

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 8 maja 2019 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 168 lit. a) – Odliczenie podatku naliczonego – Zasada neutralności VAT – Podatnik wykonujący jednocześnie działalność gospodarczą oraz działalność niemającą charakteru gospodarczego – Towary i usługi nabyte w celu realizacji transakcji podlegających opodatkowaniu VAT i transakcji niepodlegających opodatkowaniu VAT – Brak kryteriów podziału w przepisach krajowych – Zasada legalizmu podatkowego

W sprawie C-566/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polska) postanowieniem z dnia 10 lipca 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 26 września 2017 r., w postępowaniu:

Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach

przeciwko

Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes Trybunału, pełniący obowiązki prezesa drugiej izby, A. Prechal, C. Toader, A. Rosas (sprawozdawca) i M. Ilešić, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: R. Źereb, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 20 września 2018 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Związku Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach przez radców prawnych P. Koźmińskiego i K. Ziemskiego, a także przez P. Kałmierczaka, doradcę podatkowego,
- w imieniu Szefa Krajowej Administracji Skarbowej przez B. Kołodzieja i J. Kaute,
- w imieniu rządu polskiego przez B. Majczyną i A. Kramarczyk-Szałdzińską, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez J. Jokubauskaitę i M. Siekierzyńską, działające w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 6 grudnia 2018 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 168 lit. a) 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 Związkiem Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (Polkowice, zwanym dalej „Związkiem Gmin”) a Szefem Krajowej Administracji Skarbowej (zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej dotyczącej prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) związanego z nabyciem towarów i usług przez Związek Gmin w celu prowadzenia zarówno działalności gospodarczej, opodatkowanej VAT, jak i działalności niemającej charakteru gospodarczego, która nie wchodzi w zakres stosowania VAT (zwanym dalej „wydatkami mieszanymi”).

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Tytuł III dyrektywy VAT nosi nazwę „Podatnicy”. Pod tym tytułem art. 9 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy stanowi:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”.

4 Pod tym samym tytułem art. 13 ust. 1 akapit pierwszy omawianej dyrektywy stanowi:

„Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują, lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeżeli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami”.

5 Tytuł X tej dyrektywy, pod nazwą „Odliczenia”, zawiera pięć rozdziałów, z których pierwszy jest zatytułowany „Źródło i zakres prawa do odliczenia”. W tym rozdziale art. 168 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;

[...]”.

6 Rozdział 2 tego samego tytułu jest zatytułowany „Proporcja podlegająca odliczeniu”. W tym rozdziale art. 173 dyrektywy VAT przewiduje:

„1. W odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika zarówno do dokonywania transakcji dających prawo do odliczenia, o których mowa w art. 168 [...], 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 określenia proporcji podlegającej odliczeniu dla każdego sektora działalności i do prowadzenia osobnej księgowości dla każdego z tych sektorów;
- c) zezwolić podatnikowi lub zobowiązać go do stosowania odliczenia w zależności od wykorzystania 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”.

7 Artykuły 174 i 175 owej dyrektywy dotyczą obliczenia proporcji podlegającej odliczeniu.

Prawo polskie

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej

8 Na podstawie art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78, poz. 483) nakładanie podatków i innych danin publicznych następuje w drodze ustawy. Określa ona podmioty opodatkowania, stawki podatkowe, zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatków.

Ustawa o VAT

9 Na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 177, poz. 1054), w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ustawą o VAT”):

„Nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych”.

10 Artykuł 86 ust. 1 ustawy o VAT stanowi:

„W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysuguje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego [...]”.

11 Artykuł 90 ust. 1–3 tej ustawy stanowi:

„1. W stosunku do towarów i usług, które są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania

czynności, w związku z którymi przysuguje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysuguje, podatnik jest obowiązany do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami, w stosunku do których podatnikowi przysuguje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

2. Jeżeli nie jest możliwe wyodrębnienie całości lub części kwot, o których mowa w ust. 1, podatnik może pomniejszyć kwotę podatku należnego o taką część kwoty podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom, w stosunku do których podatnikowi przysuguje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego [...].

3. Proporcję, o której mowa w ust. 2, ustala się jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysuguje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysuguje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysuguje takie prawo”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

12 Z postanowienia odsyłającego wynika, że Związek Gmin jest osobą prawną utworzoną zgodnie z przepisami prawa polskiego, która wykonuje określone zadania publiczne należące do gmin budżetowych jego członkami. Do zadań Związku Gmin należy między innymi planowanie i wykonywanie zadań z zakresu gospodarki odpadami komunalnymi na terenie gmin budżetowych jego członkami. Działalność ta, finansowana z opłat pobieranych przez gminy, nie stanowi działalności gospodarczej objętej wspólnym systemem VAT i w konsekwencji nie podlega temu podatkowi.

13 Od 2013 r. Związek Gmin świadczy usługi dodatkowe podmiotom prywatnym w postaci w szczególności wyposażenia nieruchomości w stosowne pojemniki na odpady zmieszane; podstawienia i transportu pojemników na odpady zielone, odpady budowlane i rozbiórkowe. Świadczenie tych usług stanowi działalność gospodarczą objętą wspólnym systemem VAT. Dochody Związku Gmin z tej działalności w latach 2013–2015 wynoszą rocznie łączną kwotę, odpowiednio, 59 368,18 PLN (złotych polskich) (około 13 845 EUR), 372 166,48 PLN (około 86 796 EUR) oraz 386 393,79 PLN (około 90 114 EUR).

14 W tych latach podatkowych Związek Gmin ponosił wydatki związane w szczególności z funkcjonowaniem tego podmiotu oraz z gospodarką odpadami. Część z nich stanowiła wydatki mieszane. Z postanowienia odsyłającego wynika bowiem, że wydatki te nie mogły być związane wyłącznie albo z transakcjami niemającymi charakteru gospodarczego realizowanymi przez Związek Gmin, które nie są objęte wspólnym systemem VAT, albo z jego transakcjami gospodarczymi, czyli transakcjami opodatkowanymi VAT.

15 Powziwszy wątpliwości co do kwoty, do której zapłaty jest on zobowiązany z tytułu VAT za lata podatkowe 2013–2015, Związek Gmin zwrócił się z wnioskiem o interpretację indywidualną do organu podatkowego w sprawie interpretacji ustawy o VAT. W interpretacji indywidualnej z dnia 17 października 2016 r. organ podatkowy uznał, że w odniesieniu do wydatków mieszanych Związek Gmin jest zobowiązany do zastosowania wstępnej alokacji VAT naliczonego w celu określenia kwoty tego podatku związanego z jego działalnością gospodarczą. W braku odpowiednich uregulowań prawa krajowego podatnik powinien dokonać wyboru właściwej metody umożliwiającej mu wyodrębnienie kwot VAT naliczonego związanego z działalnością gospodarczą i działalnością niemającą charakteru gospodarczego. W celu określenia kwoty VAT podlegającej odliczeniu należy następnie zastosować proporcję, o której mowa w art. 90 ust. 3 ustawy o VAT, związaną z działalnością gospodarczą, w celu określenia w danym wypadku odpowiednich kwot VAT naliczonego, mającego związek, z jednej strony, z

opodatkowanymi transakcjami dającymi prawo do odliczenia, a z drugiej strony, z transakcjami zwolnionymi niedającymi takiego prawa.

16 Związek Gmin wniosł skargę do sądu odsyłającego, Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu (Polska), o uchylenie tej interpretacji indywidualnej, w oparciu o naruszenie art. 86 ust. 1 ustawy o VAT. Oparł się on w szczególności na okoliczności, że w odniesieniu do wydatków mieszanych ustawa ta nie przewiduje żadnej zasady alokacji VAT naliczonego w zależności od tego, czy wydatki te dotyczą działalności gospodarczej podatnika, czy jego działalności niemającej charakteru gospodarczego. Związek Gmin podnosi, po pierwsze, że nie może być zobowiązany do zastosowania metody podziału VAT naliczonego w związku z wydatkami mieszanymi. Po drugie, związane z tymi wydatkami prawo do odliczenia w konsekwencji nie może podlegać innemu ograniczeniu aniżeli rozliczenie proporcjonalne, o którym mowa w art. 90 ustawy o VAT, dotyczącej działalności gospodarczej opodatkowanej tym podatkiem lub z niego zwolnionej.

17 W świetle tych okoliczności sąd odsyłający stwierdza, że do dnia 1 stycznia 2016 r., z wyjątkiem zasad przewidzianych w art. 90 i 91 ustawy o VAT, polski ustawodawca nie wydał przepisów dotyczących podziału VAT naliczonego dla wydatków mieszanych. W wyniku zmian wprowadzonych do ustawy o VAT, które weszły w życie w dniu 1 stycznia 2016 r., kwestia ta jest obecnie uregulowana, ale te nowe przepisy nie mają zastosowania do lat podatkowych 2013–2015, których dotyczy zawisły przed nim spór.

18 Ponadto sąd odsyłający zauważa, że dyrektywa VAT nie zawiera uregulowań dotyczących podziału kwot podatku naliczonego w związku z wydatkami mieszanymi podatnika. Z orzecnictwa Trybunału wynika, że w braku odpowiednich wskazówek w dyrektywie VAT to do państw członkowskich należy ustalenie metod i kryteriów takiego podziału, z poszanowaniem prawa Unii oraz zasad, które stanowiły podstawę wspólnego systemu VAT.

19 W tym względzie sąd odsyłający wyjaśnił, że Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) w uchwale z dnia 24 października 2011 r. uznał, iż w braku takich kryteriów w prawie krajowym przyznaje się podatnikowi pełne prawo do odliczenia VAT również w odniesieniu do tej części podatku naliczonego, która jest związana z czynnościami będącymi poza wspólnym systemem VAT. Oparł się na wyrażonej w art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej zasadzie wyjątkowości ustawowej w zakresie nakładania podatków i danin publicznych oraz ustalania stawek podatkowych, sąd ten orzekł, że przed wejściem w życie zmian do ustawy o VAT w dniu 1 stycznia 2016 r. nie ma podstaw do zarzucania podatnikom, że nie kierowali się oni kryteriami ustanowionymi według tychże zmian.

20 Sąd odsyłający pyta w tym względzie co do zgodności takiej wykładni prawa krajowego z dyrektywą VAT. Sąd ten zauważa w szczególności, że art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, stanowiący implementację art. 168 tej dyrektywy do prawa krajowego, wyrażnie przewiduje, że prawo do odliczenia VAT jest związane tylko z transakcjami opodatkowanymi VAT.

21 Uważa on w szczególności, że wskutek braku w prawie krajowym przepisów mających „walor techniczny”, dotyczących podziału kwot VAT naliczonego w związku z wydatkami mieszanymi między działalność gospodarczą i działalność niemającą charakteru gospodarczego, nie może prowadzić do tego, że w takiej sytuacji podatnicy będą jednak dysponować prawem do pełnego odliczenia tego podatku. Zdaniem tego sądu taka praktyka krajowa jest sprzeczna z treścią art. 168 dyrektywy VAT oraz zasadą neutralności VAT, w szczególności z tego względu, że w odniesieniu do rozpoznawanej przez ów sąd sprawy rzeczona praktyka przyznawałaby nienależną korzyść Związkowi Gmin. Sąd odsyłający wskazuje ponadto, że wyrażone przez organ podatkowy stanowisko, zgodnie z którym w takiej sytuacji podatnik ma możliwość wyboru najwygodniejszej metody rozliczenia, wydaje mu się zgodne z

dyrektyw? VAT.

22 W tych okoliczno?ciach Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu (Polska) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 168 lit. a) dyrektywy [VAT] oraz zasada neutralno?ci VAT sprzeciwiaj? si? praktyce krajowej polegaj?cej na tym, ?e przyznaje si? pe?ne prawo do odliczenia podatku naliczonego zwi?zanego z zakupem towarów i us?ug wykorzystywanych zarówno na potrzeby transakcji podatnika obj?tych zakresem zastosowania VAT (opodatkowanych i zwolnionych), jak i b?d?cych poza zakresem zastosowania VAT, w zwi?zku z brakiem w ustawie krajowej metod i kryteriów podzia?u kwot podatku naliczonego w odniesieniu do ww. rodzajów transakcji?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

23 Poprzez swoje pytanie s?d odsy?aj?cy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 168 lit. a) dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? on praktyce krajowej zezwalaj?cej podatnikowi na pe?ne odliczenie podatku naliczonego w zwi?zku z wydatkami mieszanymi, ze wzgl?du na brak we w?a?ciwych przepisach podatkowych szczególnych uregulowa? dotycz?cych kryteriów i metod podzia?u, które umo?liwi?yby podatnikowi okre?lenie cz??ci tego VAT naliczonego, któr? nale?y uwa?a? za zwi?zan?, odpowiednio, z jego dzia?alno?ci? gospodarcz? i z dzia?alno?ci? niemaj?c? charakteru gospodarczego.

24 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie na wst?pie nale?y przypomnie? podstawy prawne prawa do odliczenia VAT wynikaj?ce z dyrektywy VAT i z orzecznictwa Trybuna?u.

25 W pierwszej kolejno?ci zasady dotycz?ce prawa do odliczenia s? uregulowane w szczegóлно?ci w art. 168 dyrektywy VAT. Zgodnie z lit. a) tego artyku?u podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który jest zobowi?zany zap?aci?, nale?nego lub zap?aconego podatku od towarów lub us?ug dostarczonych lub które maj? by? podatnikowi dostarczone przez innego podatnika, o ile towary i us?ugi s? u?ywane do celów zawieranych transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu.

26 Logika systemu wprowadzonego dyrektyw? VAT opiera si? na neutralno?ci. Tylko podatek naliczony obci??aj?cy towary i us?ugi wykorzystywane przez podatnika w zwi?zku z czynno?ciami opodatkowanymi podlega odliczeniu. Innymi s?owy, odliczenie podatku naliczonego jest zwi?zane z poborem podatku nale?nego. Gdy towary lub us?ugi nabyte przez podatnika s? wykorzystywane do wykonywania czynno?ci zwolnionych z podatku lub niepodlegaj?cych opodatkowaniu VAT, nie nast?puje ani pobór podatku nale?nego, ani mo?liwo?? odliczenia tego podatku naliczonego. Natomiast gdy towary lub us?ugi s? wykorzystywane do wykonywania czynno?ci opodatkowanych, odliczenie podatku naliczonego od tych towarów lub us?ug s?u?y unikaniu podwójnego opodatkowania (zob. podobnie wyrok z dnia 16 czerwca 2016 r., Mateusiak, C?229/15, EU:C:2016:454, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 Zatem istnienie prawa do odliczenia zak?ada, po pierwsze, ?e podatnik dzia?aj?cy w takim charakterze nabywa towary lub us?ugi i wykorzystuje je na potrzeby swej dzia?alno?ci gospodarczej (zob. w szczegóлно?ci wyrok z dnia 16 lutego 2012 r., Eon Aset Menidjmont, C?118/11, EU:C:2012:97, pkt 69). Po drugie, aby mo?na by?o odliczy? VAT, transakcje powoduj?ce naliczenie podatku zasadniczo powinny pozostawa? w bezpo?rednim i ?cis?ym zwi?zku z transakcjami obj?tymi podatkiem nale?nym, które rodz? prawo do odliczenia. Wreszcie prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów lub us?ug zak?ada, ?e wydatki poczynione celem ich uzyskania stanowi?y element cenotwórczy transakcji obci??onych podatkiem nale?nym (zob. podobnie wyroki: z dnia 13 marca 2008 r., Securenta, C?437/06,

EU:C:2008:166, pkt 27; z dnia 6 września 2012 r., Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 36; z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 23, 24).

28 W drugiej kolejności, w sytuacji gdy podatnik wykorzystuje towary i usługi jednocześnie do transakcji gospodarczych dających prawo do odliczenia i transakcji gospodarczych niedających prawa do odliczenia, czyli transakcji zwolnionych, art. 173–175 dyrektywy VAT przewidują uregulowania pozwalające określić czy VAT podlegający odliczeniu, która powinna być proporcjonalna do kwoty przypadającej na opodatkowane transakcje gospodarcze podatnika. W tym względzie Trybunał wyjaśnił, że te ostatnie zasady dotyczą VAT naliczonego od wydatków związanych wyłącznie z działalnością gospodarczą, wprowadzając rozróżnienie w jej ramach pomiędzy działalnością opodatkowaną uprawniającą do odliczenia a działalnością zwolnioną z podatku, która nie rodzi takiego uprawnienia (zob. podobnie wyroki: z dnia 13 marca 2008 r., Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 33; z dnia 6 września 2012 r., Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 42; z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 27). Natomiast, aby nie zagrozić celowi neutralności, jaki gwarantuje wspólny system VAT, transakcje, które nie wchodzą w zakres stosowania dyrektywy VAT, powinny być wyłączone z obliczania proporcji podlegającej odliczeniu, o której mowa w tych ostatnich przepisach (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 listopada 2000 r., Floridienne i Berginvest, C-142/99, EU:C:2000:623, pkt 32; z dnia 27 września 2001 r., Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, pkt 44; z dnia 29 kwietnia 2004 r., EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, pkt 54).

29 W trzeciej kolejności należy przypomnieć, że Trybunał orzekł już, iż w braku odpowiednich uregulowań w dyrektywie VAT ustalenie metod i kryteriów podziału kwot VAT naliczonego pomiędzy działalnością gospodarczą i działalnością niemającą charakteru gospodarczego należy do swobodnego uznania państw członkowskich, które, korzystając z tego uprawnienia, powinny uwzględnić cel i strukturę dyrektywy VAT i na tej podstawie określić sposób obliczania obiektywnie odzwierciedlający czy wydatków faktycznie przypadających odpowiednio na każdy z tych dwóch rodzajów działalności (zob. w szczególności wyrok z dnia 25 lipca 2018 r., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, pkt 58 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 W niniejszym wypadku z postanowienia odsyłającego wynika, że w latach podatkowych spornych w postępowaniu głównym obowiązujące w Polsce ustawodawstwo nie zawierało szczególnych uregulowań dotyczących kryteriów i metod podziału, pomiędzy działalnością gospodarczą i działalnością niemającą charakteru gospodarczego, podatku naliczonego z tytułu wydatków mieszanych. Opierając się na tym braku regulacji krajowej, Związek Gmin podnosi przed sądem odsyłającym, że nie można wymagać przeprowadzenia takiego podziału, a zatem miało on prawo do pełnego odliczenia podatku związanego z tym rodzajem wydatków.

31 Należy zatem zbadać, czy taki brak uregulowania krajowego skutkuje tym, że podatnik, taki jak Związek Gmin, jest tylko z tego względu uprawniony do pełnego odliczenia VAT naliczonego od wydatków mieszanych.

32 Należy najpierw podkreślić, że spoczywający na podatniku obowiązek podziału kwot VAT naliczonego pomiędzy działalnością gospodarczą i działalnością niemającą charakteru gospodarczego wynika z samego brzmienia art. 168 lit. a) dyrektywy VAT. Przepis ten przewiduje bowiem prawo do odliczenia podatku naliczonego wyłącznie w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika.

33 Jak wynika zwłaszcza z orzecznictwa przytoczonego w pkt 26 niniejszego wyroku, gdy towary lub usługi nabyte przez podatnika są wykorzystywane do celów transakcji nieobjętych zakresem stosowania VAT, nie może dojść ani do poboru podatku należnego, ani do odliczenia

podatku naliczonego.

34 Prawd? jest, ?e dyrektywa VAT nie ustanawia ?adnych szczególnych uregulowa? dotycz?cych kryteriów i metod podzia?u, pomi?dzy dzia?alno?? gospodarcz? i dzia?alno?? niemaj?c? charakteru gospodarczego, VAT naliczonego od wydatków mieszanych. Pa?stwa cz?onkowskie dysponuj? zatem pewnym zakresem uznania w odniesieniu do wyboru takich kryteriów lub metod podzia?u.

35 Jednak?e sam brak takich uregulowa? we w?a?ciwych przepisach podatkowych nie oznacza, ?e podatnik ma prawo odliczy? w ca?o?ci VAT obci??aj?cy te wydatki równie? w odniesieniu do cz??ci podatku naliczonego, która jest zwi?zana z transakcjami nieobj?tymi wspólnym systemem VAT. Przyznanie takiego prawa do pe?nego odliczenia skutkowa?oby rozszerzeniem zakresu tego prawa, wbrew podstawowym zasadom wspólnego systemu VAT.

36 Jak bowiem wskaza?a rzeczniczka generalna w pkt 57 opinii, pozwolenie podatnikowi takiemu jak Zwi?zek Gmin, dokonuj?cemu zarówno transakcji gospodarczych, jak i transakcji niemaj?cych charakteru gospodarczego, na pe?ne odliczenie VAT naliczonego od wydatków mieszanych, prowadzi?oby do przyznania mu korzy?ci sprzecznej z zasad? neutralno?ci podatkowej, która zdaniem Trybuna?u jest przeniesieniem przez prawodawc? Unii na grunt VAT ogólnej zasady równego traktowania (zob. podobnie wyrok z dnia 29 pa?dziernika 2009 r., NCC Construction Danmark, C?174/08, EU:C:2009:669, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 Wynika z tego, ?e brak w ustawodawstwie pa?stwa cz?onkowskiego szczegó?owych uregulowa? dotycz?cych kryteriów i metod podzia?u VAT naliczonego mi?dzy dzia?alno?? gospodarcz? a dzia?alno?? niemaj?c? charakteru gospodarczego, co do zasady nie mo?e mie? wp?ywu na zakres prawa do odliczenia przewidzianego w art. 168 dyrektywy VAT.

38 S?d odsy?aj?cy zauwa?a jednak, ?e praktyka krajowa polegaj?ca na przyznaniu prawa do pe?nego odliczenia, je?eli chodzi o wydatki mieszane, jest uzasadniona wyk?adni? art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, ustanawiaj?cym zasad? legalizmu podatkowego.

39 W tym wzgl?dzie nale?y zauwa?y?, ?e jak wynika z tradycji konstytucyjnych wspólnych dla pa?stw cz?onkowskich, zasada legalizmu podatkowego mo?e by? uwa?ana za cz??? porz?dku prawnego Unii jako ogólna zasada prawa. Nawet je?li zasada ta wymaga, jak wskaza?a rzeczniczka generalna w pkt 110 opinii, aby ka?dy obowi?zek zap?aty podatku takiego jak VAT, a tak?e wszystkie istotne elementy, które okre?laj? jego podstawowe cechy, by?y przewidziane ustaw?, to owa zasada nie wymaga, aby wszystkie techniczne aspekty opodatkowania zosta?y uregulowane w sposób wyczerpuj?cy, pod warunkiem ?e zasady okre?lone w ustawie pozwalaj? podatnikowi przewidzie? i obliczy? nale?n? kwot? podatku oraz okre?li? moment, w którym podatek ten stanie si? wymagalny.

40 Zatem brak we w?a?ciwych przepisach podatkowych uregulowa? technicznych maj?cych charakter drugorz?dny w stosunku do zasadniczego elementu podatku sam w sobie nie stanowi naruszenia zasady legalizmu podatkowego jako ogólnej zasady prawa Unii. Podobnie okoliczno??, ?e w?a?ciwe przepisy podatkowe pozostawi?y podatnikowi wybór spo?ród kilku mo?liwych wytycznych, aby móc korzysta? z prawa, sama w sobie nie mo?e zosta? uznana za sprzeczna z t? zasad?.

41 Je?eli chodzi o zasadniczy element podatku, który by? przedmiotem harmonizacji przez prawodawc? Unii, takiego jak VAT, kwestia, jakie elementy musz? by? przewidziane ustaw?, jest kwesti?, któr? nale?y zbada? w ?wietle zasady legalizmu podatkowego jako ogólnej zasady prawa Unii, a nie w oparciu o wyk?adni? tej zasady w prawie krajowym.

42 Konkretniej, w odniesieniu do prawa do odliczenia, stanowi ono zasadniczy element obowiazku zapłaty VAT. Zakres tego prawa jest jasno określony w art. 168 dyrektywy VAT. Jak podkreśli Trybunał, przepis ten określa precyzyjnie przesłanki powstania i zakres prawa do odliczenia, nie pozostawiając państwowym członkowskim żadnej swobody uznania w zakresie jego wprowadzenia w życie (zob. podobnie wyrok z dnia 10 marca 2005 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo, C-33/03, EU:C:2005:144, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 Jeśli zatem podatnik może ustalić, na podstawie właściwych przepisów podatkowych, dokładny zakres prawa do odliczenia, nie można uznać, że narzucono na niego obowiązek określenia, sposób swoich wydatków mieszanych, części związanej z transakcjami gospodarczymi, jest sprzeczny z zasadą legalizmu podatkowego. W istocie taki wymóg we wspólnym systemie VAT nie ma zasadniczego charakteru określającego jeden z podstawowych cech VAT, która w rezultacie musi być wyraźnie przewidziana przez właściwe przepisy podatkowe, lecz ma wyjątkowo charakter pomocniczy, jako warunek wstępny, który powinien zostać spełniony przez podatnika w celu skorzystania z prawa do odliczenia.

44 Nawet jeśli ostatecznie to do sądu odsyłającego należy ocena, w ramach postępowania głównego, czy wskazane w poprzednich punktach wymogi wynikające z zasady legalizmu podatkowego zostały spełnione, Trybunał powinien dostarczyć temu sądowi wszelkich niezbędnych wskazówek w świetle prawa Unii w celu umożliwienia sądowi odsyłającemu rozstrzygnięcia toczącego się przed nim postępowania.

45 Przede wszystkim należy zaznaczyć, że art. 168 dyrektywy VAT został transponowany do prawa polskiego przez art. 86 ustawy o VAT. Przepis ten, podobnie jak art. 168 dyrektywy VAT, przewiduje, że podatnikowi przysuguje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Zatem art. 86 ustawy o VAT wydaje się, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego, definiować zakres prawa do odliczenia w sposób precyzyjny.

46 Następnie, jak wynika z postanowienia odsyłającego, w przypadku braku przewidzianych we właściwych przepisach podatkowych szczegółowych uregulowań dotyczących kryteriów i metod podziału VAT naliczonego pomiędzy działalnością o charakterze gospodarczym i działalnością niemającą charakteru gospodarczego, podatnik może uzyskać ze strony właściwych krajowych organów podatkowych interpretacji podatkowej analizując jego konkretną sytuację i wskazując mu prawidłowe sposoby stosowania prawa. Ponadto, zgodnie z informacjami, którymi dysponuje Trybunał, podatnik może wybrać odpowiedni metodę do celów przeprowadzenia takiego podziału. W tych okolicznościach i w świetle w szczególności art. 86 ustawy o VAT, brak takich uregulowań nie wydaje się uniemożliwiać podatnikowi określenia kwoty VAT podlegającego odliczeniu.

47 Wreszcie, w uzupełnieniu powyższych rozważań, praktyka krajowa rozpatrywana w postępowaniu głównym jest uważana przez sąd odsyłający za sprzeczną z art. 168 dyrektywy VAT.

48 W tym względzie należy po pierwsze przypomnieć, że sądy krajowe są zobowiązane interpretować, w miarę możliwości, prawo krajowe w sposób zgodny z prawem Unii, oraz że taka wykładnia zgodna może być co do zasady powoływana wobec podatnika przez właściwy krajowy organ podatkowy (zob. podobnie wyroki: z dnia 26 września 1996 r., C-168/95 Arcaro, EU:C:1996:363, pkt 41, 42; z dnia 5 lipca 2007 r., Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, pkt 45; z dnia 15 września 2011 r., Franz Mücksch, C-53/10, EU:C:2011:585, pkt 34).

49 Po drugie, skoro obowiązek wykładni zgodnej nie może służyć jako podstawa do

dokonywania wyk?adni prawa krajowego contra legem (zob. w szczególno?ci wyrok z dnia 15 kwietnia 2008 r., Impact, C?268/06, EU:C:2008:223, pkt 100 i przytoczone tam orzecznictwo), to s?dy krajowe w danym wypadku powinny zmieni? utrwalone orzecznictwo, je?eli opiera si? ono na interpretacji prawa krajowego, której nie da si? pogodzi? z celami dyrektywy (wyroki: z dnia 19 kwietnia 2016 r., DI, C?441/14, EU:C:2016:278, pkt 33; z dnia 17 kwietnia 2018 r., Egenberger, C?414/16, EU:C:2018:257, pkt 72; z dnia 11 wrze?nia 2018 r., IR, C?68/17, EU:C:2018:696, pkt 64).

50 Maj?c na wzgl?dzie powy?sze rozwa?ania, nale?y odpowiedzie? na zadane pytanie, i? art. 168 lit. a) dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? on praktyce krajowej zezwalaj?cej podatnikowi na pe?ne odliczenie VAT naliczonego w zwi?zku z wydatkami mieszanymi, ze wzgl?du na brak we w?a?ciwych przepisach podatkowych szczególnych uregulowa? dotycz?cych kryteriów i metod podzia?u, które umo?liwi?yby podatnikowi okre?lenie cz??ci tego VAT naliczonego, któr? nale?y uwa?a? za zwi?zan?, odpowiednio, z jego dzia?alno?ci? gospodarcz? i z dzia?alno?ci? niemaj?c? charakteru gospodarczego.

W przedmiocie kosztów

51 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (druga izba) orzeka, co nast?puje:

Artyku? 168 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? on praktyce krajowej zezwalaj?cej podatnikowi na pe?ne odliczenie podatku od warto?ci dodanej (VAT) naliczonego w zwi?zku z nabyciem przez niego towarów i us?ug w celu prowadzenia zarówno dzia?alno?ci gospodarczej, opodatkowanej VAT, jak i dzia?alno?ci niemaj?cej charakteru gospodarczego, która nie wchodzi w zakres stosowania VAT, ze wzgl?du na brak we w?a?ciwych przepisach podatkowych szczególnych uregulowa? dotycz?cych kryteriów i metod podzia?u, które umo?liwi?yby podatnikowi okre?lenie cz??ci tego VAT naliczonego, któr? nale?y uwa?a? za zwi?zan?, odpowiednio, z jego dzia?alno?ci? gospodarcz? i z dzia?alno?ci? niemaj?c? charakteru gospodarczego.

Lenaerts

Prechal

Toader

Rosas

Ileši?

Wyrok og?oszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 8 maja 2019 r.

Sekretarz

Prezes

A. Calot Escobar

K. Lenaerts

* Język postępowania: polski.