

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNA?U (pierwsza izba)

z dnia 3 lipca 2019 r.(*)

Odes?anie prejudycjalne – Wspólny system podatku od warto?ci dodanej (VAT) – Podstawa opodatkowania – Obni?enie – Zasada neutralno?ci podatkowej – Rozwi?zanie umowy leasingu z uwagi na niewywi?zanie si? z p?atno?ci rat z tytu?u umowy leasingu – Decyzja koryguj?ca – Zakres stosowania – Transakcje podlegaj?ce opodatkowaniu – Dostawa towarów dokonywana odp?atnie – Zap?ata „odszkodowania” w przypadku rozwi?zania umowy przed ko?cem okresu jej obowi?zywania –W?a?ciwo?? Trybuna?u

W sprawie C?242/18

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Varhoven administrativen sad (najwy?szy s?d administracyjny, Bu?garia) postanowieniem z dnia 26 marca 2018 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 5 kwietnia 2018 r., w post?powaniu:

„UniCredit Leasing” EAD

przeciwko

Direktor na Direktsia „Obzhaltvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP),

TRYBUNA? (pierwsza izba),

w sk?adzie: J.C. Bonichot (sprawozdawca), prezes izby, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen i M. Safjan, s?dziowie,

rzecznik generalny: N. Wahl,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu „UniCredit Leasing” EAD przez I. Dimitrov? i M. Raykova, advokati,
- w imieniu Direktor na Direktsia „Obzhaltvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP) przez N. Kalistratova, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika,
- w imieniu rz?du bu?garskiego przez E. Petranov? i T. Mitov?, dzia?aj?ce w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala, Y. Marinov? i P. Mihaylov?, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 90 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, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką „UniCredit Leasing” EAD (zwaną dalej „Unicredit”) a Direktor na Direktsia „Obzhlavane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP) [dyrektorem dyrekcji do spraw odwołań oraz praktyk podatkowych i w dziedzinie zabezpieczenia społecznego dla miasta Sofia, przy administracji krajowej agencji przychodów publicznych (NAP), Bułgaria] (zwanym dalej „Direktor”) w przedmiocie odmowy przez ten organ przyznania owej spółce korekty kwoty zapłaconego podatku od wartości dodanej (VAT) dotyczącego niezapłaconych rat z tytułu umowy leasingu.

Ramy prawne

Prawo Unii

Akt przystąpienia Republiki Bułgarii do Unii Europejskiej

3 Artykuł 2 Aktu dotyczącego warunków przystąpienia Republiki Bułgarii i Rumunii oraz dostosowań w traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej (Dz.U. 2005, L 157, s. 203) stanowi:

„Postanowienia Traktatów założycielskich oraz przepisy aktów przyjętych przez instytucje i Europejski Bank Centralny przed dniem przystąpienia są od dnia przystąpienia wiążące dla Bułgarii i Rumunii oraz są stosowane w tych państwach zgodnie z warunkami określonymi w tych Traktatach i w niniejszym akcie”.

Dyrektywa VAT

4 Artykuł 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT stanowi:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

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

5 Artykuł 14 tej dyrektywy 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:

a) przeniesienie prawa własności do towaru w zamian za odszkodowanie, z nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu albo z mocy prawa;

b) faktyczne przekazanie towaru, zgodnie z umową najmu towarów na czas określony lub

sprzedaży towarów na warunkach odroczonej płatności, która przewiduje klauzulę przeniesienia własności w następstwie normalnych zdarzeń nie później niż z chwilą zapłaty ostatniej raty;

c) przekazanie towaru na podstawie umowy, zgodnie z którą przewidziana jest od zakupu lub sprzedaży.

3. Państwa członkowskie mogą uznać za dostawę towarów przekazanie niektórych robót budowlanych”.

6 Artykuł 63 omawianej dyrektywy stanowi:

„Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usługi”.

7 Artykuł 73 tej dyrektywy przewiduje:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

8 Artykuł 90 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„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”.

9 Artykuł 273 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3”.

Prawo bułgarskie

10 Artykuł 6 Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (ustawy o podatku od wartości dodanej) (DV nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r., obowiązującej od dnia 1 stycznia 2007 r., zwanej dalej „ZDDS”) stanowi:

„(1) Za »dostawę towarów« w rozumieniu niniejszej ustawy uważa się przeniesienie prawa własności lub innego prawa rzeczowego do towarów.

(2) Do celów niniejszej ustawy za »dostaw? towarów« uwa?a si? równie?:

[...]

3. (zmieniony w DV nr 101 z 2013 r., obowi?zuj?cym od dnia 1 stycznia 2014 r.) Faktyczne przekazanie towarów na podstawie umowy leasingu, która przewiduje przeniesienie prawa w?asno?ci do tych towarów; przepis ten ma równie? zastosowanie w przypadku, gdy w umowie leasingu przewidziano jedynie mo?liwo?? przeniesienia prawa w?asno?ci do towarów, a suma rat nale?nych na podstawie rzeczony? umowy, bez odsetek na mocy art. 46 ust. 1 pkt 1, odpowiada zwyk?ej cenie towarów w dniu [...] przekazania”.

11 Artyku? 115 ZDDS przewiduje:

„(1) W przypadku zmiany podstawy opodatkowania dostawy lub anulowania dostawy, w odniesieniu do której wystawiono faktur?, dostawca jest zobowi?zany do wystawienia noty koryguj?cej do faktury.

(2) (uzupe?niony w DV nr 97 z 2016 r., obowi?zuj?cym od dnia 1 stycznia 2017 r.) Not? koryguj?c? nale?y wystawi? w ci?gu 5 dni po zaistnieniu odpowiedniej okoliczno?ci wskazanej w ust. 1, a w przypadku gdy dotyczy dostawy, w odniesieniu do której wystawiono faktur? zawieraj?c? zafakturowany VAT przy zap?acie zaliczki – w ci?gu pi?ciu dni od dnia zwrotu, zaliczenia lub innego (odp?atnego) uregulowania kwoty przewidzianej zaliczki w odniesieniu do zwróconej, zaliczonej lub w inny sposób uregulowanej kwoty.

(3) Przy podwy?szeniu podstawy opodatkowania wystawia si? not? obci??eniow?, a przy zmniejszeniu podstawy opodatkowania lub przy rozwi?zaniu dostaw – not? kredytow?.

(4) Oprócz istotnych elementów, o których mowa w art. 114, nota dotycz?ca faktury powinna obowi?zkowo wskazywa?:

1. numer i dat? faktury, w odniesieniu do której wystawiono not? koryguj?c?;

2. przyczyn? wystawienia noty koryguj?cej.

(5) Not? koryguj?c? nale?y wystawi? w dwóch egzemplarzach: jedn? dla dostawcy, a drug? dla odbiorcy.

(6) W przypadku anulowania lub rozwi?zania umowy leasingu, o której mowa w art. 6 ust. 2 pkt 3, dostawca powinien wystawi? not? kredytow? odpowiadaj?c? ró?nicy pomi?dzy podstaw? opodatkowania dotycz?c? dostawy w rozumieniu art. 6 ust. 2 pkt 3 a pozostaj?c? do zap?aty z tytu?u umowy kwot? bez VAT, na mocy niniejszej ustawy.

(7) (nowy w DV nr 94 z 2012 r., obowi?zuj?cym od dnia 1 stycznia 2013 r.) Nota dotycz?ca wystawionej faktury mo?e nie zawiera? istotnych elementów, o których mowa w art. 114 ust. 1 pkt 12, 14 i 15, chyba ?e dotyczy ona transakcji dokonanej na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego, transakcji wewn?trzwspólnotowej lub sprzeda?y na odleg?o??”.

12 Artyku? 116 ZDDS stanowi:

„(1) Nie mo?na dokonywa? korekt ani uzupe?nie? w fakturach i w notach koryguj?cych do faktur. Nieprawid?owo wystawione lub skorygowane dokumenty powinny zosta? anulowane i powinno si? wystawi? nowe dokumenty.

(2) Za dokumenty zawierające błędy uznaje się również faktury i noty korygujące do faktur, na których nie wykazano VAT w sposób nieuzasadniony.

(3) Za dokumenty zawierające błędy uznaje się również faktury i noty korygujące do faktur, na których wykazano VAT w sposób nieuzasadniony.

(4) W przypadku gdy dokumenty sporządzone w błędny sposób lub skorygowane zostały uwzględnione w rejestrach księgowych dostawcy lub odbiorcy, w celu ich anulowania należy sporządzić, dla każdej ze stron, protokół zawierający:

1. powody anulowania;
2. numer i datę anulowanego dokumentu;
3. numer i datę wystawienia nowego dokumentu;
4. podpisy osób, które sporządziły protokół dla każdej ze stron.

(5) Wszystkie egzemplarze anulowanych dokumentów są przechowywane przez wydającego dokument oraz wpisywane do ksiąg rachunkowych dostawcy i odbiorcy zgodnie z rozporządzeniem wykonawczym do ustawy”.

13 Paragraf 9 przepisów przejściowych i końcowych ZDDS stanowi:

„(1) W przypadku gdy na podstawie umowy leasingu towary zostały faktycznie przekazane przed wejściem w życie niniejszej ustawy, wszystkie następujące płatności (raty miesięczne) w ramach wykonania tej umowy należy po wejściu w życie [ZDDS] są uznawane za transakcje indywidualne, w odniesieniu do których zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce w dniu zapłaty, lub, jeżeli jest ono wcześniejsze – w dniu, w którym umowa stała się wymagalna.

(2) Ustęp 1 stosuje się tylko wtedy, gdy w terminie jednego miesiąca od daty wejścia w życie [ZDDS] podatnik (dostawca) dostarczy terytorialnej dyrekcji krajowej agencji przychodów publicznych, w której jest zarejestrowany, wykaz, w którym znajdują się obowiązkowo informacje dotyczące:

1. odbiorcy zgodnie z umową, o której mowa w ust. 1;
2. liczby i kwoty miesięcznych rat na podstawie wszystkich umów, w odniesieniu do których został wydany dokument podatkowy, lecz które nie zostały zapłacone;
3. liczby i kwoty miesięcznych rat na podstawie wszystkich umów, w odniesieniu do których zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w rozumieniu ust. 1 nastąpi po wejściu w życie niniejszej ustawy.

(3) W odniesieniu do umów, które nie znajdują się w wykazie przekazanym zgodnie z ust. 2, uznaje się, że w dniu wejścia w życie [ZDDS] podatnik dokonuje transakcji w rozumieniu art. 6 ust. 2 pkt 3, której podstawa opodatkowania odpowiada sumie miesięcznych rat należnych po wejściu w życie [ZDDS], bez należnego w tym względzie VAT”.

14 Artyku? 128 Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks (kodeksu post?powania w dziedzinie podatków i sk?adek na zabezpieczenie spo?eczne) (DV nr 105 z dnia 29 grudnia 2005 r, obowi?zuj?cego od dnia 1 stycznia 2006 r., zwanego dalej „DOPK”), stanowi:

„(1) Kwoty nienale?nie zap?acone lub pobrane tytu?em: podatków, obowi?zkowych sk?adek na zabezpieczenie spo?eczne, grzywien i kar pieni??nych na?o?onych przez organy ds. przychodów, oraz kwoty, które mog? zosta? zwrócone przez krajow? agencj? przychodów publicznych na podstawie przepisów podatkowych lub z dziedziny zabezpieczenia spo?ecznego, powinny zosta? zaliczone przez organy ds. przychodów na poczet zwrotu nale?nych d?ugów publicznych pobranych przez krajow? agencj? przychodów publicznych. W sytuacji gdy wierzytelno?? d?u?nika sta?a si? wymagalna przed up?ywem terminu przedawnienia jego d?ugu, mo?liwe jest zaliczenie w odniesieniu do przedawnionego d?ugu. [...]”.

15 Artyku? 129 DOPK stanowi:

„(1) Zaliczenie lub zwrot mog? zosta? dokonane z inicjatywy organu podatkowego lub na pisemny wniosek zainteresowanej osoby. Wniosek o zaliczenie lub zwrot zostaje rozpatrzony, je?eli zosta? z?o?ony przed up?ywem pi?ciu lat, liczonych od dnia 1 stycznia roku nast?puj?cego po roku, w którym powsta?a podstawa do zwrotu, chyba ?e ustawa stanowi inaczej.

[...]

(3) (uzupe?niony w DV nr 108 z 2007 r.) Decyzja w sprawie zaliczenia lub zwrotu powinna zosta? wydana w terminie 30 dni od dnia otrzymania wniosku, je?eli przed up?ywem tego terminu nie zosta?a zarz?dzona ?adna kontrola. Nawet w przypadku zaliczenia lub zwrotu, w tym w przypadku, gdy na decyzj?, o której mowa w zdaniu pierwszym, z?o?ono ?rodek zaskar?enia, zaleg?o?? podatkowa lub z tytu?u obowi?zkowych sk?adek na zabezpieczenie spo?eczne mo?e zosta? poddana kontroli. Je?eli decyzja zosta?a zaskar?ona do s?du, mo?liwe jest wydanie decyzji koryguj?cej do dnia wej?cia w ?ycie orzeczenia s?dowego. [...]

(7) Decyzje w sprawie zaliczenia lub zwrotu podlegaj? zaskar?eniu w trybie post?powania odwo?awczego od decyzji koryguj?cych”.

16 Artyku? 133 DOPK przewiduje:

„(1) Zaleg?o?? podatkowa lub z tytu?u obowi?zkowych sk?adek na zabezpieczenie spo?eczne stwierdzone w decyzji koryguj?cej, która wesz?a w ?ycie i która nie by?a przedmiotem zaskar?enia do s?du, mo?e zosta? zmieniona z inicjatywy organu ds. przychodów lub na wniosek kontrolowanej osoby.

(2) Zaleg?o?? podatkowa podlega zmianie z nast?puj?cych powodów:

1. je?eli pojawiaj? si? nowe okoliczno?ci lub nowe dowody na pi?mie maj?ce zasadnicze znaczenie dla celów ustalenia zaleg?o?ci podatkowej lub z tytu?u obowi?zkowych sk?adek na zabezpieczenie spo?eczne, co do których osoba (lub urz?d), która wyda?a decyzj? koryguj?c?, nie mog?a wiedzie? przed:

a) wydaniem decyzji koryguj?cej, w przypadku gdy decyzja ta nie by?a przedmiotem zaskar?enia;

b) wej?ciem w ?ycie decyzji koryguj?cej, w przypadku gdy na t? decyzj? z?o?ono ?rodek zaskar?enia.

2. w przypadku gdy sąd, do którego prawidłowo wniesiono środek zaskarżenia, stwierdzi, że wyjątków na piśmie udzielone przez osobę trzecią, wnioski biegłych, pisemne oświadczenia, w oparciu o które ustalono zaległości podatkowe lub z tytułu obowiązkowych składek na zabezpieczenie społeczne, są nieprawdziwe lub że adresat decyzji, jego przedstawiciel lub urzędnik ds. przychodów, który brał udział w określeniu wysokości podatku lub obowiązkowych składek na zabezpieczenie społeczne albo który rozpatrywał środek zaskarżenia przeciwko decyzji zmieniającej, popełnił przestępstwo.

3. w przypadku gdy ustalenie zaległości podatkowej zostało oparte na dokumencie należycie uznanym przez sąd za fałszywy, zawierający nieprawdziwe informacje lub podrobiony;

4. w przypadku gdy ustalenie zaległości podatkowej zostało oparte na orzeczeniu sądu lub akcie innego organu państwowego, który następnie został uchylony;

5. w przypadku, gdy odmienna decyzja korygująca, która weszła w życie, została wydana w odniesieniu do tej samej zaległości podatkowej, za ten sam okres i w odniesieniu do tego samego podatnika. [...]”.

17 Artykuł 134 DOPK ma następujące brzmienie:

„(1) (uzupełniony w DV nr 94 z 2015 r., obowiązującym od dnia 1 stycznia 2016 r.) Urzędnik ds. przychodów, który stwierdzi istnienie podstawy zmiany zgodnie z art. 133 ust. 2, jest zobowiązany poinformować o tym dyrektora okręgowego, uzasadniając istnienie tej podstawy. Po dokonaniu oceny podstawy zmiany dyrektor okręgowy może powierzyć swoje uprawnienia kontrolne pozwalające na zmianę ustalonej wcześniej zaległości podatkowej lub z tytułu obowiązkowych składek na zabezpieczenie społeczne albo postanowi o przekazaniu tych uprawnień.

(2) Osoba zainteresowana może złożyć wniosek na piśmie do dyrektora okręgowego, załączając dowody, na które się powołuje.

(3) Zmiany można dokonać w przypadku, gdy wydano decyzję o zarządzeniu kontroli lub gdy wniosek o dokonanie zmiany został złożony w terminie trzech miesięcy od powzięcia wiadomości o podstawie zmiany i przed upływem terminu, o którym mowa w art. 109.

(4) W terminie 30 dni od złożenia wniosku, o którym mowa w ust. 2, dyrektor okręgowy zarządza przeprowadzenie kontroli lub odmawia jej przeprowadzenia w drodze uzasadnionej decyzji. Kopia decyzji odmownej zostaje wysłana do osoby, która złożyła wniosek, w terminie siedmiu dni od dnia jej wydania, jednak nie później niż czternaście dni po upływie terminu przewidzianego w zdaniu pierwszym niniejszego ustępu.

(5) (zmieniony w DV nr 30 z 2006 r., obowiązującym od dnia 1 marca 2007 r.) Osoba zainteresowana może wnieść do właściwego do rozpoznania odwołania od decyzji korygującej sądu administracyjnego skargę na decyzję odmowną, w terminie 14 dni od dnia otrzymania decyzji, a w przypadku dorozumianego oddalenia wniosku – w terminie 30 dni po upływie terminu do udzielenia odpowiedzi. Odwołanie to zostaje złożone za pośrednictwem dyrektora okręgowego. Sąd rozstrzyga w przedmiocie oddalenia postanowieniem, które nie podlega zaskarżeniu.

(6) W przypadku stwierdzenia, że zaległość podatkowa lub z tytułu obowiązkowych składek na zabezpieczenie społeczne została określona w wysokości wyższej lub niższej od należytnej, wydaje się decyzję korygującą dotyczącą tej różnicy. W przypadku istnienia nadpłaty podlega ona zaliczeniu lub zwrotowi w drodze decyzji korygującej”.

18 Artykuł 87 Zakon za zadalzheniata i dogovorite (ustawy o zobowiązaniach i umowach) (zwanej dalej „ZZD”) stanowi:

„(1) Jeżeli dłużnik w ramach umowy dwustronnej nie wykona zobowiązania ze względu na przyczynę, za którą ponosi odpowiedzialność, wierzyciel może rozwiżyć z nim umowę i wezwać go do wykonania zobowiązania w odpowiednim terminie oraz poinformować, że po upływie terminu będzie uważał umowę za rozwiązaną. Jeżeli umowa została zawarta w formie pisemnej, wezwanie do wykonania zobowiązania należy przedstawić na piśmie. [...]”.

19 Artykuł 88 ZZD stanowi:

„(1) Rozwiązanie ma moc wsteczną z wyjątkiem umów o świadczenie usług lub dostaw towarów o charakterze ciągłym lub okresowym. Wierzyciel ma prawo do odszkodowania za szkody poniesione w wyniku niewykonania umowy. [...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

20 W dniu 6 lutego 2006 r. spółka „BA Kreditanstalt Bulus” EOOD (zwana dalej „Bulus” lub „leasingodawca”), w której prawa wstąpiła spółka Unicredit, zawarła ze spółką „Vizatel” OOD (zwaną dalej „leasingobiorcą”) umowę leasingu z opcją wykupu, na mocy której leasingodawca zobowiązała się do zakupu nieruchomości wskazanej przez leasingobiorcę, do wybudowania na niej budynku i do jego udostępnienia leasingobiorcy wraz z nieruchomością.

21 Umowa ta została zawarta na okres jedenastu lat, którego bieg rozpoczyna się na początku miesiąca następującego po faktycznym przekazaniu przedmiotu umowy w zamian za zapłatę miesięcznych rat z tytułu umowy leasingu. Na podstawie tej umowy leasingodawca w przypadku niewywiązania się z płatności co najmniej trzech rat mógł wcześniej rozwiżyć umowy oraz żądać zapłaty odszkodowania odpowiadającego sumie wszystkich niezapłaconych rat z tytułu umowy leasingu w całym okresie leasingu.

22 W dniu 5 grudnia 2006 r. przedmiot umowy został przekazany leasingobiorcy, a w dniu 28 grudnia tego roku leasingodawca wystawił fakturę VAT z tytułu pierwszej raty. W drodze decyzji korygującej z dnia 14 lutego 2008 r. bułgarski organ podatkowy stwierdził istnienie zaległości z tytułu VAT ciążącej na Bulus, wynikającej z podstawy opodatkowania odpowiadającej sumie wszystkich rat z tytułu umowy leasingu w całym okresie obowiązywania umowy, a następnie potęcił ją z wierzytelności podatkowej tej spółki względem skarbu państwa.

23 Chociaż leasingodawca nadal wystawia faktury VAT do dnia 29 października 2010 r., a następnie od dnia 4 sierpnia 2011 r. do dnia 31 sierpnia 2012 r., leasingobiorca zaprzestął płacenia rat należnych od kwietnia 2009 r. Z powodu zawinionego niewykonania zobowiązania przez leasingobiorcę Bulus rozwiązała jednostronnie umowę leasingu z dniem 6 czerwca 2015 r.

24 W tych okolicznościach Bulus wystąpiła do bułgarskiego organu podatkowego o zwrot VAT obliczonego w decyzji korygującej z dnia 14 lutego 2008 r. Jego wniosek został jednak oddalony decyzją wewnętrznego urzędu ds. przychodów, która została utrzymana w mocy przez Direktor.

25 Bulus wniósł do Administrativen sad Sofia (sądu administracyjnego w Sofii, Bułgaria) skargę na tę decyzję, która została oddalona.

26 Unicredit, który wstąpił w prawa Bulus, wniósł odwołanie od tego wyroku do Varchoven administrativen sad (najwyższego sądu administracyjnego, Bułgaria). Podnosi on w szczególności, że Administrativen sad Sofia (sąd administracyjny w Sofii) naruszył gwarantowane w art. 90 dyrektywy VAT prawo do obniżenia podstawy opodatkowania VAT w przypadku rozwiązania umowy.

27 Sąd odsyłający uważa, że prawo do korekty podstawy opodatkowania VAT w przypadku, gdy podstawa ta jest określana w drodze prawomocnej decyzji korygującej, a nie za pomocą faktury, nie przysuguje w sytuacji, gdy chodzi o akt administracyjny ustalający zaległość podatkową. Ponadto, nawet gdyby założyć, że owo prawo do korekty powinno przysługiwać, należy rozróżnić, po pierwsze, okres, w którym leasingobiorca spłaca raty i w odniesieniu do którego nie było potrzeby dokonywania korekty podstawy opodatkowania VAT, oraz, po drugie, okres, w którym raty nie były już spłacone przez leasingobiorcę a do momentu rozwiązania umowy z powodu cząstecznego niewywiązania się z płatności i w odniesieniu do którego przywrócenie sytuacji istniejącej przed zawarciem umowy nie jest możliwe zgodnie z prawem krajowym. Tym samym, nawet przy założeniu, że mamy do czynienia z przypadkiem cząstecznego niewywiązania się z płatności, a nie z rozwiązaniem umowy w rozumieniu art. 90 dyrektywy VAT, sąd odsyłający podkreśla, iż żaden przepis prawa bułgarskiego nie reguluje sposobu obniżenia podstawy opodatkowania określonej w decyzji korygującej w przypadku cząstecznego lub całkowitego niewywiązania się z płatności.

28 Wreszcie sąd odsyłający zastanawia się nad korektą podstawy opodatkowania VAT za okres od rozwiązania umowy do przewidzianego w niej zakończenia jej obowiązywania, ponieważ nie zostało stwierdzone, po pierwsze, że przedmiot umowy został przekazany leasingodawcy przed zakończeniem obowiązywania tej umowy, a po drugie, że leasingobiorca wywiąza się ostatecznie ze swoich zobowiązań, biorąc pod uwagę warunek tej umowy przewidujący wypłatę leasingobiorcy odszkodowania w przypadku rozwiązania umowy z powodu zawinionego niewykonania umowy.

29 W tych okolicznościach Varhoven administrativen sad (najwyższy sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 90 ust. 1 dyrektywy [VAT] umożliwia – w wypadku wypowiedzenia umowy leasingu – obniżenie podstawy opodatkowania i zwrot VAT obliczonego w prawomocnej decyzji korygującej, przy czym podstawą opodatkowania stanowi suma miesięcznych rat z tytułu umowy leasingu za cały okres przewidziany w umowie?

2) W przypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi twierdzącej, w wypadku rozwiązania umowy leasingu ze względu na częściowe niewywiązanie się z płatności należnych rat z tytułu umowy leasingu: na której z określonych w art. 90 ust. 1 dyrektywy [VAT] sytuacji może się powołać przeciwko państwu członkowskiemu leasingodawca w celu uzyskania obniżenia podstawy opodatkowania VAT o wysokość należnych, lecz niezapłaconych rat z tytułu umowy leasingu za okres od chwili wstrzymania płatności do chwili rozwiązania umowy, z tego względu że rozwiązanie umowy nie ma mocy wstecznej, co wynika z warunku umowy?

3) Czy z wykładni art. 90 ust. 2 dyrektywy [VAT] wynika, że przypadek, jaki występuje w niniejszej sprawie, jest faktycznie objęty odstępstwem od ust. 1 tego artykułu?

4) Czy wykładnia art. 90 ust. 1 [dyrektywy VAT] umożliwia przyjęcie, użyte w tym przepisie pojęcie »rozwiązania« umowy obejmuje przypadek, w którym w ramach umowy leasingu bez opcji wykupu leasingodawca nie może już dochodzić od leasingobiorcy zapłaty rat z tytułu umowy leasingu, ponieważ rozwiązanie tych umów ze względu na jej zawinione przez leasingobiorcę niewykonanie, lecz zgodnie z umową przysuguje mu prawo do odszkodowania odpowiadającego kwocie wszystkich niezapłaconych rat z tytułu umowy leasingu, które stanowią wymagalne z końcem okresu leasingu?».

W przedmiocie wątpliwości Trybunału

30 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunał jest właściwy do dokonywania wykładni prawa Unii jedynie w zakresie, w jakim dotyczy to jego stosowania w nowym państwie członkowskim od momentu przystąpienia tego państwa do Unii Europejskiej (wyroki: z dnia 15 września 2011 r., *Saby i in.*, C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589, pkt 27; z dnia 21 listopada 2018 r., *Vedan*, C-664/16, EU:C:2018:933, pkt 34).

31 Wynika z tego w szczególności, że Trybunał nie jest właściwy do dokonywania wykładni dyrektyw Unii dotyczących VAT, jeżeli okres poboru podatku spornego w postępowaniu głównym jest wcześniejszy niż przystąpienie danego państwa członkowskiego do Unii (wyrok z dnia 27 czerwca 2018 r., *Varna Holideis*, C-364/17, EU:C:2018:500, pkt 18).

32 Natomiast Trybunał jest właściwy do dokonywania wykładni prawa Unii, jeżeli okoliczności faktyczne są chociażby późniejsze od daty przystąpienia państwa członkowskiego do Unii (wyrok z dnia 15 kwietnia 2010 r., *CIBA*, C-96/08, EU:C:2010:185, pkt 15) lub gdy mają swe źródło w umowie zawartej przed przystąpieniem państwa członkowskiego do Unii, a sytuacja ta wywołuje skutki również po tej dacie (zob. analogicznie w odniesieniu do umowy koncesji wyrok z dnia 15 grudnia 2016 r., *Nemec*, C-256/15, EU:C:2016:954, pkt 22, 23; a także w odniesieniu do ustanowienia na podstawie umowy prawa użytkownika wyrok z dnia 6 marca 2018 r., *SEGRO i Horváth*, C-52/16 i C-113/16, EU:C:2018:157, pkt 38, 40).

33 W niniejszym przypadku umowa leasingu została zawarta w lutym 2006 r., a VAT stał się wymagalny od momentu faktycznego przekazania przedmiotu umowy w grudniu 2006 r. Okoliczności faktyczne sporu w postępowaniu głównym i okres poboru podatku poprzedzają zatem przystąpienie Republiki Bułgarii do Unii w dniu 1 stycznia 2007 r.

34 Jednakże chodzi o umowę o świadczenie usług lub dostawę towarów o charakterze ciągłym, która nakłada na leasingobiorcę obowiązek spłaty przez okres jedenastu lat rat z tytułu umowy leasingu podlegających VAT, począwszy od dnia 28 grudnia 2006 r. W związku z tym sytuacja powstała w wyniku tej umowy nadal wywołuje skutki również po dniu przystąpienia Republiki Bułgarii do Unii.

35 Tym samym, biorąc pod uwagę cechy charakterystyczne dla tej umowy oraz trwałość jej skutków prawnych po przystąpieniu tego państwa do Unii, Trybunał jest właściwy do rozpoznania pytań prejudycjalnych dotyczących konsekwencji podatkowych jej wykonania.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

36 W swym pytaniu pierwszym sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w przypadku rozwiązania umowy leasingu pozwala on na obniżenie podstawy opodatkowania VAT obliczonej ryczałtowo w decyzji

koryguj?cej w odniesieniu do wszystkich rat z tytu?u umowy leasingu nale?nych za ca?y okres obowi?zywania umowy, mimo ?e decyzja ta sta?a si? prawomocna i stanowi zatem „trwa?y akt administracyjny” stwierdzaj?cy zaleg?o?? podatkow?.

37 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e art. 90 ust. 1 tej dyrektywy, który dotyczy przypadków anulowania, wypowiedzenia, rozwi?zania, ca?kowitego lub cz??ciowego niewywi?zania si? z p?atno?ci lub obni?enia ceny po dokonaniu transakcji, zobowi?zuje pa?stwa cz?onkowskie do obni?enia podstawy opodatkowania VAT i w zwi?zku z tym równie? kwoty VAT nale?nego od podatnika za ka?dym razem, gdy po dokonaniu transakcji podatnik nie otrzyma? cz??ci lub ca?o?ci wynagrodzenia. Ów przepis stanowi wyraz podstawowej zasady dyrektywy VAT, wedle której podstaw? opodatkowania stanowi ?wiadczenie wzajemne rzeczywi?cie otrzymane, a w konsekwencji organy podatkowe nie mog? pobra? z tytu?u VAT kwoty wy?szej od tej, któr? otrzyma? podatnik (wyrok z dnia 6 grudnia 2018 r., *Tratave*, C?672/17, EU:C:2018:989, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Nale?y równie? przypomnie?, ?e zgodnie z art. 273 dyrektywy VAT pa?stwa cz?onkowskie mog? na?o?y? obowi?zki, jakie uznaj? za niezb?dne dla zapewnienia prawid?owego poboru VAT i zapobie?enia oszustwom podatkowym, przy czym ?rodki te zasadniczo mog? ustanawia? odst?pstwa od przestrzegania zasad dotycz?cych podstawy opodatkowania jedynie w granicach tego, co jest bezwzgl?dnie konieczne dla osi?gni?cia tego szczególnego celu. Powinny one bowiem w mo?liwiej najmniejszym stopniu narusza? cele i zasady dyrektywy VAT i w zwi?zku z tym nie mog? by? wykorzystywane w sposób, który podwa?a?by neutralno?? VAT (wyrok z dnia 6 grudnia 2018 r., *Tratave*, C?672/17, EU:C:2018:989, pkt 31, 33).

39 W konsekwencji konieczne jest, aby formalno?ci, jakie maj? spe?ni? podatnicy, by móc skorzysta? przed organami podatkowymi z prawa do obni?enia podstawy opodatkowania VAT, ogranicza?y si? do formalno?ci umo?liwiaj?cych wykazanie, ?e po zawarciu transakcji zap?ata cz??ci lub ca?o?ci wynagrodzenia ostatecznie nie zostanie otrzymana. W tym wzgl?dzie zadaniem s?dów krajowych jest zbadanie, czy formalno?ci na?o?one przez dane pa?stwo cz?onkowskie spe?niaj? ten wymóg (wyrok z dnia 6 grudnia 2018 r., *Tratave*, C?672/17, EU:C:2018:989, pkt 34).

40 Tymczasem wydanie decyzji koryguj?cej takiej jak rozpatrywana w post?powaniu g?ównym nie mo?e stanowi? formalno?ci maj?cej na celu zapewnienie prawid?owego poboru VAT i zapobie?enie oszustwom podatkowym w rozumieniu art. 273 dyrektywy VAT.

41 Wydanie decyzji koryguj?cej takiej jak rozpatrywana w post?powaniu g?ównym nie mo?e zatem samo w sobie uzasadnia? fakt, ?e w przypadku rozwi?zania umowy podatnik nie b?dzie ju? mógł w przysz?o?ci dochodzi? swojego prawa do obni?enia podstawy opodatkowania VAT.

42 W ?wietle przypomnianych powy?ej zasad jest tak, nawet je?li – jak podkre?la s?d odsy?aj?cy – decyzja koryguj?ca uzyska?a na podstawie przepisów krajowych „trwa?y” charakter, to znaczy, ?e nie podlega ju? zaskar?eniu.

43 Z powy?szego wynika, ?e na pytanie pierwsze nale?y odpowiedzie?, i? art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e w przypadku rozwi?zania umowy leasingu pozwala on na obni?enie podstawy opodatkowania VAT obliczonej rycza?towo w decyzji koryguj?cej w odniesieniu do wszystkich rat z tytu?u umowy leasingu nale?nych za ca?y okres obowi?zywania umowy, nawet je?li decyzja ta sta?a si? prawomocna i stanowi zatem „trwa?y akt administracyjny” ustalaj?cy zgodnie z prawem krajowym zaleg?o?? podatkow?.

W przedmiocie pyta? od drugiego do czwartego

W przedmiocie dopuszczalności pytania czwartego

44 Rząd bułgarski podnosi, że pytanie czwarte jest niedopuszczalne. Po pierwsze, warunek przewidujący odszkodowanie w przypadku rozwiązania umowy z powodu zawinionego jej niewykonania jest nieważny, ponieważ jest sprzeczny z porządkiem publicznym w prawie krajowym. Po drugie, pytanie to dotyczy umowy leasingu bez opcji wykupu, podczas gdy umowa, której dotyczy postępowanie główne, zawiera właśnie taką opcję.

45 W tym względzie należy przypomnieć, że w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE współpracy między Trybunałem i sądami krajowymi jedynie do sądu krajowego, przed którym zawisł spór i na którym spoczywa odpowiedzialność za przyszły wyrok w sprawie, należy – przy uwzględnieniu szczególnych okoliczności konkretnej sprawy – zarówno ocena konieczności uzyskania orzeczenia prejudycjalnego, jak i ocena znaczenia pytania, z którymi zwraca się on do Trybunału. W związku z tym, jeżeli postawione pytania dotyczą wykładni prawa Unii, Trybunał jest w zasadzie zobowiązany do wydania orzeczenia (wyrok z dnia 5 marca 2019 r., *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, pkt 47).

46 Wynika z tego, że pytania dotyczące wykładni prawa Unii przedstawione przez sąd krajowy w ramach stanu faktycznego i prawnego, za którego ustalenie sąd ten jest odpowiedzialny i którego prawidłowość nie podlega ocenie Trybunału, korzystają z domniemania, że mają znaczenie dla sprawy. Odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w przedmiocie zwołanego przez sąd krajowy wniosku jest możliwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładni prawa Unii, o którą wniesiono, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem postępowania głównego, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na postawione mu pytania (wyrok z dnia 23 stycznia 2019 r., *M.A. i in.*, C-661/17, EU:C:2019:53, pkt 50).

47 Ponadto Trybunał wielokrotnie orzeka, że w jego kompetencji nie leży wypowiedzanie się, w ramach procedury odwołania prejudycjalnego, w przedmiocie wykładni przepisów krajowych ani orzekanie o poprawności wykładni zastosowanej przez sąd odsyłający, gdy taka wykładnia należy do wysoce wyciwiwości sądów krajowych (wyroki: z dnia 16 lutego 2017 r., *IOS Finance EFC*, C-555/14, EU:C:2017:121, pkt 21; a także z dnia 14 czerwca 2017 r., *Online Games i in.*, C-685/15, EU:C:2017:452, pkt 45).

48 Wreszcie, bezsporne jest, że w ramach postępowania w trybie art. 267 TFUE Trybunał nie ma obowiązku do stosowania przepisów Unii do określonego przypadku. Do sądu odsyłającego należy zatem dokonanie kwalifikacji prawnej niezbędnej dla rozstrzygnięcia sporu przed nim zawisłego. Natomiast do Trybunału należy dostarczenie temu sądowi wszelkich wskazówek niezbędnych w celu udzielenia mu pomocy w tej ocenie poprzez przeformułowanie w razie potrzeby przedwołanego mu pytania (wyrok z dnia 2 lipca 2015 r., *NLB Leasing*, C-209/14, EU:C:2015:440, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

49 W niniejszej sprawie rząd bułgarski podnosi, że warunek przewidujący odszkodowanie w przypadku rozwiązania umowy z powodu zawinionego jej niewykonania jest nieważny, ponieważ jest sprzeczny z porządkiem publicznym w prawie krajowym. Tymczasem do Trybunału nie należy ani wypowiedzanie się w przedmiocie wykładni prawa krajowego, ani upewnianie się o prawidłowość stanu faktycznego i prawnego określonego przez sąd odsyłający.

50 Ponadto z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika – jak wskazuje rząd bułgarski – że rozpatrywana w postępowaniu głównym umowa leasingowa zawiera opcję wykupu. Jednakże brzdna na pierwszy rzut oka informacja w pytaniu prejudycjalnym o braku opcji wykupu nie może

nadawa?o zadaniem pytania prejudycjalnemu charakteru czysto hipotetycznego. Ponadto do Trybuna?y nale?y, w ramach odes?ania prejudycjalnego, udzielenie s?dowi odsy?aj?cemu u?ytecznej odpowiedzi poprzez przeformu?owanie w razie potrzeby przed?o?onego mu pytania.

51 W tych okoliczno?ciach pytanie czwarte, które Trybuna? b?dzie traktowa? – jak wskazuje s?d odsy?aj?cy w pkt 4 postanowienia odsy?aj?cego – jako dotycz?ce umowy leasingu z opcj? wykupu, jest dopuszczalne.

Co do istoty

52 W pytaniach od drugiego do czwartego, które nale?y rozpatrzy? ??cznie, s?d odsy?aj?cy zmierza do ustalenia, czy art. 90 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e w sytuacji takiej jak rozpatrywana w post?powaniu g?ównym mamy do czynienia z „rozwi?zaniem” lub „niewywi?zaniem si? z p?atno?ci”, które mo?e by? obj?te zakresem stosowania odst?pstwa od obowi?zku obni?enia podstawy opodatkowania VAT, przewidzianego w ust. 2 tego artyku?u w przypadku, po pierwsze, w braku zap?aty cz??ci rat z tytu?u umowy leasingu za okres od dnia wstrzymania p?atno?ci do dnia rozwi?zania umowy, je?eli rozwi?zanie umowy nie ma mocy wstecznej, oraz po drugie, w braku zap?aty odszkodowania nale?nego w przypadku przedterminowego rozwi?zania umowy, odpowiadaj?cego sumie wszystkich niezap?aconych rat z tytu?u umowy leasingu do ko?ca okresu obowi?zywania tej umowy.

53 Artyku? 90 ust. 2 dyrektywy VAT pozwala pa?stwom cz?onkowskim, w przypadku ca?kowitego lub cz??ciowego niewywi?zania si? z p?atno?ci, na odst?pienie od zasady przypomnianej w pkt 37 niniejszego wyroku, zgodnie z któr? pa?stwa cz?onkowskie s? zobowi?zane do obni?enia podstawy opodatkowania za ka?dym razem, gdy po dokonaniu transakcji podatnik nie otrzyma? cz??ci lub ca?o?ci wynagrodzenia.

54 Jak orzek? ju? Trybuna?, taka mo?liwo?? odst?pstwa, ograniczona ?ci?le do przypadku ca?kowitego lub cz??ciowego niewywi?zania si? z p?atno?ci ceny transakcyjnej, jest uzasadniona tym, ?e brak zap?aty ?wiadczenia wzajemnego – w pewnych okoliczno?ciach i z uwagi na sytuacj? prawn? wyst?puj?c? w danym pa?stwie cz?onkowskim – mo?e by? trudny do zweryfikowania lub mie? charakter wy??cznie tymczasowy (wyrok z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, pkt 17).

55 Niewywi?zanie si? z p?atno?ci ceny zakupu nie oznacza bowiem przywrócenia stron umowy do ich sytuacji sprzed zawarcia umowy. Z jednej strony w przypadku ca?kowitego niewywi?zania si? z p?atno?ci nabywca pozostaje co najmniej zobowi?zany do zap?aty ca?o?ci ustalonej pierwotnie ceny, a w przypadku cz??ciowego niewywi?zania si? z p?atno?ci – do zap?aty cz??ci nale?nej ceny. Z drugiej strony sprzedawcy w zasadzie nadal przys?uguje wiarygodno??, której mo?e dochodzi? na drodze s?dowej (zob. podobnie wyrok z dnia 12 pa?dziernika 2017 r., Lombard Ingatlan Lízing, C?404/16, EU:C:2017:759, pkt 29).

56 W tych okoliczno?ciach, o ile terminy „anulowanie”, „wypowiedzenie” i „rozwi?zanie” odnosz? si? do sytuacji, w których obowi?zek d?u?nika w zakresie uiszczenia ci???cego na nim d?ugu albo ca?kowicie wygas?, albo usta? na ostatecznie okre?lonym etapie, o tyle niewywi?zanie si? z p?atno?ci charakteryzuje si? niepewno?ci? nierozzerwalnie zwi?zan? z jej nieostatecznym charakterem (zob. podobnie wyrok z dnia 12 pa?dziernika 2017 r., Lombard Ingatlan Lízing, C?404/16, EU:C:2017:759, pkt 30, 31).

57 W pierwszej kolejno?ci, w odniesieniu do rat z tytu?u umowy leasingu za okres od chwili wstrzymania p?atno?ci do chwili rozwi?zania rozpatrywanej umowy leasingu, nale?y stwierdzi?, ?e w niniejszym przypadku leasingodawca rozwi?za? t? umow? z dniem 6 czerwca 2015 r. Jednak poniewa? rozwi?zanie tej umowy, zgodnie z art. 88 ZDD, wywo?ywa?o skutki wy??cznie

na przyszłość, raty w ramach umowy leasingu niezapłacone przez leasingobiorcę przed datą rozwiązania tej umowy pozostają należne, a leasingodawcy nadal zasadniczo przysuguje wiarytelności, której może dochodzić na drodze sądowej.

58 W związku z tym odpowiednie obniżenie podstawy opodatkowania w wypadku rozwiązania przewidzianym w art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT nie może znaleźć zastosowania do takiej wiarytelności, która nie została podważona przez rozwiązanie umowy leasingu.

59 Z powyższego wynika, że brak zapłaty części rat należnych za okres poprzedzający rozwiązanie umowy stanowi przypadek częściowego niewywiązania się z zapłaty w rozumieniu art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, na podstawie którego dane państwo członkowskie ma prawo, jak wynika z pkt 53 i 54 niniejszego wyroku, skorzystać z możliwości zastosowania odstępstwa od obowiązku obniżenia podstawy opodatkowania, przewidzianego w ust. 2 tego artykułu.

60 W tym względzie Trybunał orzekł już, że przepis krajowy nieuwzględniający w katalogu sytuacji, w których podstawa opodatkowania ulega obniżeniu, przypadku niewywiązania się z zapłaty ceny transakcyjnej, należy postrzegać jako rezultat skorzystania przez państwo członkowskie z możliwości zastosowania odstępstwa, która została mu przyznana na mocy art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT (wyrok z dnia 15 maja 2014 r., *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 24).

61 Tymczasem sąd odsyłający twierdzi, że prawo bułgarskie nie zawiera przepisów pozwalających na obniżenie podstawy opodatkowania VAT w przypadku niewywiązania się z zapłaty, ponieważ art. 115 ZDDS przewiduje taką korektę jedynie w przypadku anulowania lub rozwiązania umowy. Należy zatem uznać, że Republika Bułgarii skorzystała z przysługującej jej możliwości zastosowania odstępstwa od obowiązku obniżenia podstawy opodatkowania w przypadku niewywiązania się z zapłaty, tak że leasingodawca nie może powoływać się na to prawo.

62 Mając powyższe na uwadze, niepewność w zakresie odzyskania należnych kwot może być zgodnie z zasadą neutralności podatkowej uwzględniana poprzez pozbawienie podatnika prawa do obniżenia swej podstawy opodatkowania tak długo, jak długo wiarytelność nie ma charakteru ostatecznie nieciągłego. Może być ona jednak również uwzględniana poprzez przyznanie obniżki, w wypadku gdy podatnik wykaże uzasadnione prawdopodobieństwo, iż dług nie zostanie uregulowany, z zastrzeżeniem, że podstawa opodatkowania zostanie podwyższona, gdyby jednak doszło do zapłaty. Do organów krajowych należy zatem dokonanie – przy poszanowaniu zasady proporcjonalności i pod kontrolą sądu – oceny dowodów na prawdopodobieństwo przedurzędowego braku płatności, które musi dostarczyć podatnik zgodnie ze szczególnymi przepisami prawa krajowego mającymi zastosowanie. Taki tryb jest skuteczny również dla osiągnięcia realizowanego celu, a jednocześnie mniej uciążliwy dla podatnika, który zapewnia wstępne finansowanie VAT, inkasując ten podatek na rachunek państwa (zob. podobnie wyrok z dnia 23 listopada 2017 r., *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 27).

63 W tym względzie takie stwierdzenie zachowuje tym bardziej ważność w kontekście przepisów krajowych, zgodnie z którymi pewność co do ostatecznie nieciągłego charakteru wiarytelności można w praktyce uzyskać dopiero po upływie dziesięciu lat. W wypadku braku zapłaty faktury taki termin może w każdym razie spowodować dla przedsiębiorców niekorzystną sytuację w zakresie płynności finansowej w stosunku do ich konkurentów z innych państw członkowskich, która w oczywisty sposób może zniweczyć cel harmonizacji podatkowej realizowany przez dyrektywę VAT (wyrok z dnia 23 listopada 2017 r., *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 28).

64 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że leasingobiorca zaprzesta

spłacania rat należnych od kwietnia 2009 r., to jest prawie dziewięć lat przed dniem wydania postanowienia odsyłającego. Otóż z powyższego wynika, że nieodzyskanie przez podatnika należnych mu kwot przez dłuższy czas prowadzi do traktowania go jako wykazującego uzasadnione prawdopodobieństwo, iż dług nie zostanie uregulowany, przy czym do organów krajowych, pod kontrolą sądu, należy upewnienie się, że tak jest, w świetle dowodów przedstawionych w tym celu.

65 W tych okolicznościach, jako że możliwość zastosowania odstąpienia przewidziana w art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT ma na celu jedynie przeciwdziałanie niepewności związanej z odzyskiwaniem należnych kwot, nie może ona znaleźć zastosowania w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, z zastrzeżeniem, że podstawa opodatkowania zostanie podwyższona, gdyby jednak doszło do zapłaty.

66 W drugiej kolejności, co się tyczy odszkodowania należnego w przypadku przedterminowego rozwiązania umowy, z postanowienia odsyłającego wynika, że umowa leasingu stanowiła, iż leasingodawca może odstąpić od leasingobiorcy, w przypadku rozwiązania tej umowy z powodu zawinionego niewykonania zobowiązania, zapłaty odszkodowania odpowiadającego sumie wszystkich niezapłaconych rat z tytułu umowy leasingu za cały okres obowiązywania umowy, po odliczeniu wartości kosztowej składnika aktywów i opłaty rocznej obliczonej na podstawie stopy procentowej mającej zastosowanie dla finansowania transakcji. Wynika z tego, że raty leasingowe mogą zostać uznane za należne po dacie rozwiązania umowy leasingu, z zastrzeżeniem zastosowania odmiennych przepisów krajowych.

67 W tym względzie Dyrektor, rząd bułgarski i Komisja Europejska podnoszą, że zapłata uzgodnionej kwoty z tytułu odszkodowania nie stanowi rzeczywistego odszkodowania w przypadku rozwiązania umowy, lecz wynagrodzenie za transakcję będącą przedmiotem umowy i jako taka podlega ona opodatkowaniu VAT.

68 Należy w związku z tym przypomnieć, że zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy VAT opodatkowaniu VAT podlega odpłatna dostawa towarów oraz odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

69 Na tej podstawie Trybunał orzekł, że „transakcja odpłatna” zakłada wyrażenie istnienia bezpośredniego związku między dostawą towarów lub świadczeniem usług a świadczeniem wzajemnym rzeczywiście otrzymanym przez podatnika. Tego rodzaju bezpośredni związek ma miejsce, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdy zapłata otrzymywana przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej usługobiorcy (wyrok z dnia 10 stycznia 2019 r., A, C-410/17, EU:C:2019:12, pkt 31).

70 W szczególności Trybunał orzekł, że określony z góry kwot – otrzymany przez podmiot gospodarczy w przypadku przedterminowego rozwiązania przez klienta lub z przyczyn leżących po stronie tego ostatniego umowy o świadczenie usług, w której wprowadzono minimalny okres obowiązywania – odpowiadające kwocie, jak podmiot ten uzyskałby w trakcie pozostałej części tego okresu w przypadku braku rozwiązania tej umowy, należy uznać za wynagrodzenie za odpłatne świadczenie usług, podlegające jako takie opodatkowaniu VAT, nawet jeżeli takie rozwiązanie umowy oznacza wyrażenie określonych w umowie produktów i usług przed upływem uzgodnionego minimalnego okresu obowiązywania (zob. podobnie wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, pkt 12, 45, 57).

71 W niniejszym przypadku, co się tyczy przede wszystkim warunku dotyczącego istnienia świadczeń wzajemnych wykazujących bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą a

otrzyman? zap?at?, nale?y zauwa?y?, ?e zap?ata rozpatrywanych rat w ramach odszkodowania w przypadku rozwi?zania umowy stanowi element konstytutywny umowy w zakresie, w jakim istnienie wi?zi prawnej ??cz?cej strony jest uzale?nione od zap?aty wspomnianych rat.

72 Z informacji, którymi dysponuje Trybuna?, wynika bowiem, ?e w ramach rozpatrywanej umowy leasingu leasingodawca zobowi?za? si? do zakupu nieruchomo?ci wskazanej przez leasingobiorc?, do wybudowania na niej budynku i do jego udost?pnienia leasingobiorcy wraz z nieruchomo?ci?. W zamian za to leasingobiorca musi? uiszcza? miesi?czne raty leasingowe w wysoko?ci 833,78 EUR przez okres 132 miesi?cy, a wiec jedenastu lat, w celu sfinansowania transakcji zgodnie z harmonogramem p?atno?ci za??czonym do tej umowy. W drodze porozumienia z dnia 29 pa?dziernika 2010 r. strony ustali?y zreszt?, ?e budowa odno?nej nieruchomo?ci b?d?cej przedmiotem leasingu zosta?a zako?czona.

73 Ponadto kwota nale?na w przypadku rozwi?zania umowy przed uzgodnionym terminem odpowiada wy??cznie, jak wskazano w pkt 66 niniejszego wyroku, sumie wszystkich niezap?aconych rat z tytu?u umowy leasingu do ko?ca okresu obowi?zywania tej umowy. Wykluczone s? zatem w tym zakresie zarówno op?ata roczna obliczona na podstawie stopy procentowej maj?cej zastosowanie dla finansowania transakcji, jak i warto?? ko?cowa sk?adnika aktywów, która by?aby wymagalna jedynie w przypadku uchylenia opcji wykupu. W zwi?zku z tym zap?ata nale?nej kwoty w przypadku przedterminowego rozwi?zania umowy umo?liwia us?ugodawcy uzyskanie tych samych dochodów, które uzyska?by w braku tego rozwi?zania. Wynika z tego, ?e w kontek?cie umowy takiego rodzaju jak umowa b?d?ca przedmiotem post?powania g?ównego jej rozwi?zanie nie wp?ywa na rzeczywisto?? gospodarcz?, która charakteryzuje stosunek umowny.

74 W tych okoliczno?ciach nale?y uzna?, ?e w ramach umowy takiego rodzaju jak umowa b?d?ca przedmiotem post?powania g?ównego na ?wiadczenie wzajemne wobec ceny zap?aconej przez leasingobiorc? na rzecz leasingodawcy sk?ada si? prawo leasingobiorcy do skorzystania z wykonania przez ten podmiot gospodarczy konkretnych obowi?zków wynikaj?cych z umowy, nawet je?eli leasingobiorca nie chce lub nie mo?e zrealizowa? tego prawa z przyczyn le??cych po jego stronie. W rzeczywisto?ci nie ma znaczenia, czy leasingobiorca dysponowa?, czy ju? nie dysponowa? nieruchomo?ci w dniu rozwi?zania umowy, poniewa? leasingodawca umo?liwi? leasingobiorcy korzystanie z us?ug wynikaj?cych z umowy i nie ponosi on odpowiedzialno?ci za zaprzestanie ich ?wiadczenia.

75 Je?li chodzi nast?pnie o warunek polegaj?cy na tym, ?e zap?acone kwoty powinny stanowi? rzeczywiste wynagrodzenie za wyodr?bnion? us?ug?, nale?y przypomnie?, ?e w sytuacji takiej jak rozpatrywana w post?powaniu g?ównym obowi?zki ci??ce na leasingobiorcy oraz kwota pobierana od leasingobiorcy w przypadku przedterminowego rozwi?zania umowy zosta?y okre?lone przy zawieraniu wspomnianej umowy. Ponadto kwota nale?na w przypadku przedterminowego rozwi?zania umowy odpowiada ca?kowitej kwocie miesi?cznych rat, które staj? si? natychmiast wymagalne, przy czym rzeczywisto?? gospodarcza, która charakteryzuje stosunek umowny, nie ulega zmianie.

76 Z powy?szego wynika, ?e kwot? nale?n? w przypadku przedterminowego rozwi?zania umowy nale?y uzna? za integraln? cz?? ca?kowitej kwoty, jak? leasingobiorca zobowi?za? si? ui?ci? w zamian za wykonanie przez leasingodawc? swoich zobowi?za? umownych.

77 Okoliczności, że bułgarski organ podatkowy obliczy VAT w oparciu o podstawę opodatkowania odpowiadającą sumie wszystkich rat z tytułu umowy leasingu w całym okresie obowiązywania umowy, czego Bulus nie wydaje się podważać, świadczy zresztą o tym, iż rozpatrywane kwoty stanowi świadczenie wzajemne za niezależną i możliwą do wyodrębnienia usług.

78 W konsekwencji należy uznać, że odszkodowanie w przypadku rozwiązania umowy takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym stanowi wynagrodzenie za transakcję będącą przedmiotem umowy leasingu i podlega jako takie VAT.

79 Należy zatem ustalić, czy w przypadku braku zapłaty rat odpowiadających kwocie wszystkich niezapłaconych rat, od daty rozwiązania umowy do końca okresu obowiązywania umowy, mamy do czynienia z „rozwiązaniem”, czy też z „niewywiązaniem się z płatności” w rozumieniu art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT.

80 Jak wynika z pkt 66 niniejszego wyroku, takie kwoty mogą zostać uznane za należne, tak że leasingodawcy nadal zasadniczo przysuguje wiarygodność, której może dochodzić na drodze sądowej. W rzeczywistości odzyskanie rat należnych za okres następujący po wypowiedzeniu umowy wykazuje na pierwszy rzut oka niepewny charakter.

81 Ponadto podatnik, który wykaże uzasadnione prawdopodobieństwo, że dług odpowiadający ratom sprzed okresu rozwiązania umowy nie zostanie uregulowany, biorąc pod uwagę brak odzyskania należnych kwot przez prawie dziewięć lat, co powinien sprawdzić sąd odsyłający, należy uznać, iż w sporze takim jak rozpatrywany w postępowaniu głównym takie prawdopodobieństwo ma zastosowanie także do rat za okres następujący po rozwiązaniu umowy.

82 W tych okolicznościach możliwość zastosowania odstąpienia przewidziana w art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT nie może znaleźć zastosowania w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym z zastrzeżeniem, że podstawa opodatkowania zostanie podwyższona, gdyby jednak doszło do zapłaty.

83 Z powyższego wynika, że na pytania od drugiego do czwartego należy odpowiedzieć, iż art. 90 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym brak zapłaty części rat należnych z tytułu umowy leasingu za okres od dnia wstrzymania płatności do dnia rozwiązania umowy, które to rozwiązanie nie ma mocy wstecznej, po pierwsze, oraz brak zapłaty odszkodowania należnego w przypadku przedterminowego rozwiązania umowy, odpowiadającego sumie wszystkich niezapłaconych rat z tytułu umowy leasingu do końca okresu obowiązywania tej umowy, po drugie, stanowi przypadki niewywiązania się z płatności, które mogą być objęte odstępstwem od obowiązku obniżenia podstawy opodatkowania VAT, przewidzianego w ust. 2 tego artykułu, chyba że podatnik wykaże uzasadnione prawdopodobieństwo, iż dług nie zostanie uregulowany, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego.

W przedmiocie kosztów

84 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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

1) Artyku? 90 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 przypadku rozwi?zania umowy leasingu pozwala on na obni?enie podstawy opodatkowania podatkiem od warto?ci dodanej obliczonej rycza?towo w decyzji koryguj?cej w odniesieniu do wszystkich rat z tytu?u umowy leasingu nale?nych za ca?y okres obowi?zywania umowy, nawet je?li decyzja ta sta?a si? prawomocna i stanowi zatem „trwa?y akt administracyjny” ustalaj?cy, zgodnie z prawem krajowym, zaleg?o?? podatkow?.

2) Artyku? 90 dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e w sytuacji takiej jak rozpatrywana w post?powaniu g?ównym brak zap?aty cz??ci rat nale?nych z tytu?u umowy leasingu za okres od dnia wstrzymania p?atno?ci do dnia rozwi?zania umowy, które to rozwi?zanie nie ma mocy wstecznej, po pierwsze, oraz brak zap?aty odszkodowania nale?nego w przypadku przedterminowego rozwi?zania umowy, odpowiadaj?cego sumie wszystkich niezap?aconych rat z tytu?u umowy leasingu do ko?ca okresu obowi?zywania tej umowy, po drugie, stanowi? przypadki niewywi?zania si? z p?atno?ci, które mog? by? obj?te odst?pstwem od obowi?zku obni?enia podstawy opodatkowania podatkiem od warto?ci dodanej, przewidzianego w ust. 2 tego artyku?u, chyba ?e podatnik wyka?e uzasadnione prawdopodobie?stwo, i? d?ug nie zostanie uregulowany, czego ustalenie nale?y do s?du odsy?aj?cego.

Podpisy

* J?zyk post?powania: bu?garski.