

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 12 października 2017 r.(1)

Odesłanie prejudycjalne – VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 90 ust. 1 – Bezpośredni skutek – Podstawa opodatkowania – Obniżenie w przypadku anulowania, wypowiedzenia lub rozwiązania – Obniżenie w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności – Odrębność – Wypowiedzenie umowy leasingu z uwagi na nieuiszczenie opłat

W sprawie C-404/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy w Segedynie, Węgry) postanowieniem z dnia 8 lipca 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 19 lipca 2016 r., w postępowaniu:

Lombard Ingatlan Lizing Zrt.

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: J.C. Bonichot (sprawozdawca), prezydenci obowiadający prezesa izby A. Arabadjiev i E. Regan, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Lombard Ingatlan Lízing Zrt. przez C. Tordaia, ügyvéd,
- w imieniu rządu węgierskiego przez A.M. Pálffy oraz M.Z. Fehéra, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez V. Bottkó, A. Siposa oraz M. Owsiany-Hornung, 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. 90 ust. 1 i 2

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 Lombard Ingatlan Lízing Zrt. (zwaną dalej „Lombardem”) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (izba odwoławcza krajowej administracji podatkowo-celnej, Węgry, zwaną dalej „izba odwoławcza”) dotyczącego odmowy uznania przez izbę odwoławczą korekty faktur dokonanej przez Lombard w celu uzyskania obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „VAT”), w wyniku wypowiedzenia szeregu umów leasingu z uwagi na niewykonanie przez leasingobiorców wynikających z nich zobowiązań umownych.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 73 dyrektywy VAT stanowi:

„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”.

4 Artykuł 90 tej dyrektywy 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”.

5 Artykuł 273 tej dyrektywy przewiduje:

„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 członkowskim 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 węgierskie

6 Paragraf 77 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawy nr CXXVII z 2007 r. w sprawie podatku od wartości dodanej), w brzmieniu znajdującym zastosowanie w postępowaniu głównym, miał następujące brzmienie:

„1. W wypadkach dostawy towarów, świadczenia usług lub wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów podstawa opodatkowania zostanie a posteriori obniżona do wysokości wynagrodzenia,

które została lub powinno zostać zapłacone osobie uprawnionej, jeżeli po wykonaniu transakcji,

a) w wypadku nieważności transakcji:

aa) została przywrócona sytuacja istniejąca przed zawarciem transakcji lub

ab) transakcja, mimo że nieważna, została uznana za wywierającą skutki prawne przez okres poprzedzający wydanie rozstrzygnięcia stwierdzającego jej nieważność lub

ac) transakcja została uznana za ważną poprzez zniesienie nieproporcjonalnej korzyści;

b) w wypadku wadliwego wykonania transakcji:

ba) uprawniony do tego jednostronnie rozwiązał umowę lub

bb) cena została obniżona.

2. Podstawa opodatkowania zostanie a posteriori obniżona również w sytuacji, gdy:

a) z powodu niewykonania została zwrócona zaliczka;

b) w chwili zwrotu opakowań została zwrócona kwota wpłacona jako kaucja.

3. Podstawa opodatkowania może zostać obniżona a posteriori w wypadku obniżenia ceny, zgodnie z § 71 ust. 1 lit. a) i b), które miało miejsce po wykonaniu transakcji".

7 Mechanizm autokorekty jest przedmiotem § 49 adózá rendjérő szóló 2003. évi XCII. törvény (ustawy nr XCII z 2003 r. – ordynacja podatkowa), którego ust. 1 i 3 mają następujące brzmienie:

„1. Podatnik może w drodze własnej deklaracji skorygować podatek, podstawę opodatkowania – z wyjątkiem opłat skarbowych czy publicznych – i pomoc budżetową niezależnie od tego, czy dokonano [już] ustalenia ich wysokości. Podatnik, który jeszcze przed przeprowadzeniem kontroli przez organ administracji podatkowej poinformuje, że nie obliczył zgodnie z prawem podatku, podstawy opodatkowania czy tej pomocy budżetowej, bądź też że w jego deklaracji zostały popełnione błędy rachunkowe lub pisarskie dotyczące podstawy czy też kwoty podatku, może zmienić złożoną deklarację podatkową w drodze autokorekty. Nie jest uważany za deklarację korygującą przypadek nieuzasadnionego opóźnienia złożenia deklaracji przez podatnika czy też nieuwzględnienia przez organ administracji podatkowej przedstawionego przez niego wniosku o przedłużenie [terminu na jej złożenie]. Autokorekty nie można dokonać w przypadku, gdy podatnik wyczerpał już wszystkie przewidziane w prawie możliwości i chce dokonać w drodze autokorekty ich zmiany. Po dokonaniu autokorekty podatnik może domagać się przyznania mu ulg podatkowych i korzysta z nich.

[...]

3. W drodze autokorekty można skorygować podatek, podstawę opodatkowania i pomoc budżetową zgodnie z przepisami obowiązującymi w momencie powstania obowiązku [podatkowego] przed upływem ustawowego terminu przedawnienia uprawnienia do ustalenia wysokości podatku i odnośnie do okresu opodatkowania dotyczącego podatku podlegającego korekcie. Autokorekta obejmuje ustalenie podanych później do wiadomości podstawy opodatkowania, podatku i pomocy budżetowej i, jeżeli ustawa tak stanowi, wynikającą z autokorekty [kwotę] dodatkową; obejmuje ona równoczesne złożenie deklaracji i uregulowanie skorygowanej podstawy opodatkowania, skorygowanego podatku, pomocy budżetowej lub kwoty

dodatkow? i, w odpowiednim przypadku, wniosek w przedmiocie przyznania pomocy bud?etowej czy te? obni?enia podatku. Nie jest uwa?any za deklaracj? koryguj?c? przypadek, w którym nale?y dokona? korekty podatku od warto?ci dodanej w efekcie wydania przez organy administracji celnej decyzji ustalaj?cej wysoko?? podatku od towarów podlegaj?cych przywozowi. W przypadku dokonania przez organy administracji celnej pó?niejszej zmiany wydanej tego rodzaju decyzji nale?y dokona? sprostowania deklaracji dotycz?cej miesi?ca, w którym dokonano p?atno?ci”.

Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne

8 Lombard, w?gierska spółka oferuj?ca us?ugi finansowania, zawar? trzy umowy leasingu przewiduj?ce automatyczne przeniesienie w?asno?ci przedmiotu leasingu po zako?czeniu okresu umowy, które obejmowa?y ró?nego rodzaju nieruchomo?ci. W dniu przekazania odno?nych przedmiotów umowy, odpowiednio, w kwietniu 2006 r., w lutym 2007 r. i w maju 2008 r. spółka ta fakturowa?a leasingobiorcom ??czn? kwot? rat leasingowych wraz z VAT, z czym wi?za?o si? powstanie obowi?zku uiszczenia VAT.

9 W listopadzie 2007 r., grudniu 2008 r. oraz listopadzie 2009 r. Lombard wypowiedzia? odno?ne umowy leasingu z uwagi na nieuiszczenie cz??ci nale?nych kwot i odzyska? b?d?ce przedmiotem umowy nieruchomo?ci. W rezultacie w latach 2010 i 2011 Lombard wystawi? faktury koryguj?ce, w których obni?y? podstaw? opodatkowania w stosunku do pocz?tkowych faktur i odliczy? wynikaj?c? z tego ró?nic? nale?nego VAT za miesi?ce luty, marzec i maj 2011 r.

10 W ramach kontroli deklaracji VAT dotycz?cych okresu obejmuj?cego miesi?ce od stycznia do lipca 2011 r. organ podatkowy pierwszej instancji stwierdzi? ró?nic? po stronie Lombardu, na?o?y? grzywn? oraz naliczy? odsetki za zw?ok?.

11 Izba odwo?awcza, do której Lombard wniós? spraw?, utrzyma?a w mocy t? decyzj?, wskazuj?c, ?e zgodnie z § 77 ustawy nr CXXVII z 2007 r. w sprawie podatku od warto?ci dodanej, w brzmieniu znajduj?cym zastosowanie w sporze rozstrzyganym w post?powaniu g?ównym, obni?enie podstawy opodatkowania mo?liwe jest wy??cznie w wyniku autokorekty. Wymóg ten jest zgodny z art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, gdy? przepis ów umo?liwia pa?stwowi cz?onkowskim okre?lenie warunków, w których podstawa opodatkowania zostaje obni?ona. W ka?dym razie wypowiedzenie umowy z uwagi na brak zap?aty lub zw?ok? w zap?acie mo?e by? uznane za niewywi?zanie si? z p?atno?ci w rozumieniu art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT, umo?liwiaj?ce pa?stwowi cz?onkowskim wykluczenie obni?enia podstawy opodatkowania w takim przypadku.

12 W swej skardze na decyzj? izby odwo?awczej Lombard twierdzi, ?e w przypadku wypowiedzenia umowy dostawy towarów art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT nie zezwala pa?stwowi cz?onkowskim na odmówienie prawa do obni?enia podstawy opodatkowania. W celu zastosowania tego przepisu, który ponadto ma bezpo?redni skutek, motyw wypowiedzenia odno?nych umów, czyli w niniejszym przypadku brak zap?aty ?wiadczenia wzajemnego, jest bowiem pozbawiony znaczenia.

13 S?d odsy?aj?cy zauwa?a w tym wzgl?dzie, ?e Lombard zawar? umowy leasingu z automatycznym przeniesieniem w?asno?ci przedmiotu leasingu po zako?czeniu okresu umowy, które przewidywa?y, ?e w dniu ich wyga?ni?cia leasingobiorcy nabywali w?asno?? odno?nych rzeczy. W rezultacie transakcje te zosta?y uznane za „dostaw? towarów” do celów VAT, który sta? si? wymagalny w dniu, w którym odno?ne towary zosta?y faktycznie przekazane leasingobiorcom.

14 Ponadto s?d ten wyja?nia, ?e w przypadku, w którym leasingobiorca nie mo?e lub nie zamierza ui?ci? kolejnych raty leasingu, transakcja nie dochodzi do skutku. W przypadku umów o charakterze ci?głym odtworzenie sytuacji wyst?puj?cej przed zawarciem transakcji nie jest

możliwe, gdy? prawo korzystania z rzeczy będącej przedmiotem leasingu zostało przekazane i nie może zostać przeniesione z powrotem, ale strony mogą ustalić, że w takim przypadku uznają, iż umowa wywołuje skutki prawne do chwili, w której transakcja nie doszła do skutku. W odniesieniu do umów leasingu będących przedmiotem postępowania głównego ich przedmiot został faktycznie przekazany, lecz z uwagi na wypowiedzenie tej umowy nie doszło do przeniesienia prawa własności w rozumieniu prawa cywilnego.

15 W tym względzie sąd odsyłający uważa, że z wyroku z dnia 15 maja 2014 r., *Almos Agrárkölkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 28), wynika, że art. 90 dyrektywy VAT nie stoi na przeszkodzie przepisowi krajowemu, który zgodnie z odstępstwem przewidzianym w art. 90 ust. 2 tej dyrektywy wyklucza obniżenie podstawy opodatkowania VAT w przypadku niewywiązania się z zapłaty ceny.

16 Jednocześnie sąd odsyłający zastanawia się, czy sytuacja, w której leasingodawca nie może już domagać się zapłaty raty leasingu z uwagi na wypowiedzenie umowy leasingu z powodu niewykonania jej przez leasingobiorcę, objęta jest pojęciem „rozwiązania” użytym w art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT. Sąd ten zastanawia się, czy stosownie do okoliczności, odstępstwo przewidziane w art. 90 ust. 2 tej dyrektywy może jednak znaleźć zastosowanie.

17 Ponadto sąd odsyłający uważa, że krajowe przepisy regulujące wykonanie prawa do obniżenia podstawy opodatkowania są niezgodne z zasadą neutralności podatkowej. Przewidują one bowiem termin przedawnienia uniemożliwiający uwzględnienie sytuacji, w której wypowiedzenie długoterminowej umowy leasingu może nastąpić po upływie tego terminu. W takim przypadku część podatku, która została już zafakturowana, uwzględniona w deklaracji i zapłacona, a której leasingobiorca nie zapłacił, stanowi istotne obciążenie finansowe dla leasingodawcy, co jest niezgodne z samą zasadą neutralności podatkowej.

18 W tych okolicznościach Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy w Segedynie, Węgry) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy zawarte w art. 90 ust. 1 dyrektywy [VAT] pojęcie »rozwiązania« należy interpretować w ten sposób, że obejmuje ono sytuację, w której, w ramach umowy leasingu finansowego przewidującej automatyczne przeniesienie własności jego przedmiotu po zakończeniu okresu umowy, leasingodawca nie może już wymagać od leasingobiorcy uiszczenia należności z tytułu leasingu ze względu na wypowiedzenie przez leasingodawcę tej umowy z powodu niewywiązania się przez leasingobiorcę z obowiązków umownych?

2) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej: czy w oparciu o art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT [leasingodawca] jest uprawniony do obniżenia podstawy opodatkowania również w przypadku, gdy prawodawca krajowy, korzystając z uprawnień przyznanych mu w art. 90 ust. 2 tej dyrektywy, nie umożliwia obniżenia podstawy opodatkowania w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z [obowiązku] płatności?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

19 W swym pytaniu pierwszym sąd odsyłający ma wątpliwości co do tego, czy pojęcie „rozwiązania” użyte w art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w taki sposób, że obejmuje ono sytuację, w której, w ramach umowy leasingu z automatycznym przeniesieniem własności jego przedmiotu po zakończeniu okresu umowy, leasingodawca nie może już domagać się od leasingobiorcy uiszczenia należności z tytułu leasingu ze względu na

wypowiedzenie przez leasingodawcę tej umowy z powodu niewywiązania się przez leasingobiorcę z obowiązków umownych.

20 Należy przypomnieć, że art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje obniżenie podstawy opodatkowania, w przypadku gdy doszło do anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub też obniżenia ceny po dokonaniu dostawy.

21 W tym względzie zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału przepisy prawa Unii należy interpretować i stosować w sposób jednolity w świetle wersji sporządzonych we wszystkich językach urzędowych Unii Europejskiej. W przypadku rozbieżności pomiędzy różnymi wersjami językowymi tekstu prawa Unii dany przepis należy interpretować z uwzględnieniem ogólnej systematyki i celu uregulowania, którego stanowi on część (wyrok z dnia 17 maja 2017 r., ERGO Poist'ov'a, C-48/16, EU:C:2017:377, pkt 37).

22 Jeżeli chodzi terminy anulowanie, wypowiedzenie i rozwiązanie, należy zauważyć, że większość wersji językowych tego przepisu, w tym wersje językowe francuska i niemiecka, wskazuje te trzy przypadki, podczas gdy inne wersje, takie jak wersje językowe węgierska i angielska, wymieniają tylko dwie możliwości.

23 Jak zauważyła Komisja, stosowanie w art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT terminów anulowanie, wypowiedzenie, rozwiązanie, w szczególności w wersjach językowych francuskiej i niemieckiej, może wynikać z chęci objęcia przypadków zarówno nieważności z mocą wsteczną (ex tunc), jak i nieważności wywołującej skutki od momentu jej orzeczenia (ex nunc).

24 Wyrażenia „elállás” oraz „teljesítés meghiúsulása” zawarte w węgierskiej wersji językowej tego artykułu nie sprzeciwiają się takiej interpretacji, gdy odwołują się one, odpowiednio, do zakończenia umowy ze skutkiem wstecznym i do niedojścia transakcji do skutku.

25 Taka wykładnia art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT odpowiada w każdym razie ogólnej systematyce tego przepisu i założonemu w nim celowi.

26 Jak wynika zatem z orzecznictwa Trybunału, art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT w wymienionych w nim przypadkach zobowiązuje państwa członkowskie do obniżenia podstawy opodatkowania i w związku z tym również kwoty VAT należnego od podatnika za każdym razem, gdy po dokonaniu transakcji podatnik nie otrzyma części lub całości wynagrodzenia. Przepis ten stanowi wyraz podstawowej zasady dyrektywy VAT, wedle której podstawą opodatkowania stanowi świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane, a w konsekwencji organy podatkowe nie mogą pobrać z tytułu VAT kwoty wyśzej od tej, którą otrzymał podatnik (zob. podobnie wyrok z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 22).

27 Jednakże art. 90 ust. 2 pozwala państwom członkowskim na odstąpienie od wskazanej wyżej reguły w wypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności ceny transakcyjnej (wyrok z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 23).

28 Taka możliwość odstąpienia, ograniczona ściśle do przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności ceny transakcyjnej, jest uzasadniona tym, że brak zapłaty wynagrodzenia – w pewnych okolicznościach i z uwagi na sytuację prawną występującą w danym państwie członkowskim – może być trudny do zweryfikowania lub mieć charakter wyjątkowo tymczasowy (zob. analogicznie wyrok z dnia 3 lipca 1997 r., Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, pkt 18).

29 W przeciwieństwie do rozwiązania lub anulowania umowy, niewywiązanie się z płatności ceny zakupu nie przywraca bowiem stron umowy do ich sytuacji wyjściowej. Jeżeli niewywiązaniu się z płatności całości lub części ceny zakupu nie towarzyszy rozwiązanie lub anulowanie umowy, to nabywca pozostaje zobowiązany do uiszczenia uzgodnionej ceny, za sprzedawcy, mimo że nie jest on już właścicielem towaru, nadal przysuguje wiarytelność, której może dochodzić na drodze sądowej. Ponieważ nie można jednak wykluczyć, że wiarytelność taka w rzeczywistości stanie się całkowicie nieciągła, prawodawca Unii chciał pozostawić sądowi państwa członkowskiego możliwość zdecydowania, czy przypadek niewywiązania się z płatności ceny zakupu daje prawo do stosownego obniżenia podstawy opodatkowania na określonych przez dane państwo warunkach, czy też w opisanej sytuacji obniżenie takie nie jest dopuszczalne (zob. wyrok z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 25).

30 Z powyższego wynika, że niewywiązanie się z płatności charakteryzuje się niepewnością nierozdzielnie związaną z jej nieostatecznym charakterem.

31 Natomiast terminy anulowanie, wypowiedzenie i rozwiązanie użyte w art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT odnoszą się do sytuacji, w których czy to z uwagi na nieważność z mocy wstecznej, czy też w następstwie wypowiedzenia wywołującego skutki wyłącznie w przyszłości, obowiązek dłużnika w zakresie uiszczenia częściowego na nim długu albo całkowicie wygasa, albo ustaje na ostatecznie określonym etapie, z wynikającymi z tego dla wierzyciela skutkami.

32 W tym względzie z postanowienia odsyłającego wynika, że w sprawie rozstrzyganej w postępowaniu głównym strona umowy leasingu z automatycznym przeniesieniem własności jego przedmiotu po zakończeniu okresu umowy doprowadziła do ostatecznego zakończenia tej umowy, która została wypowiedziana. W rezultacie towary będące przedmiotem leasingu zostały przez leasingobiorcę odzyskane i nie mógł on już dalej dochodzić zapłaty rat leasingu od leasingobiorcy, który nie nabył własności tych towarów. Ponadto z żadnej przedstawionej Trybunałowi okoliczności nie wynika, aby rzeczywisty charakter tych transakcji został zakwestionowany.

33 W zakresie, w jakim taka sytuacja charakteryzuje się ostatecznym obniżeniem pierwotnie należnego przez stronę umowy świadczenia wzajemnego, nie może ona zostać uznana za „niewywiązanie się z płatności” w rozumieniu art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT, ale stanowi przypadek anulowania, wypowiedzenia lub rozwiązania w rozumieniu art. 90 ust. 1 tej dyrektywy.

34 W świetle ogółu powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że pojęcia „anulowania”, „wypowiedzenia” i „rozwiązania” użyte w art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że obejmują one przypadek, w którym w ramach umowy leasingu z automatycznym przeniesieniem własności jego przedmiotu po zakończeniu okresu umowy leasingodawca nie może już domagać się od leasingobiorcy uiszczenia należności z tytułu leasingu ze względu na wypowiedzenie przez leasingodawcę tej umowy z powodu niewywiązania się przez leasingobiorcę z obowiązków umownych.

W przedmiocie pytania drugiego

35 W swym pytaniu drugim sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy w przypadku gdy doszło do ostatecznego zakończenia umowy leasingu z uwagi na niezapłacenie należnych przez leasingobiorcę rat leasingu, leasingodawca może powołać się na art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT wobec państwa członkowskiego w celu uzyskania obniżenia podstawy opodatkowania VAT, mimo iż obowiązujące przepisy prawa krajowego, po pierwsze, uznają taki przypadek za „niewywiązanie się z płatności” w rozumieniu art. 90 ust. 2 tej dyrektywy, a po drugie, nie

zezwalaj? na obni?enie podstawy opodatkowania w przypadku niewywi?zania si? z p?atno?ci.

36 Nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna?u w ka?dym przypadku, gdy przepisy dyrektywy okazuj? si?, ze wzgl?du na swoj? tre??, bezwarunkowe i wystarczaj?co precyzyjne, jednostki maj? prawo powo?ywa? si? na nie przed s?dami krajowymi wobec pa?stwa, zarówno gdy pa?stwo nie dokona?o w terminie transpozycji dyrektywy do prawa krajowego, jak i gdy dokonana transpozycja jest nieprawid?owa. Przepis prawa Unii jest bezwarunkowy, je?eli ustanawia zobowi?zanie niepoddane ?adnym warunkom i nieuzale?nione, w zakresie jego wykonania lub skutk?w, od wydania przez instytucje Unii lub pa?stwa cz?onkowskie jakiegokolwiek aktu (zob. wyrok z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agr?rk?lkereskedelmi, C 337/13, EU:C:2014:328, pkt 31, 32).

37 W tym wypadku art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje, ?e we wskazanych w tym przepisie sytuacjach podstawa opodatkowania jest stosownie obni?ana na warunkach okre?lonych przez pa?stwa cz?onkowskie.

38 O ile artyku? ten pozostawia pa?stwom cz?onkowskim pewien zakres uznania przy okre?laniu przepis?w umo?liwiaj?cych ustalenie kwoty obni?ki, o tyle jednak okoliczno?? ta nie wp?ywa na precyzyjny i bezwarunkowy charakter obowi?zku dopuszczenia obni?enia podstawy opodatkowania w sytuacjach, o których mowa w tym przepisie. Spe?nia on zatem przes?anki konieczne do tego, by m?g? by? bezpo?rednio skuteczny (wyrok z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agr?rk?lkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, pkt 34).

39 Wprawdzie, jak przypomniano w pkt 27 niniejszego wyroku, art. 90 ust. 2 pozwala pa?stwom cz?onkowskim na odst?pienie od wskazanej wy?ej regu?y w wypadku ca?kowitego lub cz??ciowego niewywi?zania si? z p?atno?ci ceny transakcyjnej. Podatnicy nie mog? zatem powo?ywa? si?, na podstawie art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, na prawo do obni?enia podstawy opodatkowania VAT w wypadku niewywi?zania si? z p?atno?ci ceny, je?eli dane pa?stwo cz?onkowskie postanowi?o zastosowa? odst?pstwo przewidziane w art. 90 ust. 2 rzeczonej dyrektywy (zob. wyrok z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agr?rk?lkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, pkt 23).

40 Jednak?e, jak wynika z pkt 29–33 niniejszego wyroku, czynno?? wypowiedzenia, w drodze której strona umowy leasingu z automatycznym przeniesieniem w?asno?ci jego przedmiotu po zako?czeniu okresu umowy doprowadzi?a do ostatecznego zako?czenia tej umowy, prowadzi do ostatecznego obni?enia pocztkowo nale?nej przez leasingobiorc? wierzytelno?ci. Czynno?ci takiej nie mo?na uzna? za „niewywi?zanie si? z p?atno?ci” w rozumieniu art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT, lecz stanowi ona anulowanie, wypowiedzenie lub rozwi?zanie w rozumieniu art. 90 ust. 1 tej dyrektywy.

41 Ponadto w zakresie, w jakim s?d odsy?aj?cy zastanawia si?, jakim formalno?ciom mo?e zosta? poddane korzystanie z tego prawa do obni?enia podstawy opodatkowania, nale?y 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 zapobiegania oszustwom podatkowym, mi?dzy innymi pod warunkiem, ?e mo?liwo?? ta nie zostanie wykorzystana do na?o?enia dodatkowych obowi?zk?w zwi?zanych z fakturowaniem, poza obowi?zkami, które zosta?y okre?lone w rozdziale 3 tej?e dyrektywy (wyrok z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agr?rk?lkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, pkt 36).

42 Maj?c na uwadze, ?e przepisy art. 90 ust. 1 oraz art. 273 dyrektywy VAT, poza okre?lonymi w nich ograniczeniami, nie precyzuj? ani warunk?w, ani obowi?zk?w, które mog? na?o?y? pa?stwa cz?onkowskie, nale?y stwierdzi?, ?e przepisy te przyznaj? pa?stwom cz?onkowskim zakres swobodnego uznania, w szczeg?lno?ci w odniesieniu do formalno?ci, które musz? zosta?

dochowane przez podatników względem organów podatkowych owych państw celem obniżenia podstawy opodatkowania (wyrok z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 37).

43 Z orzecznictwa Trybunału wynika jednak, że przepisy, których przedmiotem jest zapobieganie oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania, zasadniczo mogą ustanawiać odstąpienia od poszanowania zasad dotyczących podstawy opodatkowania jedynie w granicach tego, co jest bezwzględnie konieczne dla osiągnięcia tego szczególnego celu. Powinny one bowiem w możliwie najmniejszym stopniu naruszać cele i zasady dyrektywy VAT i w związku z tym nie mogą być wykorzystywane w sposób, który podważyby neutralność VAT (wyrok z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 38).

44 W rezultacie konieczne jest, aby formalności, jakie mają spełnić podatnicy, by móc skorzystać względem organów podatkowych z prawa do obniżenia podstawy opodatkowania VAT, ograniczały się do formalności umożliwiających wykazanie, że po zawarciu transakcji zapłacono lub całości wynagrodzenia ostatecznie nie nastąpi. W tym względzie zadaniem sądów krajowych jest zbadanie, czy formalności nałożone przez dane państwo członkowskie spełniają ten wymóg (wyrok z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 39).

45 W świetle ogółu powyższych rozważań na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że w przypadku gdy doszło do ostatecznego zakończenia umowy leasingu z uwagi na niezapłacenie należnych przez leasingobiorcę rat leasingu, leasingodawca może powołać się na art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT wobec państwa członkowskiego w celu uzyskania obniżenia podstawy opodatkowania VAT, mimo iż obowiązujące przepisy prawa krajowego, po pierwsze, uznają taki przypadek za „niewywiązanie się z płatności” w rozumieniu art. 90 ust. 2 tej dyrektywy, a po drugie, nie zezwalają na obniżenie podstawy opodatkowania w przypadku niewywiązania się z płatności.

W przedmiocie kosztów

46 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 (szósta izba) orzeka, co następuje:

1) Pojęcia „anulowania”, „wypowiedzenia” i „rozwiązania” użyte w art. 90 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 obejmują one przypadek, w którym w ramach umowy leasingu z automatycznym przeniesieniem własności jego przedmiotu po zakończeniu okresu umowy leasingodawca nie może już domagać się od leasingobiorcy uiszczenia należności z tytułu leasingu ze względu na wypowiedzenie przez leasingodawcę tej umowy z powodu niewywiązania się przez leasingobiorcę z obowiązków umownych.

2) W przypadku gdy doszło do ostatecznego zakończenia umowy leasingu z uwagi na niezapłacenie należnych przez leasingobiorcę rat leasingu, leasingodawca może powołać się na art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112 wobec państwa członkowskiego w celu uzyskania obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej, mimo iż obowiązujące przepisy prawa krajowego, po pierwsze, uznają taki przypadek za „niewywiązanie się z płatności” w rozumieniu art. 90 ust. 2 tej dyrektywy, a po drugie, nie zezwalają na obniżenie podstawy opodatkowania w przypadku niewywiązania się z

p?atno?ci.

Podpisy

1 J?zyk post?powania: w?gierski.