Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 3 lipca 2019 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Podstawa opodatkowania – Obniżenie – Zasada neutralności podatkowej – Rozwiązanie umowy leasingu z uwagi na niewywiązanie się z płatności rat z tytułu umowy leasingu – Decyzja korygująca – Zakres stosowania – Transakcje podlegające opodatkowaniu – Dostawa towarów dokonywana odpłatnie – Zapłata „odszkodowania" w przypadku rozwiązania umowy przed końcem okresu jej obowiązywania –Właściwość Trybunału

W sprawie C-242/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Varhoven administrativen sad (najwyższy sąd administracyjny, Bułgaria) postanowieniem z dnia 26 marca 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 5 kwietnia 2018 r., w postępowaniu:

„UniCredit Leasing" EAD

przeciwko

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

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: J.C. Bonichot (sprawozdawca), prezes izby, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen i M. Safjan, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Wahl,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu „UniCredit Leasing" EAD przez I. Dimitrovą i M. Raykova, advokati,

– w imieniu Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP) przez N. Kalistratova, działającego w charakterze pełnomocnika,

* Język postępowania: bułgarski.

– w imieniu rządu bułgarskiego przez E. Petranovą i T. Mitovą, działające w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala, Y. Marinovą i P. Mihaylovą, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, 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 czynnością, 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 prowizja płacona 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 usług".

7 Artykuł 73 tejże 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 prowadzić 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 »dostawę towarów« uważa się również:

[…]

3. (zmieniony w DV nr 101 z 2013 r., obowiązującym od dnia 1 stycznia 2014 r.) Faktyczne przekazanie towarów na podstawie umowy leasingu, która przewiduje przeniesienie prawa własności do tych towarów; przepis ten ma również zastosowanie w przypadku, gdy w umowie leasingu przewidziano jedynie możliwość przeniesienia prawa własności do towarów, a suma rat należnych na podstawie rzeczonej umowy, bez odsetek na mocy art. 46 ust. 1 pkt 1, odpowiada zwykłej cenie towarów w dniu […] przekazania".

11 Artykuł 115 ZDDS przewiduje:

„(1) W przypadku zmiany podstawy opodatkowania dostawy lub anulowania dostawy, w odniesieniu do której wystawiono fakturę, dostawca jest zobowiązany do wystawienia noty korygującej do faktury.

(2) (uzupełniony w DV nr 97 z 2016 r., obowiązującym od dnia 1 stycznia 2017 r.) Notę korygującą należy wystawić w ciągu 5 dni po zaistnieniu odpowiedniej okoliczności wskazanej w ust. 1, a w przypadku gdy dotyczy dostawy, w odniesieniu do której wystawiono fakturę zawierającą zafakturowany VAT przy zapłacie zaliczki – w ciągu pięciu dni od dnia zwrotu, zaliczenia lub innego (odpłatnego) uregulowania kwoty przewidzianej zaliczki w odniesieniu do zwróconej, zaliczonej lub w inny sposób uregulowanej kwoty.

(3) Przy podwyższeniu podstawy opodatkowania wystawia się notę obciążeniową, a przy zmniejszeniu podstawy opodatkowania lub przy rozwiązaniu dostaw – notę kredytową.

(4) Oprócz istotnych elementów, o których mowa w art. 114, nota dotycząca faktury powinna obowiązkowo wskazywać:

1. numer i datę faktury, w odniesieniu do której wystawiono notę korygującą;

2. przyczynę wystawienia noty korygującej.

(5) Notę korygującą należy wystawić w dwóch egzemplarzach: jedną dla dostawcy, a drugą dla odbiorcy.

(6) W przypadku anulowania lub rozwiązania umowy leasingu, o której mowa w art. 6 ust. 2 pkt 3, dostawca powinien wystawić notę kredytową odpowiadającą różnicy pomiędzy podstawą opodatkowania dotyczącą dostawy w rozumieniu art. 6 ust. 2 pkt 3 a pozostającą do zapłaty z tytułu umowy kwotą bez VAT, na mocy niniejszej ustawy.

(7) (nowy w DV nr 94 z 2012 r., obowiązującym od dnia 1 stycznia 2013 r.) Nota dotycząca wystawionej faktury może nie zawierać istotnych elementów, o których mowa w art. 114 ust. 1 pkt 12, 14 i 15, chyba że dotyczy ona transakcji dokonanej na terytorium państwa członkowskiego, transakcji wewnątrzwspólnotowej lub sprzedaży na odległość".

12 Artykuł 116 ZDDS stanowi:

„(1) Nie można dokonywać korekt ani uzupełnień w fakturach i w notach korygujących do faktur. Nieprawidłowo wystawione lub skorygowane dokumenty powinny zostać anulowane i powinno się wystawić 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 należne 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, jeśli 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 Artykuł 128 Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks (kodeksu postępowania w dziedzinie podatków i składek na zabezpieczenie społeczne) (DV nr 105 z dnia 29 grudnia 2005 r., obowiązującego od dnia 1 stycznia 2006 r., zwanego dalej „DOPK"), stanowi:

„(1) Kwoty nienależnie zapłacone lub pobrane tytułem: podatków, obowiązkowych składek na zabezpieczenie społeczne, grzywien i kar pieniężnych nałożonych przez organy ds. przychodów, oraz kwoty, które mogą zostać zwrócone przez krajową agencję przychodów publicznych na podstawie przepisów podatkowych lub z dziedziny zabezpieczenia społecznego, powinny zostać zaliczone przez organy ds. przychodów na poczet zwrotu należnych długów publicznych pobranych przez krajową agencję przychodów publicznych. W sytuacji gdy wierzytelność dłużnika stała się wymagalna przed upływem terminu przedawnienia jego długu, możliwe jest zaliczenie w odniesieniu do przedawnionego długu. […]".

15 Artykuł 129 DOPK stanowi:

„(1) Zaliczenie lub zwrot mogą zostać dokonane z inicjatywy organu podatkowego lub na pisemny wniosek zainteresowanej osoby. Wniosek o zaliczenie lub zwrot zostaje rozpatrzony, jeżeli został złożony przed upływem pięciu lat, liczonych od dnia 1 stycznia roku następującego po roku, w którym powstała podstawa do zwrotu, chyba że ustawa stanowi inaczej.

[…]

(3) (uzupełniony w DV nr 108 z 2007 r.) Decyzja w sprawie zaliczenia lub zwrotu powinna zostać wydana w terminie 30 dni od dnia otrzymania wniosku, jeżeli przed upływem tego terminu nie została zarządzona żadna kontrola. Nawet w przypadku zaliczenia lub zwrotu, w tym w przypadku, gdy na decyzję, o której mowa w zdaniu pierwszym, złożono środek zaskarżenia, zaległość podatkowa lub z tytułu obowiązkowych składek na zabezpieczenie społeczne może zostać poddana kontroli. Jeżeli decyzja została zaskarżona do sądu, możliwe jest wydanie decyzji korygującej do dnia wejścia w życie orzeczenia sądowego. […]

(7) Decyzje w sprawie zaliczenia lub zwrotu podlegają zaskarżeniu w trybie postępowania odwoławczego od decyzji korygujących".

16 Artykuł 133 DOPK przewiduje:

„(1) Zaległość podatkowa lub z tytułu obowiązkowych składek na zabezpieczenie społeczne stwierdzone w decyzji korygującej, która weszła w życie i która nie była przedmiotem zaskarżenia do sądu, może zostać zmieniona z inicjatywy organu ds. przychodów lub na wniosek kontrolowanej osoby.

(2) Zaległość podatkowa podlega zmianie z następujących powodów:

1. jeżeli pojawiają się nowe okoliczności lub nowe dowody na piśmie mające zasadnicze znaczenie dla celów ustalenia zaległości podatkowej lub z tytułu obowiązkowych składek na zabezpieczenie społeczne, co do których osoba (lub urząd), która wydała decyzję korygującą, nie mogła wiedzieć przed:
   a) wydaniem decyzji korygującej, w przypadku gdy decyzja ta nie była przedmiotem zaskarżenia;
   b) wejściem w życie decyzji korygującej, w przypadku gdy na tę decyzję złożono środek zaskarżenia.

2. w przypadku gdy sąd, do którego prawidłowo wniesiono środek zaskarżenia, stwierdzi, że wyjaśnienia 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 urząd ds.

przychodów, który brał udział w określaniu 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.) Urząd 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 postanowić 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 należnej, 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 rozwiązać z nim umowę i wezwać go do wykonania zobowiązania w odpowiednim terminie oraz poinformować, że po upływie terminu będzie on 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 dostawę 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 „leasingodawcą"), w której prawa wstąpiła spółka Unicredit, zawarła ze spółką „Vizatel" OOD (zwaną dalej „leasingobiorcą") umowę leasingu z opcją wykupu, na mocy której leasingodawca zobowiązał 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 rozpoczynał 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 dokonać wcześniejszego rozwiązania 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 potrącił ją z wierzytelności podatkowej tej spółki względem skarbu państwa.

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

24 W tych okolicznościach Bulus wystąpił do bułgarskiego organu podatkowego o zwrot VAT obliczonego w decyzji korygującej z dnia 14 lutego 2008 r. Jego wniosek został jednak oddalony decyzją właściwego 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 przysługuje 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 spłacał raty i w odniesieniu do którego nie było potrzeby dokonywania korekty podstawy opodatkowania VAT, oraz, po drugie, okres, w którym raty nie były już spłacane przez leasingobiorcę aż do momentu rozwiązania umowy z powodu częściowego 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 częściowego 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 częściowego 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 wywiązał 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 podstawę 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 którą 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, że 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 rozwiązał on tę umowę ze względu na jej zawinione przez leasingobiorcę niewykonanie, lecz zgodnie z umową przysługuje mu prawo do odszkodowania odpowiadającego kwocie wszystkich niezapłaconych rat z tytułu umowy leasingu, które staną się wymagalne z końcem okresu leasingu?”.

W przedmiocie właściwości 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., Słaby i in., C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589, pkt 27; z dnia 21 listopada 2018 r., Vădan, 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 częściowo 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 wywoływała 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 użytkowania 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 wywoływała 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 korygującej w odniesieniu do wszystkich rat z tytułu umowy leasingu należnych za cały okres obowiązywania umowy, mimo że decyzja ta stała się prawomocna i stanowi zatem „trwały akt administracyjny" stwierdzający zaległość podatkową.

37 W tym względzie należy przypomnieć, że art. 90 ust. 1 tej dyrektywy, 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 VAT i w związku z tym również kwoty 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 z dnia 6 grudnia 2018 r., Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Należy również przypomnieć, że zgodnie z art. 273 dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą nałożyć obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, przy czym środki te zasadniczo mogą ustanawiać odstępstwa od przestrzegania 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 podważałby neutralność 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 formalności, jakie mają spełnić podatnicy, by móc skorzystać przed organami podatkowymi z prawa do obniżenia podstawy opodatkowania VAT, ograniczały się do formalności umożliwiających wykazanie, że po zawarciu transakcji zapłata części lub całości wynagrodzenia ostatecznie nie zostanie otrzymana. W tym względzie zadaniem sądów krajowych jest zbadanie, czy formalności nałożone przez dane państwo członkowskie spełniają ten wymóg (wyrok z dnia 6 grudnia 2018 r., Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, pkt 34).

40 Tymczasem wydanie decyzji korygującej takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym nie może stanowić formalności mającej na celu zapewnienie prawidłowego poboru VAT i zapobieżenie oszustwom podatkowym w rozumieniu art. 273 dyrektywy VAT.

41 Wydanie decyzji korygującej takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym nie może zatem samo w sobie uzasadniać faktu, że w przypadku rozwiązania umowy podatnik nie będzie już mógł w przyszłości dochodzić swojego prawa do obniżenia podstawy opodatkowania VAT.

42 W świetle przypomnianych powyżej zasad jest tak, nawet jeśli – jak podkreśla sąd odsyłający – decyzja korygująca uzyskała na podstawie przepisów krajowych „trwały" charakter, to znaczy, że nie podlega już zaskarżeniu.

43 Z powyższego wynika, że na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż 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 korygującej w odniesieniu do wszystkich rat z tytułu umowy leasingu należnych za cały okres obowiązywania umowy, nawet jeśli decyzja ta stała się prawomocna i stanowi zatem „trwały akt administracyjny" ustalający zgodnie z prawem krajowym zaległość podatkową.

W przedmiocie pytań 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 pytań, z którymi zwraca się on do Trybunału. W związku z tym, jeśli 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 złożonego przez sąd krajowy wniosku jest możliwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładnia 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 orzekał, że w jego kompetencji nie leży wypowiadanie się, w ramach procedury odesłania prejudycjalnego, w przedmiocie wykładni przepisów krajowych ani orzekanie o poprawności wykładni zastosowanej przez sąd odsyłający, gdyż taka wykładnia należy do wyłącznej właściwości 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 właściwości 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 przedłożonego 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 wypowiadanie się w przedmiocie wykładni prawa krajowego, ani upewnianie się o prawidłowości 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 błędna na pierwszy rzut oka informacja w pytaniu prejudycjalnym o braku opcji wykupu nie może nadawać zadanemu pytaniu prejudycjalnemu charakteru czysto hipotetycznego. Ponadto do Trybunału należy, w ramach odesłania prejudycjalnego, udzielenie sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi poprzez przeformułowanie w razie potrzeby przedłożonego mu pytania.

51 W tych okolicznościach pytanie czwarte, które Trybunał będzie traktował – jak wskazuje sąd odsyłający w pkt 4 postanowienia odsyłającego – jako dotyczące umowy leasingu z opcją wykupu, jest dopuszczalne.

Co do istoty

52 W pytaniach od drugiego do czwartego, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy art. 90 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym mamy do czynienia z „rozwiązaniem" lub „niewywiązaniem się z płatności", które może być objęte zakresem stosowania odstępstwa od obowiązku obniżenia podstawy opodatkowania VAT, przewidzianego w ust. 2 tego artykułu w przypadku, po pierwsze, w braku zapłaty części rat z tytułu umowy leasingu za okres od dnia wstrzymania płatności do dnia rozwiązania umowy, jeżeli rozwiązanie umowy nie ma mocy wstecznej, oraz po drugie, w braku zapłaty odszkodowania należnego w przypadku przedterminowego rozwiązania umowy, odpowiadającego sumie wszystkich niezapłaconych rat z tytułu umowy leasingu do końca okresu obowiązywania tej umowy.

53 Artykuł 90 ust. 2 dyrektywy VAT pozwala państwom członkowskim, w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności, na odstąpienie od zasady przypomnianej w pkt 37 niniejszego wyroku, zgodnie z którą państwa członkowskie są zobowiązane do obniżenia podstawy opodatkowania za każdym razem, gdy po dokonaniu transakcji podatnik nie otrzymał części lub całości wynagrodzenia.

54 Jak orzekł już Trybunał, taka możliwość odstępstwa, ograniczona ściśle do przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności ceny transakcyjnej, jest uzasadniona tym, że brak zapłaty świadczenia wzajemnego – w pewnych okolicznościach i z uwagi na sytuację prawną występującą w danym państwie członkowskim – może być trudny do zweryfikowania lub mieć charakter wyłącznie tymczasowy (wyrok z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 17).

55 Niewywiązanie się z płatności ceny zakupu nie oznacza bowiem przywrócenia stron umowy do ich sytuacji sprzed zawarcia umowy. Z jednej strony w przypadku całkowitego niewywiązania się z płatności nabywca pozostaje co najmniej zobowiązany do zapłaty całości ustalonej pierwotnie ceny, a w przypadku częściowego niewywiązania się z płatności – do zapłaty części należnej ceny. Z drugiej strony sprzedawcy w zasadzie nadal przysługuje wierzytelność, której może dochodzić na drodze sądowej (zob. podobnie wyrok z dnia 12 października 2017 r., Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, pkt 29).

56 W tych okolicznościach, o ile terminy „anulowanie", „wypowiedzenie" i „rozwiązanie" odnoszą się do sytuacji, w których obowiązek dłużnika w zakresie uiszczenia ciążącego na nim długu albo całkowicie wygasł, albo ustał na ostatecznie określonym etapie, o tyle niewywiązanie się z płatności charakteryzuje się niepewnością nierozerwalnie związaną z jej nieostatecznym charakterem (zob. podobnie wyrok z dnia 12 października 2017 r., Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, pkt 30, 31).

57 W pierwszej kolejności, w odniesieniu do rat z tytułu umowy leasingu za okres od chwili wstrzymania płatności do chwili rozwiązania rozpatrywanej umowy leasingu, należy stwierdzić, że w niniejszym przypadku leasingodawca rozwiązał tę umowę z dniem 6 czerwca 2015 r. Jednak ponieważ rozwiązanie tej umowy, zgodnie z art. 88 ZDD, wywoływało skutki wyłącznie na przyszłość, raty w ramach umowy leasingu niezapłacone przez leasingobiorcę przed datą rozwiązania tej umowy pozostają należne, a leasingodawcy nadal zasadniczo przysługuje wierzytelność, 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 wierzytelności, 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 wierzytelność nie ma charakteru ostatecznie nieściągalnego. 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 przedłużonego 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 nieściągalnego charakteru wierzytelności 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 zaprzestał 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 przestawionych w tym celu.

65 W tych okolicznościach, jako że możliwość zastosowania odstępstwa 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 żądać 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 końcowej 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 Direktor, 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 wyłącznie istnienie 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, gdyż 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 określoną z góry kwotę – otrzymaną 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 – odpowiadającą kwocie, jaką 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 jeśli takie rozwiązanie umowy oznacza wyłączenie 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 otrzymaną zapłatą, należy zauważyć, że zapłata rozpatrywanych rat w ramach odszkodowania w przypadku rozwiązania umowy stanowi element konstytutywny umowy w zakresie, w jakim istnienie więzi prawnej łączącej strony jest uzależnione od zapłaty wspomnianych rat.

72 Z informacji, którymi dysponuje Trybunał, wynika bowiem, że w ramach rozpatrywanej umowy leasingu leasingodawca zobowiązał się do zakupu nieruchomości wskazanej przez leasingobiorcę, do wybudowania na niej budynku i do jego udostępnienia leasingobiorcy wraz z nieruchomością. W zamian za to leasingobiorca musiał uiszczać miesięczne raty leasingowe w wysokości 833,78 EUR przez okres 132 miesięcy, a wiec jedenastu lat, w celu sfinansowania transakcji zgodnie z harmonogramem płatności załączonym do tej umowy. W drodze porozumienia z dnia 29 października 2010 r. strony ustaliły zresztą, że budowa odnośnej nieruchomości będącej przedmiotem leasingu została zakończona.

73 Ponadto kwota należna w przypadku rozwiązania umowy przed uzgodnionym terminem odpowiada wyłącznie, jak wskazano w pkt 66 niniejszego wyroku, sumie wszystkich niezapłaconych rat z tytułu umowy leasingu do końca okresu obowiązywania tej umowy. Wykluczone są zatem w tym zakresie zarówno opłata roczna obliczona na podstawie stopy procentowej mającej zastosowanie dla finansowania transakcji, jak i wartość końcowa składnika aktywów, która byłaby wymagalna jedynie w przypadku uchylenia opcji wykupu. W związku z tym zapłata należnej kwoty w przypadku przedterminowego rozwiązania umowy umożliwia usługodawcy uzyskanie tych samych dochodów, które uzyskałby w braku tego rozwiązania. Wynika z tego, że w kontekście umowy takiego rodzaju jak umowa będąca przedmiotem postępowania głównego jej rozwiązanie nie wpływa na rzeczywistość gospodarczą, która charakteryzuje stosunek umowny.

74 W tych okolicznościach należy uznać, że w ramach umowy takiego rodzaju jak umowa będąca przedmiotem postępowania głównego na świadczenie wzajemne wobec ceny zapłaconej przez leasingobiorcę na rzecz leasingodawcy składa się prawo leasingobiorcy do skorzystania z wykonania przez ten podmiot gospodarczy konkretnych obowiązków wynikających z umowy, nawet jeżeli leasingobiorca nie chce lub nie może zrealizować tego prawa z przyczyn leżących po jego stronie. W rzeczywistości nie ma znaczenia, czy leasingobiorca dysponował, czy już nie dysponował nieruchomością w dniu rozwiązania umowy, ponieważ leasingodawca umożliwił leasingobiorcy korzystanie z usług wynikających z umowy i nie ponosi on odpowiedzialności za zaprzestanie ich świadczenia.

75 Jeśli chodzi następnie o warunek polegający na tym, że zapłacone kwoty powinny stanowić rzeczywiste wynagrodzenie za wyodrębnioną usługę, należy przypomnieć, że w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym obowiązki ciążące na leasingobiorcy oraz kwota pobierana od leasingobiorcy w przypadku przedterminowego rozwiązania umowy zostały określone przy zawieraniu wspomnianej umowy. Ponadto kwota należna w przypadku przedterminowego rozwiązania umowy odpowiada całkowitej kwocie miesięcznych rat, które stają się natychmiast wymagalne, przy czym rzeczywistość gospodarcza, która charakteryzuje stosunek umowny, nie ulega zmianie.

76 Z powyższego wynika, że kwotę należną w przypadku przedterminowego rozwiązania umowy należy uznać za integralną część całkowitej kwoty, jaką leasingobiorca zobowiązał się uiścić w zamian za wykonanie przez leasingodawcę swoich zobowiązań umownych.

77 Okoliczność, że bułgarski organ podatkowy obliczył 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 stanowią świadczenie wzajemne za niezależną i możliwą do wyodrębnienia usługę.

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 przysługuje wierzytelność, 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 odstępstwa 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, stanowią 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) **Artykuł 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 w przypadku rozwiązania umowy leasingu pozwala on na obniżenie podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej obliczonej ryczałtowo w decyzji korygującej w odniesieniu do wszystkich rat z tytułu umowy leasingu należnych za cały okres obowiązywania umowy, nawet jeśli decyzja ta stała się prawomocna i stanowi zatem „trwały akt administracyjny" ustalający, zgodnie z prawem krajowym, zaległość podatkową.**

2) **Artykuł 90 dyrektywy 2006/112 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, stanowią przypadki niewywiązania się z płatności, które mogą być objęte odstępstwem od obowiązku obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej, przewidzianego w ust. 2 tego artykułu, chyba że podatnik wykaże uzasadnione prawdopodobieństwo, iż dług nie zostanie uregulowany, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego.**

Podpisy