



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 2 lipca 2015 r.*

Odesłanie prejudycjalne — VAT — Dyrektywa 2006/112/WE — Dostawa towarów lub świadczenie usług — Umowa leasingu — Zwrot leasingodawcy nieruchomości będącej przedmiotem umowy leasingu — Pojęcie „anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności” — Prawo leasingodawcy do obniżenia podstawy opodatkowania — Podwójne opodatkowanie — Świadczenia odrębne — Zasada neutralności podatkowej

W sprawie C-209/14

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Vrhovno sodišče (Słowenia) postanowieniem z dnia 16 kwietnia 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 25 kwietnia 2014 r., w postępowaniu:

NLB Leasing d.o.o.

przeciwko

Republika Slovenija,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, J.C. Bonichot (sprawozdawca), A. Arabadjiev, J.L. da Cruz Vilaça i C. Lycourgos, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Jääskinen,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu NLB Leasing d.o.o. przez doradcę podatkowego J. Podlipnika,
- w imieniu rządu słoweńskiego przez T. Mihelič Žitko, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay, L. Lozano Palacios oraz M. Žebrego, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

* Język postępowania: słoweński.

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni 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 wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką NLB Leasing d.o.o. (zwaną dalej „NLB”) a Republika Slovenija (Republiką Słowenii), reprezentowaną przez Ministrstvo za finance (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 czynnością, 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 słoweńskie

7 Zgodnie z art. 3 ust. 1 Zakon o davku na dodano vrednost (ustawy o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ZDDV-1”) opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

„1. dostawy towarów dokonywane odpłatnie na terytorium Republiki Słowenii [...] przez podatnika w ramach jego działalności gospodarczej;

[...]

3. świadczenia usług dokonywane odpłatnie na terytorium Republiki Słowenii przez podatnika w ramach jego działalności gospodarczej;

[...]”.

8 Na podstawie art. 6 ZDDV-1:

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

2. Za dostawę towarów uznaje się również:

[...]

b) faktyczne przekazanie towaru zgodnie z umową najmu towarów na czas określony [...], zawierającą klauzulę o przeniesieniu własności w następstwie normalnych zdarzeń nie później niż z chwilą zapłaty ostatniej raty;

[...]”.

9 Zgodnie z art. 14 ust. 1 ZDDV-1 „świadczenie usług” oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów.

10 Artykuł 39 ust. 2 i 3 ZDDV-1 brzmi następująco:

„2. W przypadku anulowania, zwrotu lub obniżenia ceny po dokonaniu transakcji podstawa opodatkowania zostaje odpowiednio obniżona. Podatnik może skorygować (obniżyć) kwotę zadeklarowanego VAT, jeżeli nabywca towarów lub usług skorygował (obniżył) odliczoną przez siebie kwotę VAT i powiadomił o tym dostawcę lub usługodawcę na piśmie.

3. Podatnik może również skorygować (obniżyć) kwotę VAT należnego, gdy nie została ona zapłacona w całości lub częściowo, na podstawie prawomocnego orzeczenia sądu o zakończeniu postępowania upadłościowego lub na podstawie zatwierzonego układu prowadzącego do zakończenia tego

postępowania [...]. Jeżeli w późniejszym czasie należność z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług, której określona w tym ustępie korekta podstawy opodatkowania dotyczy, zostanie uregulowana w całości lub części, podatnik obowiązany jest do zapłaty VAT od otrzymanej kwoty”.

11 Artykuł 13 Pravidnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (rozporządzenia wykonawczego do ZDDV-1) stanowi:

„1. Od odszkodowania nie deklaruje się ani nie płaci VAT.

2. Za odszkodowanie w rozumieniu ust. 1 uznaje się w szczególności:

- dostawę dokonaną przez dostawcę jako rekompensatę za szkodę spowodowaną przez wcześniejszą dostawę, jeśli dostawca ponosi odpowiedzialność za szkodę z mocy prawa lub umowy;
- odsetki za zwłokę pobierane przez podatnika od jego dłużników do wysokości odsetek ustawowych za zwłokę i kosztów ponagleń;
- kary umowne;
- odszkodowanie za odstąpienie od umowy, jeżeli płatnik nie otrzymał z tego tytułu żadnego towaru ani usługi.

3. Jeżeli umowa jest wykonana w części, takie częściowe wykonanie podlega opodatkowaniu VAT”.

12 Zgodnie z art. 41 rozporządzenia wykonawczego do ZDDV-1:

„[...]”

2. Zgodnie z art. 39 ust. 2 ZDDV-1 podatnik może obniżyć kwotę VAT o kwotę później uzgodnionych rabatów, takich jak na przykład opusty lub bonifikaty udzielone z powodu gorszej jakości towaru, jeżeli rabaty te zostały uzgodnione bezpośrednio między dostawcą a nabywcą.

3. Obniżenie podstawy opodatkowania zgodnie z art. 39 ust. 2 ZDDV-1 może mieć zastosowanie do dostawcy nie wcześniej niż w okresie rozliczeniowym, w którym otrzymał pisemne powiadomienie o korekcie odliczenia VAT.

[...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

13 W lutym 2008 r. spółka NLB jako pożyczkodawca i spółka Domino ing, d.o.o. (zwana dalej „spółką Domino”) jako pożyczkobiorca zawarły dwie umowy krótkoterminowej pożyczki na określony cel, a także porozumienia o „współpracy gospodarczej”. Porozumienia te stanowiły w szczególności, że pożyczki zostały udzielone spółce Domino przez NLB na zakup nieruchomości z zamiarem wybudowania na nich budynków mieszkalnych i że NLB ma możliwość, jeżeli sobie tego życzy, sfinansować budowę tych budynków, w czym, jak uznało, ma interes. Za pomocą tych pożyczek spółka Domino mogła zakupić nieruchomości, których poprzednimi właścicielami były osoby trzecie, niebędące stronami umów zawartych między NLB i Domino.

14 W kwietniu 2009 r. spółki NLB i Domino zawarły dwa pakiety umów, które – jak wskazał Vrhovno sodišče (sąd najwyższy) – stanowią transakcję zwaną „sale and leaseback” (leasingiem zwrotnym). Po pierwsze, w wyniku zawarcia dwóch umów sprzedaży NLB zostało właścicielem uprzednio nabytych przez spółkę Domino nieruchomości, i po drugie, poprzez dwie umowy leasingu NLB zobowiązał się

jednocześnie do oddania spółce Domino tych nieruchomości do używania na okres kilku miesięcy. Bez uszczerbku dla uprzednio zawartych porozumień o współpracy gospodarczej tych dwóch spółek umowy leasingu przewidywały, że przed upływem terminu, na jaki umowy te zostały zawarte, spółka Domino dokona wyboru spośród trzech następujących możliwości: przedłużenia okresu obowiązywania umów, zwrotu nieruchomości NLB albo wreszcie zrealizowania opcji wykupu, którą spółka Domino dysponowała w stosunku do tych nieruchomości, poprzez zapłatę wszystkich rat należnych NLB.

- 15 Przy zawarciu umów leasingu NLB uiszczyło VAT od kwoty na fakturze wystawionej na rzecz spółki Domino zgodnie z tymi umowami, a mianowicie kwoty odpowiadającej sumie rat miesięcznych, w tym należności z tytułu przyznanych spółce Domino opcji wykupu.
- 16 Ponieważ spółka Domino z chwilą wygaśnięcia umów leasingu nie uiszczyła wszystkich rat należnych NLB, zgodnie z możliwościami przewidzianymi we wspomnianych umowach NLB ponownie weszło w posiadanie nieruchomości będących przedmiotem leasingu. W styczniu 2010 r. NLB sprzedało wskazane nieruchomości jako tereny budowlane osobie trzeciej, a mianowicie spółce SAVA IP d.o.o. (zwanej dalej „Savą IP”), deklarując przy tym VAT należny z tytułu tej transakcji.
- 17 Z powodu niewykonania zobowiązań ciążących na spółce Domino na mocy umów leasingu NLB wniosło o dokonanie korekty kwoty zadeklarowanego VAT o kwotę odpowiadającą wartości opcji wykupu przewidzianych przez te umowy.
- 18 W tym względzie z postanowienia odsyłającego wynika, że zgodnie z postanowieniami umów leasingu spółki NLB i Domino sporządziły rozliczenie końcowe, na mocy którego NLB zapłaciło na rzecz Domino kwotę odpowiadającą różnicy między z jednej strony zyskiem wynikającym z ceny otrzymanej ze sprzedaży nieruchomości Savie IP a z drugiej strony należnościami niezapłaconymi przez spółkę Domino, w tym z tytułu opcji wykupu.
- 19 NLB odliczyło od ceny sprzedaży tych nieruchomości kwotę odpowiadającą sumie, po pierwsze, kwoty VAT, którą zapłaciło przy tej sprzedaży, i po drugie, rat z tytułu opcji wykupu, jeszcze nieuiszczonych przez spółkę Domino, i wreszcie po trzecie, rat miesięcznych, z których zapłatą na rzecz NLB spółka Domino nadal zalegała. NLB następnie wypłaciło spółce Domino wynikłą różnicę. W dalszej kolejności NLB wysłało spółce Domino dwie noty kredytowe na kwotę równą ratom z tytułu opcji wykupu, anulując w ten sposób te raty.
- 20 Decyzją z dnia 5 czerwca 2012 r. słoweńskie organy podatkowe odmówiły uwzględnienia wniosku NLB o obniżenie kwoty podatku VAT zapłaconego przez tę spółkę z tytułu zawarcia umów leasingu, uzasadniając tę decyzję tym, że dwie noty kredytowe nie stanowią podstawy prawnej do obniżenia podstawy opodatkowania NLB. Organy te twierdzą, że umowy nie zostały „rozwiązane”, a odebranie nieruchomości przez NLB nie stanowi przypadku „zwrotu” w rozumieniu art. 39 ust. 2 ZDDV-1, który transponuje art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT do prawa słoweńskiego. Zdaniem tych organów leasingodawca działał w rzeczywistości jako zastawnik i sprzedał nieruchomości Savie IP w imieniu leasingobiorcy.
- 21 NLB zakwestionowało decyzję słoweńskich organów podatkowych, wnosząc kolejno odwołanie do ministerstwa finansów i następnie skargę do właściwego sądu pierwszej instancji. Oba środki odwoławcze zostały oddalone.
- 22 W skardze kasacyjnej NLB utrzymuje, że organ podatkowy i sąd pierwszej instancji przeprowadziły błędną wykładnię art. 39 ZDDV-1 i art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT. Zwrot nieruchomości, którego musiała dokonać spółka Domino z powodu niewywiązania się ze zobowiązań umownych, odpowiada jednemu z przypadków przewidzianych w powyżej przytoczonych przepisach. NLB twierdzi również, że brak przyznania możliwości obniżenia jego podstawy opodatkowania w sytuacji takiej jak tak w postępowaniu głównym prowadzi do naruszenia zasady neutralności podatkowej, ponieważ VAT został po raz drugi zapłacony przy sprzedaży nieruchomości podmiotowi trzeciemu.

23 W tych okolicznościach Vrhovno sodišče postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy w świetle stanu faktycznego w postępowaniu głównym art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że zwrot przedmiotu leasingu (nieruchomości) z powodu częściowego 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 częściowego niewywiązania się z płatności« po dokonaniu transakcji, w którym to przypadku podstawa opodatkowania jest stosowanie obniżana?
- 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, stanowiąca większą część całkowitej wartości umów leasingu płatną przez leasingobiorcę na rzecz leasingodawcy w taki sposób, że z powodu częściowego braku zapłaty zobowiązań leasingodawca odzyskał posiadanie przedmiotu leasingu (nieruchomości), sprzedał go osobie trzeciej i wypłacił leasingobiorcy nadwyżkę uzyskaną z ceny sprzedaży, w rozliczeniu końcowym odliczając od niej również kwotę należną z tytułu opcji wykupu, powinna być uznana za opłatę w ramach wykonania umowy i dostawę towarów, która jako taka podlega opodatkowaniu VAT; czy też powinna być uznana za opłatę dotyczącą bądź usługi najmu bądź użytkowania nieruchomości (jako taka podlegająca 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 żadną usługą świadczoną 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 uiszczył VAT należny: po raz pierwszy przy zawarciu umowy leasingu (w tym od kwoty należnej z tytułu opcji wykupu, stanowiącej przeważającą część wartości umowy), i powtórnie, ze względu na częściowe niewykonanie zobowiązań przez leasingobiorcę, przy odsprzedaży nieruchomości osobie trzeciej, przy uwzględnieniu okoliczności, że VAT dotyczący drugiej dostawy w rozliczeniu końcowym obciąża leasingobiorcę?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania drugiego

- 24 Z postanowienia odsyłającego wynika, że NLB jako leasingodawca i spółka Domino jako leasingobiorca zawarli dwie umowy leasingu przewidujące oddanie dwóch nieruchomości do używania. Z postanowienia tego wynika również, że z powodu niewywiązania się przez spółkę Domino ze zobowiązań NLB przejęło na mocy tych umów w ponowne posiadanie wspomniane nieruchomości, sprzedało je osobie trzeciej oraz wypłaciło spółce Domino nadwyżkę uzyskaną z ceny sprzedaży, w rozliczeniu końcowym 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 będąca przedmiotem postępowania głównego, stanowi transakcję dostawy towarów, czy też że stanowi transakcję świadczenia usług w rozumieniu tych przepisów.
- 25 Należy przypomnieć, że w ramach postępowania w trybie art. 267 TFUE Trybunał nie ma właściwości 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 część jednej transakcji złożonej z kilku elementów, co powinien zweryfikować sąd odsyłający – należy sądowi 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 „»świadczenie 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 toku 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, gdyż ten ostatni cechuje przeniesienie na leasingobiorcę większości pożytków i ryzyka związanych z tytułem prawnym. Okoliczność, iż przewidziano, że przeniesienie własności nastąpi z końcem umowy, lub okoliczność, że zaktualizowana suma rat jest praktycznie taka sama jak wartość rynkowa towaru, stanowią indywidualnie lub łącznie kryteria pozwalające określić, czy umowę można zakwalifikować jako umowę leasingu finansowego (zob. podobnie wyrok *Eon Aset Menidjunt*, 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 Menidjunt*, 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 gdy przeniesiona zostaje na niego większość pożytków i ryzyka związanych z tytułem prawnym do tej nieruchomości i gdy zaktualizowana suma rat jest praktycznie taka sama jak wartość rynkowa towaru, transakcję wynikającą z takiej umowy należy uważać za transakcję nabycia dobra inwestycyjnego (zob. podobnie wyrok *Eon Aset Menidjunt*, 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 końcowego rozliczenia transakcje sugerują, że celem umów leasingu był przekazanie spółce *Domino* 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 gdy przeniesiona zostaje na niego większość pożytków i ryzyka związanych z tytułem prawnym do tej nieruchomości i gdy zaktualizowana suma rat jest praktycznie taka sama jak wartość rynkowa towaru, transakcję, która wynika z takiej umowy, należy uważać za transakcję nabycia dobra 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 spółki 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 otrzymał części lub całości wynagrodzenia. Ów przepis stanowi wyraz podstawowej zasady dyrektywy VAT, wedle której podstawę opodatkowania stanowi świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane, a w konsekwencji organy podatkowe nie mogą pobrać z tytułu VAT kwoty wyższej od tej, którą otrzymał 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 tejże 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 otrzymał w rzeczywistości wszystkie płatności w zamian za spełnione przez niego świadczenie lub jeśli – 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 otrzymał w rzeczywistości wszystkie płatności w zamian za spełnione przez niego świadczenie lub jeśli – 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 zasadę 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 będący przedmiotem tej umowy osobie trzeciej ze względu na niewykonanie przez leasingobiorcę określonych w umowie leasingu zobowiązań.
- 40 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału zasada neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku VAT, stoi na przeszkodzie temu, aby opodatkowanie działalności zawodowej podatnika prowadziło do podwójnego opodatkowania (zob. podobnie wyroki: *Puffer*, C-460/07, EU:C:2009:254, pkt 45, 46; a także *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, pkt 42).

- 41 Trybunał orzekł również, że dla celów VAT każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne, jak wynika z art. 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT (wyrok BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, pkt 29). Niemniej w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem które mogą oddzielnie prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jedną transakcję, jeżeli nie są one od siebie niezależne (zob. podobnie wyrok RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, pkt 20).
- 42 Zgodnie z tym orzecznictwem do sądu odsyłające należy zbadanie, czy transakcje będące przedmiotem postępowania głównego, a mianowicie z jednej strony świadczenia spełnione na rzecz spółki Domino, a z drugiej strony zbycie nieruchomości na rzecz spółki trzeciej należy traktować jako „jedno świadczenie”. Jest tak w przypadku gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą tylko jedno nierozdzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałyby charakter sztuczny.
- 43 Gdyby okazało się, że omawiane transakcje nie mogą zostać uznane za tworzące jedno świadczenie, zasada neutralności podatkowej nie stoi na przeszkodzie temu, aby podlegały one odrębnemu opodatkowaniu dla celów VAT.
- 44 Z powyższych rozważań wynika, że zasadę neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że nie stoi ona na przeszkodzie temu, aby z jednej strony usługa leasingu, którego przedmiotem są nieruchomości, a z drugiej strony zbycie tych nieruchomości osobie trzeciej (niebędącej stroną umowy leasingu) podlegały odrębnemu opodatkowaniu dla celów VAT, jeżeli transakcji tych nie można traktować jako tworzących jedno świadczenie, co powinien ocenić sąd odsyłający.

W przedmiocie kosztów

- 45 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 (druga izba) orzeka, co następuje:

- 1) Artykuł 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 wartości dodanej 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 gdy przeniesiona zostaje na niego większość pożytków i ryzyka związanych z tytułem prawnym do tej nieruchomości i gdy zaktualizowana suma rat jest praktycznie taka sama jak wartość rynkowa towaru, transakcję, która wynika z takiej umowy, należy uważać za transakcję nabycia dobra 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 jeśli – bez rozwiązania czy anulowania umowy – druga strona umowy przestaje być zobowiązana do zapłaty podatnikowi uzgodnionej ceny.
- 3) Zasadę neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że nie stoi ona na przeszkodzie temu, aby z jednej strony usługa leasingu, którego przedmiotem są nieruchomości, a z drugiej strony 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