



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 16 września 2020 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Artykuł 17 ust. 2 lit. a) – Odliczenie podatku naliczonego – Powstanie i zakres prawa do odliczenia podatku – Rozbudowa drogi należącej do gminy – Zaksięgowanie kosztów robót jako kosztów ogólnych podatnika – Ustalenie istnienia bezpośredniego i ścisłego związku z działalnością gospodarczą podatnika – Dostawa nieodpłatna – Dostawa uznana za dostawę odpłatną – Artykuł 5 ust. 6

W sprawie C-528/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) postanowieniem z dnia 13 marca 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 10 lipca 2019 r., w postępowaniu:

Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG

przeciwko

Finanzamt Y,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: L.S. Rossi, prezes izby, J. Malenovský i N. Wahl (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: G. Hogan,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG – O.-G. Lippross, Rechtsanwalt,
- w imieniu rządu niemieckiego – J. Möller i S. Eisenberg, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – L. Lozano Palacios i L. Mantl, w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

* Język postępowania: niemiecki.

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 5 ust. 6 i art. 17 ust. 2 lit. a) 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, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).
- 2 Wniosek ów został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG a Finanzamt Y (organem podatkowym Y, Niemcy) w przedmiocie odmowy odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”) naliczonego z tytułu wykonania robót budowlanych w zakresie rozbudowy drogi należącej do gminy.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu VAT podlega „dostawa towarów lub usług świadczona [świadczenie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]”.
- 4 Artykuł 5 ust. 6 tej dyrektywy stanowi:

„Zastosowanie przez podatnika towarów stanowiących część aktywów jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych jego lub jego pracowników, lub też pozbycie się ich nieodpłatnie albo bardziej ogólnie użycie ich do celów innych niż prowadzona przez niego działalność, jeśli podatek od wartości dodanej od powyższych towarów lub ich części składowych podlegały w całości lub w części odliczeniu, będzie traktowane jako dostawa odpłatna. Jednakże jako takie nie jest traktowane przekazanie próbek towarów lub towarów stanowiących prezenty o małej wartości do celów działalności podatnika [Wykorzystanie przez podatnika towarów stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników, które przekazuje nieodpłatnie lub, w ujęciu ogólnym, które przeznaczają do celów innych niż prowadzona przez niego działalność, gdy VAT od powyższych towarów lub ich części podlegał w całości lub w części odliczeniu, uznaje się za dostawę odpłatną. Za dostawę odpłatną nie uznaje się jednakże wykorzystania do celów działalności przedsiębiorstwa podatnika towarów stanowiących prezenty o niskiej wartości i próbki]”.

- 5 Artykuł 6 ust. 2 omawianej dyrektywy przewiduje:

„Za świadczenie usług za wynagrodzeniem uznaje się:

- a) korzystanie z towarów stanowiących część aktywów przedsiębiorstwa dla prywatnych potrzeb podatnika lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością [działalnością jego przedsiębiorstwa], w przypadkach kiedy [VAT] od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu;
- b) nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na jego własny użytek lub użytek jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością [nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika do prywatnych celów podatnika lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z działalnością jego przedsiębiorstwa]”.

Państwa członkowskie mogą odstąpić od stosowania przepisu niniejszego ustępu, pod warunkiem że takie odstąpienie nie będzie prowadziło do zakłócenia konkurencji”.

6 Artykuł 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy stanowi:

„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 [VAT] od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika”.

Prawo niemieckie

7 Paragraf 1 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”), zatytułowany „Transakcje podlegające opodatkowaniu”, przewiduje:

„1) Opodatkowaniu [VAT] podlegają następujące transakcje:

1. dostawy i inne świadczenia dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez przedsiębiorcę w ramach jego przedsiębiorstwa.

[...]”.

8 Zgodnie z § 3 UStG:

„1) Dostawami przedsiębiorcy są transakcje, poprzez które przedsiębiorca albo umocowana przez niego osoba trzecia przyznaje nabywcy lub umocowanej przez niego osobie trzeciej prawo do rozporządzania towarem we własnym imieniu (przeniesienie prawa do rozporządzania towarem).

[...]

1b) Za dostawę dokonywaną odpłatnie uznaje się:

1. wykorzystanie przez przedsiębiorcę towaru stanowiącego część majątku jego przedsiębiorstwa do celów innych niż związane z działalnością jego przedsiębiorstwa;

2. nieodpłatne przekazanie przez przedsiębiorcę towarów swoim pracownikom do celów prywatnych, z wyjątkiem drobnych prezentów;

3. wszelkie inne nieodpłatne przekazanie towaru, z wyjątkiem prezentów o niskiej wartości oraz próbek do celów działalności przedsiębiorstwa.

Towary lub ich części składowe muszą podlegać w całości lub w części odliczeniu”.

9 Paragraf 15 UStG, zatytułowany „Odliczenia”, przewiduje:

„1) Przedsiębiorca może odliczyć jako podatek naliczony następujące kwoty:

1. podatki należne na mocy przepisów prawnych za dostawy i inne usługi wykonane na potrzeby jego przedsiębiorstwa przez innego przedsiębiorcę.

[...]

2) Odliczenie jest wyłączone w przypadku podatku z tytułu dostaw, przywozu, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz świadczenia usług, z których przedsiębiorca korzysta w celu dokonania następujących transakcji:

1. transakcji zwolnionych z podatku;

[...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 10 Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, będąca skarżącą w postępowaniu głównym, jest zarządzającą spółką holdingową. Razem z jej spółkami zależnymi A GmbH i B GmbH tworzy grupę podatkową.
- 11 W następstwie decyzji regionalnej administracji o zezwoleniu na nowe wydobywanie i eksploatację kamieniołomu kamienia wapiennego (zwanego dalej „kamieniołomem kamienia wapiennego”) spółka A GmbH uzyskała, w drodze decyzji z dnia 16 lutego 2001 r., zezwolenie na eksploatację tego kamieniołomu pod warunkiem zapewnienia dojazdu publiczną drogą należącą do gminy, na terenie której znajduje się ów kamieniołom (zwaną dalej „rozpatrywaną drogą gminną”). Decyzja ta została zmieniona w 2005 r. w celu uściślenia, że zezwolenie na eksploatację owego kamieniołomu wygaśnie, jeżeli rozbudowa odnośnej drogi nie zostanie ukończona do dnia 31 grudnia 2006 r.
- 12 Ponieważ dla wywozu wydobytego kamienia wapiennego konieczna była omawiana rozbudowa drogi, odnośna gmina i poprzednik prawny spółki A GmbH zawarły umowę o rozbudowę tej drogi, w której to umowie owa gmina zobowiązała się, po pierwsze, że zaprojektuje i wykona rozbudowę rozpatrywanej drogi gminnej oraz, po drugie, że przy utrzymaniu publicznego charakteru przeznaczenia tej drogi bez ograniczeń udostępni ją poprzednikowi prawnemu spółki A GmbH. W ramach świadczenia wzajemnego uzgodniono, że ten ostatni podmiot pokryje wszelkie koszty związane z rozbudową odnośnej drogi. W 2006 r. spółka A GmbH zleciła spółce B GmbH, jako wykonawcy, ową rozbudowę drogi zgodnie z umową zawartą z rzeczoną gminą. Po ukończeniu robót budowlanych odcinek drogi był wykorzystywany, od grudnia 2006 r., przez pojazdy ciężarowe spółki A GmbH oraz przez inne pojazdy.
- 13 W deklaracji VAT za rok 2006 skarżąca w postępowaniu głównym nie uwzględniła wydatków poniesionych przez spółkę A GmbH w związku z robotami budowlanymi w zakresie rozbudowy rozpatrywanej drogi gminnej, ale odliczyła ona jako podatek naliczony kwoty podatku obciążającego świadczenia nabyte na wcześniejszym etapie obrotu od spółki B GmbH.
- 14 W wyniku kontroli organ podatkowy Y uznał, że poprzez rozbudowę rozpatrywanej drogi gminnej skarżąca w postępowaniu głównym dokonała na rzecz odnośnej gminy nieodpłatnej dostawy dzieła podlegającej VAT zgodnie z § 3 ust. 1b zdanie pierwsze pkt 3 UStG, i w dniu 1 marca 2012 r. wydał decyzję w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego za rok 2006, zwiększając podstawę opodatkowania VAT podlegającą opodatkowaniu według stawki 16%.
- 15 Chociaż odwołanie skarżącej w postępowaniu głównym zostało oddalone, Hessisches Finanzgericht (sąd ds. finansowych w Hesji, Niemcy) częściowo uwzględnił skargę wniesioną przez tę skarżącą na owo orzeczenie o oddaleniu. Sąd ten stwierdził, że wskazane w § 3 ust. 1b zdanie drugie UStG przesłanki nie zostały spełnione, w związku z tym roboty budowlane wykonywane na rozpatrywanej drodze gminnej nie podlegają opodatkowaniu. Uznał on natomiast, że VAT związanego z transakcjami powodującymi naliczenie podatku i bezpośrednio powiązanymi z tymi robotami nie należy uwzględniać, ponieważ zgodnie z orzecznictwem Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy) przedsiębiorstwo, które w chwili otrzymania świadczeń powodujących naliczenie podatku ma zamiar przypisać je wyłącznie i bezpośrednio do nieodpłatnego wykorzystania w rozumieniu § 3 ust. 1b UStG, nie ma prawa do odliczenia VAT związanego z tymi świadczeniami.

- 16 Skarżąca w postępowaniu głównym wniosła do sądu odsyłającego skargę rewizyjną na orzeczenie Hessisches Finanzgericht (sądu ds. finansowych w Hesji).
- 17 Sąd odsyłający wskazuje, że zgodnie z prawem krajowym skarga ta nie jest zasadna, ponieważ skarżące w postępowaniu głównym nie przysługuje rozpatrywane w postępowaniu głównym prawo do odliczenia VAT. Odliczenie VAT jest bowiem wykluczone, ponieważ powodujące naliczenie podatku świadczenia otrzymane od spółki B GmbH zostały przypisane do wykonania nieodpłatnej dostawy na rzecz odnośnej gminy. Niemniej sąd ów powziął wątpliwości co do zgodności tej wykładni uregulowania krajowego z prawem Unii.
- 18 W odniesieniu do pierwszego pytania prejudycjalnego sąd odsyłający wskazuje bowiem, że skarżąca w postępowaniu głównym może domagać się odliczenia VAT zapłaconego z tytułu otrzymanych świadczeń powodujących naliczenie podatku na podstawie wyroków: z dnia 22 października 2015 r., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712), oraz z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683).
- 19 W odniesieniu do drugiego i trzeciego pytania prejudycjalnego podkreśla on, że pytania te mają na celu ustalenie, czy w przypadku gdyby skarżąca w postępowaniu głównym mogła odliczyć podatek naliczony, prawo do odliczenia mogłoby zostać potrącone z wierzytelnością z tytułu VAT związaną z odpłatną dostawą lub świadczeniem uznawanym za odpłatną dostawę w rozumieniu art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy, w szczególności w celu uniknięcia, zgodnie z celem tego ostatniego przepisu, nieopodatkowanej konsumpcji końcowej przez gminę.
- 20 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym, w których podatnik na zlecenie gminy wykonuje roboty budowlane na drodze gminnej, temu podatnikowi, nabywającemu od innych podatników świadczenia w celu budowy przekazanej gminie drogi, przysługuje w związku z tym prawo do odliczenia zgodnie z art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy [...]?
- 2) W przypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi twierdzącej: Czy w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym, w których podatnik wykonuje na zlecenie gminy roboty budowlane na drodze gminnej, dochodzi do odpłatnej dostawy towarów, w ramach której zezwolenie na eksploatację kamieniołomu stanowi świadczenie wzajemne za dostawę drogi?
- 3) W przypadku udzielenia na pytanie drugie odpowiedzi przeczącej: Czy w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym, w których podatnik wykonuje na zlecenie gminy roboty budowlane na drodze gminnej, nieodpłatne przekazanie gminie drogi o przeznaczeniu publicznym zgodnie z art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy [...] należy traktować jako nieodpłatną dostawę towarów, mimo że przekazanie to służy celom związanym z działalnością gospodarczą, aby wykluczyć sytuację, w której konsumpcja towarów przez gminę na końcowym etapie pozostanie nieopodatkowana?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- 21 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu robót budowlanych w zakresie rozbudowy drogi gminnej wykonanych na rzecz gminy.

- 22 W tym względzie, tytułem wstępu, należy przypomnieć, że dyrektywa 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 z dniem 1 stycznia 2007 r., uchyliła szóstą dyrektywę, nie wprowadzając w stosunku do niej istotnych zmian. Z tego wynika, że skoro odpowiednie przepisy szóstej dyrektywy mają zasadniczo taką samą treść jak przepisy dyrektywy 2006/112, orzecznictwo Trybunału dotyczące tej ostatniej ma również zastosowanie do szóstej dyrektywy (wyrok z dnia 17 października 2018 r., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, pkt 14).
- 23 Jeśli chodzi o prawo do odliczenia przewidziane w art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, to stanowi ono integralną część systemu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. Jest ono wykonywane w sposób bezpośredni w odniesieniu do całości podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (wyrok z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 24 System odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatkowego neutralność jakiejkolwiek działalności gospodarczej, niezależnie od jej celu lub rezultatu, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama temu podatkowi (wyrok z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 25 Z art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy wynika, że w sytuacji gdy podatnik działający w takim charakterze w chwili nabycia towarów lub usług używa tych towarów lub usług na potrzeby dokonywanych przez niego opodatkowanych transakcji, jest on uprawniony do odliczenia VAT należnego lub zapłaconego z tytułu tych towarów lub usług (wyrok z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 26 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, aby można było przyznać podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego i określić zakres tego prawa, konieczne jest, co do zasady, istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a transakcją lub większą liczbą transakcji objętych podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia. Prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów lub usług zakłada, że wydatki poczynione celem ich uzyskania stanowiły element składowy ceny transakcji obciążonych podatkiem należnym, rodzących prawo do jego odliczenia (wyrok z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 27 Prawo do odliczenia zostaje jednak również przyznane podatnikowi nawet w przypadku braku bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a transakcją lub większą liczbą transakcji objętych podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia, gdy koszty omawianych usług należą do kosztów ogólnych podatnika i jako takie stanowią elementy składowe ceny dostarczanych przez niego towarów lub świadczonych przez niego usług. Koszty takie zachowują bowiem bezpośredni i ścisły związek z całą działalnością gospodarczą podatnika (wyrok z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 28 Z powyższego wynika, że istnienie prawa do odliczenia ustalane jest na podstawie transakcji objętych podatkiem należnym, do których transakcje powodujące naliczenie podatku są przyporządkowane. Owo prawo istnieje więc w przypadku, gdy podlegająca VAT transakcja powodująca naliczenie podatku pozostaje w bezpośrednim i ścisłym związku z transakcją lub większą liczbą transakcji objętych podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia. Jeżeli nie ma to miejsca, należy zbadać, czy wydatki poczynione celem nabycia towarów lub usług powodujących naliczenie podatku należą do wydatków ogólnych związanych z całością działalności gospodarczej podatnika. W jednym

lub w drugim wypadku istnienie bezpośredniego i ścisłego związku zakłada, iż koszt świadczeń powodujących naliczenie podatku jest włączony odpowiednio w cenę poszczególnych transakcji objętych podatkiem należnym lub w cenę towarów lub usług świadczonych przez podatnika w ramach jego działalności gospodarczej (wyrok z dnia 29 października 2009 r., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 60).

- 29 W celu ustalenia, czy art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu przeprowadzenia robót budowlanych w zakresie rozbudowy rozpatrywanej drogi gminnej należy przyznać podatnikowi takiemu jak skarżąca w postępowaniu głównym, trzeba zatem określić, czy istnieje bezpośredni i ścisły związek pomiędzy tymi robotami budowlanymi w zakresie rozbudowy, z jednej strony, i podlegającą opodatkowaniu transakcją realizowaną przez nią na późniejszym etapie obrotu lub prowadzoną przez nią działalnością gospodarczą, z drugiej strony.
- 30 W tym względzie należy przypomnieć, że krajowe organy podatkowe i sądy, stosując kryterium bezpośredniego związku, powinny brać pod uwagę wszelkie okoliczności, w jakich przebiegały rozpatrywane transakcje, i uwzględnić tylko te spośród nich, które były w sposób obiektywny związane z opodatkowaną działalnością podatnika. Istnienie takiego związku należy oceniać z punktu widzenia obiektywnej treści rozpatrywanej transakcji (wyrok z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 31 Tymczasem, z jednej strony, z postanowienia odsyłającego wynika, że bez przeprowadzenia robót budowlanych w zakresie rozbudowy rozpatrywanej drogi gminnej eksploatacja kamieniołomu kamienia wapiennego byłaby niemożliwa zarówno z praktycznego, jak i prawnego punktu widzenia. Rozbudowa rzeczonyj drogi umożliwiła bowiem dostosowanie tej drogi do ruchu pojazdów ciężarowych generowanego w wyniku eksploatacji kamieniołomu, a na mocy zmiany wprowadzonej w 2005 r. w stosunku do decyzji z dnia 16 lutego 2001 r. zezwalającej na eksploatację tego kamieniołomu pod warunkiem zapewnienia dojazdu rozpatrywaną drogą gminną zezwolenie na eksploatację rzeczonyj kamieniołomu miało wygasnąć, gdyby te roboty budowlane w zakresie rozbudowy nie zostały ukończone do dnia 31 grudnia 2006 r.
- 32 Wynika stąd, że roboty budowlane w zakresie rozbudowy rozpatrywanej drogi gminnej były niezbędne do zrealizowania projektu eksploatacji kamieniołomu kamienia wapiennego oraz że w braku takich robót skarżąca w postępowaniu głównym nie mogłaby wykonywać swojej działalności gospodarczej.
- 33 Z drugiej strony, sąd odsyłający wskazał, że koszt otrzymanych świadczeń powodujących naliczenie podatku, związanych z robotami budowlanymi w zakresie rozbudowy rozpatrywanej drogi gminnej, stanowi element kosztu transakcji objętych podatkiem należnym realizowanych przez skarżącą w postępowaniu głównym.
- 34 Okoliczności takie mogą wykazać istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy robotami budowlanymi w zakresie rozbudowy rozpatrywanej drogi gminnej a całością działalności gospodarczej związanej z eksploatacją kamieniołomu kamienia wapiennego.
- 35 Wniosku tego nie może podważyć okoliczność, że ta droga gminna jest otwarta do nieodpłatnego użytku publicznego.
- 36 Otóż prawdą jest, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału w przypadku gdy towary lub usługi nabyte przez podatnika są wykorzystywane do dokonywania transakcji zwolnionych z podatku lub niepodlegających opodatkowaniu VAT, nie następuje ani pobór podatku należnego, ani odliczenie podatku naliczonego. W tych dwóch przypadkach bezpośredni i ścisły związek między poniesionymi wydatkami powodującymi naliczenie podatku a działalnością gospodarczą wykonywaną następnie przez podatnika jest bowiem przerwany (wyrok z dnia 22 października 2015 r., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 37 Niemniej okoliczność, że rozpatrywana droga gminna jest otwarta do nieodpłatnego użytku publicznego, nie ma znaczenia. Z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika bowiem, że roboty budowlane w zakresie rozbudowy tej drogi nie zostały zrealizowane na potrzeby odnośnej gminy lub dla użytku publicznego, lecz w celu dostosowania rozpatrywanej drogi gminnej do ruchu pojazdów ciężarowych generowanego w wyniku eksploatacji kamieniołomu kamienia wapiennego przez skarżącą w postępowaniu głównym. Ponadto droga ta była następnie wykorzystywana zarówno przez te pojazdy ciężarowe, jak i inne pojazdy. W każdym wypadku, wydatki poniesione przez skarżącą w postępowaniu głównym w celu rozbudowy rozpatrywanej drogi gminnej mogą zostać powiązane, jak wynika z pkt 34 niniejszego wyroku, z działalnością gospodarczą prowadzoną przez nią w charakterze podatnika, co oznacza, że – z zastrzeżeniem weryfikacji, których powinien dokonać sąd odsyłający – wydatki te nie dotyczą działalności zwolnionej lub nieobjętej zakresem stosowania VAT.
- 38 Wreszcie, w odniesieniu do zakresu prawa do odliczenia do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy roboty budowlane w zakresie rozbudowy rozpatrywanej drogi gminnej ograniczały się do tego, co konieczne do zapewnienia eksploatacji kamieniołomu kamienia wapiennego przez skarżącą w postępowaniu głównym. Otóż zgodnie z orzecznictwem Trybunału, jeżeli roboty budowlane w zakresie rozbudowy tej drogi ograniczały się do tego, co konieczne w tym względzie, prawo do odliczenia należy przyznać w stosunku do wszystkich kosztów powstałych w związku z tymi robotami. Natomiast jeśli omawiane roboty budowlane wykroczyły poza to, co było konieczne do zapewnienia eksploatacji tego kamieniołomu, istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy owymi robotami a działalnością gospodarczą prowadzoną przez skarżącą w postępowaniu głównym jest częściowo zerwane, a tym samym prawo do odliczenia powinno zostać ograniczone jedynie do podatku naliczonego obciążającego tę część kosztów poniesionych w związku z robotami budowlanymi w zakresie rozbudowy rozpatrywanej drogi gminnej, która była obiektywnie konieczna do wykonywania przez skarżącą w postępowaniu głównym jej działalności gospodarczej (zob. podobnie wyrok z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 37–39).
- 39 Biorąc pod uwagę całość powyższych rozważań, na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu robót budowlanych w zakresie rozbudowy drogi gminnej zrealizowanych na rzecz gminy, gdy droga ta jest zarówno wykorzystywana przez tego podatnika w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, jak i otwarta do użytku publicznego, o ile te roboty drogowe nie wykroczyły poza to, co było konieczne do zapewnienia wykonywania przez rzeczony podatnika jego działalności gospodarczej, a związane z nimi koszty zostały zawarte w cenie realizowanych przez tego podatnika transakcji objętych podatkiem należnym.

W przedmiocie pytania drugiego

- 40 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy – w przypadku udzielenia twierdzącej odpowiedzi na pytanie pierwsze – szóstą dyrektywę należy interpretować w ten sposób, że zezwolenie na eksploatację kamieniołomu wydane jednostronnie przez organ administracji państwa członkowskiego stanowi świadczenie wzajemne uzyskane przez podatnika, który wykonał, bez otrzymania świadczenia wzajemnego w formie pieniężnej, roboty budowlane w zakresie rozbudowy drogi gminnej, co oznacza, że te roboty budowlane stanowią transakcję odpłatną w rozumieniu owej dyrektywy.
- 41 Sąd odsyłający wskazał, że w świetle prawa Unii nie ma pewności, czy skarżąca w postępowaniu głównym dokonała dostawy odpłatnej na rzecz odnośnej gminy. Niemniej sąd ów ma również wątpliwości co do możliwości uznania robót budowlanych w zakresie rozbudowy rozpatrywanej drogi gminnej za dostawę nieodpłatną. Zauważa on zatem, że zezwolenie na eksploatację kamieniołomu wydane przez regionalny organ administracji może stanowić świadczenie wzajemne za te roboty,

wobec czego wspomniane roboty należałoby uznać za odpłatne świadczenie dające prawo do odliczenia, ale pociągające również za sobą obowiązek zapłaty VAT związanego z robotami budowlanymi w zakresie rozbudowy owej drogi gminnej.

- 42 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu VAT podlega dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.
- 43 Z orzecznictwa Trybunału wynika również, że kwalifikacja transakcji odpłatnej w zakresie VAT zakłada wyłącznie istnienie bezpośredniego związku między dostawą towarów lub świadczeniem usług a świadczeniem wzajemnym rzeczywiście otrzymanym przez podatnika. Tego rodzaju bezpośredni związek ma miejsce, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż zapłata otrzymywana przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej usługobiorcy (wyrok z dnia 3 lipca 2019 r., UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, pkt 69 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 44 Trybunał orzekł także, iż świadczenie wzajemne za dostawę towarów może mieć postać świadczenia usługi i stanowić podstawę opodatkowania owej dostawy w rozumieniu art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, pod warunkiem że istnieje bezpośredni związek pomiędzy dostawą towarów a świadczeniem usługi i że wartość usługi da się wyrazić w pieniądzu. Podobnie dzieje się wówczas, gdy świadczenie usług następuje w zamian za inne świadczenie usług, o ile spełnione są te same warunki (wyrok z dnia 26 września 2013 r., Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 45 Wreszcie, z orzecznictwa Trybunału wynika, że umowy zamiany, w ramach których świadczeniem wzajemnym jest z definicji świadczenie w naturze, oraz transakcje, w których świadczenie wzajemne jest wypłacane w pieniądzu, stanowią z ekonomicznego i handlowego punktu widzenia sytuacje identyczne (wyrok z dnia 26 września 2013 r., Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 46 W pierwszej kolejności, należy stwierdzić, że między odnośną gminą a skarżącą w postępowaniu głównym istnieje stosunek prawny. Otóż na mocy umowy o uzbrojenie rozpatrywanej drogi gminnej gmina ta zobowiązała się, po pierwsze, do zaprojektowania i zrealizowania rozbudowy tej drogi oraz udostępnienia skarżącej w postępowaniu głównym, bez ograniczeń, rozbudowanej drogi w przypadku ewentualnego rozwoju kamieniołomu kamienia wapiennego, a po drugie, skarżąca w postępowaniu głównym zobowiązała się do poniesienia wszystkich kosztów związanych z tą rozbudową, przy czym umowa ta nie przewiduje obowiązku zapłaty ze strony rzeczonoj gminy.
- 47 Umowa taka nie może jednak stanowić ram prawnych, na podstawie których dochodzi do wymiany świadczeń wzajemnych, czyli rozbudowy drogi miejskiej i udzielenia zezwolenia na eksploatację kamieniołomu kamienia wapiennego.
- 48 Po pierwsze bowiem, ze strukturalnego punktu widzenia rozpatrywane w postępowaniu głównym roboty budowlane zostały zrealizowane na drodze należącej do gminy, podczas gdy zezwolenie na eksploatację kamieniołomu zostało wydane przez regionalny organ administracji.
- 49 Po drugie, decyzja w sprawie zezwolenia na eksploatację tego kamieniołomu jest jednostronną decyzją regionalnego organu administracji z dnia 16 lutego 2001 r. Tymczasem z orzecznictwa Trybunału wynika, że jednostronny akt władzy publicznej nie może co do zasady ustanowić stosunku prawnego, w ramach którego nastąpi wymiana świadczeń wzajemnych (zob. podobnie wyrok z dnia 11 maja 2017 r., Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, pkt 31–35).
- 50 Po trzecie, bezsporne jest, że w związku z robotami budowlanymi w zakresie rozbudowy rozpatrywanej drogi gminnej nie dokonano zapłaty żadnego świadczenia wzajemnego w formie pieniężnej.

- 51 Co prawda Trybunał orzekł, że świadczenie wzajemne za dostawę towarów lub świadczenie usług może stanowić świadczenie wzajemne w formie pieniężnej lub w naturze. Niemniej, ponieważ zgodnie z jednostronną decyzją regionalnej administracji o zezwoleniu na eksploatację kamieniołomu kamienia wapiennego takie zezwolenie zostałoby utracone, gdyby roboty w zakresie rozbudowy drogi miejskiej nie zostały zakończone do dnia 31 grudnia 2006 r., roboty te nie stanowią świadczenia wzajemnego za prawo do eksploatacji tego kamieniołomu, lecz warunek sine qua non skorzystania z tego prawa.
- 52 Biorąc pod uwagę te elementy, nie można stwierdzić istnienia bezpośredniego związku między wykonaniem robót budowlanych w zakresie rozbudowy rozpatrywanej drogi gminnej dla odnośnej gminy a wydaniem na rzecz skarżącej w postępowaniu głównym zezwolenia na eksploatację kamieniołomu kamienia wapiennego, ponieważ zezwolenia tego nie można uznać za świadczenie wzajemne za roboty budowlane w zakresie rozbudowy owej drogi.
- 53 W drugiej kolejności, należy podkreślić, że w wyroku z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683), Trybunał przyznał już podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu świadczenia usług polegających na wybudowaniu lub ulepszeniu obiektu, którego właścicielem jest osoba trzecia, w przypadku gdy usługi te są wykorzystywane zarówno przez tego podatnika, jak i przez wspomnianą osobę trzecią w ramach prowadzonej przez każdego z nich działalności gospodarczej, nawet jeśli wskazana osoba trzecia korzysta nieodpłatnie z rezultatu owych usług.
- 54 Biorąc pod uwagę całość powyższych rozważań, na pytanie drugie należy odpowiedzieć, iż szóstą dyrektywę, w szczególności jej art. 2 ust. 1, należy interpretować w ten sposób, że zezwolenie na eksploatację kamieniołomu wydane jednostronnie przez organ administracji państwa członkowskiego nie stanowi świadczenia wzajemnego uzyskanego przez podatnika, który wykonał, bez otrzymania świadczenia wzajemnego w formie pieniężnej, roboty budowlane w zakresie rozbudowy drogi należącej do gminy, co oznacza, że te roboty budowlane nie stanowią transakcji odpłatnej w rozumieniu owej dyrektywy.

W przedmiocie pytania trzeciego

- 55 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że roboty budowlane w zakresie rozbudowy drogi gminnej otwartej do użytku publicznego wykonane nieodpłatnie przez podatnika na rzecz gminy stanowią transakcję, którą należy uznać za odpłatną dostawę w rozumieniu owego przepisu.
- 56 Na wstępie należy przypomnieć, że w odniesieniu do wykładni przepisów krajowego porządku prawnego Trybunał jest w zasadzie zobowiązany oprzeć się na stwierdzeniach wynikających z postanowienia odsyłającego. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunał nie jest bowiem właściwy do orzekania w przedmiocie wykładni prawa krajowego danego państwa członkowskiego (wyrok z dnia 17 marca 2011 r., Naftiliaki Etaireia Thasou i Amaltheia I Naftiki Etaireia, C-128/10 i C-129/10, EU:C:2011:163, pkt 40).
- 57 W niniejszej sprawie z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, iż sąd odsyłający opiera pytanie trzecie na założeniu, że zgodnie z § 3 ust. 4 UStG roboty budowlane w zakresie rozbudowy rozpatrywanej drogi gminnej stanowią dostawę dzieła na rzecz odnośnej gminy, ponieważ Republika Federalna Niemiec skorzystała z przewidzianej w art. 5 ust. 5 szóstej dyrektywy możliwości zrównania przekazania niektórych robót budowlanych z dostawą towarów.
- 58 Do Trybunału nie należy kwestionowanie takiego założenia. Niemniej ponieważ, po pierwsze, skarżąca w postępowaniu głównym podnosi, że wykonując roboty budowlane w zakresie rozbudowy rozpatrywanej drogi gminnej, dokonała świadczenia usług, co oznacza, iż art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy nie ma zastosowania, oraz po drugie, brzmienie art. 5 ust. 6 oraz art. 6 ust. 2 szóstej

dyrektywy dotyczących, odpowiednio, dostawy towarów i świadczenia usług znacząco się różni, do sądu odsyłającego będzie należeć zweryfikowanie, czy na podstawie prawa niemieckiego roboty budowlane w zakresie rozbudowy owej drogi stanowią dostawę dzieła.

- 59 W odniesieniu do art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy należy przypomnieć, że celem tego przepisu jest zapewnienie równego traktowania, z jednej strony, podatnika, który przeznaczają towary do celów prywatnych swoich lub swoich pracowników, a z drugiej strony, odbiorcy końcowego, który nabywa towar tego samego rodzaju (wyrok z dnia 11 maja 2017 r., Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo). Celem opodatkowania wykorzystania, o którym mowa w art. 5 ust. 6 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy, jest zatem wykluczenie sytuacji, w których końcowa konsumpcja towaru lub usługi pozostanie nieopodatkowana (wyrok z dnia 30 września 2010 r., EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, pkt 18).
- 60 W tym zakresie omawiany przepis zrównuje określone czynności, z tytułu których podatnik nie otrzymuje żadnego rzeczywistego świadczenia wzajemnego, z dostawą towarów dokonywaną odpłatnie, która podlega VAT (wyrok z dnia 17 lipca 2014 r., BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, pkt 23).
- 61 Dokładniej rzecz ujmując, art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy uznaje za odpłatną dostawę towarów wykorzystanie przez podatnika towarów stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników, które przekazuje nieodpłatnie lub, w ujęciu ogólnym, które przeznaczają do celów innych niż prowadzona przez niego działalność, gdy VAT od powyższych towarów lub ich części podlegał w całości lub w części odliczeniu (wyrok z dnia 11 maja 2017 r., Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo). Zgodnie z tym przepisem za odpłatną dostawę towarów nie uznaje się jednakże wykorzystania do celów działalności przedsiębiorstwa podatnika towarów stanowiących prezenty o niskiej wartości i próbki.
- 62 Należy również zauważyć, iż z odpowiedzi udzielonych na pytania pierwsze i drugie wynika, że szóstą dyrektywę należy interpretować w ten sposób, iż w okolicznościach takich jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym roboty budowlane w zakresie rozbudowy drogi gminnej mogą uprawniać do odliczenia i zostać uznane za nieodpłatne przekazanie, co oznacza, że pewne przesłanki stosowania art. 5 ust. 6 owej dyrektywy są spełnione.
- 63 Ponadto roboty budowlane w zakresie rozbudowy tej drogi nie stanowią prezentu o niskiej wartości ani próbki w rozumieniu tego przepisu.
- 64 Wreszcie, ponieważ roboty budowlane zostały wykonane na rzecz odnośnej gminy, bezsporne jest, że przypadek konsumpcji do celów prywatnych lub do celów prywatnych pracowników przedsiębiorstwa jest wykluczony, podobnie jak przypadek konsumpcji zmierzający do przeznaczenia towaru do celów innych niż związane z działalnością przedsiębiorstwa, jako że roboty te zostały wykonane na potrzeby skarżącej w postępowaniu głównej. Ta ostatnia okoliczność nie stoi jednak na przeszkodzie zastosowaniu art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału z samego brzmienia tego przepisu wynika bowiem, że na mocy art. 5 ust. 6 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy za odpłatną dostawę towarów, a zatem za podlegające opodatkowaniu VAT, uznaje się wykorzystanie przez podatnika towarów stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa, które przekazuje nieodpłatnie, gdy podatek naliczony od powyższych towarów podlega odliczeniu, przy czym co do zasady nie jest decydujące, czy owo przekazanie następuje do celów działalności przedsiębiorstwa (wyrok z dnia 27 kwietnia 1999 r., Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, pkt 22).
- 65 Podobnie okoliczność wskazana przez sąd odsyłający, że rozpatrywana droga gminna nie jest wykorzystywana przez odnośną gminę do celów prywatnych, a wręcz przeciwnie – droga ta jest nieodpłatnie otwarta do użytku publicznego, nie stoi na przeszkodzie, co do zasady, zastosowaniu art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy. W rozumieniu tego przepisu wykorzystanie towaru do takich celów dotyczy bowiem, w każdym wypadku, wykorzystania przez podatnika, w niniejszym przypadku skarżącą

w postępowaniu głównym, a nie przez osobę trzecią, czyli odnośną gminę. Roboty budowlane w zakresie rozbudowy owej drogi zostały wykonane w celu zaspokojenia potrzeb skarżącej w postępowaniu głównym, a rezultat tych robót, czyli droga przystosowana do ruchu pojazdów ciężarowych generowanego w wyniku eksploatacji kamieniołomu kamienia wapiennego, jest przede wszystkim wykorzystywany na jej potrzeby.

- 66 Niemniej ponieważ brak opodatkowania VAT dostawy na rzecz odnośnej gminy robót budowlanych w zakresie rozbudowy rozpatrywanej drogi gminnej wykonanych nieodpłatnie przez skarżącą w postępowaniu głównym nie może prowadzić do sytuacji nieopodatkowania końcowej konsumpcji lub do naruszenia zasady równego traktowania, takie roboty nie stanowią transakcji, którą należałoby uznać za odpłatną dostawę towarów w rozumieniu art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy.
- 67 Nawet jeśli bowiem rozpatrywana droga gminna jest otwarta do użytku publicznego, należy wziąć pod uwagę faktyczne końcowe wykorzystanie tej drogi. Z odpowiedzi na pytanie pierwsze wynika zaś, że, z zastrzeżeniem dokonania weryfikacji przez sąd odsyłający, po pierwsze, roboty w zakresie rozbudowy tej drogi przynoszą korzyść skarżącej w postępowaniu głównym oraz zachowują bezpośredni i ścisły związek z całością jej działalności gospodarczej, w ramach której dochodzi do opodatkowanych transakcji, a po drugie, koszt otrzymanych świadczeń powodujących naliczenie podatku związanych z robotami w zakresie rozbudowy rzeczonyj drogi stanowi element kosztu transakcji objętych podatkiem należnym realizowanych przez skarżącą w postępowaniu głównym.
- 68 Biorąc pod uwagę całość powyższych rozważań, na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, iż art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że roboty budowlane w zakresie rozbudowy, na rzecz gminy, drogi gminnej otwartej do użytku publicznego, ale wykorzystywanej przez podatnika, który wykonał te roboty nieodpłatnie, w ramach jego działalności gospodarczej, a także przez ogół społeczeństwa, nie stanowią transakcji, którą należy uznać za odpłatną dostawę towarów w rozumieniu owego przepisu.

W przedmiocie kosztów

- 69 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 (ósma izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Artykuł 17 ust. 2 lit. a) 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: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu robót budowlanych w zakresie rozbudowy drogi gminnej zrealizowanych na rzecz gminy, gdy droga ta jest zarówno wykorzystywana przez tego podatnika w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, jak i otwarta do użytku publicznego, o ile te roboty drogowe nie wykroczyły poza to, co było konieczne do zapewnienia wykonywania przez rzeczonygo podatnika jego działalności gospodarczej, a związane z nimi koszty zostały zawarte w cenie realizowanych przez tego podatnika transakcji objętych podatkiem należnym.**
- 2) **Szóstą dyrektywę 77/388, w szczególności jej art. 2 ust. 1, należy interpretować w ten sposób, że zezwolenie na eksploatację kamieniołomu wydane jednostronnie przez organ administracji państwa członkowskiego nie stanowi świadczenia wzajemnego uzyskanego przez podatnika, który wykonał, bez otrzymania świadczenia wzajemnego w formie pieniężnej, roboty**

budowlane w zakresie rozbudowy drogi należącej do gminy, co oznacza, że te roboty budowlane w zakresie rozbudowy nie stanowią transakcji odpłatnej w rozumieniu owej dyrektywy.

- 3) Artykuł 5 ust. 6 szóstej dyrektywy 77/388 należy interpretować w ten sposób, że roboty budowlane w zakresie rozbudowy, na rzecz gminy, drogi gminnej otwartej do użytku publicznego, ale wykorzystywanej przez podatnika, który wykonał te roboty nieodpłatnie, w ramach jego działalności gospodarczej, a także przez ogół społeczeństwa, nie stanowią transakcji, którą należy uznać za odpłatną dostawę towarów w rozumieniu owego przepisu.**

Podpisy