

Warszawa, dnia 2 lipca 2013 r.

Poz. 22

**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PT3/033/1/101/AEW/13/63224
MINISTRA FINANSÓW**

z dnia 26 czerwca 2013 r.

**wydana w związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej
z dnia 17 stycznia 2013 r. w sprawie C-224/11 BGŻ Leasing sp. z o.o.**

W związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) z dnia 17 stycznia 2013 r. w sprawie C-224/11 BGŻ Leasing sp. z o.o., dotyczącym interpretacji przepisów dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1), w kontekście uregulowań ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą o VAT”, w zakresie zwolnienia z podatku od towarów i usług (zwanego dalej „podatkiem VAT”) czynności polegającej na objęciu ubezpieczeniem towaru stanowiącego przedmiot leasingu, jeżeli jest ono połączone z usługą leasingu, samą w sobie objętą podatkiem VAT – działając na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.), wyjaśniam, co następuje.

Biorąc pod uwagę postanowienia ww. wyroku należy uznać, że usługa ubezpieczenia przedmiotu leasingu i usługa leasingu co do zasady stanowią usługi odrębne i niezależne dla celów opodatkowania podatkiem VAT. Należy przy tym wskazać, że rozstrzygnięcie podejmowane w zakresie ustalenia czy dane czynności są w takim stopniu powiązane ze sobą, że należy je traktować jako stanowiące jedną usługę, czy też przeciwnie – stanowią one usługi odrębne w świetle przepisów ustawy o VAT, wymaga każdorazowo szczegółowej i obiektywnej analizy stanu faktycznego konkretnej sprawy. Jeżeli leasingodawca ubezpiecza przedmiot leasingu, obciążając dokładnym kosztem tego ubezpieczenia leasingobiorcę a analiza okoliczności stanu faktycznego sprawy, dokonana przy uwzględnieniu wskazówek wynikających z wyroku TSUE z dnia 17 stycznia 2013 r. w sprawie C-224/11, prowadzi do konkluzji, iż są to usługi odrębne w świetle przepisów ustawy o VAT, czynność ta stanowi transakcję ubezpieczeniową w rozumieniu art. 43 ust. 1 pkt 37 ustawy o VAT (w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2010 r. – w rozumieniu art. 43 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT w związku z poz. 3 załącznika nr 4 do ustawy) .

W związku z powyższym, mając na uwadze postanowienia uchwały z dnia 8 listopada 2010 r., sygn. akt I FPS 3/10, podjętej przez Naczelny Sąd Administracyjny w składzie 7. sędziów, zgodnie z którą: „w świetle art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) w stanie prawnym obowiązującym w 2006 r., podmiot świadczący usługi leasingu powinien włączyć do podstawy opodatkowania tych usług koszty ubezpieczenia przedmiotu leasingu”, oraz fakt, że stała się ona podstawą postępowania podatników w zakresie opodatkowania

i rozliczenia podatku w przypadku gdy leasingodawca ubezpiecza przedmiot leasingu, obciążając kosztem tego ubezpieczenia leasingobiorcę, konieczne stało się przedstawienie poniższych wyjaśnień:

1. Skutki ww. wyroku TSUE w zakresie uprzedniego rozliczenia podatku należnego przez leasingodawców:

- a) w przypadku gdy, stosownie do obowiązujących przepisów, leasingodawca wystawił fakturę korygującą w wyniku zastosowania się do tezy uchwały NSA z dnia 8 listopada 2010 r., opodatkowując usługę ubezpieczenia leasingu tak jak usługę leasingu i wynikający z tej korekty dodatkowy ciężar podatku VAT został przerzucony na leasingobiorcę (zastosowanie metody „od stu”), leasingodawca może ponownie wystawić fakturę korygującą oraz rozliczyć tę korektę w bieżącej deklaracji podatkowej, pod warunkiem jednakże uprzedniego zwrotu leasingobiorcy części ceny odpowiadającej kwocie doliczonego mu wcześniej podatku VAT;
- b) w przypadku gdy, stosownie do obowiązujących przepisów, leasingodawca wystawił fakturę korygującą w wyniku zastosowania się do tezy uchwały NSA z dnia 8 listopada 2010 r., opodatkowując usługę ubezpieczenia leasingu tak jak usługę leasingu i faktura korygująca uwzględniała kwotę brutto (zastosowanie metody „w stu”), czyli cena pozostała bez zmian i tym samym leasingodawca przyjął na siebie ciężar podatku w korygowanej części, podatnik może wystawić fakturę korygującą oraz rozliczyć tę korektę w bieżącej deklaracji podatkowej;
- c) w przypadku gdy, w wyniku zastosowania się do tezy uchwały NSA z dnia 8 listopada 2010 r., leasingodawca przejął na siebie ciężar podatku i uiszczył podatek VAT (z tytułu opodatkowania usługi ubezpieczenia leasingu tak jak usługi leasingu) i nie udokumentował tej zmiany fakturą korygującą, może skorygować podatek VAT i rozliczyć tę korektę albo w bieżącej deklaracji podatkowej, albo poprzez skorygowanie deklaracji podatkowej, w której ujął pierwotne rozliczenie.

Do wystawiania faktur korygujących oraz obniżania o wartość z nich wynikającą obrotu leasingodawcy zastosowanie znajdują zasady wskazane w art. 29 ust. 4-4c ustawy o VAT oraz przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 68, poz. 360 oraz z 2012 r. poz. 1428).

2. Skutki ww. wyroku TSUE w zakresie uprzedniego rozliczenia podatku naliczonego przez leasingodawców:

W odniesieniu do rozliczenia podatku naliczonego u leasingodawców, mając na uwadze przepisy art. 90 i 91 ustawy o VAT, należy przyjąć za dopuszczalne bądź skorygowanie podatku na bieżąco bądź też poprzez odpowiednie przyporządkowanie do sprzedaży z każdego roku (np. z lat: 2008, 2009, 2010), w drodze dokonania stosownych zmian w tych odliczeniach wynikających z właściwego skorygowania współczynnika proporcji. Wybór jednej z dwóch powyższych metod należy do leasingodawcy.

3. Skutki ww. wyroku TSUE w zakresie uprzedniego rozliczenia podatku naliczonego przez leasingobiorców:

Ewentualne działania leasingobiorcy będą uzależnione od faktu otrzymania przez niego faktury korygującej wystawionej przez leasingodawcę. W przypadku otrzymania faktury korygującej, leasingobiorca jest zobowiązany do dokonania korekty odliczonego podatku naliczonego w bieżącej deklaracji podatkowej. Jednocześnie należy podkreślić, iż podatnika obowiązują pozostałe wymogi w zakresie dokonywania odliczenia podatku.

Końcowo należy podkreślić, że leasingodawcy, którzy spełniają warunki dla dokonania stosownej korekty rozliczenia w związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości, mogą lecz nie mają obowiązku jej dokonywania.

W stosunku do leasingobiorców, którzy kierując się wykładnią potwierdzoną ww. uchwałą NSA dokonywali odliczenia podatku naliczonego z faktur (w tym faktur korygujących) dokumentujących usługi leasingu w przypadku gdy do podstawy opodatkowania tych usług włączono koszty ubezpieczenia przedmiotu leasingu, i faktury te nie zostały skorygowane przez leasingodawców nie znajdzie zastosowania art. 88 ust. 3a pkt 2 ustawy o VAT.

Powyższe wyjaśnienia będą miały zastosowanie, gdy w wyniku analizy okoliczności stanu faktycznego konkretnej sprawy, przeprowadzonej przy uwzględnieniu wskazówek wynikających z wyroku TSUE z dnia 17 stycznia 2013 r. w sprawie C-224/11, okaże się, iż usługa ubezpieczenia przedmiotu leasingu i usługa leasingu stanowią usługi odrębne i niezależne do celów podatku VAT, przy czym wyjaśnienia niniejsze należy odnieść odpowiednio zarówno do rozliczeń podatku VAT sprzed uchwały NSA z dnia 8 listopada 2010 r. skorygowanych w związku z ww. uchwałą jak również do rozliczeń dokonanych po wydaniu tej uchwały uwzględniających dokonaną przez NSA wykładnię.

Minister Finansów: z up. M. Grabowski