



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 14 września 2017 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 26 ust. 1 lit. b) i art. 168 i 176 – Odliczenie podatku naliczonego – Usługi budowlane lub remontowe dotyczące obiektu należącego do osoby trzeciej – Wykorzystanie usług przez osobę trzecią i przez podatnika – Nieodpłatne świadczenie usług na rzecz osób trzecich – Zaksięgowanie kosztów wyświadczonych usług jako kosztów ogólnych podatnika – Ustalenie istnienia bezpośredniego i ścisłego związku z działalnością gospodarczą osoby trzeciej lub z działalnością gospodarczą podatnika

W sprawie C-132/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Varhoven administrativen sad (najwyższy sąd administracyjny, Bułgaria) postanowieniem z dnia 8 grudnia 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 1 marca 2016 r., w postępowaniu:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia

przeciwko

„Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, E. Regan, A. Arabadjiev, C.G. Fernlund (sprawozdawca) i S. Rodin, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: R. Schiano, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 1 grudnia 2016 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia przez I. Kirovą, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD przez T. Todorova i Z. Naumova, advokati,

* Język postępowania: bułgarski.

- w imieniu rządu bułgarskiego przez M. Georgiewą i E. Petranową, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios, G. Kolevą oraz D. Roussanova, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 6 kwietnia 2017 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 26 ust. 1 oraz art. 168 i 176 dyrektywy 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).
- 2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia (dyrektorem dykcji ds. odwołań oraz praktyki podatkowej i zabezpieczeń społecznych, Sofia, Bułgaria, zwanym dalej „organem podatkowym”) a spółką Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments EOOD (zwaną dalej „Iberdrolą”) w przedmiocie dwóch decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego skierowanych do tej spółki, a dotyczących prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej (VAT).

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 26 dyrektywy 2006/112 przewiduje:

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

[...]

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

2. Państwa członkowskie mogą odstąpić od stosowania przepisów ust. 1, pod warunkiem że takie odstępstwo nie będzie prowadzić do zakłóceń konkurencji”.

- 4 Artykuł 168 tej dyrektywy stanowi:

„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 [podatku należnego]:

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

[...]”.

5 Artykuł 176 rzeczonyj dyrektywy stanowi:

„Stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, Rada określa wydatki, które nie dają prawa do odliczenia VAT. W żadnym przypadku prawo do odliczenia VAT nie dotyczy wydatków, które nie są ściśle związane z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkę lub wydatki reprezentacyjne.

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

Prawo bułgarskie

6 Artykuł 68 ust. 1 Zakon za danak varhu dobavenata stoynos (ustawy o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ZDDS”, DV nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r.), w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, stanowi:

„Podatkiem naliczonym jest kwota VAT, którą zarejestrowany podatnik ma prawo odliczyć od kwoty podatku należnego na podstawie niniejszej ustawy z tytułu:

- 1) towarów lub usług otrzymanych przez niego w wyniku podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub podlegającego opodatkowaniu świadczenia usług;

[...]”.

7 Zgodnie z art. 69 ust. 1 ZDDS:

„W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane na potrzeby dokonywanych przez zarejestrowanego podatnika opodatkowanych dostaw towarów lub świadczenia usług, podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia:

- 1) kwoty VAT, które dostawca lub usługodawca – jeśli ten dostawca lub usługodawca także jest zarejestrowanym na podstawie niniejszej ustawy podatnikiem – dostarczył mu albo ma mu dostarczyć względnie świadczył mu albo ma mu świadczyć;

[...]”.

8 Artykuł 70 ZDDS stanowi:

„1. Nawet przy spełnieniu warunków określonych w art. 69 lub 74 prawo do odliczenia podatku naliczonego nie przysługuje, jeżeli:

[...]

- 2) towary lub usługi są przeznaczone do celów nieodpłatnych dostaw lub nieodpłatnych usług albo do celów działalności niezwiązanej z działalnością gospodarczą podatnika;

[...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 9 Gmina Carewo (Bułgaria), działająca jako zamawiający, otrzymała pozwolenie na budowę dotyczące przebudowy punktu kanalizacyjno-przepompowego obsługującego znajdujący się na terenie tej gminy ośrodek wypoczynkowy.
- 10 Spółka Iberdrola jest prywatnym inwestorem, który nabył liczne grunty na terenie tego ośrodka wypoczynkowego w celu wybudowania budynków mieszczących około 300 apartamentów przeznaczonych do pobytu sezonowego. Wydano również pozwolenia na budowę dotyczące lokali użyteczności publicznej, miejsc parkingowych oraz obiektów otwartych.
- 11 Iberdrola zawarła umowę z gminą Carewo na dokonanie przebudowy punktu kanalizacyjno-przepompowego w drodze prac budowlanych lub ulepszających tę stację i zleciła wykonanie tych prac innej spółce.
- 12 Po zakończeniu prac budynki, które Iberdrola planowała wybudować w ośrodku wypoczynkowym, będą mogły zostać przyłączone do punktu kanalizacyjno-przepompowego. Varhoven administrativen sad (najwyższy sąd administracyjny, Bułgaria) odnosi się do opinii biegłego, zgodnie z którą bez przebudowy punktu kanalizacyjno-przepompowego przyłączenie to nie byłoby możliwe, ponieważ istniejąca sieć kanalizacyjna jest niewystarczająca.
- 13 Wydatki wskazane na fakturze za przebudowę punktu kanalizacyjno-przepompowego zostały zaksięgowane przez spółkę Iberdrola w ramach „kosztów dotyczących przyszłych okresów sprawozdawczych” jako koszty nabycia środków trwałych, a w jej sprawozdaniu finansowym – jako aktywa na lata 2009 i 2010. Zdaniem biegłego istnieje związek między wskazanymi na fakturze usługami i towarami, a usługami, które spółka Iberdrola ma świadczyć po wybudowaniu na swoich gruntach budynków objętych pozwoleniem.
- 14 Organ podatkowy uznał, że spółka Iberdrola nie mogła odliczyć naliczonego VAT w wysokości 147 635 lewów bułgarskich (BGN) (około 74 284 EUR), i skierował do niej decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego i decyzję zmieniającą tę decyzję.
- 15 Jednakże Administrativen sad Sofia (sąd administracyjny w Sofii, Bułgaria) stwierdził nieważność tych decyzji. Uznał, że gmina Carewo korzystała z nieodpłatnego świadczenia usług polegającego na wykonaniu prac związanych z przebudową punktu kanalizacyjno-przepompowego. Nieodpłatny charakter tych usług nie uzasadniał jednak, jego zdaniem, zastosowania art. 70 ust. 1 pkt 2 ZDDS, ponieważ prace te miały być wykorzystane przez spółkę Iberdrola w ramach prowadzonej przez nią działalności gospodarczej, w szczególności przyłączenia do punktu kanalizacyjno-przepompowego budynków, na których budowę wydano pozwolenie. Zdaniem tego sądu, aby uznać prawo podatnika do odliczenia VAT naliczonego z tytułu nabytych usług, wydatki dokonane w tym celu muszą stanowić część kosztów ogólnych podatnika i stanowić element składowy ceny tych usług. Nie ma natomiast znaczenia, że wykonane prace dotyczą obiektu należącego do gminy.
- 16 Sąd odsyłający powołuje się na dwa wyroki Trybunału wydane w sprawach również dotyczących art. 70 ust. 2 ZDDS, mianowicie na wyrok z dnia 16 lutego 2012 r., Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97) i wyrok z dnia 22 marca 2012 r., Klub (C-153/11, EU:C:2012:163). Sąd ten wskazuje jednak, że wyroki te były interpretowane w odmienny sposób przez sądy krajowe.
- 17 Zdaniem niektórych sądów, poza tym, że prace zostały wykonane nieodpłatnie, fakt, że przebudowywany obiekt należy do majątku gminy, a tym samym nie wchodzi w skład aktywów przedsiębiorstwa, stanowi przeszkodę dla odliczenia naliczonego VAT. Z kolei zdaniem innych sądów zaliczenie kosztów związanych z przebudową do kosztów ogólnych przedsiębiorstwa i wykorzystywanie punktu kanalizacyjno-przepompowego w ramach działalności gospodarczej przedsiębiorstwa daje prawo do odliczenia.

- 18 Poza tym sąd odsyłający wskazuje, że zgodnie z przepisem prawa krajowego mającym zastosowanie w postępowaniu głównym, okoliczność, że dana usługa jest świadczona nieodpłatnie, wystarcza sama w sobie do tego, aby odmówić prawa do odliczenia naliczonego VAT, co oznacza, że jest ona niezależna od tego, czy dane usługi są wykorzystywane w ramach działalności gospodarczej odbiorcy tych usług, czy też do celów niezwiązanych z tą działalnością. Sąd ten podkreśla jednak różnicę między tym przepisem a art. 26 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112, który uzależnia odmowę prawa do odliczenia od spełnienia dwóch warunków, mianowicie nieodpłatnego charakteru usług świadczonych przez podatnika i świadczenia tych usług do celów innych niż działalność przedsiębiorstwa podatnika.
- 19 W tych okolicznościach Varhoven administrativen sad (najwyższy sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy art. 26 ust. 1 lit. b), art. 168 lit. a) i art. 176 [dyrektywy 2006/112] stoją na przeszkodzie przepisowi prawa krajowego, takiemu jak art. 70 ust. 1 pkt 2 ZDDS, który ogranicza prawo do odliczenia naliczonego VAT z tytułu świadczenia usług budowy lub ulepszenia obiektu stanowiącego własność osoby trzeciej, z których to usług korzystają zarówno usługobiorca, jak i osoba trzecia, wyłącznie ze względu na to, że osoba trzecia otrzymuje rezultat tych usług nieodpłatnie i nie uwzględniając faktu, że usługi zostaną wykorzystane w ramach działalności gospodarczej usługobiorcy będącego podatnikiem?
- 2) Czy art. 26 ust. 1 lit. b), art. 168 lit. a) i art. 176 [dyrektywy 2006/112] stoją na przeszkodzie praktyce podatkowej polegającej na odmawianiu przyznania prawa do odliczenia zapłaconego naliczonego VAT z tytułu świadczenia usług, gdy koszty odpowiadające tym usługom są zaksięgowane w ramach kosztów ogólnych podatnika, ze względu na to, że zostały one poniesione w celu budowy lub ulepszenia obiektu stanowiącego cudzą własność, nie uwzględniając faktu, że obiekt ten będzie także wykorzystywany przez odbiorcę świadczenia usług budowlanych w ramach jego działalności gospodarczej?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 20 Tytułem wstępu należy zaznaczyć, że spór w postępowaniu głównym i pytania postawione przez sąd odsyłający dotyczą zakresu prawa do odliczenia ustanowionego w dyrektywie 2006/112, w szczególności zaś w jej art. 168 lit. a).
- 21 W zakresie, w jakim pytania te dotyczą art. 176 dyrektywy 2006/112, należy przypomnieć, że Trybunał dokonał już wykładni tego przepisu w kontekście spraw dotyczących art. 70 ZDDS (wyroki: z dnia 16 lutego 2012 r., Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, pkt 71–74; z dnia 18 lipca 2013 r., AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, pkt 45–54). Należy podkreślić, że nawet jeśli art. 70 ZDDS przewidywał wyłączenie prawa do odliczenia istniejące w chwili przystąpienia Republiki Bułgarii do Unii Europejskiej, wspomniany art. 176 pozwala na utrzymanie takich wyłączeń jedynie w zakresie, w jakim nie przewidują one ogólnych wyłączeń z systemu odliczeń ustanowionego dyrektywą 2006/112, a w szczególności przez jej art. 168 (zob. podobnie wyrok z dnia 23 kwietnia 2009 r., PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, EU:C:2009:261, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 22 W odniesieniu do art. 26 dyrektywy 2006/112 należy zaznaczyć, że przepis ten dotyczy opodatkowania niektórych transakcji. Tymczasem w sprawie w postępowaniu głównym spór dotyczy nie ewentualnego podlegania opodatkowaniu dostawy dokonanej przez podatnika na rzecz osób trzecich i odpowiadającego mu obowiązku zapłaty VAT, ale prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT obciążającego wydatki poniesione przez podatnika w celu wykonania tej usługi.
- 23 Rozpatrywanej sprawy nie można zatem badać pod kątem wspomnianego art. 26.

- 24 W konsekwencji należy uznać, że poprzez swoje pytania, które należy rozpatrywać łącznie, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia czy art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 powinien być interpretowany w ten sposób, iż podatnik ma prawo do odliczenia VAT naliczonego w cenie usług polegających na wybudowaniu lub ulepszeniu obiektu, którego właścicielem jest osoba trzecia, w sytuacji gdy właściciel obiektu korzysta nieodpłatnie z rezultatu takich usług, a same usługi są wykorzystywane zarówno przez tego podatnika, jak i przez wspomnianą osobę trzecią w ramach prowadzonej przez każdego z nich działalności gospodarczej.
- 25 W odniesieniu do kwestii, czy prawo do odliczenia przewidziane w art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 stoi na przeszkodzie przepisowi prawa krajowego takiemu jak art. 70 ZDDS, należy przypomnieć, że prawo to stanowi integralną część systemu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. Jest ono wykonywane w sposób bezpośredni w odniesieniu do całości podatku naliczonego na poprzednich etapach obrotu (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 29 października 2009 r., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 55; z dnia 18 lipca 2013 r., AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, pkt 25).
- 26 System odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatkowego neutralność jakiegokolwiek działalności gospodarczej, niezależnie od jej celu lub rezultatu, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama temu podatkowi (zob. w szczególności wyroki: z dnia 29 października 2009 r., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 56; z dnia 18 lipca 2013 r., AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, pkt 26).
- 27 Z art. 168 dyrektywy 2006/112 wynika, że w sytuacji gdy podatnik działający w takim charakterze w chwili nabycia towarów lub usług używa tych towarów lub tych usług na potrzeby dokonywanych przez niego opodatkowanych transakcji, jest on uprawniony do odliczenia VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego z tytułu tych towarów lub usług (zob. podobnie wyrok z dnia 22 października 2015 r., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, pkt 18).
- 28 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, aby można było przyznać podatnikowi prawo do odliczenia naliczonego VAT i określić zakres tego prawa, konieczne jest, co do zasady, istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia. Prawo do odliczenia VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług zakłada, iż wydatki poczynione celem ich uzyskania stanowiły element składowy ceny transakcji obciążonych podatkiem należnym, rodzących prawo do jego odliczenia (wyroki: z dnia 29 października 2009 r., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 57; z dnia 18 lipca 2013 r., AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, pkt 27).
- 29 Prawo do odliczenia zostaje jednak również przyznane podatnikowi nawet w przypadku braku bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną transakcją objętą podatkiem należnym lub większą liczbą takich transakcji, które dają 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 te zachowują bowiem bezpośredni i ścisły związek z całą działalnością gospodarczą podatnika (zob. w szczególności wyroki: z dnia 29 października 2009 r., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 58; z dnia 18 lipca 2013 r., AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, pkt 28).
- 30 Z kolei, w sytuacji gdy towary lub usługi nabyte przez podatnika są wykorzystywane do czynności zwolnionych z podatku lub nie należą one do zakresu stosowania VAT, nie może dojść ani do poboru podatku należnego, ani do odliczenia podatku naliczonego (zob. podobnie w szczególności wyrok: z dnia 29 października 2009 r., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 59).

- 31 Z orzecznictwa Trybunału wynika, 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 (zob. podobnie wyrok z dnia 22 października 2015 r., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, pkt 29).
- 32 Aby odpowiedzieć na pytanie, czy w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym spółce Iberdrola przysługuje prawo do odliczenia VAT naliczonego z tytułu usług związanych z przebudową punktu kanalizacyjno-przepompowego, należy zatem ustalić, czy istnieje bezpośredni i ścisły związek pomiędzy wspomnianymi usługami przebudowy, z jednej strony, i podlegającą opodatkowaniu transakcją dokonywaną przez spółkę Iberdrola na następnym etapie obrotu lub prowadzoną przez nią działalnością gospodarczą, z drugiej strony.
- 33 Z postanowienia odsyłającego wynika, że bez dokonania przebudowy punktu kanalizacyjno-przepompowego niemożliwe byłoby przyłączenie do niego budynków, które planuje wybudować spółka Iberdrola, co oznacza, że przebudowa ta była niezbędna do realizacji projektu tej spółki i że, w konsekwencji, w braku takiej przebudowy spółka ta nie mogłaby wykonywać swojej działalności gospodarczej.
- 34 Okoliczności te mogą wykazać istnienie bezpośredniego i ścisłego związku między usługami związanymi z przebudową punktu kanalizacyjno-przepompowego należącego do gminy Carewo i podlegającą opodatkowaniu transakcją dokonywaną przez spółkę Iberdrola na kolejnym etapie obrotu, ponieważ okazuje się, że usługi te zostały dostarczone w celu umożliwienia tej spółce realizacji projektu budowlanego, którego dotyczy postępowanie główne.
- 35 Jeżeli istnienie takiego bezpośredniego i ścisłego związku zostanie stwierdzone, czego sprawdzenie należy do sądu odsyłającego, fakt, że gmina Carewo również korzysta z tych usług, nie wystarczy do uzasadnienia odmowy prawa do odliczenia podatku odpowiadającego tym usługom.
- 36 W tym zakresie konieczne będzie uwzględnienie faktu, że będące przedmiotem postępowania głównego usługi związane z przebudową obiektu wykonane na wcześniejszym etapie obrotu stanowią element składowy ceny podlegającej opodatkowaniu transakcji dokonywanej przez spółkę Iberdrola na kolejnym etapie obrotu.
- 37 Sąd odsyłający powinien jednakże zbadać również, czy zakres tych usług jest ograniczony do tego, co konieczne do przyłączenia budynków wybudowanych przez spółkę Iberdrola do punktu kanalizacyjno-przepompowego, którego dotyczy postępowanie główne, czy też wykracza on poza to, co konieczne do osiągnięcia tego celu.
- 38 W pierwszym przypadku należałoby uznać prawo do odliczenia VAT naliczonego obciążającego całość kosztów poniesionych w związku z przebudową tego punktu kanalizacyjno-przepompowego, ponieważ koszty te można uznać za pozostające w bezpośrednim i ścisłym związku z ogólnymi kosztami związanymi z całą działalnością gospodarczą podatnika.
- 39 Jeżeli natomiast zakres usług związanych z przebudową wskazanego punktu przekraczałby potrzeby samych budynków projektowanych przez spółkę Iberdrola, taki ścisły i bezpośredni związek pomiędzy tymi usługami a dokonaną przez tę spółkę na kolejnym etapie obrotu transakcją podlegającą opodatkowaniu polegającą na wybudowaniu tychże budynków, zostałby częściowo zerwany, a tym samym prawo do odliczenia przysługujące spółce Iberdrola powinno zostać ograniczone do VAT naliczonego obciążającego tę część kosztów poniesionych w związku z przebudową punktu kanalizacyjno-przepompowego będącego przedmiotem postępowania głównego, która była obiektywnie konieczna do wykonywania przez tę spółkę transakcji obciążonych podatkiem należnym.

- 40 W świetle powyższych rozważań na postawione pytania trzeba odpowiedzieć, że art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, iż podatnik ma prawo do odliczenia VAT naliczonego z tytułu usług polegających na wybudowaniu lub ulepszeniu obiektu, którego właścicielem jest osoba trzecia, w sytuacji gdy właściciel budynku korzysta nieodpłatnie z rezultatu takich usług, a same usługi są wykorzystywane zarówno przez tego podatnika, jak i przez właściciela budynku w ramach prowadzonej przez każdego z nich działalności gospodarczej, o ile zakres tych usług nie wykracza poza to, co jest konieczne dla umożliwienia podatnikowi dokonania transakcji podlegających opodatkowaniu na kolejnym etapie obrotu, a ich koszt jest uwzględniony w cenie tych transakcji.

W przedmiocie kosztów

- 41 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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 168 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, iż podatnik ma prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego z tytułu usług polegających na wybudowaniu lub ulepszeniu obiektu, którego właścicielem jest osoba trzecia, w sytuacji gdy właściciel budynku korzysta nieodpłatnie z rezultatu takich usług, a same usługi są wykorzystywane zarówno przez tego podatnika, jak i przez właściciela budynku w ramach prowadzonej przez każdego z nich działalności gospodarczej, o ile zakres tych usług nie wykracza poza to, co jest konieczne dla umożliwienia podatnikowi dokonania transakcji podlegających opodatkowaniu na kolejnym etapie obrotu, a ich koszt jest uwzględniony w cenie tych transakcji.

Podpisy