

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

ELEANOR SHARPSTON

przedstawiona w dniu 6 grudnia 2018 r.(1)

Sprawa C-566/17

Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach

przeciwko

Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, Polska)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Prawo do odliczenia podatku naliczonego od dostaw towarów i usług wykorzystywanych w sposób nierozłączny do celów działalności gospodarczej i działalności niemającej charakteru gospodarczego – Określenie części podatku naliczonego, która podlega odliczeniu – Zasada neutralności podatkowej – Kwestia, czy i w jakim zakresie obliczenie podatku naliczonego musi być określone w ustawie – Brak krajowych przepisów dotyczących metod ustalania alokacji podatku naliczonego od towarów i usług wykorzystywanych w sposób nierozłączny do celów działalności gospodarczej i działalności niemającej charakteru gospodarczego

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożono w kontekście sporu dotyczącego zakresu prawa do odliczenia podatku naliczonego od towarów i usług wykorzystywanych przez podatników w sposób nierozłączny do celów zarówno ich działalności gospodarczej, jak i działalności niemającej charakteru gospodarczego.

2. Choć z systemu dyrektywy 2006/112/WE wydaje się wynikać(2), że prawo to przysuguje wyłączenie w zakresie, w jakim towary i usługi wykorzystuje się do celów działalności gospodarczej, dyrektywa ta nie określa metod ani kryteriów alokacji podatku naliczonego w takich sytuacjach. Sąd odsyłający zmierza do uzyskania wytycznych co do tego, czy okoliczności, że prawo krajowe również nie zawiera szczegółowych przepisów w tej kwestii, wpływa na zakres, w jakim podatnik może skorzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do takich towarów i usług. W szczególności pojawia się pytanie, czy w prawie Unii istnieje zasada ogólna lub prawo podstawowe, które stałoby na przeszkodzie temu, aby sąd krajowy w takich okolicznościach zastosować ograniczenia prawa do odliczenia w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym.

Dyrektywa 2006/112

3. Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 definiuje „podatnika” jako „każdą osobę prowadzącą samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”. Zgodnie z art. 13 tej dyrektywy podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników „w związku z działalnością, którą podejmują, lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami”.

4. Tytuł X dyrektywy 2006/112 („Odliczenia”) dzieli się na kilka rozdziałów. Artykuł 168, zawarty w rozdziale 1 i zatytułowany „ródło i zakres prawa do odliczenia”, stanowi, że „jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia [...] od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić[(3)]: 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”(4).

5. W rozdziale 2 („Proporcja podlegająca odliczeniu”) art. 173 ust. 1 stanowi, że „w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika zarówno do dokonywania transakcji dających prawo do odliczenia [...], jak i transakcji niedających prawa do odliczenia, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części VAT, która proporcjonalnie przypada na kwotę tych pierwszych transakcji”. Artykuł ten precyzuje ponadto, że „proporcja podlegająca odliczeniu jest ustalana, zgodnie z [kluczem przewidzianym w] art. 174 i 175”(5).

Prawo krajowe

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej

6. Zgodnie z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej nakładanie podatków, w tym określanie podmiotów opodatkowania, stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

Ustawa o VAT

7. Dyrektywę 2006/112 transponowano do polskiego porządku prawnego za pomocą ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, z późniejszymi zmianami(6).

8. Artykuł 15 ust. 6 ustawy o VAT stanowi, że 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.

9. Poprzez art. 86 ust. 1 ustawy o VAT do krajowego porządku prawnego transponowano art. 168 dyrektywy 2006/112. Stanowi on, że „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 [...]” (wyróżnienie moje).

10. Artykuł 90 ust. 1–3 ustawy o VAT stanowi odzwierciedlenie art. 173–175 dyrektywy 2006/112 w zakresie, w jakim przepisy te regulują proporcję podlegającą odliczeniu w przypadku towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika zarówno do działalności gospodarczej dającej prawo do odliczenia, jak i do działalności gospodarczej niedającej prawa do odliczenia.

11. W dniu 1 stycznia 2016 r. do art. 86 ustawy o VAT dodano ust. 2a–2h. Przepisy te wprowadzają otwarty katalog metod, które podatnik może zastosować w celu określenia podlegającej odliczeniu części podatku naliczonego zapłaconego od świadczeń wykorzystywanych zarówno do celów działalności gospodarczej podatnika, jak i działalności niemającej charakteru gospodarczego.

Okoliczności faktyczne, postępowanie i pytanie prejudycjalne

12. Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (zwany dalej „Związkiem Gmin”) to podmiot prawa publicznego, na który kilka gmin przeniosło zadanie wykonywania swoich obowiązków ustawowych z zakresu gospodarki odpadami na terenach, za które każda z nich ponosi odrębną odpowiedzialność. W związku z wykonywaniem tych obowiązków Związek Gmin pobiera opłatę za gospodarowanie odpadami. W świetle prawa krajowego Związek Gmin nie uznaje się w tym zakresie za podatnika, w związku z czym jego działalność nie podlega VAT.

13. W latach 2013–2015 Związek Gmin świadczył dodatkowe usługi za wynagrodzeniem, polegające na udostępnianiu i transportowaniu kontenerów na różnego rodzaju odpady. Świadczenie tych usług stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu dyrektywy 2006/112. Niektóre z tych usług podlegają VAT według różnych stawek, podczas gdy inne są zwolnione z VAT.

14. W tym okresie Związek Gmin realizował wydatki bieżące oraz majątkowe. Niektóre z tych wydatków były związane ze świadczeniami dokonywanymi w odniesieniu zarówno do działalności gospodarczej, jak i działalności niemającej charakteru gospodarczego.

15. Związek Gmin miał wątpliwości co do prawidłowego sposobu obliczenia części podatku naliczonego pobranego od takich świadczeń, która podlega odliczeniu. W związku z tym zwrócił się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej(7) z wnioskiem o wydanie interpretacji oceniającej jego stanowisko w świetle przepisów o VAT.

16. W dniu 17 października 2016 r. Szef Krajowej Administracji Skarbowej uznał(8), że w celu określenia części podatku naliczonego podlegającej odliczeniu Związek Gmin powinien najpierw określić część podatku naliczonego związaną z jego działalnością gospodarczą, tzn. transakcje podlegające VAT lub zwolnione z tego podatku, a następnie – ponieważ niektóre z tych czynności były zwolnione z VAT – zastosować do uzyskanej w ten sposób kwoty wzór określony w art. 90 ustawy o VAT. Szef Krajowej Informacji Skarbowej uznał ponadto, że wybór metody obliczenia należy wyznaczyć do obowiązków podatnika.

17. Związek Gmin zaskarżył tę interpretację przed sądem odsyłającym. Argumentował, że ustawa o VAT nie przewiduje wstępnej alokacji podatku naliczonego, w związku z czym jego prawo do odliczenia tego podatku może podlegać wyznaczeniu zastosowaniu klucza określonego w art. 90 ustawy o VAT.

18. W związku z tym sąd odsyłający stwierdza, że w okresie istotnym dla okoliczności sporu w krajowym porządku prawnym nie było przepisów określających kryteria czy te metody obliczania podlegającej odliczeniu części podatku naliczonego od świadczeń wykorzystywanych w sposób nierozróżniony zarówno do celów działalności gospodarczej podatnika, jak i działalności niemającej charakteru gospodarczego. Sąd odsyłający wskazuje, że w przypadku osób prawnych wykonujących obowiązki ustawowe określone w przepisach prawa publicznego – mimo że jedynie ułamek takich świadczeń w rzeczywistości służy celom działalności gospodarczej, podczas gdy pozostała część jest wykorzystywana na potrzeby czynności nieobjętych zakresem dyrektywy 2006/112 – brak takich przepisów doprowadził do powstania praktyki administracyjnej, która

uznawa? a pe?ne prawo do odliczenia podatku naliczonego od takich ?wiadcze?(9). S?d krajowy dodaje, ?e praktyka ta powsta?a na podstawie wyroku Naczelnego S?du Administracyjnego (Polska) z dnia 24 pa?dziernika 2011 r.(10) w zwi?zku z zasad? okre?lon? w art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, zgodnie z któr? prawo nak?adania podatków i danin publicznych jest wy??czn? domen? w?adzy ustawodawczej.

19. W tych okoliczno?ciach s?d odsy?aj?cy zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 [...] 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?”.

20. Zwi?zek Gmin, Rzeczpospolita Polska i Komisja przed?o?y?y uwagi na pi?mie. Na rozprawie w dniu 20 wrze?nia 2018 r. wszystkie te strony wraz z organem, którego dzia?anie zaskar?ono przed s?dem odsy?aj?cym (Szefem Krajowej Administracji Skarbowej), przedstawili swoj? argumentacj? ustnie.

Uwagi wst?pne

21. Jak wyja?ni?am powy?ej(11), g?ównym obowi?zkiem ustawowym Zwi?zku Gmin jest ?wiadczenie us?ug w interesie publicznym. S?d odsy?aj?cy s?uszenie wskazuje, ?e taka dzia?alno?? nie stanowi dzia?alno?ci gospodarczej w rozumieniu art. 9 dyrektywy 2006/112 i pozostaje poza zakresem stosowania tej dyrektywy. Wynika z tego, ?e zgodnie z art. 13 dyrektywy Zwi?zek Gmin nie jest podatnikiem w tym zakresie.

22. Z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e jedynie marginalna cz??? dzia?alno?ci Zwi?zku Gmin ma charakter gospodarczy w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112, a w konsekwencji Zwi?zek Gmin jest podatnikiem w rozumieniu tej dyrektywy jedynie w odniesieniu do tego drugiego rodzaju dzia?alno?ci.

23. Zwi?zek Gmin *nie pobiera podatku nale?nego* w zwi?zku z us?ugami ?wiadczoymi w ramach realizacji zada? ustawowych wykonywanych w interesie publicznym. Ma natomiast obowi?zek dodania podatku nale?nego wed?ug w?a?ciwej stawki do ceny us?ug dodatkowych, które ?wiadczy na rzecz klientów, i pobrania od nich podatku.

24. Dostawcy Zwi?zku Gmin nak?adaj? *podatek naliczony* wed?ug w?a?ciwych stawek na nabywane przez niego towary i us?ugi, niezale?nie od celu, w jakim te ?wiadczenia zostan? pó?niej wykorzystane. Mo?na wyró?ni? w tym zakresie trzy kategorie ?wiadcze?: (i) ?wiadczenia wykorzystywane wy??cznie do celów dzia?alno?ci gospodarczej; (ii) ?wiadczenia wykorzystywane wy??cznie do celów dzia?alno?ci ustawowej wykonywanej w interesie publicznym; oraz (iii) ?wiadczenia wykorzystywane w sposób nieroz??czny do celów obu rodzajów dzia?alno?ci(12).

25. W post?powaniu g?ównym bezsporn? kwesti? jest to, ?e podatek naliczony od pierwszej z wymienionych kategorii ?wiadcze? *podlega odliczeniu w ca?o?ci*, podczas gdy podatek naliczony od drugiej z tych kategorii *nie podlega odliczeniu* w ogóle.

Ocena pytania prejudycjalnego

26. Poprzez swoje pytanie s?d odsy?aj?cy zwraca si? o wskazówki odno?nie do zgodno?ci z

prawem Unii praktyki administracyjnej polegającej na przyznaniu podatnikom prowadzącym jednocześnie działalność ustawową w interesie publicznym oraz działalność gospodarczą, takim jak Związek Gmin, pełnego prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do świadczeń wykorzystywanych w sposób nierozróżniony zarówno do celów działalności gospodarczej podatnika, jak i do działalności niemającej charakteru gospodarczego (trzecia z wymienionych wyżej kategorii).

27. Wątpliwość co do odsyłającego wynika z braku przepisów regulujących tę kwestię – nie tylko w ustawie o VAT, lecz także w dyrektywie 2006/112.

28. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem dyrektywa 2006/112 nie harmonizuje metod ani kryteriów – jakie państwa członkowskie są zobowiązane stosować, gdy przyjmują przepisy pozwalające na podział kwot podatku naliczonego – według których odpowiednie wydatki mają związek z działalnością gospodarczą lub działalnością niemającą charakteru gospodarczego(13).

29. W szczególności Trybunał orzekł, że proporcja podlegająca odliczeniu, przewidziana w art. 173–175 dyrektywy 2006/112, może mieć zastosowanie wyłącznie w przypadkach, w których towary i usługi są wykorzystywane przez podatnika w celu jednoczesnego dokonywania transakcji gospodarczych dających prawo do odliczenia i transakcji gospodarczych niedających prawa do odliczenia(14). Intencją prawodawcy nie było więc stosowanie jej w przypadku podatku naliczonego od świadczeń wykorzystywanych w sposób nierozróżniony zarówno do celów działalności gospodarczej podatnika, jak i działalności niemającej charakteru gospodarczego.

30. Z uwagi na pozostałe kompetencje przysługujące państwom członkowskim i względny praktyczny związek z różnorodnością i złożonością stanów faktycznych, które nie pozwalają Trybunałowi przedkładać jednej metody czy też jednego klucza nad inne, Trybunał nie zgodził się zastąpić ani prawodawcy Unii, ani organów krajowych w celu określenia ogólnej zasady obliczenia części przypadających na działalność gospodarczą i działalność niemającą charakteru gospodarczego(15).

31. W tych okolicznościach do państw członkowskich należy ustalenie metod i kryteriów właściwych dla tego celu, z *poszanowaniem zasad, które stanowi podstawę* wspólnego systemu VAT, aby podatnicy mogli dokonywać koniecznych obliczeń(16). Państwa członkowskie są zatem zobowiązane ustalić takie metody i kryteria, przysługując im jednak w odniesieniu do tych zasad pewien zakres swobodnego uznania(17), pod warunkiem że uwzględni one *cel* oraz *miejsce* art. 168 dyrektywy 2006/112 w systemie VAT(18).

32. Rozpocznąć więc analizę od zbadania granic tego uznania. Uczyni to w kilku krokach. Najpierw sprawdzić, czy dyrektywa 2006/112 lub zasada neutralności podatkowej stoją na przeszkodzie przyznaniu podatnikowi pełnego prawa do odliczenia podatku naliczonego od świadczeń wykorzystywanych w sposób nierozróżniony do celów działalności gospodarczej i działalności niemającej charakteru gospodarczego. Jeżeli odpowiedź na to pytanie będzie twierdząca, odnieść się do konsekwencji takiego wniosku dla zakresu swobody, jaki przysługuje państwom członkowskim, oraz obowiązków sądów krajowych. Na koniec zbadać, czy Związek Gmin może mimo wszystko powołać się na inne przepisy dyrektywy 2006/112 lub ogólne zasady prawa Unii, aby zapewnić sobie pełne prawo do odliczenia.

Czy dyrektywa 2006/112 lub zasada neutralności podatkowej stoją na przeszkodzie pełnemu prawu do odliczenia?

33. Zaczynam od przypomnienia podstawowych cech charakterystycznych systemu VAT, zdefiniowanych w dyrektywie 2006/112.

34. Trybuna konsekwentnie wyjaśnia, że „podstawowe cechy charakterystyczne” VAT to: (i) generalny sposób stosowania podatku do czynności (świadczonych), których przedmiotem są towary lub usługi (zasada powszechności); (ii) ustalenie jego kwoty w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez podatnika jako świadczenie wzajemne za dostarczone towary lub usługi; (iii) pobór podatku na każdym etapie procesu produkcji lub dystrybucji, w tym na etapie sprzedaży detalicznej, niezależnie od ilości wcześniejszych transakcji; (iv) odliczenie od podatku należnego od podatnika kwot zapłaconych na poprzednich etapach procesu z tym skutkiem, że podatek na danym etapie stosuje się wyłącznie do wartości dodanej na tym etapie oraz że koszty obciążenie podatkowe ponosi ostatecznie konsument, któremu nie przysuguje prawo do odliczenia podatku naliczonego(19). Pod względem ekonomicznym VAT jest zatem podatkiem obrotowym o charakterze powszechnym, wieloetapowym i niekumulowanym.

Umieszczenie prawa do odliczenia podatku naliczonego we wspólnym systemie VAT

35. Trybuna konsekwentnie orzeka, że prawo do odliczenia podatku naliczonego stanowi integralny część mechanizmu VAT i zasad podstawowy wspólnego systemu VAT(20).

36. Niemniej jednak prawo to nie jest autonomiczne, a zatem nie powinno być rozpatrywane odrębnie.

37. Po pierwsze, główną cechą systemu VAT jest to, że każdy podatnik w imieniu państwa pobiera VAT od swoich klientów, obciążając nim cenę dostarczanych towarów i świadczonych usług. Ten podatek należy nie jest własnością podatnika – z definicji musi zostać przekazany organom skarbowym w określonych terminach. Po drugie, podatnik ma prawo ograniczyć zakres tego zobowiązania tylko wówczas i tylko w takim zakresie, w jakim wcześniej płacił swoim dostawcom podatek naliczony, który uwzględniali oni w cenie swoich świadczeń i pobierali również w imieniu państwa.

38. Oddaje to istotę prawa do odliczenia podatku naliczonego na podstawie art. 168 dyrektywy 2006/112. Można by powiedzieć, że o ile zasada opodatkowania ma charakter *podstawowy*, o tyle prawo do odliczenia ma charakter *pomocniczy*.

39. Wynika stąd nieuchronnie, że prawo do odliczenia ma na celu *jedynie* zwolnienie podatnika jako inkasenta podatkowego na rzecz państwa z ostatecznego obciążenia podlegającym zapłacie lub zapłaconym podatkiem w ramach jego całej działalności gospodarczej. Wspólny system VAT gwarantuje zatem, że opodatkowanie każdej takiej działalności, niezależnie od jej celu czy wyników, jeżeli tylko sama podlega ona VAT, będzie całkowicie neutralne (zasada neutralności podatkowej)(21).

40. Ponadto prawo to jest obwarowane szeregiem warunków.

41. W szczególności w opinii w sprawie Stradașfalti zwróciłam uwagę(22), że wyrażenie „o ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu” zawarte w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy(23) (poprzedniczki dyrektywy 2006/112) stanowi ograniczenie zakresu tego prawa. Kilka lat później Trybuna wyrażnie potwierdziła moje stanowisko, orzekając, że ze zdania wprowadzającego art. 168 dyrektywy 2006/112, który przewiduje warunki powstania i zakres prawa do odliczenia, wynika, że tylko transakcje objęte podatkiem należnym mogą przysługiwać prawo do odliczenia VAT poniesionego przy nabyciu towarów i usług wykorzystywanych przy wykonywaniu tych transakcji(24). Z powyższego wynika, że prawo do odliczenia zakłada, iż podatnik sam dokonywał świadczeń podlegających opodatkowaniu w ramach swojej działalności gospodarczej.

42. Z powyższego wynika również, że zdarzeniem powodującym powstanie tego prawa nie jest moment poboru podatku naliczonego, tylko moment, w którym podatnik wykorzystuje nabyte świadczenia do celów działalności gospodarczej. W przypadku gdy towary lub usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, odliczenie podatku naliczonego służy unikaniu podwójnego opodatkowania(25).

43. Ponadto Trybuna konsekwentnie orzeka, że prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów lub usług zakłada, iż wydatki poczynione celem ich uzyskania stanowią element cenotwórczy transakcji obciążonych podatkiem należnym, rodzycych prawo do jego odliczenia. Aby można było odliczyć VAT, transakcje powodujące naliczenie podatku powinny pozostawać zatem w bezpośrednim i ścisłym związku z transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzyc prawo do odliczenia(26). W przypadku braku bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną transakcją objętą podatkiem należnym lub większą liczbą takich transakcji, które rodzyc prawo do odliczenia, podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego, pod warunkiem że koszty tej transakcji należą do kosztów ogólnych i jako takie stanowią elementy cenotwórcze towarów lub usług, które ten podatnik sam świadczy. Tego rodzaju koszty mają bowiem bezpośredni i ścisły związek z działalnością gospodarczą podatnika(27).

44. Natomiast, jeżeli dochodzi do zerwania bezpośredniego i ścisłego związku między wydatkiem powodującym naliczenie podatku a wykonywaną następnie przez podatnika działalnością gospodarczą, podatek naliczony nie podlega odliczeniu. Z orzecznictwa Trybunału jasno wynika, że w szczególności dotyczy to sytuacji, kiedy towary lub usługi nabyte przez podatnika są wykorzystywane do dokonywania transakcji zwolnionych od podatku lub niepodlegających opodatkowaniu VAT. W tych dwóch przypadkach nie następuje ani pobór podatku należnego od tych transakcji, ani – w konsekwencji – odliczenie podatku naliczonego(28).

45. Z samej konstrukcji wspólnego systemu VAT wynika, że odliczenie podatku naliczonego wiąże się z poborem podatku należnego(29). Zgadza się zatem sądownictwo z rzecznikiem generalnym J. Kokott, że podatnik nie może domagać się prawa do odliczenia podatku naliczonego, nie zapłaconego podatku należnego. W świetle systematyki dyrektywy 2006/112 takie „niesymetryczne powoływanie się” na jej przepisy jest co do zasady wykluczone(30).

46. W związku z powyższym jest dla mnie oczywiste, że Związek Gmin nie może powoływać się na dyrektywę 2006/112 w celu uzyskania pełnego prawa do odliczenia podatku naliczonego od świadczeń wykonanych w sposób nierozłączny zarówno dla celów jego działalności gospodarczej, jak i działalności niemającej charakteru gospodarczego.

47. Chociaż świadczenia te wykazują związek z działalnością gospodarczą Związku Gmin, jedynie materia cząstkowa z nich jest w rzeczywistości wykorzystywana do celów działalności, od której Związek Gmin pobiera podatek należny.

48. Oczywiście Związek Gmin powinien mieć możliwość odliczenia odnośnej części podatku naliczonego zgodnie z art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112. Byłoby jednak sprzeczne z zasadą symetrii, o której mowa powyżej, gdyby Związek Gmin mógł odliczyć również pozostałą część podatku naliczonego, która nie jest związana z podatkiem należnym.

49. Rzecznik generalny M. Szpunar przeanalizował konsekwencje przyznania takiego prawa w opinii w sprawie *Eskey* rozstrzygniętej(31). Doszedł w niej do wniosku, że byłoby to sprzeczne z logiką wspólnego systemu VAT, a w szczególności z kategorycznym i jasnym sformułowaniem art. 168 dyrektywy 2006/112. Analizując również materia prawną na grunt niniejszej sprawy.

50. Jeżeli Związek Gmin miałby prawo do odliczenia podatku naliczonego w całości, kwota ta musiałaby istotnie przekroczyć kwotę pobranego przez niego podatku należnego. Związkowi Gmin przysługiwałaby zatem zwrot tej różnicy na mocy art. 183 dyrektywy 2006/112(32). Konsekwencją tego zwrotu byłoby całkowite zwolnienie z ciążaru VAT zarówno jego działalności gospodarczej, jak i działalności publicznej, mimo że w odniesieniu do tej ostatniej Związek Gmin znajduje się na końcu łańcucha dostaw, a zatem – zgodnie z art. 13 dyrektywy 2006/112 – jego pozycja jest zrównana z pozycją konsumenta końcowego. Biorąc pod uwagę, że w ramach działalności ustawowej Związek Gmin nie przenosi na klientów podatku należnego, chociażby nabywanych świadczeń wykorzystywanych do celów tej działalności pozostawałaby nieopodatkowana w całym łańcuchu dostaw. Innymi słowy, stwarzałoby to zwolnienie *podmiotowe* dla określonej kategorii świadczeń na rzecz podatników wykonujących zarówno czynności nieopodatkowane, jak i czynności opodatkowane. Dyrektywa 2006/112 nie zna takiego wyjątku. Naruszałoby to również zasadę *powszechności* VAT i samą logikę systemu tego podatku(33).

51. Mając na uwadze powyższe, dochodzi do wstępnego wniosku, że art. 168 dyrektywy 2006/112 wyraźnie sprzeciwia się przyznaniu podatnikom wykonującym zarówno czynności nieopodatkowane, jak i czynności opodatkowane pełnego prawa do odliczenia podatku naliczonego od świadczeń wykorzystywanych w sposób nierozłączny do obu tych rodzajów działalności.

Zasada neutralności podatkowej

52. W wystąpieniach na poparcie swojego zdania pełnego prawa do odliczenia Związek Gmin powołuje się na zasadę neutralności podatkowej, którą uważa za podstawowe prawo podatników. Twierdzi, że wszelkie ograniczenia tego prawa podlegają wyjątkom.

53. To prawda, że zasada neutralności podatkowej stanowi nieodłączny element wspólnego systemu VAT(34) oraz że jest to podstawowa zasada, na której system ten się opiera(35). Argumenty Związku Gmin nie są jednak dla mnie przekonujące.

54. *Po pierwsze*, z pewnością prawdą jest, że zasada neutralności podatkowej jest przeniesieniem przez prawodawcę Unii na grunt VAT ogólnej zasady równego traktowania(36). Jednakże, o ile ta ostatnia zasada ma w świetle prawa Unii rangę konstytucyjną, o tyle zasada neutralności podatkowej wymaga opracowania legislacyjnego, które jest dokonywane przez akt wtórny prawa Unii, i może być w konsekwencji przedmiotem uchylenia zawartych w takim akcie prawa Unii(37). Ponadto, jak orzekają już Trybunały, zasada neutralności podatkowej nie jest normą prawa pierwotnego, lecz wskazówką interpretacyjną, którą należy stosować ściśle z innymi współistniejącymi zasadami systemu VAT(38). Wbrew temu, co twierdzi Związek Gmin, z zasady tej nie można wywodzić zatem jakiegokolwiek prawa podstawowego podatnika.

55. *Po drugie*, Trybunały uznają, że zasada neutralności podatkowej nie ma zastosowania do transakcji będących poza zakresem systemu VAT. W związku z tym, wobec jednoznacznego ograniczenia przewidzianego w zdaniu wprowadzającym art. 168 dyrektywy 2006/112, zasada ta nie pozwala zatem na rozszerzenie zakresu zastosowania odliczenia podatku naliczonego poza transakcje wykorzystywane ściśle do celów działalności gospodarczej podatnika(39).

56. Pod pretekstem postulatu poszanowania zasady wyjątkowej w odniesieniu do wyjątków od prawa do odliczenia Związek Gmin proponuje interpretację, która prowadzi do wyeliminowania wszelkich ograniczeń tego rodzaju i ma – w mojej opinii – oczywisty charakter *contra legem*.

57. Pozwolenie podatnikowi dokonuj?cemu zarówno czynno?ci nieopodatkowanych, jak i czynno?ci opodatkowanych na powo?anie si? na pe?ne prawo do odliczenia da?oby mu korzy?? w odniesieniu zarówno do transakcji powoduj?cych naliczenie podatku (prawo do odliczenia podatku naliczonego), jak i transakcji obj?tych podatkiem nale?nym (prawo niepobierania podatku nale?nego). Nie ulega w?tpliwo?ci, ?e w efekcie skutek ekonomiczny VAT *nie by?by neutralny*, lecz *pozytywny* (korzystny dla podatnika). Pozycja Zwi?zku Gmin by?aby zatem bardziej korzystna, ni? wynika?oby to z zastosowania zasady neutralno?ci podatkowej.

58. W rezultacie podatnik taki by?by traktowany bardziej korzystnie ni? inne kategorie podmiotów gospodarczych znajduj?ce si? w porównywalnej sytuacji, co poci?ga?oby za sob? *zak?ócenie konkurencji* na rynku wewn?trznym, którego zasada neutralno?ci podatkowej ma w?a?nie pozwoli? unikn??(40). Spowodowa?oby to równie? przysporzenie *bezpodstawnej korzy?ci gospodarczej* na rzecz podatnika kosztem konsumenta ko?cowego(41).

59. Je?eli taka wyk?adnia mia?aby zosta? przyj?ta, wystarczy?oby, aby podmiot obj?ty zakresem art. 13 dyrektywy 2006/112 podj?? dzia?alno?? gospodarcz?, nawet na bardzo ma?? skal? – np. gmina mog?aby wystawi? w ratuszu automat sprzedaj?cy napoje lub sprzedawa? miejscowym mieszkańcom choinki bo?onarodzeniowe – i ju? móg?by odlicza? ca?y podatek naliczony od ?wiadcze? wykorzystywanych w sposób nieroz??czny zarówno do czynno?ci o charakterze publicznym, jak i czynno?ci gospodarczych. Taka niedopuszczalna korzy?? nie mog?a by? zamierzeniem prawodawcy Unii.

60. W zwi?zku z tym dochodz? do wst?pnego wniosku, ?e zarówno art. 168 dyrektywy 2006/112, jak i zasady le??ce u podstaw wspólnego systemu VAT, a w szczególno?ci zasada neutralno?ci podatkowej, wyra?nie sprzeciwiaj? si? przyznaniu podatnikowi dokonuj?cemu zarówno czynno?ci nieopodatkowanych, jak i czynno?ci opodatkowanych pe?nego prawa do odliczenia podatku naliczonego.

Zakres swobodnego uznania pa?stw cz?onkowskich i obowi?zki s?dów krajowych

61. Z powy?szej analizy wynika, ?e konstrukcja i wspólny cel systemu VAT zmierzaj? do zapewnienia *zwi?zkumi?dzy odliczeniem podatku naliczonego a poborem podatku nale?nego*(42). Korzystaj?c ze swobodnego uznania w odniesieniu do przepisów dotycz?cych alokacji VAT, pa?stwa cz?onkowskie musz? w takim zakresie, w jakim jest to mo?liwe, w trosce o zapewnienie równego traktowania ró?nych kategorii podatników, a tak?e podatników dokonuj?cych zarówno czynno?ci nieopodatkowanych, jak i opodatkowanych oraz konsumentów ko?cowych, unika? przypadków *nieopodatkowania ostatecznego wykorzystania*(43).

Powszechny obowi?zek zapewnienia pe?nej skuteczno?ci prawa Unii

62. W tych okoliczno?ciach pa?stwa cz?onkowskie powinny korzysta? z przys?uguj?cego im swobodnego uznania w taki sposób, aby zapewni?, ?e odliczenie b?dzie dokonywane *wy??cznie* w odniesieniu do tej cz??ci podatku naliczonego, która odnosi si? do kwoty przypadaj?cej na czynno?ci uprawniaj?ce do odliczenia. Powinny one wi?c do?o?y? stara?, aby obliczenie proporcji pomi?dzy dzia?alno?ci? gospodarcz? a dzia?alno?ci? niemaj?c? charakteru gospodarczego *obiektywnie odzwierciedla?o* cz??? wydatków faktycznie przypadaj?c? odpowiednio na ka?dy z tych rodzajów dzia?alno?ci(44).

63. Zgodnie z moim rozumieniem stanowiska, które przewa?a?o w Polsce do dnia 1 stycznia 2016 r., praktyka administracyjna opisana przez s?d administracyjny polega?a na przyznaniu pe?nego prawa do odliczenia podatku naliczonego od ?wiadcze? wykorzystywanych w sposób nieroz??czny zarówno do celów dzia?alno?ci gospodarczej podatnika, jak i dzia?alno?ci

niemaj?cej charakteru gospodarczego.

64. Taka praktyka zaburza równowag? mi?dzy odliczeniem podatku naliczonego a poborem podatku nale?nego, wp?ywaj?c na wysoko?? opodatkowania i prowadzi?c do nierównego traktowania mi?dzy ró?nymi kategoriami podatników i mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, a w konsekwencji do zak?óce? konkurencji na rynku wewn?trznym. Mo?e zatem podwa?y? zasad? jednolito?ci stosowania wspólnego systemu VAT(45).

65. Poniewa? ka?da modyfikacja zakresu prawa do odliczenia VAT ma wp?yw na wysoko?? obci??enia podatkowego i powinna by? stosowana w podobny sposób we wszystkich pa?stwach cz?onkowskich, praktyka ta uderza w podstawy dzia?ania wspólnego systemu VAT(46). Motyw 39 dyrektywy 2006/112, który stanowi, ?e „proporcja podlegaj?ca odliczeniu powinna by? obliczana w podobny sposób we wszystkich pa?stwach cz?onkowskich”, potwierdza, ?e rzeczywi?cie taka by?a intencja prawodawcy Unii.

66. Ponadto zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) decyzji 2007/436/WE(47) zasoby w?asne Unii Europejskiej s? oparte mi?dzy innymi na VAT(48). Wynika z tego, ?e istnieje bezpo?redni zwi?zek mi?dzy poborem nale?no?ci w zakresie VAT a wp?at? do bud?etu Unii odpowiednich ?rodków z nich pochodz?cych. Wszelkie braki w poborze owych nale?no?ci, wynikaj?ce w szczególno?ci z rozszerzania zakresu prawa do odliczenia podatku naliczonego, powoduj? uszczuplenie podstawy opodatkowania i odpowiednio wskazanych ?rodków bud?etowych. W celu zapewnienia ochrony interesów finansowych Unii zgodnie z wymogami zawartymi w art. 325 TFUE, pa?stwa cz?onkowskie maj? obowi?zek podj?cia wszystkich niezb?dnych kroków s?u??cych zagwarantowaniu pe?nego i skutecznego okre?lenia i poboru nale?no?ci VAT na swoich terytoriach(49).

67. Z powy?szych rozwa?a? wynika, ?e stosowanie praktyki krajowej b?d?cej przedmiotem post?powania g?ównego by?oby wyra?nie niezgodne z celem i podstawowymi zasadami wspólnego systemu VAT ustanowionego dyrektyw? 2006/112 i mog?oby ograniczy? jego skuteczno??, a tym samym szkodzi? interesom finansowym Unii Europejskiej.

68. Pa?stwa cz?onkowskie maj? swobod? wyboru w?a?ciwej metody alokacji VAT podlegaj?cego odliczeniu, jednak zgodnie z art. 288 TFUE musz? zapewni?, ?e zakres prawa do odliczenia b?dzie odpowiada? wymogom dyrektywy 2006/112. Nie przys?uguje im w tym zakresie swoboda uznania(50).

69. W takich okoliczno?ciach podstawowa odpowiedzialno?? spoczywa na krajowym prawodawcy, który musi przyj?? ?rodki potrzebne do wywi?zania si? z tych zobowi?za?(51).

70. Na podstawie postanowienia odsy?aj?cego rozumiem, ?e polski prawodawca zmieni? ustaw? o VAT ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2016 r. i ?e zmiana ta po?o?y?a kres praktyce administracyjnej polegaj?cej na przyznawaniu pe?nego prawa do odliczenia podatku naliczonego od ?wiadcze? wykorzystywanych w sposób nieroz??czny zarówno do celów dzia?alno?ci gospodarczej podatnika, jak i dzia?alno?ci niemaj?cej charakteru gospodarczego(52).

71. Post?powanie przed s?dem odsy?aj?cym dotyczy jednak okresu od 2013 do 2015 r. Do s?du odsy?aj?cego nale?y zatem pe?ne wykonanie dyrektywy 2006/112 równie? w tym okresie poprzez dokonanie wyk?adni w?a?ciwych przepisów – w zakresie, w jakim jest to w ogóle mo?liwe – w ?wietle art. 168 lit. a) tej dyrektywy zgodnie z interpretacj? Trybuna?u lub – w razie potrzeby – powstrzymanie si? od stosowania wspomnianych przepisów(53). Je?eli metody wyk?adni uznane w prawie krajowym w tym kontek?cie umo?liwiaj? interpretacj? przepisu prawa krajowego w taki sposób, aby unikn?? niezgodno?ci z inn? norm? prawa krajowego lub ograniczy? w tym celu zakres stosowania tego przepisu poprzez stosowanie go wy??cznie w zakresie, w

jakim jest zgodny z daną normą, sąd krajowy jest zobowiązany skorzystać z tych metod w celu osiągnięcia skutku, do którego zmierza dyrektywa(54). Oczywiście obowiązki te nie powinny wymagać od sądu krajowego odwoływania się do wykładni obowiązujących przepisów krajowych contra legem(55).

72. Trybunał orzekł ponadto w tym kontekście, że wymóg dokonywania wykładni zgodnej z prawem Unii może w danym wypadku obejmować konieczność zmiany krajowego orzecznictwa przez sądy krajowe, jeżeli opiera się ono na interpretacji prawa krajowego, której nie da się pogodzić z celami dyrektywy. Wynika stąd, że sąd krajowy nie ma żadnych racjonalnych podstaw, aby twierdzić, iż nie może dokonać wykładni przepisu prawa krajowego w zgodzie z prawem Unii tylko ze względu na to, że do tej pory niezmiennie interpretował ten przepis w ten sposób, iż nie jest on zgodny z tym prawem(56).

73. Dochodzi do wniosku, że co do zasady dyrektywę 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że wymaga ona, aby sąd krajowy w postępowaniu dotyczącym podatnika takiego jak Związek Gmin dokonać wykładni prawa krajowego w możliwie najszerszym zakresie w sposób gwarantujący, że odliczyć dokonuje się wyjącznie w odniesieniu do tej części podatku naliczonego, która obiektywnie odzwierciedla zakres, w jakim wydatki powodujące naliczenie podatku służą celom działalności gospodarczej tego podatnika.

Wniosek wynikający z zasad ogólnych i praw podstawowych

74. Ponieważ sprawa przed sądem odsyłającym dotyczy wdrożenia w szczególności art. 168 dyrektywy 2006/112, a tym samym stosowania prawa Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej(57), sąd odsyłający musi w postępowaniu głównym zapewnić poszanowanie praw podstawowych gwarantowanych podatnikom na mocy karty. Obowiązek zapewniania skutecznego poboru środków w ramach Unii nie może bowiem doraźnie godzić w te prawa(58).

75. Innymi słowy, zasada, zgodnie z którą prawo krajowe należy interpretować zgodnie z prawem Unii, przestaje obowiązywać w momencie, kiedy jej zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym prowadziłoby do naruszenia praw podstawowych przewidzianych w karcie lub ogólnych zasad prawa Unii(59). Co ważne, Trybunał orzekł, że jeżeli sąd krajowy jest pewny, że taka wykładnia prowadziłaby do naruszenia tych praw lub zasad, nie ma obowiązku jej zastosowania, nawet jeżeli spełnienie tego obowiązku umożliwiłoby naprawienie sytuacji w porządku krajowym, która jest niezgodna z prawem Unii(60).

76. W dalszej części zbadam zatem, czy obowiązek stosowania tej wykładni w postępowaniu głównym mógłby prowadzić do naruszenia prawa podstawowego lub ogólnej zasady prawa Unii. W tym celu określi najpierw prawa podstawowe i ogólne zasady mające znaczenie w niniejszej sprawie, a następnie przeanalizuję konsekwencje zastosowania do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym wykładni prawa Unii, którą przedstawięam powyżej.

77. Związek Gmin twierdzi, że nie tylko z prawa polskiego, ale również z prawa Unii wynika, iż nie można do niego zastosować żadnej metody obliczeń mającej wpływ na jego pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego, chyba że metoda ta jest wyraźnie przewidziana ustawą.

78. Jestem gotowa zgodzić się z tym, że zasada, zgodnie z którą nie można pobrać podatku, jeżeli nie przewiduje go ustawa (innymi słowy zasada legalizmu fiskalnego – nullum tributum sine lege), stanowi część porządku prawnego Unii. Można uznać ją za szczególny wyraz – w kontekście prawa podatkowego – wolności prowadzenia działalności gospodarczej, podstawowego prawa własności oraz ogólnej zasady pewności prawa.

79. Niemniej jednak nie uważam, że Związek Gmin może z powodzeniem powołać się w postępowaniu głównym na prawo Unii, że daje pełnego prawa do odliczenia podatku naliczonego od świadczeń wykorzystywanych w sposób nierozróżniony do celów działalności gospodarczej i działalności niemającej charakteru gospodarczego. Jak wykazuje poniżej, zasada legalizmu fiskalnego na gruncie prawa Unii dotyczy prawa państwa członkowskiego do nakładania podatków, podczas gdy w sprawie w postępowaniu głównym chodzi tylko o metodę obliczenia należnej kwoty podatku.

80. Rozpocznę od analizy zakresu stosowania zasady legalizmu fiskalnego w świetle prawa Unii. Mając na uwadze art. 6 ust. 3 TUE(61) oraz art. 52 ust. 3 karty(62), uczynię to, odwołując się najpierw do EKPC, a następnie tradycji konstytucyjnych wspólnych państwom członkowskim.

Analiza w świetle EKPC

81. Europejski Trybunał Praw Człowieka (zwany dalej „ETPC”) ustanowił zasadę legalizmu fiskalnego w kontekście art. 1 protokołu nr 1(63). Artykuł ten stanowi, że „nikt nie może być pozbawiony swojej własności, chyba że w interesie publicznym i na warunkach przewidzianych przez ustawę oraz zgodnie z ogólnymi zasadami prawa międzynarodowego”, z zastrzeżeniem, że „powyższe postanowienia nie będą jednak w żaden sposób naruszać prawa państwa do stosowania takich ustaw, jakie uzna za konieczne do uregulowania sposobu korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym lub w celu zabezpieczenia uiszczania podatków bądź innych należności lub kar pieniężnych”.

82. ETPC orzekł w szczególności, że podatek stanowi ingerencję w prawo do poszanowania mienia, a tym samym jest objęty zakresem stosowania art. 1 protokołu nr 1(64). Stwierdził, że układowym się państwom przysuguje „szeroki zakres uznania” w sprawach podatkowych(65) i że „zasługują one na dodatkową dawkę szacunku i swobody w kwestii wykonywania funkcji fiskalnych z zachowaniem przesłanek zgodności z prawem”(66). Następnie podkreślił, że badanie tych przesłanek ogranicza się do sprawdzenia, czy podatek jest „zgodny z prawem krajowym i czy prawo to jest samo w sobie wystarczające jako takie, aby umożliwić stronie skarżącej przewidzenie konsekwencji swojego zachowania”, co wymaga, aby „właściwe przepisy prawa krajowego były wystarczające, przystępne, precyzyjne i przewidywalne”(67).

83. Pojęcie „ustawy” w rozumieniu art. 1 protokołu nr 1 nawiązuje do tego samego pojęcia, które można znaleźć w innych przepisach EKPC(68). Ma zatem autonomiczny, szeroki zakres, który nie ogranicza się do działań podejmowanych przez prawodawcę. Obejmuje konstytucje, ustawy sensu stricto, przepisy prawa wtórnego i traktaty międzynarodowe, których układowe się państwo jest stroną(69).

84. Co ważne, orzecznictwo należy uznać za wchodzące w zakres pojęcia „ustawy” w rozumieniu art. 1 protokołu nr 1(70). Zatem „jasne, spójne i ogólnodostępne orzecznictwo może stanowić wystarczającą podstawę dla »zgodnej z prawem« ingerencji w prawa gwarantowane przez konwencję, jeżeli orzecznictwo to opiera się na racjonalnej wykładni prawa pierwotnego”(71).

85. Wreszcie ETPC uznał, że osiągnięcie absolutnej precyzji w formułowaniu ustaw jest *obiektywnie niemożliwe*, w szczególności w zakresie podatków. W konsekwencji, jak można się było spodziewać, wiele ustaw posuguje się *ogólnymi pojęciami*, których wykładnia i zastosowanie powinny rozstrzygać się w praktyce(72).

86. Z powyższego wynika, że zasada legalizmu sformułowana w art. 1 protokołu nr 1 oznacza, że *kluczowe elementy* podatku muszą być określone w ustawie lub w orzecznictwie,

podczas gdy wymóg ten nie dotyczy pewnych innych, wtórnych elementów definiujących zakres zobowiązania podatkowego.

Analiza w świetle tradycji konstytucyjnych wspólnych państwom czonkowskim

87. Wydaje się, że zasada legalizmu fiskalnego jest uznawana w większości państw członkowskich. W niektórych stanowi ona częściową tradycję konstytucyjną(73). W większości zasada ta jest wyraźnie przewidziana w akcie rangi konstytucyjnej, podczas gdy w innych wywodzi się z konstytucyjnej zasady praworządności(74).

88. Co do zasady konstytucje państw członkowskich formułują te zasady w sposób dość ogólny(75), co pozostawia zadanie jej wykładni sądom konstytucyjnym i powszechnym. Niektóre z nich wyszczególniają jednak elementy, które muszą zostać określone w ustawie. Dotyczy to w szczególności Francji(76), Grecji(77), Portugalii(78) i Polski(79).

89. Szczegółowa analiza przekrojowa prawodawstwa i orzecznictwa jedenastu państw członkowskich(80) wskazuje, że tradycje konstytucyjne tych państw członkowskich są zbliżone, jeżeli chodzi o wymóg ustawowego określenia *wszystkich istotnych elementów* właściwych dla danego podatku. W ośmiu z tych jedenastu krajów za kluczowe uważa się następujące elementy – określenie podatnika, momentu powstania obowiązku podatkowego, podstawy opodatkowania, stawki podatku oraz gwarancji proceduralnych przysługujących podatnikom(81).

90. Tylko niektóre państwa członkowskie uznają za kluczowe pewne dodatkowe elementy. Te dodatkowe elementy obejmują wskazanie beneficjenta podatku (Estonia), procedur płatności (Polska i Estonia), terminów powstania obowiązku podatkowego (Estonia), zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od opodatkowania (Polska i Grecja), a także procedur zapłaty i zwrotu podatku oraz definicji kar i sankcji (Portugalia).

91. Ponadto wydaje się, że we wspomnianych państwach członkowskich panuje powszechna zgoda co do tego, że *określenie wszystkich zasad dotyczących danego podatku w ustawie nie jest obiektywnie możliwe*, o tyle ustawa musi umożliwić podatnikowi *dowiedzenie się o podatku z wyprzedzeniem i obliczenie jego kwoty*.

92. Na przykład niemiecki porządek konstytucyjny, chociaż wydaje się wymagać, aby ustawy podatkowe umożliwiały podatnikowi obliczenie należnej kwoty podatku, nie wymaga zawarcia w nich szczegółowych informacji umożliwiających obliczenie zobowiązania podatkowego z arytmetyczną dokładnością. Wystarczy, że ustawa pozwala podatnikowi spodziewać się określonego zakresu obciążenia podatkowego, umożliwiając mu dostosowanie swojego zachowania. Podobnie w Portugalii zasada legalizmu nie wydaje się ustanawiać cisłego wymogu, aby właściwa ustawa informować podatnika o elementach niezbędnych do obliczenia dokładnej kwoty zobowiązania podatkowego ponad wszelką wątpliwość. Konieczne jest jednak, aby – w świetle kluczowych elementów określonych w ustawie – obciążenie podatkowe było kwantyfikowalne oraz, do pewnego stopnia, przewidywalne i obliczalne. Wydaje się, że również w Grecji metody obliczania podstawy opodatkowania nie uważa się za konstytucyjny element podatku.

93. Jeżeli chodzi o kwestię tego, co stanowi „ustawę”, wydaje się, że we wspomnianych państwach członkowskich panuje powszechna zgoda, że co do zasady podatek musi zostać określony w prawie właściwym akcie mającym powszechne zastosowanie, który został przyjęty przez prawodawcę i należyście opublikowany. Mimo to w niektórych państwach członkowskich same ustawy mogą uzupełniać akty wtórne przyjmowane przez organ władzy wykonawczej w ramach konkretnie przekazanych uprawnień(82) lub w ramach uprawnień o charakterze ogólnym(83). Wydaje się, że w kilku innych państwach członkowskich pewne szczególne

elementy, najczściej o charakterze technicznym, określaj waciwe organy w drodze niewiżcych interpretacji podatkowych lub zalece(84).

94. Inn cech wspól dla tych jedenastu pastw czonkowskich wydaje si wymóg precyzji, jasności i przewidywalności przepisów podatkowych(85). Może zatem obowiązywać zakaz stosowania przepisów podatkowych per analogiam oraz wymóg, aby w razie wątpliwości interpretować przepisy na korzyść podatnika(86).

95. Wydaje się, że w kilku państwach członkowskich, które zbadałam, podobnie jak w Polsce, nie ma konkretnych przepisów dotyczących alokacji podatku naliczonego przez podatników dokonujących zarówno czynności nieopodatkowanych, jak i czynności opodatkowanych(87).

96. W Niderlandach(88), Szwecji(89) i Zjednoczonym Królestwie problem braku takich przepisów rozwiązano poprzez przyjęcie przez waciwe organy podatkowe aktów wtórnych. W tych trzech państwach członkowskich podatnicy wydają się ogólnie zobowiązani do wybrania i zastosowania waciwej metody alokacji, która podlega kontroli waciwych organów.

97. Na przykład w Zjednoczonym Królestwie, na mocy sekcji 26 ust. 3 Value Added Tax Act 1994 (ustawy o VAT z 1994 r.), Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners (centralny organ podatkowy w Zjednoczonym Królestwie) przyjęły instrumenty prawne określające przykłady kryteriów i metod alokacji(90). Ponadto, zgodnie z sekcją 102ZA ust. 1 tej ustawy, organ ten może zatwierdzić metodę zaproponowaną przez podatnika lub wskazać mu inną, bardziej odpowiednią.

98. Wydaje mi się, że praktyka sądów tego państwa członkowskiego potwierdza, że w związku z brakiem wiążącego kryterium lub metody wybór metody zapewniającej sprawiedliwą i racjonalną alokację podatku naliczonego należy do podatnika i zależy od konkretnych okoliczności jego sytuacji. Wydaje się również, że panuje zgoda co do tego, że pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego od świadczeń wykorzystywanych w sposób nierozczyny do działalności gospodarczej i działalności niemającej charakteru gospodarczego naruszaoby zasadę neutralności podatkowej.

99. W Niemczech uznaje się, że przepisy sużące transpozycji art. 173 i 174 dyrektywy 2006/112 do niemieckiego porządku prawnego stosują się per analogiam do celów określenia podlegającej odliczeniu części podatku naliczonego od świadczeń wykorzystywanych w sposób nierozczyny do działalności gospodarczej i działalności niemającej charakteru gospodarczego.

100. Co ciekawe, w Czechach Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny) powołał się na wydany przez Trybunał Sprawiedliwości wyrok Český rozhlas(91) wraz z wydanym w tej sprawie opinią rzecznika generalnego M. Szpunara(92) i oddalił argumentację strony skarżcej, zgodnie z którą przysuguwało jej pełne prawo do odliczenia, ponieważ waciwe przepisy nie przewidywały metody alokacji podatku naliczonego. Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny) wydaje się uważać, że strona skarżąca była zobowiązana do wyboru najbardziej odpowiedniej metody i samodzielnego obliczenia części podatku naliczonego podlegającej odliczeniu(93).

101. Wydaje się, że z tej analizy przekrojowej wynika, iż tradycje konstytucyjne wspólne państwom członkowskim, podobnie jak orzecznictwo ETPC dotyczące art. 1 protokołu nr 1, wymagają, aby kluczowe elementy podatku były określone w ustawie w sposób wystarczająco jasny, precyzyjny i przewidywalny, nie nakładając jednak obowiązku wyczerpującego uregulowania każdego szczegółu.

102. Z wyjątkiem elementów omówionych w pkt 96–100 powyżej nie jestem świadoma istnienia w którymkolwiek z pozostałych państw członkowskich środków lub decyzji, które regulowałyby

metod? alokacji podlegaj?cej odliczeniu cz??ci podatku naliczonego od ?wiadcze? wykorzystywanych w sposób nieroz??czny do dzia?alno?ci gospodarczej i dzia?alno?ci niemaj?cej charakteru gospodarczego lub te? sprzeciwia?y si? ograniczeniu prawa do odliczenia takiego podatku ze wzgl?du na fakt, ?e przepisy krajowego prawa podatkowego nie okre?laj? metody ani kryteriów obliczania nale?nej kwoty podatku. Patrząc z tej perspektywy, praktyka administracyjna opisana w postanowieniu odsy?aj?cym wydaje si? wyró?nia? jako wyj?tek.

Analiza w ?wietle karty i ogólnych zasad prawa Unii

103. Artyku? 16 karty uznaje wolno?? prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej „zgodnie z prawem Unii oraz ustawodawstwami i praktykami krajowymi”. Zgodnie z art. 17 ust. 1 karty „ka?dy ma prawo do w?adania, u?ywania, rozporz?dzania i przekazania w drodze spadku mienia nabytego zgodnie z prawem”. Przepis ten stanowi ponadto, ?e „nikt nie mo?e by? pozbawiony swojej w?asno?ci, chyba ?e w interesie publicznym, w przypadkach i na warunkach przewidzianych w ustawie, za s?usznym odszkodowaniem za jej utrat? wyp?aconym we w?a?ciwym terminie” oraz ?e „korzystanie z mienia mo?e podlega? regulacji ustawowej w zakresie, w jakim jest to konieczne ze wzgl?du na interes ogólny”.

104. W zakresie, w jakim obowi?zek podatnika mo?na rozumie? jako jedynie przekazanie organom skarbowym *podatku nale?nego* pobranego od klientów w imieniu pa?stwa, prawo w?asno?ci nie ma znaczenia. Postanowienia karty, których celem jest ochrona tego prawa, maj? jednak znaczenie dla zakresu prawa do odliczenia *podatku naliczonego*(94).

105. Trybuna? konsekwentnie orzeka?, ?e prawo w?asno?ci i wolno?? prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej nie s? absolutne. Korzystanie z nich mo?e zosta? poddane ograniczeniom uzasadnionym celami s?u??cymi dobru ogólnemu, pod warunkiem ?e ograniczenia te rzeczywi?cie odpowiadaj? tym celom i nie stanowi?, w stosunku do swego celu, ingerencji nieproporcjonalnej i niemo?liwej do przyj?cia, która narusza?aby istot? praw w ten sposób gwarantowanych. Co si? tyczy w szczególno?ci prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej, Trybuna? orzek?, ?e bior?c pod uwag? brzmienie art. 16 karty, który odró?nia si? od innych podstawowych wolno?ci zawartych w tytule II karty, zbli?aj?c si? do niektórych postanowie? jej tytu?u IV, swoboda prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej mo?e podlega? ró?norodnym ingerencjom ze strony w?adz publicznych, które mog? ustanowi? w interesie ogólnym ograniczenia w korzystaniu z tej swobody(95).

106. Ponadto w niniejszym kontek?cie znaczenie ma te? zasada pewno?ci prawa. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna?u zasada ta wymaga, by normy prawa by?y *jasne, precyzyjne i przewidywalne w swoich skutkach*, w szczególno?ci wtedy, kiedy mog? mie? negatywne konsekwencje dla osób i przedsi?biorstw(96). Ponadto zasada pewno?ci prawa stosuje si? szczególnie rygorystycznie wówczas, gdy chodzi o uregulowanie, które mo?e wi?za? si? z obci??eniami finansowymi, w celu umo?liwienia zainteresowanym *dok?adnego zapoznania si? z zakresem nak?adanych przez nie obowi?zków*(97). Wreszcie – z wy??czeniem wyj?tkowych okoliczno?ci uzasadnionych celem s?u??cym interesowi ogólnemu – zasada pewno?ci prawa sprzeciwia si? temu, by prawodawca krajowy okre?la?, ?e temporalny zakres obowi?zywania aktu obj?tego zakresem prawa Unii rozpoczyna si? przed jego publikacj? (zakaz dzia?ania wstecz)(98).

Wnioski wst?pne dotycz?ce znaczenia zasady legalizmu fiskalnego

107. Pragn? w tym miejscu podkre?li?, ?e okre?lenie standardu ochrony przys?uguj?cego na podstawie prawa Unii w ?wietle tradycji konstytucyjnych wspólnych pa?stwom cz?onkowskim i karty nie jest nauk? ?cis??.

108. To, czy dany podatek jest zgodny ze standardem ochrony wynikaj?cym z tak interpretowanej

zasady legalizmu fiskalnego, można oceniać wyjątkowo ad casum, przyjmując jako punkt odniesienia pozycję podatnika w danym porządku prawnym *jako całości*. Moim zdaniem Trybunał powinien zatem oprzeć się na pokusie wskazania w swoim wyroku wyczerpującego katalogu elementów określających podatek, które *muszą* być przewidziane ustawą.

109. Równocześnie przyznaję, że należy określić pewne wspólne ramy przestrzegania tej zasady. O ile mogłam to ustalić, standard ochrony w kontekście opodatkowania różni się nieco między przeanalizowanymi powyżej państwami członkowskimi. Moim zdaniem te różnice co do wymaganego poziomu zaopiniowania czy też precyzji regulacji odzwierciedlają jedynie fakt, że różne państwa członkowskie polegają na różnych środkach, aby osiągnąć *wspólny rezultat*. Nie mam żadnych podstaw, by sądzić, że w pozostałych państwach członkowskich sytuacja przedstawia się inaczej.

110. Uważam, że – ogólnie rzecz biorąc – wszystkie kluczowe elementy definiujące zasadnicze cechy podatku należy jednoznacznie określić we właściwych przepisach. W niniejszej sprawie dotyczy to elementów mających bezpośredni lub pośredni wpływ na zakres zobowiązania podatnika w zakresie rozliczenia podatku naliczonego. Omawiany podatek jest przewidziany ustawą zgodnie z wymaganym standardem, jeżeli właściwe przepisy – rozpatrywane jako całość – pozwalają podatnikowi przewidzieć i obliczyć należną kwotę podatku oraz określić moment, w którym podatek ten stanie się wymagalny.

111. Nie zgadzam się natomiast, że brak we właściwych przepisach pomocniczego elementu, który nie jest w stanie wywrzeć takiego wpływu, *sam w sobie* stanowi naruszenie zasady legalizmu fiskalnego.

112. Tak więc na przykład brak metody obliczania należnej kwoty podatku nie godzi *sam w siebie* w prawa podatnika, jeżeli inne obowiązujące przepisy zawierają zestaw potrzebnych parametrów, które umożliwiają mu przewidzenie i określenie tej kwoty(99). W tym samym duchu, jeżeli dana sytuacja nie jest w sposób wyczerpujący uregulowana, sam fakt, że podatnik musi wybrać jeden z kilku możliwych sposobów postępowania w ramach swobody uznania, jak państwo członkowskie postanowiło mu przyznać, sam w sobie nie ma niekorzystnego wpływu na jego prawa, chyba że skutkuje zwiększeniem zakresu jego zobowiązania podatkowego.

113. Natomiast jeżeli zastosowanie nowo wprowadzonego wymogu lub formalności prowadzi z mocą wsteczną do zwiększenia należnej kwoty podatku, wyrażenie nie spełnia to przedstawionego powyżej standardu ochrony, niezależnie od tego, w jakim stopniu pomocniczy czy też nieistotny jest dany wymóg lub dana formalność. Nie ma to jednak miejsca w wypadku art. 168 dyrektywy 2006/112, który – jeżeli interpretować go w świetle utrwalonego orzecznictwa Trybunału – w sposób jednoznaczny określa zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego(100).

114. Podsumowując, w zakresie istotnym dla niniejszej sprawy, uważam, że następujące elementy powinny się uznać za część wspólnego *funkcjonalnego* standardu ochrony – podatek powinien być określony w prawnie wiążących przepisach dostępnych dla podatników z wyprzedzeniem w sposób, który jest wystarczająco jasny, precyzyjny i wyczerpujący, aby pozwolić danemu podatnikowi przewidzieć i określić należną w danym momencie kwotę podatku na podstawie tekstów i danych, do których ma lub może mieć dostęp. W związku z tym przepisy te nie mogą nakładać lub zwiększać obciążenia podatkowego z mocą wsteczną.

115. Dochodzi zatem do wniosku, że standard ten oznacza w szczególności, iż w wypadku nieokreślenia we właściwych przepisach jakiejkolwiek metody obliczania należnej kwoty podatku właściwe organy podatkowe powinny pozwolić danemu podatnikowi na skorzystanie z wybranej przez niego metody, pod warunkiem że metoda ta – biorąc pod uwagę charakter wykonywanej działalności gospodarczej – jest odpowiednia, aby obiektywnie odzwierciedlić zakres, w jakim

wydatki powoduj?ce naliczenie podatku s?u?y?y celom dzia?alno?ci gospodarczej, opiera si? na obiektywnych kryteriach i wiarygodnych danych oraz umo?liwia w?a?ciwemu organowi zweryfikowanie prawid?owo?ci jej stosowania.

Czy Zwi?zek Gmin mo?e powo?a? si? na ogóln? zasad? legalizmu fiskalnego na poparcie ??dania pe?nego prawa do odliczenia?

116. Zgodnie z wy?ej przytoczonym orzecznictwem(101) ustalenie, czy stosowanie prawa Unii w post?powaniu g?ównym prowadzi do naruszenia ogólnych zasad prawa Unii, nale?y wy??cznie do s?du odsy?aj?cego. Niemniej jednak Trybuna?, orzekaj?c w przedmiocie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, jest wy??cznie w?a?ciwy do dostarczenia s?dowi krajowemu wszelkich elementów interpretacji w ramach prawa Unii, które mog? umo?liwi? mu dokonanie oceny tej zgodno?ci(102).

117. Maj?c na uwadze ten cel, przyst?pi? teraz do przedstawienia ró?nych elementów, które s?d odsy?aj?cy mo?e uzna? za istotne w analizie skutków zastosowania zasady legalizmu fiskalnego – rozpatrywanej w ?wietle EKPC, tradycji konstytucyjnych wspólnych pa?stwom cz?onkowskim oraz karty – do okoliczno?ci faktycznych w post?powaniu g?ównym.

Stanowisko Zwi?zku Gmin w ?wietle prawa polskiego

118. Z wyja?nie? s?du odsy?aj?cego i wyst?pie? ustnych jasno wynika, ?e w czasie istotnym dla okoliczno?ci faktycznych sprawy, czyli do dnia 1 stycznia 2016 r., ustawa o VAT nie przewidywa?a metody ani kryteriów obliczania podlegaj?cej odliczeniu cz??ci podatku naliczonego od ?wiadcze? wykorzystywanych w sposób nieroz??czny zarówno do celów dzia?alno?ci gospodarczej podatnika, jak i dzia?alno?ci niemaj?cej charakteru gospodarczego.

119. Wszyscy uczestnicy rozprawy zgodzili si?, ?e terminy u?yte w art. 86 ust. 1 ustawy o VAT ?ci?le odzwierciedlaj? art. 168 dyrektywy 2006/112. W szczególnoci pierwszy z tych przepisów zawiera wyra?enie „o ile”, które, jak mi si? wydaje, wyra?nie okre?la zakres prawa do odliczenia, ograniczaj?c je do podatku naliczonego ?ci?le zwi?zanego ze ?wiadczeniami wykorzystanymi do czynno?ci opodatkowanych. Trybuna?owi nie jest znana ?adna okoliczno??, która sugerowa?aby, ?e pierwszy z tych przepisów nale?a?oby interpretowa? inaczej ni? drugi(103).

120. Nast?puj?ce elementy mog? okaza? si? istotne w tym wzgl?dzie:

121. *Po pierwsze*, na rozprawie pe?nomocnicy Polski i Szefa Krajowej Administracji Skarbowej potwierdzili, a Zwi?zek Gmin nie zaprzeczy?, ?e co do zasady ogólny obowi?zek *obliczenia* i zadeklarowania nale?nej kwoty podatku, jak równie? wp?acenia tego podatku w okre?lonych terminach wyra?nie spoczywa na podatniku(104).

122. *Po drugie*, uczestnicy zgodzili si? w swoich wyst?pieniach ustnych, ?e zgodnie z polskim prawem podatnicy tacy jak Zwi?zek Gmin podlegaj? bardzo szczegó?owym przepisom dotycz?cym rachunkowo?ci do celów nadzoru nad bud?etem i finansami publicznymi, z których wynika mi?dzy innymi obowi?zek rejestrowania wszelkich transakcji, w tym transakcji istotnych do celów VAT.

123. W tym aspekcie pe?nomocnik Zwi?zku Gmin twierdzi?, ?e w zwi?zku z brakiem metody przewidzianej ustaw? okre?lenie kwoty podlegaj?cego odliczeniu podatku naliczonego jest bardzo skomplikowane i uci??liwe, podczas gdy pe?nomocnik Szefa Krajowej Administracji Skarbowej stanowczo podkre?la?, zn?w przy braku sprzeciwu ze strony innych uczestnik?w, ?e podmioty publiczne takie jak Zwi?zek Gmin s? w du?o lepszej sytuacji, aby dokona? potrzebnych oblicze?, ni? same organy podatkowe.

124. *Po trzecie*, w wyst?pieniach ustnych uczestnicy potwierdzili, ?e je?li tylko podatnik ma w?tpliwo?ci co do prawid?owej wyk?adni obowi?zuj?cych przepis?w, ma on prawo wyst?pi? do organ?w z wnioskiem o wydanie interpretacji podatkowej, która b?dzie zawiera? ocen? jego konkretnej sytuacji oraz wskazywa?, w jaki spos?b prawid?owo zastosowa? przepisy(105). Pe?nomocnik Szefa Krajowej Administracji Skarbowej potwierdzi?, ?e podobnie jak Zwi?zek Gmin w post?powaniu g?ównym szereg innych podatnik?w w por?wnywalnych sytuacjach skorzysta?o z tej procedury i uzyska?o tak? interpretacj? w odniesieniu do cz??ci podatku naliczonego, która podlega odliczeniu.

125. *Po czwarte*, pe?nomocnik Szefa Krajowej Administracji Skarbowej wyja?ni? na rozprawie, ?e zarówno przed dniem 1 stycznia 2016 r., jak i po tej dacie podatnicy mogli swobodnie wybra? metod? alokacji VAT, któr? zastosuj?. Stwierdzi?, ?e w?a?ciwy organ m?g? zakwestionowa? ten wyb?r wy??cznie w sytuacji, w której metoda ta nie by?a odpowiednia w tym sensie, ?e nie odzwierciedla?a obiektywnie zakresu, w jakim wydatki powoduj?ce naliczenie podatku by?y wykorzystywane do cel?w dokonywania przez podatnika czynno?ci daj?cych prawo do odliczenia. Potwierdzi? równie?, ?e prawa do odliczenia nie mo?na by?o odm?wi? wy??cznie ze wzgl?du na to, ?e organ nie zgadza? si? z metod?, z której skorzysta? podatnik. Pe?nomocnik Zwi?zku Gmin nie zaprzeczy? ?adnemu z tych twierdze?.

126. Jak rozumiem, ??czny efekt przepis?w i okoliczno?ci, o których mowa powy?ej, jest taki, ?e w odno?nym okresie wszystkie kluczowe elementy VAT, które mia?y wp?yw na nale?n? kwot? podatku (tributum), by?y przewidziane ustaw? (lex) w taki spos?b, ?e podatnicy mogli dokona? niezb?dnych oblicze? i zadeklarowa? nale?n? kwot? podatku na podstawie posiadanych przez nich dokument?w i innych danych.

127. W tym kontek?cie sama metoda obliczenia podlegaj?cej odliczeniu cz??ci podatku naliczonego wydaje si? stanowi? wy??cznie jeden ze ?rodk?w technicznych, które podatnik nieuchronnie musi zastosowa?, aby prawid?owo okre?li? zakres swojego prawa do odliczenia, je?eli rzeczywi?cie decyduje si? z niego skorzysta?. Konieczno?? wyboru odpowiedniej metody, niewyra?ona wprost w przepisach w odno?nym okresie, wydaje si? oczywi?t? konsekwencj? tego prawa, nie za? autonomicznym, dodatkowym obowi?zkiem, który musia?by by? konkretnie okre?lony ustaw?(106).

128. Maj?c na uwadze mo?liwo?? uzyskania przez Zwi?zek Gmin indywidualnej interpretacji podatkowej, nie wydaje si?, aby brak okre?lenia konkretnej metody we w?a?ciwych przepisach sprawia?, ?e skorzystanie z prawa do odliczenia by?o niemo?liwe lub nadmiernie utrudnione czy te? skutkowa?o niedaj?c? si? usun?? niepewno?ci? co do zakresu obowi?zk?w wobec organ?w podatkowych.

129. Z przewodu s?dowego wynika raczej, ?e ze wzgl?du na szeroki zakres mo?liwych stan?w faktycznych oczekiwanie od prawodawcy krajowego, aby uregulowa? wyczerpuj?co wszelkie techniczne aspekty post?powania podatnika dla cel?w opodatkowania, by?oby optymistyczne i by? mo?e obiektywnie wygórowane(107). Wniosek ten jest ca?kowicie zgodny z orzecnictwem ETPC i sytuacj? w innych pa?stwach cz?onkowskich(108).

130. Uważam zatem, że ustawodawstwomające zastosowanie do Związku Gmin w odpowiednim okresie nie zawierało luki w definicji podatku.

Uwagi podsumowujące

131. Wydaje mi się, że powyższe rozważania podważają wszystkie argumenty przedstawione przez Związek Gmin. Oceniając sytuację według standardu ochrony, który przedstawiłam powyżej(109), dokonanie wykładni w ramach przepisów zgodnie z dyrektywą 2006/112, jak konsekwentnie czyni to Trybunał, nie powinno skutkować naruszeniem prawa podstawowego czy też ogólnej zasady prawa Unii w postępowaniu głównym(110).

132. W szczególności wykładnia ta nie wydaje się prowadzić to jakiegokolwiek niepewności prawnej czy też stosowania nowych obowiązków, które nie są przewidziane ustawą, z mocą wsteczną. Podobnie, ponieważ wszystkie elementy konstytutywne podatku (tributum) były w ramach przewidziane ustawą, wykładnia ta nie wydaje się prowadzić do naruszenia na mocy dyrektywy 2006/112 obowiązku nieprzewidzianego w krajowym porządku prawnym(111). Wreszcie nie wydaje się ona również sprawiać, że skorzystanie z prawa do odliczenia podatku naliczonego jest niemożliwe lub nadmiernie utrudnione.

133. Wniosków, do których doszłam w pkt 73 i 115 powyżej, nie podważa fakt, że gdy akt prawa Unii wymaga przyjęcia krajowych aktów wykonawczych – jak w niniejszej sprawie – organy i sądy krajowe są uprawnione na mocy art. 53 karty do stosowania krajowych standardów ochrony praw podstawowych oraz ogólnych zasad prawa Unii(112).

134. Z informacji przedstawionych Trybunałowi wynika, że – pomimo istnienia praktyk administracyjnych wspomnianych w pytaniu prejudycjalnym – nie ma wyraźnej niezgodności między stanowiskiem, którego przyjęcie proponuję Trybunałowi w niniejszej sprawie, a zasadami wynikającymi z art. 217 Konstytucji RP.

135. Jak wyjaśnił sąd odsyłający, w świetle tego przepisu nakładanie podatków, w tym określanie podmiotów opodatkowania, stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Z uwag peñnomocników Polski i Szefa Krajowej Administracji Skarbowej złożonych w formie ustnej przed Trybunałem wydaje się wynikać, że Trybunał Konstytucyjny (Polska) konsekwentnie interpretuje ten przepis w ten sposób, że wymaga on, aby ustawa określała *istotne elementy* podatku mające wpływ na zakres zobowiązania podatkowego podatnika, nie zaś *wszystkie elementy* podatku(113).

136. Jak rozumiem, wymogi te nie wydają się stanowić dla sądu odsyłającego przeszkody w interpretowaniu ustawodawstwa krajowego zgodnie z prawem Unii w sposób przedstawiony powyżej.

137. Jeżeli jednak sąd odsyłający mimo wszystko uważa, że interpretowane w ten sposób prawo krajowe nie spełnia standardu ochrony gwarantowanej w Konstytucji RP, nie może zadowolić się po prostu przyznaniem Związkowi Gmin pełnego prawa do odliczenia podatku naliczonego kosztem budżetu ogólnego Unii Europejskiej i z naruszeniem zasady równego traktowania(114).

138. Nie zgadzam się, że sama niezgodność między krajowymi standardami ochrony skutkuje zwolnieniem sądu krajowego z podstawowego obowiązku, jakim jest zapewnienie pełnej skuteczności prawa Unii. A fortiori jest tak w sytuacji, której wynikiem byłoby przyznanie znacznej, niedopuszczalnej korzyści gospodarczej, która nie byłaby zamierzeniem prawodawcy Unii(115). Dokonując wykładni przepisów krajowych, sąd odsyłający musi raczej wykorzystać wszystkie

swoje możliwości – w świetle kompleksowej analizy krajowego porządku prawnego jako całości – w celu wyboru rozwiązania uwzględniającego podstawowe cechy porządku prawnego Unii, a mianowicie pierwszeństwo, jednolitość i skuteczność prawa Unii(116).

139. Mając na uwadze powyższe rozważania – w uzupełnieniu uwag zawartych w pkt 73 i 115 powyżej – dochodzi do wniosku, że sąd krajowy może być zwolniony z obowiązku interpretowania prawa krajowego zgodnie z prawem Unii wyłącznie w sytuacji, kiedy wykadnia ta prowadziaby do naruszenia zasady, zgodnie z którą podatek powinien być określony w prawnie wiążących przepisach dostępnych podatnikom z wyprzedzeniem w sposób, który jest wystarczająco jasny, precyzyjny i wyczerpujący, tak aby dany podatnik mógł przewidzieć i określić należną w danym momencie kwotę podatku na podstawie tekstów i danych, do których ma lub może mieć dostęp. Miałoby to miejsce, gdyby przepisy te skutkowały niepewnością co do należnej kwoty podatku lub gdyby nakładały lub zwiększały tę kwotę z mocą wsteczną.

Wnioski

140. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pytanie prejudycjalne przedłożone przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polska):

– Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że wymaga ona, aby sąd krajowy w postępowaniu dotyczącym podatnika takiego jak Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach dokonał wykadni prawa krajowego w możliwie najszerszym zakresie w sposób gwarantujący, że odliczeń dokonuje się wyłącznie w odniesieniu do tej części podatku naliczonego, która obiektywnie odzwierciedla zakres, w jakim wydatki powodujące naliczenie podatku służą celom działalności gospodarczej tego podatnika.

– W wypadku nieokrelenia we właściwych przepisach jakiejkolwiek metody obliczania należnej kwoty podatku właściwe organy podatkowe powinny pozwolić danemu podatnikowi na skorzystanie z wybranej przez niego metody, pod warunkiem że metoda ta – biorąc pod uwagę charakter wykonywanej działalności gospodarczej – jest odpowiednia, aby obiektywnie odzwierciedlić zakres, w jakim wydatki powodujące naliczenie podatku służą celom działalności gospodarczej, opiera się na obiektywnych kryteriach i wiarygodnych danych oraz umożliwia właściwemu organowi zweryfikowanie prawidłowości jej stosowania.

– Sąd krajowy może być zwolniony z obowiązku interpretowania prawa krajowego zgodnie z prawem Unii wyłącznie w sytuacji, kiedy wykadnia ta prowadziaby do naruszenia zasady, zgodnie z którą podatek powinien być określony w prawnie wiążących przepisach dostępnych podatnikom z wyprzedzeniem w sposób, który jest wystarczająco jasny, precyzyjny i wyczerpujący, tak aby dany podatnik mógł przewidzieć i określić należną w danym momencie kwotę podatku na podstawie tekstów i danych, do których ma lub może mieć dostęp. Miałoby to miejsce, gdyby przepisy te skutkowały niepewnością co do należnej kwoty podatku lub gdyby nakładały lub zwiększały tę kwotę z mocą wsteczną.

1 Język oryginału: angielski.

2 Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

3 Dalej „podatek należny”.

4 Dalej „podatek naliczony”.

5 Artyku? 174 okre?la elementy, które nale?y umie?ci? w liczniku i mianowniku u?amka, przy pomocy którego oblicza si? proporcj? podlegaj?c? odliczeniu. Artyku? 175 stanowi, ?e proporcja podlegaj?ca odliczeniu powinna by? obliczona lub tymczasowo oszacowana przez podatnika rokrocznie wed?ug w?asnej prognozy pod nadzorem organu podatkowego i skorygowana w kolejnym roku, kiedy jest znana dok?adna proporcja.

6 Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054 (zwanej dalej „ustaw? o VAT”).

7 Zwany dalej „Szefem Krajowej Administracji Skarbowej”.

8 Rozumiem, ?e ten rodzaj aktu administracyjnego stanowi co do zasady formalne wyra?enie przez organ opinii na temat prawid?owej interpretacji i zastosowania konkretnego przepisu prawa podatkowego do okoliczno?ci faktycznych danego podatnika. Procedur? okre?laj? art. 14b–14s Ordynacji podatkowej z dnia 29 sierpnia 1997 r., Dz.U. z 1997 r., nr 137, poz. 926, z p??niejszymi zmianami.

9 Zwane dalej „pe?nym prawem do odliczenia”.

10 Uchwa?a I FPS 9/10. S?d odsy?aj?cy stwierdzi?, ?e Naczelny S?d Administracyjny uzna? w tej uchwale, i? proporcja okre?lona w art. 90 ustawy o VAT zgodnie z zamiarem prawodawcy *nie* mia?a mie? zastosowania do podatku naliczonego od ?wiadcze? wykorzystywanych w sposób nieroz??czny zarówno do celów dzia?alno?ci gospodarczej podatnika, jak i dzia?alno?ci niemaj?cej charakteru gospodarczego. S?d odsy?aj?cy wyja?ni?, ?e w uzasadnieniu uchwa?y Naczelny S?d Administracyjny stwierdzi?, i? poniewa? polski prawodawca zaniecha? okre?lenia metod i kryteriów podzia?u podatku naliczonego mi?dzy transakcje podlegaj?ce VAT a transakcje niepodlegaj?ce VAT, podatnik ma pe?ne prawo do odliczenia podatku naliczonego od takich ?wiadcze?.

11 Zobacz pkt 12–14 powy?ej.

12 Zobacz pkt 14 powy?ej.

13 Wyrok z dnia 13 marca 2008 r., *Securenta*, C?437/06, EU:C:2008:166, pkt 33.

14 Wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., *Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt*, C?108/14 i C?109/14, EU:C:2015:496, pkt 26. Trybuna? wyja?ni? ponadto, ?e w zwi?zku z tym, aby nie godzi? w cel neutralno?ci, któr? gwarantuje wsp?ólny system VAT, transakcje nieobj?te zakresem stosowania dyrektywy 2006/112, które w zwi?zku z tym nie daj? prawa do odliczenia, nale?y wy??czy? z mianownika u?amka s?u??cego do obliczenia podlegaj?cej odliczeniu cz??ci podatku naliczonego na podstawie art. 173 (wyroki: z dnia 29 kwietnia 2004 r., *EDM*, C?77/01, EU:C:2004:243, pkt 54; z dnia 27 wrze?nia 2001 r., *Cibo Participations*, C?16/00, EU:C:2001:495, pkt 44).

15 Wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., *Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt*, C?108/14 i C?109/14, EU:C:2015:496, pkt 32.

16 Wyrok z dnia 13 marca 2008 r., *Securenta*, C?437/06, EU:C:2008:166, pkt 34.

17 Wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., *Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt*, C?108/14 i C?109/14, EU:C:2015:496, pkt 27.

- 18 Zobacz analogicznie wyrok z dnia 14 września 2006 r., Wollny, C-72/05, EU:C:2006:573, pkt 28.
- 19 Zobacz podobnie np. wyrok z dnia 3 października 2006 r., Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo.
- 20 Zobacz podobnie wyrok z dnia 10 lipca 2008 r., Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, pkt 14, 15.
- 21 Wyrok z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo.
- 22 Opinia w sprawie C-228/05, EU:C:2006:425, pkt 82, 83 (wyróżnienie moje).
- 23 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: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1 – wyd. spec. w j. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23) (obecnie art. 168 dyrektywy 2006/112).
- 24 Wyrok z dnia 28 listopada 2013 r., MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, pkt 42.
- 25 Zobacz podobnie wyrok z dnia 30 marca 2006 r., Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, pkt 24; postanowienie z dnia 5 czerwca 2014 r., Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, pkt 19.
- 26 Wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schifffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 23.
- 27 Wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schifffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 24.
- 28 Wyroki: z dnia 16 lutego 2012 r., Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, pkt 44; z dnia 22 października 2015 r., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, pkt 32.
- 29 Wyrok z dnia 16 czerwca 2016 r., Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, pkt 24.
- 30 Zobacz jej opinie w sprawie VDP Dental Laboratory, C-401/05, EU:C:2006:537, pkt 95–97 oraz w sprawie MDDP, C-319/12, EU:C:2013:421, pkt 38, 39.
- 31 C-11/15, EU:C:2016:181, pkt 51.
- 32 Przepis ten stanowi, że w przypadku gdy za dany okres rozliczeniowy kwota odliczeń przekracza kwotę VAT należnego, państwa członkowskie mogą dokonać zwrotu lub przeniesienia nadwyżki na następny okres rozliczeniowy w oparciu o ustalone przez siebie warunki. W tym przypadku nadwyżka musiaby mieć charakter strukturalny i nawet w przypadku przenoszenia na kolejne okresy z biegiem czasu wyznacznie by rosła. Ostatecznie nierównowaga ta nieuchronnie prowadziaby do zwrotu.
- 33 Opinia rzecznika generalnego M. Szpunara w sprawie řeský rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:181, pkt 51.
- 34 Wyrok z dnia 28 listopada 2013 r., MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, pkt 25.
- 35 Wyrok z dnia 29 października 2009 r., NCC Construction Danmark, C-174/08,

EU:C:2009:669, pkt 40.

36 Wyrok z dnia 29 października 2009 r., NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, pkt 41.

37 Wyrok z dnia 29 października 2009 r., NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, pkt 42, 43.

38 Zobacz wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, pkt 45, w którym Trybunał potwierdził wniosek, do którego doszedłem w pkt 60 mojej opinii w tej sprawie (EU:C:2012:276).

39 Wyrok z dnia 13 marca 2014 r., Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, pkt 42, 43.

40 Wyrok z dnia 29 października 2009 r., NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, pkt 44.

41 Wyrok z dnia 14 września 2006 r., Wollny, C-72/05, EU:C:2006:573, pkt 35.

42 Zobacz podobnie wyrok z dnia 14 września 2006 r., Wollny, C-72/05, EU:C:2006:573, pkt 33, 37.

43 Zobacz podobnie wyrok z dnia 14 września 2006 r., Wollny, C-72/05, EU:C:2006:573, pkt 48.

44 Wyrok z dnia 13 marca 2008 r., Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 34, 37. Trybunał orzekł, że w tym względzie państwa członkowskie są upoważnione do stosowania w danym przypadku klucza inwestycyjnego bądź klucza transakcyjnego, bądź też jeszcze innego wariantowego klucza, nie bądź przy tym zobowiązane do ograniczania się do jednej z tych metod (pkt 38 tego wyroku).

45 Zobacz podobnie wyrok z dnia 12 lipca 1988 r., Direct Cosmetics i Laughtons Photographs, 138/86 i 139/86, EU:C:1988:383, pkt 23. Zobacz także wyrok z dnia 6 maja 2010 r., Komisja/Francja, C-94/09, EU:C:2010:253, pkt 40.

46 Zobacz podobnie wyrok z dnia 6 września 2012 r., Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 35.

47 Decyzja Rady 2007/436/WE, Euratom z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie systemu zasobów wśasnych Wspólnot Europejskich (Dz.U. 2007, L 163, s. 17).

48 Na przykład w 2014 r. – jednym z lat podatkowych, za które Związek Gmin chce otrzymać pełne prawo do odliczenia – zasoby oparte na VAT wyniosły 13,2% całkowitego budżetu Unii Europejskiej. Zobacz wieloletnie ramy finansowe na lata 2014–2020 i budżet Unii na 2014 r., s. 24.

49 Zobacz podobnie wyrok z dnia 5 czerwca 2018 r., Kolev i in., C-612/15, EU:C:2018:392, pkt 51, 52. Gdyby Polska chciała traktować podatników takich jak Związek Gmin w bardziej korzystny sposób, mogłaby – z zastrzeżeniem zgodności z postanowieniami traktatu dotyczącymi pomocy państwa – przyznać dotację finansowaną ze środków wśasnych, zamiast zezwalać na zwolnienie z podatku naliczonego kosztem budżetu Unii.

50 Zobacz analogicznie wyrok z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo.

- 51 Zobacz podobnie wyrok z dnia 5 czerwca 2018 r., Kolev i in., C-612/15, EU:C:2018:392, pkt 64.
- 52 Zobacz pkt 11 powyżej.
- 53 Zobacz podobnie wyrok z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in., C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 49.
- 54 Wyrok z dnia 5 października 2004 r., Pfeiffer i in., od C-397/01 do C-403/01, EU:C:2004:584, pkt 116.
- 55 Wyrok z dnia 11 września 2018 r., IR, C-68/17, EU:C:2018:696, pkt 63.
- 56 Zobacz podobnie wyrok z dnia 19 kwietnia 2016 r., DI, C-441/14, EU:C:2016:278, pkt 33, 34 i przytoczone tam orzecznictwo. Zobacz także wyrok z dnia 17 kwietnia 2018 r., Egenberger, C-414/16, EU:C:2018:257, pkt 72, 73.
- 57 Dz.U. 2010, C 83, s. 389 (zwanej dalej „kartą”).
- 58 Zobacz podobnie wyrok z dnia 5 czerwca 2018 r., Kolev i in., C-612/15, EU:C:2018:392, pkt 68 i przytoczone tam orzecznictwo.
- 59 Najnowsze orzecznictwo zawiera kilka przykładów sytuacji, w których Trybunał uznał, że może zaistnieć potrzeba, aby skuteczność Unii Europejskiej ustąpiła ochronie praw podstawowych. Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 16 lutego 2017 r., C.K. i in., C-578/16 PPU, EU:C:2017:127 [zakaz niehumanitarnego lub poniżej godnego traktowania w kontekście rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 604/2013 z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie ustanowienia kryteriów i mechanizmów ustalania państwa członkowskiego odpowiedzialnego za rozpatrzenie wniosku o udzielenie ochrony międzynarodowej zbieżnego w jednym z państw członkowskich przez obywatela kraju trzeciego lub bezpaństwowca (Dz.U. 2013, L 180, s. 31)]; z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B., C-42/17, EU:C:2017:936 (zasada nulla poena sine lege w kontekście art. 325 TFUE) oraz z dnia 25 lipca 2018 r., Minister for Justice and Equality (nieprawidłowości w systemie wymiaru sprawiedliwości), C-216/18 PPU, EU:C:2018:586 [prawo do skutecznego środka prawnego w kontekście decyzji ramowej Rady 2002/584/WSiSW z dnia 13 czerwca 2002 r. w sprawie europejskiego nakazu aresztowania i procedury wydawania osób miedzypaństwowymi członkami (Dz.U. 2002, L 190, s. 1 – wyd. spec. w j. polskim, rozdz. 19, t. 6, s. 34)].
- 60 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 7 stycznia 2004 r., X, C-60/02, EU:C:2004:10, pkt 61, 63; z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, pkt 61.
- 61 Artykuł ten stanowi, że „prawa podstawowe, zagwarantowane w europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności [sporządzonej w Rzymie w dniu 4 listopada 1950 r., zwanej dalej „EKPC”] oraz wynikające z tradycji konstytucyjnych wspólnych państwom członkowskim, stanowią część prawa Unii jako zasady ogólne prawa”.
- 62 Ten przepis karty stanowi, że „w zakresie, w jakim niniejsza karta zawiera prawa, które odpowiadają prawom zagwarantowanym [EKPC], ich znaczenie i zakres są takie same jak praw przyznanych przez tę konwencję. Niniejsze postanowienie nie stanowi przeszkody, aby prawo Unii przyznawało szerszą ochronę”. Kryteria wypracowane przez ETPC w ramach wykąadni odpowiednich przepisów EKPC powinno się zatem stosować przy ustalaniu tego minimalnego standardu ochrony gwarantowanego przez kartę (wyrok z dnia 28 lutego 2013 r. (szczególna procedura kontroli orzeczenia), Arango Jaramillo i in./EBI, C-334/12 RX-II, EU:C:2013:134, pkt

28).

63 Protokół nr 1 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzony w Paryżu dnia 20 marca 1952 r. (zwany dalej „protokołem nr 1”).

64 Wyrok ETPC z dnia 9 lipca 2002 r. w sprawie Orion Bēclav s.r.o. przeciwko Czechom, CE:ECHR:2002:0709DEC004378398, pkt 7.

65 Wyrok ETPC z dnia 29 stycznia 2003 r. w sprawie Masa Invest Group przeciwko Ukrainie, CE:ECHR:2005:1011DEC000354003, pkt 12.

66 Wyrok ETPC z dnia 14 maja 2013 r. w sprawie N.K.M. przeciwko Węgrom, CE:ECHR:2013:0514JUD006652911, § 50.

67 Wyrok ETPC z dnia 20 września 2011 r. w sprawie OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos przeciwko Rosji, CE:ECHR:2011:0920JUD001490204, § 559 (wyróżnienie moje).

68 Wyrok ETPC z dnia 14 października 2010 r. w sprawie Shchokin przeciwko Ukrainie, CE:ECHR:2010:1014JUD002375903, § 51.

69 A. Grgić, Z. Mataga, M. Longar i A. Vilfan, Dyrekcja Generalna Praw Człowieka i Obrotu Prawnego Rady Europy, *Le droit à la propriété dans la convention européenne des Droits de l'Homme. Un guide sur la mise en oeuvre de la convention européenne des Droits de l'Homme et de ses protocoles, Précis sur les droits de l'homme*, n° 10, September 2007, s. 13 (ródło ogólnodostępne pod adresem: <https://rm.coe.int/168007ff64>).

70 Wyrok ETPC z dnia 9 listopada 1999 r. w sprawie Špaček przeciwko Czechom, CE:ECHR:1999:1109JUD002644995, § 54.

71 Wyrok ETPC z dnia 25 lipca 2013 r. w sprawie Khodorkovskiy i Lebediew przeciwko Rosji, CE:ECHR:2013:0725JUD001108206, §§ 881–885.

72 Wyrok ETPC z dnia 29 stycznia 2003 r., Masa Invest Group przeciwko Ukrainie, CE:ECHR:2005:1011DEC000354003, pkt 12, 13.

73 Jest tak między innymi w Zjednoczonym Królestwie, gdzie zasadę tę po raz pierwszy wprowadzono w Bill of Rights (ustawie o prawach) z 1689 r. (nadal obowiązującej), we Francji, gdzie wynika ona z Declaration des droits de l'homme et du citoyen (deklaracji praw człowieka i obywatela) z dnia 26 sierpnia 1789 r. (nadal obowiązującej) i w Polsce, gdzie została ona zapisana w Artykułach henrykowskich z 1573 r., które obowiązują do dnia 24 października 1795 r.

74 Wydaje się, że jest tak w przypadku Austrii i Niemiec.

75 Wydaje się, że jest tak w szczególności w Belgii (art. 170 ust. 1 konstytucji belgijskiej), na Cyprze (art. 24 ust. 2 konstytucji cypryjskiej), w Estonii (art. 113 konstytucji estońskiej), w Finlandii (art. 81 ust. 1 konstytucji fińskiej), we Włoszech (art. 23 konstytucji włoskiej), w Irlandii (art. 22.2.1–22.2.6 konstytucji irlandzkiej), w Niderlandach (art. 104 konstytucji niderlandzkiej), w Czechach (art. 11 ust. 5 czeskiej karty praw podstawowych), na Litwie (art. 127 ust. 3 konstytucji litewskiej), w Luksemburgu (art. 99 konstytucji luksemburskiej), w Rumunii (art. 56 ust. 3 i art. 139 ust. 1 konstytucji rumuńskiej), na Słowacji (art. 59 ust. 2 konstytucji słowackiej) i w Szwecji (art. 4 ust. 1 Regeringsformen, który – wraz z trzema innymi aktami prawnymi – tworzy konstytucję szwedzką).

- 76 Artyku? 14 Declaration des droits de l'homme et du citoyen (deklaracji praw cz?owieka i obywatela) z dnia 26 sierpnia 1789 r. wymaga, aby ustawa przewidywa?a nast?puj?ce elementy: podstaw? opodatkowania, stawk? podatku oraz procedury poboru wszelkiego rodzaju podatków.
- 77 Artyku? 78 ust. 1 i 4 konstytucji greckiej wymaga, aby ustawa przewidywa?a nast?puj?ce elementy: wskazanie podatnika, rodzaju dochodu, maj?tku, wydatków oraz transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu, stawki podatku, zwolnie? i ulg podatkowych.
- 78 Artyku? 103 ust. 2 konstytucji portugalskiej wymaga, aby prawo przewidywa?o nast?puj?ce elementy: podstaw? opodatkowania, stawk? podatku, ulgi podatkowe i gwarancje dla podatników.
- 79 Zobacz art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, przywo?any w pkt 6 powy?ej.
- 80 Takich jak Bu?garia, Czechy, Estonia, Francja, Niemcy, Grecja, Niderlandy, Polska, Portugalia, Szwecja i Zjednoczone Królestwo.
- 81 Sytuacja na gruncie EKPC wydaje si? do?? podobna pod tym wzgl?dem (zob. pkt 85 i 86 powy?ej).
- 82 Wydaje si?, ?e jest tak w Czechach, Estonii, Niemczech, Grecji, Polsce i Zjednoczonym Królestwie.
- 83 Wydaje si?, ?e jest tak we Francji.
- 84 Wydaje si?, ?e jest tak w Niderlandach i Szwecji.
- 85 Zwracam uwag?, ?e podobny wymóg wynika z orzecznictwa ETPC, omówionego wcze?niej w niniejszej opinii (zob. pkt 82 powy?ej).
- 86 Wydaje si? to dotyczy? Bu?garii (przed dniem 1 stycznia 2017 r.), Czech, Niemiec, Grecji (od 2000 r.), Niderlandów, Szwecji i Zjednoczonego Królestwa.
- 87 Wydaje si?, ?e oprócz Polski dotyczy to Bu?garii, Czech, Grecji i Szwecji.
- 88 W Niderlandach odno?na decyzja Staatssecretarissen van Financiën (ministra finansów) dotycz?ca odliczania VAT wskazuje jako mo?liwe kryteria obliczania podlegaj?cej odliczeniu cz??ci podatku naliczonego metry kwadratowe, metry sze?cienne, odno?ny dochód lub odno?ne koszty.
- 89 W przypadku Szwecji zob. niewi???ce instrukcje administracji skarbowej nr 131 446423?15/111 z dnia 25 sierpnia 2015 r. oraz nr 202 377677?17/111 z dnia 19 grudnia 2017 r.
- 90 Zobacz VAT Notice 700 z dnia 17 grudnia 2014 r. (przewodnik po VAT obejmuj?cy zasady i procedury), sekcja 32 ust. 5.
- 91 Wyrok z dnia 22 czerwca 2016 r., C?11/15, EU:C:2016:470.
- 92 Opinia w sprawie ?eský rozhlas, C?11/15, EU:C:2016:181.
- 93 Wyrok z dnia 30 sierpnia 2016 r. w sprawie nr 5 Afs 124/2014–178.
- 94 Zobacz pkt 39 powy?ej.
- 95 Wyrok z dnia 28 listopada 2013 r., Rada/Manufacturing Support & Procurement Kala Naft,

C-348/12 P, EU:C:2013:776, pkt 121–123.

96 Wyrok z dnia 10 września 2009 r., Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, pkt 46.

97 Wyrok z dnia 16 września 2008 r., Isle of Wight Council i in., C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 47.

98 Wyrok z dnia 26 kwietnia 2005 r., „Goed Wonen”, C-376/02, EU:C:2005:251, pkt 33.

99 To samo można by powiedzieć a priori o wymogach proceduralnych lub technicznych. Ponieważ kwestia ta nie wchodzi jednak w zakres niniejszej opinii, nie będę jej dalej omawiać.

100 Zobacz pkt 41, 48 i 55 powyżej.

101 Zobacz orzecznictwo przytoczone w pkt 74 i 75 powyżej.

102 Wyrok z dnia 1 lipca 2014 r., Ålands Vindkraft, C-573/12, EU:C:2014:2037, pkt 126.

103 W odniesieniu do wykładni art. 168 dyrektywy 2006/112 zob. pkt 41, 48 i 55 powyżej.

104 Jak rozumiem, obowiązek ten wynika z art. 103 ust. 1 ustawy o VAT, który wydaje się wdrażać art. 250 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

105 Zobacz przypis 8 powyżej.

106 Zobacz pkt 112 powyżej.

107 Pragnę w tym miejscu zauważyć, że pełnomocnik Szefa Krajowej Administracji Skarbowej stanowczo podkreśla, przy braku sprzeciwu ze strony innych uczestników, że byłoby to obiektywnie niemożliwe.

108 Zobacz pkt 85 i 91 powyżej.

109 Zobacz omówienie zasady legalizmu fiskalnego w pkt 78–115 powyżej.

110 To znaczy zgodnie z twierdzeniami omówionymi w pkt 35–60 powyżej.

111 Sytuację występującą w niniejszej sprawie można porównać z tą, która pojawiła się w sprawie Pfeiffer i in. (wyrok z dnia 5 października 2004 r., od C-397/01 do C-403/01, EU:C:2004:584, pkt 108).

112 Zobacz wyrok z dnia 26 lutego 2013 r., Melloni, C-399/11, EU:C:2013:107, pkt 60. W tej sprawie Trybunał doszedł jednak do wniosku, że w związku ze względu na pełną harmonizację odpowiednich przepisów na szczeblu Unii Europejskiej sąd krajowy *nie mógł już* zastosować wyższego standardu ochrony praw podstawowych, jaki przewidywały krajowe przepisy konstytucyjne.

113 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 czerwca 1998 r., U 9/97, pkt 51. Na rozprawie okazało się także, że Trybunał Konstytucyjny nie miał jeszcze okazji, aby zbadać konstytucyjność braku metod alokacji podatku naliczonego.

114 Zobacz pkt 61, 64 i 65 powyżej.

115 Zobacz pkt 57–59 powyżej.

