



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MACIEJA SZPUNARA
przedstawiona w dniu 3 maja 2018 r.¹

Sprawa C-153/17

**Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
przeciwko
Volkswagen Financial Services (UK) Ltd**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Supreme Court of the United Kingdom (sąd najwyższy Zjednoczonego Królestwa)]

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

Wprowadzenie

1. Strony w postępowaniu głównym spierają się na temat prawa strony pozwanej do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej (VAT) zapłaconego od towarów i usług wykorzystywanych do celów jej transakcji leasingu („hire purchase”)².
2. W ramach tego sporu obie strony mają, jak się zdaje, bardzo dobre argumenty na poparcie swoich stanowisk. Jednak odnoszę wrażenie, że prowadzą one ową debatę nie widząc czegoś, co w dobrze znanym angielskim powiedzeniu zwane jest słoniem w pokoju („elephant in the room”). Tym słoniem jest kwalifikacja podatkowa, moim zdaniem błędna, stosowana w Zjednoczonym Królestwie do umów leasingu.
3. Zgodnie bowiem z ustawodawstwem tego państwa członkowskiego takie umowy są traktowane jako dwie odrębne transakcje, z których jedna stanowi opodatkowaną dostawę pojazdu, a druga zwolniona z podatku transakcję udzielenia kredytu. Biorąc pod uwagę fakt, że cena pojazdu zafakturowana klientowi musi być ograniczona dokładnie do ceny zakupu pojazdu przez leasingodawcę u dostawcy, otrzymana kwota VAT należnego jest również dokładnie taka sama, jak naliczony VAT od tego samego pojazdu, podlegający odliczeniu w całości z tytułu tej dostawy. Pozostała część kosztów leasingodawcy, jak również jego marża zysku, są natomiast pokryte przez przychody z transakcji udzielania kredytu, która jest zwolniona z podatku. Sąd odsyłający zwraca się zatem z pytaniem dotyczącym warunków

¹ Język oryginału: francuski.

² Są to umowy noszące różne nazwy w różnych systemach prawnych („hire purchase” w angielskim, „location-vente” lub „crédit-bail” we francuskim, a w wielu systemach, w szczególności niemieckim i polskim, stosowane jest też angielskie słowo „leasing”), na podstawie których specjalistyczne przedsiębiorstwa dokonują zakupu środków trwałych według specyfikacji klientów i wynajmują je im, zastrzegając sobie prawo własności tych środków, w zamian za opłaty w wysokości pokrywającej amortyzację wartości towarów i koszty finansowania. Umowy zastrzegają zwykle na rzecz najemców opcję zakupu najmowanych środków, którą mogą oni wykonać wraz z upływem okresu najmu za cenę odpowiadającą założonej wartości rezydualnej środka.

odliczenia naliczonego VAT przypadającego na koszty ogólne leasingodawcy, w części wykorzystanej do celów opodatkowanej transakcji w postaci dostawy pojazdu, która jednak w rzeczywistości jest finansowana z przychodów pochodzących z transakcji udzielania kredytu, która – jako zwolniona z podatku – nie prowadzi do powstania VAT należnego.

4. Wydaje mi się jednak, że nie można udzielić właściwej odpowiedzi na to pytanie bez omówienia problemu rozczłonkowania umów leasingu na dwie odrębne transakcje, w którego zgodność z prawem Unii w dziedzinie VAT poważnie wątpię.

Ramy prawne

Prawo Unii

5. Artykuł 1 ust. 2 akapit pierwszy i akapit drugi dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³ 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”.

6. Artykuł 73 dyrektywy 2006/112 ma następujące brzmienie:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77^[4], 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”.

7. Zgodnie z art. 135 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy:

„1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

b) udzielanie kredytów i pośrednictwo kredytowe oraz zarządzanie kredytami przez kredytodawcę”.

8. Zgodnie z art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112:

„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”.

³ Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

⁴ Artykuły te nie mają znaczenia dla niniejszej sprawy.

9. Wreszcie zgodnie z art. 173 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy:

„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 nie dających prawa do odliczenia, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części VAT, która proporcjonalnie przypada na kwotę tych pierwszych transakcji”.

10. Różne metody obliczania proporcji, o której mowa w tym przepisie (zwanej „proporcją podlegającą odliczeniu”), są uregulowane w art. 173 ust. 2 i art. 174 tej dyrektywy.

Prawo Zjednoczonego Królestwa

11. Przepisy dokonujące transpozycji dyrektywy 2006/112 do prawa Zjednoczonego Królestwa znajdują się głównie w Value Added Tax Act 1994 (ustawie z 1994 r. o VAT) oraz Value Added Tax Regulations 1995 (rozporządzeniu z 1995 r. w sprawie VAT). Prawo do odliczenia podatku naliczonego jest uregulowane w art. 26 ustawy z 1994 r. o VAT, jak również w art. 101 i art. 102 rozporządzenia z 1995 r. w sprawie VAT. W szczególności art. 102 rozporządzenia z 1995 r. w sprawie VAT pozwala Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (organowi podatkowemu i celnemu, Zjednoczone Królestwo, zwanemu dalej „administracją podatkową”) na przyjęcie specjalnej metodyki ustalania podlegającej odliczeniu proporcji VAT naliczonego w przypadku podatników wykonujących zarówno czynności opodatkowane jak i zwolnione z podatku.

12. Artykuł 31 ust. 1 ustawy z 1994 r. o VAT ustanawia zwolnienie w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług wymienionych w załączniku 9 do tej ustawy. Grupa 5 dotyczy usług finansowych, wśród których znajdują się:

„2. Przyznanie zaliczki lub kredytu.

[...]

3. Świadczenie usługi kredytowej ze spłatą rozłożoną w czasie w umowie hire purchase, warunkowa umowa sprzedaży lub umowa sprzedaży na raty, w przypadku której to usługi odbiorca dostawy towarów jest obciążany odrębnymi opłatami i informowany o nich”.

Zgodnie z uwagą wyjaśniającą zawartą w tym samym załączniku, odnośnie do grupy 5:

„Punkt 2 obejmuje usługę kredytową świadczoną przez osobę w związku z dostawą towarów lub świadczeniem usług przez tę osobę, w przypadku której to usługi odbiorca dostawy towarów jest obciążany odrębnymi opłatami i informowany o nich”.

13. Umowy leasingu są w świetle prawa Zjednoczonego Królestwa regulowane przez Consumer Credit Act 1974 (ustawę z 1974 r. o kredycie konsumenckim). Zdaniem pozwanej w postępowaniu głównym ustawodawstwo Zjednoczonego Królestwa zobowiązuje leasingodawcę w ramach umowy leasingu pojazdu do oddzielnego podania leasingobiorcy ceny pojazdu zapłaconej przez leasingodawcę za zakup pojazdu. Wszelkie inne kwoty pobierane od leasingobiorcy są uznawane za cenę usługi udzielenia kredytu.

Okoliczności faktyczne, postępowanie i pytania prejudycjalne

14. Volkswagen Financial Services (UK) Ltd. (zwana dalej „VWFS”) jest spółką z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, należącą do niemieckiej grupy Volkswagen AG. Jej działalność obejmuje, w szczególności, transakcje leasingu pojazdów marek należących do tej grupy.

15. W ramach tej działalności VWFS oferuje różne rodzaje umów, które mogą prowadzić do nabycia własności pojazdu przez klienta lub tylko dotyczyć jego używania przez pewien okres. Na potrzeby rzeczonych usług leasingu VWFS dokonuje zakupu od sprzedawców samochodów, które następnie we własnym imieniu oddaje do dyspozycji klientów, na rzecz których świadczy również niektóre usługi z tym powiązane. Wynagrodzenie płacone przez klienta w ramach umowy leasingu jest podzielone na dwie części: cenę pojazdu, która jest równa cenie zapłaconej sprzedawcy przez VWFS, i „cenę finansowania”, która obejmuje wszystkie inne koszty i prowizje oraz marżę zysku.

16. Z punktu widzenia VAT umowy leasingu traktuje się jako dwie odrębne transakcje: dostawę towarów podlegającą opodatkowaniu i transakcję udzielania kredytu zwolnioną z podatku. W ramach transakcji dostawy towarów za wynagrodzenie uznawana jest tylko cena pojazdu, w wysokości zapłaconej przez VWFS i pobranej od klienta. W związku z tym cena ta obejmuje VAT, którego wysokość jest równa naliczonemu podatkowi zapłaconemu przez VWFS przy nabyciu pojazdu. Pozostałe kwoty otrzymane od klienta nie zawierają żadnego VAT.

17. VAT naliczony zapłacony przez VWFS od zakupu pojazdów jest w całości odliczany od VAT należnego pobranego od klientów. Spór między VWFS a administracją podatkową dotyczy prawa do odliczenia naliczonego VAT obciążającego różne koszty ogólne VWFS, w zakresie, w jakim towary i usługi, które generują te koszty, zostały wykorzystane na potrzeby opodatkowanych czynności VWFS, czyli transakcji dostawy samochodów.

18. Zdaniem VWFS dostawy pojazdów na rzecz klientów i usługi bezpośrednio związane z tymi dostawami wymagają posłużenia się pewnymi zasobami, zwłaszcza w postaci zakupu towarów i usług stanowiących częściowo ogólne koszty jej funkcjonowania. Naliczony VAT zapłacony od tych towarów i usług powinien zatem ulec odliczeniu od VAT podlegającego zapłacie na rzecz skarbu państwa przez VWFS z tytułu jego transakcji opodatkowanych lub, w przypadku niewystarczającej kwoty należnego VAT, ulec zwrotowi. VWFS zaproponowała metodę obliczania owej podlegającej odliczeniu części naliczonego VAT obciążającego koszty ogólne. Metoda ta opiera się na liczbie transakcji sprzedaży, przy czym każda umowa leasingu jest traktowana jako dwie transakcje, z których jedna jest opodatkowana. Część kosztów ogólnych zostaje zatem przypisana do transakcji opodatkowanej związanej z umową leasingu.

19. Administracja podatkowa przyjęła natomiast metodę obliczania podlegającej odliczeniu proporcji VAT od kosztów ogólnych opartą na wartości transakcji podlegających opodatkowaniu i transakcji zwolnionych z podatku. Ponieważ cena pojazdu pobrana od klienta jest wyłączona z kalkulacji wartości transakcji przypadających na umowy leasingu⁵, pozostała wartość transakcji opodatkowanych związanych z umowami leasingu jest praktycznie równa zeru⁶, podobnie jak proporcja VAT od kosztów ogólnych podlegającego odliczeniu.

20. W oparciu o tę metodę obliczania VAT podlegającego odliczeniu administracja podatkowa decyzjami z dnia 16 czerwca i 30 września 2008 r. ustaliła VAT podlegający zapłacie przez VWFS.

21. VWFS wniosła skargę na decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego do First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sądu pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo], który uwzględnił skargę wyrokiem z dnia 18 sierpnia 2011 r. Administracja podatkowa wniosła apelację do Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [wyższego sądu (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo]. Sąd ten w dniu 12 listopada 2012 r. wydał wyrok uwzględniający odwołanie. Odwołanie wniesione przez VWFS do Court of Appeal (sądu apelacyjnego, Zjednoczone Królestwo) zostało uwzględnione przez ów sąd wyrokiem z dnia 28 lipca 2015 r.

5 Cena ta odzwierciedla bowiem jedynie wartość pojazdu, a naliczony VAT obciążający nabycie pojazdu jest w całości odliczony od należnego VAT odnoszącego się do tego samego pojazdu.

6 Wartość ta jest równa zero, jedynie z takim wyjątkiem, że za płatności przypadające na czynności opodatkowane uznaje się niektóre płatności niewliczone w cenę pojazdu, takie jak opłaty za wcześniejszą spłatę lub koszty wykonania opcji kupna.

22. Sąd odsyłający zezwolił administracji podatkowej na złożenie skargi w dniu 23 grudnia 2015 r. i rozpatrzył ową skargę w dniu 3 listopada 2016 r. Rozpatrując ją, Supreme Court of the United Kingdom (sąd najwyższy Zjednoczonego Królestwa) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy w przypadku gdy ogólne koszty pośrednie przypadające na transakcje sprzedaży ratalnej (obejmujące zwolnione z VAT zapewnienie finansowania oraz podlegające opodatkowaniu VAT dostawy pojazdów) zostały włączone jedynie w cenę świadczonego przez podatnika zapewnienia finansowania zwolnionego z VAT, podatnikowi przysługuje prawo do dokonania odliczenia podatku naliczonego od tych kosztów?
- 2) Jak należy prawidłowo interpretować punkt 31 wyroku z dnia 8 czerwca 2000 r., Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300), a w szczególności stwierdzenie, że koszty pośrednie »stanowią część podlegających opodatkowaniu kosztów ogólnych podatnika i jako takie są składnikami ceny produktów jego przedsiębiorstwa«?

W szczególności:

- a) Czy fragment ten należy interpretować jako oznaczający, że państwo członkowskie zawsze musi przypisywać część VAT naliczonego do każdej dostawy przy zastosowaniu szczególnej metody przyjętej na podstawie art. 173 ust. 2 lit. c) dyrektywy [2006/112]?
- b) Czy ma to miejsce nawet w okolicznościach, gdy koszty pośrednie nie zostały włączone w cenę dostaw podlegających opodatkowaniu, realizowanych przez przedsiębiorstwo?
- 3) Czy okoliczność, że koszty pośrednie zostały przynajmniej w pewnym zakresie faktycznie wykorzystane w podlegających opodatkowaniu dostawach pojazdów,
- a) oznacza, że pewna część podatku naliczonego od tych kosztów musi podlegać odliczeniu?
- b) Czy ma to miejsce nawet w okolicznościach, gdy koszty pośrednie nie zostały włączone w cenę podlegających opodatkowaniu dostaw pojazdów?
- 4) Czy co do zasady uzasadnione będzie pominięcie podlegających opodatkowaniu dostaw pojazdów (lub ich wartości) do celów zastosowania szczególnej metody na podstawie art. 173 ust. 2 lit. c) dyrektywy [2006/112]?”.

23. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do sekretariatu Trybunału w dniu 27 marca 2017 r. Uwagi na piśmie zostały złożone przez VWFS, rząd Zjednoczonego Królestwa i Komisję Europejską. Te same strony były reprezentowane na rozprawie, która odbyła się w dniu 8 lutego 2018 r.

Analiza

Uwagi wstępne

24. Pytanie prawne, które zadano we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w niniejszej sprawie, można streścić w następujący sposób: czy podatnik dokonujący zarówno transakcji podlegających opodatkowaniu jak i transakcji zwolnionych z podatku, ściśle powiązanych z transakcjami podlegającymi opodatkowaniu, ma prawo do odliczenia proporcjonalnej części

naliczonego VAT zapłaconego od towarów i usług wykorzystywanych w sposób nierozłączny na potrzeby transakcji podlegających opodatkowaniu i zwolnionych, mimo że koszty nabycia tych towarów i usług nie zostają w żadnej mierze włączone do ceny transakcji opodatkowanych, ale są w całości pokrywane przez przychody z transakcji zwolnionych od podatku?

25. Pytanie to przeciwstawia sobie dwie fundamentalne zasady systemu VAT: zasadę, zgodnie z którą każdą transakcję, która wchodzi w zakres stosowania tego systemu i nie jest wyraźnie wyłączona, należy opodatkować na każdym etapie obrotu gospodarczego, aż do sprzedaży konsumentowi, który pokrywa w całości ciężar opodatkowania, oraz zasadę stanowiącą, że opodatkowanie to musi być całkowicie neutralne dla wszystkich podmiotów innych niż konsumenci, czyli że podmioty te powinny tylko gromadzić podatek na etapie (produkcji lub dystrybucji), na którym działają, bez konieczności ponoszenia jego ciężaru ekonomicznego.

26. I tak VAT przypadający na koszty ogólne ponoszone przez VWFS w związku z jej transakcjami opodatkowanymi powinien zostać zapłacony w zwykły sposób. Jednocześnie VWFS powinna zostać zwolniona z ciężaru ekonomicznego tego VAT. Nie wydaje się mi, aby taki rezultat można było osiągnąć w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym. Każda odpowiedź, która zostanie udzielona sądowi odsyłającemu, będzie zatem niedoskonała z punktu widzenia spójności systemu VAT.

27. Sprzeczność ta wynika moim zdaniem z błędnej transpozycji do prawa Zjednoczonego Królestwa przepisów dyrektywy 2006/112 i błędnego ich stosowania do umów leasingu. Szereg argumentów, wynikających zarówno z logiki systemu VAT, celu jego przepisów, jak i z orzecznictwa Trybunału, wskazuje moim zdaniem, że umowa taka stanowi jedną transakcję, która nie powinna być rozdzielana na różne transakcje, traktowane odmiennie z punktu widzenia VAT. Rozczłonkowanie transakcji leasingu prowadzi do naruszenia zasady neutralności podatku dla podatnika, uszczuplenia dochodów podatkowych i zakłóceń konkurencji.

28. W niniejszej opinii zaproponuję zatem Trybunałowi, poza analizą pytań prejudycjalnych w postaci, w jakiej zostały zadane, aby zajął się kwestią sposobu traktowania pod względem podatkowym umów leasingu.

29. Zdaję sobie sprawę, że taka analiza wykracza poza ramy wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w niniejszej sprawie. Mieści się ona jednak niewątpliwie w ramach sporu w postępowaniu głównym, którego przedmiotem jest opodatkowanie transakcji leasingu wykonywanych przez VWFS. Zgodnie zaś z utrwalonym orzecznictwem w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE procedury współpracy między sądami krajowymi a Trybunałem do tego ostatniego należy udzielenie sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi, która umożliwi mu rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu. Mając to na uwadze, Trybunał musi w razie potrzeby przeformułować przedłożone mu pytania. Ponadto Trybunał może być zmuszony do uwzględnienia norm prawa Unii, do których sąd odsyłający nie poczynił odesłania w swoim pytaniu⁷. Moim zdaniem niniejsza sprawa wymaga takiego podejścia.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

30. Dla przypomnienia – poprzez swoje pytania prejudycjalne sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy podatnik, który świadczy usługi rozłożone na potrzeby stosowania VAT na dwie odrębne transakcje, z których jedna jest opodatkowana, a druga zwolniona z podatku, w taki sposób, że koszty ogólne tych usług są w pełni wliczone do ceny transakcji zwolnionych z podatku, ma prawo do

⁷ Zobacz niedawny wyrok z dnia 13 października 2016 r., M. i S. (C-303/15, EU:C:2016:771, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo).

odliczenia części naliczonego VAT przypadającego na te koszty ogólne z racji tego, że są one częściowo wykorzystywane na potrzeby transakcji opodatkowanych. Jak już wskazałem w moich uwagach wstępnych, kwestię tę należy analizować w świetle dwóch podstawowych zasad VAT: zasady neutralności VAT dla podatników i powszechności opodatkowania.

Neutralność podatku oraz prawo do odliczenia

31. VAT jest podatkiem od konsumpcji. Zatem podatnicy – chociaż pobierają i przekazują podatek skarbowi państwa – nie powinni ponosić jego ciężaru ekonomicznego, ponieważ spoczywa on w całości na konsumentach. Tak definiuje się neutralność podatkową VAT. Rzeczoną neutralność uzyskuje się za pomocą dwóch mechanizmów: doliczenia VAT od dostaw towarów lub świadczenia usług do ich ceny (VAT należny) i odliczenia VAT zapłaconego przez tego samego podatnika w cenie towarów i usług, które nabył on na potrzeby opodatkowanej działalności (VAT naliczony). Mechanizmy te muszą być powtarzane na każdym etapie produkcji i dystrybucji (lub świadczenia usług), aż do etapu konsumenta, który – nie mając prawa do odliczenia – ponosi ciężar tego podatku w całości. Jeżeli podatnik nie może odliczyć naliczonego VAT, łańcuch ten zostaje zerwany i to on ponosi ciężar podatku. W rzeczywistości w takiej sytuacji podatnik ów zwykle włączy ten VAT w sposób ukryty do ceny swoich własnych dostaw lub usług. W związku z tym ów VAT, wliczony obecnie do wartości towarów lub usług, podniesie sztucznie VAT od towarów i usług stanowiących dalsze ogniwa łańcucha produkcji lub dystrybucji, wywołując efekt domina (lub „podatku od podatku”), znany w innych systemach podatków pośrednich, a który VAT miał właśnie na celu wyeliminować. Brak prawa do odliczenia jest zatem szkodliwy nie tylko dla danego podatnika, ale także, bardziej ogólnie, dla wszystkich zainteresowanych podmiotów gospodarczych oraz dla funkcjonowania całego systemu. O ile ten negatywny wpływ jest zakładany w przypadku zwolnienia z podatku⁸, o tyle należy w miarę możliwości unikać go w przypadku transakcji opodatkowanych.

32. W konsekwencji Trybunał przywiązuje szczególną wagę do prawa podatników do odliczenia. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego z tytułu towarów i usług otrzymanych przez nich stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT, stanowi integralną część systemu tego podatku i co do zasady nie może zostać ograniczone. VAT stosuje się do każdej czynności w zakresie produkcji lub sprzedaży, a zatem każda transakcja musi być przedmiotem odrębnej oceny, niezależnie od VAT należnego z tytułu wcześniejszych lub późniejszych transakcji. Towary i usługi mające stanowić uzasadnienie tego prawa powinny być wykorzystywane przez podatnika na późniejszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a owe towary i usługi powinny być dostarczone przez innego podatnika, znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu. Jeśli te dwie przesłanki są spełnione, podatnik ma co do zasady prawo do odliczenia naliczonego VAT. Rezultat transakcji gospodarczej jest pozbawiony znaczenia w kontekście prawa do odliczenia, pod warunkiem że sama działalność jest objęta VAT. Zatem, jeżeli cena dostawy jest niższa od kosztu wytworzenia, odliczenie nie może być ograniczone do części odpowiadającej różnicy między tą ceną a tym kosztem, nawet jeżeli rzeczona cena jest wyraźnie niższa niż koszt wytworzenia, chyba że cena ta jest czysto symboliczna⁹.

33. Z orzecznictwa Trybunału wynika również, że aby można było przyznać podatnikowi prawo do odliczenia naliczonego VAT i określić zakres takiego prawa, zasadniczo konieczne jest istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a transakcją lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia. Jednak Trybunał przyznał podatnikowi prawo do odliczenia VAT nawet w przypadku braku bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a transakcją lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia,

⁸ Zobacz, na temat uzasadnienia zwolnienia transakcji finansowych, pkt 78 i nast. niniejszej opinii.

⁹ Zobacz niedawny wyrok z dnia 22 czerwca 2016 r., Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, pkt 30–35, 40, 41).

gdy poniesione wydatki należą do kosztów ogólnych tego podatnika. Tego rodzaju wydatki mają bowiem bezpośredni i ścisły związek z całością działalności gospodarczej podatnika. Natomiast gdy towary lub usługi nabyte przez podatnika są wykorzystywane do czynności zwolnionych z podatku lub niepodlegających VAT, nie może dojść ani do poboru podatku należnego, ani do odliczenia podatku naliczonego¹⁰.

34. W sprawie w postępowaniu głównym bezsporne jest, że część towarów i usług stanowiących koszty ogólne VWFS jest wykorzystywana na potrzeby jej transakcji opodatkowanych, czyli transakcji dostawy samochodów. Wydaje się to logiczne, ponieważ transakcje te nie mogą odbywać się bez udziału VWFS, a udział ten siłą rzeczy wymaga użycia pewnych zasobów. Wydaje się zatem oczywiste, że VWFS powinna posiadać prawo do odliczenia naliczonego VAT od kosztów ogólnych w zakresie, w jakim są one wykorzystywane do celów transakcji dostawy samochodów przez VWFS.

35. Jednakże, biorąc pod uwagę, że koszty ogólne są wliczone nie do ceny transakcji opodatkowanych, lecz do ceny zwolnionych z podatku transakcji udzielenia kredytu, zasada powszechności opodatkowania stoi na przeszkodzie prawu do odliczenia.

Prawo do odliczenia, cena świadczenia i powszechność opodatkowania

36. Zgodnie z art. 1 ust. 2 akapity pierwszy i drugi dyrektywy 2006/112 VAT jest podatkiem ogólnym. Jest wymagalny od każdej transakcji, a oblicza się go od ceny towaru lub usługi będących przedmiotem transakcji. Aby każda transakcja rzeczywiście podlegała opodatkowaniu podatkiem obliczanym od ceny, a jednocześnie mógł zostać odliczony podatek naliczony, w cenie tej muszą być zawarte koszty poprzednich transakcji. Fakt ten stwierdza zresztą wyraźnie art. 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 2006/112, który stanowi, że VAT „jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów”¹¹.

37. Jedyne transakcje, które mogą być wyłączone z opodatkowania¹², to transakcje zwolnione z podatku na mocy przepisów dyrektywy 2006/112. Jednak transakcje zwolnione co do zasady nie rodzą prawa do odliczenia. Jedynymi wyjątkami są tutaj operacje, w których występuje element transgraniczny: dostawy wewnątrzspółnotowe (które będą jednak opodatkowane w państwie członkowskim nabycia), wywóz, niektóre transakcje w ramach transportu międzynarodowego, transakcje na rzecz organizacji międzynarodowych lub ambasad itp. Natomiast w przypadku transakcji dokonanych na terytorium państwa członkowskiego bez związku z handlem międzynarodowym dyrektywa 2006/112 nie przewiduje zwolnienia z prawem do odliczenia, z wyjątkiem tymczasowego utrzymania pewnych zwolnień obowiązujących już w różnych państwach członkowskich zgodnie z art. 109–129 tej dyrektywy.

38. Fakt, że Trybunał nie ustanowił wyraźnie przesłanki istnienia prawa do odliczenia, zgodnie z którą koszt towarów i usług wykorzystanych na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika powinien należeć do elementów cenotwórczych transakcji na późniejszym etapie, należy tłumaczyć tym, że wymóg ten wynika w sposób konieczny z samej logiki systemu VAT.

¹⁰ Zobacz niedawny wyrok z dnia 22 października 2015 r., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, pkt 27, 28, 32).

¹¹ Wyróżnienie moje.

¹² Pomijając czynności zwolnione z VAT z powodu braku, przykładowo, odpłatnego charakteru.

39. Trybunał przyjmuje ten wymóg za pewnik, jak słusznie zauważył sąd odsyłający w swoim drugim pytaniu prejudycjalnym. Zatem, zgodnie z orzecznictwem, prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów lub usług zakłada, iż wydatki poczynione celem ich uzyskania stanowiły element cenotwórczy transakcji obciążonych podatkiem należnym, rodzących prawo do jego odliczenia¹³. To samo odnosi się do sytuacji, gdy poniesione wydatki należą do kosztów ogólnych podatnika i jako takie stanowią element cenotwórczy dostarczanych towarów lub świadczonych przez niego usług¹⁴.

40. Oczywiście w praktyce działalności gospodarczej ceny mogą niekiedy, w pewnych szczególnych sytuacjach, nie pokrywać wszystkich kosztów. Takie sytuacje nie mogą być regułą, ponieważ działalność taka nie byłaby rentowna. Niemniej jednak często zdarza się, zwłaszcza na początku działalności, że przedsiębiorstwo dokonuje inwestycji, których wysokość przekracza wartość sprzedaży. Będzie ono miało wtedy prawo do odliczenia i zwrotu naliczonego VAT od takich inwestycji, lecz zwrot ten zostanie następnie pokryty przez VAT należny od przyszłych transakcji tego przedsiębiorstwa. Przedsiębiorstwo kończące działalność gospodarczą również może być zmuszone do sprzedaży poniżej kosztów własnych, np. w ramach likwidacji. Jest to jednak siłą rzeczy sytuacja o charakterze wyłącznie tymczasowym. Podatnik o celu niezarobkowym, taki jak gmina, może z różnych powodów sprzedawać towary po cenie niższej niż koszt ich nabycia¹⁵. W takich sytuacjach Trybunał uznaje w pełni przysługujące podatnikowi prawa do odliczenia¹⁶.

41. Sytuacje te jednakże nie mogą być porównywane do sytuacji występującej w niniejszej sprawie, w której podatnik mieszany finansuje, w sposób ciągły i regularny, zgodnie z przepisami prawa krajowego państwa członkowskiego, koszty działalności podlegającej opodatkowaniu z przychodów pochodzących z działalności zwolnionej z podatku. Uznanie prawa do odliczenia w takim przypadku oznaczałoby subwencjonowanie tego podatnika, a nawet całego sektora działalności, poprzez systematyczne zwroty naliczonego VAT – podlegającego odliczeniu co do zasady, jednak w praktyce niemożliwego do odliczenia z braku VAT należnego.

42. Nie podzielam w tym względzie poglądu wyrażonego przez VWFS w jej uwagach, zgodnie z którym skarb państwa nie poniósłby żadnych strat finansowych, ponieważ sporny VAT naliczony został zapłacony przez VWFS i zadeklarowany przez dostawców. W istocie podatek ten został zapłacony i zadeklarowany, ponieważ jest on należny na podstawie przepisów podatkowych. Należy przyznać, że mechanizm VAT, który jest dość skomplikowany, powoduje, że jego stosowanie wygląda jak seria wzajemnych przepływów finansowych między podatnikami a administracją podatkową, lecz po jej zakończeniu skarb państwa musi w normalnej sytuacji wykazywać bilans pozytywny: leży to w naturze każdego opodatkowania. Z tego wynika, że jeśli skarb państwa będzie musiał dokonać zwrotu naliczonego VAT, który nie zostanie skompensowany przez wpływ VAT należnego, bez wątpienia poniesie stratę w postaci uszczerpkienia dochodów podatkowych.

43. Komisja w swoich uwagach stara się wyjaśnić sytuację VWFS i proponuje, by uznać, że spółka ta dokonuje dostaw pojazdów ze stratą, na co może pozwolić sobie jako członek grupy, gdyż grupa tę stratę może zrekompensować. W ten sposób, zdaniem Komisji, część kosztów ogólnych VWFS odnosząca się do dostaw pojazdów zostaje włączona do ceny rzeczonych dostaw, co uzasadniałoby prawo do odliczenia VAT naliczonego od tej części kosztów ogólnych, zgodnie z orzecznictwem Trybunału przypomnianym powyżej¹⁷.

13 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 29 października 2009 r., SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 57 i przytoczone tam orzecznictwo); a także z dnia 22 października 2015 r., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, pkt 27).

14 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 29 października 2009 r., SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 58 i przytoczone tam orzecznictwo); a także z dnia 22 października 2015 r., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, pkt 28).

15 Tak było w przypadku postępowania głównego w sprawie, która doprowadziła do wydania wyroku z dnia 22 czerwca 2016 r., Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466).

16 Zobacz pkt 32 niniejszej opinii.

17 Zobacz pkt 32 i 33 niniejszej opinii.

44. Taka sztuczna propozycja nie znajduje uzasadnienia co najmniej z dwóch powodów.

45. Po pierwsze, propozycja ta jest sprzeczna z ustawodawstwem Zjednoczonego Królestwa, tak jak opisane zostało ono przez strony w postępowaniu głównym, które wymaga, aby cena dostawy pojazdu, którą konsument zostanie obciążony, była równa cenie nabycia pojazdu przez leasingodawcę od dostawcy, z wyłączeniem jakichkolwiek innych kosztów. Leasingodawca nie może zatem włączyć do ceny dostawy żadnej innej kwoty, nawet jeżeli jednocześnie obniży cenę pojazdu poniżej zapłaconej przez siebie ceny. Celem tego wymogu jest prawidłowe poinformowanie klienta, którego nie możnaby osiągnąć, gdyby leasingodawca manipulował ceną zakupu pojazdu.

46. Po drugie, propozycja Komisji jest błędna merytorycznie. W postępowaniu głównym bezsporne jest bowiem, że VWFS nie realizuje dostaw ze stratą, lecz finansuje koszty ogólne tych dostaw za pomocą przychodów z usługi udzielenia kredytu zwolnionej z podatku, w przypadku której owe koszty ogólne są elementem cenotwórczym. Przynależność VWFS do grupy nie ma żadnego wpływu na rentowność usług leasingu.

47. W rezultacie wydaje się, że przyznanie VWFS prawa do odliczenia naliczonego VAT od kosztów ogólnych finansowanych z przychodów z transakcji zwolnionych z podatku oznaczałoby zastosowanie do tych transakcji częściowo zwolnienia z prawem do odliczenia, co stoi w sprzeczności z art. 1 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112.

Wniosek z tej części opinii

48. Po pierwsze, VWFS wykorzystuje niewątpliwie część towarów i usług stanowiących koszty ogólne na potrzeby swoich transakcji opodatkowanych, a zatem powinna móc korzystać z prawa do odliczenia naliczonego VAT obciążającego ich nabycie. Po drugie, owo prawo do odliczenia pozostaje w konflikcie z innymi podstawowymi zasadami systemu VAT. Wydaje mi się zatem, że niemożliwe jest znalezienie właściwego rozwiązania problemu podniesionego w pytaniach prejudycjalnych w niniejszej sprawie bez dokładniejszego zbadania w świetle dyrektywy 2006/112 sposobu traktowania umów leasingu pod względem podatkowym przewidzianego w prawie Zjednoczonego Królestwa.

Klasyfikacja umów leasingu z punktu widzenia VAT

49. Przepisy prawa Unii dotyczące VAT były już wielokrotnie interpretowane przez Trybunał w kontekście umowy sprzedaży ratalnej i leasingu. Jednakże w tych sprawach chodziło głównie o ustalenie, czy taka umowa powinna zostać uznana za dostawę towarów, czy za świadczenie usług. W odniesieniu do kwestii tego, czy taka umowa stanowi jedną transakcję, czy kilka odrębnych transakcji, należy odwołać się w pierwszej kolejności do orzecznictwa Trybunału na temat transakcji złożonych.

W przedmiocie orzecznictwa Trybunału dotyczącego transakcji złożonych

50. Dyrektywa 2006/112 nie zawiera przepisów szczególnych dotyczących transakcji złożonych. Wręcz przeciwnie, jak wynika z art. 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 2006/112, zasadniczo każda transakcja powinna być traktowana jako odrębna i niezależna. Jednakże świadczenie obejmujące jedną usługę z ekonomicznego punktu widzenia nie powinno być sztucznie dzielone, by nie zakłócić funkcjonowania systemu VAT¹⁸. Takie zakłócenie systemu VAT byłoby szczególnie szkodliwe, gdyby tylko jeden z elementów złożonej transakcji był zwolniony, tak jak ma to miejsce w niniejszej sprawie.

¹⁸ Zobacz wyrok z dnia 25 lutego 1999 r., CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, pkt 29).

51. I tak w utrwalonym już orzecznictwie Trybunał doszedł do wniosku, że w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem mogą oddzielnie podlegać opodatkowaniu lub zwolnieniu, należy uważać za jedną transakcję, jeżeli nie są one od siebie niezależne. Jedna transakcja ma miejsce w szczególności wtedy, gdy dwa lub więcej elementów albo dwie lub więcej czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie ekonomiczne, którego rozczłonkowanie miałyby charakter sztuczny. Dla celów ustalenia, czy transakcja, która obejmuje liczne świadczenia, stanowi jedną transakcję dla celów VAT, Trybunał bierze pod uwagę cel ekonomiczny tej transakcji, jak również interes odbiorców usług¹⁹.

52. Ponadto okoliczność, że zafakturowana została jedna cena lub że umowa przewiduje odrębne ceny, nie ma decydującego znaczenia przy określaniu, czy w danym przypadku występuje kilka odrębnych i niezależnych czynności, czy też jedna czynność pod względem gospodarczym. Transakcja może zatem być uznana za jedną transakcję, nawet jeśli klientom fakturowane są odrębne ceny za różne jej elementy składowe²⁰.

53. W rezultacie w celu ustalenia, czy świadczenie stanowi jedną transakcję złożoną, czy szereg transakcji odrębnych, należy ustalić, czy każdy element takiego świadczenia stanowi pod względem gospodarczym dla klienta cel sam w sobie, czy też jego interes obejmuje jedynie świadczenie złożone w całości²¹.

54. Ostatecznie, o ile do sądu krajowego należy ustalenie, czy w danej konkretnej sprawie podatnik wykonuje jedno świadczenie, i przeprowadzenie w tym względzie całościowej i ostatecznej oceny stanu faktycznego, o tyle Trybunał powinien dostarczyć sądowi krajowemu wszystkich istotnych wskazówek w zakresie wykładni prawa Unii, które mogą być przydatne przy rozstrzygnięciu spraw zawisłych przed tym sądem²².

55. W odniesieniu do umów leasingu, takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, uważam, w przeciwieństwie do tego, co twierdzą rząd Zjednoczonego Królestwa i Komisja w swoich pismach procesowych, że w świetle przytoczonego powyżej orzecznictwa umowy te powinny być traktowane jako pojedyncze transakcje, których rozczłonkowanie byłoby sztuczne.

56. Ani przyznanie kredytu, ani zakup lub wynajem samochodu nie stanowią bowiem same w sobie celu dla leasingobiorcy. Podmiot ten pragnie zapewnić sobie korzystanie z pojazdu na warunkach, które są specyficzne dla umowy leasingu, a które nie zostaną spełnione w przypadku innych sposobów nabycia pojazdu. Z jednej strony odbiorca otrzymuje nowy pojazd, w odniesieniu do którego określił wszystkie cechy charakterystyczne, ponieważ leasingodawca kupuje pojazd zgodnie z potrzebami określonego klienta. Leasingobiorca dysponuje następnie pojazdem w sposób samodzielny i wyłączny (z pewnymi ograniczeniami o mniejszym znaczeniu), a ponadto zazwyczaj po zakończeniu umowy ma możliwość zostania jego właścicielem. Cechy te odróżniają leasing od zwykłego najmu. Z drugiej strony leasingobiorca nie jest zobowiązany do zapłaty z góry całej ceny pojazdu, ponieważ płatność dokonywana jest w ratach. Nie ponosi także ryzyka gospodarczego związanego z posiadaniem pojazdu, takiego jak ryzyko awarii, ryzyko wypadku czy konieczność utylizacji pojazdu po zakończeniu jego okresu przydatności, ponieważ dopóki nie skorzysta z opcji zakupu, ryzyko to jest ponoszone przez leasingodawcę. Wreszcie leasingobiorca korzysta często ze świadczeń pomocniczych, takich jak usługi konserwacji pojazdu. Umowa leasingu różni się zatem, z punktu widzenia usługobiorcy, również od zwykłego zakupu pojazdu.

19 Zobacz w szczególności wyrok z dnia 8 grudnia 2016 r., Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, pkt 26, 27, 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

20 Zobacz w szczególności wyrok z dnia 2 grudnia 2010 r., Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, pkt 29, 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

21 Zobacz wyroki: z dnia 27 października 2005 r., Levob Verzekeringen i OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, pkt 24); z dnia 2 grudnia 2010 r., Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, pkt 30); a także z dnia 27 września 2012 r., Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, pkt 25).

22 Zobacz w szczególności wyrok z dnia 8 grudnia 2016 r., Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, pkt 30).

57. W związku z tym nie podzielam opinii Komisji, zgodnie z którą umowa leasingu jest równoznaczna z nabyciem pojazdu dzięki uzyskaniu w tym celu pożyczki, co powinno prowadzić do uznania tej umowy za dwie odrębne transakcje: transakcję udzielania kredytu i transakcję dostawy pojazdu. Prawdą jest, że nabycie pojazdu może się odbyć na różne sposoby, w tym poprzez zaciągnięcie pożyczki bankowej.

58. Jednakże, po pierwsze, nabycia tego nie dokonywałyby już te same strony, ponieważ VWFS, według informacji zawartych w jej własnych uwagach, nie dokonuje dostaw pojazdów poza umowami leasingu, a finansowanie nabycia takich pojazdów zapewnia tylko w ramach takich umów. Leasingobiorca musiałby zatem zwrócić się najpierw do instytucji kredytowej, a następnie do dealera samochodów.

59. Po drugie, jak Trybunał miał już możliwość rozstrzygnąć, fakt, iż osoba trzecia mogłaby co do zasady wykonać niektóre świadczenia podobnych usług, nie jest decydujący dla celów kwalifikacji transakcji złożonej. Możliwość, by elementy jednego świadczenia były w innych okolicznościach dostarczane oddzielnie, jest bowiem ściśle związana z ideą czynności złożonej²³.

60. Po trzecie, nabycie własności pojazdu, czy to za pomocą pożyczki bankowej, czy bez niej, nie pozwala na dysponowanie samochodem na tych samych warunkach – pod wieloma względami korzystniejszych – co w przypadku umowy leasingu opisanej w pkt 56 niniejszej opinii.

61. Wreszcie, po czwarte, zgodnie z niedawnym orzecznictwem Trybunału²⁴ i zgodnie z twierdzeniami rządu Zjednoczonego Królestwa przedstawionymi w odpowiedzi na pisemne pytanie Trybunału w niniejszej sprawie, niektóre rodzaje umów leasingu oferowanych przez VWFS należy traktować nie jako dostawę towarów, ale jako usługi, co zbliża je do zwykłego najmu. Tymczasem zgodnie z logiką rozczłonkowania każdą transakcję najmu można by traktować jako obejmującą usługę udzielenia kredytu, ponieważ czynsz płacony przez najemcę zwykle obejmuje nie tylko amortyzację przedmiotu umowy, lecz również inne koszty właściciela, w tym ewentualne koszty finansowania.

62. Nie podzielam wątpliwości Komisji, zdaniem której zakwalifikowanie umowy leasingu jako pojedynczej transakcji opodatkowanej prowadziłaby do nierównego traktowania w porównaniu z transakcjami udzielania kredytu, które są zwolnione z podatku. W istocie dostawcy usług finansowych zwolnionych z VAT znajdują się w sytuacji odmiennej od sytuacji podmiotów świadczących usługi takie jak dostarczanie pojazdów na podstawie umów leasingu²⁵. Ich opodatkowanie nie prowadzi zatem do naruszenia zasady neutralności podatkowej, a wręcz przeciwnie, ponieważ podatnicy podlegający opodatkowaniu mogą skorzystać z prawa do odliczenia²⁶.

63. Wniosek, zgodnie z którym umowę leasingu należy uznać za jedną transakcję, a nie dwie odrębne transakcje, znajduje potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału dotyczącym sposobu traktowania pod względem podatkowym transakcji dostawy połączonych z finansowaniem.

23 Wyrok z dnia 27 września 2012 r., Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, pkt 26).

24 Zobacz wyrok z dnia 4 października 2017 r., Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734).

25 Wyrok z dnia 2 grudnia 2010 r., Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, pkt 31).

26 Zobacz, na temat wpływu zwolnień na neutralność VAT, pkt 78 i nast. niniejszej opinii.

Orzecznictwo dotyczące dostaw połączonych z finansowaniem

64. Prawdą jest, że jak podkreśla rząd Zjednoczonego Królestwa, Trybunał stwierdził, w kontekście sprawy dotyczącej umowy kupna i budowy nieruchomości, że dostawca towarów lub usług, który przyznaje klientowi odroczenie płatności ceny w zamian za zapłatę odsetek, udziela, co do zasady, kredytu zwolnionego z opodatkowania w rozumieniu przepisów dotyczących VAT²⁷. Wykładnia ta opiera się głównie na wymogu równego traktowania pomiędzy kupującym, który uzyskał kredyt (w postaci odroczonej płatności) od swego dostawcy, i kupującym, który otrzymał pożyczkę bankową²⁸.

65. Jednakże wydaje mi się, że w przypadku umów leasingu, takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, ryzyko takiego nierównego traktowania nie zostało wykazane. Zgodnie bowiem z zasadą rozdzielności mnożenia względem dodawania przy stałych kosztach finansowania (wyrażonych jako odsetek wartości finansowanego towaru) koszt dla kupującego będzie taki sam niezależnie od tego, czy finansuje on z pożyczki zwolnionej od opodatkowania zakup towaru z VAT, czy płaci cenę towaru bez VAT plus koszty finansowania, a VAT zostaje dodany do kosztu łącznego²⁹. Rozumowania Trybunału w przywołanym wyroku nie można moim zdaniem zastosować bezpośrednio do niniejszej sprawy.

66. Ponadto orzecznictwo uległo znacznej ewolucji od czasu ogłoszenia wyroku, o którym mowa powyżej. Szczególnie istotne wydają mi się dwa wyroki.

67. Pierwszy z nich to wyrok Stock '94³⁰. W tej sprawie Trybunał orzekł, że „transakcja [...] przewidująca, że podmiot gospodarczy dostarcza towary rolnikowi i udziela mu kredytu przeznaczonego na zakup tych towarów, stanowi dla celów [dyrektywy 2006/112] jedną transakcję, w której ramach dostawa towarów jest świadczeniem głównym. Na podstawie opodatkowania rzeczonyj jednej transakcji składa się zarówno cena rzeczonych towarów, jak i odsetki zapłacone od kredytów udzielonych rolnikom”³¹. W sprawie tej rozpatrywana była zintegrowana współpraca w dziedzinie rolnictwa, w ramach której podmiot gospodarczy przyznawał rolnikom kredyt, który mogli oni wykorzystywać wyłącznie do nabycia nasion i innych środków produkcji u tego samego podmiotu. Rolnicy oprócz ceny kupowanych towarów płacili też odsetki od przyznanej pożyczki. Chodziło zatem o to, jak w niniejszej sprawie, czy świadczenie to stanowiło dwie odrębne transakcje, pierwszą – dostawy towarów – podlegającą opodatkowaniu i drugą – udzielania kredytu – zwolnioną z podatku, czy też była to jedna transakcja złożona.

27 Wyrok z dnia 27 października 1993 r., Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855, sentencja).

28 Wyrok z dnia 27 października 1993 r. Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855, pkt 14); a także opinia rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w sprawie Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:81, pkt 10, 11).

29 Rozważmy towar w cenie 1000 EUR netto, VAT według stawki 20% i łączne koszty finansowania według stopy 30%. W przypadku finansowania za pomocą kredytu bankowego otrzymujemy: cena towaru z VAT – 1200 EUR, koszty finansowania 360 EUR, łącznie 1560 EUR. W przypadku leasingu: cena towaru netto plus koszty finansowania – 1300 EUR, do tego VAT 260 EUR, łącznie 1560 EUR. Algebraicznie: $(a + ta) + s(a + ta) = (a + sa) + t(a + sa)$, gdzie a = cena towaru netto, t = stawka VAT, s = koszty finansowania. Inspiracją dla mnie w odniesieniu do tych obliczeń była praca J. Pardon, *La TVA et les opérations bancaires, Droit bancaire et financier*, 2006, V, s. 274.

30 Wyrok z dnia 8 grudnia 2016 r. (C-208/15, EU:C:2016:936).

31 Wyrok z dnia 8 grudnia 2016 r., Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, tiret pierwsze sentencji).

68. Trybunał uznał, po pierwsze, że udzielanie kredytów nie stanowi świadczenia mającego autonomiczny interes ekonomiczny z perspektywy rolników, albowiem rzeczonych środków finansowych nie można swobodnie wykorzystać; po drugie, że rozpatrywany podmiot, w braku pozwolenia na działanie jako instytucja kredytowa, nie mógł udzielać rolnikom kredytów innych niż przeznaczone na zakup od niego towarów³²; i po trzecie, że dostawa towarów i kredyty realizowały ten sam cel ekonomiczny³³. W tych okolicznościach świadczenie to zdaniem Trybunału stanowiło jako całość jedną transakcję z punktu widzenia VAT.

69. W odpowiedzi na pytanie na rozprawie Komisja wskazała, że uznaje ten wyrok za „dziwny”. Ja jednak nie widzę w nim nic dziwnego: Trybunał po prostu przyjął podejście funkcjonalne do rozpatrywanego powiązania w celu ustalenia jego rzeczywistej natury.

70. Skoro zaś Trybunał mógł tak orzec w sytuacji, w której oprócz dostawy towarów istniały rzeczywiste przepływy finansowe między dostawcą i kupującym, tym bardziej powinno tak być w przypadku umowy leasingu, w którym jedyny „przepływ” stanowi dostawa pojazdu, a leasingobiorca płaci jego cenę z własnych środków. Zatem poprzez analogię do wspomnianego wyżej wyroku w umowach leasingu będących przedmiotem postępowania głównego nie dochodzi do udzielenia kredytu w interesie ekonomicznym autonomicznym w stosunku do dostawy pojazdu, leasingodawca nie proponuje finansowania poza umową leasingu, a umowy te realizują ten sam cel ekonomiczny, a mianowicie dysponowanie pojazdem na warunkach właściwych dla umowy leasingu. Rozumowanie Trybunału w wyroku Stock '94 można zatem w pełni przenieść na grunt niniejszej sprawy.

71. Drugim z wyroków, o których mowa, jest wyrok Part Service³⁴, który dotyczy umów leasingu oraz ich rozczłonkowania na odrębne transakcje w sposób jeszcze bardziej bezpośredni. W sprawie tej chodziło o umowy leasingu pojazdów, które zostały rozczłonkowane na szereg transakcji, tak że leasingodawca otrzymywał do leasingobiorcy w ramach transakcji podlegającej opodatkowaniu kwotę równą w istocie cenie zakupu pojazdu od dostawcy. Pozostała część była płatna przez leasingobiorcę innemu podmiotowi, należącemu do tej samej grupy przedsiębiorstw co leasingodawca, na podstawie umowy ubezpieczenia i gwarancji, stanowiącej transakcję zwolnioną z podatku. Kwoty te były następnie przenoszone na leasingodawcę. Włoska administracja podatkowa uznała, że mimo iż różne zobowiązania podpisane przez zainteresowane strony są zawarte w odrębnych umowach, w całości stanowią one jedną umowę pomiędzy trzema stronami. Jej zdaniem wynagrodzenie płacone przez użytkownika z tytułu leasingu zostało sztucznie podzielone w celu obniżenia podstawy opodatkowania, a rola leasingodawcy została rozdzielona pomiędzy niego i drugi podmiot³⁵.

72. Trybunał przeprowadził analizę tych umów w świetle swojego orzecznictwa dotyczącego transakcji złożonych³⁶. Stwierdził w szczególności, że rozpatrywane transakcje charakteryzowały następujące elementy:

- dwie spółki uczestniczące w czynności leasingu stanowiły część tej samej grupy;
- świadczenie spółki leasingowej podlegało rozdzieleniu, charakterystyczny element finansowania był powierzony innej spółce w celu podziału na świadczenie kredytu, ubezpieczenia i pośrednictwa;

32 Stanowi to wyraźne odejście od pkt 13 wydanego w dniu 27 października 1993 r. wyroku Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855), zgodnie z którym termin „udzielanie oraz negocjacje w sprawach kredytu”, stosowany w celu określenia zakresu zwolnienia z podatku, jest wystarczająco szeroki, aby obejmował kredyt udzielany przez dostawcę towarów z odroczoną płatnością. Zgodnie z wyrokiem z dnia 8 grudnia 2016 r., Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936) taki kredyt musi zwykle być traktowany jako akcesoryjny w stosunku do dostaw towarów, a zatem nie będzie mógł korzystać ze zwolnienia.

33 Wyrok z dnia 8 grudnia 2016 r., Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, pkt 32–34).

34 Wyrok z dnia 21 lutego 2008 r., Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108).

35 Wyrok z dnia 21 lutego 2008 r., Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, pkt 8–17).

36 Wyrok z dnia 21 lutego 2008 r., Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, pkt 48–53).

- świadczenie spółki leasingowej było więc ograniczone do świadczenia polegającego na oddaniu pojazdu w najem;
- raty płacone przez klienta sumowały się do kwoty niewiele wyższej od kosztu nabycia rzeczy;
- świadczenie to, oceniane samodzielnie, wydawało się zatem pozbawione rentowności ekonomicznej, w wyniku czego zdolność konkurencyjna przedsiębiorstwa nie mogła być zapewniona jedynie poprzez umowy zawarte z klientami;
- za czynność leasingu spółka leasingowa otrzymywała wynagrodzenie jedynie dzięki skumulowanej płatności rat, dokonywanej przez klienta, i kwot wypłacanych przez inną spółkę z tej samej grupy³⁷.

73. Trybunał stwierdził, że taka praktyka jest sprzeczna z celem art. 11 część A ust. 1 szóstej dyrektywy³⁸, polegającym na opodatkowaniu wszystkiego, co stanowi wartość wzajemnego świadczenia, które zostało lub ma zostać otrzymane od klienta. Ponieważ oddawanie pojazdów w najem na podstawie umów leasingu stanowi świadczenie usług w rozumieniu art. 6 szóstej dyrektywy³⁹, czynność taka zwykle podlega VAT, którego podstawa powinna być ustalona zgodnie z art. 11 część A ust. 1 szóstej dyrektywy. W związku z tym spodziewanym skutkiem było uzyskanie korzyści podatkowej związanej ze zwolnieniem na podstawie art. 13 część B lit. a) i d) szóstej dyrektywy⁴⁰ świadczeń powierzonych spółce będącej współkontrahentem spółki leasingowej⁴¹.

74. W sprawie Part Service pytania prejudycjalne zostały zadane pod kątem nadużycia prawa, zatem Trybunał nie udzielił kategorycznej odpowiedzi, pozostawiając sądowi odsyłającemu ocenę ich ewentualnego nieuczciwego charakteru. W postępowaniu głównym VWFS nie może zostać oskarżona o nadużycia, ponieważ najwyraźniej rozczłonkowanie umów leasingu jest dopuszczane, a nawet wymagane przez prawo Zjednoczonego Królestwa. Nie zmienia to faktu, że analiza takiej praktyki przeprowadzona przez Trybunał w pkt 57 wyroku Part Service⁴² w pełni odpowiada sytuacji rozpatrywanej w postępowaniu głównym, z jedynym zastrzeżeniem, że w niniejszej sprawie nie ma nawet mowy o dwóch dostawcach i dwóch umowach, lecz istnieje tylko jedna umowa z pojedynczym dostawcą, a jej rozczłonkowanie ma miejsce wyłącznie podczas informowania leasingobiorcy o czynszu. Sztuczny charakter tego rozczłonkowania jest tym bardziej oczywisty.

75. Wnioski wynikające z wyroku wskazanego w poprzednim punkcie są moim zdaniem w pełni aktualne w okolicznościach sprawy w postępowaniu głównym. Fakt, że chodzi o praktykę przyjętą lub wymaganą przez prawo Zjednoczonego Królestwa, w żaden sposób nie zmienia tego stanowiska. Trybunał nie ocenia bowiem zgodności danej praktyki z prawem krajowym państwa członkowskiego, lecz z przepisami prawa Unii. Jeśli zatem uznał on, że rozczłonkowanie umowy leasingu na odrębne transakcje było sprzeczne z zasadą opodatkowania całości świadczenia otrzymanego z tytułu transakcji, gdyż zapewniło nienależną korzyść podatkową w postaci zwolnienia, stwierdzenie to dotyczy zarówno nieuczciwych praktyk podatników, jak i przepisów prawa krajowego wymagających tego rodzaju rozczłonkowania.

37 Wyrok z dnia 21 lutego 2008 r., Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, pkt 57).

38 Szósta dyrektywa 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: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1), której dyrektywa 2006/112 stanowi wersję przekształconą. Artykuł 11 część A ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi obecnie art. 73 dyrektywy 2006/112.

39 Obecnie art. 24–29 dyrektywy 2006/112. Należy zwrócić uwagę na fakt, że niektóre umowy leasingu mogą zostać zakwalifikowane jako dostawa towarów w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. b) dyrektywy 2006/112, co nie zmienia niczego w odniesieniu do ich podlegania opodatkowaniu.

40 Obecnie art. 135 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy 2006/112.

41 Wyrok z dnia 21 lutego 2008 r., Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, pkt 59–61).

42 Wyrok z dnia 21 lutego 2008 r. (C-425/06, EU:C:2008:108).

76. Aby podsumować tę część mojego rozumowania: wydaje mi się, że powyższa analiza orzecznictwa dotyczącego traktowania pod względem podatkowym świadczeń złożonych, w tym w szczególności umów leasingu, wystarczy już do tego, aby można było stwierdzić, iż rozczłonowanie umów leasingu rozpatrywanych w postępowaniu głównym na opodatkowane transakcje dostawy towarów i zwolnione z opodatkowania transakcje udzielenia kredytu, dozwolone lub wymagane przez prawo Zjednoczonego Królestwa, jest sprzeczne z przepisami dyrektywy 2006/112 zgodnie z ich wykładnią dokonaną przez Trybunał.

77. Taki sposób traktowania tych umów wydaje mi się również sprzeczny z celem zwolnienia transakcji kredytowych określonych w art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 i z zasadą zawężającej wykładni wyjątków.

Cel zwolnienia transakcji kredytowych

78. System VAT jest oparty na powszechnym opodatkowaniu towarów i usług na każdym etapie produkcji i dystrybucji (lub świadczenia usług). VAT jest jednak podatkiem od konsumpcji, to znaczy, że ciężar ekonomiczny tego podatku jest ponoszony na tym właśnie etapie. Ciężar ten jest więc przesuwany na każdym etapie obrotu gospodarczego na etap następny, aż do etapu konsumpcji. Dzięki mechanizmowi odliczenia podatku naliczonego akumulacja ciężaru podatku dotyczy jedynie wartości dodanej na każdym etapie, a podatek pozostaje neutralny dla przedsiębiorców.

79. Każde zwolnienie narusza ten łańcuch, utrudniając w ten sposób prawidłowe funkcjonowanie mechanizmu opodatkowania i wprowadzając zakłócenia konkurencji wynikające z naruszenia zasady neutralności. Jeśli bowiem towary lub usługi są zwolnione z opodatkowania, podatek naliczony nie może zostać odliczony z braku podatku należnego. Podmiot zwolniony z podatku jest zatem traktowany jak konsument i sam ponosi ciężar podatku. W związku z tym wszystkie zwolnienia z VAT powinny być interpretowane w sposób zawężający, to jest być ograniczone do minimum niezbędnego z punktu widzenia ich celu lub powodów ich wprowadzenia⁴³.

80. Motywy dyrektywy 2006/112 nie wyjaśniają powodów, które przyświecały prawodawcy Unii Europejskiej przy wprowadzaniu zwolnienia usług finansowych, w tym usług udzielania kredytu. Takie zwolnienie znajduje się jednak w większości państw, które wprowadziły VAT. W literaturze powszechnie uznaje się, że usługi te, dotyczące jedynie przepływów finansowych, są zbyt trudne do opodatkowania ze względu na trudności w określeniu podstawy opodatkowania⁴⁴.

81. Trudności takie nie występują w przypadku umów leasingu. W przypadku tego rodzaju umów istnieje z jednej strony ściśle określone świadczenie polegające na udostępnieniu towaru, którego dotyczy przedmiot umowy, wraz z ewentualną możliwością nabycia prawa własności do niego, oraz z drugiej strony wzajemne świadczenie pieniężne w postaci płatności czynszu i ewentualnych płatności dodatkowych. Podstawę opodatkowania jest zatem łatwo ustalić – składa się ona z łącznej kwoty płatności, które leasingodawca otrzymuje od leasingobiorcy. Fakt, że płatności te pokrywają różne koszty leasingodawcy, czyli poza kosztami nabycia przedmiotu świadczenia z umowy również koszty finansowania, koszty ogólne lub koszty świadczeń dodatkowych, nic nie zmienia, gdyż wszystkie te koszty są ponoszone w związku ze świadczeniem usługi udostępnienia danego towaru.

⁴³ Zobacz w odniesieniu do zwolnienia, o którym mowa w art. 135 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2006/112, wyrok z dnia 26 maja 2016 r., *Bookit* (C-607/14, EU:C:2016:355, pkt 34).

⁴⁴ Zobacz w szczególności: A. Tait, *Value Added Tax. International Practice and Problems*, International Monetary Fund, Washington 1988, s. 92–100. Zobacz także: A. Parolini, *Exemptions in VAT Law – Recent Case Law of the CJEU*, w: M. Lang (Red.), *CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2015*, Wien, 2016, s. 285; J. Pardon, *La TVA et les opérations bancaires*, *Droit bancaire et financier*, 2006, V, s. 274.

82. Uznanie takiej umowy, nawet w części, za transakcję udzielenia kredytu wykracza poza niezbędne ramy zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 i nie jest zgodne z celem tego zwolnienia. W związku z tym kwalifikacja ta narusza zasadę powszechności opodatkowania określoną w art. 1 ust. 2 akapit pierwszy tej dyrektywy. Trybunał ponadto przeprowadził to samo rozumowanie w wyroku *Velvet & Steel Immobilien*, w którym uznał, że celem zwolnienia transakcji finansowych było zmniejszenie trudności związanych z określaniem podstawy opodatkowania oraz kwoty VAT podlegającego odliczeniu, a także uniknięcie wzrostu ceny kredytu konsumenckiego. Następnie Trybunał orzekł, że „zważywszy na to, że przejście zobowiązania do renowacji budynku nie jest związane z takimi trudnościami, transakcja ta nie powinna być zwolniona z podatku”⁴⁵.

83. Należy dodać w tym względzie, że zakwalifikowanie transakcji w prawie krajowym państwa członkowskiego jako usługi udzielania kredytu nie wystarcza samo w sobie do przyznania w związku z nią zwolnienia podatkowego przewidzianego w dyrektywie 2006/112. Zgodnie bowiem z orzecznictwem Trybunału zwolnienia, o których mowa w art. 135 ust. 1 dyrektywy 2006/112, stanowią autonomiczne pojęcia prawa Unii, które służą unikaniu rozbieżności w stosowaniu systemu VAT w poszczególnych państwach członkowskich⁴⁶.

84. Moim zdaniem art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 nie stanowi zatem podstawy wystarczającej do częściowego zwolnienia transakcji leasingu, takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego.

Wniosek z tej części opinii

85. Moim zdaniem z rozważań tych wynika jasno, że w świetle różnych przepisów dyrektywy 2006/112, zgodnie z ich wykładnią dokonaną przez Trybunał, transakcje leasingu, takie jak będące przedmiotem postępowania głównego, nie powinny być rozczłonkowane na odrębne transakcje dostawy towarów i udzielania kredytów. Częściowe zwolnienie, które z takiego rozczłonkowania wynika, dyskryminuje dostawców tych usług, pozbawiając ich prawa do odliczenia naliczonego VAT od części ich kosztów, zmniejsza dochody podatkowe zarówno budżetu państwa członkowskiego, jak i Unii, i może prowadzić do zakłócenia konkurencji, jeżeli te same usługi są traktowane w różny sposób w różnych państwach członkowskich⁴⁷.

86. Nie kwestionuję prawa ustawodawcy Zjednoczonego Królestwa do nakładania na dostawców, ze względu na ochronę konsumentów, obowiązku oddzielnego wskazania leasingobiorcy kwot przypadających na cenę nabycia pojazdów. Taki sposób informowania o cenie nie jest jednakże decydujący i nie powinien prowadzić do rozczłonkowania tych usług na potrzeby VAT, zgodnie z orzecznictwem przywołanym w pkt 52 niniejszej opinii⁴⁸.

45 Wyrok z dnia 19 kwietnia 2007 r., *Velvet & Steel Immobilien* (C-455/05, EU:C:2007:232, pkt 24).

46 Wyrok z dnia 26 maja 2016 r., *Bookit* (C-607/14, EU:C:2016:355, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

47 Pragnę zauważyć w tym względzie, że jak wskazuje sprawa, która doprowadziła do wydania wyroku z dnia 19 września 2017 r., Komisja/Irlandia (opłata rejestracyjna) (C-552/15, EU:C:2017:698), dostawcy usług najmu i leasingu samochodów mający siedzibę w Irlandii Północnej bezpośrednio konkurują z dostawcami tych samych usług mających siedzibę w Irlandii.

48 Podczas rozprawy strony podniosły, że obowiązek ten wynika z dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/48/WE z dnia 23 kwietnia 2008 r. w sprawie umów o kredyt konsumencki oraz uchylającej dyrektywę Rady 87/102/EWG (Dz.U. 2008, L 133, s. 66). Jednakże, po pierwsze, zgodnie z art. 2 ust. 2 lit. d) tej dyrektywy nie ma ona zastosowania do „umów najmu lub leasingu, jeżeli ani sama umowa, ani jakkolwiek umowa odrębna nie przewidują obowiązku nabycia przedmiotu umowy”. Tymczasem z informacji dostarczonych przez rząd Zjednoczonego Królestwa w odpowiedzi na pisemne pytanie Trybunału wynika, że żaden z rodzajów umów leasingu wykorzystywanych przez VWFS nie zawiera obowiązku zakupu – lecz jedynie opcję. Po drugie, nawet jeśli rozpatrywany obowiązek można wywieść z art. 10 ust. 2 lit. e) dyrektywy 2008/48, jest to obowiązek informowania leasingobiorcy, który nie może determinować sposobu traktowania pod względem podatkowym świadczenia tych usług.

Uwagi końcowe

87. W mojej opinii jedyna właściwa odpowiedź, której może udzielić na pytania prejudycjalne w niniejszej sprawie, jest taka, że umowa leasingu, taka jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, stanowi jedną transakcję złożoną, która powinna podlegać opodatkowaniu, przy czym dostawcy tych usług mają prawo do odliczenia całości naliczonego VAT od towarów i usług wykorzystywanych na potrzeby świadczenia tych usług.

88. Oczywiście takie rozwiązanie może znaleźć pełne zastosowanie w przyszłości. W odniesieniu do sytuacji minionych, w tym sporu w postępowaniu głównym, problem jest bardziej złożony.

89. Po pierwsze, dostawcy usług leasingu skorzystali z częściowego zwolnienia tych usług ze względu na ich rozczłonkowanie na dwie odrębne transakcje, z których jedna była zwolniona od podatku. Po drugie, ponieważ zwolnienie to jest sprzeczne z prawem Unii, w normalnym toku rzeczy należałoby im przyznać prawo do odliczenia całości naliczonego VAT związanego ze świadczeniem tych usług. W związku z tym powstaje pytanie, czy powinni korzystać z prawa do odliczenia pomimo istnienia rozpatrywanego zwolnienia.

90. Wytyczne dotyczące odpowiedzi na to pytanie można znaleźć w orzecznictwie Trybunału. Jego zdaniem nawet jeżeli zwolnienie przewidziane przez prawo krajowe jest niezgodne z dyrektywą 2006/112, to art. 168 tej dyrektywy nie zezwala podatnikowi na skorzystanie z tego zwolnienia przy jednoczesnym powoływaniu się na prawo do odliczenia⁴⁹. Prawdą jest, że Trybunał orzekł w ten sposób w odniesieniu do odliczenia naliczonego VAT od towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika wyłącznie do celów transakcji zwolnionych z opodatkowania. Uważam jednak, że to samo rozwiązanie należałoby zastosować w odniesieniu do naliczonego VAT od towarów i usług, które – choć wykorzystywane częściowo dla potrzeb transakcji podlegających opodatkowaniu – stanowią w całości element cenotwórczy transakcji zwolnionych z podatku. W obu sytuacjach ma bowiem zastosowanie ta sama logika systemu VAT, a mianowicie że odliczenie podatku naliczonego związane jest z poborem podatku należnego⁵⁰.

91. Alternatywnie, ponieważ przepisy dyrektywy 2006/112, zgodnie z którymi usługę leasingu należy traktować jako jedną transakcję opodatkowaną, w szczególności jej art. 73, są moim zdaniem wystarczająco precyzyjne i bezwarunkowe, aby podatnik mógł się na nie powoływać bezpośrednio, podatnicy mogą ubiegać się o opodatkowanie świadczenia usług leasingu w całości w celu skorzystania z prawa do odliczenia naliczonego VAT⁵¹. Sprawdzenie, czy jest to możliwe w praktyce w ramach postępowania głównego, należy do sądu odsyłającego.

Wnioski

92. W świetle całości powyższych rozważań proponuję, by na pytania prejudycjalne przedstawione przez Supreme Court of the United Kingdom (sąd najwyższy Zjednoczonego Królestwa) Trybunał udzielił następującej odpowiedzi:

Przepisy 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 umowa leasingu, taka jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, stanowi jedną transakcję złożoną, która powinna podlegać opodatkowaniu, przy czym dostawcy tych usług mają prawo do odliczenia całości naliczonego podatku od wartości dodanej (VAT) od towarów i usług wykorzystywanych na potrzeby świadczenia tych usług.

49 Wyrok z dnia 28 listopada 2013 r., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, pkt 45).

50 Wyrok z dnia 28 listopada 2013 r., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, pkt 43).

51 Zobacz wyrok z dnia 28 listopada 2013 r., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, pkt 47 i analogicznie pkt 56 akapity drugi i trzeci).

Podatnicy, którzy skorzystali z częściowego zwolnienia tych czynności na mocy prawa krajowego, nie mają prawa do odliczenia naliczonego VAT przypadającego na towary i usługi wykorzystywane na potrzeby tych transakcji, którego koszt został wliczony w cenę transakcji zwolnionych z podatku. Do sądu odsyłającego należy sprawdzenie, czy owi podatnicy mogą ubiegać się o pełne opodatkowanie tych transakcji w celu skorzystania z prawa do odliczenia.