

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 17 lipca 2014 r.(*)

VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 16 i 18 – Leasing finansowy – Towary stanowiące przedmiot umowy leasingu – Brak odzyskania tych towarów przez spółkę leasingową po rozwiązaniu umowy – Brakujące towary

W sprawie C-438/13

mającej za przedmiot wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE, złożony przez Curtea de Apel București (Rumunia) postanowieniem z dnia 9 kwietnia 2013 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 2 sierpnia 2013 r., w postępowaniu:

BCR Leasing IFN SA

przeciwko

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de administrare a marilor contribuabili,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de soluționare a contestațiilor,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: J.L. da Cruz Vilaça, prezes izby, G. Arestis i A. Arabadjiev (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu BCR Leasing IFN SA przez adwokata D. Dascălu,
- w imieniu rządu rumuńskiego przez R.H. Radu, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez G.D. Balana oraz L. Lozano Palacios, działających w charakterze pełnomocników,

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. 16 i 18 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 przedstawiony w ramach sporu spółki BCR Leasing IFN SA (zwanej „dalej BCR Leasing”) z Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de administrare a marilor contribuabili i Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de soluționare a contestațiilor (zwanymi dalej łącznie „Agenția”) w przedmiocie zapłaty podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”) od towarów oddanych w leasing na podstawie umowy leasingu, ale uznanych za brakujące ze względu na niedokonanie ich zwrotu przedsiębiorstwu leasingowemu.

Ramy prawne

Dyrektywa VAT

3 Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy VAT brzmi następująco:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów 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 16 tej dyrektywy przewiduje, że:

„Wykorzystanie przez podatnika towarów stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników, które przekazuje nieodpłatnie lub, w ujęciu ogólnym, które przeznacza do celów innych niż prowadzona przez niego działalność, gdy VAT od powyższych towarów lub ich części podlega w całości lub w części odliczeniu, jest uznawane za odpłatną dostawę towarów.

Za odpłatną dostawę towarów nie uznaje się jednakże wykorzystania do celów działalności przedsiębiorstwa podatnika towarów stanowiących prezenty o niskiej wartości i próbki”.

6 Artykuł 18 dyrektywy VAT brzmi następująco:

„Państwa członkowskie mogą uznać za odpłatną dostawę towarów każdą z następujących czynności:

a) wykorzystanie przez podatnika do celów działalności jego przedsiębiorstwa towarów

wytworzonych, skonstruowanych, wydobytych, przetworzonych, nabytych lub importowanych w ramach prowadzenia takiej działalności, jeżeli VAT od takich towarów, w przypadku ich nabycia od innego podatnika, nie podlegałby w całości odliczeniu;

b) wykorzystanie przez podatnika towarów do celów działalności niepodlegającej opodatkowaniu, w przypadku gdy VAT od takich towarów podlegał w całości lub w części odliczeniu w momencie ich nabycia lub wykorzystania zgodnie z lit. a);

c) z wyjątkiem przypadków, o których mowa w art. 19, zatrzymanie towarów przez podatnika lub jego następców prawnych, w przypadku gdy zaprzestaje on prowadzenia działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, jeżeli VAT od takich towarów podlegał w całości lub w części odliczeniu w momencie ich nabycia lub wykorzystania zgodnie z lit. a).

7 Artykuły 184–186 dyrektywy VAT, zawarte w tytule X tej dyrektywy, zatytułowanym „Odliczenia”, rozdział 5, zatytułowany „Korekta odliczeń”, brzmią następująco:

„Artykuł 184

Wstępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi.

Artykuł 185

1. Korekta jest dokonywana w szczególności w przypadku, gdy po złożeniu deklaracji VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określeniu kwoty odliczenia, na przykład w przypadku anulowania zakupów lub uzyskania obniżek ceny.

2. W drodze odstępstwa od ust. 1 korekta nie jest dokonywana w przypadkach transakcji w całości lub częściowo niezapłaconych, w przypadku naliczenia udokumentowanego lub potwierdzonego zniszczenia, zagubienia lub kradzieży w całości oraz w przypadku towarów przeznaczonych do przekazywania jako prezenty o małej wartości i próbki, o których mowa w art. 16.

Państwa członkowskie mogą jednakże wymagać dokonania korekty w przypadku transakcji całościowo lub częściowo niezapłaconych oraz w przypadku kradzieży.

Artykuł 186

Państwa członkowskie określają szczegółowe przepisy wykonawcze dla art. 184 i 185”.

Prawo rumuńskie

Kodeks podatkowy

8 Zgodnie z art. 125a ust. 1 pkt 16 ustawy nr 571/2003 ustanawiającej kodeks podatkowy (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 927, z dnia 23 grudnia 2003 r.) w brzmieniu obowiązującym w czasie, w którym zaistniały okoliczności faktyczne analizowane w postępowaniu głównym (zwanej dalej „kodeksem podatkowym”) „dostawa wewnętrzna jest rozumiana zgodnie z postanowieniami art. 128 ust. 4” tego kodeksu.

9 Artykuł 128 wskazanego kodeksu, zatytułowany „Dostawa towarów”, stanowi:

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

[...]

3. Następujące czynności są również uważane za dostawę towarów w rozumieniu ust. 1:

a) rzeczywista dostawa towarów innej osobie w następstwie umowy przewidującej dokonanie płatności w ratach lub innego rodzaju umowy określającej, że własność jest nabywana najpóźniej w chwili dokonania ostatniej płatności, z wyjątkiem umów leasingu;

[...]

4. Następujące czynności są uznawane za dostawę towarów dokonywaną odpłatnie:

a) wykorzystanie przez podatnika rzeczy przezeń zakupionych lub wytworzonych do innych celów niż prowadzona działalność gospodarcza, gdy VAT od powyższych towarów lub ich części podlega w całości lub w części odliczeniu;

b) wykorzystanie przez podatnika rzeczy przezeń zakupionych lub wytworzonych w celu nieodpłatnego udostępnienia innym osobom, gdy VAT od powyższych towarów lub ich części podlega w całości lub w części odliczeniu;

c) wykorzystanie przez podatnika rzeczy przezeń zakupionych lub wytworzonych, innych niż środki trwałe, o których mowa w art. 149 ust. 1 lit. a), do zastosowania do czynności, które nie dają pełnego prawa do odliczenia, gdy VAT od powyższych towarów lub ich części podlega w całości lub w części odliczeniu w dacie nabycia;

d) brakujące towary, z wyjątkiem wymienionych w ust. 8 lit. a)–c);

[...]

8. Dostawa towarów w rozumieniu ust. 1 nie występuje w przypadku:

a) towarów zniszczonych w następstwie klęsk żywiołowych lub działania siły wyższej, jak również towarów zgubionych lub skradzionych, jeżeli zostanie to wykazane zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa;

b) towarów w postaci zapasów, których jakoś została nieodwracalnie obniżona, porzuconych rzeczowych aktywów trwałych, na warunkach przewidzianych przez odpowiednie przepisy prawa;

c) towarów szybko psujących się – w zakresie przewidzianym przez prawo”.

10 Zgodnie z art. 129 ust. 3 lit. a) kodeksu podatkowego świadczenie usług stanowi „najem towarów lub oddanie towarów do korzystania w ramach umowy leasingu”.

Przepisy wykonawcze do kodeksu podatkowego

11 Przepisy wykonawcze do kodeksu podatkowego, zatwierdzone rozporządzeniem rządu nr 44/2004 (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 112, z dnia 6 lutego 2004 r.) w brzmieniu obowiązującym w czasie, w którym zaistniały okoliczności analizowane w postępowaniu górnym, stanowi w pkt 6:

„Punkt 6

[...]

6. W wypadku wypowiedzenia umowy leasingu dotyczącej rzeczowego majątku ruchomego majątek ten uznaje się za brakujący po stronie leasingodawcy, w rozumieniu art. 128 ust. 4 lit. d) kodeksu podatkowego, po upływie terminu przewidzianego w umowie na jego zwrot przez leasingobiorcę, który nie może przekroczyć 30 dni od daty wypowiedzenia umowy [...]”.

12 Rozporządzeniem rządu nr 15/2012 (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 621 z dnia 29 sierpnia 2012 r.) rząd rumuński uchylił art. 128 ust. 4 lit. d) i art. 128 ust. 8 lit. a)–c) kodeksu podatkowego, ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2013 r. Podobnie rozporządzeniem rządu nr 1071/2012 (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 753 z dnia 8 listopada 2012 r.) rząd rumuński uchylił pkt 6 ust. 6 przepisów wykonawczych do kodeksu podatkowego, ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2013 r.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

13 BCR Leasing jest spółką akcyjną, która prowadzi działalność w zakresie leasingu finansowego. Nabywa ona u różnych dostawców samochody, w odniesieniu do których odlicza w całości naliczony VAT. Równolegle spółka ta zawiera umowy leasingu dotyczące nabytych samochodów z osobami fizycznymi i prawnymi, które korzystają z tych pojazdów przez cały czas trwania umowy, podczas gdy właścicielem samochodów pozostaje BCR Leasing.

14 Ze względu na opóźnienia płatności lub ich brak spółka BCR Leasing była zmuszona do rozwiązania części umów leasingu zawartych z leasingobiorcami, którzy nie wywiązywali się ze swych zobowiązań płatniczych. Zgodnie z owymi umowami leasingobiorcy byli zobowiązani do zwrotu spółce BCR Leasing pojazdu będącego przedmiotem umowy w terminie trzech dni od daty jej rozwiązania. Ponieważ niektórzy leasingobiorcy odmówili zwrotu odnośnych pojazdów, spółka BCR Leasing wszczęła przeciwko nim postępowanie windykacyjne. Jednakże mimo podjętych starań niektórych pojazdów nie udało się odzyskać w przewidzianym terminie.

15 Ponieważ BCR Leasing nie otrzymywała żadnych płatności z tytułu rozwiązanych umów, zaprzestała wystawiania faktur dotyczących tych umów i pobierania stosownego VAT.

16 Podczas przeprowadzonej w 2011 r. kontroli Agenția stwierdziła pewne nieprawidłowości dotyczące sposobu wykazywania, rejestrowania i deklarowania VAT w okresie od 1 września 2008 r. do 31 grudnia 2010 r. Na mocy decyzji podatkowej z dnia 30 sierpnia 2011 r. oraz sprawozdania z kontroli podatkowej z tej samej daty Agenția nałożyła na spółkę BCR Leasing dodatkowe zobowiązanie do zapłaty kwoty 19 266 551 rumuńskich lei (RON) z tytułu VAT, a także kwoty 9 502 774 RON z tytułu odsetek za zwłokę.

17 We wzmiankowanej decyzji podatkowej Agenția wskazała, że stosunek leasingu należy traktować, przez cały czas trwania umowy, jako świadczenie usług, w następstwie którego w momencie zakończenia umowy może nastąpić dostawa towarów, w zależności od tego, czy leasingobiorca skorzysta z opcji nabycia.

18 Ponadto Agenția uznała, że w wypadku towarów brakujących ze względów innych niż te przewidziane w art. 128 ust. 8 lit. a)–c) kodeksu podatkowego ma miejsce dostawa towarów podlegająca opodatkowaniu VAT, którą to transakcję należy określić mianem „dostawy wewnętrznej”, zgodnie z art. 125a ust. 1 pkt 16 kodeksu podatkowego.

19 W konsekwencji Agen⁹ia stoi na stanowisku, ⁹e BCR Leasing mia⁹a obowi⁹zek, wraz z up⁹ywem terminu okre⁹lonego w umowie leasingu dla zwrotu towaru przez korzystaj⁹cego, zastosowania przepisów art. 128 ust. 4 lit. d) kodeksu podatkowego o dostawie wewn⁹trznej oraz o poborze VAT, jak równie⁹ wystawienia faktur na sam⁹ siebie z tytu⁹u tych dostaw.

20 Uznawszy, ⁹e przepisy krajowe, w oparciu o które zosta⁹a wydana decyzja podatkowa wspomniana w pkt 16 niniejszego wyroku, nie s⁹ zgodne z systemem ustanowionym w dyrektywie VAT, spółka BCR Leasing wnios⁹a skarg⁹ o stwierdzenie niewa⁹no⁹ci tej decyzji, w przedmiocie której to skargi orzeka w ostatniej instancji Curtea de Apel Bucure⁹ti.

21 W tych okoliczno⁹ciach Curtea de Apel Bucure⁹ti postanowi⁹ zawiesi⁹ post⁹powanie i zwróci⁹ si⁹ do Trybuna⁹u z nast⁹puj⁹ącym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy mo⁹e zosta⁹ uznany za odp⁹atn⁹ dostaw⁹ w rozumieniu art. 16 [dyrektywy VAT] lub ewentualnie za dostaw⁹ towarów dokonywan⁹ odp⁹atnie w rozumieniu art. 18 [tej dyrektywy] przypadek towarów b⁹d⁹cych przedmiotem umowy leasingu finansowego, które po rozwi⁹zaniu umowy z winy korzystaj⁹cego nie zosta⁹y odzyskane przez spółk⁹ leasingow⁹ od korzystaj⁹cego, mimo ⁹e ta spółka leasingowa wszcz⁹ła i prowadzi⁹a procedury prawne w celu odzyskania towarów, a po rozwi⁹zaniu umowy nie otrzyma⁹a ju⁹ ⁹adnych kwot z tytu⁹u korzystania z tych towarów?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

22 W przedstawionym pytaniu s⁹d odsy⁹aj⁹cy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 16 i 18 dyrektywy VAT nale⁹y interpretowa⁹ w ten sposób, ⁹e brak mo⁹liwo⁹ci odzyskania od leasingobiorcy przez leasingodawc⁹ towarów stanowi⁹cych przedmiot umowy leasingu po rozwi⁹zaniu tej umowy z winy leasingobiorcy, pomimo podj⁹tych przez leasingodawc⁹ dzia⁹ła⁹ zmierzaj⁹cych do odzyskania tych towarów i pomimo braku jakiegokolwiek ⁹wiadczenia wzajemnego po owym rozwi⁹zaniu umowy, mo⁹na uzna⁹ za odp⁹atn⁹ dostaw⁹ towarów w rozumieniu wskazanych artyku⁹łów.

23 Przede wszystkim nale⁹y przypomnie⁹, ⁹e art. 16 dyrektywy VAT zrównuje okre⁹lone czynno⁹ci, z tytu⁹u których podatnik nie otrzymuje ⁹adnego rzeczywistego ⁹wiadczenia wzajemnego, z dostaw⁹ towarów dokonywan⁹ odp⁹atnie, która podlega VAT. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem celem tego przepisu jest zapewnienie równego traktowania z jednej strony podatnika, który przeznaczal towar do celów prywatnych swoich lub swoich pracowników, a z drugiej strony odbiorcy ko⁹cowego, który nabywal towar tego samego rodzaju (zob. podobnie wyrok EMI Group, C⁹581/08, EU:C:2010:559, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 Dla potrzeb realizacji tego celu w art. 16 dyrektywy VAT za odp⁹atn⁹ dostaw⁹ towarów uznano wykorzystanie przez podatnika towarów stanowi⁹cych cz⁹?? maj⁹tku jego przedsi⁹biorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników, które przekazuje nieodp⁹atnie lub, w uj⁹ciu ogólnym, które przeznaczal do celów innych ni⁹ prowadzona przez niego dzia⁹łalno⁹??, gdy VAT od powy⁹szych towarów lub ich cz⁹??ci podlega⁹ w ca⁹o⁹ci lub w cz⁹??ci odliczeniu.

25 Nale⁹y jednak stwierdzi⁹, ⁹e w niniejszej sprawie brak mo⁹liwo⁹ci odzyskania towarów stanowi⁹cych przedmiot umowy leasingu w okoliczno⁹ciach takich jak te, które s⁹ rozpatrywane w post⁹powaniu g⁹ównym, nie jest zwi⁹zany z ⁹adn⁹ z opisanych wy⁹ej sytuacji.

26 Po pierwsze bowiem, wskazanych towarów nie mo⁹na uzna⁹ za przeznaczone do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników, gdy⁹ nie znajduj⁹ si⁹ one w posiadaniu tych osób.

Po drugie, okoliczności, że leasingobiorca pozostaje w posiadaniu owych towarów bez uiszczenia jakiegokolwiek świadczenia wzajemnego, jest wynikiem jego domniemanego wadliwego zachowania, a nie nieodpowiedniego przekazania tych towarów leasingobiorcy przez leasingodawcę. Po trzecie, towarów tych nie można uznać za przeznaczone „do celów innych” niż prowadzona przez podatnika działalność, gdy ich oddanie w leasing, a więc przekazanie do dyspozycji leasingobiorcy, stanowi samą istotę działalności gospodarczej leasingodawcy. Fakt, że nie jest on w stanie odzyskać tych towarów po rozwiązaniu umowy leasingu nie oznacza wcale, że przeznaczył je do celów innych niż prowadzona przez siebie działalność.

27 Wynika stąd, że brak możliwości odzyskania przez leasingodawcę towarów stanowiących przedmiot umowy leasingu po rozwiązaniu tej umowy, w okolicznościach takich jak te analizowane w postępowaniu głównym, nie może zostać zrównany z odpłatną dostawą towarów w rozumieniu art. 16 dyrektywy VAT.

28 Następnie należy w odniesieniu do art. 18 dyrektywy VAT stwierdzić, że przepis ten nie znajduje zastosowania w okolicznościach takich jak analizowane w postępowaniu głównym.

29 Z postanowienia odsyłającego wynika bowiem, że przy zakupie pojazdów spółka BCR Leasing odliczyła w całości naliczony VAT. Tak więc hipoteza przedstawiona w art. 18 lit. a) dyrektywy VAT, która obejmuje wyjątkowo sytuację, gdy nabycie towaru od innego podatnika nie uprawnia do pełnego odliczenia VAT, nie ma w niniejszej sprawie znaczenia.

30 W odniesieniu do hipotez przedstawionych w art. 18 lit. b) i c) dyrektywy VAT wystarczy stwierdzić, że w niniejszej sprawie podatnik nie wykorzystał towarów do celów „działalności niepodlegającej opodatkowaniu” w rozumieniu art. 18 lit. b) ani nie zaprzestał działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, czego wymaga art. 18 lit. c).

31 Tak więc art. 18 dyrektywy VAT nie pozwala państwu członkowskiemu na zrównanie transakcji takich jak te, o których mowa w postępowaniu głównym, z dokonywaną odpłatnie dostawą towarów.

32 Należy wreszcie wyjaśnić, w celu dostarczenia sądowi odsyłającemu uytecznej odpowiedzi, że przewidziany przez art. 184–186 dyrektywy VAT mechanizm korekty stanowi integralną część ustanowionego przez nią systemu odliczenia VAT (wyrok TEC Chaskowo, C-234/11, EU:C:2012:644, pkt 30). Powyższe rozważania nie wpłyną zatem na powstanie po stronie administracji podatkowej ewentualnego uprawnienia do zażądania od podatnika dokonania korekty w okolicznościach przewidzianych w tym względzie w dyrektywie VAT.

33 Wobec powyższego na przedstawione pytanie należy udzielić odpowiedzi, że art. 16 i 18 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że braku możliwości odzyskania od leasingobiorcy przez leasingodawcę towarów stanowiących przedmiot umowy leasingu po rozwiązaniu tej umowy z winy leasingobiorcy, pomimo podjętych przez leasingodawcę działań zmierzających do odzyskania tych towarów i pomimo braku jakiegokolwiek świadczenia wzajemnego po owym rozwiązaniu umowy, nie można uznać za odpłatną dostawą towarów w rozumieniu wskazanych artykułów.

W przedmiocie kosztów

34 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 (siódma izba) orzeka, co następuje:

Artykuły 16 i 18 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 braku możliwości odzyskania od leasingobiorcy przez leasingodawcę towarów stanowiących przedmiot umowy leasingu po rozwiązaniu tej umowy z winy leasingobiorcy, pomimo podjętych przez leasingodawcę działań zmierzających do odzyskania tych towarów i pomimo braku jakiegokolwiek świadczenia wzajemnego po owym rozwiązaniu umowy, nie można uznać za odpłatną dostawę towarów w rozumieniu wskazanych artykułów.

Podpisy

* Język postępowania: rumuński.