

WYROK TRYBUNAŹU (druga izba)

z dnia 2 lipca 2015 r. (\*)

OdesŹanie prejudycjalne – VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Dostawa towarów lub Źwiadczenie usŹug – Umowa leasingu – Zwrot leasingodawcy nieruchomoŹci bŹdŹcej przedmiotem umowy leasingu – PojŹcia „anulowania, wypowiedzenia, rozwiŹzania, caŹkowitego lub czŹŹciowego niewywiŹzania siŹ z pŹatnoŹci” – Prawo leasingodawcy do obniŹenia podstawy opodatkowania – Podwójne opodatkowanie – Źwiadczenia odrŹbne – Zasada neutralnoŹci podatkowej

W sprawie CŹ209/14

majŹcej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, zŹoŹony przez Vrhovno sodišŹe (SŹowenia) postanowieniem z dnia 16 kwietnia 2014 r., które wpŹynŹo do TrybunaŹu w dniu 25 kwietnia 2014 r., w postŹpowaniu:

NLB Leasing d.o.o.

przeciwno

Republika Slovenija,

TRYBUNAŹ (druga izba),

w skŹadzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, J. C. Bonichot (sprawozdawca), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz VilaŹa i C. Lycourgos, sŹdziowie,

rzecznik generalny: N. JŹäskinen,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzglŹdniajŹc pisemny etap postŹpowania,

rozwaŹywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu NLB Leasing d.o.o. przez J. Podlipnika, doradcŹ podatkowego,
- w imieniu rzŹdu sŹoweŹskiego przez T. MiheliŹ Źitko, dziaŹajŹcy w charakterze peŹnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay, L. Lozano Palacios oraz M. Źebrego, dziaŹajŹcych w charakterze peŹnomocników,

podjŹwszy, po wysŹuchaniu rzecznika generalnego, decyzjŹ o rozstrzygniŹciu sprawy bez opinii,

wydaje nastŹpujŹcy

## Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykŹadni art. 2 ust. 1, art. 14, art. 24 ust. 1 i art. 90 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartoŹci dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej

„dyrektywę VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką NLB Leasing d.o.o. (zwaną dalej „NLB”) a Republika Słowenia (Republikę Słowenii), reprezentowaną przez Ministerstwo za finanse (ministerstwo finansów) w przedmiocie odmówienia przez ministerstwo uznania dokonanej przez NLB korekty kwoty podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”) zapłaconego w związku z zawarciem dwóch umów leasingowych.

## Ramy prawne

### *Prawo Unii*

3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]”.

4 Artykuł 14 dyrektywy VAT stanowi:

„1. »Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.

2. Poza czynności, o której mowa w ust. 1, za dostawę towarów uznaje się następujące czynności:

[...]

b) faktyczne przekazanie towaru zgodnie z umową najmu towarów na czas określony lub sprzedaży towaru na warunkach odroczonej płatności, która zawiera klauzulę o przeniesieniu własności w następstwie normalnych zdarzeń nie później niż z chwilą zapłaty ostatniej raty;

[...]”.

5 Artykuł 24 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje, że:

„»Świadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów”.

6 Zgodnie z art. 90 dyrektywy VAT:

„1. W przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub też w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy, podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie.

2. W przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności państwa członkowskie mogą odstąpić od zastosowania ust. 1”.

## Prawo s?owe?skie

7 Zgodnie z art. 3 ust. 1 Zakon o davku na dodano vrednost (ustawy o podatku od warto?ci dodanej, zwanej dalej: „ZDDV?1”) opodatkowaniu VAT podlegaj? nast?puj?ce transakcje:

„1. dostawy towarów dokonywane odp?atnie na terytorium Republiki S?owenii [...] przez podatnika w ramach jego dzia?alno?ci gospodarczej;

[...]

3. ?wiadczenia us?ug dokonywane odp?atnie na terytorium Republiki S?owenii przez podatnika w ramach jego dzia?alno?ci gospodarczej;

[...]”.

8 Na podstawie art. 6 ZDDV?1:

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

2. Za dostaw? towarów uznaje si? równie?:

[...]

b) faktyczne przekazanie towaru zgodnie z umow? najmu towarów na czas okre?lony [...], która zawiera klauzul? o przeniesieniu w?asno?ci w nast?pstwie normalnych zdarze? nie pó?niej ni? z chwil? zap?aty ostatniej raty;

[...]”.

9 Zgodnie z art. 14 ust. 1 ZDDV?1 „?wiadczenie us?ug” oznacza ka?d? transakcj?, która nie stanowi dostawy towarów.

10 Artyku? 39 ust. 1 i 2 ZDDV?1 brzmi nast?puj?co:

„2. W przypadku anulowania, zwrotu lub obni?enia ceny po dokonaniu transakcji podstawa opodatkowania zostaje odpowiednio obni?ona. Podatnik mo?e skorygowa? (obni?y?) kwot? zadeklarowanego VAT, je?eli nabywca towarów lub us?ug skorygowa? (obni?y?) odliczon? przez siebie kwot? VAT i powiadomi? o tym dostawc? lub us?ugodawc? na pi?mie.

3. Podatnik mo?e równie? skorygowa? (obni?y?) kwot? VAT nale?nego, gdy nie zosta?a ona zap?acona w ca?o?ci lub cz??ciowo, na podstawie prawomocnego orzeczenia s?du o zako?czeniu post?powania upad?o?ciowego lub na podstawie zatwierdzonego uk?adu prowadz?cego do zako?czenia tego post?powania [...]. Je?eli w pó?niejszym czasie nale?no?? z tytu?u dostawy towarów lub ?wiadczenia us?ug, której okre?lona w tym ust?pie korekta podstawy opodatkowania dotyczy, zostanie uregulowana w ca?o?ci lub cz??ci, podatnik obowi?zany jest do zap?aty VAT od otrzymanej kwoty”.

11 Artyku? 13 Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (rozporz?dzenia wykonawczego do ZDDV?1) stanowi:

„1. Od odszkodowania nie deklaruje si? ani nie p?aci VAT.

2. Za odszkodowanie w rozumieniu ust. 1 uznaje si? w szczeg?lno?ci:

- dostaw? dokonany przez dostawc? jako rekompensat? szkody spowodowanej przez wcze?niejszy dostaw?, je?li dostawca ponosi odpowiedzialno?? za szkody z mocy prawa lub umowy;
  - odsetki za zw?ok? pobierane przez podatnika od jego d?u?ników do wysoko?ci odsetek ustawowych za zw?ok? i kosztów ponagle?;
  - kary umowne;
  - odszkodowanie za odst?pienie od umowy, je?eli p?atnik nie otrzyma? z tego tytu?u ?adnego towaru ani us?ugi.
3. Je?eli umowa jest wykonana w cz??ci, takie cz??ciowe wykonanie podlega opodatkowaniu VAT”.

12 Zgodnie z art. 41 rozporz?dzenia wykonawczego do ZDDV?1:

„[...]

2. Zgodnie z art. 39 ust. 2 ZDDV?1 podatnik mo?e obni?y? kwot? VAT o kwot? pó?niej uzgodnionych rabatów, takich jak na przykad opusty lub bonifikaty udzielone z powodu gorszej jako?ci towaru, je?eli rabaty te zosta?y uzgodnione bezpo?rednio miedzy dostawc? a nabywc?.

3. Obni?enie podstawy opodatkowania zgodnie z art. 39 ust. 2 ZDDV?1 mo?e mie? zastosowanie do dostawcy nie wcze?niej ni? w okresie rozliczeniowym, w którym otrzyma? pisemne powiadomienie o korekcie odliczenia VAT.

[...]”.

### **Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne**

13 W lutym 2008 r. spółka NLB jako po?yczkodawca i spółka Domino ing, d.o.o. (zwana dalej „Domino”) jako po?yczkobiorca zawar?y dwie umowy krótkoterminowej po?yczki na okre?lony cel, a tak?e porozumienia o „współpracy gospodarczej”. Porozumienia te stanowi?y w szczególno?ci, ?e po?yczki zosta?y udzielone Domino przez NLB na zakup nieruchomo?ci z zamiarem wybudowania na nich budynków mieszkalnych i ?e NLB ma mo?liwo??, je?eli sobie tego ?yczy, sfinansowa? budow? tych budynków, w czym, jak uzna?o, ma interes. Za pomoc? tych po?yczek Domino mog?o zakupi? nieruchomo?ci, których poprzednikami w?a?cicielami by?y osoby trzecie, niebd?ce stronami umów zawartych mi?dzy NLB i Domino.

14 W kwietniu 2009 r. spółki NLB i Domino zawar?y dwa pakiety umów, które – jak wskaza? Vrhovno sodiš?e (s?d najwy?szy) – stanowi? transakcj? zwan? „sale and leaseback” (leasingiem zwrotnym). Po pierwsze, w wyniku zawarcia dwóch umów sprzeda?y NLB zosta?o w?a?cicielem uprzednio nabytych przez Domino nieruchomo?ci, i po drugie, poprzez dwie umowy leasingu NLB zobowi?za? si? jednocze?nie do oddania Domino tych nieruchomo?ci do u?ywania na okres kilku miesi?cy. Bez uszczerbku dla uprzednio zawartych porozumie? o współpracy gospodarczej tych dwóch spółek umowy leasingu przewidywa?y, ?e przed up?ywem terminu, na jaki umowy te zosta?y zawarte, Domino dokona wyboru spośród trzech nast?puj?cych mo?liwo?ci: przedu?enie okresu obowi?zywania umów, zwrot nieruchomo?ci NLB albo, wreszcie, zrealizowanie opcji wykupu, któr? Domino dysponowa?o w stosunku do tych nieruchomo?ci, po przez zap?at? wszystkich rat nale?nych NLB.

15 Przy zawarciu umów leasingu NLB ui?ci?o VAT od kwoty na fakturze wystawionej na rzecz

Domino zgodnie z tymi umowami, a mianowicie kwoty odpowiadaj?cej sumie rat miesi?cznych, w tym nale?no?ci z tytu?u przyznan?ch Domino opcji wykupu.

16 Poniewa? Domino z chwil? wyga?ni?cia umów leasingu nie ui?ci?o wszystkich rat nale?nych NLB, zgodnie z mo?liwo?ciami przewidzianymi we wspomnianych umowach NLB ponownie wesz?o w posiadanie nieruchomo?ci b?d?cych przedmiotem leasingu. W styczniu 2010 r. NLB sprzeda?o wskazane nieruchomo?ci jako tereny budowlane osobie trzeciej, a mianowicie spó?ce SAVA IP d.o.o. (zwanej dalej „Sav? IP”), deklaruj?c przy tym VAT nale?ny z tytu?u tej transakcji.

17 Z powodu niewykonania zobowi?za? ci???cych na Domino na mocy umów leasingu NLB wnios?o o dokonanie korekty kwoty zadeklarowanego VAT o kwot? odpowiadaj?c? warto?ci opcji wykupu przewidzianych przez te umowy.

18 W tym wzgl?dzie z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e zgodnie z postanowieniami umów leasingu spó?ki NLB i Domino sporz?dzi?y rozliczenie ko?cowe, na mocy którego NLB zap?aci?o na rzecz Domino kwot? odpowiadaj?c? ró?nicy mi?dzy, z jednej strony, zyskiem wynikaj?cym z ceny otrzymanej ze sprzeda?y nieruchomo?ci Savie IP a, z drugiej strony, nale?no?ciami niezap?aconymi przez Domino, w tym z tytu?u opcji wykupu.

19 NLB odliczy?o od ceny sprzeda?y tych nieruchomo?ci kwot? odpowiadaj?c? sumie, po pierwsze, kwoty VAT, któr? zap?aci?o przy tej sprzeda?y i, po drugie, rat z tytu?u opcji wykupu, jeszcze nieuiszczonych przez Domino, i wreszcie, po trzecie, rat miesi?cznych, z których zap?at? na rzecz NLB Domino nadal zalega?o. NLB nast?pnie wyp?aci?o Domino wynik?? ró?nic?. W dalszej kolejno?ci NLB wys?a?o Domino dwie noty kredytowe na kwot? w wysoko?ci równej ratom z tytu?u opcji wykupu, anuluj?c w ten sposób te raty.

20 Decyzj? z dnia 5 czerwca 2012 r. s?owe?skie organy podatkowe odmówi?y uwzgl?dnienia wniosku NLB o obni?enie kwoty podatku VAT zap?aconego przez t? spó?k? z tytu?u zawarcia umów leasingu, uzasadniaj?c t? decyzj? tym, ?e dwie noty kredytowe nie stanowi? podstawy prawnej do obni?enia podstawy opodatkowania NLB. Organy te twierdz?, ?e umowy nie zosta?y „rozwi?zane”, a odebranie nieruchomo?ci przez NLB nie stanowi przypadku „zwrotu” w rozumieniu art. 39 ust. 2 ZDDV-1, który transponuje art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT do prawa s?owe?skiego. Zdaniem tych organów leasingodawca dzia?a w rzeczywisto?ci jako zastawnik i sprzeda? nieruchomo?ci Savie IP w imieniu leasingobiorcy.

21 NLB zakwestionowa?o decyzj? s?owe?skich organów podatkowych, wnosz?c kolejno odwo?anie do ministerstwa finansów i nast?pnie skarg? do w?a?ciwego s?du pierwszej instancji. Oba ?rodki odwo?awcze zosta?y oddalone.

22 W skardze kasacyjnej NLB utrzymuje, ?e organ podatkowy i s?d pierwszej instancji przeprowadzili b??dn? wyk?adni? art. 39 ZDDV-1 i art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT. Zwrot nieruchomo?ci, którego musia?o dokona? Domino z powodu niewywi?zania si? ze zobowi?za? umownych, odpowiada jednemu z przypadków przewidzianych w powy?ej przytoczonych przepisach. NLB twierdzi równie?, ?e brak przyznania mo?liwo?ci obni?enia jego podstawy opodatkowania w sytuacji takiej jak tak w post?powaniu g?ównym prowadzi do naruszenia zasady neutralno?ci podatkowej, poniewa? VAT zosta? po raz drugi zap?acony przy sprzeda?y nieruchomo?ci podmiotowi trzeciemu.

23 W tych okoliczno?ciach Vrhovno sodiš?e postanowi? zawiesi? post?powanie i skierowa? do Trybuna?u nast?puj?ce pytania prejudycjalne:

„1) Czy w ?wietle stanu faktycznego w post?powaniu g?ównym art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT

należy interpretować w ten sposób, że zwrot przedmiotu leasingu (nieruchomości) z powodu czystego niewywiązania się ze zobowiązań przez leasingobiorcę na rzecz leasingodawcy w celu sprzedaży i spłaty zobowiązań wynikających z umów leasingu stanowi przypadek »anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub czystego niewywiązania się z płatności« po dokonaniu transakcji, w którym to przypadku podstawa opodatkowania jest stosowanie obniżona?

2) Czy art. 2 ust. 1, art. 14 i art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że kwota należna z tytułu dwóch opcji wykupu, stanowi całkowitą wartość umów leasingu płatną przez leasingobiorcę na rzecz leasingodawcy w taki sposób, że z powodu czystego braku spłaty zobowiązań leasingodawca odzyska posiadanie przedmiotu leasingu (nieruchomości), sprzeda go osobie trzeciej, i wypłaci leasingobiorcy nadwyżkę uzyskaną z ceny sprzedaży, w rozliczeniu kosztowym odliczając od niej również kwotę należną z tytułu opcji wykupu, powinna być uznana za opłatę w ramach wykonania umowy i dostaw towarów, która jako taka podlega opodatkowaniu VAT; czy też powinna być uznana za opłatę dotyczącą budowy usługi najmu budowy użytkowania nieruchomości, (jako taka podlegającej opodatkowaniu VAT z mocy prawa lub z wyboru podatnika); czy też za odszkodowanie z tytułu rozwiązania umowy, mające na celu naprawienie szkody spowodowanej niewywiązaniem się ze zobowiązań przez leasingobiorcę, niemające bezpośredniego związku z adn usug świadczonych odpłatnie i jako takie niepodlegające opodatkowaniu VAT?

3) Jeżeli na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że chodzi o opłatę za dostawę towaru i wykonanie umowy, powstaje również pytanie, czy zasada neutralności VAT sprzeciwia się temu, aby leasingodawca dwukrotnie uiści VAT należny: po raz pierwszy przy zawarciu umowy leasingu (w tym od kwoty należnej z tytułu opcji wykupu, stanowicej przewarżającą wartość umowy) i powtórnie, ze względu na czyste niewykonanie zobowiązań przez leasingobiorcę, przy odsprzedaży nieruchomości osobie trzeciej, przy uwzględnieniu okoliczności, że VAT dotyczący drugiej dostawy w rozliczeniu kosztowym obciążony leasingobiorcą?».

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

### *W przedmiocie pytania drugiego*

24 Z postanowienia odsyłającego wynika, że NLB jako leasingodawca i Domino jako leasingobiorca zawarli dwie umowy leasingu przewidujące oddanie dwóch nieruchomości do użytkowania. Z postanowienia tego wynika również, że z powodu niewywiązania się ze zobowiązań przez Domino NLB przejęło na mocy tych umów w ponowne posiadanie wspomniane nieruchomości, sprzedał je osobie trzeciej oraz wypłacił Domino nadwyżkę uzyskaną z ceny sprzedaży, w rozliczeniu kosztowym odliczając od niej kwotę należną z tytułu opcji wykupu. W takiej sytuacji poprzez pytanie drugie, które należy zbadać w pierwszej kolejności, sąd odsyłający pyta zasadniczo, czy art. 2 ust. 1, art. 14 i art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że usługa leasingu taka jak ta budująca przedmiotem postępowania gówny stanowi transakcję dostawy towarów czy świadczenia usług w rozumieniu tych przepisów.

25 Należy przypomnieć, że w ramach postępowania w trybie art. 267 TFUE Trybuna nie ma wątpliwości do stosowania przepisów Unii do określonego przypadku (wyrok Patriciello, C-163/10, EU:C:2011:543, pkt 21). W sprawie takiej jak ta w postępowaniu głównym do sądu odsyłającego należy zatem dokonanie kwalifikacji prawnej niezbędnej dla rozstrzygnięcia sporu przed nim zawisłego. Natomiast do Trybunału należy dostarczenie temu sądowi wszelkich niezbędnych wskazówek w celu udzielenia mu pomocy w tej ocenie (wyrok Patriciello, C-163/10, EU:C:2011:543, pkt 23).

26 W konsekwencji niezależnie od kwestii, czy w świetle okoliczności faktycznych leżących u

podstaw sporu w postępowaniu głównym rozpatrywana usługa leasingu stanowi w rzeczywistości czyż jedną transakcją z jednej z kilku elementów, co powinien zweryfikować sąd odsyłający? należy sędziemu temu udzielić informacji umożliwiających ocenę dla celów VAT charakteru prawnego usługi leasingu.

27 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT „»wiadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów”. Przy czym pojęcie „dostawy towarów” wymaga na mocy art. 14 ust. 1 tej dyrektywy „przeniesienia prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”. Ponadto art. 14 ust. 2 lit. b) dyrektywy VAT uznaje za „dostawę towarów” faktyczne przekazanie towaru zgodnie z umową najmu tego towaru na czas określony, która zawiera klauzulę o przeniesieniu własności w następstwie normalnych zdarzeń nie później niż z chwilą zapłaty ostatniej raty.

28 W tym kontekście z orzecznictwa Trybunału wynika, że leasing operacyjny należy odróżnić od leasingu finansowego, gdy ten ostatni cechuje przeniesienie na leasingobiorcę większych pożytków i ryzyka związanych z tytułem prawnym. Okoliczności, iż przewidziano, że przeniesienie własności nastąpi z końcem umowy lub okoliczności, że zaktualizowana suma rat jest praktycznie taka sama jak wartość rynkowa towaru, stanowią indywidualnie lub łącznie kryteria pozwalające określić, czy umowa może być zakwalifikowana jako umowa leasingu finansowego (zob. podobnie wyrok Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, pkt 38).

29 Ponadto pojęcie dostawy towarów obejmuje nie tylko przeniesienie własności w formie przewidzianej przez dane prawo krajowe, lecz także wszelkie przeniesienie władztwa nad rzeczami, które pozwala drugiej stronie na rozporządzanie nimi jak właściciel (wyrok Eon Aset Menidjmont, C-118/11, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Jako 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, w szczególności skoro przeniesiona zostaje na niego większe pożytków i ryzyka związanych z tytułem prawnym do tej nieruchomości i że zaktualizowana suma rat jest praktycznie taka sama jak wartość rynkowa towaru, transakcja wynikająca z takiej umowy należy uważać za transakcję nabycia dobra inwestycyjnego (zob. podobnie wyrok Eon Aset Menidjmont, C-118/11, pkt 40).

31 W tym względzie okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu w postępowaniu głównym, a mianowicie w szczególności postanowienia umów o „współpracy gospodarczej”, a także przeprowadzone według kołowego rozliczenia transakcje sugerują, że celem umów leasingu byłoby przekazanie Dominu własności nieruchomości będących przedmiotem wspomnianych umów, co powinien zbadać sąd odsyłający w świetle kryteriów przywołanych w pkt 26-30 niniejszego wyroku.

32 Z powyższych rozważań wynika, że art. 2 ust. 1, art. 14 i art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, 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, w szczególności skoro przeniesiona zostaje na niego większe pożytków i ryzyka związanych z tytułem prawnym do tej nieruchomości i że zaktualizowana suma rat jest praktycznie taka sama jak wartość rynkowa towaru, transakcja, która wynika z takiej umowy, należy uważać za transakcję nabycia dobra inwestycyjnego.

*W przedmiocie pytania pierwszego*

33 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, czy w

przedstawionych w pkt 24 niniejszego wyroku okolicznościach sporu rozstrzyganego w postępowaniu głównym – art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że zwrot przedmiotu leasingu (nieruchomości) stanowi przypadek anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności w rozumieniu tego przepisu.

34 Podczas gdy do sądu odsyłającego należy dokonanie kwalifikacji prawnej transakcji przeprowadzonej przez NLB i Domino, do Trybunału należy dostarczenie temu sądowi wszelkich niezbędnych wskazówek w celu udzielenia mu pomocy w tej ocenie.

35 W tym względzie należy przypomnieć, że art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, który dotyczy przypadków anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub obniżenia ceny po dokonaniu transakcji, zobowiązuje państwa członkowskie do obniżenia podstawy opodatkowania i w związku z tym również kwoty podatku VAT należnego od podatnika za każdym razem, gdy po dokonaniu transakcji podatnik nie otrzyma części lub całości wynagrodzenia. Ów przepis stanowi wyraz podstawowej zasady dyrektywy VAT, wedle której podstawą opodatkowania stanowi świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane, a w konsekwencji organy podatkowe nie mogą pobrać z tytułu VAT kwoty wyższej od tej, którą otrzyma podatnik (wyrok *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 22).

36 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że, poza przypadkami anulowania lub rozwiązania umów, w których strony powracają do sytuacji sprzed zawarcia umowy i podatnikowi przestaje przysługiwać wierzytelność, art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT dotyczy jedynie tych sytuacji, w których druga strona umowy nie dokona spłaty długu, pomimo tego, że jest do tego zobowiązana na mocy tej umowy, bądź dokona tej spłaty tylko częściowo (zob. podobnie wyrok *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 23, 24).

37 W konsekwencji podstawa opodatkowania podatnika nie może zostać obniżona, jeżeli zgodnie z postanowieniami umowy podatnik ten otrzyma w rzeczywistości wszystkie płatności w zamian za świadczenie przez niego – bez rozwiązania czy anulowania umowy – usługobiorca nie jest dalej zobowiązany do zapłaty podatnikowi uzgodnionej ceny.

38 Z powyższych rozważań wynika, że art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przepis ten nie pozwala podatnikowi na obniżenie podstawy opodatkowania, jeżeli podatnik ten otrzyma w rzeczywistości wszystkie płatności w zamian za świadczenie przez niego – bez rozwiązania czy anulowania umowy – druga strona umowy przestaje być zobowiązana do zapłaty podatnikowi uzgodnionej ceny.

#### *W przedmiocie pytania trzeciego*

39 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający dąży zasadniczo do ustalenia, czy zasada neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie temu, aby podatnik uiścił VAT po raz pierwszy przy zawarciu umowy leasingu przewidującej opcję wykupu, i po raz drugi, w momencie, w którym zbywa on towar bądźcy przedmiotem tej umowy osobie trzeciej ze względu na niewykonanie przez leasingobiorcę określonych w umowie leasingu zobowiązań.



40 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u zasada neutralno?ci podatkowej, na której opiera si? wspólny system podatku VAT, stoi na przeszkodzie temu, aby opodatkowanie dzia?alno?ci zawodowej podatnika prowadzi?o do podwójnego opodatkowania (zob. podobnie wyroki: Puffer, C?460/07, EU:C:2009:254, pkt 45, 46; a tak?e Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, pkt 42).

41 Trybuna? orzek? równie?, ?e dla celów VAT ka?de ?wiadczenie powinno by? zwykle uznawane za odr?bne i niezale?ne, jak wynika z art. 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT (wyrok BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, pkt 29). Niemniej w pewnych okoliczno?ciach formalnie odr?bne ?wiadczenia, które mog? by? wykonywane oddzielnie, a zatem które mog? oddzielnie prowadzi? do opodatkowania lub zwolnienia, nale?y uwa?a? za jedn? transakcj?, je?eli nie s? one od siebie niezale?ne (zob. podobnie wyrok RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C?155/12, EU:C:2013:434, pkt 20).

42 Zgodnie z tym orzecznictwem do s?du odsy?aj?ce nale?y zbadanie, czy transakcje b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego, a mianowicie, po pierwsze, ?wiadczenia spe?nione na rzecz Domino oraz, po drugie, zbycie nieruchomo?ci na rzecz spó?ki trzeciej, nale?y traktowa? jako „jedno ?wiadczenie”. Jest tak w przypadku, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynno?ci dokonane przez podatnika s? ze sob? tak ?ci?le zwi?zane, ?e obiektywnie tworz? tylko jedno nierozzerwalne ?wiadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie mia?oby charakter sztuczny.

43 W przypadku, gdy oka?e si?, ?e omawiane transakcje nie mog? zosta? uznane za tworz?ce jedno ?wiadczenie, zasada neutralno?ci podatkowej nie stoi na przeszkodzie temu, aby podlega?y one odr?bnemu opodatkowaniu dla celów VAT.

44 Z powy?szych rozwa?a? wynika, ?e zasad? neutralno?ci podatkowej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie stoi ona na przeszkodzie temu, aby, po pierwsze, us?uga leasingu, którego przedmiotem s? nieruchomo?ci, i po drugie, zbycie tych nieruchomo?ci osobie trzeciej (nieb?d?cej stron? umowy leasingu) podlega?y odr?bnemu opodatkowaniu dla celów VAT, je?eli transakcji tych nie mo?na traktowa? jako tworz?cych jedno ?wiadczenie, co powinien oceni? s?d odsy?aj?cy.

### **W przedmiocie kosztów**

45 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (druga izba) orzeka, co nast?puje:

1) **Artyku? 2 ust. 1 art. 14 i art. 24 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e w sytuacji, gdy umowa leasingu nieruchomo?ci przewiduje, i? w?asno?? zostaje przeniesiona na leasingobiorc? z ko?cem tej umowy lub ?e istotne atrybuty w?asno?ci zostaj? oddane do dyspozycji leasingobiorcy, w szczególno?ci skoro przeniesiona zostaje na niego wi?kszo?? po?ytków i ryzyka zwi?zanych z tytu?em prawnym do tej nieruchomo?ci i ?e zaktualizowana suma rat jest praktycznie taka sama jak warto?? rynkowa towaru, transakcj?, która wynika z takiej umowy, nale?y uwa?a? za transakcj? nabycia dobra inwestycyjnego.**

2) Artykuł 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że przepis ten nie pozwala podatnikowi na obniżenie podstawy opodatkowania, jeżeli podatnik ten otrzymał w rzeczywistości wszystkie płatności w zamian za spełnione przez niego świadczenie lub jeżeli – bez rozwiązania czy anulowania umowy – druga strona umowy przestaje być zobowiązana do zapłaty podatnikowi uzgodnionej ceny.

3) Zasada neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że nie stoi ona na przeszkodzie temu, aby, po pierwsze, usługa leasingu, którego przedmiotem są nieruchomości, i po drugie, zbycie tych nieruchomości osobie trzeciej (niebędącej stroną umowy leasingu) podlegały odrębnemu opodatkowaniu dla celów podatku od wartości dodanej, jeżeli transakcji tych nie można traktować jako tworzących jedno świadczenie, co powinien ocenić sąd odsyłający.

Podpisy

\* Język postępowania: słoweński.