzeczonoego tytułu XI tej dyrektywy, znajduje się sekcja 2 nosząca tytuł „Pojęcie faktury”, która obejmuje art. 218 i 219, sekcja 3, pod tytułem „Wystawianie faktur”, w dacie okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym zawierająca art. 220–225, a także sekcja 4, nosząca tytuł „Dane umieszczane na fakturach”, w której znajdowały się art. 226–231.

7. Artykuł 218 owej dyrektywy stanowi:

„Do celów niniejszej dyrektywy państwa członkowskie uznają za faktury dokumenty lub noty w formie papierowej lub w formie elektronicznej, które spełniają warunki określone w niniejszym rozdziale”.

8. Artykuł 219 dyrektywy VAT brzmi jak następuje:

„Każdy dokument lub notę, która zmienia fakturę pierwotną i odnosi się do niej w sposób wyraźny i jednoznaczny, uznaje się za fakturę”.

9. Zgodnie z art. 226 pkt 7 i 9 owej dyrektywy:

„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:

[...]

7) datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usług lub datę dokonania wpłaty zaliczki, o której mowa w art. 220 pkt 4 i 5, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury;

[...]

9) zastosowaną stawkę VAT; [...]”.

B. Prawo słoweńskie

10. Zgodnie z art. 67 ust. 1 Zakon o davku na dodano vrednost (ustawy o VAT, zwanej dalej „ZDDV-1”):

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

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

[...]”.

11. Artykuł 76 ZDDV-1 stanowi:

„1. Zobowiązanie do zapłaty VAT ciąży na:

[...]

9) każdej osobie wykazującej VAT na fakturze.

[...]”.

III. Postępowanie główne, pytania prejudycjalne oraz postępowanie przed Trybunałem

12. RED, d. o. o. (zwana dalej „RED”), była właścicielem nieruchomości wraz z posadowionym na niej budynkiem, w Rožnej Dolinie w gminie Ljubljana (Słowenia) (zwanym dalej łącznie „rozpatrywanym towarem”).

13. W celu zapewnienia finansowania wzniesienia nowego budynku na tym gruncie RED zawarła z Raiffeisenem transakcję leasingową (sale and lease back), którą przeprowadzono dwuetapowo.

14. W pierwszej umowie z dnia 19 listopada 2007 r. (zwanej dalej „umową leasingu”) spółki te uzgodniły, po pierwsze, że Raiffeisen nabędzie rozpatrywany towar od RED, a po drugie, że RED będzie płaciła Raiffeisenowi miesięczne raty leasingu aż do całkowitej spłaty wartości gruntu i nowo wybudowanego budynku (czyli łącznie kwoty 1 294 786,56 EUR). Chociaż umowa ta wskazywała, że kwota VAT wynosiła 110 056,86 EUR, Raiffeisen nie przekazał spółce RED żadnej odrębnej faktury. Ponadto Raiffeisen nie zadeklarował ani nie zapłacił rzezonego VAT. Na podstawie tej umowy RED podniosła prawo do odliczenia tego VAT, uznając, że wspomniana umowa stanowiła fakturę w rozumieniu art. 203 dyrektywy VAT, w związku z czym uwzględniła ją w swojej deklaracji VAT.

15. W drugiej umowie z dnia 22 listopada 2007 r. (zwaną dalej „umową sprzedaży”) RED i Raiffeisen zawarły umowę sprzedaży rozpatrywanego towaru i wskazały w niej cenę sprzedaży oraz VAT. RED wystawiła Raiffeisenowi fakturę VAT. W następstwie zawarcia tej umowy i na jej podstawie Raiffeisen powołał się na prawo do odliczenia VAT.

16. W dniu 21 października 2011 r. Raiffeisen i RED rozwiązały umowę leasingu za porozumieniem stron, ponieważ RED nie wypełniła w przepisany terminie zobowiązań przewidzianych w tej umowie. Raiffeisen odsprzedał następnie rozpatrywany towar innemu nabywcy za cenę zawierającą VAT.

17. W dniu 25 lipca 2014 r. w ramach postępowania w sprawie kontroli podatkowej RED otrzymała ostateczną decyzję Finančna uprava Republike Slovenije (administracji podatkowej Republiki Słowenii, zwanej dalej „FURS”), zgodnie z którą spółce tej cofnięto prawo do odliczenia VAT⁴.

18. W konsekwencji Raiffeisen uzyskał prawo do korekty VAT wskazanego na fakturach do umowy leasingu, ponieważ zgodnie z wyżej wymienioną decyzją FURS ustało ryzyko uszczuplenia wpływów podatkowych.

19. Jednakże pomimo tej korekty FURS, między innymi⁵, nakazał Raiffeisenowi zapłatę odsetek od zobowiązania podatkowego w wysokości 50 571,88 EUR z tego względu, że w ramach postępowania w sprawie kontroli podatkowej stwierdzono, iż Raiffeisen nie zapłacił VAT należnego z tytułu umowy leasingu za okres od dnia 3 stycznia 2008 r. do dnia 25 lipca 2014 r. Dokładniej rzecz ujmując, FURS uznał, że skoro umowa leasingu wskazywała określoną wartość z wyraźną wzmianką o VAT, należy ją uznać za „fakturę” w rozumieniu art. 76 ust. 1 pkt 9 ZDDV-1 (przepis transponujący art. 203 dyrektywy VAT), przy czym za moment powstania zobowiązania Raiffeisena do zapłaty VAT trzeba przyjąć chwilę zawarcia tejże umowy. Na podstawie tego dokumentu spółka RED mogła bowiem skorzystać z prawa do odliczenia VAT.

20. Raiffeisen zakwestionował decyzję FURS, wnosząc kolejno odwołanie w trybie administracyjnym do ministerstwa finansów, a następnie skargę do Upravno sodišče (sądu administracyjnego, Słowenia). Oba środki odwoławcze zostały oddalone. Podmiot ów wniósł zatem skargę rewizyjną do sądu odsyłającego, czyli Vrhovno sodišče (sądu najwyższego, Słowenia).

21. Na poparcie swojej skargi Raiffeisen podnosi w szczególności, że umowy leasingu nie można zakwalifikować jako „faktury” w rozumieniu dyrektywy VAT, ponieważ nie zawierała ona wszystkich istotnych elementów faktury (czyli zastosowanej stawki VAT, czy daty dostawy towaru). W związku z tym, zdaniem Raiffeisena, niespełnione były wymogi formalne, które pozwoliłyby spółce RED na skorzystanie z prawa do odliczenia naliczonego VAT, w związku z czym ryzyko uszczuplenia wpływów podatkowych nie istniało.

22. Sąd odsyłający przypomina, że – jak wynika z orzecznictwa Trybunału – obowiązek zapłaty VAT w rezultacie wystawienia faktury wykazującej VAT może powstać nawet wówczas, gdy faktura nie zawiera pewnych danych, których podanie jest wymagane przez dyrektywę VAT,

⁴ Sąd odsyłający nie precyzuje powodów cofnięcia prawa do odliczenia VAT, a w szczególności tego, czy nastąpiło to w wyniku rozwiązania umowy leasingu. Ponadto, jak słusznie zauważa Komisja Europejska, z opisu stanu faktycznego we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie wynika, czy RED odmówiono prawa do odliczenia VAT w łącznej kwocie 110 056,86 EUR, ujętej w umowie leasingu, czy też RED skorzystała z prawa do odliczenia VAT od rat miesięcznych, które na podstawie tej umowy była zobowiązana płacić przez okres prawie czterech lat, odpowiadający okresowi obowiązywania umowy leasingu.

⁵ Co się tyczy ponadto transakcji będącej przedmiotem drugiej umowy sprzedaży rozpatrywanego towaru, zdaniem FURS transakcja ta była zwolniona z VAT, a zatem Raiffeisenowi nie przysługiwało prawo do odliczenia, mimo że wystawiona faktura wskazywała VAT, który jednak ostatecznie nie był należny. W konsekwencji Raiffeisen został zobowiązany do zapłaty dodatkowego VAT w wysokości 44 200,00 EUR, z odsetkami w wysokości 11 841,97 EUR. Zdaniem FURS, okoliczność, że rozpatrywany towar został następnie sprzedany przez Raiffeisen innemu nabywcy w drodze transakcji, która była przedmiotem opodatkowania VAT, nie miała znaczenia, ponieważ była to okoliczność faktyczna późniejsza.

w szczególności gdy nie jest wskazane miejsce wykonania usługi⁶. Wykładnię tę potwierdza zarówno brzmienie art. 203 dyrektywy VAT, jak i jej cel, a mianowicie zapobieganie ryzyku uszczuplenia wpływów podatkowych.

23. Niemniej jednak sąd ten twierdzi, że umowa, jako czynność podlegająca prawu zobowiązań, może mieć charakter inny niż faktura i stanowić jedynie podstawę prawną transakcji opodatkowanej VAT, przy czym w każdym razie faktura powinna zostać wystawiona w chwili zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku zapłaty VAT (czyli w chwili dokonania dostawy towarów lub wykonania usług)⁷.

24. W związku z tym sąd ten dąży do ustalenia, czy umowę można uznać za fakturę w rozumieniu art. 203 dyrektywy VAT tylko wtedy, gdy wynika z niej wyraźna i obiektywnie rozpoznawalna wola strony uznania tej umowy za fakturę dotyczącą określonej transakcji, ponieważ taka umowa mogłaby spowodować u nabywcy uzasadnione domniemanie, że może na jej podstawie odliczyć naliczony VAT.

25. 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 VAT tylko wtedy, gdy zawiera wszystkie informacje wymagane dla faktury zgodnie z rozdziałem 3 („Fakturowanie”) [tytułu XI] [tej dyrektywy]?
- 2) W przypadku odpowiedzi przeczącej – jakie są wymogi lub okoliczności, w oparciu o które, w każdym przypadku, umowa na piśmie może zostać uznana (także) za fakturę powodująca powstanie obowiązku zapłaty VAT zgodnie z art. 203 dyrektywy VAT?
- 3) Bardziej konkretnie, 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 VAT, jeśli z umowy tej wynika wyraźna i obiektywnie rozpoznawalna wola sprzedawcy lub usługodawcy, jako umawiającej się strony, do wystawienia faktury dotyczącej określonej transakcji, która może spowodować u nabywcy uzasadnione domniemanie, że może na jej podstawie odliczyć naliczony VAT?”

26. Raiffeisen, rząd słoweński oraz Komisja przedstawiły uwagi na piśmie.

IV. Analiza

27. Poprzez swoje trzy pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 203 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że (pisemna) umowa leasingu zawarta przez dwie osoby podlegające opodatkowaniu VAT, po której zawarciu nie doszło do wystawienia faktury VAT, może zostać uznana za „fakturę” w rozumieniu tego przepisu, a co za tym idzie, spowodować powstanie po stronie sprzedawcy (leasingodawcy) obowiązku zapłaty VAT, a po stronie kupującego (leasingobiorcy) możliwość odliczenia naliczonego VAT.

⁶ Zobacz podobnie wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r., Stedeco (C-566/07, zwany dalej „wyrokiem Stedeco”, EU:C:2009:380, pkt 26, 27).

⁷ Zobacz art. 63 dyrektywy VAT.

28. W przypadku odpowiedzi twierdzącej sąd odsyłający zmierza do ustalenia, po pierwsze, jakie dane powinna obowiązkowo zawierać ta umowa, aby można było ją uznać za fakturę, w szczególności w świetle danych wskazanych w art. 226 dyrektywy VAT, a po drugie, na ile istotne jest zbadanie, czy z umowy tej wynika obiektywnie rozpoznawalna wola sprzedawcy towaru lub usługodawcy (leasingodawcy), jako strony umowy, do wystawienia faktury, która to wola może spowodować u nabywcy (leasingobiorcy) uzasadnione domniemanie, że może na podstawie tejże umowy odliczyć naliczony VAT.

29. Raiffeisen podnosi, że umowę leasingu, taką jak będącą przedmiotem postępowania głównego, można uznać za fakturę w rozumieniu art. 203 dyrektywy VAT tylko wtedy, gdy umowa ta wyraźnie tak stanowi i obejmuje wszystkie składniki przewidziane w rozdziale 3 („Fakturowanie”) tytułu XI dyrektywy VAT. Natomiast rząd słoweński podnosi, że taką umowę pisemną może uznać za fakturę, nawet jeśli nie zawiera ona wszystkich danych wymaganych na podstawie tego rozdziału, jeżeli w umowie wskazano leasingodawcę i leasingobiorcę, opis transakcji, wartość dostarczonego towaru lub wykonanej usługi oraz kwotę VAT, który leasingobiorca musi zapłacić, a z umowy wynika obiektywnie rozpoznawalna wola leasingodawcy, jako strony umowy, do wystawienia faktury, która może spowodować u leasingobiorcy domniemanie, że może na jej podstawie odliczyć naliczony VAT, oraz jeżeli z wyraźnej klauzuli umownej albo z innych postanowień umowy lub okoliczności transakcji wynika, że strony nie przewidziały wystawienia faktury jako odrębnego dokumentu⁸.

A. W przedmiocie pojęcia „faktury”

30. Należy na wstępie przypomnieć, że art. 218 dyrektywy VAT stanowi, iż „do celów [tej dyrektywy] państwa członkowskie uznają za faktury dokumenty lub noty w formie papierowej lub w formie elektronicznej, które spełniają warunki określone w [rozdziale 3 tytułu XI tej dyrektywy]”. Ponadto art. 219 rzeczonej dyrektywy uznaje za fakturę „każdy dokument lub notę, która zmienia fakturę pierwotną i odnosi się do niej w sposób wyraźny i jednoznaczny”.

31. Stąd wniosek, że zgodnie z tymi przepisami dla uznania danego dokumentu za fakturę nie ma znaczenia, czy ma on szczególną formę lub czy słowo „faktura” zostało w nim wymienione w taki czy inny sposób, ponieważ faktura może również składać się z szeregu dokumentów⁹. Nic nie stoi zatem na przeszkodzie, aby uznać, że umowa leasingu taka jak rozpatrywana w postępowaniu głównym może stanowić fakturę, pod warunkiem że spełnione są przesłanki określone w rozdziale 3 tytułu XI dyrektywy VAT.

32. W tym względzie, po pierwsze, jeśli chodzi o zasady wystawiania faktur, art. 220 pkt 1 dyrektywy VAT stanowi, że faktura powinna zostać wystawiona, między innymi, w odniesieniu do wszystkich dostaw towarów lub świadczenia usług, które podatnik dokonuje na rzecz innego podatnika¹⁰.

⁸ Komisja postanowiła odpowiedzieć na to pytanie poprzez zastosowanie poszczególnych przepisów dyrektywy VAT do okoliczności faktycznych sporu głównego. W odniesieniu do art. 203 tej dyrektywy instytucja ta wyjaśniła, że przepis ów stoi na przeszkodzie wymaganiu przez administrację podatkową od usługodawcy zapłaty VAT z tego tylko powodu, że usługobiorca nienależnie odliczył tenże VAT na podstawie umowy zawartej z usługodawcą, przy czym ten ostatni nie wystawił faktury za wykonanie usług.

⁹ Zobacz podobnie wyrok z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, zwany dalej „wyrokiem Barlis”, EU:C:2016:690, pkt 44); opinia rzecznik generalnej J. Kokott w tej samej sprawie (EU:C:2016:101, pkt 90, 91).

¹⁰ Dyrektywa Rady (UE) 2017/2455 z dnia 5 grudnia 2017 r. zmieniająca dyrektywę [VAT] i dyrektywę 2009/132/WE w odniesieniu do niektórych obowiązków wynikających z podatku od wartości dodanej w przypadku świadczenia usług i sprzedaży towarów na odległość (Dz.U. 2017, L 348, s. 7) dodała nowy przepis, art. 219a, który rationae temporis nie ma zastosowania do okoliczności sprawy w postępowaniu głównym. W ust. 1 przepis ten przewiduje, że „[f]akturowanie podlega przepisom mającym zastosowanie w państwie członkowskim uznawanym za państwo dostawy towarów lub świadczenia usług zgodnie z przepisami tytułu V [dyrektywy VAT]”.

33. Po drugie, jeżeli chodzi o zasady dotyczące treści faktur, zagadnienie to jest uregulowane przepisami sekcji 4 rzonego rozdziału 3, która w dacie okoliczności faktycznych obejmowała art. 226–231. Konkretnie rzecz biorąc, art. 226 dyrektywy VAT stanowi, że bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w tej dyrektywie, faktury wystawione zgodnie z przepisami art. 220 i 221, do celów VAT, zawierają, jako obowiązkowe, wyłącznie dane wskazane w tym przepisie¹¹ (zwane dalej „danymi obowiązkowymi”).

34. Z brzmienia powyższych przepisów można byłoby wywnioskować, że jako faktury dla celów VAT mogą służyć jedynie dokumenty zawierające dane obowiązkowe. Przykładowo bowiem Trybunał wyjaśnił, że państwa członkowskie nie mogą według swojego uznania powiązać wykonania prawa do odliczenia VAT z przestrzeganiem warunków dotyczących treści faktury, które nie zostały wyraźnie przewidziane przez przepisy dyrektywy VAT¹². Te dane obowiązkowe są więc określone wiążąco i ostatecznie w art. 226 tej dyrektywy¹³.

35. Jednakże takie podejście, pomimo korzyści, jakie niesie ze sobą w zakresie pewności prawa i spójności, w niektórych sytuacjach mogłoby stać w sprzeczności z pierwszorzędą rolą, jaką dyrektywa VAT przyznaje „fakturom”. Jak bowiem wynika z motywu 46 tej dyrektywy, faktury są wystawiane między innymi po to, aby „umożliwić organom podatkowym wykonywanie czynności kontrolnych”. W tym względzie Trybunał wyjaśnił, że celem informacji, które powinny obligatoryjnie znaleźć się na fakturze, jest umożliwienie organom podatkowym kontroli zapłaty należnego podatku i ewentualnie istnienia prawa do odliczenia VAT¹⁴. Ponadto aby tego rodzaju kontrola była możliwa, podatnicy muszą na mocy art. 244 tej dyrektywy przechowywać wszystkie otrzymane przez siebie faktury oraz kopie wszystkich wystawionych przez siebie faktur.

36. W związku z tym analizę zagadnienia, czy umowę leasingu taką jak rozpatrywana w postępowaniu głównym można uznać za „fakturę” w rozumieniu dyrektywy VAT na podstawie art. 203 rzonej dyrektywy, należy przeprowadzić właśnie przez pryzmat celu, polegającego na ułatwieniu administracji podatkowej kontroli podatkowej zapłaty należnego podatku i ewentualnie istnienia prawa do odliczenia VAT¹⁵.

B. Faktura jako dowód zapłaty podatku należnego na podstawie art. 203 dyrektywy VAT

37. Faktura powinna dawać możliwość potwierdzenia zapłaty VAT w sposób prawidłowy. W celu oceny, czy w niniejszej sprawie umowa taka jak będąca przedmiotem postępowania głównego pozwala na weryfikację tej okoliczności, należy zbadać treść art. 203 dyrektywy VAT, na podstawie którego FURS uznał, że Raiffeisen powinien być zapłacić VAT.

¹¹ Wyrok z dnia 15 lipca 2010 r., Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, pkt 40).

¹² Zobacz wyrok Barlis (pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

¹³ Warto przypomnieć, że w odniesieniu do faktur wystawionych za dostawy towarów lub wykonanie usług innych niż wskazane w art. 220 dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą na podstawie art. 221 tej dyrektywy nałożyć mniejszy zakres obowiązków niż te, które określono między innymi w art. 226 tejże dyrektywy.

¹⁴ Wyrok Barlis (pkt 27).

¹⁵ Zobacz podobnie wyrok Barlis (pkt 27); opinia rzecznik generalnej J. Kokott w tej samej sprawie (EU:C:2016:101, pkt 30, 32, 46).

38. Według wykładni literalnej, zgodnie z brzmieniem art. 203 dyrektywy VAT, każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do zapłaty VAT. W tym względzie Trybunał wyjaśnił, że wyszczególniony na fakturze VAT jest należny od wystawcy tej faktury również w przypadku braku rzeczywiście zrealizowanej transakcji podlegającej opodatkowaniu¹⁶.

39. W związku z tym obowiązek zapłaty VAT na podstawie art. 203 dyrektywy VAT jest niezależny od obowiązku zapłaty tego VAT z tytułu transakcji podlegającej opodatkowaniu VAT w rozumieniu art. 2 tej dyrektywy. Trybunał orzekł bowiem, że w przeciwieństwie do przypadku zobowiązania podatkowego zrodzonego ewentualnie z transakcji podlegającej VAT, zobowiązanie podatkowe przewidziane w art. 203 tej dyrektywy należne jest wyłącznie z tego powodu, że na danej fakturze wykazano VAT, przy czym dla powstania tego zobowiązania nie ma znaczenia miejsce wykonania usług, za które wystawiono fakturę¹⁷, mimo że element ten jest wyraźnie przewidziany w art. 226 dyrektywy VAT pośród danych obowiązkowych na fakturze.

40. W tym samym duchu należy stwierdzić w ramach wykładni systemowej dyrektywy VAT, że chociaż art. 203 dyrektywy VAT odnosi się do „faktury” – w przeciwieństwie do art. 178 lit. a) tej dyrektywy, który dotyczy zasad wykonywania prawa do odliczenia VAT w przypadku dostawy towarów lub wykonania usług – to jednak art. 203 nie stanowi wyraźnie, że faktura ta musi spełniać wszystkie warunki określone w art. 220–236 oraz w art. 238, 239 i 240. Ponadto, gdyby te wymogi formalne związane z fakturowaniem były istotne, wystawca faktury mógłby z łatwością obejść obowiązek zapłaty VAT pomijając po prostu na fakturze jedną z danych wymaganych przez art. 226 dyrektywy VAT.

41. Trybunał orzekł bowiem, że przepis ten ma na celu eliminację ryzyka uszczuplenia wpływów podatkowych, jakie może powodować prawo do odliczenia przewidziane w tej dyrektywie¹⁸. Nawet jeżeli skorzystanie z tego odliczenia jest ograniczone tylko do podatków odpowiadającym transakcji podlegającej VAT, to jednak niebezpieczeństwo uszczuplenia wpływów podatkowych nie zostaje zasadniczo w pełni usunięte, dopóki adresat faktury nienależnie wykazującej VAT może ją jeszcze użyć w celu skorzystania z takiego odliczenia na podstawie z art. 168 lit. a) dyrektywy VAT¹⁹. W tym względzie pragnę przypomnieć, że zgodnie z art. 178 tej dyrektywy, aby móc skorzystać z prawa do odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a) wspomnianej dyrektywy, w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług podatnik musi posiadać fakturę zgodną z odpowiednimi przepisami dyrektywy VAT²⁰. W związku z tym, ryzyko uszczuplenia wpływów podatkowych może wynikać z faktu, że odbiorca faktury, która spełnia wszystkie wymogi formalne przewidziane w tej dyrektywie, powołuje się na prawo do odliczenia naliczonego VAT, mimo że VAT został mu naliczony nienależnie, ponieważ rozpatrywana transakcja nie podlegała opodatkowaniu VAT.

¹⁶ Wyrok Stadeco (pkt 26), a także wyroki: z dnia 31 stycznia 2013 r., LVK (C-643/11, zwany dalej „wyrokiem LVK”, EU:C:2013:55, pkt 42 i sentencja); z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, pkt 26); z dnia 18 marca 2021 r., P. (Karty paliwowe) (C-48/20, EU:C:2021:215, pkt 26).

¹⁷ Wyrok Stadeco (pkt 27).

¹⁸ Zobacz m.in. wyrok LVK (pkt 36); wyrok z dnia 18 marca 2021 r., P. (Karty paliwowe) (C-48/20, EU:C:2021:215, pkt 26).

¹⁹ Zobacz podobnie wyrok Stadeco (pkt 29).

²⁰ Mianowicie art. 220–236 i art. 238, 239 i 240 dyrektywy VAT.

42. W tym względzie pragnę przypomnieć, że Trybunał wyjaśnił również, iż zgodnie z zasadą neutralności VAT, jeżeli podatek został zafakturowany nieprawidłowo, powinna istnieć możliwość jego korekty, jeżeli wystawca faktury wykaże swoją dobrą wiarę lub wyeliminuje w odpowiednim czasie zagrożenie uszczuplenia wpływów podatkowych, które mogło pojawić się w związku z prawem do odliczenia²¹.

43. W niniejszej sprawie należy stwierdzić w świetle powyższych rozważań, że gdyby umowę leasingu uznać za „fakturę” w rozumieniu art. 203 dyrektywy VAT, Raiffeisen musiałby uiścić całą kwotę VAT należnego z tytułu umowy leasingu, czyli kwotę 110 056,86 EUR, w chwili zawarcia tej umowy. Tylko to pozwoliłoby wyeliminować ryzyko uszczuplenia wpływów podatkowych – co jest celem tego przepisu – ponieważ nie mogłoby dojść do ich uszczuplenia w wyniku skorzystania przez spółkę RED z przysługującego jej prawa do odliczenia. Ponadto okoliczność, że prawie cztery lata później obie strony postanowiły rozwiązać umowę leasingu, uzasadniałaby wniosek o korektę VAT w celu uzyskania zwrotu obliczonego pro rata temporis.

44. W świetle powyższego należy stwierdzić, po pierwsze, w odniesieniu do możliwości sprawdzenia przez organy podatkowe, czy VAT został prawidłowo zapłacony zgodnie z art. 203 dyrektywy VAT, że dokument stanowiący fakturę powinien pozwalać na potwierdzenie dokładnej wartości VAT, którą wystawca dokumentu stanowiącego fakturę obciążył odbiorcę tego dokumentu, i to niezależnie od tego, że wystawca tego dokumentu ani nie zadeklarował, ani nie zapłacił rzeczono VAT.

45. Po drugie, z orzecznictwa przytoczonego w pkt 41 niniejszej opinii wynika w szczególności, że ratio legis art. 203 dyrektywy VAT jest nierozzerwalnie związane z ryzykiem uszczuplenia wpływów podatkowych w wyniku wykonania prawa do odliczenia. Również w związku z powyższym należy zbadać istotne wymogi dokumentu stanowiącego fakturę z punktu widzenia kontroli istnienia prawa do odliczenia naliczonego VAT.

C. Faktura jako dowód istnienia prawa do odliczenia naliczonego VAT

46. W odniesieniu do prawa do odliczenia naliczonego VAT należy stwierdzić, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego z tytułu towarów i usług przez nich otrzymanych, stanowi zasadę podstawową wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawodawcę Unii²².

47. Trybunał wielokrotnie podkreślał, że prawo do odliczenia VAT, przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy VAT, stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. Prawo to wykonywane jest bezpośrednio w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku²³.

²¹ Wyroki: Stadedco (pkt 37); LVK (pkt 37); opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, pkt 43).

²² Zobacz wyrok Barlis (pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

²³ Zobacz wyrok Barlis (pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

48. System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego bądź zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT zapewnia zatem, by wszelka działalność gospodarcza, bez względu na jej cel czy rezultaty, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu VAT, była opodatkowana w sposób całkowicie neutralny²⁴.

49. W tym względzie należy dokonać rozróżnienia pomiędzy przesłankami formalnymi i przesłankami materialnymi dotyczącymi wykonania prawa do odliczenia VAT.

50. Co się tyczy formalnych przesłanek korzystania z tego prawa, z art. 178 lit. a) dyrektywy VAT wynika, że wykonywanie tego prawa jest uzależnione od posiadania faktury wystawionej, w szczególności, zgodnie z art. 220–236 i z art. 238, 239 i 240 tej dyrektywy.

51. W odniesieniu do przesłanek materialnych wymaganych do powstania prawa do odliczenia VAT, jak wynika między innymi z art. 168 lit. a) dyrektywy VAT, towary i usługi, które mają być podstawą tego prawa, powinny być wykorzystywane przez podatnika na późniejszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a owe towary i usługi powinny być dostarczone przez innego podatnika znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu²⁵.

52. Trybunał orzekł, że podstawowa zasada neutralności VAT wymaga, by prawo do odliczenia naliczonego VAT zostało przyznane w razie spełnienia przesłanek materialnych, nawet jeśli podatnicy nie spełnili niektórych przesłanek formalnych²⁶.

53. W konsekwencji jeżeli organy podatkowe posiadają informacje niezbędne do ustalenia, że spełnione są przesłanki materialne, to nie mogą one wprowadzać dodatkowych warunków w zakresie przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia tego podatku, które to warunki mogłyby w efekcie praktycznie uniemożliwić wykonanie tego prawa²⁷.

54. W świetle tych rozważań 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 dyrektywy VAT, jeżeli dysponują one wszystkimi informacjami do zbadania, że spełnione są przesłanki materialne dotyczące tego prawa²⁸. Trybunał rozstrzygnął bowiem kwestię, po pierwsze, czy faktury zawierające tylko wzmianki „usługi prawne wykonane od [określonej daty] do dnia dzisiejszego” lub „usługi prawne wykonane do dnia dzisiejszego” były zgodne z wymogami, o których mowa w art. 226 pkt 6 i 7 tej dyrektywy, a po drugie, czy krajowe organy podatkowe mogły odmówić prawa do odliczenia VAT tylko ze względu na niespełnienie tych wymogów, podczas gdy organy te dysponowały wszystkimi informacjami koniecznymi do zbadania, czy spełnione zostały materialne przesłanki wykonania tego prawa²⁹. Trybunał orzekł bowiem, że art. 178 lit. a) owej dyrektywy sprzeciwia się temu, aby krajowe organy podatkowe mogły odmówić prawa do odliczenia VAT tylko ze względu na to, że podatnik posiada fakturę, która nie spełnia wymogów art. 226 tej dyrektywy, podczas gdy organy te dysponują wszystkimi

²⁴ Zobacz wyrok Barlis (pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

²⁵ Zobacz wyrok Barlis (pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

²⁶ Zobacz wyrok Barlis (pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

²⁷ Zobacz wyrok Barlis (pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

²⁸ Zobacz wyrok Barlis (pkt 43). Zobacz podobnie wyrok z dnia 1 kwietnia 2004 r., Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206), dotyczący obowiązku posiadania faktury zgodnej z dyrektywą VAT.

²⁹ Zobacz wyrok Barlis (pkt 24).

informacjami koniecznymi do zbadania, że spełnione zostały materialne przesłanki wykonania tego prawa³⁰. W tym zakresie organy podatkowe nie mogą ograniczyć się do zbadania samej faktury. Powinny one wziąć pod uwagę także dodatkowe informacje dostarczone przez podatnika.

55. Podobnie Trybunał orzekł również, że art. 167, art. 178 lit. a), art. 220 pkt 1 i art. 226 dyrektywy VAT powinny być interpretowane w ten sposób, iż sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu lub praktyce krajowej, na podstawie których organy krajowe odmawiają podatnikowi prawa do odliczenia od należnej od niego kwoty VAT kwoty podatku należnego lub zapłaconego w związku z usługami, które zostały wyświadczone na jego rzecz, z tego powodu, iż pierwotna faktura, znajdująca się w posiadaniu podatnika w chwili dokonywania odliczenia, zawierała błędną datę wykonania usług, oraz że brak było ciągłości numeracji na następnie skorygowanej fakturze i nocie korygującej unieważniającej pierwotną fakturę, jeżeli zostały spełnione przesłanki materialne odliczenia oraz przed podjęciem decyzji przez dany organ podatek dostarczył mu skorygowaną fakturę, wskazującą prawidłową datę wykonania usług, nawet jeżeli brak jest ciągłości numeracji tej faktury i noty korygującej unieważniającej pierwotną fakturę³¹.

56. W sprawie w postępowaniu głównym do sądu odsyłającego należy zatem uwzględnić wszystkie informacje zawarte w rozpatrywanej umowie leasingu w celu zbadania, czy spełnione są przesłanki materialne prawa RED do odliczenia VAT. W tym kontekście należy podkreślić, że ciężar udowodnienia spełnienia przesłanek skorzystania prawa do odliczenia spoczywa na podatniku wnioskującym o odliczenie. Organy podatkowe mogą więc wymagać od samego podatnika przedstawienia dowodów, które uznają za niezbędne w celu ustalenia, czy należy przyznać żądane odliczenie³².

57. W niniejszej sprawie, zdaniem Raiffeisena, umowa leasingu nie może zostać zakwalifikowana jako „faktura”, ponieważ dokument ów nie określa zastosowanej stawki VAT ani daty dostawy towaru, czyli dwóch informacji wyraźnie przewidzianych w art. 226 dyrektywy VAT. Wnioskuje z tego, że wszystkie pozostałe dane obowiązkowe zostały zatem zawarte w umowie leasingu i nie wymagają żadnej analizy.

58. Po pierwsze, co się tyczy zastosowanej stawki VAT, jest to niewątpliwie ważny element faktury, przewidziany w art. 226 pkt 9 dyrektywy VAT. Jednakże w zakresie, w jakim strony w postępowaniu głównym są zgodne co do tego, że łączna kwota VAT przypadająca do zapłaty, która jest wymagana przez art. 226 pkt 10 tej dyrektywy, była w umowie leasingu określona, do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy ową stawkę VAT można by łatwo wywnioskować z obliczeń dokonanych celem ustalenia łącznej kwoty VAT, czy też z postanowienia spornej umowy odsyłającego do przepisów mających zastosowanie, w których znajduje się zastosowana stawka VAT.

59. Po drugie, co się tyczy daty dostawy towaru, należy przypomnieć, że art. 226 pkt 7 dyrektywy VAT wymaga, aby faktura zawierała, w szczególności, datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usług. Trybunał wyjaśnił już, że data wykonania usług stanowiących przedmiot omawianej faktury umożliwia kontrolę, kiedy nastąpiło zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego, a tym samym określenie przepisów podatkowych, które

³⁰ Zobacz wyrok Barlis (pkt 24).

³¹ Wyrok z dnia 15 lipca 2010 r., Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, pkt 45 i sentencja).

³² Wyrok Barlis (pkt 46). Należy wyjaśnić, czy państwa członkowskie mają kompetencję do ustanowienia sankcji w wypadku nieprzestrzegania przesłanek formalnych dotyczących wykonywania prawa do odliczenia VAT. Na podstawie art. 273 dyrektywy VAT państwa członkowskie są upoważnione do przyjęcia przepisów celem zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw podatkowych, pod warunkiem że nie wykraczają one poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia tych celów, i nie podważają neutralności VAT [zob. wyrok Barlis (pkt 47)].

z czasowego punktu widzenia powinny znaleźć zastosowanie do czynności, jakiej dotyczy ów dokument³³. W tym względzie należy w razie potrzeby upewnić się, czy dokumenty załączone do umowy zawierają bardziej szczegółowe przedstawienie dostawy³⁴.

60. W niniejszej sprawie należy najpierw zbadać, czy na podstawie umowy leasingu organ mógł ustalić, czy chodzi o przypadek „dostawy towarów”, czy „wykonania usług”, a następnie, czy umowa ta pozwala określić czas dostawy.

61. Po pierwsze, co się tyczy kwestii kwalifikacji transakcji leasingu, Trybunał orzekł już, że w sytuacji gdy umowa leasingu nieruchomości przewiduje, iż własność zostaje przeniesiona na leasingobiorcę z końcem tej umowy lub że istotne atrybuty własności zostają oddane do dyspozycji leasingobiorcy (co wydaje się mieć miejsce w niniejszej sprawie), w szczególności gdy przeniesiona zostaje na niego większość pożytków i ryzyka związanych z tytułem prawnym do tej nieruchomości i gdy zaktualizowana suma rat jest praktycznie taka sama jak wartość rynkowa towaru, transakcję, która wynika z takiej umowy, należy uważać za transakcję nabycia dobra inwestycyjnego³⁵.

62. Po drugie, co się tyczy daty dostawy tego towaru, pragnę zauważyć, że Trybunał uściślił, iż pojęcie „dostawy towarów” nie odnosi się do przeniesienia własności w formie przewidzianej we właściwych przepisach krajowych, lecz obejmuje każdą transakcję przekazania rzeczy przez stronę, która upoważnia drugą stronę do rozporządzania tą rzeczą, jakby była ona jej właścicielem³⁶.

63. O ile do sądu krajowego należy ustalenie w każdym konkretnym przypadku, w zależności od okoliczności faktycznych danej sprawy, czy dana czynność dotycząca rzeczy pociąga za sobą przeniesienie prawa do rozporządzania tą rzeczą jak właściciel, o tyle Trybunał może dostarczyć temu sądowi wszelkich użytecznych wskazówek w tym względzie³⁷.

64. W tym kontekście Trybunał stwierdził już, że transakcje leasingu (*sale and lease back*), takie jak stanowiące przedmiot sporu w postępowaniu głównym, charakteryzuje łączne i jednoczesne ustanowienie, z jednej strony, prawa własności przez podatnika (w niniejszym przypadku RED) na rzecz instytucji finansowej (Raiffeisen) i, z drugiej strony, oddania nieruchomości w leasing przez ową instytucję finansową na rzecz podatnika. Należy w związku z tym ustalić, czy w kontekście postępowania głównego przyznanie prawa własności i oddanie nieruchomości w leasing należy rozpatrywać oddzielnie, czy też łącznie³⁸.

65. W tym zakresie Trybunał orzekł, że jedno świadczenie występuje w przypadku, gdy dwa lub więcej elementów albo dwie lub więcej czynności, dokonane przez podatnika, są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby sztuczny charakter.³⁹ Do sądu krajowego należy ocena, czy przedstawione mu dowody wykazują istnienie jednej transakcji, niezależnie od sposobu jej sformułowania w umowie⁴⁰.

³³ Wyrok Barlis (pkt 30).

³⁴ Zobacz podobnie wyrok Barlis (pkt 34).

³⁵ Wyrok NLB Leasing (pkt 26–32).

³⁶ Wyrok Mydibel (pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

³⁷ Zobacz podobnie wyroki: NLB Leasing (pkt 25); Mydibel (pkt 35).

³⁸ Zobacz podobnie wyrok Mydibel (pkt 36, 37).

³⁹ Wyrok Mydibel (pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

⁴⁰ Wyrok Mydibel (pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

66. W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że transakcje sale and lease back (sprzedaż i leasing zwrotny), których dotyczy postępowanie główne, stanowią transakcje o charakterze finansowym, służące zwiększeniu płynności finansowej RED, a nieruchomość będąca przedmiotem sporu w postępowaniu głównym pozostała w posiadaniu tej ostatniej, która wykorzystywała ją w sposób nieprzerwany i ciągły do celów przeprowadzanych przez nią opodatkowanych transakcji. Fakty te zdają się wskazywać – z zastrzeżeniem weryfikacji, której musi dokonać sąd odsyłający – że każda z tych transakcji stanowi jedną transakcję. Ustanowienie prawa własności na objętym postępowaniem głównym towarze jest nierozdzielnie związane z leasingiem tego samego towaru stanowiącego nieruchomość⁴¹.

67. Można zatem wyobrazić sobie, że umowa leasingu zawiera wystarczająco dużo danych na temat daty dostawy w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 62 niniejszej opinii.

68. W świetle powyższych rozważań można w istocie przyjąć, że umowa leasingu, która zawiera wystarczającą ilość danych umożliwiających administracji podatkowej kontrolę zapłaty należnego podatku i ewentualnie istnienie prawa do odliczenia VAT, może w drodze wyjątku zostać uznana za „fakturę” w rozumieniu dyrektywy VAT.

V. Wnioski

69. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytania prejudycjalne zadane przez Vrhovno sodišče (sąd najwyższy, Słowenia) w następujący sposób:

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 pisemna umowa, w drodze wyjątku, może zostać uznana za fakturę w rozumieniu tej dyrektywy, nawet jeśli nie zawiera wszystkich informacji wymaganych zgodnie z rozdziałem 3 („Fakturowanie”) tytułu XI owej dyrektywy, o ile wskazano w tym dokumencie wystarczającą ilość danych, aby umożliwić organom podatkowym kontrolę zapłaty należnego podatku i ewentualnie istnienia prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej.

⁴¹ Zobacz podobnie wyrok Mydibel (pkt 40).