

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 18 października 2018 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 168 i 173 – Odliczenie podatku naliczonego – Transakcje leasingu pojazdów – Towary i usługi wykorzystane równocześnie w ramach transakcji podlegających opodatkowaniu i transakcji zwolnionych z podatku – Powstanie i zakres prawa do odliczenia podatku – Proporcja podlegająca odliczeniu

W sprawie C-153/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Supreme Court of the United Kingdom (sąd najwyższy Zjednoczonego Królestwa) postanowieniem z dnia 22 marca 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 27 marca 2017 r., w postępowaniu:

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

przeciwko

Volkswagen Financial Services (UK) Ltd,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: E. Regan, prezes piątej izby, pełniący funkcję prezesa szóstej izby, C.G. Fernlund (sprawozdawca) i S. Rodin, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 8 lutego 2018 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Volkswagen Financial Services (UK) Ltd przez N. Shaw, QC, oraz M. Jonesa, barrister, upoważnionych przez A. Brown, solicitor,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez S. Brandona, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez O. Thomasa, QC, oraz A. Mannion, barrister,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez N. Gossement oraz R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 3 maja 2018 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 168 i 173 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 Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (organem podatkowym i celnym w Zjednoczonym Królestwie, zwanym dalej „organem podatkowym”) a spółką Volkswagen Financial Services (UK) Ltd („zwaną dalej VWFS”) w przedmiocie metody stosowanej do określenia podlegającego zwrotowi podatku od wartości dodanej (VAT) naliczonego przez tę spółkę w ramach jej działalności polegającej w szczególności na oferowaniu usług leasingu pojazdów mechanicznych.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 1 ust. 2 akapity pierwszy i drugi dyrektywy VAT stanowi:

„Zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem.

VAT obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów”.

4 Z art. 135 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy wynika, że państwa członkowskie zwalniają z podatku VAT „udzielanie kredytów i pośrednictwo kredytowe oraz zarządzanie kredytami przez kredytodawców”.

5 Artykuł 168 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

- a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;
- b) VAT należnego od transakcji uznanych za dostawy towarów i świadczenie usług zgodnie z art. 18 lit. a) i art. 27;
- c) VAT należnego od wewnątrzwspólnotowych nabywów towarów zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) [p]pkt (i);
- d) VAT należnego od transakcji uznanych za wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów zgodnie z art. 21 i 22;
- e) VAT należnego lub zapłaconego z tytułu importu towarów na terytorium tego państwa członkowskiego”.

6 Artykuł 173 tej dyrektywy stanowi:

„1. W odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika zarówno do

dokonywania transakcji dających prawo do odliczenia, o których mowa w art. 168, 169 i 170, jak i transakcji niedających prawa do odliczenia, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części VAT, która proporcjonalnie przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

Proporcja podlegająca odliczeniu jest ustalana, zgodnie z art. 174 i 175, dla wszystkich transakcji dokonanych przez podatnika.

2. Państwa członkowskie mogą przedsięwziąć następujące środki:

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 stosowania specjalnej stawki podlegającej odliczeniu dla każdego z obszarów jego działalności i do prowadzenia osobnych rozliczeń dla każdego z sektorów;

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

d) zezwolić podatnikowi lub zobowiązać go do stosowania odliczenia zgodnie z zasadą przewidzianą w ust. 1 akapit pierwszy w odniesieniu do wszystkich towarów i usług wykorzystywanych do wszystkich transakcji, o których tam mowa;

e) postanowić, że w przypadkach gdy VAT, który nie podlega odliczeniu przez podatnika, jest nieznacznej wartości, będzie on uważany za zerowy”.

Prawo Zjednoczonego Królestwa

7 Przepisy dyrektywy w sprawie VAT odnoszące się do odliczenia VAT naliczonego zostały wdrożone do prawa brytyjskiego przez art. 26 Value Added Tax Act 1994 (ustawy z 1994 r. o podatku od wartości dodanej) oraz art. 101 i 102 Value Added Tax Regulations 1995 (przepisów z 1995 r. w sprawie podatku od wartości dodanej). Artykuł 101 ust. 2 lit. d) przewiduje metodę standardową określania prawa do odliczenia.

8 Odstępstwo od metody standardowej zostało przewidziane w art. 102 przepisów z 1995 r. w sprawie podatku od wartości dodanej, który umożliwia administracji podatkowej przyjęcie specjalnej metody ustalania podlegającej odliczeniu proporcji VAT naliczonego.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

9 VWFS jest spółką holdingową, w której częściowy udział posiada Volkswagen Financial Services AG, należąca do grupy Volkswagen AG. Grupa ta produkuje i sprzedaje pojazdy samochodowe różnych marek, takich jak Volkswagen, Audi i Škoda.

10 Oferowane przez VWFS finansowanie dotyczy wyłącznie nabywania pojazdów marek należących do tej grupy. Oprócz oferty finansowania spółka ta przyczynia się do wprowadzenia samochodów tych marek do obrotu poprzez zapewnianie szkolenia personelu sprzedaży detalicznej. Jednakże koszty z tym związane są zazwyczaj amortyzowane w całym budownictwie operacyjnym VWFS i nie są ponoszone przez inne przedsiębiorstwa grupy, które mimo że należą do tej samej grupy spółek, nie przystąpiły z VWFS do systemu opodatkowania grupy podatkiem VAT.

11 Działalność VWFS jest podzielona na poszczególne sektory, w tym sektor detaliczny. W sektorze tym rzeczona spółka oferuje trzy rodzaje produktów, zarówno dla przedsiębiorców, jak i

osób fizycznych, w tym transakcje leasingu pojazdów. Zawierając umowę leasingu, VWFS zakupuje pojazd od dealera i udostępnia go klientowi, przy czym umowa przewiduje, że do przeniesienia własności pojazdu na klienta dochodzi dopiero w chwili uiszczenia przez niego wszystkich rat płatności zgodnie z warunkami umowy.

12 Zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami Zjednoczonego Królestwa gdy zawiera taką umowę, VWFS jest uznawana za dostawcę pojazdu będącego przedmiotem wspomnianej umowy, która to umowa powinna zawierać w szczególności warunek umowny dotyczący zadowalającej jakości pojazdu. Usługi świadczone przez tę spółkę nie ograniczają się zatem do udzielenia kredytu, ale obejmują również zapewnienie pomocy w odniesieniu do samego pojazdu, np. rozpatrywanie reklamacji dotyczących jakości.

13 Zgodnie z warunkami umowy leasingu cena zapłacona VWFS z tytułu nabycia pojazdu odpowiada cenie zapłaconej przez VWFS dealerowi, bez marży zysku. W ramach ustalania stóp procentowych odnoszących się do kosztów finansowania operacji VWFS dodaje jednak do swoich własnych kosztów finansowania marżę związaną z kosztami ogólnymi, marżę zysku oraz rezerwę na należności nieściągalne. Tym samym, zgodnie z systemem księgowania stosowanym przez VWFS dla tego rodzaju transakcji, koszty zwracanych kwot odpowiadających odsetkom zostaje uwzględniona w wysokości obrotu, w przeciwieństwie do zwrotu zapłaconej ceny zakupu pojazdu.

14 Strony są zgodne co do tego, że choć umowa leasingu stanowi pojedynczą transakcję handlową, w kontekście norm prawnych Zjednoczonego Królestwa dotyczących VAT składa się na nią kilka odrębnych świadczeń, w tym z jednej strony podlegające opodatkowaniu udostępnienie samochodu, a z drugiej strony zwolniona z podatku transakcja udzielenia kredytu.

15 Całkowicie, z tytułu której VWFS naliczy podatek, dotyczy z jednej strony wyłączenie albo transakcji opodatkowanych, albo transakcji zwolnionych z podatku, a z drugiej strony – obydwu rodzajów transakcji. Rzeczony podatek VAT określa się w Zjednoczonym Królestwie mianem „rezydualnego”. Konkretnie chodzi tutaj o koszty ogólne związane z bieżącym zarządzaniem, takie jak koszty związane ze szkoleniami i rekrutacją personelu, posiłkami i napojami dla pracowników, utrzymaniem i poprawą infrastruktury informatycznej, a także koszty związane z wykorzystaniem pomieszczeń oraz materiałów papierniczymi. Ze względu na status VWFS jako podmiotu całkowicie zwolnionego z VAT strony spierają się co do zakresu, w jakim VWFS może odliczyć ten rezydualny podatek VAT.

16 W celu ustalenia kwoty podatku naliczonego, jak może odliczyć VWFS, spółka ta uzgodniła z administracją podatkową przyjęcie „szczególnej metody całkowicie zwolnienia”. Zgodnie z tą metodą podatek naliczony od kosztów poniesionych wyłączenie w celu realizacji transakcji podlegających opodatkowaniu podlega odliczeniu od podatku, natomiast podatek od kosztów poniesionych wyłączenie w celu dokonania transakcji zwolnionych z podatku VAT nie podlega odliczeniu.

17 W dniu 2 lutego 2007 r. VWFS skierowała do administracji podatkowej pismem propozycję, aby w ramach tej szczególnej metody rezydualny VAT naliczony został rozdzielony pomiędzy sektory działalności VWFS proporcjonalnie do obrotu w każdym z tych sektorów, jednak bez uwzględnienia wartości pojazdów sprzedanych w ramach umów leasingowych. Następnie znalazłaby zastosowanie szczególna metoda w celu obliczenia podlegającego odliczeniu rezydualnego VAT w odniesieniu do każdego sektora.

18 Spór pomiędzy administracją podatkową a VWFS dotyczy zakresu, w jakim rezydualny VAT przypisany do sektora handlu detalicznego należy uznać, według tej szczególnej metody, za „wykorzystany lub mający zostać wykorzystany” przez VWFS do dokonywania transakcji podlegających opodatkowaniu w tym sektorze.

19 W tym wzgl?dzie VWFS proponuje oprze? si? na stosunku pomi?dzy liczb? transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu a ca?kowit? liczb? transakcji w tym sektorze. Zgodnie z powy?szej metod? transakcje leasingu powinny by? traktowane jako dwie odr?bne transakcje, z których jedna podlega opodatkowaniu, a druga jest zwolniona z VAT, a liczba transakcji nie odpowiada liczbie um?w, lecz liczbie p?atno?ci, zazwyczaj miesi?cznych, dokonywanych na podstawie tych um?w.

20 Z kolei wed?ug administracji podatkowej ka?da przydzielona kwota VAT rezydualnego przypadaj?ca na umowy leasingu powinna by? rozdzielona pomi?dzy transakcje podlegaj?ce opodatkowaniu i transakcje zwolnione z podatku na podstawie warto?ci tych transakcji, z wy??czeniem jednak pierwotnej warto?ci pojazdu w chwili jego dostawy. Bior?c pod uwag?, ?e warto?? transakcji leasingu b?dzie w zwi?zku z tym przypada? w du?ej cz??ci na zapewnienie finansowania, stanowi?ce ?wiadczenie us?ug zwolnione z podatku, zwrotowi podlega? ma wy??cznie cz??? rezydualnego VAT odnosz?ca si? do warto?ci innych podlegaj?cych opodatkowaniu transakcji dokonywanych w ramach tych um?w, takich jak op?aty za wcze?niejsze sp?at? lub koszty wykonania opcji kupna.

21 W dniu 16 czerwca 2008 r. administracja podatkowa wyda?a decyzj? o okre?leniu zobowi?zania podatkowego z tytu?u VAT podlegaj?cego zap?acie przez VWFS zgodnie z jej interpretacj? prawa do odliczenia. Nast?pnie, w dniu 30 wrze?nia 2008 r., administracja podatkowa wyda?a decyzj? okre?laj?c? podstaw? opodatkowania.

22 VWFS wnios?a skarg? na rzeczon? decyzj? do First-tier Tribunal (Tax Chamber) [s?du pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Kr?lestwo], który uwzgl?dni? t? skarg? wyrokiem z dnia 18 sierpnia 2011 r.

23 Administracja podatkowa wnios?a odwo?anie od tego wyroku do Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [s?du wy?szej instancji (izba podatkowa i kanclerska), Zjednoczone Kr?lestwo]. S?d ten w dniu 12 listopada 2012 r. wyda? wyrok uwzgl?dniaj?cy odwo?anie.

24 Odwo?anie wniesione przez VWFS do Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [s?du apelacyjnego (Anglia i Walia) (wydzia? cywilny), Zjednoczone Kr?lestwo] zosta?o uwzgl?dnione przez ów s?d wyrokiem z dnia 28 lipca 2015 r.

25 S?d odsy?aj?cy, Supreme Court of the United Kingdom (s?d najwy?szy Zjednoczonego Kr?lestwa), zezwoli? administracji podatkowej na z?o?enie skargi w dniu 23 grudnia 2015 r. i rozpatrzy? ow? skarg? w dniu 3 listopada 2016 r.

26 W tych okoliczno?ciach Supreme Court of the United Kingdom postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy w przypadku gdy koszty po?rednie przypadaj?ce na transakcje leasingu (obejmuj?ce zwolnione z VAT zapewnienie finansowania oraz podlegaj?ce opodatkowaniu VAT dostawy pojazdów) zosta?y w??czone jedynie w cen? ?wiadczonego przez podatnika zapewnienia finansowania zwolnionego z VAT, podatnikowi przys?uguje prawo do dokonania odliczenia, w ca?o?ci lub w cz??ci, podatku naliczonego od tych kosztów?

2) Jak nale?y prawid?owo interpretowa? punkt 31 wyroku z dnia 8 czerwca 2000 r., *Midland Bank* (C?98/98, EU:C:2000:300), a w szczeg?lno?ci stwierdzenie, ?e koszty ogólne »stanowi? cz??? podlegaj?cych opodatkowaniu kosztów ogólnych podatnika i jako takie s? sk?adnikami ceny produktów jego przedsi?biorstwa«?

W szczególności:

- a) Czy fragment ten należy interpretować jako oznaczający, że państwo członkowskie zawsze musi przypisywać czynnemu VAT naliczonego do każdej dostawy przy zastosowaniu szczególnej metody przyjętej na podstawie art. 173 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT?
- b) Czy ma to miejsce nawet w okolicznościach, gdy koszty ogólne nie zostały włączone w cenę dostaw podlegających opodatkowaniu, realizowanych przez przedsiębiorstwo?
- 3) Czy okoliczności, że koszty ogólne zostały przynajmniej w pewnym zakresie faktycznie poniesione w celu podlegających opodatkowaniu dostawach pojazdów,
 - a) oznacza, że pewna czynnemu podatku naliczonego od tych kosztów musi podlegać odliczeniu?
 - b) Czy ma to miejsce nawet w okolicznościach, gdy koszty ogólne nie zostały włączone w cenę podlegającego opodatkowaniu udostępnienia pojazdu?
- 4) Czy co do zasady uzasadnione będzie pominięcie podlegających opodatkowaniu dostaw (lub ich wartości) do celów zastosowania szczególnej metody na podstawie art. 173 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

27 Poprzez swoje cztery pytania, które należy zbadać, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 168 i art. 173 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że po pierwsze, nawet jeżeli koszty ogólne związane z usługami leasingu majątku ruchomego, takie jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym, są odzwierciedlone nie w kwocie należnej od klienta z tytułu udostępnienia danego towaru, tj. w czynnemu transakcji podlegającej opodatkowaniu, lecz w kwocie z tytułu odsetek należnych w ramach czynnemu „finansowanie” transakcji, tj. w czynnemu zwolnionej z podatku, to rzeczony koszty ogólne powinny być jednak uważane dla celów VAT za element składowy ceny udostępnienia towaru, a po drugie, państwa członkowskie mogą stosować metodę przydziału kosztów, która nie uwzględnia wartości początkowej danego towaru w chwili jego dostawy.

Uwagi wstępne

28 Na wstępie należy ustalić, czy z punktu widzenia podatku VAT poszczególne rodzaje transakcji związane z usługami leasingu takie jak bądźce przedmiotem postępowania głównego, a mianowicie zapewnienie finansowania i udostępnienie pojazdów, należy traktować jako odrębne transakcje podlegające opodatkowaniu, czy jako jedną transakcję złożoną z kilku elementów.

29 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że w przypadku gdy transakcja składa się z szeregu elementów i czynności, należy brać pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich jest ona dokonywana, w celu określenia, czy do celów VAT transakcja ta prowadzi do dwóch lub więcej odrębnych świadczeń, czy do jednego świadczenia (wyrok z dnia 18 stycznia 2018 r., Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Trybunał orzekł również, że z art. 1 ust. 2 akapit drugi szóstej dyrektywy wynika, iż każda transakcja należy co do zasady uznawać za odrębną i niezależną, i po drugie, że transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, aby nie pogarszać funkcjonalności systemu VAT. Należy stwierdzić, że jedno świadczenie występuje wtedy, gdy co najmniej dwa elementy bądź co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika na rzecz klienta są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą

obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny (zob. podobnie postanowienie z dnia 14 kwietnia 2016 r., Gabarel, C-555/15, niepublikowane, EU:C:2016:272, pkt 44; a także wyrok z dnia 4 października 2017 r., Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, pkt 37, 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Poza tym mamy do czynienia z jednym świadczeniem, jeżeli jeden lub kilka jego elementów należy uznać za świadczenie główne, natomiast pozostałe elementy stanowi świadczenie lub świadczenia dodatkowe, z punktu widzenia podatkowego traktowane tak jak świadczenie główne. W szczególności świadczenie należy uważać za dodatkowe w stosunku do świadczenia głównego, gdy dla klientów nie stanowi ono celu samo w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego usługodawcy (wyrok z dnia 18 stycznia 2018 r., Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 W ramach współpracy ustanowionej na podstawie art. 267 TFUE na sądach krajowych spoczywa obowiązek określenia, czy w konkretnej sprawie tak istotnie jest, i przeprowadzenia całościowej ostatecznej oceny stanu faktycznego w tym zakresie (wyrok z dnia 10 marca 2011 r. w sprawach połączonych Bog i in., C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, pkt 55 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 W celu ustalenia, czy transakcja handlowa, która obejmuje liczne świadczenia, stanowi jedną transakcję dla celów VAT, sąd krajowy musi poszukiwać elementy charakterystyczne dla danej transakcji, uwzględniając cel ekonomiczny tej transakcji oraz interes odbiorców usług (zob. podobnie wyrok z dnia 8 grudnia 2016 r., Stock '94, C-208/15, EU:C:2016:936, pkt 28, 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 W niniejszej sprawie sąd odsyłający uważa, że każda umowa leasingu samochodu składa się z kilku odrębnych świadczeń, a mianowicie z jednej strony udostępnienia samochodu, a z drugiej strony – udzielenia kredytu. W tym względzie należy stwierdzić, że ani z postanowienia odsyłającego, ani z uwag przedstawionych Trybunałowi nie wynika, by kwalifikacja ta została dokonana niezgodnie z omówionymi powyżej kryteriami.

35 W szczególności, jak podniósł rząd Zjednoczonego Królestwa, rozczłonkowanie transakcji leasingu wydaje się być zgodne z orzecznictwem Trybunału, zgodnie z którym mimo iż zwolnienia przewidziane w art. 135 dyrektywy VAT powinny być interpretowane w sposób ścisły, nie zmienia to faktu, że wobec braku określenia kredytodawcy lub kredytobiorcy wyrażenie „udzielanie kredytów i pośrednictwo kredytowe” w rozumieniu ust. 1 lit. b) tego artykułu nie może dotyczyć wyłącznie pożyczek i kredytów udzielanych przez banki i instytucje kredytowe.

36 W związku z tym odroczenie płatności ceny zakupu towaru w zamian za zapłatę odsetek może zostać uznane za udzielenie kredytu, stanowiące na mocy tego przepisu transakcję zwolnioną od podatku, o ile zapłaćta odsetek nie stanowi skądnika wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług, lecz wynagrodzenie za ten kredyt (zob. podobnie wyrok z dnia 27 października 1993 r., Muys'en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, C-281/91, EU:C:1993:855, pkt 12, 13, 19).

W przedmiocie metody ustalania proporcjonalnej części odliczenia podatku VAT

37 W celu udzielenia odpowiedzi na zadane pytania, w brzmieniu przeformułowanym w pkt 27 niniejszego wyroku, należy przypomnieć orzecznictwo Trybunału dotyczące powstania i zakresu prawa do odliczenia podatku VAT.

38 Trybunał orzekł już, że z art. 168 dyrektywy VAT wynika, iż podatnik ma co do zasady prawo do odliczenia VAT naliczonego wówczas, gdy zostanie ustalone, że towary i usługi

powoduj?ce naliczenie podatku, maj?ce stanowi? uzasadnienie tego prawa s? wykorzystywane przez podatnika na p?niejszym etapie obrotu na potrzeby jego w?asn?ch opodatkowanych transakcji, a owe towary i us?ugi zosta?y dostarczone przez innego podatnika znajduj?cego si? na wcze?niejszym etapie obrotu (zob. podobnie wyrok z dnia 22 czerwca 2016 r., Gemeente Woerden, EU:C:2016:466, pkt 34, 35).

39 Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybuna?u rzeczne prawo podatnik?w stanowi podstawow? zasad? wsp?lnego systemu VAT ustanowionego w przepisach Unii Europejskiej, a co za tym idzie, integraln? cz??? systemu VAT, i co do zasady nie mo?e zosta? ograniczone (zob. podobnie wyrok z dnia 22 czerwca 2016 r., Gemeente Woerden, EU:C:2016:466, pkt 30, 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 System odlicze? ma bowiem na celu ca?kowite uwolnienie przedsi?biorcy od ci???aru podatku VAT nale?nego lub zap?aconego w ramach jego dzia?alno?ci gospodarczej. Wsp?lny system VAT gwarantuje w ten spos?b w zakresie ci???aru podatkowego pe?n? neutralno?? jakiegokolwiek dzia?alno?ci gospodarczej, niezale?nie od jej cel?w b?d? rezultat?w, pod warunkiem ?e ona sama podlega opodatkowaniu VAT (wyrok z dnia 22 czerwca 2016 r., Gemeente Woerden, EU:C:2016:466, pkt 32).

41 Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem aby mo?na by?o przyzna? podatnikowi prawo do odliczenia naliczonego VAT i okre?li? zakres tego prawa, konieczne jest co do zasady istnienie bezpo?redniego i ?cis?ego zwi?zku pomi?dzy konkretn? transakcj? powoduj?c? naliczenie podatku a jedn? lub kilkoma transakcjami obj?tymi podatkiem nale?nym, kt?re rodz? prawo do odliczenia. Prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towar?w lub us?ug zak?ada, ?e wydatki poczynione celem ich uzyskania stanowi?y element cenotw?rczy transakcji obci???onych podatkiem nale?nym, rodz?cych prawo do jego odliczenia (wyrok z dnia 14 wrze?nia 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 Prawo do odliczenia zostaje jednak r?wnie? przyznane podatnikowi nawet w przypadku braku bezpo?redniego i ?cis?ego zwi?zku pomi?dzy konkretn? transakcj? powoduj?c? naliczenie podatku a transakcj? lub transakcjami obj?tymi podatkiem nale?nym, kt?re daj? prawo do odliczenia, gdy koszty omawianych us?ug nale?? do koszt?w og?lnych podatnika i jako takie stanowi? elementy sk?adowe ceny dostarczanych przez niego towar?w lub ?wiadczonych przez niego us?ug. Koszty takie zachowuj? bowiem bezpo?redni i ?cis?y zwi?zek z ca?? dzia?alno?ci? gospodarcz? podatnika (wyrok z dnia 14 wrze?nia 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 W niniejszym przypadku z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e koszty og?lne rozpatrywane w post?powaniu g??wnym pozostaj? w bezpo?rednim i ?cis?ym zwi?zku z ca?? dzia?alno?ci? VWFS, a nie tylko z pewn? cz???ci? tej dzia?alno?ci. W tym wzgl?dzie okoliczno??, ?e VWFS postanowi?a wlicza? te koszty nie do ceny transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu, lecz wy??cznie do ceny transakcji zwolnionych z podatku, nie mo?e mie? jakiegokolwiek wp?ywu na takie ustalenie o charakterze faktycznym.

44 W konsekwencji w zakresie, w jakim owe koszty og?lne zosta?y, przynajmniej w pewnym stopniu, rzeczywi?cie poniesione w celu udost?pnienia pojazd?w, stanowi?cego transakcj? podlegaj?c? opodatkowaniu, stanowi? one jako takie element sk?adowy tej transakcji. W zwi?zku z tym prawo do odliczenia VAT powstaje, co do zasady, zgodnie z rozwa?aniami przedstawionymi w pkt 38–42 niniejszego wyroku.

45 Je?li chodzi o okoliczno??, ?e rozpatrywane w post?powaniu g??wnym koszty og?lne nie znajduj? odzwierciedlenia w spos?b widoczny w cenie opodatkowanej transakcji udost?pniania

pojazdów, należy przypomnieć, że wynik transakcji gospodarczej jest pozbawiony znaczenia w kontekście prawa do odliczenia, pod warunkiem że sama działalność jest objęta podatkiem VAT (wyrok z dnia 22 czerwca 2016 r., Gemeente Woerden, EU:C:2016:466, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 Jak bowiem orzekł już Trybunał, należy zapewnić prawo do odliczenia VAT bez uzależniania go od kryterium odnoszącego się w szczególności do rezultatu działalności gospodarczej podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, na mocy którego to przepisu podatnikiem jest „każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności” (wyrok z dnia 5 lipca 2018 r., Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, pkt 44).

47 Jednakże zakres prawa do odliczenia zmienia się w zależności od użycia, do którego przeznaczone są rozpatrywane towary i usługi. W przypadku towarów i usług przeznaczonych do użycia wyłącznie dla celów realizacji transakcji opodatkowanych podatnicy są uprawnieni do odliczenia całości podatku związanego z ich nabyciem lub ich dostawą, natomiast w przypadku towarów i usług przeznaczonych do użycia mieszanego z art. 173 ust. 1 tej dyrektywy wynika, że prawo do odliczenia jest ograniczone do części podatku VAT, która jest proporcjonalna do kwoty związanej z transakcjami uprawniającymi do odliczenia realizowanymi przy wykorzystaniu tych towarów i usług (zob. podobnie wyrok z dnia 9 czerwca 2016 r., Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, pkt 25).

48 W niniejszej sprawie, biorąc pod uwagę, że koszty ogólne przypisane do sektora detalicznego VWFS dotyczą towarów i usług wykorzystywanych zarówno do dokonywania transakcji dających prawo do odliczenia, jak i transakcji niedających prawa do odliczenia, proporcja podlegająca odliczeniu powinna zostać ustalona zgodnie z odpowiednimi przepisami tej dyrektywy.

49 Ogólnie rzecz biorąc, zgodnie z brzmieniem art. 173 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT proporcja podlegająca odliczeniu jest ustalana, zgodnie z artykułami 174 i 175 tejże dyrektywy, dla wszystkich transakcji dokonanych przez podatnika w odniesieniu do obrotu.

50 Jednak zgodnie z art. 173 ust. 2 akapit drugi lit. c) wspomnianej dyrektywy państwa członkowskie mogą zezwolić podatnikowi na stosowanie lub zobowiązać go do stosowania odliczenia na podstawie wykorzystania całości lub części towarów i usług.

51 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że na mocy tego przepisu państwa członkowskie mogą stosować 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 podlegające odliczeniu części naliczonego podatku VAT będzie dokładniejsze niż wynikające z zastosowania metody opartej na wielkości obrotu (wyrok z dnia 8 listopada 2012 r., BLC Baumann C-511/10, EU:C:2012:689, pkt 24).

52 Zatem państwo członkowskie, które postanowi zezwolić podatnikowi na stosowanie lub zobowiązać go do stosowania odliczenia w zależności od wykorzystania całości lub części towarów i usług, 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. W rzeczywistości bowiem zasada neutralności wdrażana dla wspólnego systemu podatku VAT wymaga, aby sposób obliczenia odzwierciedlał obiektywnie rzeczywiste koszty wydatków na nabycie towarów i usług o mieszanym wykorzystaniu, które dają prawo do odliczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 10 lipca 2014 r., Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, pkt 30, 31).

53 W tym względzie Trybuna wyjaśni jednak, że wybrana metoda nie musi być koniecznie najbardziej dokładna z możliwych, lecz, jak wynika z pkt 51 niniejszego wyroku, musi ona zapewnić wynik dokładniejszy niż wynikający z zastosowania kryterium podziału według wielkości obrotów (zob. podobnie wyrok z dnia 9 czerwca 2016 r., *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft*, C-332/14, EU:C:2016:417, pkt 33).

54 Prawdą jest, że w pkt 33 wyroku z dnia 10 lipca 2014 r., *Banco Mais* (C-183/13, EU:C:2014:2056) Trybuna orzekła w odniesieniu do banku dokonującej transakcji leasingowych dla sektora samochodowego, że jeżeli dokonywanie takich transakcji może – z zastrzeżeniem zweryfikowania tego przez sąd krajowy – wymagać wykorzystania niektórych towarów lub usług o mieszanym przeznaczeniu, takich jak budynki, zużycie elektryczności lub niektóre usługi kompleksowe, to najczęściej wykorzystanie to jest spowodowane finansowaniem umów zawartych z klientami przez leasingodawcę i zarządzaniem tymi umowami, a nie udostępnieniem pojazdu.

55 W tych szczególnych okolicznościach Trybuna stwierdziła w pkt 34 wspomnianego wyroku, że obliczenie prawa do odliczenia przez zastosowanie metody opartej na wielkości obrotu, która uwzględnia kwoty przypadające na cztery raty płacone przez klientów i która służy kompensacji udostępnienia pojazdu, prowadzi do ustalenia podlegającej odliczeniu części naliczonego i zapłaconego podatku VAT mniej dokładnej niż obliczenie wynikające z zastosowania metody opartej tylko na 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.

56 Jednakże nie można wnioskować z rozumowania przyjętego przez Trybuna w odniesieniu do transakcji leasingowych będących przedmiotem sporu w sprawie, w której zapadł wyrok z dnia 10 lipca 2014 r., *Banco Mais* (C-183/13, EU:C:2014:2056), że art. 173 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT zezwala państwowemu członkowskemu, co do zasady, na stosowanie do wszystkich podobnych transakcji dla sektora samochodowego, takich jak transakcje leasingu rozpatrywane w postępowaniu głównym, metody przydziału kosztów, która nie uwzględnia wartości danego towaru w chwili jego dostawy.

57 W szczególności, z uwagi na przypomniany w pkt 39 niniejszego wyroku fundamentalny charakter prawa do odliczenia, w przypadku gdy sposób obliczenia nie uwzględnia rzeczywistej i znacznej części kosztów ogólnych przypadających na transakcje, które dają prawo do odliczenia, taki sposób obliczenia nie może być uznawany za odzwierciedlający obiektywnie rzeczywiste cztery wydatków na nabycie towarów i usług o mieszanym przeznaczeniu, która może być przypisana tym transakcjom. W związku z powyższym metoda taka nie może zapewnić podziału dokładniejszego niż wynikający z zastosowania kryterium podziału według wielkości obrotów.

58 I tak w niniejszej sprawie do sądu krajowego należy zbadanie, czy stosowana przez administrację podatkową metoda obliczania proporcjonalnej części odliczenia podatku VAT uwzględnia rzeczywiste i znaczne koszty ogólnych przypadających na transakcje, które dają prawo do odliczenia.

59 Ze względu na całość powyższych rozważań na postawione pytania należy odpowiedzieć, że art. 168 i art. 173 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że po pierwsze, nawet jeżeli koszty ogólne związane z transakcjami leasingu majątku ruchomego, takie jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym, są odzwierciedlone nie w kwocie należnej od klienta z tytułu udostępnienia danego towaru, tj. w części transakcji podlegającej opodatkowaniu, lecz w kwocie z tytułu odsetek należnych w ramach części „finansowanie” transakcji, tj. w części zwolnionej z podatku, to rzeczne koszty ogólne powinny być jednak uważane dla celów VAT za

element składowy ceny udostępnienia towaru, a po drugie, państwa członkowskie nie mogą stosować metody przydziału, która nie uwzględnia wartości początkowej danego towaru w chwili jego dostawy, ponieważ nie może ona zapewnić podziału dochodniejszego niż wynikający z zastosowania kryterium podziału według wielkości obrotów.

W przedmiocie kosztów

60 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:

Artykuł 168 i art. 173 ust. 2 lit. c) 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 po pierwsze, nawet jeżeli koszty ogólne związane z transakcjami leasingu majątku ruchomego, takie jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym, są odzwierciedlone nie w kwocie należnej od klienta z tytułu udostępnienia danego towaru, tj. w części transakcji podlegającej opodatkowaniu, lecz w kwocie z tytułu odsetek należnych w ramach części „finansowanie” transakcji, tj. w części zwolnionej z podatku, to rzeczony koszt ogólny powinny być jednak uważane dla celów VAT za element składowy ceny udostępnienia towaru, a po drugie, państwa członkowskie nie mogą stosować metody przydziału, która nie uwzględnia wartości początkowej danego towaru w chwili jego dostawy, w sytuacji gdy nie może ona zapewnić podziału dochodniejszego niż wynikający z zastosowania kryterium podziału według wielkości obrotów.

Podpisy

* Język postępowania: angielski.