Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 14 grudnia 2016 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Podatki — Podatek od wartości dodanej — Dyrektywa 77/388/EWG — Artykuł 17 ust. 5 akapit trzeci lit. d) — Zakres stosowania — Stosowanie proporcjonalnej części odliczenia do podatku od wartości dodanej ciążącego na nabyciu ogółu dóbr i usług używanych przez podatnika — Transakcje okazjonalne — Stosowanie wielkości obrotu jako wskazówki

W sprawie C-378/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Commissione tributaria regionale di Roma (regionalną komisję podatkową w Rzymie, Włochy) postanowieniem z dnia 6 maja 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 16 lipca 2015 r., w postępowaniu:

Mercedes Benz Italia SpA

przeciwko

Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: L. Bay Larsen, prezes izby, M. Vilaras, J. Malenovský (sprawozdawca), M. Safjan i D. Šváby, sędziowie,

rzecznik generalny: H. Saugmandsgaard Øe,

sekretarz: I. Illéssy, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 14 kwietnia 2016 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Mercedes Benz Italia SpA przez P. Centorego, avvocato,

— w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez E. De Bonisa, G. De Bellisa i M. Capolupa, avvocato dello Stato,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz D. Recchię, działające w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 29 czerwca 2016 r.,

* Język postępowania: włoski.

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 17 ust. 5 i art. 19 szóstej dyrektywy 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 jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23, zwanej dalej „szóstą dyrektywą") w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Mercedes Benz Italia Spa (zwaną dalej „spółką Mercedes Benz") a Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (organem administracji podatkowej – dyrekcją dla prowincji Rzym 3, zwanym dalej „organem podatkowym") w przedmiocie odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) dokonanego przez Mercedes Benz z tytułu roku podatkowego 2004.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Motyw siedemnasty szóstej dyrektywy stanowił:

„państwa członkowskie powinny mieć możność, w pewnych granicach i na pewnych warunkach, podjąć lub utrzymać specjalne środki stanowiące odstępstwo od stosowania niniejszej dyrektywy, w celu uproszczenia pobierania podatku i zapobieżenia nadużyciom finansowym lub uchylaniu się od opodatkowania;

[…]".

4 Artykuł 13 część B tej dyrektywy stanowił:

„Nie naruszając innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają […]:

d) następujące transakcje:

1) udzielanie oraz negocjacje w sprawach kredytu, oraz zarządzanie kredytem przez osobę udzielającą go;

[…]".

5 Zgodnie z art. 17 ust. 2 i 5 wspomnianej dyrektywy:

„2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należnego lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub, które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika.

[…]

5. W odniesieniu do towarów i usług, które mają być wykorzystane przez podatnika tak w przypadku transakcji określonych w ust. 2 i 3, dla których podatek od wartości dodanej podlega odliczeniu, jak też transakcji, dla których podatek nie podlega odliczeniu, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku od wartości dodanej, jaki przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

Ta część podlegająca odliczeniu zostanie ustalona, zgodnie z art. 19, dla wszystkich transakcji przeprowadzanych przez podatnika.

Jednakże państwa członkowskie mogą:

a) upoważnić podatnika do określenia proporcjonalnej części każdego obszaru jego działalności, pod warunkiem że dla każdego z tych obszarów będzie prowadzona osobna rachunkowość;

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

c) upoważnić lub zobowiązać podatnika do stosowania odliczenia na podstawie wykorzystania całości lub części towarów i usług;

d) upoważnić lub zobowiązać podatnika do stosowania odliczenia zgodnie z przewidzianą zasadą ustanowioną w ust. 1, w stosunku do wszystkich towarów i usług używanych dla transakcji tam wymienionych;

e) przewidzieć, że kwota podatku od wartości dodanej, która nie podlega odliczeniu przez podatnika, nie jest uwzględniana, jeżeli jest bardzo niska”.

6 Artykuł 19 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy, zatytułowany „Obliczanie części podlegającej odliczeniu”, miał następujące brzmienie:

„1. Na część podlegającą odliczeniu na podstawie art. 17 ust. 5 akapit pierwszy składać się będzie proporcja mająca [ułamek mający]:

— jako licznik, całkowitą kwotę, poza podatkiem od wartości dodanej, obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji, do których stosuje się odliczenie podatku od wartości dodanej […],

— jako mianownik, całkowitą kwotę, poza podatkiem od wartości dodanej, obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji uwzględnionych w liczniku oraz transakcji, dla których nie przysługuje odliczenie podatku od wartości dodanej. […]

Część podlegająca odliczeniu będzie ustalana w stosunku procentowym w skali rocznej oraz zaokrąglona w górę do pełnej kwoty procentowej.

2. Na zasadzie odstępstwa przepisów ust. 1, z kwoty, od której oblicza się część podlegającą odliczeniu, będą wyłączone kwoty obrotu uzyskane z dostawy dóbr inwestycyjnych […]”.

7 Szósta dyrektywa została uchylona i zastąpiona przez dyrektywę 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), która weszła w życie dnia 1 stycznia 2007 r.

Prawo włoskie

8 Artykuł 10 pkt 1 decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (dekretu prezydenta republiki nr 633 ustanawiającego i normującego podatek od wartości dodanej) z dnia 26 października 1972 r. (GURI nr 292 z dnia 11 listopada 1972 r.) (zwanego dalej „DPR nr 633/72"), w brzmieniu mającym zastosowanie do sprawy w postępowaniu głównym, stanowi:

„Zwalnia się z podatku:

Świadczenie usług dotyczących udzielenia i negocjowania kredytów, zarządzania nimi i operacji finansowania […]".

9 Artykuł 19 ust. 5 DPR nr 633/72 stanowi:

„[W] odniesieniu do podatników wykonujących jednocześnie transakcje dające prawo do odliczenia i transakcje zwolnione […] prawo do odliczenia podatku jest dopuszczalne tylko dla części podatku VAT, która jest proporcjonalna do kwoty odnoszącej się do tych pierwszych transakcji, a odpowiednia kwota jest obliczana poprzez zastosowanie proporcjonalnej części podlegającej odliczeniu określonej w art. 19a".

10 Z akt przedstawionych Trybunałowi wynika, że przewidziana w art. 19 ust. 5 DPR nr 633/72 metoda ustalania wysokości prawa do odliczenia ma zastosowanie do ogółu dóbr i usług nabytych przez podatników dokonujących transakcji dających prawo do odliczenia i transakcji zwolnionych.

11 Zgodnie z art. 19 bis DPR nr 633/72:

„1. Proporcjonalną część podlegającą odliczeniu wskazaną w art. 19 ust. 5 oblicza się na podstawie stosunku między kwotą transakcji dających prawo do odliczenia dokonanych w ciągu roku, a tą samą kwotą powiększoną o transakcje zwolnione w ciągu tego samego roku. Proporcjonalną część podlegającą odliczeniu zaokrągla się do jednostki wyższej lub niższej, zależnie od tego, czy część dziesiętna jest wyższa lub niższa niż pięć dziesiątych.

2. W celu obliczenia wskazanej w ust. 1 proporcjonalnej części podlegającej odliczeniu nie bierze się pod uwagę […] transakcji zwolnionych, które są wymienione w pkt 1–9 [art. 10 DPR nr 633/72], jeżeli nie stanowią one działalności podstawowej podatnika lub gdy mają charakter pomocniczy dla transakcji podlegających opodatkowaniu, bez uszczerbku dla niemożliwości odliczenia podatku obciążającego towary i usługi wykorzystywane wyłącznie do celów tych ostatnich transakcji".

12 Artykuł 36 DPR nr 633/72 został sformułowany następująco:

„1. Jeżeli chodzi o podatników, którzy wykonują kilka rodzajów działalności, podatek stosowany jest w sposób ogólny i łączny do wszystkich rodzajów działalności poprzez odniesienie do łącznej wielkości obrotu z zastrzeżeniem postanowień kolejnych ustępów.

2. Jeżeli podatnik prowadzi kilka przedsiębiorstw lub wykonuje jednocześnie kilka zawodów, podatek stosuje się oddzielnie w stosunku do przedsiębiorstw i w stosunku do wykonywania zawodów zgodnie z przepisami mającymi odpowiednio zastosowanie oraz w odniesieniu do wielkości obrotu.

3. Podatnicy, którzy prowadzą kilka przedsiębiorstw lub wykonują kilka rodzajów działalności w ramach tego samego przedsiębiorstwa lub wykonują kilka zawodów, mogą wybrać odrębne stosowanie podatku dotyczącego niektórych działalności, jakie wykonują, wskazując swój wybór organowi podatkowemu w ich deklaracji dotyczącej ustępu poprzedniego roku lub w deklaracji rozpoczęcia działalności. W tym przypadku odliczenie przewidziane w art. 19 jest przyznawane, pod

warunkiem że działalność jest przedmiotem odrębnej rachunkowości, lecz jest wyłączone na zasadach wyjątku z postanowień poprzedzającego w zakresie podatku dotyczącego towarów o mieszanym wykorzystaniu niepodlegających amortyzacji. Wybór jest skuteczny, o ile nie zostanie odwołany, w każdym razie przynajmniej przez okres trzech lat. […] Przepisy niniejszego ustępu mają zastosowanie ponadto do podatników […], którzy wykonują działalność zwolnioną w rozumieniu art. 10 ust. 1.

4. W każdym razie podatek stosuje się odrębnie zgodnie z właściwymi odpowiednio stosowanymi przepisami w odniesieniu do łącznej wielkości obrotu każdej z nich […].

5. W każdym przypadku, w którym podatek jest stosowany odrębnie dla danej działalności, jeżeli odliczenie przewidziane w art. 19 jest zmniejszone na podstawie ust. 3 tego artykułu lub ma zastosowanie ryczałtowe, jest ono przyznawane w stosunku do podatku dotyczącego towarów i usług wykorzystywanych jednocześnie w granicach części przypisanej wykonywaniu danej działalności; przejście lub przeniesienie usług na działalność podlegającą ograniczonemu lub ryczałtowemu odliczeniu stanowi świadczenie usług w rozumieniu art. 3 i jest uważane za dokonane na podstawie ich wartości nominalnej w chwili ich wyświadczenia […]”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

13 Spółka Mercedes Benz jest odpowiedzialna za strategiczne kierownictwo w zakresie sprzedaży towarów oznaczonych znakiem towarowym grupy Daimler-Chrysler we Włoszech.

14 W deklaracji podatku VAT za rok podatkowy 2004 spółka Mercedes Benz uznała swoją działalność finansową, to jest udzielanie pożyczek na rzecz spółek zależnych, za „okazjonalną” w stosunku do swojej działalności opodatkowanej, co doprowadziło do wyłączenia odsetek naliczanych od tych pożyczek z obliczenia mianownika ułamka służącego obliczeniu części podlegającej odliczeniu, o której mowa w art. 19a DPR nr 633/72.

15 W wyniku kontroli podatkowej przeprowadzonej w trakcie 2008 r. dotyczącej roku podatkowego 2004, do spółki Mercedes Benz skierowano decyzję organu podatkowego wzywającą do zapłaty dodatkowej kwoty z tytułu podatku VAT w wysokości 1 755 882 EUR na tej podstawie, że odsetki uzyskane z tych pożyczek zostały w sposób sprzeczny z prawem wyłączone z mianownika ułamka służącego ustaleniu części podlegającej odliczeniu, ponieważ udzielanie wspomnianych pożyczek stanowiło jedną z głównych działalności spółki Mercedes Benz, gdyż odsetki naliczane od tych pożyczek wynosiły 71,64% wielkości jej łącznego obrotu.

16 Spółka Mercedes Benz wniosła skargę na tę decyzję do Commissione tributaria provinciale di Roma (komisji podatkowej dla prowincji Rzym, Włochy), która skargę oddaliła. W związku z tym spółka Mercedes Benz wniosła odwołanie od tego wyroku do sądu odsyłającego, Commissione tributaria regionale di Roma (regionalnej komisji podatkowej w Rzymie, Włochy).

17 W ramach tego postępowania spółka Mercedes Benz podniosła, że miała ona prawo wyłączyć odsetki naliczone od udzielonych pożyczek do ułamka służącego obliczeniu części podlegającej odliczeniu z tytułu podatku VAT, twierdząc w szczególności, że w każdym razie prawodawca krajowy dokonał nieprawidłowej transpozycji art. 168 i 173–175 dyrektywy 2006/112, przewidując, iż proporcjonalna część odliczenia, o której mowa w art. 19a DPR nr 633/72, ma zastosowanie, bez względu na to, czy wspomniane towary i usługi służą realizacji transakcji dającej prawo do odliczenia, do transakcji niedających prawa do odliczenia lub do obydwu rodzajów tych transakcji.

18 W tych okolicznościach Commissione tributaria regionale di Roma (regionalna komisja podatkowa w Rzymie) postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy dla celów wykonywania prawa do odliczenia art. 168 i 173–175 dyrektywy 2006/112, interpretowane w świetle ustalonych w prawie Unii zasad proporcjonalności, skuteczności i neutralności, stoją na przeszkodzie włoskim przepisom krajowym (a konkretnie art. 19 ust. 5 i art. 19a [DPR nr 633/72]) i praktyce krajowych organów podatkowych, które wymagają odniesienia do struktury obrotów podmiotu gospodarczego również w celu określenia tak zwanych transakcji okazjonalnych, nie przewidując metody obliczania opartej na faktycznej strukturze i przeznaczeniu nabytych towarów lub usług, która obiektywnie odzwierciedla części wydatków rzeczywiście przypadających na poszczególne kategorie działalności podatnika, a mianowicie na działalność podlegającą opodatkowaniu i niepodlegającą opodatkowaniu?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

Uwagi wstępne

19 W pierwszej kolejności, pomimo że sąd odsyłający formalnie odniósł się we wniosku prejudycjalnym do art. 168 i 173–175 dyrektywy 2006/112, należy zauważyć, iż w trakcie roku podatkowego omawianego w postępowaniu głównym prawo podatników do odliczenia było zasadniczo regulowane przez art. 17 i 19 szóstej dyrektywy.

20 W drugiej kolejności z akt przedstawionych Trybunałowi wynika, że przyjmując art. 19 ust. 5 i art. 19 bis DPR nr 633/72, prawodawca krajowy miał zamiar posłużenia się metodą przewidującą wyjątek z art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. d) szóstej dyrektywy.

21 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że przez swoje pytanie sąd odsyłający zasadniczo zmierza do ustalenia, czy art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. d) i art. 19 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one krajowym uregulowaniom i praktyce krajowej takim jak sporne w postępowaniu głównym, które nakazują podatnikowi:

— stosowanie do ogółu towarów i usług, jakie nabył, proporcjonalnej części odliczenia opartej na wielkości obrotu, nie przewidując metody obliczenia, która byłaby oparta na charakterze i rzeczywistym przeznaczeniu każdych poszczególnych nabytych towarów i usług i która odzwierciedlałaby w sposób obiektywny część rzeczywistego przypisania kosztów poniesionych na każdą z opodatkowanych i nieopodatkowanych działalności; oraz

— odniesienie się do struktury jego wielkości obrotu w celu ustalenia transakcji kwalifikowanych jako „okazjonalne”.

Odpowiedź Trybunału

22 Na wstępie należy przypomnieć, że na podstawie art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy podatnicy mają możliwość odliczenia podatku obciążającego nabycie lub dostawę towarów lub usług, które są przeznaczone wyłącznie do realizacji transakcji opodatkowanych.

23 W odniesieniu do towarów i usług, które mają zostać wykorzystane przez podatnika zarówno na potrzeby transakcji dających prawo do odliczenia, jak i na potrzeby transakcji niedających prawa do odliczenia, art. 17 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy stanowi, że dopuszczalne jest odliczenie jedynie takiej części podatku VAT, jaka przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

24 Niemniej jednak art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy pozwala państwom członkowskim na posłużenie się szczególnymi metodami ustalania prawa do odliczenia, o charakterze wyjątkowym, wśród których znajduje się metoda ustanowiona w lit. d) tego przepisu (zob. podobnie wyrok z dnia 8 listopada 2012 r., BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, pkt 24).

25 Zgodnie z brzmieniem art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. d) szóstej dyrektywy państwo członkowskie może upoważnić lub zobowiązać podatnika do stosowania odliczenia zgodnie z zasadą przewidzianą w art. 17 ust. 5 akapit pierwszy tej dyrektywy w stosunku do wszystkich towarów i usług używanych dla transakcji tam wymienionych.

26 W pierwszej kolejności należy zbadać, czy art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. d) szóstej dyrektywy w związku z jego kontekstem należy interpretować w ten sposób, że przewidziana w nim metoda obliczenia prawa do odliczenia podatku VAT pozwala na posłużenie się proporcjonalną częścią odliczenia opartą na wielkości obrotu.

27 W tym zakresie należy zauważyć, że w przeciwieństwie do wyjątkowych metod obliczania przewidzianych w art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy metoda opisana w jego lit. d) zakłada wyraźnie zgodność jej zastosowania z zasadą ustanowioną w art. 17 ust. 5 akapit pierwszy wspomnianej dyrektywy.

28 Tymczasem, jak wynika z pkt 23 niniejszego wyroku, zasada przewidziana w art. 17 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy nie wyjaśnia, w jaki sposób część podatku VAT, która jest proporcjonalna do kwot przypadających na transakcje dające prawo do odliczenia, powinna zostać konkretnie ustalona.

29 W związku z tym art. 17 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy, który następuje bezpośrednio po akapicie pierwszym i rozpoczyna się wyrażeniem „ta część", odnosi się tym samym do proporcjonalnej części, która ma zostać obliczona zgodnie z art. 19 tej dyrektywy.

30 Tymczasem art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi, że część podlegająca odliczeniu przewidziana w art. 17 ust. 5 tej dyrektywy jest ustalana na podstawie ułamka składającego się w liczniku z wielkości obrotu przypadającej na transakcje dające prawo do odliczenia i w mianowniku z wielkości obrotu przypadającego na te transakcje oraz na transakcje niedające prawa do odliczenia.

31 W ten sposób, znajdujące się w art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. d) szóstej dyrektywy odesłanie do zgodności z zasadą przewidzianą w akapicie pierwszym tego ustępu należy rozumieć jako oznaczające stosowanie proporcjonalnej części odliczenia opartej na wielkości obrotu w wykonaniu wspomnianego przepisu.

32 Z powyższego wynika, że art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. d) szóstej dyrektywy w związku z art. 17 ust. 5 akapity pierwszy i drugi oraz w związku z art. 19 ust. 1 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przewidziana w nim metoda obliczania prawa do odliczenia podatku VAT oznacza posłużenie się proporcjonalną częścią opartą na wielkości obrotu.

33 W drugiej kolejności należy zbadać, czy art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. d) szóstej dyrektywy sprzeciwia się temu, aby państwo członkowskie nakazywało podatnikowi stosowanie do ogółu nabytych przez niego towarów i usług proporcjonalnej części odliczenia opartej na wielkości obrotu, bez uwzględniania przy tym charakteru i rzeczywistego przeznaczenia każdego z tych towarów i każdej z tych usług.

34 W tym zakresie, po pierwsze, z treści samego art. 17 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy wynika, że proporcjonalna część odliczenia służąca ustaleniu kwoty podatku VAT podlegającej odliczeniu, jest co do zasady zastrzeżona jedynie dla towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika przy wykonywaniu transakcji gospodarczych dających prawo do odliczenia oraz transakcji gospodarczych

niedających prawa do odliczenia (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 września 2012 r., Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 40; z dnia 9 czerwca 2016 r., Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, pkt 25).

35 Po drugie, zgodnie z brzmieniem art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. d) szóstej dyrektywy państwa członkowskie mogą upoważnić lub zobowiązać podatnika do stosowania odliczenia „zgodnie z przewidzianą zasadą ustanowioną w ust. 1 [akapit pierwszy], w stosunku do wszystkich towarów i usług używanych dla transakcji tam wymienionych".

36 Z uwagi na to, że art. 17 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, do którego bezpośrednio odnosi się art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. d) tej dyrektywy, dotyczy zarówno transakcji dających prawo do odliczenia, jak i transakcji niedających tego prawa, wyrażenie „transakcji tam wymienionych" należy rozumieć jako obejmujące dwa rodzaje transakcji wymienionych w art. 17 ust. 5 akapit pierwszy wspomnianej dyrektywy.

37 Tymczasem, w przeciwieństwie do akapitu pierwszego art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy, akapit trzeci lit. d) rzeczonego artykułu 17 ust. 5 nie posługuje się wyrażeniem „jak też".

38 W braku tego określenia art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. d) szóstej dyrektywy należy rozumieć jako odnoszący się do ogółu towarów i usług wykorzystywanych przez danego podatnika przy wykonywaniu transakcji dających prawo do odliczenia, jak też transakcji niedających takiego prawa, przy czym nie jest konieczne, aby owe towary i usługi służyły jednoczesnemu wykonywaniu owych dwóch rodzajów transakcji.

39 W rzeczywistości bowiem należy przypomnieć, że jeżeli przepis prawa Unii może podlegać kilku wykładniom, to należy przyjąć tę wykładnię, która jest w stanie zapewnić jego skuteczność (zob. w szczególności wyrok z dnia 9 marca 2000 r., EKW i Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, pkt 41).

40 Tymczasem interpretowanie art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. d) szóstej dyrektywy jako mającego zastosowanie jedynie do towarów i usług wykorzystywanych dla celów wykonywania transakcji dających prawo do odliczenia, „jak też" transakcji niedających takiego prawa, prowadziłoby do nadania temu przepisowi takiego samego zakresu, jaki ma art. 17 ust. 5 akapit pierwszy tej dyrektywy, od którego przepis ten stanowi wyjątek.

41 Prawdą jest, że sąd odsyłający wydaje się mieć wątpliwości co do zgodności wykładni przedstawionej w pkt 38 niniejszego wyroku z zasadami proporcjonalności odliczenia, skuteczności prawa do odliczenia oraz neutralności podatku VAT.

42 Niemniej jednak, bez konieczności oceny dokładnego wpływu tych zasad na wykładnię art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy, należy stwierdzić, że uwzględnienie wspomnianych zasad regulujących system podatku VAT, od których jednak prawodawca może w sposób zgodny z prawem wprowadzić wyjątek, nie może w każdym razie uzasadniać wykładni, która pozbawiałaby wszelkiej skuteczności wyraźnie zamierzonego przez prawodawcę wyjątku.

43 Wnioski znajdujące się w pkt 38 niniejszego wyroku potwierdza ponadto jeden z celów zamierzonych przez szóstą dyrektywę polegający, jak wynika z jej motywu siedemnastego, na dopuszczeniu posługiwania się stosunkowo prostymi zasadami (zob. podobnie wyrok z dnia 8 marca 2012 r., Komisja/Portugalia, C-524/10, EU:C:2012:129, pkt 35).

44 W rzeczywistości bowiem, stosując zasadę obliczania przewidzianą w art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. d) szóstej dyrektywy, podatnicy nie mają obowiązku przeznaczania nabywanych przez nich towarów i usług na transakcje dające prawo do odliczenia, bądź to na transakcje niedające takiego prawa lub na dwa rodzaje tych transakcji, a tym samym krajowe organy podatkowe nie muszą sprawdzać, czy owo przeznaczenie zostało dokonane w prawidłowy sposób.

45 W trzeciej kolejności należy ustalić, czy z uwagi na art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy państwo członkowskie może nakazać podatnikowi, aby odnosił się również do wielkości obrotu w celu wskazania wśród wykonywanych przez niego transakcji, które można zaklasyfikować jako „okazjonalne".

46 W tym zakresie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy w celu ustalenia proporcjonalnej części odliczenia przewidzianej w art. 19 ust. 1, należy pominąć wielkość obrotu przypadającą na „okazjonalne transakcje związane z obrotem nieruchomościami i finansami". Tymczasem szósta dyrektywa nie definiuje tego ostatniego pojęcia.

47 Niemniej jednak Trybunał wyjaśnił już, że chociaż wielkość przychodów pochodzących z transakcji finansowych objętych zakresem szóstej dyrektywy może stanowić wskazówkę, iż transakcje te nie powinny być uważane za okazjonalne w rozumieniu art. 19 ust. 2 tej dyrektywy, to okoliczność, że owe transakcje generują przychody większe od pochodzących z działalności określonej jako działalność główna, sama w sobie nie wystarcza, by wykluczyć zakwalifikowanie ich jako „transakcji okazjonalnych" w rozumieniu tego przepisu (zob. podobnie wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, pkt 77).

48 Ponadto z orzecznictwa Trybunału wynika, że działalność gospodarczą należy zaklasyfikować jako „okazjonalną" w rozumieniu art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy, jeżeli nie stanowi ona bezpośredniego, trwałego i koniecznego przedłużenia opodatkowanej działalności przedsiębiorstwa oraz nie oznacza ona znacznego wykorzystywania towarów i usług, od których należny jest podatek VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 11 lipca 1996 r., Régie dauphinoise, C-306/94, EU:C:1996:290, pkt 22; z dnia 29 kwietnia 2004 r., EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, pkt 76; z dnia 29 października 2009 r., NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, pkt 31).

49 W związku z tym należy stwierdzić, że struktura wielkości obrotu podatnika stanowi element mający znaczenie dla ustalenia, czy transakcje należy uznać za „okazjonalne" w rozumieniu art. 19 ust. 2 zdanie drugie szóstej dyrektywy, jednak należy również uwzględnić w tym celu stosunek tych transakcji do opodatkowanej działalności tego podatnika i w odpowiednim przypadku, wykorzystanie przez te transakcje towarów i usług, od których jest naliczany podatek VAT.

50 Z powyższego wynika, iż art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. d) i art. 19 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one krajowemu uregulowaniu i praktyce krajowej takim jak omawiane w postępowaniu głównym, które nakazują podatnikowi:

— stosowanie do ogółu towarów i usług, jakie nabył, proporcjonalnej części odliczenia opartej na wielkości obrotu, nie przewidując metody obliczenia, która byłaby oparta na charakterze i rzeczywistym przeznaczeniu każdych z poszczególnych nabytych towarów i usług i która odzwierciedlałaby w sposób obiektywny część rzeczywistego przypisania kosztów poniesionych na każdą z opodatkowanych i nieopodatkowanych działalności; oraz

— odniesienie się do struktury wielkości obrotu w celu ustalenia transakcji, które można zaklasyfikować jako „okazjonalne", o ile przeprowadzana w tym celu ocena uwzględnia również stosunek tych transakcji do opodatkowanej działalności tego podatnika i, w odpowiednim przypadku, wykorzystanie do tych transakcji towarów i usług, od których naliczany jest podatek VAT.

W przedmiocie kosztów

51 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 17 ust. 5 akapit trzeci lit. d) i art. 19 szóstej dyrektywy 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 należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one krajowemu uregulowaniu i praktyce krajowej takim jak omawiane w postępowaniu głównym, które nakazują podatnikowi:

— **stosowanie do ogółu towarów i usług, jakie nabył, proporcjonalnej części odliczenia opartej na wielkości obrotu, nie przewidując metody obliczenia, która byłaby oparta na charakterze i rzeczywistym przeznaczeniu każdych z poszczególnych nabytych towarów i usług i która odzwierciedlałaby w sposób obiektywny część rzeczywistego przypisania kosztów poniesionych na każdą z opodatkowanych i nieopodatkowanych działalności; oraz**

— **odniesienie się do struktury wielkości obrotu w celu ustalenia transakcji, które można zaklasyfikować jako „okazjonalne”, o ile przeprowadzana w tym celu ocena uwzględnia również stosunek tych transakcji do opodatkowanej działalności tego podatnika i, w odpowiednim przypadku, wykorzystanie do tych transakcji towarów i usług, od których naliczany jest podatek od wartość dodanej.**

Podpisy