

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 22 czerwca 2016 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej – Podatek naliczony – Odliczenie

W sprawie C-267/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) postanowieniem z dnia 29 maja 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 5 czerwca 2015 r., w postępowaniu

Gemeente Woerden

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: F. Biltgen, prezes izby, A. Borg Barthet (sprawozdawca) i M. Berger, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Gemeente Woerden, przez R. Brouwera, belastingadviseur,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez J. Langer, M. Bulterman oraz M. Gijzen, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez H. Kranenborga oraz L. Lozano Palacios, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykąadni dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Gemeente Woerden (gmina Woerden, Niderlandy) a Staatssecretaris van Financiën (sekretarzem stanu ds. finansów, Niderlandy) dotyczącego określenia zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od wartości

dodanej (VAT) w okresie od dnia 1 stycznia 2005 r. do dnia 30 listopada 2008 r.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT stanowi:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

4 Artykuł 9 ust. 1 owej dyrektywy brzmi następująco:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

5 Artykuł 11 dyrektywy VAT przewiduje:

„Po konsultacji z komitetem doradczym ds. podatku od wartości dodanej [...] każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego, które będąc niezależnymi pod względem prawnym, są ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym.

[...]”.

6 Artykuł 13 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, skądki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

Jednakże w przypadku gdy podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji.

W każdych okolicznościach podmioty prawa publicznego są uważane za podatników w związku z czynnościami określonymi w załączniku I, chyba że niewielka skala tych działań sprawia, że mogą być one pominięte”.

7 Zgodnie z art. 72 dyrektywy VAT:

„Do celów niniejszej dyrektywy »wartość wolnorynkowa« oznacza całkowitą kwotę jaką, w celu uzyskania w danym momencie danych towarów lub usług, nabywca lub usługobiorca na takim samym etapie sprzedaży jak ten, na którym dokonywana jest dostawa towarów lub świadczenie usług, musiałby, w warunkach uczciwej konkurencji, zapłacić niezależnemu dostawcy lub usługodawcy na terytorium państwa członkowskiego, w którym transakcja podlega

opodatkowaniu.

W przypadku gdy nie można zapewnić porównywalnej dostawy towarów lub usług, »wartość wolnorynkowa« oznacza, co następuje:

- 1) w odniesieniu do towarów, kwota nie mniejsza niż cena nabycia towarów lub towarów podobnych lub, w przypadku braku ceny nabycia, koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy;
- 2) w odniesieniu do usług, kwota nie mniejsza niż całkowita kwota wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie tych usług”.

8 Artykuł 80 dyrektywy VAT stanowi:

„1. W celu zapobieżenia uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania, w następujących przypadkach państwa członkowskie mogą przedsięwziąć środki, aby podstawę opodatkowania w odniesieniu do dostawy towarów i świadczenia usług na rzecz odbiorców, z którymi istnieją powiązania o charakterze rodzinnym lub inne bliskie powiązania o charakterze osobistym, powiązania organizacyjne, własnościowe, w zakresie członkostwa, finansowe lub prawne, określone przez państwo członkowskie, była wartością wolnorynkową:

- a) w przypadku gdy wynagrodzenie jest niższe od wartości wolnorynkowej, a odbiorca dostawy towarów lub świadczenia usług nie ma pełnego prawa do odliczenia VAT na mocy art. 167–171 i art. 173–177;

[...]

Do celów akapitu pierwszego powiązania prawne mogą obejmować relacje między pracodawcą a pracownikiem lub członkami rodziny pracownika lub wszelkimi innymi blisko z nim związanymi osobami.

2. Czyniąc użytek z możliwości przewidzianej w ust. 1, państwa członkowskie mogą określić kategorie dostawców, usługodawców nabywców lub usługobiorców, do których wspomniane środki mają zastosowanie.

[...]”.

9 Artykuł 168 dyrektywy VAT przewiduje:

„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;
- b) VAT należnego od transakcji uznanych za dostawę towarów i świadczenie usług zgodnie z art. 18 lit. a) i art. 27;
- c) VAT należnego od wewnętrznych nabywów towarów zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) pkt (i);

- d) VAT należnego od transakcji uznanych za wewnętrzne nabycia towarów zgodnie z art. 21 i 22;
- e) VAT należnego lub zapłaconego z tytułu importu towarów na terytorium tego państwa członkowskiego”.

Prawo niderlandzkie

10 Artykuł 3 Wet op de omzetbelasting (ustawy z 1968 r. o podatku obrotowym) z dnia 28 czerwca 1968 r. (Stb. 1968, nr 329), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ustawą o podatku obrotowym”) stanowi:

„1. Dostawa towarów obejmuje:

a) przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel;

[...]

3. Następujące transakcje uważa się za odpłatne dostawy w rozumieniu art. 1 lit. a):

[...]

b) przeznaczenie przez przedsiębiorcę na cele działalności jego przedsiębiorstwa towarów wytworzonych w ramach prowadzonej przez niego działalności w przypadku gdy podatek od takich towarów nabytych od innego przedsiębiorcy nie podlega by w całości odliczeniu;

[...]”.

11 Artykuł 7 ustawy o podatku obrotowym stanowi:

„1. Przedsiębiorcą jest każda osoba prowadząca samodzielnie działalność gospodarczą.

[...]

4. Osoby fizyczne i organizacje w rozumieniu ordynacji podatkowej, które są przedsiębiorcami w rozumieniu niniejszego artykułu, mają miejsce zamieszkania lub siedzibę w Niderlandach lub mają tam stały zakład i tak są ściśle związane ze sobą finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, że stanowi jeden podmiot, na wniosek jednego lub kilku z nich są uznawane, w trybie zaskarżalnej decyzji inspektora, za jednego przedsiębiorcę od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym inspektor wydał decyzję. Sposoby utworzenia, zmiany i rozwiązania podmiotu podatkowego mogą być określone rozporządzeniem ministerialnym.

[...]”.

12 Artykuł 8 ustawy o podatku obrotowym ma następujące brzmienie:

„1. Podatek jest obliczany w stosunku do wynagrodzenia.

2. Wynagrodzenie jest całkowitą kwotą – lub w zakresie w jakim świadczenie wzajemne nie stanowi kwoty pieniężnej, całkowitą wartość świadczenia wzajemnego – pobierana za dostawę lub usługę bez podatku obrotowego. Jeżeli w ramach dostawy towaru lub świadczenia usług zapłacona kwota przewyższa kwotę umieszczoną na fakturze, uwzględnia się zapłaconą kwotę.

3. W odniesieniu do transakcji wymienionych w art. 3 ust. 3 i art. 3a ust. 1 wynagrodzenie jest

określone na podstawie ceny zakupu towarów lub ceny podobnych towarów, lub w braku ceny zakupu, na podstawie kosztu produkcji określonego w momencie dokonania transakcji.

4. W odniesieniu do transakcji wymienionych w art. 4 ust. 3 wynagrodzenie jest określone na podstawie wartości rynkowej usługi. Wartość rynkową stanowi kwota bez podatku obrotowego, którą dany podmiot ma zapłacić w chwili świadczenia usługi w warunkach uczciwej konkurencji niezależnemu usługodawcy w Niderlandach.

[...].

13 Artykuł 109 Wet op het primair onderwijs (ustawy o szkolnictwie podstawowym), z dnia 2 lipca 1981 r. (Stb. 1983, nr 727), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, stanowi co następuje:

„Koszty urzędów związanych z oddaniem w najem w rozumieniu art. 108 lub 110 przez właściwy organ szkoły niezarządzanej przez gminę nie obciążają gminy”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

14 Gmina Woerden zleciła budowę dwóch budynków wielofunkcyjnych. Gmina ta odliczyła prawie całą VAT wskazany na fakturze wystawionej jej w związku z odbiorem prac.

15 Stichting Gebouwen Beheer Woerden (fundacja zarządzająca budynkami gminy Woerden, zwana dalej „fundacją”) została utworzona w dniu 6 lutego 2007 r. W skład jej zarządu wchodzi pięciu członków, z których jeden jest nominowany przez gminę Woerden, trzech przez radę administracyjną poszczególnych instytucji oświatowych korzystających z budynków zarządzanych przez fundację a jeden przez Stichting Kindercentra Midden Nederland (fundacja ośrodków dziecka w środkowych Niderlandach). Celem fundacji jest zarządzanie budynkami i propagowanie współpracy między użytkownikami budynków.

16 Gmina Woerden zdecydowała – w miejsce oddania oddzielnych budynków w najem – o sprzedaży ich fundacji. Obydwa budynki, z których drugi został podzielony na dwie części, zostały sprzedane za kwotę odpowiadającą około 10% kosztów budowy. W cenie sprzedaży został naliczony VAT. Cena za zakup należąca od fundacji została pokryta w formie oprocentowanej pożyczki.

17 W ramach przekazania własności pierwszego budynku, podatki od przeniesienia prawa własności zostały obliczone w stosunku do kwoty odpowiadającej w praktyce kosztowi jego wytworzenia. Co się tyczy drugiego budynku, umowa przeniesienia własności wskazuje, że przeniesienie pierwszego prawa do lokali mieszkalnych powoduje, iż podatki od przeniesienia prawa własności są należne w odniesieniu do kwoty, która w praktyce odpowiada kosztowi wytworzenia tego budynku w całości.

18 Fundacja przekazała następnie nieodpłatnie prawo do korzystania z części oddzielnych budynków trzem specjalnym szkołom podstawowym. Pozostała część została oddana w odpłatny najem różnym najemcom. Ten odpłatny najem jest zwolniony z VAT, z wyjątkiem najmu obiektów sportowych.

19 Inspektor uzna?, że gmina Woerden nie dokonała dostawy odno?nych dwóch budynków w rozumieniu art. 3 ust. 1 lit. a) ustawy o podatku obrotowym, lecz oddała je w najem fundacji przy zwolnieniu z VAT. W rezultacie inspektor stwierdzi?, że gmina Woerden była zobowiązana do zapłaty VAT na podstawie art. 3 ust. 3 lit. b) tej ustawy. Inspektor zażądał następnie zapłaty tego podatku na mocy decyzji podatkowej.

20 W dniu 25 kwietnia 2013 r. orzekając w przedmiocie odwołania gminy Woerden oraz odwołania wzajemnego inspektora, Gerechtshof te Amsterdam (sąd apelacyjny w Amsterdamie, Niderlandy) stwierdzi?, że rzeczywiście miała miejsce dostawa w rozumieniu art. 3 ust. 1 lit. a) ustawy o podatku obrotowym.

21 Gerechtshof te Amsterdam (sąd apelacyjny w Amsterdamie) uznał jednak, że cena sprzedaży wskazana na fakturze przez gminę Woerden obejmowała wy?cznie cz?ci odno?nych budynków, które fundacja przeznacza na obj?ty podatkiem najem. Sąd uznał na tej podstawie, że gmina Woerden działała jako przedsiębiorca w rozumieniu ustawy o podatku obrotowym wy?cznie w odniesieniu do tych cz?ci i w rezultacie, że miała ona wy?cznie prawo do odliczenia odpowiadającej cz?ci VAT, który został wskazany na wystawionej jej fakturze przy odbiorze budynków, to znaczy około 10%.

22 Gmina Woerden wniosła skargę kasacyjną od tego orzeczenia Gerechtshof te Amsterdam (sądu apelacyjnego w Amsterdamie). Sekretarz stanu ds. finansów wniosł również warunkową skargę kasacyjną.

23 W swojej analizie sąd odsyłający nie podzielał oceny Gerechtshof te Amsterdam (sądu apelacyjnego w Amsterdamie), zgodnie z którą gmina Woerden dostarczyła określone cz?ci odno?nych budynków w charakterze przedsiębiorcy a pozostałe nie działał w takim charakterze.

24 Sąd odsyłający uważa, że ceny sprzedaży odno?nych budynków były bezpośrednio związane z ich dostawą, a gmina Woerden dokonała tych dostaw odpłatnie i zatem w ramach działalności gospodarczej.

25 Wskazany sąd nie uwzględnił ponadto zarzutu podniesionego przez sekretarza stanu ds. finansów, zgodnie z którym w chwili dostawy odno?nych budynków gmina Woerden nie działała w charakterze przedsiębiorcy w rozumieniu ustawy o podatku obrotowym, lecz jako organ władzy publicznej.

26 Sąd odsyłający badał również kwestię wystąpienia nadużycia prawa. Jednakże ponieważ zarządzanie budynkami i odpowiedzialność za nie zostały powierzone fundacji, sąd ten wyklucza, aby doszło w niniejszym przypadku do nadużycia prawa.

27 Sąd odsyłający rozważa natomiast z urzędu kwestię, czy na podstawie dyrektywy VAT gmina Woerden, z uwagi na fakt, że na podstawie ustawy o szkolnictwie podstawowym z dnia 2 lipca 1981 r. w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym gmina ta nie może obciążyć instytucji o?wiatowych kosztami związanymi z zajmowaniem lokali przez szkoły oraz fakt, że fundacja przekazała instytucjom o?wiatowym do nieodpłatnego korzystania cz?ci odno?nych budynków, ma prawo do odliczenia wy?cznie cz?ci VAT wskazanego na fakturze przy okazji odbioru tych budynków.

28 W tych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy w takiej sprawie jak niniejsza, w której podatnik zlecił wzniesienie budynku i sprzedał go za cenę niepokrywającą kosztów, podczas gdy nabywca budynku przekazuje osobie trzeciej określony części tego budynku do nieodpłatnego korzystania, podatnik ma prawo do odliczenia całego VAT wykazanego na fakturze za wzniesienie budynku, czy też tylko części tego podatku proporcjonalnie do tych części budynku, które nabywca wykorzystuje na cele działalności gospodarczej (w niniejszej sprawie odpłatny wynajem)?”

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

29 W swym pytaniu prejudycjalnym sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy dyrektywa VAT należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, w sytuacji gdy podatnik zlecił wzniesienie budynku i sprzedał go po cenie niższej niż koszt jego budowy, czy podatnikowi temu przysuguje prawo do odliczenia całego VAT naliczonego w związku z budową tego budynku czy też wyłącznie częściowego odliczenia tego podatku, w wysokości odpowiadającej częściom tego budynku, które jego nabywca przeznacza na działalność gospodarczą.

30 Należy przypomnieć w tym względzie, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego z tytułu towarów i usług otrzymanych przez nich stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego w przepisach Unii Europejskiej (zob. wyrok z dnia 8 stycznia 2002 r. *Metropol i Stadler*, C-409/99, EU:C:2002:2, pkt 42, a także z dnia 6 września 2012 r., *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, pkt 23).

31 W tym zakresie z orzecznictwa Trybunału wynika, iż prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy VAT stanowi integralną część systemu VAT i zasadniczo nie podlega ograniczeniu. W szczególności przysuguje ono natychmiast w stosunku do całego podatku obciążającego transakcję powodującą naliczenie podatku (zob. wyroki: z dnia 21 marca 2000 r., *Gabalfa* i in., od C-110/98 do C-147/98 EU:C:2000:145, pkt 43; z dnia 26 maja 2005 r. *Kretztechnik*, C-465/03, EU:C:2005:320, pkt 33; z dnia 22 grudnia 2010 r., *Dankowski*, C-438/09, EU:C:2010:818, pkt 22, a także z dnia 6 grudnia 2012 r., *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 26).

32 System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego bądź zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatkowego pełną neutralność jakiegokolwiek działania gospodarczego, niezależnie od jej celów bądź rezultatów, pod warunkiem że co do zasady podlega ona opodatkowaniu VAT (wyrok z dnia 6 grudnia 2012 r. *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 27).

33 Jak wynika z orzecznictwa Trybunału, VAT stosuje się do każdej czynności w zakresie produkcji lub sprzedaży, po odliczeniu tego podatku, który obciąża bezpośrednio koszt poszczególnych elementów składających się na cenę (wyrok z dnia 6 grudnia 2012 r., *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 28). W związku z tym w odniesieniu do VAT każda transakcja musi być przedmiotem odrębnej oceny, niezależnie od VAT należnego z tytułu wcześniejszych lub późniejszych transakcji.

34 Jeżeli chodzi o materialne przesłanki powstania prawa do odliczenia, Trybunał orzekł, że

z art. 168 lit. a) dyrektywy VAT wynika, że towary i usługi powodujące naliczenie podatku, mające stanowić uzasadnienie tego prawa, powinny być wykorzystywane przez podatnika na późniejszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a owe towary i usługi powinny być dostarczone przez innego podatnika znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu (wyrok z dnia 6 września 2012 r., Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, pkt 26).

35 Ponieważ art. 168 dyrektywy VAT nie określa żadnej innej przesłanki dotyczącej wykorzystania przez podmiot otrzymujący odnośne towary lub usługi, należy stwierdzić, że o ile dwie przesłanki wymienione w poprzednim punkcie są spełnione, podatnik ma co do zasady prawo do odliczenia naliczonego VAT.

36 W tym zakresie należy dodać, że dyrektywa VAT nie uzależnia prawa do odliczenia od przesłanki związanej z wykorzystaniem odnośnych towarów lub usług przez osobę, która otrzymuje od podatnika te towary lub usługi, gdy oznaczałoby to, że każda transakcja dokonana przez podatnika z nabywcą lub odbiorcą, który nie prowadzi działalności gospodarczej, takimi jak osoby prywatne, ogranicza prawo podatnika do odliczenia.

37 Ponadto przesłanka, zgodnie z którą sposób wykorzystania odnośnych towarów lub usług przez nabywcę lub odbiorcę wpływa na prawo do odliczenia prowadziaby do tego, że prawo podatnika do odliczenia zależałoby od dalszego działania nabywcy lub odbiorcy, który miałby zawsze prawo zmienić sposób wykorzystania towaru w perspektywie krótko- lub długoterminowej.

38 Tymczasem z postanowienia odsyłającego wynika, że gmina Woerden powinna być uznana za podatnika w rozumieniu dyrektywy VAT. Ponadto postanowienie to wskazuje, że budynki będące przedmiotem postępowania głównego zostały dostarczone gminie Woerden przez innego podatnika, a gmina ta wykorzystaje te budynki w ramach transakcji podlegających opodatkowaniu, to znaczy odpłatnej dostawy wskazanych budynków na rzecz fundacji.

39 Wynika stąd, że gmina Woerden ma prawo do odliczenia ogółu naliczonego podatku bez względu na wykorzystanie przez nabywcę lub odbiorcę dostarczonych przez nią towarów.

40 Jeżeli chodzi o fakt, że w sprawie rozstrzyganej w postępowaniu głównym podatnik dostarczył towar po cenie, która nie pokrywa jego kosztów wytworzenia, należy przypomnieć, że Trybunał orzekł, iż wynik transakcji gospodarczej jest pozbawiony znaczenia w kontekście prawa do odliczenia, pod warunkiem że sama działalność jest objęta podatkiem VAT (zob. podobnie, wyroki z dnia 20 stycznia 2005 r., Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, pkt 22, i z dnia 9 czerwca 2011 r., Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, EU:C:2011:381, pkt 25).

41 Co więcej z orzecznictwa Trybunału wynika, że jeżeli cena dostawy jest niższa od kosztu wytworzenia, odliczenie nie może być ograniczone do części odpowiadającej różnicy między ceną a tym kosztem, nawet jeżeli rzeczona cena jest wyraźnie niższa niż koszt wytworzenia, chyba że cena ta jest czysto symboliczna (zob. podobnie wyrok z dnia 21 września 1988 r., Komisja/Francja, 50/87, EU:C:1988:429, pkt 16).

42 Z powyższego wynika, że na przedłożone pytanie należy odpowiedzieć, iż dyrektywę VAT należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, w sytuacji gdy podatnik zlecił wzniesienie budynku i sprzedał go po cenie niższej niż koszt jego budowy, podatnikowi temu przysuguje prawo do odliczenia całego VAT naliczonego w związku z budową tego budynku a nie wyłącznie częściowego odliczenia tego podatku, w wysokości odpowiadającej częściom tego budynku, które jego nabywca przeznacza na działalność gospodarczą. Fakt, że nabywca ten przekazuje osobie trzeciej określony tego budynku do nieodpłatnego korzystania nie ma w tym względzie żadnego znaczenia.

W przedmiocie kosztów

43 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 Trybunału, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, w sytuacji gdy podatnik zlecił wzniesienie budynku i sprzedał go po cenie niższej niż koszt jego budowy, podatnikowi temu przysuguje prawo do odliczenia całego podatku od wartości dodanej naliczonego w związku z budową tego budynku a nie wyłącznie częściowego odliczenia tego podatku, w wysokości odpowiadającej częściom tego budynku, które jego nabywca przeznacza na działalność gospodarczą. Fakt, że nabywca ten przekazuje osobie trzeciej określony części tego budynku do nieodpłatnego korzystania nie ma w tym względzie żadnego znaczenia.

Podpisy

* Język postępowania: niderlandzki.