



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 6 kwietnia 2017 r.¹

Sprawa C-132/16

**Direktor na direksia „Obzhaltvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia
przeciwko
„Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Varhoven administrativen sad
(naczelny sąd administracyjny, Bułgaria)]

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Ustawodawstwo dotyczące VAT –
Odliczenie podatku naliczonego – Nieodpłatne usługi świadczone na rzecz infrastruktury
komunalnej – Związek z działalnością gospodarczą podatnika – Gospodarcze zaliczenie a związek
przyczynowy – Zaksięgowanie kosztów jako kosztów ogólnych

I. Wprowadzenie

1. Jak ścisły czy też luźny musi być z punktu widzenia VAT związek między kosztami obciążonymi VAT ponoszonymi przez przedsiębiorcę w celu uzyskania przychodów i jego podlegającymi opodatkowaniu transakcjami, aby możliwe było dokonanie odliczenia? Czy wystarczy w tym względzie, że koszty były użyteczne lub konieczne dla przedsiębiorstwa? Czy wystarczy samo *spowodowanie* kosztów przez prognozowane przychody, czy też koszty muszą *podlegać bezpośrednio* i ściśle zaliczeniu do podlegających VAT przychodów przedsiębiorstwa?
2. Czy przykładowo wystarczające jest, jeśli przedsiębiorstwo zleca przebudowę będącej własnością gminy infrastruktury odprowadzania ścieków w celu otrzymania pozwolenia budowlanego dla swoich budynków, które w przyszłości zostaną oddane w podlegający opodatkowaniu najem? Czy też koszty przebudowy muszą podlegać bezpośrednio i ściśle zaliczeniu do konkretnych transakcji przedsiębiorstwa? W ostatnim przypadku odliczenie przez przedsiębiorstwo kosztów przebudowy zależy od oceny usługi wykonywanej na rzecz gminy. Przedsiębiorstwo dokonuje bowiem przebudowy bezpośrednio i ściśle na rzecz gminy w jej funkcji jako podmiotu odpowiedzialnego za odprowadzanie ścieków.
3. Trybunał Sprawiedliwości musi zająć się tymi zasadniczymi pytaniami w niniejszym postępowaniu o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Przy udzielaniu odpowiedzi należy również uwzględnić niedawny wyrok Trybunału w sprawie Sveda². Wyrok ten spowodował w państwach członkowskich pewną niepewność co do zakresu odliczenia. W niniejszym postępowaniu Trybunał uzyskuje obecnie okazję do sprecyzowania poczynionych tam uwag.

¹ Język oryginału: niemiecki.

² Wyrok z dnia 22 października 2015 r., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712).

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

4. Unijne ramy sprawy określa dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³ (zwana dalej „dyrektywą VAT”). Artykuł 26 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT stanowi:

„1. Za odpłatne świadczenie usług uznaje się każdą z następujących czynności:

a) [...]

b) nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na prywatny użytek jego lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż działalność jego przedsiębiorstwa”.

5. Artykuł 168 dyrektywy VAT dotyczy odliczenia:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika [...]”.

6. Artykuł 176 akapit drugi dyrektywy VAT zawiera następujący przepis przejściowy:

„Do czasu wejścia w życie przepisów, o których mowa w akapicie pierwszym, państwa członkowskie mogą utrzymać wszystkie wyłączenia przewidziane w prawie krajowym w dniu 1 stycznia 1979 r. lub, w odniesieniu do państw członkowskich, które przystąpiły do Wspólnoty po tym terminie, przepisy obowiązujące w dniu ich przystąpienia”.

B. Prawo krajowe

7. Artykuł 69 Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (bułgarskiej ustawy o podatku VAT, zwanej dalej „ZDDS”) stanowi:

„(1) Jeżeli towary i usługi są wykorzystywane na potrzeby opodatkowanych transakcji dokonywanych przez zarejestrowaną osobę, osoba ta jest uprawniona do odliczenia następujących kwot:

1. podatku od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub wykonane bądź które mają być mu dostarczone lub wykonane przez jego dostawcę lub usługodawcę – również osobę zarejestrowaną w rozumieniu niniejszej ustawy”.

8. Artykuł 70 ZDDS:

„(1) Nawet przy spełnieniu warunków określonych w art. 69 lub 74 prawo do odliczenia nie przysługuje, jeżeli: [...]

2. towary lub usługi są przeznaczone do nieodpłatnych transakcji lub do celów działalności innej niż działalność gospodarcza podatnika [...]”.

³ Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

III. Postępowanie główne

9. „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD (zwana dalej „Iberdrolą”) jest właścicielem nieruchomości, na których ma zostać zbudowany ośrodek wypoczynkowy. Ośrodek ten ma być oddany w podlegający opodatkowaniu najem. W celu przyłączenia ośrodka do istniejącego, należącego do gminy punktu kanalizacyjno-przepompowego, punkt ten musiał zostać gruntownie przebudowany. Bez przebudowy punkt ten nie mógł również przejąć ścieków z obiektów planowanych przez Iberdrolę. Iberdrola i gmina zawarły w związku z tym umowę, w której Iberdrola zobowiązała się do wykonania przebudowy komunalnej infrastruktury kanalizacyjnej na własny koszt. Przebudowa została następnie wykonana przez przedsiębiorstwo budowlane na zlecenie Iberdroli.

10. Po wykonaniu przebudowy punktu kanalizacyjno-przepompowego w ośrodku wypoczynkowym zostały wybudowane obiekty i można było je do tego punktu przyłączyć. Iberdrola dokonała odliczenia w odniesieniu do poniesionych kosztów. Organ krajowy wydał jednak decyzję odmawiającą odliczenia na podstawie art. 70 ust. 1 pkt 2 ZDDS. Tę decyzję Iberdrola zakwestionowała przed sądem administracyjnym.

11. Sąd administracyjny przyjął, że poprzez wykonanie przebudowy Iberdrola dokonała nieodpłatnego świadczenia usługi na rzecz gminy. Przebudowa ta służyła jednakże celom działalności gospodarczej Iberdroli (oddanie ośrodka wypoczynkowego w najem). Dopiero bowiem w następstwie przebudowy gminnego punktu przepompowego ośrodek wypoczynkowy może być użytkowany zgodnie z jego przeznaczeniem.

12. Sąd administracyjny przyjął, że dla odliczenia podatku z tytułu faktury wystawionej przez przedsiębiorstwo budowlane niezbędne jest, aby wyszczególnione na niej wydatki stanowiły część wydatków ogólnych Iberdroli i element kształtujący cenę wykonywanych przez nią czynności. Powołany przez sąd biegły rewident stwierdził w swojej opinii, że wydatki zaksięgowano jako wydatki poniesione przy wykonaniu projektu obejmującego ośrodek wypoczynkowy, to zaś pozwoliło na włączenie ich do wydatków na budowę obiektów budowlanych na stanowiących własność spółki nieruchomościach gruntowych i powiązanie ich z działalnością gospodarczą Iberdroli.

13. Sąd administracyjny uchylił więc decyzję zapadłą w wyniku kontroli podatkowej i decyzję zmieniającą powyższą decyzję. Przeciwno uchyleniu tych decyzji toczy się postępowanie kasacyjne przed Varhoven administrativen sad (naczelnym sądem administracyjnym, Bułgaria). Sąd ten postanowił zawiesić postępowanie i wszcząć postępowanie o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

IV. Postępowanie przed Trybunałem

14. Varhoven administrativen sad (naczelnym sądem administracyjnym), który rozpatruje spór, przedłożył Trybunałowi Sprawiedliwości następujące pytania:

- „1) Czy art. 26 ust. 1 lit. b), art. 168 lit. a) i art. 176 dyrektywy 2006/112 sprzeciwiają się przepisowi prawa krajowego takiemu jak art. 70 ust. 1 pkt 2 ZDDS, który ogranicza prawo do odliczenia VAT w odniesieniu do świadczenia usług budowy lub ulepszenia obiektu – stanowiącego własność osoby trzeciej – z których to usług korzystają zarówno odbiorca usługi, jak i osoba trzecia, wyłącznie ze względu na to, że osoba trzecia otrzymuje rezultat tych usług nieodpłatnie, przy czym nie jest uwzględniany fakt, że usługi będą w przyszłości wykorzystywane dla celów działalności gospodarczej odbiorcy będącego podatnikiem?
- 2) Czy art. 26 ust. 1 lit. b), art. 168 lit. a) i art. 176 dyrektywy 2006/112 sprzeciwiają się praktyce podatkowej, zgodnie z którą nie przyznaje się prawa do odliczenia VAT w odniesieniu do usług, gdy koszty świadczenia tych usług zostały zaksięgowane jako część kosztów ogólnych podatnika ze

względu na to, że poniesiono te koszty w celu budowy lub ulepszenia obiektu stanowiącego cudzą własność, przy czym nie uwzględnia się faktu, że obiekt ten będzie w przyszłości wykorzystywany także przez odbiorcę usług budowlanych dla celów jego działalności gospodarczej?”.

15. W postępowaniu przed Trybunałem Sprawiedliwości pisemne stanowisko w przedmiocie tych pytań przedstawiły Iberdrola, Republika Bułgarii i Komisja Europejska. Poza nimi w rozprawie w dniu 24 listopada 2016 r. udział wzięła jeszcze także bułgarska administracja skarbowa.

V. Ocena prawna

A. W przedmiocie możliwości stosowania klauzuli standstill z art. 176 dyrektywy VAT

16. Na wstępie należy wyjaśnić, czy w związku z przewidzianą w art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT możliwością utrzymania wcześniejszych wyłączeń prawa do odliczenia VAT przewidzianych w prawie krajowym jest per se wyłączone naruszenie przez art. 70 ZDDS dyrektywy VAT. Przepis ten był bowiem uchwalony w chwili przystąpienia Republiki Bułgarii do Unii⁴.

17. Klauzula standstill przewidziana w art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT nie ma jednak na celu umożliwienia nowym państwom członkowskim dokonania zmiany wewnętrznych przepisów w związku z przystąpieniem do Unii Europejskiej w sposób, który oddalałby te przepisy od celów tej dyrektywy. Tego rodzaju zmiana byłaby sprzeczna z samą ideą tej klauzuli⁵. W postępowaniu głównym do sądu odsyłającego, który jest wyłącznie właściwy w zakresie dokonywania wykładni prawa krajowego, należy dokonanie oceny, czy w wyniku wprowadzenia art. 70 ZDDS zostało utrzymane w mocy dotychczasowe ograniczenie, czy też nastąpiła zmiana stanu prawnego⁶. Ponieważ w przedstawieniu stanu faktycznego brak jest wskazówek przemawiających za pierwszą sytuacją, przyjmuje się poniżej, że art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT nie jest tutaj właściwy.

B. W przedmiocie pytań prejudycjalnych

18. Oba pytania sądu odsyłającego odnoszą się w istocie do tej samej problematyki. Chodzi o to, czy dyrektywa VAT wymaga przyznania prawa do odliczenia również wtedy, gdy świadczenie powodujące naliczenie podatku (tutaj przebudowa) jest wprawdzie związane ze świadczeniem objętym podatkiem należnym (tutaj oddanie w najem), jednakże jest spełniane bezpośrednio nieodpłatnie na rzecz osoby trzeciej (tutaj gminy). Problem ten powstaje w szczególności wtedy, gdy gmina wykorzystuje świadczenie do własnych celów w postaci komunalnego odprowadzania ścieków.

19. W pierwszym pytaniu sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy dyrektywa VAT stoi w tym względzie na przeszkodzie danemu prawu krajowemu. W drugim pytaniu zapytuje, czy dyrektywa VAT stoi w tym względzie na przeszkodzie praktyce podatkowej, przy czym dodatkowo znaczenie ma mieć tutaj jeszcze sposób „zaksięgowania”. Merytorycznie pytania te są więc tak ściśle powiązane, że można na nie udzielić wspólnej odpowiedzi.

20. Zatem pierwszej kolejności analizie poddana zostanie irrelewantność konkretnego „zaksięgowania” (w tym względzie pkt 1), aby następnie zbadać przesłanki odliczenia (w tym względzie pkt 2). W tym zakresie przedstawione zostanie najpierw *pierwszeństwo bezpośredniego zaliczenia* świadczenia powodującego naliczenie podatku do świadczenia objętego podatkiem należnym przed szerokim związkiem przyczynowym (w tym względzie pkt 2a i 2b). To pierwszeństwo zostało już ustanowione

4 Zobacz wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, pkt 5).

5 Zobacz wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, pkt 43).

6 Podobnie już wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, pkt 47).

w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości (w tym względzie pkt 2c). Przy bliższej analizie wyrok Sveda⁷ nie sprzeciwia się temu pierwszeństwu (w tym względzie pkt 2d). Na koniec zajmę się decydującym tutaj związkiem opodatkowania nieodpłatnych usług (art. 26 dyrektywy VAT) i odliczenia (art. 168 dyrektywy VAT) (w tym względzie pkt 2e).

1. Irrelevantność sposobu księgowania

21. Na wstępie należy zwrócić uwagę, że przepisy dotyczące VAT już ze względów systemowych – inaczej niż utrzymują Iberdrola w trakcie rozprawy i Komisja w swoim piśmie – nie mogą zależeć od rodzaju i sposobu określonego księgowania dokonanego przez podatnika.

22. Unijne prawodawstwo dotyczące VAT nie opodatkowuje – i to odróżnia je od typowego prawodawstwa dotyczącego podatku dochodowego – zmian majątkowych (tzn. zwiększenia wartości), lecz nawiązuje wyłącznie do działalności. Wynika to z brzmienia art. 2 („transakcje”), art. 9 („działalność gospodarcza”), art. 13 („podejmować działalność”) i z art. 168 dyrektywy VAT („towary [...] wykorzystywane są”). W konsekwencji w całym prawodawstwie dotyczącym VAT brak jest obowiązku sporządzania wykazu składników majątku (sporządzania bilansu). Należność z tytułu VAT oblicza się nie na podstawie porównania kilku majątków w różnych momentach (tak zwane porównanie majątku przedsiębiorstwa), lecz na podstawie nakładów poniesionych przez osobę trzecią na dostawę lub usługę.

23. Jeżeli jednak porównanie majątków jest irrelevantne w prawodawstwie dotyczącym VAT, wówczas sposób księgowania operacji handlowych nie może pozwalać na wnioski co do istnienia uprawnienia dotyczącego VAT (tutaj prawa do odliczenia). Ponadto nawiązanie do indywidualnego księgowania uzależniałoby de facto ocenę z punktu widzenia VAT od swobodnego uznania podatnika. To nie może być poprawne. Dlatego też art. 167 i nast. dyrektywy VAT nie nawiązują również w żaden sposób do bilansowej kwalifikacji dokonywanej przez podatnika. W szczególności formalności do celów odliczenia przewidziane w art. 178 dyrektywy VAT nie odsyłają do prawa bilansowego. Zatem na podlegające tutaj rozstrzygnięciu pytanie należy udzielić odpowiedzi w oderwaniu do rodzaju i sposobu księgowania dokonanego przez podatnika na podstawie danego krajowego prawa bilansowego.

24. Ponadto właśnie dokonana przez Trybunał Sprawiedliwości wykładnia art. 26 dyrektywy VAT dowodzi, że muszą istnieć koszty poniesione dla celów przedsiębiorstwa, które (w szczególności również pod względem techniki księgowania) stanowią ogólne koszty podatnika, jednakże mimo to nie uzasadniają prawa do odliczenia. W tym względzie chodzi o koszty poniesione do tzw. celów niegospodarczych, jednakże nie innych niż działalność przedsiębiorstwa⁸ (w tym względzie poniżej, pkt 48 i nast.).

2. Przestanki odliczenia

25. W przeciwieństwie do tego, co twierdzą Iberdrola i Komisja, dla odliczenia na podstawie art. 168 dyrektywy VAT nie wystarczy jedynie kauzalny związek przyczynowy między świadczeniami powodującymi naliczenie podatku i gospodarczymi świadczeniami objętymi podatkiem należnym. Jest tak w każdym razie wtedy, gdy transakcja powodująca naliczenie podatku może być zaliczona do

⁷ Wyrok z dnia 22 października 2015 r., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712).

⁸ Zobacz w tym względzie orzecznictwo Trybunału w wyrokach: z dnia 16 lutego 2012 r., Eon Aset Menidžmynt (C-118/11, EU:C:2012:97, pkt 44, 70); z dnia 12 lutego 2009 r., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, pkt 28); z dnia 30 marca 2006 r., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, pkt 24).

transakcji objętej podatkiem należnym. W tym przypadku gospodarcze *zaliczenie* ma pierwszeństwo przed gospodarczym *spowodowaniem*. Przeciwny pogląd Iberdroli i Komisji opiera się na niedopuszczalnym pomieszaniu prawodawstwa dotyczącego podatku dochodowego i prawodawstwa dotyczącego VAT.

a) Brzmienie art. 168 dyrektywy VAT

26. Pierwszeństwo takiego zaliczenia przed samym spowodowaniem wynika już z brzmienia art. 168 dyrektywy VAT. Przepis ten stanowi, że podatnik jest uprawniony do odliczenia „[je]żeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika”. Dyrektywa VAT nie mówi o tym, że otrzymanie świadczeń powodujących naliczenie podatku zostało kauzalnie spowodowane przez przedsiębiorstwo. Przeciwnie, konieczne jest określone *wykorzystywanie* przez przedsiębiorstwo.

27. To odróżnia prawodawstwo dotyczące VAT między innymi od ustawodawstwa państw członkowskich dotyczącego podatku dochodowego. W ustawodawstwie dotyczącym podatku dochodowego, które opodatkowuje wpływy dochodów lub wystąpienie zwiększenia wartości, podstawą dla odliczenia kosztów od podatkowej podstawy obliczenia (tzw. odliczenia wydatków operacyjnych) może bezspornie stanowić zasada spowodowania, aby osiągnąć równomierne opodatkowanie stosownie do danej wydajności finansowej. Tutaj może być już wystarczająca kauzalność wydatków – tj. samo spowodowanie – ponoszonych w celu uzyskania dochodów.

28. W prawodawstwie dotyczącym VAT chodzi jednak o słuszne opodatkowanie konsumenta. Pojęcie wykorzystywania jest więc – w przeciwieństwie do interpretacji Komisji – węższe niż pojęcie spowodowania. Interpretacja Komisji skutkowałaby często nieopodatkowaną konsumpcją końcową. To jest sprzeczne z koncepcją VAT jako ogólnego podatku konsumpcyjnego, który obejmuje zasadniczo wszystkie towary i usługi.

29. Ryzyko nieopodatkowanej konsumpcji końcowej uwidoczni się przykładowo, gdyby przebudowa komunalnych placów zabaw miała zostać uznana za przesłankę dalszych pozwoleń budowlanych na budowę kolejnych budynków mieszkalnych w gminie. Odbiorcą i „wykorzystującym” usługi przebudowy byłaby tutaj gmina w ramach swej działalności władczej. Prawo do odliczenia przysługujące inwestorowi na podstawie czysto kauzalnego podejścia zmniejszyłoby wpływy z VAT i pozwoliłoby odbiorcy (w tym przykładzie gminie) na skorzystanie ze sprzecznej z systemem nieopodatkowanej konsumpcji końcowej. To ostatnie nie miałyby zaś miejsca, gdyby gmina sama zleciła przebudowę.

b) Ratio legis i cel odliczenia

30. Ponadto w prawodawstwie dotyczącym VAT odliczenie pełni inną funkcję niż odliczenie wydatków operacyjnych w prawodawstwie dotyczącym podatku dochodowego. Poprzez odliczenie w ramach opodatkowania wszystkich faz obrotu unika się wielokrotnego opodatkowania (kumulacji podatku). Z pośrednictwem odliczenia zapewnia się, że jedynie konsument końcowy ponosi ciężar VAT⁹, a podatnik (przedsiębiorstwo) nie zostaje nim obciążony (zasada neutralności). Podatnik działa przy tym na wszystkich etapach jedynie jako poborca podatkowy na rachunek państwa¹⁰.

9 Wyroki: z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 19); z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică und Plavoşin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 34); postanowienie z dnia 9 grudnia 2011 r., Connoisseur Belgium (C-69/11, niepublikowane, EU:C:2011:825, pkt. 21).

10 Wyroki: z dnia 20 października 1993 r., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, pkt 25); z dnia 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, pkt 21).

31. Aby mógł on wykonywać swoją rolę poborcy podatkowego, muszą być zasadniczo¹¹ dokonywane opodatkowane transakcje. Wynika to między innymi także z art. 168 dyrektywy VAT („na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika”). Zatem decydujące jest to, czy świadczenie powodujące naliczenie podatku zalicza się do opodatkowanego, czy też zwolnionego z podatku tudzież nieopodatkowanego zaopatrzenia konsumenta. Odliczenie podatku naliczonego związane jest zatem z poborem podatku należnego¹². To powiązanie nie może jednak następować z pomocą niejasnej idei spowodowania, lecz tylko na podstawie zaliczenia świadczenia powodującego naliczenie podatku do konkretnego świadczenia objętego podatkiem należnym. Tego koniecznego powiązania jest jednakże brak w sytuacji, gdy transakcje powodujące naliczenie podatku są bezpośrednio wykorzystywane na potrzeby zwolnionych z podatku lub niepodlegających opodatkowaniu transakcji.

c) Orzecznictwo Trybunału w przedmiocie związku między świadczeniem powodującym naliczenie podatku a świadczeniem objętym podatkiem należnym w ramach przedsiębiorstwa

32. Zgodnie z powyższym świadczenie powodujące naliczenie podatku jest wykorzystywane na potrzeby opodatkowanych transakcji, w świetle utrwalonego orzecznictwa¹³, tylko wtedy, gdy istnieje bezpośredni związek między wykorzystywaniem i działalnością gospodarczą podatnika.

33. W świetle nowszego orzecznictwa kryterium wykorzystywania towaru lub usługi na potrzeby transakcji zaliczonych do działalności gospodarczej przedsiębiorstwa powinno co do istoty zależeć nawet od tego, czy chodzi o nabycie usługi, czy dobra inwestycyjnego¹⁴.

34. Aby w przypadku transakcji, która, tak jak przebudowa obcej budowli, polega na nabyciu usługi, można było przyznać podatnikowi prawo do odliczenia VAT naliczonego i określić zakres tego prawa, zasadniczo konieczne jest istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia¹⁵.

35. Od tego Trybunał czyni jednakże wyjątek. Nawet w *przypadku braku* bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a transakcją lub większą liczbą transakcji objętych podatkiem należnym, podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia, gdy koszty omawianych usług należą do jego wydatków ogólnych i jako takie stanowią elementy cenotwórcze dostarczanych towarów lub świadczonych usług. Koszty takie zachowują bowiem bezpośredni i ścisły związek z całą działalnością gospodarczą podatnika¹⁶.

36. Przyczyną tego orzecznictwa jest fakt, iż w tych przypadkach podatnik działa jako „konsument” usług, których koszty ponosi. Tym samym w braku innych kryteriów odciążenie od podatku VAT musi być obliczane według całej działalności gospodarczej podatnika. Jeżeli jednak istnieje bezpośredni związek z konkretną transakcją objętą podatkiem należnym, wówczas oparcie się na tej transakcji jest bardziej precyzyjną metodą określania uprawnienia do odliczenia. Bardziej precyzyjna metoda ma pierwszeństwo przed ogólną analizą wszystkich transakcji.

11 Artykuł 169 dyrektywy VAT zawiera wyjątki dla transakcji mających z reguły charakter transgraniczny w celu zapobieżenia niekorzystnym sytuacjom konkurencyjnym dla przedsiębiorstw eksportujących.

12 Tak wyraźnie wyrok z dnia 30 marca 2006 r., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, pkt 24).

13 Zobacz przykładowo wyroki: z dnia 16 lutego 2012 r., Eon Aset Menidžmynt (C-118/11, EU:C:2012:97, pkt 44 i nast.); z dnia 12 lutego 2009 r., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, pkt 28); z dnia 30 marca 2006 r., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, pkt 24); z dnia 22 października 2015 r., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, pkt 27); z dnia 29 października 2009 r., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 57).

14 Wyrok z dnia 16 lutego 2012 r., Eon Aset Menidžmynt (C-118/11, EU:C:2012:97, pkt 45).

15 Wyroki: z dnia 16 lutego 2012 r., Eon Aset Menidžmynt (C-118/11, EU:C:2012:97, pkt 46); z dnia 29 października 2009 r., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 57 i przytoczone tam orzecznictwo).

16 Wyroki: z dnia 16 lutego 2012 r., Eon Aset Menidžmynt (C-118/11, EU:C:2012:97, pkt 47); z dnia 6 września 2012 r., Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 37); z dnia 8 lutego 2007 r., Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, pkt 24); z dnia 29 października 2009 r., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 58 i przytoczone tam orzecznictwo).

37. W przypadku istnienia bezpośredniego i ścisłego związku z transakcją objętą podatkiem należnym, która z uwagi na brak działalności gospodarczej nie jest objęta zakresem zastosowania podatku, nie przysługuje więc prawo do odliczenia. Trybunał stwierdził to wielokrotnie¹⁷. Jest tak również wtedy, gdy przedsiębiorca otrzymuje świadczenie, aby pośrednio wzmocnić całą swoją uprawniającą do odliczenia działalność gospodarczą. W tym zakresie cel ostatecznie zamierzony przez podatnika jest bowiem bez znaczenia¹⁸. Zatem sama gospodarcza motywacja podatnika nie może być wystarczająca.

38. W tym względzie Trybunał wyjaśnił również, że sam fakt, iż usługa jest „konieczną przesłanką” działalności gospodarczej podatnika, nie wyklucza uznania, że usługa jest świadczona na potrzeby prywatnych celów osoby trzeciej. „Pośredni związek” sam w sobie nie może prowadzić do zrównania nieodpłatnej usługi z usługą świadczoną odpłatnie¹⁹, która następnie uprawniałaby do odliczenia.

39. Tym samym orzecznictwo Trybunału potwierdza, że zwykły kauzalny związek przyczynowy pomiędzy transakcjami powodującymi naliczenie podatku i transakcjami objętymi podatkiem należnym zasadniczo sam nie może wystarczyć, aby przyznać prawo do odliczenia.

40. W związku z powyższym – w przeciwieństwie do tego, co twierdzi Komisja – w niniejszym przypadku nie może być decydujące, czy przebudowa gminnej infrastruktury była warunkiem realizacji przedsięwzięcia budowlanego. Również bez znaczenia jest stojący za tym cel (tj. motyw) przebudowy obcych urządzeń infrastruktury.

41. Decydujące jest zaś to, kto – podatek, czy osoba trzecia – rzeczywiście wykorzystuje transakcję powodującą naliczenie podatku i czy w wyniku tego ma miejsce niepodatkowana konsumpcja końcowa. Tutaj jedynie gmina wykorzystuje usługi budowlane bezpośrednio na potrzeby odprowadzania ścieków²⁰. Ona utrzymuje i eksploatuje przebudowaną obecnie infrastrukturę²¹.

42. Inna interpretacja byłaby sprzeczna z zasadą neutralności: przebudowa infrastruktury komunalnej przy wyłączeniu inwestora mającego zamiar wykonania budowy nie byłaby obciążona VAT; przebudowa za pośrednictwem środków podatkowych przez gminę podlegałoby natomiast VAT. Decydująca nie może być zatem motywacja inwestora, lecz wyłącznie przypisanie transakcji z punktu widzenia VAT gminie (w tym względzie poniżej, pkt 48 i nast.).

d) Odgraniczenie od orzeczenia Trybunału w sprawie Sveda

43. Przy bliższej analizie wniosкови temu nie stoi na przeszkodzie również wyrok Sveda²² z 2015 r. Również w tamtym przypadku została zbudowana infrastruktura – w postaci ścieżki rekreacyjnej, która miała być udostępniana nieodpłatnie osobom trzecim. Trybunał potwierdził tutaj bezpośredni związek z przyszłą działalnością gospodarczą podatnika²³.

17 Wyroki: z dnia 13 marca 2008 r., *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 30); z dnia 29 października 2009 r., *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo).

18 Wyroki: z dnia 6 kwietnia 1995 r., *BLP Group* (C-4/94, EU:C:1995:107, pkt 19); z dnia 8 czerwca 2000 r., *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, pkt 20); z dnia 6 września 2012 r., *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 38); z dnia 22 lutego 2001 r., *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, pkt 25).

19 Tak wyraźnie wyrok z dnia 16 lutego 2012 r., *Eon Aset Menidžmynt* (C-118/11, EU:C:2012:97, pkt 51); zob. podobnie wyrok z dnia 16 października 1997 r., *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:491, pkt 27).

20 To wyraźnie odróżnia niniejszy przypadek od przytoczonego przez Komisję na rozprawie przykładu przedsiębiorcy taksówkowego, który dokonuje montażu części samochodowych w przekazanej mu (obcej) taksówce. W tym ostatnim przypadku wyposażenie wykorzystuje przedsiębiorca taksówkowy, dlatego też wyłącznie jemu przysługuje prawo odliczenia w odniesieniu do zamontowanych części samochodowych. Z reguły przy zwrocie taksówki może on zasadniczo również wymontować zamontowane części, jeżeli ich wartość nie zostanie mu zwrócona. To wszystko nie ma jednak miejsca w niniejszym przypadku.

21 Dlatego w Niemczech istnieje utrwalone orzecznictwo, zgodnie z którym budowa urządzeń infrastruktury na rzecz ogółu (tudzież państwa) nie rodzi w rezultacie prawa inwestora do odliczenia, nawet jeśli dopiero poprzez to odliczenie może on zrealizować swoje podlegające opodatkowaniu przedsięwzięcie budowlane. Zobacz w tym względzie wyroki BFH: z dnia 13 stycznia 2011 r., V R 12/08, BStBl. II 2012, 61; z dnia 20 grudnia 2005 r., V R 14/04, BStBl. II 2012, 424; z dnia 9 listopada 2006 r., V R 9/04, BStBl. II 2007, 285.

22 Wyrok z dnia 22 października 2015 r. (C-126/14, EU:C:2015:712).

23 Wyrok z dnia 22 października 2015 r., *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, pkt 35).

44. Te dwa przypadki – dzieląc stanowisko rządu bułgarskiego i odmiennie niż utrzymuje Iberdrola w toku rozprawy – nie są jednak porównywalne. Po pierwsze, w sprawie Sveda sporne jest, czy podatnik rzeczywiście nieodpłatnie udostępnił ścieżkę rekreacyjną osobom trzecim, jeżeli za *udostępnianie* została wypłacona subwencja państwowa. Trybunał nie zajmował się jednak bliżej tą ostatnią kwestią.

45. Po drugie, ścieżka rekreacyjna była wykorzystywana przez samego podatnika do wykonywania jego własnej działalności gospodarczej polegającej na sprzedaży towarów. Włączenie samodzielnej osoby trzeciej – gminy, realizującej za pomocą otrzymanych usług własne cele polegające na dostarczaniu wody – różni ten przypadek od sprawy Sveda. Tolerowanie użytkowania ścieżki na potrzeby własnej działalności handlowej (jak w sprawie Sveda) nie jest samodzielnym świadczeniem na rzecz osoby trzeciej, lecz jedynie częścią podlegającym opodatkowaniu transakcji sprzedaży²⁴.

46. Nieodpłatna przebudowa infrastruktury osoby trzeciej nie jest jednakże niesamodzielnym świadczeniem pomocniczym w odniesieniu do planowanych podlegających opodatkowaniu usług najmu. Dane świadczenie może zostać uznane za niesamodzielne świadczenie pomocnicze, jeżeli nie stanowi ono dla klienta celu samego w sobie, lecz jest środkiem do skorzystania ze świadczenia głównego na jak najlepszych warunkach²⁵. Nie może być jednak mowy o tym, by przebudowa obcych instalacji na rzecz gminy lub odprowadzanie ścieków przez gminę jedynie uzupełniały usługi najmu świadczone przez Iberdrolę w stosunku do jej najemców.

47. W niniejszym przypadku Iberdrola – inaczej niż w sprawie Sveda – nie wykorzystuje przebudowanej infrastruktury w ramach swoich usług najmu. Usługi te są niezależne od odprowadzania ścieków przez gminę. Istnienie wystarczającej infrastruktury komunalnej jest jedynie przesłanką budowy ośrodka wypoczynkowego, który będzie następnie wykorzystywany do przeprowadzania transakcji najmu. Dlatego też – inaczej niż w sprawie Sveda – nie można mówić o tym, że brak jest bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy określoną transakcją powodującą naliczenie podatku (otrzymywaniem usług przebudowy) a transakcją objętą podatkiem należnym (świadczeniem usług przebudowy na rzecz gminy).

e) Związek z art. 26 dyrektywy VAT

48. Zatem należy stwierdzić, że usługę przebudowy powinno się zaliczyć bezpośrednio do świadczenia na rzecz gminy. Tym samym decydujące jest wyłącznie to, czy świadczenie to było spełnione odpłatnie i podlegało opodatkowaniu na podstawie art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT lub też było spełnione nieodpłatnie, jednakże mimo to było opodatkowane (i podlegało opodatkowaniu) na podstawie art. 26 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT. Tylko wtedy możliwe byłoby dokonanie odliczenia przez Iberdrolę. Odliczenie zaś kosztów, które są ponoszone w związku z czynnościami niepodlegającymi VAT, jest wyłączone²⁶.

49. Rozstrzygnięcie, czy tutaj rzeczywiście ma miejsce nieodpłatna usługa, należy do sądu krajowego, który najwyraźniej przyjmuje, że tak jest. Niemniej jednak w świetle przedstawionego stanu faktycznego istnieją co do tego pewne wątpliwości. Jeżeli dopiero przebudowa urządzeń komunalnych, na którą gmina zezwoliła na podstawie umowy, umożliwi inwestorowi realizację przedsięwzięcia budowlanego, wówczas gmina za pomocą tego zezwolenia raczej przyznaje inwestorowi odpowiednią korzyść, która odpowiada co najmniej wysokości przejętych kosztów przebudowy.

24 Z tego powodu bezspornie przysługuje odliczenie z tytułu przebudowy własnego miejsca parkingowego dla klientów, nawet jeśli korzystają z niego nieodpłatnie przede wszystkim klienci.

25 Zobacz wyroki: z dnia 27 września 2012 r., Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 16 kwietnia 2015 r., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, pkt 31).

26 Wyroki: z dnia 16 lutego 2012 r., Eon Aset Menidžmynt (C-118/11, EU:C:2012:97, pkt 44, 70); z dnia 12 lutego 2009 r., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, pkt 28); z dnia 30 marca 2006 r., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, pkt 24).

50. W tym względzie można przyjąć, że przedsiębiorstwo rzadko dokonuje przysporzenia na rzecz obcej osoby trzeciej, jeżeli nie oczekuje od tej osoby trzeciej odpowiedniej korzyści. Tutaj byłaby nią możliwość otrzymania pozwolenia budowlanego. Przy takiej ocenie miałyby miejsce *nieodpłatne* świadczenie, które wprawdzie uprawnia do odliczenia, jednakże powoduje również powstanie obowiązku podatkowego w odniesieniu do odpłatnej przebudowy w tej samej wysokości.

51. Jeżeli jednak rzeczywiście ma miejsce *nieodpłatna* usługa, należy wówczas rozstrzygnąć, czy podlega ona opodatkowaniu zgodnie z art. 26 dyrektywy VAT. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości dotyczące tzw. prawa wyboru zaliczenia²⁷ umożliwia pełne odliczenie mimo częściowego wykorzystywania towarów do celów prywatnych. Po pierwsze, powstaje już jednak wątpliwość co do tego, czy to orzecznictwo obejmuje również usługi²⁸. Po drugie, sporne jest, czy w przypadku osób prawnych wykorzystywanie do „celów prywatnych”²⁹ byłoby w ogóle możliwe. W każdym wypadku w niniejszej sprawie takie wykorzystywanie nie ma miejsca.

52. Ponieważ w niniejszym przypadku *nieodpłatna* przebudowa nie została dokonana w celach innych niż działalność przedsiębiorstwa, również art. 26 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT nie powoduje powstania obowiązku podatkowego. W konsekwencji koszty przebudowy nie są związane bezpośrednio z opodatkowanymi transakcjami, lecz pośrednio z nieopodatkowanymi transakcjami (*nieodpłatną* przebudową na rzecz gminy). Z tego względu wyłączone jest również odliczenie.

VI. Propozycja rozstrzygnięcia

53. Proponuję zatem, aby na pytania prejudycjalne Varhoven administrativen sad (naczelnego sądu administracyjnego, Bułgaria) udzielić łącznie następującej odpowiedzi:

Artykuł 26 ust. 1 lit. b), art. 168 lit. a) i art. 176 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie umożliwiają one odliczenia z tytułu usług świadczonych *nieodpłatnie* bezpośrednio osobie trzeciej do jej własnych celów, nawet jeżeli usługi te są motywowane względami działalności przedsiębiorstwa. Jest tak niezależnie od wybranego przez podatnika sposobu zaksięgowania na podstawie prawa krajowego. Wymienione przepisy nie stoją więc w tym względzie na przeszkodzie krajowemu uregulowaniu takiemu jak art. 70 ust. 1 pkt 2 ZDDS ani stosownej krajowej praktyce administracyjnej.

²⁷ Wyrok z dnia 11 lipca 1991 r., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, pkt 17), potwierdzony wyrokiem z dnia 4 października 1995 r., Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, pkt 20).

²⁸ Co do tego istnieją wątpliwości, ponieważ usługi nie mogą być „przyporządkowane” do żadnego przedsiębiorstwa i – inaczej niż towary – są zasadniczo natychmiast konsumowane, w związku z czym brak jest uzasadnienia dla rozciągniętego w czasie późniejszego dodatkowego opodatkowania (kredytu w drodze odliczenia).

²⁹ Trybunał mówi w tym względzie o celach innych niż działalność przedsiębiorstwa. Zobacz wyroki: z dnia 16 lutego 2012 r., Eon Aset Menidzmynt (C-118/11, EU:C:2012:97, pkt 74, in fine); z dnia 23 kwietnia 2009 r., Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, pkt 39); z dnia 11 lipca 1991 r., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, pkt 26).