

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 10 lipca 2014 r.(*)

Podatki – VAT – Dyrektywa 77/388/EWG – Artykuł 17 ust. 5 akapit trzeci lit. c) – Artykuł 19 –
Odliczenie podatku naliczonego – Transakcje leasingu finansowego – Towary i usługi o
mieszanym przeznaczeniu – Zasada ustalania kwoty mającego zastosowanie odliczenia podatku
VAT – System stanowiący odstępstwo – Warunki

W sprawie C-183/13

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie
prejudycjalnym, złożony przez Supremo Tribunal Administrativo (Portugalia) postanowieniem z
dnia 16 stycznia 2013 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 12 kwietnia 2013 r., w
postępowaniu:

Fazenda Pública

przeciwko

Banco Mais SA,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: L. Bay Larsen, prezes izby, K. Lenaerts, wiceprezes Trybunału, pełniący obowiązki
sędziego czwartej izby, M. Safjan, J. Malenovský (sprawozdawca) i K. Jürimäe, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 6 marca 2014 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu portugalskiego przez L. Inez Fernandes oraz R. Lairesa, działających w
charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu fińskiego przez J. Heliskoskiego, działającego w charakterze
pełnomocnika,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez J. Beeko oraz V. Kaye, działające w
charakterze pełnomocników, wspieranych przez O. Thomasa oraz R. Hilla, barristers,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Afonso oraz C. Soulay, działające 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 art. 17 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., Dz.U. L 102, s. 18) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Fazenda Pública (skarbem państwa) a Banco Mais SA (zwaną dalej „spółką Banco Mais”), spółką leasingową, w przedmiocie zasady obliczania stosowanej przy ustalaniu prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) należnego lub zapłaconego przy nabyciu towarów i usług wykorzystywanych jednocześnie przy transakcjach dających prawo do odliczenia i transakcjach niedających prawa do odliczenia (zwanych dalej „transakcjami i usługami o mieszanym wykorzystaniu”).

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 17 szóstej dyrektywy, zatytułowany „Powstanie i zakres prawa do odliczenia”, stanowi w ust. 2 i 5:

„2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należnego lub zapłaconego podatku [VAT] na terytorium kraju od towarów lub usług dostarczonych lub, które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;

[...]

5. W odniesieniu do towarów i usług, które mają być wykorzystane przez podatnika tak w przypadku transakcji określonych w ust. 2 i 3, dla których podatek [VAT] podlega odliczeniu, jak te transakcji, dla których podatek nie podlega odliczeniu, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku [VAT], jaka przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

Ta część podlegająca odliczeniu zostanie ustalona, zgodnie z art. 19, dla wszystkich transakcji przeprowadzanych przez podatnika.

Państwa członkowskie mogą również:

a) zezwolić podatnikowi na określenie proporcji podlegającej odliczeniu dla każdego sektora jego działalności, pod warunkiem że dla każdego z tych sektorów prowadzona jest osobna księgowość;

b) zobowiązać podatnika do określenia proporcji podlegającej odliczeniu dla każdego sektora działalności i do prowadzenia osobnej księgowości dla każdego z tych sektorów;

c) zezwolić podatnikowi lub zobowiązać go do stosowania odliczenia w zależności od wykorzystania całości lub części towarów i usług;

d) upoważnić lub zobowiązać podatnika do stosowania odliczenia zgodnie z przewidzianą

zasad? ustanowion? w ust. 1, w stosunku do wszystkich towarów i us?ug u?ywanych dla transakcji tam wymienionych;

e) przewidzie?, ?e kwota podatku [VAT], która nie podlega odliczeniu przez podatnika, nie jest uwzgl?dniana, je?eli jest bardzo niska”.

4 Artyku? 19 ust. 1 szóstej dyrektywy, zatytu?owany „Obliczanie cz??ci podlegaj?cej odliczeniu”, stanowi:

„Na cz??? podlegaj?c? odliczeniu na podstawie art. 17 ust. 5 akapit pierwszy sk?ada? si? b?dzie proporcja maj?ca:

- jako licznik, ca?kowit? kwot?, poza podatkiem [VAT], obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji, do których stosuje si? odliczenie podatku [VAT] zgodnie z art. 17 ust. 2 i 3,
- jako mianownik, ca?kowit? kwot?, poza podatkiem [VAT], obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji uwzgl?dnionych w liczniku oraz transakcji, dla których nie przys?uguje odliczenie podatku [VAT]. Pa?stwa cz?onkowskie mog? równie? w??czy? do mianownika kwot? subwencji innych ni? okre?lone w art. 11 cz??? A ust. 1 lit. a).

Cz??? podlegaj?ca odliczeniu b?dzie ustalana w stosunku procentowym w skali rocznej oraz zaokr?glona w gór? do pe?nej kwoty procentowej”.

Prawo portugalskie

5 Artyku? 23 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (kodeksu podatku od warto?ci dodanej, zwanego dalej „CIVA”), w brzmieniu maj?cym zastosowanie w roku podatkowym 2004, stanowi:

„1. Je?eli podatnik przy wykonywaniu swojej dzia?alno?ci dokonuje dostaw towarów lub ?wiadczy us?ugi, z których cz??? nie daje prawa do odliczenia, to podatek zap?acony od nabycia jest odliczany jedynie w cz??ci odpowiadaj?cej rocznej kwocie transakcji daj?cej prawo do odliczenia.

2. Bez uszczerbku dla postanowie? poprzedniego ust?pu podatnik mo?e dokona? odliczenia na podstawie rzeczywistego przeznaczenia wszystkich wykorzystanych towarów i us?ug lub ich cz??ci, pod warunkiem uprzedniego poinformowania o tym g?ównej dyrekcji podatków bezpo?rednich i po?rednich, niezale?nie od mo?liwo?ci na?o?enia przez t? dyrekcj? na podatnika dodatkowych warunków lub zako?czenia tej procedury w przypadku powa?nych zak?óce? w opodatkowaniu.

3. Organ podatkowy mo?e zobowi?za? podatnika do dzia?ania zgodnie z poprzedzaj?cym ust?pem:

- a) je?eli podatnik prowadzi ró?ne rodzaje dzia?alno?ci gospodarczej;
- b) je?eli stosowanie procedury przewidzianej w ust. 1 powoduje powa?ne zak?ócenia w opodatkowaniu.

4. Procent odliczenia, o którym mowa w ust. 1, wynika z u?amka zawieraj?cego w liczniku roczn? warto??, bez podatku, przekazanych towarów i wykonanych us?ug, które daj? prawo do odliczenia na podstawie art. 19 i art. 20 ust. 1, oraz w mianowniku roczn? warto??, bez podatku,

wszelkich czynności dokonanych przez podatnika, w tym czynności zwolnionych od podatku lub niepodlegających opodatkowaniu, w szczególności subwencji niepodlegających opodatkowaniu innych niż subsydia na wyposażenie.

5. Jednakże dla celów obliczenia odliczenia, o którym mowa w poprzedzającym ustępie, nie uwzględnia się przekazania majątku trwałego uytego w ramach działalności przedsiębiorstwa oraz transakcji związanych z obrotem nieruchomościami lub finansowych, które mają charakter pomocniczy w stosunku do działalności wykonywanej przez podatnika.

[...]”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

6 Spółka Banco Mais jest bankiem, który prowadzi działalność w zakresie leasingu finansowego dla sektora pojazdów samochodowych oraz w zakresie innych usług finansowych.

7 Z akt sprawy znajdujących się w posiadaniu Trybunału wynika, że wykonuje tę działalność, spółka Banco Mais dokonuje zarówno transakcji dających prawo do odliczenia, jak i transakcji niedających tego prawa. W tym celu spółka Banco Mais wykorzystuje towary i usługi przeznaczone wyjątkowo na jeden lub drugi rodzaj transakcji, jak również towary i usługi o mieszanym wykorzystaniu, za uzyskanie których musi zapłacić podatek VAT.

8 Za rok podatkowy 2004 spółka Banco Mais w całości odliczyła podatek VAT zapłacony przy nabyciu towarów i usług wykorzystanych wyjątkowo w celu wykonania transakcji dających prawo do odliczenia, wśród których znajduje się nabycie pojazdów do celów działalności leasingowej prowadzonej przez ten bank.

9 Jeżeli chodzi o towary i usługi o mieszanym przeznaczeniu, spółka Banco Mais obliczyła cztery podlegające odliczeniu na podstawie umowy zawierającego w liczniku wynagrodzenie otrzymane przy okazji transakcji finansowych dających prawo do odliczenia, do których doliczona została kwota obrotu handlowego uzyskanego z transakcji leasingowych dających prawo do odliczenia, a w mianowniku, wynagrodzenie otrzymane z tytułu wszystkich transakcji finansowych, do których dodano obrót uzyskany ze wszystkich transakcji leasingowych. W praktyce metoda ta doprowadziła spółkę Banco Mais do uznania, że 39% podatku VAT należy albo zapłacić od tych towarów lub usług podlegających odliczeniu.

10 W wyniku przeprowadzonej w 2007 r. kontroli podatkowej dotyczącej roku podatkowego 2004 spółka Banco Mais została zobowiązana w drodze decyzji Fazenda Pública z dnia 7 lutego 2008 r. do zapłaty dodatkowej kwoty z tytułu podatku VAT wraz z odsetkami za zwłokę z tego powodu, że metoda zastosowana przez tę spółkę w celu ustalenia prawa do odliczenia doprowadziła do powątpiewania w ustalaniu podatku należnego.

11 W decyzji tej Fazenda Pública nie zakwestionowała możliwości obliczenia przez spółkę Banco Mais czterech podlegających odliczeniu w odniesieniu do transakcji kredytowych innych niż leasing finansowy, zasadniczo w oparciu o transakcje dające prawo do odliczenia. W odniesieniu do transakcji leasingu finansowego uznała on z kolei, że okoliczności, iż spółka ta posługuje się jako kryterium cztery obrotu uzyskanego z transakcji dających prawo do odliczenia, bez wyłączenia z tego obrotu czterech otrzymanych rat leasingowych stanowiących kompensatę kosztu nabycia pojazdów, skutkowałą zafałszowaniem obliczenia czterech podlegających odliczeniu.

12 Skargę wniesioną w dniu 6 maja 2008 r. spółka Banco Mais zaskarżyła do tribunal tributário de Lisboa decyzję Fazenda Pública z dnia 7 lutego 2008 r.

13 Sąd ten uwzględnił skargę wniesioną przez spółkę Banco Mais na tej podstawie, że organ podatkowy dokonał wykładni contra legem art. 23 ust. 4 CIVA, ponieważ przepis ten przewidywał bez wyjątku w odniesieniu do transakcji leasingowych, że czynniki podlegające odliczeniu mająca zastosowanie w stosunku do towarów i usług o mieszanym wykorzystaniu powinna być obliczona poprzez odniesienie do czynnika obrotu przypadającego na transakcje dające prawo do odliczenia. Zgodnie z tym przepisem spółka Banco Mais powinna być uprawniona do uwzględnienia wszystkich rat leasingowych zapłaconych przez leasingobiorców.

14 Fazenda Pública wniosła odwołanie do sądu odwołującego od wyroku wydanego w pierwszej instancji, podnosząc zasadniczo, że spór dotyczy nie wykładni art. 23 ust. 4 CIVA, który precyzuje zasadę odliczenia przewidzianą w ust. 1 tego artykułu, lecz możliwość domagania się przez organ podatkowy od podatnika określenia zakresu prawa do odliczenia zgodnie z przeznaczeniem danych towarów i usług, tak aby zapobiec powstaniu zakłócenia w opodatkowaniu. W rzeczywistości bowiem metoda zastosowana przez spółkę Banco Mais, polegająca na wliczeniu do mianownika i licznika ułamka stosowanego do ustalenia czynnika podlegającego odliczeniu wszystkich rat płaconych przez klientów w ramach ich umów leasingowych, prowadziła do takiego zakłócenia, ponieważ w szczególności czynnik rat, która kompensowała nabycie pojazdów, nie odzwierciedlała rzeczywistej czynnika wydatków przypadających na towary i usługi o mieszanym wykorzystaniu, które można przypisać na transakcje opodatkowane.

15 W tych okolicznościach Supremo Tribunal Administrativo postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy w umowie leasingu finansowego, w którym klient płaci raty, która składa się ze spłaty kapitału, odsetek i innych kosztów, rata ta powinna wchodzić w całości do mianownika czynnika podlegającego odliczeniu, czy też przeciwnie, w mianowniku należy uwzględnić jedynie odsetki, ponieważ stanowi one wynagrodzenie lub zysk, które przynosi działalność bankowa z tytułu umowy leasingu?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

16 Z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że spór w postępowaniu głównym dotyczy zgodności z prawem decyzji Fazenda Pública o ponownym obliczeniu prawa do odliczenia spółki Banco Mais, jeżeli chodzi o towary i usługi o mieszanym wykorzystaniu, w odniesieniu do systemu odliczenia przewidzianego w art. 23 ust. 2 CIVA.

17 Tymczasem zgodnie z ostatnim z wymienionych przepisów w związku z art. 23 ust. 3 CIVA, w przypadku powstania zakłócenia w opodatkowaniu podatnik może zostać zobowiązany do dokonania odliczenia podatku VAT na podstawie rzeczywistego przeznaczenia wszystkich lub czynnika wykorzystanych towarów lub usług.

18 W ten sposób rzeczony przepis przejmuje zasadniczo zasadę ustalenia prawa do odliczenia ustanowioną w art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. c) szóstej dyrektywy, który to artykuł stanowi przepis o charakterze derogacyjnym w stosunku do zasady przewidzianej w art. 17 ust. 5 akapit pierwszy i w art. 19 ust. 1 tej dyrektywy.

19 Należy w związku z tym uznać, tak jak to potwierdził rząd portugalski w trakcie rozprawy, art. 23 ust. 2 CIVA za stanowiący transpozycję do prawa krajowego danego państwa czonkowskiego art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. c) szóstej dyrektywy.

20 W tych okolicznościach na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć zasadniczo jako na

dotyczyce tego, czy art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. c) szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby państwo członkowskie w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym zobowiązywać bank, który prowadzi między innymi działalność leasingową, do wliczania do mianownika i licznika ułamka, który służy obliczeniu jednej i tej samej części podlegającej odliczeniu dla wszystkich towarów i usług o mieszanym wykorzystaniu, jedynie tej części rat leasingowych płaconych przez klientów w ramach ich umów leasingowych, która odpowiada odsetkom.

21 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy uwzględnić nie tylko jego brzmienie, lecz także jego kontekst oraz cele regulacji, której przepis ten stanowi (wyrok SGAE, C-306/05, EU:C:2006:764, pkt 34).

22 W niniejszej sprawie art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. c) szóstej dyrektywy stanowi, że państwo członkowskie może zezwolić podatnikowi na dokonanie odliczenia podatku VAT na podstawie przeznaczenia wszystkich lub części towarów i usług lub zobowiązań do tego.

23 Z uwagi na treść tego przepisu państwo członkowskie może przewidzieć system odliczenia, który uwzględni szczególne przeznaczenie wszystkich lub części odnośnych towarów lub usług.

24 W braku jakiegokolwiek innej wskazówki w szóstej dyrektywie co do zasad, jakie mogą być stosowane w tym przypadku, do państw członkowskich należy ich ustalenie (zob. podobnie wyroki: Royal Bank of Scotland, C-488/07, EU:C:2008:750, pkt 25; Crédit Lyonnais, C-388/11, EU:C:2013:541, pkt 31).

25 Z jednej strony bowiem, tak jak to jasno wynika z treści art. 17 ust. 5 i z art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy, ostatni z wymienionych przepisów odsyła jedynie do proporcjonalnej części odliczenia przewidzianej w art. 17 ust. 5 akapit pierwszy tej dyrektywy i ustala szczegółowe zasady jedynie w przypadku przewidzianym w art. 17 ust. 5 akapit pierwszy (zob. podobnie wyrok Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, pkt 22).

26 Z drugiej strony, o ile art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy przewiduje, że owa zasada obliczania ma zastosowanie do wszystkich towarów i usług o mieszanym przeznaczeniu nabytych przez podatnika, o tyle akapit trzeci rzeczono art. 17 ust. 5, który zawiera również przepis znajdujący się pod lit. c), zaczyna się od słowa „jednakże”, co oznacza istnienie wyjątków od rzeczonoj zasady (wyrok Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, pkt 23).

27 Niemniej jednak przy wykonywaniu przyznanego w art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. c) szóstej dyrektywy uprawnienia do ustanawiania wyjątków od zasady obliczania przewidzianej przez tę dyrektywę wszystkie państwa członkowskie powinny przestrzegać celów i założeń rzeczonoj dyrektywy, a także zasad, na których opiera się wspólny system podatku VAT (wyroki: BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, pkt 22; Crédit Lyonnais, EU:C:2013:541, pkt 52).

28 W tym zakresie Trybunał przypomina, że system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT podlegającego zapłacie bądź zapłaconego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia zatem całkowitą neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na jej cel i rezultaty, pod warunkiem że ona sama podlega co do zasady opodatkowaniu podatkiem VAT (wyrok Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, pkt 15).

29 Ponadto Trybunał orzekł, że art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy ma na celu umożliwić państwom członkowskim uwzględnić szczególne cechy właściwych dla danej działalności podatnika celem uzyskania dodatkowych wyników w ustalaniu zakresu prawa do

odliczania (zob. podobnie wyroki: Royal Bank of Scotland, EU:C:2008:750, pkt 24; BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, pkt 23, 24).

30 Z powyższego wynika, że z uwagi, po pierwsze, na treść art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. c) szóstej dyrektywy, po drugie, na kontekst, w jaki wpisuje się ten przepis, po trzecie, na zasady neutralności podatku i proporcjonalności, i po czwarte, na cel art. 17 ust. 5 akapit trzeci tej dyrektywy, każde państwo członkowskie, które korzysta z uprawnienia przyznanego przez art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. c) szóstej dyrektywy, powinno czuwać nad tym, aby sposób obliczania prawa do odliczenia umożliwiał ustalenie w sposób jak najbardziej precyzyjny części podatku VAT, który przypada na transakcje dające prawo do odliczenia (zob. podobnie wyrok BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, pkt 23).

31 W rzeczywistości bowiem zasada neutralności wdrażana dla wspólnego systemu podatku VAT wymaga, aby sposób obliczenia odzwierciedlał obiektywnie rzeczywiste wydatków na nabycie towarów i usług o mieszanym wykorzystaniu, które dają prawo do odliczenia (zob. podobnie wyrok Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 37).

32 W tym celu szósta dyrektywa nie stoi na przeszkodzie temu, aby państwa członkowskie stosowały w przypadku danej transakcji metodę lub kryterium przeznaczenia inne niż metoda oparta na wielkości obrotu, pod warunkiem że przyjęta przez te państwa metoda gwarantuje, iż ustalenie podlegającej odliczeniu części naliczonego podatku VAT będzie dokładniejsze niż wynikające z zastosowania metody opartej na wielkości obrotu (zob. wyrok BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, pkt 24).

33 W tym zakresie należy podnieść, że jeżeli dokonywanie przez bank transakcji leasingowych dla sektora samochodowego takich jak w postępowaniu głównym może wymagać użycia niektórych towarów lub usług o mieszanym wykorzystaniu, takich jak budynki, zużycie elektryczności, lub niektórych usług kompleksowych, to najczęściej wykorzystanie to jest spowodowane przede wszystkim kosztami finansowania i zarządzania umowami poniesionymi przez leasingodawcę, które spowodowały zasadniczo korzystanie z towarów i usług o mieszanym wykorzystaniu w celu wykonania transakcji leasingowych dla sektora samochodowego.

34 W tych okolicznościach obliczenie prawa do odliczenia przez zastosowanie metody opartej na wielkości obrotu, która uwzględnia kwoty przypadające na części raty płaconej przez klientów i która służy kompensacji udostępnienia pojazdu, prowadzi do ustalenia podlegającej odliczeniu części naliczonego i zapłaconego podatku VAT mniej dokładnej niż podlegająca odliczeniu części wynikająca z zastosowania metody zastosowanej przez Fazenda Pública, opartej tylko na jednej części rat odpowiadającej odsetkom stanowiącym wynagrodzenie za finansowanie i zarządzanie umowami ponoszonymi przez leasingodawców, o ile powodują one zasadnicze wykorzystanie towarów i usług o mieszanym przeznaczeniu w celu wykonania transakcji leasingowych dla sektora samochodowego.

35 Z uwagi na ogół powyższych rozważań na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, że art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. c) szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że nie sprzeciwia się on temu, aby państwo członkowskie w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym zobowiązało bank, który prowadzi w szczególności działalność leasingu finansowego, do wliczenia do licznika i mianownika ułamka służącego obliczeniu jednej i tej samej części podlegającej odliczeniu dla wszystkich jego towarów i usług o mieszanym przeznaczeniu jedynie tej części rat leasingowych, które odpowiadają odsetkom, jeżeli wykorzystanie tych towarów i usług jest spowodowane przede wszystkim finansowaniem tych umów i zarządzaniem nimi, co należy do oceny sądu odsyłającego.

W przedmiocie kosztów

36 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 Trybunału, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 17 ust. 5 akapit trzeci lit. c) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku powinien być interpretowany w ten sposób, że nie sprzeciwia się on temu, aby państwo członkowskie w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym zobowiązał bank, który prowadzi w szczególności działalność leasingu finansowego, do wliczenia do licznika i mianownika ułamka służącego obliczeniu jednej i tej samej części podlegającej odliczeniu dla wszystkich jego towarów i usług o mieszanym przeznaczeniu jedynie tej części rat leasingowych, które odpowiadają odsetkom, jeżeli wykorzystanie tych towarów i usług jest spowodowane przede wszystkim finansowaniem tych umów i zarządzaniem nimi, co należy do oceny sądu odsyłającego.

Podpisy

* Język postępowania: portugalski.