

I SA/Łd 287/15 - Wyrok

Data orzeczenia	2015-05-18
Data wpływu	2015-03-06
Sąd	Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi
Sędziowie	Tomasz Adamczyk /przewodniczący sprawozdawca/
Symbol z opisem	6110 Podatek od towarów i usług 6560
Hasła tematyczne	Podatek od towarów i usług
Skarżony organ	Dyrektor Izby Skarbowej
Treść wyniku	Uchylono zaskarżoną interpretację
Powołane przepisy	Dz.U. 2011 nr 177 poz 1054; art. 86 § 1, art. 90 ust. 1, 2 i 3; Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług - tekst jednolity

Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi – Wydział I w składzie następującym: Przewodniczący: Sędzia NSA Paweł Janicki Sędziowie: Sędzia WSA Tomasz Adamczyk (spr.) Sędzia WSA Bożena Kasprzak Protokolant: Asystent sędziego Tomasz Furmanek po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 29 kwietnia 2015 r. sprawy ze skargi Miasta Ł. - na prawach powiatu na interpretację Dyrektora Izby Skarbowej w Ł. działającego z upoważnienia Ministra Finansów z dnia [...] nr [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących zakup usług zagospodarowania odpadów 1. uchyla zaskarżoną interpretację; 2. zasądza od Dyrektora Izby Skarbowej w Ł. działającego z upoważnienia Ministra Finansów na rzecz strony skarżącej kwotę 440 (czterysta czterdzieści) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Uzasadnienie

W dniu 28 sierpnia 2014 r. Miasto Ł. – Miasto na prawach powiatu złożyło wniosek (uzupełniony pismem z dnia 19 listopada 2014 r.) o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących zakup usług zagospodarowania odpadów.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny i zdarzenie przyszłe.

Miasto Ł. jest jednostką samorządu terytorialnego, zarejestrowaną dla celów podatku od towarów i usług (dalej: "VAT") w Polsce jako podatnik VAT czynny (dalej: "Miasto" lub "Wnioskodawca").

Działalność Miasta obejmuje zarówno działalność podlegającą opodatkowaniu VAT zgodnie z ustawą o VAT (dalej: "działalność podlegająca opodatkowaniu"), jak i działalność niepodlegającą opodatkowaniu VAT (dalej: "działalność niepodlegająca opodatkowaniu").

W ramach czynności wykonywanych przez Miasto można wyróżnić:

- czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT, wykonywane głównie w ramach czynności cywilnoprawnych - w szczególności, działalność taka obejmuje m.in.: ustanowienie wieczystego użytkowania gruntów, dzierżawę gruntów i budynków, sprzedaż lokali mieszkalnych, użytkowych, a także gruntów i budynków oraz ich najem, sprzedaż środków trwałych niebędących nieruchomościami, refaktury usług telekomunikacyjnych, telefonii stacjonarnej oraz komórkowej, refaktury za energię, usługi wodno- kanalizacyjne oraz aporty do spółek prawa handlowego;

- czynności niepodlegające opodatkowaniu podatkiem VAT, w ramach których Wnioskodawca

funkcjonuje np. jako organ podatkowy (m.in. dla celów podatku od nieruchomości) czy organ administracyjny (np. poprzez wydawanie koncesji na alkohol, dowodów osobistych, praw jazdy); Miasto generuje również przychody nieobjęte zakresem opodatkowania VAT np. odszkodowania z tytułu bezprawnego zajęcia nieruchomości Miasta.

Miasto jest właścicielem nieruchomości, m.in. 12 budynków, którymi administruje jeden z wydziałów Urzędu Miasta Ł. (UMŁ). We wszystkich obiektach znajdują się lokale zajmowane przez pracowników UMŁ, jak również przez najemców.

Miasto realizuje 2 rodzaje umów związanych z obciążaniem za najem użytkowników lokali:

- porozumienia, których przedmiotem jest rozliczenie kosztów eksploatacyjnych lokali, w tym ochronę, monitoring, sprzątnięcie, energię cieplną, gaz, energię elektryczną, proporcjonalnie do zajmowanej powierzchni, oraz zimną wodę, ścieki i śmieci -proporcjonalnie do liczby zatrudnionych osób;

- umowy najmu (czynszowe), których przedmiotem jest rozliczenie czynszu oraz kosztów świadczeń dodatkowych j w.

Do lipca 2013 r. Miasto Ł. rozliczało najemców za wywóz odpadów komunalnych (śmieci) wystawiając faktury sprzedaży (refaktury) na podstawie faktury otrzymywanej od firmy wywozowej, z którą Miasto ma podpisaną umowę na świadczenie ww. usług. Od 1 lipca 2013 r. zaczęła obowiązywać nowy system odbioru i zagospodarowania odpadów komunalnych.

Znowelizowana ustawa z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (Dz. U. z 2012 r., poz. 391 i 951 ze zm.; dalej: "Ustawa o utrzymaniu czystości") zobowiązała właścicieli (administratorów, zarządców) nieruchomości do uiszczania na rzecz gminy, na terenie której położone są nieruchomości, opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi.

Opłata ta jest pobierana od mieszkańców przez gminę na podstawie deklaracji, do złożenia której jest zobowiązany właściciel nieruchomości. W związku z powyższym, Miasto, jako właściciel nieruchomości jest zobowiązane do deklarowania i wnoszenia opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Następnie, Miasto obciąża powyższymi kosztami najemców na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych, takich jak porozumienia lub najem.

W konsekwencji, w przypadku braku uiszczenia opłaty przez najemcę, Miasto może występować w stosunku do najemcy z roszczeniem cywilnoprawnym.

Miasto wystąpiło z pytaniem do Ministra Finansów, czy prawidłowe w takiej sytuacji jest obciążenie kontrahenta (najemcy) kosztem związanym z odbiorem i gospodarowaniem odpadami z zastosowaniem obniżonej stawki opodatkowania (8% VAT) oraz czy taka sprzedaż powinna zostać udokumentowana fakturą VAT.

Minister Finansów, w wydanej w dniu [...] r. interpretacji indywidualnej prawa podatkowego stwierdził, że stanowisko Miasta jest błędne. Uwzględniając art. 29a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.), dalej: ustawa o VAT, który nakazuje traktować jako podstawę opodatkowania wszystko, co stanowi zapłatę z tytułu wykonania usługi, organ podatkowy orzekł, że przedmiotowa opłata za odbiór i gospodarowanie odpadami, stanowi jedną ze składowych wynagrodzenia z tytułu czynszu najmu. Minister Finansów uznał więc, że świadczenie usługi najmu, wraz dodatkowymi świadczeniami pobocznymi, należy uznać za usługę o charakterze

kompleksowym, której nie należy dzielić dla celów określenia skutków w VAT.

Miasto nie odlicza podatku naliczonego z faktur dokumentujących nabycie usług odbioru i zagospodarowania odpadami od podmiotów realizujących świadczenia w tym względzie.

Usługi zagospodarowania odpadów objęte zakresem pytania będą nabywane zarówno w związku z czynnościami Wnioskodawcy pozostającymi poza podatkiem VAT oraz w związku z usługami podlegającymi opodatkowaniu VAT (innymi niż zwolnionymi z VAT).

Czynnościami pozostającymi poza zakresem VAT są czynności związane z obowiązkiem zagospodarowania odpadów przez Wnioskodawcę. Wnioskodawca działa w tym względzie jako podmiot władzy publicznej, a opłaty z tytułu gospodarowania odpadami, wnoszone przez mieszkańców, nie stanowią wynagrodzenia w rozumieniu przepisów ustawy o VAT, nie są bowiem związane z jakimkolwiek świadczeniem po stronie Wnioskodawcy. Wynika to również z treści uzyskanej wcześniej przez Wnioskodawcę interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z dnia [...] r.

Natomiast świadczenia podlegające opodatkowaniu to świadczenia najmu lokali użytkowych, których elementem kosztowym jest wartość usługi zagospodarowania odpadów. W tej sytuacji Wnioskodawca jest podmiotem zobowiązanym do ponoszenia kosztów gospodarowania odpadami. Niemniej, z treści umów lub porozumień z najemcami wynika przeniesienie na ich rzecz kosztów użytkowania mieszkania. Zgodnie z cytowaną powyżej interpretacją, nie jest możliwe wówczas refakturowanie kosztów dodatkowych, lecz stanowią one część usługi złożonej (świadczenia najmu).

Charakter rozliczeń pomiędzy Wnioskodawcą a Usługodawcą w zakresie nabywania świadczeń zagospodarowania odpadów w istocie uniemożliwia wyodrębnienie na fakturze części wydatków związanych z realizacją przez Wnioskodawcę czynności pozostających poza zakresem VAT oraz czynności podlegających opodatkowaniu VAT. Zadane przez Wnioskodawcę pytanie dotyczy zarówno wydatków związanych z wynajmem lokali w budynkach stanowiących własność Wnioskodawcy, jak również z czynnościami pozostającymi poza zakresem opodatkowania VAT. Wynajem dotyczy lokali użytkowych.

Wnioskodawca nie otrzymuje odrębnej faktury dotyczącej wskazanych 12 budynków. Faktura wystawiana przez podmiot wykonujący świadczenie usług w zakresie zagospodarowania odpadami dotyczy całości świadczenia na rzecz Wnioskodawcy.

Wnioskodawca zwrócił uwagę, że obowiązek wykazywania sprzedaży dokonywanej w ramach działalności gospodarczej wynika wprost z przepisów ustawy o VAT. Fakt pozostawania wskazanych czynności w ramach prowadzonej przez Wnioskodawcę działalności gospodarczej potwierdza cytowana wcześniej interpretacja indywidualna z dnia [...] r. W związku z powyższym, Wnioskodawca informuje, że powyższe obowiązki są przez niego wypełniane, a obrót z tytułu wynajmu lokali wraz ze świadczeniami dodatkowymi (media) jest wykazywany w deklaracjach VAT.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie.

Czy Miasto ma prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących zakup usług zagospodarowania odpadów?

Zdaniem Wnioskodawcy (ostatecznie przedstawionym w uzupełnieniu wniosku), Miastu przysługuje pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących nabycie usług zagospodarowania odpadów.

W ocenie Miasta, opłaty za gospodarowanie odpadami należy uznać za element cenotwórczy usługi najmu lokali. Jest to bowiem element kalkulacji wynagrodzenia, a przez to - podstawy opodatkowania świadczonej przez Miasto usługi. Z uwagi na fakt, że kupowane przez Miasto usługi zagospodarowania odpadów mają pośredni wpływ na wartość podstawy opodatkowania świadczonych przez Miasto usług najmu, uznać należy, że zakup ten pozostaje w bezpośrednim i ścisłym związku z działalnością gospodarczą Miasta.

Dalej wskazano, że istnieje związek ekonomiczny pomiędzy ponoszonymi przez Miasto wydatkami a wartością sprzedaży. Wynika on, m.in. z faktu ustalenia wartości opłat, którymi są obciążani najemcy, na podstawie kosztów zakupu usług zagospodarowania odpadów, zgodnie z treścią ustawy o czystości. Fakt, iż przedmiotowe usługi są również związane z działalnością Miasta jako podmiotu władzy publicznej powinien pozostać bez znaczenia dla oceny prawa do odliczenia. Zakres prawa do odliczenia w przypadku dokonania zakupu związanego zarówno z działalnością gospodarczą oraz działalnością pozostającą poza zakresem VAT oznacza, że powinien być weryfikowany jedynie na podstawie charakteru czynności realizowanych w ramach działalności opodatkowanej. Tym samym, z uwagi na fakt, że Miasto realizuje jedynie sprzedaż usług najmu podlegających opodatkowaniu VAT, przysługuje mu pełne prawo do odliczenia VAT z faktur zakupu usług zagospodarowania odpadów.

Interpretacją z dnia [...] r. Dyrektor Izby Skarbowej w Ł., działający z upoważnienia Ministra Finansów uznał, że stanowisko podatnika jest nieprawidłowe.

W uzasadnieniu rozstrzygnięcia wskazał, że w świetle regulacji ustawy o VAT oraz ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, organizując system odbioru odpadów komunalnych od mieszkańców, ustalając stawkę opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi i pobierając ją od właścicieli nieruchomości, Gmina występuje/będzie występować w pozycji nadrzędnej w stosunku do podmiotów uczestniczących w danej czynności (właścicieli nieruchomości), wykonując zadania z zakresu władzy publicznej określone w przepisach ustawy z dnia 8 marca 1990r. o samorządzie gminnym - art. 7 ust. 1 pkt 3, z którego wynika, że zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty należy do zadań własnych gminy. W szczególności zadania własne obejmują sprawy wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, utrzymania czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i unieszkodliwiania odpadów komunalnych, zaopatrzenia w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz. Tym samym Gmina pobierając opłatę za gospodarowanie odpadami komunalnymi nie działa jako podatnik podatku od towarów i usług na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy. Tym samym opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

Natomiast inaczej przedstawia się sytuacja, w przypadku poboru opłat za gospodarowanie odpadami przez Wnioskodawcę w związku z zawartymi umowami najmu/porozumienia. W przypadku ww. umów przedmiotem świadczenia na rzecz najemców jest usługa główna, tj. najem nieruchomości, a koszty dodatkowe, w tym opłaty z tytułu opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, stanowią elementy rachunku kosztów zmierzające do ustalenia kwoty odpłatności za usługę najmu, bowiem z ekonomicznego punktu widzenia dopełniają świadczenie zasadnicze i nie należy ich sztucznie oddzielać od tego świadczenia.

W przedmiotowej sprawie Wnioskodawca, występuje w roli odsprzedającego nabyte uprzednio przez siebie usługi, na podmioty wynajmujące nieruchomości, jednak ma to bezpośredni związek z zawartą umową najmu/porozumienia. Zatem wydatki za gospodarowanie odpadami komunalnymi stanowią wraz z czynszem podstawę opodatkowania w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy i są opodatkowane stawką właściwą dla świadczonych usług najmu.

Świadczenie to jest bowiem nierozzerwalnie związane z usługą najmu, jako konieczne do korzystania z przedmiotu najmu i mające w stosunku do niej charakter poboczny.

W świetle powyższego organ uznał, iż usługa najmu lokalu użytkowego jest usługą złożoną tzn. taką, która łączy w sobie usługę sensu stricto najmu i przyporządkowane do niej usługi związane z zapewnieniem możliwości pełnowartościowego użytkowania wynajmowanego lokalu użytkowego, które są nierozzerwalnie ze sobą związane.

Zatem, w ocenie organu, odrębne potraktowanie dodatkowych kosztów obciążających najemców stanowiłoby sztuczne dzielenie usługi najmu/porozumienia niezajdujące uzasadnienia ekonomicznego i gospodarczego.

Biorąc powyższe pod uwagę stwierdzono, że w analizowanej sprawie przedmiotem świadczenia na rzecz najemcy jest usługa główna, tj. wynajem lokalu na podstawie umowy najmu/porozumienia, a koszty dodatkowe, tj. opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi są elementem usług pomocniczych do tej usługi. W efekcie, na podstawie art. 29a ust. 1 ustawy, przedmiotowe wydatki są świadczeniem należnym z tytułu umowy najmu lokalu.

Pobierana przez Wnioskodawcę opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi, jako element usługi najmu lokalu, będzie zatem podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług właściwą dla usługi zasadniczej tj. dla usługi najmu lokalu użytkowego na podstawie umowy najmu/porozumienia w wysokości 23%.

Wobec powyższego, nabycie usługi zagospodarowania odpadów będącej przedmiotem wniosku związane jest/będzie z czynnościami opodatkowanymi podatkiem VAT i niepodlegającymi opodatkowaniu podatkiem VAT.

Rozpatrując prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony, należy mieć na uwadze, że system odliczenia ma na celu całkowite uwolnienie podatnika od ciężaru VAT zapłaconego lub podlegającego zapłacie w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Natomiast nie daje uprawnienia do odliczenia w przypadku czynności będących poza zakresem działalności gospodarczej. Oznacza to, że podatnik nie może domagać się prawa do odliczenia podatku naliczonego, nie płacąc podatku należnego.

Obowiązkiem Wnioskodawcy jest przypisanie konkretnych wydatków do określonego rodzaju sprzedaży, z którymi wydatki te są związane. Wnioskodawca ma zatem obowiązek odrębnego określenia, z jakim rodzajem działalności będzie związany podatek wynikający z otrzymanych faktur zakupu, czyli dokonania tzw. alokacji podatku do czynności podlegających opodatkowaniu i czynności niepodlegających opodatkowaniu.

W odniesieniu do stosowanej metody wyodrębnienia podatku organ wskazał, że sposób wyodrębnienia kwot podatku naliczonego związanego ze sprzedażą opodatkowaną, winien mieć charakter obiektywny, determinowany okolicznościami sprawy. Wybór metody wyodrębnienia kwot podatku naliczonego należy wyłącznie do obowiązków Wnioskodawcy. Ważne jest jedynie by przyjęta metoda stanowiła właściwe odzwierciedlenie odliczenia podatku naliczonego związanego z czynnościami opodatkowanymi. Podkreślono przy tym, że wyłącznie Wnioskodawca znający specyfikę, organizację i podział pracy w swojej jednostce jest w stanie wyodrębnić część podatku naliczonego, związaną z czynnościami podlegającymi opodatkowaniu, a nie organ podatkowy w trybie interpretacji indywidualnej.

Wnioskodawca jest zobowiązany do przyjęcia przy odliczeniu podatku VAT naliczonego obiektywnego kryterium (np. klucza inwestycyjnego bądź transakcyjnego) zapewniającego, że

obliczenie proporcji pomiędzy działalnością gospodarczą a działalnością niemającą charakteru gospodarczego będzie obiektywnie odzwierciedlało część wydatków faktycznie przypadającą odpowiednio na każdy z tych rodzajów działalności. Zatem możliwe jest zastosowanie jakiegokolwiek sposobu rozdziału dokonanych zakupów towarów i usług pod warunkiem jednak, że gwarantuje on najdokładniejsze ustalenie kwoty podatku naliczonego do odliczenia.

W ocenie organu wykorzystywanie przez Wnioskodawcę zakupów, w których cenie zawarty jest podatek naliczony zarówno do czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług i niepodlegających opodatkowaniu tym podatkiem nie może uprawniać do odliczenia w zakresie, w jakim zakupy te dotyczą działalności, która ze względu na brak jej gospodarczego charakteru nie należy do zakresu stosowania ustawy o podatku od towarów i usług, bowiem odliczenie podatku naliczonego jest dopuszczalne tylko w takim zakresie, w jakim wydatki te można przyporządkować działalności gospodarczej podatnika i jego czynnościom opodatkowanym.

Skoro zatem zakup usługi zagospodarowania odpadami jest/będzie związany z czynnościami opodatkowanymi podatkiem VAT i czynnościami nieopodatkowanymi, Wnioskodawca, będący czynnym podatnikiem VAT, zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, ma/będzie miał prawo do odliczenia podatku naliczonego tylko w takiej części, w jakiej podatek naliczony jest/będzie związany z czynnościami podlegającymi opodatkowaniu wykonywanymi przez Miasto, dla których Miasto występuje/będzie występować w charakterze podatnika podatku od towarów i usług, a niejako organ władzy publicznej. Prawo to przysługuje pod warunkiem niezastąpienia przesłanek negatywnych wynikających z art. 88 ustawy o VAT.

Wobec powyższego stanowisko Wnioskodawcy zostało uznane za nieprawidłowe.

Nie zgadzając się z powyższym rozstrzygnięciem, po uprzednim bezskutecznym wezwaniu organu do usunięcia naruszenia prawa, Miasto Ł.– Miasto na prawach powiatu złożyło skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, domagając się uchylenia zaskarżonej interpretacji oraz zasądzenia kosztów postępowania według norm przepisanych.

Kwestionowanemu rozstrzygnięciu zarzucono naruszenie:

1. art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, poprzez błędną wykładnię polegającą na uznaniu, że w przypadku, gdy zakupione usługi służą jednocześnie czynnościom opodatkowanym i nie podlegającym opodatkowaniu VAT i nie jest możliwe ich przypisanie do poszczególnych rodzajów działalności, Skarżący ma prawo do odliczenia podatku naliczonego tylko w takiej części, w jakiej podatek naliczony jest związany z czynnościami podlegającymi opodatkowaniu wykonywanymi przez Miasto Ł., dla których występuje ono w charakterze podatnika podatku VAT, a nie jako organ władzy publicznej;

2. art. 90 ust. 2 i 3 ustawy o VAT w zw. z art. 173 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.E. L 347 z dn. 11.12.2006 r. ze zm.) przez uznanie, że przepisy dotyczące zasad odliczania częściowego znajdują zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do czynności wykonywanych w ramach działalności gospodarczej, podczas gdy czynności nie podlegające opodatkowaniu VAT nie powinny być uwzględniane w proporcji, o której mowa w art. 90 ust. 2 i 3 ustawy VAT ;

3. art. 90 ust. 2 i 3 ustawy o VAT w zw. z art. 173 ww. Dyrektywy VAT poprzez nałożenie na Skarżącego obowiązku przyporządkowania za pomocą nieznannej i niezdefiniowanej w przepisach metody alokacji odpowiednich kwot podatku naliczonego do działalności opodatkowanej VAT oraz działalności pozostającej poza opodatkowaniem VAT, podczas gdy obowiązujące przepisy nie wskazują żadnych zasad takiego przyporządkowania;

4. art. 121 § 1 w zw. z art. 14h ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.), dalej: Ordynacja podatkowa poprzez wydanie Interpretacji nie uwzględniającej aktualnego orzecznictwa sądów administracyjnych, w tym uchwały NSA w składzie siedmiu sędziów z dnia 24 października 2011 r. o sygn. I FPS 9/10, potwierdzających prawidłowość stanowiska Skarżącego, co stanowi naruszenie obowiązku dążenia do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego i zasady prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych.

W odpowiedzi na skargę organ wniósł o jej oddalenie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi zważył, co następuje:

Skarga jest zasadna.

W pierwszej kolejności wskazać należy, że stanowisko organu zawarte w interpretacji odmawiające uznania poglądu skarżącego za prawidłowy na tle przedstawionego stanu faktycznego wyrażone zostało w postępowaniu interpretacyjnym opisanym w Rozdziale 1a Interpretacje przepisów prawa podatkowego Działu II Ordynacji podatkowej, które określają granice jej podjęcia, przede wszystkim odnoszone do przedstawionego we wniosku o interpretację stanu faktycznego.

Składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej stosownie do art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej obowiązany jest bowiem do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tych zdarzeń. Organ interpretacyjny wydając interpretację nie ustala więc stanu faktycznego lecz opiera się na stanie faktycznym przedstawionym przez wnioskującego, co wynika z art. 14 c § 1 Ordynacji podatkowej. W myśl tego przepisu interpretacja indywidualna zawiera ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym. Można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie.

Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego jak wskazał skarżący wynika, że nie jest w stanie dokonać podziału wydatków ponoszonych w ramach prowadzonej przez Miasto działalności poprzez przypisanie ich określonej części do działalności podlegającej przepisom ustawy o VAT i przepisom tym niepodlegającej, albowiem charakter rozliczeń z jego usługodawcą w ramach obowiązku zagospodarowania odpadów uniemożliwia takie rozróżnienie. Przyjęto więc, że część dokonywanych przez Miasto zakupu usług nie będzie mogła zostać wyodrębniona jako przeznaczona do czynności opodatkowanych (zwolnionych lub nie) lub do czynności nieopodatkowanych. Charakter tych wydatków jest bowiem taki, że jest to niemożliwe. Tak wskazany fakt jest elementem stanu faktycznego i interpretator powinien wydać interpretację uwzględniającą sytuację Miasta w zakresie braku możliwości wyodrębnienia z wydatków o charakterze mieszanym, tych które służą zarówno do czynności nieopodatkowanych, jak i podlegających podatkowi VAT, odpowiednio - gdy działa jako podmiot władzy publicznej oraz tych związanych z najmem lokali w ramach których dokonywany jest pobór opłat za gospodarowanie odpadami poprzez odsprzedanie nabytych usług podmiotom wynajmującym nieruchomości, a więc podlegającym opodatkowaniu.

Podstawowe regulacje materialne znajdujące zastosowanie w odniesieniu do zarysowanego stanu faktycznego, które należy zinterpretować, to art. 86 § 1 oraz art. 90 ust. 1, 2 i 3 ustawy VAT. Stosownie do art. 86 ust. 1 ustawy o VAT w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku

naliczonego, z zastrzeżeniem wyjątków nieistotnych z punktu widzenia rozstrzygnięcia przedmiotowej sprawy. Natomiast zgodnie z przepisami art. 90 ust. 1 i 2 ustawy o VAT, w stosunku do towarów i usług, które są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje, podatnik jest obowiązany do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego. Jeżeli jednak nie jest możliwe wyodrębnienie całości lub części kwot, o których mowa w ust. 1, podatnik może pomniejszyć kwotę podatku należnego o taką część kwoty podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, z zastrzeżeniem ust. 10. W myśl art. 90 ust. 3 ustawy o VAT proporcję, o której mowa w ust. 2, ustala się, jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo.

Przytoczone wyżej przepisy art. 90 ust. 1-3 ustawy o VAT stanowią implementację art. 17 ust. 5 i art. 19 VI Dyrektywy Rady z dnia 18 maja 1977r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE z 13 czerwca 1977r. Nr L 145 ze zm. dalej: VI Dyrektywa), które obecnie odpowiadają artykułom 173 i 174 Dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006r. w sprawie wspólnego systemu podatków od wartości dodanej (Dz. U. UE L z 2006r. Nr 347/1 ze zm., dalej: Dyrektywa 112).

Według tych przepisów – jak stanowi art. 173 ust 1. Dyrektywy 112, w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika zarówno do dokonywania transakcji dających prawo do odliczenia, o których mowa w art. 168, 169 i 170, jak i transakcji nie dających prawa do odliczenia, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części VAT, która proporcjonalnie przypada na kwotę tych pierwszych transakcji. Proporcja podlegająca odliczeniu jest ustalana, zgodnie z art. 174 i 175, dla wszystkich transakcji dokonanych przez podatnika. Jednakże według ust. 2 art. 173 państwa członkowskie mogą przedsięwziąć następujące środki: a) zezwolić podatnikowi na określenie proporcji podlegającej odliczeniu dla każdego sektora jego działalności, pod warunkiem że dla każdego z tych sektorów prowadzona jest osobna księgowość; b) zobowiązać podatnika do określenia proporcji podlegającej odliczeniu dla każdego sektora działalności i do prowadzenia osobnej księgowości dla każdego z tych sektorów; c) zezwolić podatnikowi lub zobowiązać go do stosowania odliczenia w zależności od wykorzystania całości lub części towarów i usług. Z kolei zgodnie z art. 174 ust. 1 proporcja podlegająca odliczeniu jest kwotą ułamkową złożoną z następujących kwot: a) w liczniku, całkowitej wysokości obrotu w danym roku, z wyłączeniem VAT, uzyskanego z transakcji, które dają prawo do odliczenia zgodnie z art. 168 i 169; b) w mianowniku, całkowitej wysokości obrotu w danym roku, z wyłączeniem VAT, uzyskanego z transakcji uwzględnionych w liczniku oraz transakcji, które nie dają prawa do odliczenia.

Uwzględniając treść przywołanych wyżej przepisów Dyrektywy 112 w judykaturze przyjęto jednolicie interpretację art. 90 ust. 3 ustawy o VAT w taki sposób, że zawarte w tym przepisie sformułowanie czynności w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo (do obniżenia kwoty podatku należnego) nie obejmuje swoim zakresem czynności pozostających poza systemem VAT, a więc nie odnoszących się do sfery działalności niegospodarczej podatnika. Dzieje się tak, gdyż czynności pozostające poza zakresem VAT nie mogą wpływać na rozstrzygnięcie co do prawa odliczania podatków. Tym samym w mianowniku współczynnika proporcjonalności rozliczenia podatku naliczonego, o którym mowa w art. 90 ust. 3, nie powinny się znaleźć te wydatki na towary i usługi, które są przeznaczone do sfery

działalności niegospodarczej podatnika. Podstawowego znaczenia w procesie wykładni tego zagadnienia nabiera uchwała składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24.10.2011 sygn. akt I FPS 9/10, choćby już tylko przez moc ogólnie wiążącą tej uchwały, przewidzianą w art. 269 § 1 P.p.s.a. W uchwale tej NSA zajął stanowisko, iż w świetle przepisów art. 86 ust. 1 oraz art. 90 ust. 1 i 2 ustawy o VAT, czynności nie podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług nie mogą wpłynąć na zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego przy zastosowaniu art. 90 ust. 3 ustawy o VAT. Sąd ten zwrócił uwagę, że w ustawie o VAT brak obecnie unormowania zagadnienia określenia proporcji, dającej podstawę do odliczenia podatku naliczonego od wydatków służących zarówno działalności gospodarczej podatnika, a więc w zakresie czynności opodatkowanych i zwolnionych z opodatkowania, jak i służących działalności niemającej charakteru gospodarczego, a więc nie podlegającej opodatkowaniu. Mając na uwadze w szczególności stanowisko, że sformułowanie "czynności w związku z którymi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku" oznacza czynności zwolnione od podatku (a także czynności opodatkowane na specjalnych zasadach) NSA skonstatował, że w przypadku podatku naliczonego wynikającego z wydatków związanych tylko z czynnościami opodatkowanymi oraz z czynnościami niepodlegającymi podatkowi, a których nie da się jednoznacznie przypisać do jednej z tych kategorii czynności, podatnik nie stosuje odliczenia częściowego wedle proporcji określonej na podstawie art. 90 ust. 3 ustawy o VAT lecz odliczenie pełne. To oznacza, że w przypadku, gdy podatnik wykonuje czynności opodatkowane oraz czynności niepodlegające podatkowi, nie ma obowiązku stosowania odliczenia częściowego. Jest to konsekwencją tego, iż przy braku w ustawie jednoznacznej regulacji zagadnienia określania proporcji dającej podstawę do odliczenia podatku naliczonego od wydatków odnoszących się zarówno do sfery działalności gospodarczej i niegospodarczej, nie można pozbawiać podatnika w ogóle możliwości odliczenia podatku naliczonego od takich wydatków, gdyż godziłoby to w zasadę neutralności VAT, poprzez bezpodstawne obciążenie podatnika podatkiem naliczonym wynikającym z tego rodzaju wydatków (teza 8.12.). Sąd rozpoznający przedmiotową sprawę podziela w pełni stanowisko wyrażone przez NSA w uchwale tak co do jego sentencji jak i przedstawionej argumentacji. Oznacza to, że opowiada się za linią orzecniczą kontynuującą wyrażony w niej pogląd, tym samym nie podziela stanowiska organu interpretującego opartego na wyroku WSA we Wrocławiu z 29 lipca 2014 r. (sygn. akt I SA/Wr 754/14), który odstąpił od zastosowania art. 269 § 1 p.p.s.a. i uznał pierwszeństwo wykładni zawartej w wyrokach Trybunału Sprawiedliwości szeroko powołanych, do czego upoważniają sąd krajowy, jak wskazał, zasada efektywności prawa UE a przede wszystkim zasada pierwszeństwa tego prawa. Odnotować należy, że stanowisko takie pojawia się również incydentalnie w orzecznictwie NSA (por. wyrok NSA z 27.06.2013 r. sygn. akt I FSK 720/13). Znamienne jest także i to, że Minister Finansów w ślad za powołanym poglądem sądu we Wrocławiu dla wzmocnienia słuszności forsowanej w nim tezy odwołuje się do najnowszego, jak zaznacza, orzecznictwa TSUE w sprawie Portugal Telekom SGPS S.A.(C-496/11 z 26 września 2012 r.) , w którym wyrażono poglądy, które de facto jak dowodzi, pozwalają zakwestionować stanowisko NSA wyrażone w uzasadnieniu uchwały z dnia 24 października 2011r. I FPS 9/10. Stanowisko interpretatora opiera się na takim rozumieniu zasady neutralności podatkowej, której realizacja ma całkowicie zwolnić podatnika z obciążenia VAT należnym lub uiszczonym w ramach wszelkiej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, natomiast w przypadku, gdy towary lub usługi nabyte przez podatnika są wykorzystywane do dokonywania czynności zwolnionych od podatku lub niewymagających opodatkowania, nie następuje ani pobór podatku należnego ani odliczenie podatku naliczonego. W związku z tym odliczenie jest dopuszczalne jedynie w takiej części VAT, który jest proporcjonalny do kwoty przypadającej na transakcje opodatkowane. Interpretator powołuje się dla obrony przyjętego stanowiska na szereg innych wyroków Trybunału (str.16,17 interpretacji), m. innymi wyrok w sprawie C-437/06 Securita z 13 marca 2008 r. , niedostrzegając przy tym, że uchwała NSA z 24.10.2011 r. tak naprawdę uwzględniała te poglądy (TSUE wcześniej ETS). NSA bowiem w powołanej uchwale zauważył, że Trybunał Sprawiedliwości UE częściowo dokonał zmiany

sposobu wykładni art. 174 Dyrektywy 112 w powołanym wyżej wyroku C -437/06 w sprawie *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG v. Finanzamt Göttingen*.

To właśnie orzeczenie TSUE, na które powołuje się szeroko w interpretacji Minister Finansów nie tylko, że stanowiło przedmiot analizy składu poszerzonego NSA, ale wręcz stanowiło powód, dla którego przedstawiono zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia temu składowi poszerzonemu. W związku z tym należy odwołać się do tych stwierdzeń TSUE ze sprawy C-437/06, które są ważne z punktu widzenia oceny przedmiotowej sprawy, i które pojawiają się w kolejnych sprawach Trybunału, tj. po pierwsze, że w przypadku, gdy podatnik wykonuje równocześnie działalność gospodarczą, opodatkowaną lub zwolnioną z podatku, i działalność niemającą charakteru gospodarczego, nienależącą do zakresu stosowania VI Dyrektywy, odliczenie podatku od wartości dodanej naliczonego od wydatków związanych z emisją akcji i nietypowych cichych udziałów jest dopuszczalne tylko w takim zakresie, w jakim wydatki te można przyporządkować działalności gospodarczej podatnika w rozumieniu art. 2 pkt 1 tej dyrektywy, oraz po wtóre, że ustalenie metod i kryteriów podziału kwot podatku naliczonego pomiędzy działalność gospodarczą i działalność niemającą charakteru gospodarczego w rozumieniu VI dyrektywy, należy do swobodnego uznania państw członkowskich, które korzystając z tego uprawnienia, powinny uwzględniać cel i strukturę tej dyrektywy i na tej podstawie określić sposób obliczania obiektywnie odzwierciedlający część wydatków faktycznie przypadających odpowiednio na każdy z tych rodzajów działalności, a państwa członkowskie są upoważnione do stosowania w danym przypadku klucza inwestycyjnego bądź klucza transakcyjnego, bądź też jeszcze innego właściwego klucza, nie będąc przy tym zobowiązane do ograniczania się do jednej z tych metod.

Na tym tle podzielić należy pogląd wyrażony przez WSA w Rzeszowie w wyroku z 24 marca 2015 r. sygn. akt I SA/Rz 207/15 (odnoszony do zbieżnego stanu faktycznego i zagadnienia z występującymi w niniejszej sprawie), iż nie jest tak jak twierdzi interpretator, że Naczelny Sąd Administracyjny wydając uchwałę z dnia 24.10.2011r. w sprawie I FPS 9/10 nie uwzględnił tych wypowiedzi Trybunału Sprawiedliwości zawartych w orzeczeniach, na które powołuje się w interpretacji, które zdaniem Ministra Finansów sprzeciwiają się akceptowaniu dotychczasowej linii orzecznictwa sądów administracyjnych. Stanowisko TSUE, że podatek naliczony od wydatków poniesionych przez podatnika nie może uprawniać do odliczenia w zakresie, w jakim dotyczy działalności, która ze względu na brak jej gospodarczego charakteru nie należy do zakresu stosowania VI Dyrektywy (obecnie Dyrektywy 112) a więc zbieżne z tym, które zajął Trybunał w wyroku w sprawie chociażby *Portugal Telekom C-496/11*, było przez NSA uwzględniane i co więcej, aprobowane. Rzecz jednak w tym, że zdaniem tego Sądu, co także nawiązuje do stanowiska Trybunału, VI Dyrektywa (Dyrektywa 112) nie zawiera przepisów dotyczących metody podziału podatku naliczonego pomiędzy działalność o charakterze gospodarczym i działalność pozbawioną takiego charakteru. Ta kwestia została pozostawiona w zakresie swobodnego uznania poszczególnych państw członkowskich, które powinny to zagadnienie unormować, przy czym konstruując odpowiednie przepisy, państwa członkowskie powinny zrobić to z poszanowaniem zasad, które stanowią podstawę wspólnego systemu VAT, a przede wszystkim zasady neutralności VAT dla podatników, na której opiera się wspólny system podatku VAT ustanowionej przez VI Dyrektywę (obecnie Dyrektywa 112). Zasada ta sprzeciwia się temu, by podmioty gospodarcze dokonujące takich samych transakcji były traktowane odmienne w zakresie poboru podatku VAT. Niestety krajowy ustawodawca takich rozwiązań na gruncie przepisów prawa podatkowego nie przewidział i rację ma Skarżąca, kiedy wskazuje, że nie są jej znane metody takiego rozdziału podatku naliczonego, bo w krajowym systemie prawa podatkowego po prostu nie istnieją".

Sąd rozpoznający przedmiotową sprawę dostrzega to, że sądy mają obowiązek współdziałać dla osiągnięcia celów wspólnotowych a to oznacza obowiązek interpretowania prawa

krajowego w świetle tekstu oraz celu dyrektywy (czy też innego aktu prawa), aby zapewnić normom wspólnotowym moc wiążącą w prawie krajowym. Sąd krajowy powinien bowiem zapewnić dyrektywie pośrednie obowiązywanie poprzez interpretację prawa krajowego zgodnie z treścią dyrektywy. Rzecz jednak w tym, że prowspólnotowa wykładnia prawa, po którą sięgnął Minister Finansów przy wydawaniu zaskarżonej interpretacji, nie ma charakteru nieograniczonego. Jak podkreśla się w orzecznictwie, stosowanie tej wykładni nie ma charakteru bezwzględnie obowiązującego w szczególności wówczas, gdy prawo unijne ma charakter dyrektywy, ze swej istoty skierowanej do państw członkowskich, mających obowiązek doprowadzenia prawa krajowego do stanu realizującego normy zawarte w dyrektywach. Nie może być taką wykładnią prawa unijnego, która będzie prowadziła do nakładania na podatnika obowiązków nieprzewidzianych wprost w prawie krajowym. Oznaczałoby to bowiem przyzwolenie na to, aby bez właściwej transpozycji przez państwo określonego przepisu dyrektywy do prawa krajowego, sąd krajowy (organ administracyjny) mógł - poprzez stosowaną wykładnię - nakładać na obywatela obowiązek wynikający z tej dyrektywy wbrew unormowaniu krajowemu. Tymczasem organy państwa członkowskiego w żadnym wypadku nie mogą powoływać się na bezpośrednią skuteczność dyrektywy wobec osób fizycznych i prawnych i nakładać na nie - poprzez stosowanie wykładni zgodnej z celami dyrektywy - obowiązków z niej wynikających, które jednak nie zostały lub zostały niewłaściwie określone w przepisach krajowych (tak NSA w wyroku z dnia 23 marca 2009 r. sygn. akt I FPS 6/08, czy w wyroku z dnia 2 lipca 2014 r. sygn. akt I FSK 1084/13 a także w wyroku z dnia 27 lutego 2014 r. sygn. akt I FSK 54/13 oraz w wyroku z 27 lutego 2014 r. sygn. akt I FSK 935/13).

Sąd wskazuje i podziela pogląd wyrażany w piśmiennictwie, że prawo do bezpośredniego stosowania dyrektywy z pominięciem przepisów krajowych nie może być wykorzystywane przez organy państwa w celu ograniczenia praw wynikających z przepisów krajowych. Jest dozwolona sytuacja odwrotna, jeżeli dyrektywa, w tym przypadku o VAT, przyznaje podatnikom pewne prawa, a prawa te im nie przysługują na podstawie przepisów krajowych (lub przysługują w mniejszym zakresie), to podatnik ma prawo do pominięcia przepisów krajowych i wywodzenia pełni swoich praw bezpośrednio z dyrektywy. Jeśli zaś podatnik stosuje niezgodne z dyrektywą przepisy krajowe, organy państwowe nie mogą tego kwestionować na podstawie dyrektywy (zob. K. Zakolski, M. Jaworski, Praktyczne konsekwencje stosowania zwolnień niezgodnych z dyrektywą. Czy wyrok w sprawie MDDP zamyka dyskusję, Przegląd Podatkowy nr 4/2014, str. 26-32).

Nie sposób zatem zgodzić się z Ministrem Finansów że Miasto we wskazanej we wniosku sytuacji, ma obowiązek zastosowania bliżej nieokreślonej metody wyodrębniania podatku naliczonego związanego z wykonywaniem czynności opodatkowanych od wydatków związanych jednocześnie ze sferą gospodarczą i niegospodarczą podatnika, pomijając już kwestię, że podatnik w stanie faktycznym twierdzi, że takiego rozdziału nie potrafi dokonać, i że wybór metody należy wyłącznie do obowiązków wnioskodawcy, z powołaniem się na wyrok TSUE w sprawie C-511/10 z 8 listopada 2012 r. Finanzamt Hildesheim, który de facto potwierdza regułę, że to państwa członkowskie mają zadbać o wypracowanie takich właśnie metod. Oznacza to, że nie można zaakceptować stanowiska Ministra, iż podatnik sam powinien określić i przyjąć określoną metodę, nie dając jednocześnie prawnego wzorca takiego postępowania. Zaakceptowanie takiego sugerowanego rozwiązania prowadziło by w gruncie rzeczy do nakładania na podatnika obowiązku nie wyrażonego wprost w krajowym prawie podatkowym. Pozostawałoby to z kolei w sprzeczności z postulatem jasności, jednoznaczności i pewności uregulowań prawnopodatkowych, co ma swoje korzenie w art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Istnieje przy tym niebezpieczeństwo, że pomimo, że podatnik zastosowałby jakąś metodę, organ zawsze mógłby ją zakwestionować twierdząc, że inna metoda byłaby bardziej właściwa.

Raz jeszcze należy z całą mocą wyartykułować ,że wnioskodawca – Miasto w opisie stanu faktycznego wskazało, że nie jest w stanie dokonać podziału części wydatków ponoszonych w ramach prowadzonej działalności poprzez przypisanie ich określonej części działalności podlegającej przepisom ustawy o VAT i przepisom tym niepodlegającej. Zaznaczyło więc, że część dokonywanych przez Miasto zakupu usług nie będzie mogła zostać wyodrębniona jako przeznaczona do czynności opodatkowanych (zwolnionych lub nie) lub do czynności nieopodatkowanych. Charakter tych wydatków jest bowiem taki, że jest to niemożliwe , nie zna metody, według której możliwe byłoby dokonanie takiego rozdziału. Tak wskazany fakt po myśli art. 14 b § 3 Op. jest elementem stanu faktycznego i interpretator powinien wydać interpretację uwzględniającą takie właśnie możliwości (tu: ich brak) w zakresie wyodrębnienia wydatków o charakterze mieszanym, które służą zarówno do czynności nieopodatkowanych, jak i podlegających podatkowi VAT. Nie może być tak jak wywiódł Minister ,że Miasto ma możliwość w każdej sytuacji wyodrębnienia takich wydatków i to do niego należy przyjęcie odpowiedniej metody. Takie stanowisko wykracza w ocenie sądu poza ramy interpretacji albowiem Miasto nie wskazało ,że ma możliwość wyodrębnienia (alokacji) wydatków mieszanych poprzez przyporządkowanie ich do określonego rodzaju czynności, do których będą wykorzystane i w związku z tym pytała tylko o metodę ustalenia poziomu odpisów w inny sposób.

Sformułowanie , w podanych przez Miasto okolicznościach , przez Ministra poglądu, że wnioskujący ma obowiązek i możliwość dokonania rzeczywistej alokacji części wydatków jako służących jednej bądź drugiej grupie czynności, stanowi naruszenie art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej (str. 15 , 16 uzasadnienia interpretacji). Minister interpretację swoją odnosi bowiem do innego stanu faktycznego, niż wskazany we wniosku. Obowiązkiem Ministra jest dokonanie interpretacji prawa odnośnie wskazanego stanu faktycznego, zaś jeżeli nie odpowiada on stanowi faktycznemu istniejącemu w rzeczywistości, to wówczas wnioskodawca poniesie konsekwencje uzyskania interpretacji nie odpowiadającej jej rzeczywistej sytuacji faktycznej i prawnej.

Należy za NSA przytoczyć niezwykle doniosły pogląd wyrażony w wyroku tego sądu z 14 grudnia 2011 r. sygn. akt I FSK 430/11 , że polski legislator podatkowy w żadnej z ustaw podatkowych nie wskazał metody obliczenia proporcji przy wykonywaniu przez podatnika czynności podlegających i nie podlegających opodatkowaniu VAT. Nie zawiera ich VI Dyrektywa (także Dyrektywa 2006/112/WE). Nie można jak forsuje to w interpretacji organ jedynie w oparciu o zasadę neutralności podatku VAT bez zapisów ustawowych nakładać na podatnika obowiązków stosowania metody wyodrębniania podatku naliczonego w sytuacji, gdy zakupy towarów i usług służą jednocześnie czynnościom opodatkowanym i nie podlegającym opodatkowaniu , a ich wyodrębnienie nie jest możliwe. Godzi się podkreślić, że zgodnie z art. 217 Konstytucji RP nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku następuje w drodze ustawy. W orzeczeniu z dnia 16 czerwca 1998 r. (sygn. akt U 9/97, publ. OTK 1998/4/ 51) Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że wszystkie elementy stosunku daniowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie, zaś konstytucyjne wyliczenie spraw z zakresu prawa podatkowego zastrzeżonych dla ustawy nie ma charakteru wyczerpującego. Określenie wielkości podatku naliczonego podlegającego odliczeniu należy do cech konstrukcyjnych podatku od towarów i usług i obliczanie ewentualnej proporcji lub ustalenie metod i kryteriów właściwych dla zakresu odliczenia w przypadku wykonywania jednocześnie czynności opodatkowanych i nie podlegających opodatkowaniu wymaga ingerencji ustawodawcy. W braku zaś takich zapisów niedopuszczalne jest ograniczanie prawa do odliczenia podatku naliczonego z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT jedynie w oparciu o kryteria lub metody, które ma ustalać ad hoc sam podatnik."

Sąd rozpoznający przedmiotową sprawę w pełni zgadza się z twierdzeniami zawartymi także w wyroku NSA z dnia 22.02.2013 r. sygn. I FSK 384/12, który stwierdził, że "w świetle regulacji ustawowych w tym w szczególności art. 90 ust. 3 u.p.t.u., niedopuszczalne jest stosowanie innych metod obliczania proporcji niż wynikające z tych przepisów".

Przepisy ustawy o VAT nie zawierają innej metody ustalania proporcji niż ta wskazana w art.90 ust. 3 ustawy o VAT. Brak ten nie może działać na niekorzyść podatnika, zaś Minister w wypełnieniu tej luki w interpretacji nie może nakładać na podatnika obowiązku poszukiwania metody dokładnego określenia proporcji wysokości podatku naliczonego podlegającego odliczeniu w przypadku "czynności mieszanych".

Brak jest bowiem – przy braku w ustawie jednoznacznej regulacji tegoż zagadnienia – podstaw do pozbawiania podatnika w ogóle możliwości odliczenia podatku naliczonego od wydatków związanych jednocześnie z czynnościami opodatkowanymi i nieopodatkowanymi, gdyż godziłoby to w zasadę neutralności VAT, poprzez bezpodstawne obciążenie podatnika podatkiem naliczonym wynikającym z tego rodzaju wydatków.

Pogląd wyprowadzony z wyżej wskazanej uchwały NSA, iż w przypadku, gdy poniesiony wydatek na zakup towarów czy usług ma służyć następnie wykonywaniu czynności opodatkowanych i podatki od towarów i usług niepodlegających i nie ma możliwości wyodrębnienia tych części wydatków, przysługuje odliczenie pełne jest już, jak się wydaje, utrwalony w orzecznictwie sądów administracyjnych, gdzie można wskazać przykładowo na wyroki NSA z dnia 05.06.2012 r. I FSK 1270/11, czy z dnia 22.02.2013 r. I FSK 384/12 a także wyroki WSA, w tym WSA w Białymstoku z dnia 26.09.2012 r. I SA/Bk 245/12, czy WSA w Gdańsku z dnia 10.06.2014 r. I SA/Gd 391/14.

Rozpoznając wniosek strony ponownie organ interpretujący weźmie pod uwagę wskazane wyżej poglądy prawne i uwzględni je w podjętym akcie.

Mając na uwadze powyższe, w związku z naruszeniem prawa materialnego: art. 86 ust.1 i art. 90 ust. 1, 2 i 3 ustawy o podatku od towarów i usług, a także przepisu art. 14b ust. 3 Op. w zw. z art. art. 14 c § 1 i § 2 Op. . wobec błędnej ich interpretacji oraz z przekroczeniem reguł wydawania interpretacji indywidualnej , sąd na podstawie art. 146 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2012 r. poz. 270 ze zm.) postanowił ją uchylić. O kosztach postępowania orzeczono na podstawie art. 200 w zw. z art. 205 § 2 cytowanej ustawy.

Ake.