

**Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Sprawa C-235/21**

**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem**

**Data wpływu:**

12 kwietnia 2021 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Słowenia)

**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

17 marca 2021 r.

**Strona wnosząca skargę kasacyjną:**

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

**Druga strona postępowania:**

Republika Slovenija

---

**Przedmiot postępowania głównego**

Skarga kasacyjna w ramach sądowego postępowania sądowo-administracyjnego; podatek od wartości dodanej (VAT); dyrektywa Rady 2006/112/WE; kwalifikacja umowy leasingu finansowego nieruchomości jako faktury na potrzeby deklaracji i odliczenia VAT; podstawowe informacje w treści umowy, pozwalające na uznanie jej za fakturę

**Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego**

Interpretacja prawa Unii; art. 267 TFUE

**Pytania prejudycjalne**

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”) dyrektywy VAT?;

lub 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 powodująca powstanie obowiązku zapłaty VAT zgodnie z art. 203 dyrektywy VAT?;

lub, 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 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?

### **Powołane przepisy prawa Unii**

Dyrektywa Rady 2006/112/CE, w szczególności art. 203, a także art. 63, 178, 218 i 226–230

### **Powołane przepisy prawa krajowego**

Zakon o davku na dodano vrednost (ustawa o podatku od wartości dodanej; zwana dalej: „ZDDV-1”), art. 67, 76 i 82–84.a

### **Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i postępowania głównego**

- 1 Strona wnosząca skargę kasacyjną, spółka Raiffeisen leasing, d.o.o. [zwana dalej: „Raiffeisen leasing”], podpisała ze spółką RED, d.o.o. [zwaną dalej: „RED”], umowę leasingu finansowego i umowę sprzedaży nieruchomości (transakcja sale-and-lease back).
- 2 RED była właścicielem gruntu w Rožnej dolinie, na którym stał stary budynek mieszkalny. RED zmierzała wybudować tam nowy budynek. W celu pozyskania zasobów finansowych, w ramach umowy leasingu finansowego nieruchomości zawartej w dniu 19 listopada 2007 r. (zwaną dalej: „umową”), strony uzgodniły że Raiffeisen leasing kupi od RED nieruchomość, a następnie spłaci jej raty leasingowe aż do zwrotu w wysokości równej wartości istniejącego gruntu i nowo wybudowanych budynków (1 294 786,56 EUR). Umowa wskazywała również wysokość podatku od wartości dodanej (zwanego dalej: „VAT”) w kwocie równej 110 056,86 EUR.
- 3 Raiffeisen leasing nie wystawiła swojemu kontrahentowi RED żadnej (konkretnej) faktury w ramach umowy i nie zadeklarowała, ani nie zapłaciła VAT.

Zgodnie z samą umową RED skorzystała ze swojego prawa do odliczenia VAT, tak jakby umowa stanowiła fakturę, którą zawarła ona w swojej deklaracji VAT.

- 4 W tym kontekście, zgodnie z ustaleniami, obie spółki zawarły trzy dni później umowę sprzedaży z dnia 22 listopada 2007 r. (zwaną dalej: „umową sprzedaży”) w przedmiocie gruntu wraz ze starym budynkiem. Obie spółki uzgodniły cenę zawierającą VAT, a RED wystawiło również na rzecz Raiffeisen leasing fakturę zawierającą VAT.
- 5 W listopadzie 2007 r. Raiffeisen leasing, strona wnosząca skargę kasacyjną, skorzystała ze swojego prawa do odliczenia VAT na podstawie umowy sprzedaży.
- 6 Z uwagi na to, że RED nie wywiązała się ze swoich zobowiązań w wyznaczonym terminie, prawie cztery lata później, tj. dnia 21 lutego 2011 r., umowa została rozwiązana za porozumieniem stron. Raiffeisen leasing następnie odsprzedała nieruchomość innemu nabywcy za cenę zawierającą VAT.
- 7 W dniu 25 lipca 2014 r. RED otrzymała ostateczną decyzję odmawiającą jej prawa do odliczenia VAT na podstawie umowy.
- 8 W ramach kontroli podatkowej (decyzja o określeniu zobowiązania podatkowego pierwszej i drugiej instancji) ustalono, że Raiffeisen leasing (1) powinien był rozliczyć VAT na podstawie umowy i (2) nie powinien był skorzystać ze swojego prawa do odliczenia na podstawie umowy sprzedaży.
- 9 W odniesieniu do punktu (1): Finančna uprava Republike Slovenije (administracja podatkowa Republiki Słowenii; zwana dalej: „FURS”) oparła wymagalność VAT na art. 76 ust. 1 pkt 9 Zakon o davku na dodano vrednost (ustawy o podatku od wartości dodanej; zwanej dalej: „ZDDV-1”), na mocy której „VAT jest należny od każdego, kto wskaże ten podatek na fakturze”. W jej ocenie umowa zawierająca wskazanie wartości wraz z VAT stanowiła zasadniczo treść faktury, na podstawie której RED mogła skorzystać ze swojego prawa do odliczenia VAT. W tym momencie powstał więc również obowiązek zapłaty VAT.
- 10 FURS wydała następnie decyzję, mocą której odmówiono RED prawa do odliczenia VAT na podstawie umowy. W tym dniu Raiffeisen leasing uzyskała zatem prawo do obniżenia (korekty) deklaracji VAT, biorąc pod uwagę, że zgodnie z wyżej wymienioną decyzją FURS, ustalo ryzyko utraty dochodów podatkowych. Jednak w międzyczasie (od 3 stycznia 2008 r. do 25 lipca 2014 r.) upłynął okres, w którym Raiffeisen leasing byłaby, w opinii FURS, zobowiązana do zadeklarowania VAT, czego nie uczyniła. W odniesieniu do wskazanego okresu FURS naliczyła jej odsetki od zobowiązania podatkowego w kwocie równej 50 571,88 EUR.
- 11 W odniesieniu do punktu (2): w ocenie FURS transakcja wynikająca z umowy sprzedaży jest z mocy prawa zwolniona z VAT, ponieważ art. 44 ust. 7 ZDDV-1 stanowi, że „dostawa budynków lub części budynków, a także gruntów, na których one się znajdują, jest zwolniona z VAT, chyba że dostawa następuje przed

zajęciem lub użytkowaniem budynków lub części budynków po raz pierwszy, lub że dostawa następuje przed upływem dwuletniego okresu od rozpoczęcia pierwszego użytkowania lub pierwszego zajęcia”. Deklaracja podatkowa pozwalająca na dokonanie wyboru co do naliczenia VAT od danej transakcji na podstawie art. 45 ZDDV-1, nie została złożona do organu podatkowego przez kontrahentów. W konsekwencji nie można było domagać się żadnego prawa do odliczenia, chociażby została wystawiona faktura, w której zawarto (niesłusznie) VAT. W związku z tym FURS przystąpiła do dodatkowego rozliczenia VAT na kwotę 44 200,00 EUR wraz z odsetkami w wysokości 11 841,97 EUR. W tym względzie, zdaniem FURS, nie ma znaczenia fakt, że później (po rozwiązaniu umowy) nieruchomość została sprzedana innemu nabywcy w ramach transakcji opodatkowanej VAT. Transakcja wynikająca z umowy sprzedaży była zwolniona z VAT i późniejsze zdarzenia nie mają w tym zakresie znaczenia.

- 12 W ramach postępowania administracyjnego ministerstwo finansów oddaliło, jako bezpodstawne, odwołanie strony skarżącej oraz potwierdziło decyzję FURS, działającej jako organ pierwszej instancji.
- 13 Raiffeisen leasing wniosła skargę, która została oddalona przez Upravno sodišče (sąd administracyjny) z powodów zasadniczo identycznych, jak te określone w decyzji FURS i ministerstwa finansów jako organu drugiej instancji.
- 14 Następnie Raiffeisen leasing złożyła wniosek o zezwolenie na wniesienie skargi kasacyjnej od wyroku Upravno sodišče (sądu administracyjnego), który został częściowo przyjęty przez Vrhovno sodišče (sąd najwyższy), który wyraził zgodę na wniesienie skargi kasacyjnej postanowieniem z dnia 20 maja 2020 r., w szczególności w celu, między innymi, udzielenia odpowiedzi na istotne zagadnienie prawne: „Kiedy dwustronną transakcję (umowę) można uznać za fakturę w rozumieniu [ZDDV-1] i dyrektywy [VAT]”. Na tej podstawie spółka ta wniosła skargę kasacyjną, w przedmiocie której obecnie ma rozstrzygnąć Vrhovno sodišče (sąd najwyższy).

### **Zasadnicze argumenty stron w postępowaniu głównym**

- 15 Druga strona postępowania, uznając, że sporna umowa stanowiła również fakturę wskazującą VAT, stwierdziła, że strona wnosząca skargę kasacyjną była zobowiązana do zapłaty tego ostatniego na podstawie art. 76 ust. 1 pkt 9 ZDDV-1, czego nie uczyniła we właściwym roku podatkowym.
- 16 W tym względzie należy zauważyć, że strona wnosząca skargę kasacyjną nie uznała przedmiotowej umowy za fakturę na podstawie ZDDV-1 i dyrektywy VAT, natomiast druga umawiająca się strona, spółka RED, wykorzystwała ze swojej strony lub, dokładniej, próbowała wykorzystać umowę jako fakturę w celu odliczenia VAT.
- 17 Teza drugiej strony postępowania została uznana za merytorycznie poprawną również przez Upravno sodišče (sąd administracyjny) w ramach zaskarżonego

wyroku. Strona skarżąca kwestionuje również w skardze kasacyjnej, w sposób szczególny, kwalifikację tej umowy jako faktury, z czego wynikałby jej obowiązek zapłaty VAT na mocy wyżej przytoczonego przepisu prawa. Zaprzeczyła, jakoby można było uznać zawartą umowę za fakturę, stwierdzając, że sama umowa nie zawierała wszystkich podstawowych elementów faktury (gdyż ani stawka VAT, ani data dostawy towaru nie została w niej wymieniona) i że, dlatego, nie zostały spełnione wymogi formalne, które umożliwiłyby kontrahentowi, RED, skorzystanie z prawa dotyczącego naliczonego VAT, tak więc nie istniało żadne ryzyko utraty dochodów podatkowych. Zdaniem strony wnoszącej skargę kasacyjną, w drodze umowy zobowiązała się ona po prostu do dostarczenia kontrahentowi nieruchomości, której jeszcze nie posiadała w momencie podpisywania umowy (a którą nadto nabyła dopiero trzy dni później), tak, że umowa jako taka nie doprowadziła do dostawy nieruchomości. Z powyższego wynika, że strona wnosząca skargę kasacyjną nie miała zamiaru doprowadzić do tego, aby umowa stanowiła fakturę, ponieważ, w przypadku zamiaru wystawienia faktury wystawiłaby ją ze wszystkimi elementami wymaganymi przez ZDDV-1. W związku z tym kwestionuje ona tezę drugiej strony postępowania i Upravno sodišče (sądu administracyjnego), zgodnie z którą umowę można uznać za fakturę już ze względu na fakt zawarcia w niej przedmiotu dostawy, podstawy opodatkowania oraz kwoty. W ocenie strony wnoszącej skargę kasacyjną teza taka jest arbitralna, gdyż mogłaby doprowadzić do możliwości uznania za fakturę (jako podstawy VAT) także każdej oferty (umowy), w której występują tylko te elementy.

### **Zwięzłe uzasadnienie odesłania prejudycjalnego**

- 18 W niniejszej sprawie toczy się spór jedynie w odniesieniu do części dotyczącej obowiązku zapłaty VAT na podstawie wystawionej faktury, którą stanowi pisemna umowa z dnia 19 listopada 2007 r., zawarta pomiędzy stroną wnoszącą skargę kasacyjną, Raiffeisen leasing, a jej umownym kontrahentem, RED, w której wskazano również kwotę VAT (równą 110 056,86 EUR). Należy zatem zadać sobie pytanie dotyczące wykładni w zakresie powstania obowiązku zapłaty VAT, który to obowiązek wynika z faktu, że osoba wystawiająca fakturę wskazała w niej VAT, zgodnie z wymogami art. 203 dyrektywy VAT oraz art. 76 ust. 1 pkt 9 ZDDV-1, dokonującego transpozycji tego przepisu dyrektywy do porządku prawnego Republiki Słowenii w identycznych słowach. Prawidłowa wykładnia przepisu ZDDV-1 jest zatem w pełni zależna od prawidłowej wykładni tego przepisu odnośnej dyrektywy.
- 19 Wspomniany obowiązek wynikający z art. 203 dyrektywy VAT, zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (zwanego dalej: „Trybunałem”), jest niezależny od tego, czy rzeczywiście miała miejsce transakcja opodatkowana, tak długo jak ewentualne braki nie zostaną skorygowane na warunkach określonych w wyżej wymienionej dyrektywie (zob. na przykład wyrok z dnia 31 stycznia 2013 r., LVK, C-643/11, EU:C:2013:55). Celem tego przepisu, w ramach gwarancji skuteczności i neutralności systemu

VAT, jest uniknięcie ryzyka utraty dochodów podatkowych w przypadku, gdy adresat faktury nienależnie wykazującej VAT może użyć takiej faktury w celu skorzystania ze swojego prawa do odliczenia (zob. podobnie, wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r., *Stadeco* (C-5[6]6/07, EU:C:2009:380, pkt 29).

- 20 Dla celów powstania wskazanego powyżej obowiązku zapłaty VAT należy zatem wyjść od ustalenia, że została wystawiona faktura w rozumieniu ustalonym przez dyrektywę VAT i przez ZDDV-1. W sytuacji, w której ta ostatnia nie została wystawiona, obowiązek zapłaty VAT, logicznie rzecz biorąc, nie może powstać. W tym względzie istotny jest przepis art. 218 dyrektywy VAT, który stanowi, że do celów dyrektywy państwa członkowskie uznają za faktury dokumenty lub noty w formie papierowej lub w formie elektronicznej, które spełniają warunki określone w tym rozdziale (rozdział 3, „Fakturowanie”). Cytowany przepis dyrektywy VAT został transponowany na mocy art. 81 ust. 8 ZDDV-1.
- 21 W związku z tym *Vrhovno sodišče* (sąd najwyższy) zastanawia się jednak, czy nawet dokument, który nie zawiera wszystkich obowiązkowych informacji, jakie musi posiadać faktura zgodnie z art. 226–230 dyrektywy VAT (art. 82–84 ZDDV-1) może prowadzić do powstania obowiązku zapłaty podatku VAT po stronie podmiotu, który wystawił ten dokument, lub jakie są, w każdym przypadku, właściwe informacje dla stwierdzenia istnienia faktury, jak również obowiązku zapłaty VAT na podstawie art. 203 samej dyrektywy
- 22 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że dyrektywa VAT dopuszcza powstanie obowiązku w rozumieniu art. 203 nawet w przypadku, gdy faktura nie zawiera wszystkich informacji wymaganych przez tę dyrektywę w jej art. 226 i następnym. Zgodnie z dotychczas wypracowanym orzecznictwem, dopuszczalne jest powstanie obowiązku zapłaty VAT w związku z wystawieniem faktury wykazującej VAT, nawet jeśli sama faktura nie zawiera niektórych informacji wymaganych przez dyrektywę VAT, na przykład kiedy nie jest wskazane miejsce świadczeni usług, za które wystawiono fakturę, albowiem jest to bez znaczenia dla celów powstania przedmiotowego zobowiązania podatkowego (wyrok Trybunału z dnia 18 czerwca 2009 r., *Stadeco*, C-5[6]6/07, EU:C:2009:380, pkt 26 i nast.). Taką wykładnię potwierdza również orzecznictwo istniejące w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej [zob., na przykład, wyrok *Bundesfinanzhof* (federalnego sądu podatkowego, Niemcy) z dnia 17 lutego 2011 r., V R 39/09].
- 23 Również z wykładni językowej art. 203 dyrektywy VAT wynika, że powstanie rzeczonoego obowiązku jest uzależnione od istnienia faktury, na której będzie wskazany VAT, przy czym ten przepis dyrektywy VAT nie odwołuje się wyraźnie do spełnienia wszystkich wymogów formalnych faktury, jak przewidziano dla wykonywania prawa do odliczenia w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług przez innego podatnika na podstawie art. 178 lit. a) dyrektywy VAT. Rezultat ten osiąga się również poprzez odwołanie się do wykładni celowościowej, gdyż powstanie obowiązku (tylko) na podstawie wystawienia faktury wskazującej VAT, zgodnie z art. 203 dyrektywy VAT, ma na celu

zapobieżenie ryzyku utraty dochodów podatkowych, co mogłoby mieć miejsce w wyniku wykorzystania takiego dokumentu jako podstawy do skorzystania z prawa do odliczenia przez innego podatnika. Sprzeczne z celem tego przepisu byłoby umożliwienie wystawcy takiej faktury uchylenie się od przedmiotowego obowiązku poprzez zwykle niezawarcie w niej jednego z wymaganych elementów. Niebezpieczeństwo utraty dochodów podatkowych wynika już bowiem z faktu, że dokument zawiera podstawowe elementy faktury do celów VAT, stwarzając tym samym oczywistą możliwość dla beneficjanta oparcia się na samym dokumencie w celu odliczenia naliczonego VAT, o którym mowa w tym dokumencie [tak wyraźnie, Bundesfinanzhof (federalny sąd podatkowy, Niemcy) w wyroku z dnia 17 lutego 2011 r., VR 39/09, pkt 24].

- 24 Aby powstał obowiązek zapłaty VAT w oparciu o fakt, że konkretny podmiot wystawił fakturę, nie wydaje się zatem konieczne, aby faktura ta była wyraźnie oznaczona jako taka i zawierała wszystkie informacje wymagane przez dyrektywę VAT (na przykład, z art. 226 dyrektywy VAT).
- 25 Prawidłowa jest zatem wykładnia, zgodnie z którą do powstania obowiązku, o którym mowa w art. 203 dyrektywy VAT wystarczy, aby dokument wskazywał na wyraźny i obiektywnie rozpoznawalny zamiar po stronie wystawiającego wystawienia faktury dotyczącej określonej transakcji, która może spowodować u jej adresata uzasadnione domniemanie możliwości odliczenia, na jej podstawie, naliczonego VAT. Elementy, które normalnie na to pozwalają, to wskazanie wystawcy i adresata faktury, opis transakcji, a także wartość dostarczonych towarów lub świadczenia usług, z których wynika kwota VAT należnego od odbiorcy [zob. także, podobnie, wyrok Bundesfinanzhof (niemieckiego federalnego sądu podatkowego) z dnia 19 listopada 2014 r., V R 29/14]. Do tego można dodać także dalsze elementy i okoliczności, które należy ustalić indywidualnie dla każdego przypadku. W szczególności w ramach tej oceny może to również wynikać z innych dokumentów, do których taki dokument (faktura) się odnosi lub które są dostępne w odniesieniu do niego [zob. również, podobnie, orzecznictwo Bundesfinanzhof (niemieckiego federalnego sądu podatkowego) na przykład w wyroku z dnia 26 czerwca 2019 r., XI R 5/18, ECLI:DE:BFH:2019:U.260619.XIR5.18.0, pkt 28].
- 26 Jednakże powyższa interpretacja wymaga w tym przypadku dalszego wyjaśnienia, czy i na jakich warunkach pisemna umowa między dwiema stronami, dotycząca transakcji podlegającej opodatkowaniu dla celów VAT (na przykład, dostawa towarów lub świadczenie usług), może zostać uznana za fakturę w rozumieniu art. 203 dyrektywy VAT.
- 27 W tym względzie należy wyjść od założenia, że umowa, jako zobowiązująca czynność prawna, może różnić się od faktury, ponieważ może stanowić jedynie podstawę prawną transakcji podlegającej VAT, i że na mocy tej ostatniej sprzedawca lub usługodawca jest zobowiązany, zgodnie z dyrektywą VAT (lub ZDDV-1), do wystawienia faktury w momencie wystąpienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego (zob., na przykład, art. 63

dyrektywy VAT). Podobnie podstawowe elementy umożliwiające kwalifikację dokumentu jako faktury mogą pokrywać się z podstawowymi elementami, które muszą występować w umowie dostawy towarów lub świadczenie usług (essentialia negotii). Prosty fakt, że w umowie wskazane są umawiające się strony, że jest określony sam przedmiot umowy, a także umowna wartość dostawy towarów i świadczenia usług, ze wskazaniem kwoty VAT, nie może zatem sam w sobie oznaczać, że taka umowa zawsze stanowi fakturę w rozumieniu dyrektywy VAT lub ZDDV-1. Wskazanie kwoty VAT w samej umowie jest w rzeczywistości istotne właśnie celem zagwarantowania przejrzystości stosunku umownego, a także wysokości należnego wynagrodzenia, gdyż, w przypadku braku określenia obowiązku zapłaty VAT w określonej kwocie, zgodnie z orzecznictwem sądów Republiki Słowenii, uznać należy, że podatek jest już uwzględniony we wskazanej kwocie umownej.

- 28 W świetle powyższych rozważań Vrhovno sodišče (sąd najwyższy) zastanawia się, czy umowa może stanowić fakturę w rozumieniu art. 203 dyrektywy VAT, jedynie wówczas, gdy wynika z niej 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. Taki wniosek można by wyciągnąć na podstawie wyraźnego zapisu umownego, który jasno to stwierdza (na przykład, że umowa stanowi także fakturę) lub ewentualnie także w sytuacji, w której z okoliczności czynności prawnej i cech samej umowy wynikają łatwe do zidentyfikowania elementy świadczące o tym, że w ramach tej umowy nie było przewidziane wystawienie faktury jako szczególnego dokumentu. W związku z tym, w świetle powyższego Vrhovno sodišče (sąd najwyższy) zastanawia się, czy jest poprawna taka wykładania art. 203 dyrektywy, że jedynie we wskazanych przypadkach zawartą umowę można uznać (także) za fakturę zawierającą wskazanie VAT, z której wynika obowiązek zapłaty VAT na podstawie art. 203 dyrektywy VAT (art. 76 ust. 1 pkt 9 ZDDV -1).
- 29 Ponieważ odpowiedź na pytanie, czy rzeczona umowa może zostać uznana za fakturę, zależy od prawidłowej wykładni art. 203 dyrektywy VAT, Vrhovno sodišče (sąd najwyższy), jako najwyższy sąd Republiki Słowenii, ma obowiązek przedłożyć Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej pytanie dotyczące wykładni powołanej dyrektywy.