

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 22 kwietnia 2015 r.(1)

Sprawa C-126/14

UAB „Sveda”

przeciwko

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litwa)]

Przepisy podatkowe – Podatek VAT – Artykuł 168 dyrektywy 2006/112/WE – Odliczenie podatku VAT naliczonego przy nabyciu i wytworzeniu dóbr inwestycyjnych – Głównie wykorzystanie na potrzeby nieopodatkowanych transakcji – Uboczne wykorzystanie na potrzeby opodatkowanych transakcji

I – Wprowadzenie

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy kwestii rekreacyjnej o tematyce mitologii bałtyckiej w kontekście opodatkowania podatkiem VAT. Litewskie przedsiębiorstwo nieodpowiednie udostępnia tę kwestię odwiedzającym. Z tego względu administracja skarbową odmówiła temu przedsiębiorstwu odliczenia kosztów budowy kwestii. Rzeczne przedsiębiorstwo uważa, że niesłusznie, gdyż w rezultacie odwiedzający powinni jednak coś zapłacić, co prawda nie za samo korzystanie ze kwestii, ale za posiłki, pamiątki i inne usługi przedsiębiorstwa.

2. Komu zostanie przyznana racja w sporze głównym, zależy obecnie od tego, w jaki sposób powinien zostać określony zakres i bezpośredni związek między transakcjami opodatkowanymi na wcześniejszym i późniejszym etapie obrotu, który zgodnie z orzecznictwem rozstrzyga o prawie do odliczenia. Prawdą jest, iż abstrakcyjne przesłanki tego związku są już wyjaśnione. Niemniej jednak ich konkretne stosowanie może niekiedy – tak jak w niniejszym przypadku – wymagać jeszcze wyjaśnienia.

II – Ramy prawne

3. W okresie, którego dotyczy spór w postępowaniu głównym, podatek VAT reguluje w Unii dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej(2) (zwana dalej „dyrektywą VAT”)

4. Na mocy art. 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT „podatnikiem” jest każda osoba

„prowadz?ca samodzielnie w dowolnym miejscu jak?kolwiek dzia?alno?? gospodarcz?, bez wzgl?du na cel czy te? rezultaty takiej dzia?alno?ci”. Akapit drugi tego przepisu uzupe?nia t? regulacj? stanowi?c:

„»Dzia?alno?? gospodarcza« obejmuje wszelk? dzia?alno?? producentów, handlowców lub us?ugodawców, w??cznie z górnictwem, dzia?alno?ci? rolnicz? i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za dzia?alno?? gospodarcz? uznaje si? w szczególno?ci wykorzystywanie, w sposób ci?gły, maj?tku rzeczowego lub warto?ci niematerialnych w celu uzyskania z tego tytu?u dochodu”.

5. Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy VAT opodatkowaniu podlegaj? „dostawa towarów” lub „?wiadczenie us?ug”, „na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze”.

6. Artyku? 26 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi uzupe?niaj?co:

„Za odp?atne ?wiadczenie us?ug uznaje si? ka?d? z nast?puj?cych czynno?ci:

a) u?ycie towarów stanowi?cych cz??? maj?tku przedsi?biorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych ni? dzia?alno?? jego przedsi?biorstwa, w przypadkach kiedy VAT od takich towarów podlega? w ca?o?ci lub w cz???ci odliczeniu;

[...]”.

7. Artyku? 168 dyrektywy VAT reguluje prawo do odliczenia VAT przez podatnika w sposób nast?puj?cy:

„Je?eli towary i us?ugi wykorzystywane s? na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w pa?stwie cz?onkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia nast?puj?cych kwot od kwoty VAT, któr? jest zobowi?zany zap?aci?:

a) VAT nale?nego lub zap?aconego w tym pa?stwie cz?onkowskim od towarów i us?ug, które zosta?y mu dostarczone lub które maj? by? mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

8. Ten przepis odpowiada art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku(3), która obowi?zywa?a do dnia 31 grudnia 2006 r. Wydane w tej materii orzecznictwo Trybuna?u jest równie? uwzgl?dniane w niniejszej sprawie.

9. W przedmiocie korekty odliczenia art. 187 dyrektywy VAT stanowi wreszcie, co nast?puje:

„1. W przypadku dóbr inwestycyjnych korekta obejmuje okres pi?ciu lat, w??cznie z rokiem, w którym towary zosta?y nabyte lub wytworzone.

[...]

2. Roczna korekta dokonywana jest wy??cznie w odniesieniu do jednej pi?tej VAT na?o?onego na te dobra inwestycyjne [...].

Korekta, o której mowa w akapicie pierwszym, dokonywana jest z uwzgl?dnieniem zmian w

zakresie prawa do odliczenia, które nastąpiły w kolejnych latach, w stosunku do prawa, które obowiązywało w roku, w którym towary zostały nabyte, wytworzone lub, w stosownych przypadkach, użyte po raz pierwszy”.

10. Prawo litewskie zawiera przepisy odpowiadające wymienionym przepisom dyrektywy VAT.

III – Spór w postępowaniu gównym

11. Spółka Sveda UAB (zwana dalej „spółka Sveda”) jest skarżycielką w postępowaniu gównym. Przedmiotem tego sporu jest prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT.

12. W 2012 r. spółka Sveda zajmowała się budową tak zwanej ścieżki rekreacyjno-edukacyjnej o tematyce mitologii bałtyckiej (zwanej dalej „ścieżka rekreacyjna”). W tym celu zbudowała ścieżki, stopnie, tarasy widokowe, miejsca do palenia ognisk, stoisko informacyjne oraz parkingi dla samochodów.

13. Prace mające na celu budowę rzeczony ścieżki rekreacyjnej były wykonywane na podstawie zobowiązań wynikających z umowy, którą spółka Sveda zawarła z krajową agencją pąatniczą przy ministerstwie rolnictwa (zwaną dalej „krajową agencją pąatniczą”). Zgodnie z tą umową spółka Sveda musi umożliwić nieodpłatnie publiczny dostęp do ścieżki rekreacyjnej. Zgodnie z rzeczoną umową spółka Sveda otrzymuje w charakterze „dotacji” zwrot maksymalnie 90% kosztów budowy ścieżki.

14. Według twierdzeń sądu odsyłającego spółka Sveda w przyszłości zamierza prowadzić samodzielnie działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT w dziedzinie turystyki. W ramach tej działalności mają być świadczone odpłatne usługi, takie jak przykładowo sprzedaż artykułów spożywczych lub pamiątek.

15. W swojej deklaracji VAT spółka Sveda wykazała naliczony podatek VAT, który zapłaciła w ramach prac dotyczących budowy ścieżki rekreacyjnej w związku z nabyciem towarów i usług, jako kwoty podlegające odliczeniu. Litewska administracja podatkowa odmówiła jednak zwrotu tych zapłaconych kwot z uwagi na to, że nie zostało wykazane, iż świadczenia otrzymane przez spółkę Sveda służą na potrzeby działalności podlegającej podatkowi VAT.

IV – Postępowanie przed Trybunałem

16. Rozpatrujący obecnie spór Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (najwyższy litewski sąd administracyjny) przedłożył Trybunałowi w dniu 17 marca 2014 r. zgodnie z art. 267 akapit trzeci TFUE następujące pytanie:

Czy art. 168 dyrektywy VAT może być interpretowany w ten sposób, że przyznaje on podatnikowi prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT zapłaconego w związku z wytworzeniem lub nabyciem dóbr inwestycyjnych przeznaczonych do celów prowadzenia działalności gospodarczej, takich jak dobra, o których mowa w niniejszej sprawie, które są bezpořrednio przeznaczone do nieodpłatnego użyciu publicznego, ale mogą zostać uznane za instrument służący do przyciągania odwiedzających do miejsca, w którym podatnik, w ramach swej działalności gospodarczej, zamierza dostarczać towary i [świadczyc] usługi?

17. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi na piśmie przedstawiły w lipcu 2014 r. oraz wzięły udział w rozprawie w dniu 4 lutego 2015 r. Republika Litewska, Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej oraz Komisja Europejska.

V – Ocena prawna

18. Sąd odsyła cy dół w pytaniu prejudycjalnym do ustalenia, czy w sytuacji takiej jak w sporze głównym podatnik ma prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT zgodnie z art. 168 dyrektywy VAT.

19. Zgodnie z tym przepisem „podatnik” jest uprawniony do odliczenia VAT naliczonego w związku z transakcjami dokonanymi na wcześniejszym etapie obrotu, o ile „są one wykorzystywane na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika”.

A – Zaliczenie dóbr inwestycyjnych do majątku przedsiębiorstwa

20. Republika Litewska uważa, że w niniejszym przypadku prawo do odliczenia naliczonego VAT jest wyłączone już z tego względu, że spółka Sveda jest zasadniczo podatnikiem, jednakże przy budowaniu części rekreacyjnej nie działa w charakterze podatnika.

21. W świetle utrwalonego orzecznictwa odliczenie podatku naliczonego w odniesieniu do nabytego dobra wymaga w istocie, aby podatnik nabywał to dobro działając w takim charakterze, tj. co najmniej również na potrzeby swojej działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT(4). To samo dotyczy wytwarzania dobra przez podatnika(5).

22. Ostatecznie w przypadku tego warunku chodzi o to, że dobro musi zostać zaliczone w całości lub w części do majątku przedsiębiorstwa podatnika, aby odliczenie podatku naliczonego przy nabyciu lub wytworzeniu dobra nie było a priori wyłączone(6). Kwestia, czy tak jest, należy oceniać z uwzględnieniem wszystkich okoliczności przypadku, wśród których znajdują się charakter danego towaru i okres, jaki upływał pomiędzy jego nabyciem a wykorzystaniem go do celów działalności gospodarczej danego podatnika(7).

23. Republika Litewska kwestionuje na tej podstawie stwierdzenia sądu odsyłającego, zgodnie z którymi sporne dobra inwestycyjne należą do majątku przedsiębiorstwa spółki Sveda. Uważa ona, iż zgodnie z umową zawartą z krajową agencją pątniczą jest ona zobowiązana do udostępnienia części rekreacyjnej do nieodpłatnego użytku publicznego i dopiero później może ją wykorzystywać do działalności gospodarczej. W konsekwencji spółka Sveda nie działała początkowo w charakterze podatnika.

24. Trybunał orzeka jednakże wielokrotnie, iż osoba, która nabywa dobra na potrzeby działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT, czyni to w charakterze podatnika, nawet jeżeli dobra te nie są bezpośrednio wykorzystywane do celów tej działalności gospodarczej(8).

25. W konsekwencji w świetle niestanowionych naruszenia prawa stwierdza sąd odsyłającego spółka Sveda działała przy nabyciu lub wytworzeniu dóbr inwestycyjnych w charakterze podatnika i zachowała te dobra inwestycyjne w majątku przedsiębiorstwa.

B – Wykorzystanie na potrzeby opodatkowanych transakcji

26. Niemniej jednak, aby spółka miała prawo do odliczenia, dobra inwestycyjne musiałyby nie tylko należeć do majątku jej przedsiębiorstwa, a więc ogólnie służyć do jej działalności gospodarczej, ale również dodatkowo zgodnie z art. 168 dyrektywy VAT być wykorzystywane na potrzeby jej opodatkowanych transakcji.

27. To faktyczne lub zamierzone wykorzystanie dóbr określa bowiem zakres odliczenia(9). Z reguły decydujące jest w tym względzie zamierzone wykorzystanie, gdy zgodnie z art. 63 i 167 dyrektywy VAT prawo do odliczenia powstaje zasadniczo w chwili, w której podatnik otrzymuje towar lub usługę, a więc z reguły zanim sam dokona transakcji na późniejszym etapie

obrotu(10).

28. W sporze głównym zamierzone wykorzystanie nabytych lub wytworzonych przez spółkę Sveda dóbr inwestycyjnych zostało już stwierdzone.

29. Ścieśka rekreacyjna powinna zostać udostępniona do nieodpłatnego użytku publicznego. Czynność ta nie jest opodatkowana. Obowiązek podatkowy nie wynika z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, ponieważ spółka Sveda nie była od odwiedających wynagrodzenia. Obowiązek ten nie wynika również z art. 26 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, ponieważ dobra inwestycyjne nie są wykorzystywane do celów innych niż działalność przedsiębiorstwa w rozumieniu tego przepisu. Wykorzystywanie do celów innych niż działalność przedsiębiorstwa jest bowiem w każdym wypadku wyłączone wówczas, gdy używanie dobra inwestycyjnego należy przypisać działalności gospodarczej podatnika(11). Sąd odsyłający stwierdził już jednak, iż spółka Sveda budując ścieśkę rekreacyjną działała w ramach swojej działalności gospodarczej(12).

30. Z drugiej strony ścieśka rekreacyjna powinna również służyć przyciąganiu odwiedzających, aby spółka Sveda mogła im oferować tam towary i usługi. Te transakcje byłyby opodatkowane zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy VAT.

31. Zatem istnieją dwa różne cele, którym służy nabycie lub wytwarzanie dóbr inwestycyjnych. Na pierwszym planie znajduje się udostępnienie ścieśki rekreacyjnej do nieodpłatnego użytku (główne wykorzystanie), które nie daje prawa do odliczenia zgodnie z art. 168 dyrektywy VAT. Za nim znajduje się jednakże wykorzystanie ścieśki rekreacyjnej jako instrumentu służącego świadczeniu na rzecz odwiedzających usług podlegających opodatkowaniu (uboczne wykorzystanie), z czego wynika prawo do odliczenia. Który z tych dwóch celów jest więc decydujący w ramach art. 168 dyrektywy VAT?

32. W wyroku BLP Group Trybunał stwierdził ogólnie w przedmiocie tego pytania, że konieczne jest pozostawianie nabytych towarów lub usług w ścisłym i bezpośrednim związku z opodatkowanymi transakcjami, oraz że w tym zakresie cel „ostatecznie” zamierzony przez podatnika jest bez znaczenia(13). Z tego względu Trybunał nie pozwolił na odliczenie w sytuacji, w której usługi były świadczone podatnikowi w związku z wolną od podatku sprzedażą udziałów w spółce, mimo że sprzedaż ta była rodzajem mającym na celu umożliwienie prowadzenia opodatkowanej działalności przez podatnika. Trybunał dokonał więc tutaj rozróżnienia między wyłączeniem istotnym głównym i jedynie ubocznym wykorzystaniem transakcji dokonanej na wcześniejszym etapie obrotu.

33. Trybunał jednakże rozwinął swoje orzecznictwo. Wprowadzie do zastosowania art. 168 dyrektywy VAT nadal konieczne jest stwierdzenie bezpośredniego i ścisłego związku między badanymi transakcjami opodatkowanymi na wcześniejszym etapie obrotu a jedną lub kilkoma transakcjami opodatkowanymi na późniejszym etapie obrotu, które rodzają prawo do odliczenia(14). Taki związek może jednak istnieć z działalnością gospodarczą podatnika, o ile koszty transakcji opodatkowanych na wcześniejszym etapie obrotu należą do kosztów ogólnych podatnika i tym samym stanowią elementy cenotwórcze wszystkich dostarczanych przez niego towarów lub świadczonych usług(15).

34. W świetle nowszego orzecznictwa decydujące dla ścisłego i bezpośredniego związku jest zawsze to, aby koszty transakcji opodatkowanych na wcześniejszym etapie obrotu były wliczone w cenę poszczególnych lub wszystkich transakcji podatnika objętych podatkiem należnym w ramach jego działalności gospodarczej(16). Jest tak niezależnie od tego, czy chodzi o wykorzystanie przez podatnika towarów lub usług(17).

35. Prawo do odliczenia przysuguje zatem w niniejszym przypadku wtedy, gdy koszty nabycia

lub wytworzenia dóbr inwestycyjnych składających się na część rekreacyjną w rozumieniu orzecznictwa są wliczone w cenę transakcji opodatkowanych na późniejszym etapie obrotu na podstawie dyrektywy VAT.

36. W sytuacji będącej przedmiotem postępowania głównego możliwe są w tym względzie różne transakcje opodatkowane na późniejszym etapie obrotu. Po pierwsze, mogłoby to być podlegające opodatkowaniu usługi, które spółka Sveda zamierza świadczyć odwiedzającym część rekreacyjną, i które są przedmiotem pytania prejudycjalnego (w tym względzie niżej pkt 2). Po drugie, mając znaczenie transakcji opodatkowanych na późniejszym etapie obrotu mogłoby być również sama budowa części rekreacyjnej. Ta możliwość nie została wzięta pod uwagę przez sąd odsyłający w postanowieniu odsyłającym. Należy ją jednak zbadać jako pierwszą, ponieważ wskutek tego udzielenie odpowiedzi na konkretne pytanie prejudycjalne mogłoby być bez znaczenia dla sporu w postępowaniu głównym (w tym względzie niżej pkt 1).

1. Budowa części rekreacyjnej jako transakcja opodatkowana na późniejszym etapie obrotu

37. Prawo do odliczenia naliczonego VAT – niezależnie od odpowiedzi na konkretne pytanie prejudycjalne – mogłoby zostać potwierdzone w sporze w postępowaniu głównym, gdyby sama budowa części rekreacyjnej przez spółkę Sveda stanowiła transakcję opodatkowaną na późniejszym etapie obrotu. Budowa części rekreacyjnej mogłaby bowiem stanowić odpłatną usługę na rzecz krajowej agencji płatniczej, która powinna zostać opodatkowana zgodnie z art. 2 lit. a) lub c) dyrektywy VAT.

38. W świetle utrwalonego orzecznictwa transakcja odpłatna zakłada wyłączenie istnienia bezpośredniego związku między dostawą towarów lub świadczeniem usługi a świadczeniem wzajemnym rzeczywiście otrzymanym przez podatnika(18). Tego rodzaju bezpośredni związek wymaga wyłączenia istnienia pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą stosunku prawnego, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych(19), oraz obustronne uzależnienie świadczenia i świadczenia wzajemnego(20). Również dokonanie transakcji po cenie niższej od kosztu produkcji nie stoi na przeszkodzie uznaniu bezpośredniego związku między świadczeniem i świadczeniem wzajemnym(21).

39. Według informacji sądu odsyłającego spółka Sveda zobowiązała się na podstawie umowy z krajową agencją płatniczą do budowy części rekreacyjnej. Na tę budowę Sveda otrzymuje od swojego zleceniodawcy płatność w wysokości 90 % związanych z tym kosztów, która określana jest jako „dotacja”. Nie znając konkretnej treści umowy, nie można jednak ostatecznie ocenić, czy istnieje bezpośredni związek między budową części rekreacyjnej i „dotacją” w rozumieniu przywołanego orzecznictwa.

40. Jeżeli ocena dokonana przez sąd odsyłający wykaże, iż spółka Sveda poprzez samą budowę części rekreacyjnej dokonuje transakcji opodatkowanej na podstawie art. 2 lit. a) lub c) dyrektywy VAT, nabycie lub wytworzenie dóbr inwestycyjnych na potrzeby części rekreacyjnej byłoby ściśle i bezpośrednio związane z tą transakcją opodatkowaną na późniejszym etapie obrotu. Koszty rzeczonych transakcji opodatkowanych na wcześniejszym etapie obrotu byłyby bez wątpienia wliczone w cenę, ponieważ wysokość płatności ze strony krajowej agencji płatniczej jest w pełni obliczana według tych kosztów.

2. W przedmiocie udzielenia odpowiedzi na pytanie prejudycjalne

41. Gdyby jednak sąd odsyłający miał stwierdzić, że budowa części rekreacyjnej przez spółkę Sveda nie stanowi opodatkowanej transakcji wobec krajowej agencji płatniczej, prawo do odliczenia naliczonego VAT zależy wyłącznie od tego, czy dobra inwestycyjne składające się na część rekreacyjną są wykorzystywane w rozumieniu art. 168 dyrektywy VAT na potrzeby

przyszłego świadczenia odpłatnych usług na rzecz odwiedzających. W tym celu należy wyjaśnić, czy koszty nabycia i wytworzenia rzeczonych dóbr inwestycyjnych musiałyby być wliczone w cenę tych usług.

a) Obiektywne pojęcie kosztów

42. Wbrew temu, co twierdzi Zjednoczone Królestwo, odpowiedź na to pytanie jest niezależna od woli podatnika wliczenia danych kosztów w ceny swoich transakcji opodatkowanych na późniejszym etapie obrotu.

43. Zgodnie z wyrokiem Becker stwierdzenia istnienia ścisłego i bezpośredniego związku między transakcjami opodatkowanymi na wcześniejszym etapie obrotu i transakcjami opodatkowanymi na późniejszym etapie obrotu należy dokonywać na podstawie obiektywnej treści transakcji opodatkowanych na wcześniejszym etapie obrotu(22). Już w wyroku BLP Group Trybunał stwierdził w tym sensie, że istnienie koniecznego związku między transakcjami opodatkowanymi na wcześniejszym etapie obrotu i transakcjami opodatkowanymi na późniejszym etapie obrotu nie może być ustalane w oparciu o zamiary podatnika(23).

44. Ponadto we wspólnym systemie podatku VAT opodatkowywane są również świadczenia dostarczane po cenie niższej niż cena ich nabycia lub wytworzenia(24). W takim przypadku cena jest ustalana przez podatnika w sposób subiektywny bez uwzględniania wszystkich kosztów dokonywania transakcji opodatkowanych na późniejszym etapie obrotu. Niemniej jednak nie ulega w tym przypadku wątpliwości, że wszystkie transakcje opodatkowane na wcześniejszym etapie obrotu, które zgodnie z art. 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT stanowi z obiektywnego punktu widzenia elementy cenotwórcze transakcji opodatkowanych na późniejszym etapie obrotu, również uprawniają do odliczenia. Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem prawo do odliczenia ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego lub zapłaconego w ramach jego działalności gospodarczej(25) z uwagi na to, że we wspólnym systemie podatku VAT podatek ten ostatecznie ma obciążać nie podlegającego opodatkowaniu przedsiębiorcę, lecz konsumenta końcowego(26).

45. Decydujący dla kwestii, czy koszty w rozumieniu orzecznictwa są wliczone w cenę dóbr i usług, jest więc obiektywny ekonomiczny związek między transakcjami na wcześniejszym i późniejszym etapie obrotu(27). Zwykły związek przyczynowy nie wystarczy(28). Jeżeli jednak transakcja na wcześniejszym etapie obrotu obiektywnie służy celowi dokonania przez podatnika określonych lub wszystkich transakcji opodatkowanych na późniejszym etapie obrotu, między tymi transakcjami istnieje również ścisły i bezpośredni związek w rozumieniu orzecznictwa. W takim przypadku transakcja opodatkowana na wcześniejszym etapie obrotu stanowi bowiem element cenotwórczy opodatkowanych transakcji dokonywanych na późniejszym etapie obrotu. Jak już dowodzi brzmienie art. 168 dyrektywy VAT, znaczenie ma więc obiektywny cel wykorzystania opodatkowanych transakcji dokonanych na wcześniejszym etapie obrotu.

46. W niniejszym przypadku budowa ścieżki rekreacyjnej służy zgodnie ze stwierdzeniami sądu odsyłającego do przyciągania osób odwiedzających po to, aby dostarczać im odpłatne świadczenia. Budowa ścieżki rowerowej należy więc z ekonomicznego punktu widzenia do elementów cenotwórczych tych świadczeń.

47. W konsekwencji istnieje zasadniczo ścisły i bezpośredni związek w rozumieniu orzecznictwa między nabyciem lub wytworzeniem dóbr inwestycyjnych składających się na ścieżkę rekreacyjną i odpłatnymi świadczeniami na rzecz odwiedzających.

b) Głównie wykorzystanie na potrzeby transakcji nieopodatkowanych na późniejszym etapie obrotu

48. Okoliczność, że wieśka rekreacyjna jest udostępniana odwiedzającym nieodpłatnie, nie stoi na przeszkodzie prawu do odliczenia.

49. Jest to główne wykorzystanie dóbr inwestycyjnych, które stanowi wieśka rekreacyjna. Główne wykorzystanie może jednak wyjątkowo w dwóch przypadkach przerwać związek i bezpośredni związek z ubocznym wykorzystaniem na potrzeby transakcji opodatkowanych na późniejszym etapie obrotu(29).

50. Po pierwsze jest tak, jeżeli główne wykorzystanie następuje na potrzeby transakcji, które są dokonywane odpłatnie, jednak są zwolnione z podatku VAT. Transakcje na wcześniejszym etapie obrotu stanowi wówczas element cenotwórczy zwolnionych z podatku transakcji na późniejszym etapie obrotu i są tym samym włączone w ich cenę. W odniesieniu do takich transakcji art. 168 i nast. dyrektywy VAT nie przewidują jednak zasadniczo prawa do odliczenia. Zgodnie z orzecznictwem w takiej sytuacji jest nieistotne, że transakcje na wcześniejszym etapie obrotu są ujęte dalszemu, „ostatecznemu” celowi, który obejmuje również transakcje opodatkowane na późniejszym etapie obrotu(30).

51. W niniejszym przypadku główne wykorzystanie nie następuje jednak na potrzeby zwolnionych z podatku odpłatnych transakcji, lecz na potrzeby nieodpłatnego użytkowania.

52. Po drugie związek i bezpośredni związek między transakcjami na wcześniejszym etapie obrotu i świadczeniem płatnych usług na rzecz odwiedzających byłby przerwany również wtedy, gdyby główne wykorzystanie wieśki rekreacyjnej do nieodpłatnego użytkowania przez odwiedzających stanowiło działalność spółki Sveda, która nie ma charakteru gospodarczego. Z orzecznictwa wynika bowiem, iż prawo do odliczenia nie przysuguje w odniesieniu do wydatków poniesionych przez podatnika w zakresie, w jakim są one związane z wykonywaniem działalności, która nie ma charakteru gospodarczego(31).

53. Zgodnie ze stwierdzeniami sądu odsyłającego tak jednak nie jest(32). Sama okoliczność, że usługa jest udostępniana nieodpłatnie, nie oznacza jeszcze – wbrew temu, co twierdzi Komisja – prowadzenia przez podatnika działalności, która nie ma charakteru gospodarczego. W tym względzie Zjednoczone Królestwo również zwróciło uwagę w toku rozprawy na przykład centrum handlowego, które nieodpłatnie udostępnia miejsca parkingowe dla klientów.

c) Naruszenie umowy zawartej z krajową agencją płatniczą

54. Dla prawa do odliczenia nie jest również istotna okoliczność, że uwzględnienie kosztów budowy wieśki rekreacyjnej przy ustalaniu ceny planowanych odpłatnych usług na rzecz odwiedzających mogłoby być sprzeczne z umową zawartą z krajową agencją płatniczą. Sądy odsyłające rozważają tę kwestię.

55. Ani nie można jednak stwierdzić, w jaki sposób taka sprzeczność mogłaby mieć wpływ na ocenę na gruncie podatku VAT, ani też – jak stwierdzono(33) – dla odliczenia nie ma znaczenia, czy spółka Sveda rzeczywiście włącza koszty w swoje ceny.

d) Naruszenie rozporządzenia (WE) nr 1698/2005

56. Podobnie niewielki wpływ na ocenę niniejszego przypadku z punktu widzenia przepisów o podatku VAT ma przywołane przez sąd odsyłający rozporządzenie Rady (WE) nr 1698/2005 z dnia 20 września 2005 r. w sprawie wsparcia rozwoju obszarów wiejskich przez Europejski

57. Nawet jeżeli wykorzystanie części rekreacyjnej przez spółkę Sveda miałooby być sprzeczne z przywołanym przez sąd odsyłający art. 36 lit. b) pkt vii) tego rozporządzenia, na podstawie którego przyznawane jest wsparcie na rzecz „inwestycji nieproduktywnych”, to nie miałooby to wpływu na prawo do odliczenia. Z utrwalonego orzecznictwa wynika bowiem, że zasada neutralności podatkowej stoi na przeszkodzie wprowadzaniu rozróżnienia między zgodnymi a niezgodnymi z prawem transakcjami(35).

e) Wpływ okresu objętego korektą

58. Również zarzut Republiki Litewskiej, który odnosi się do przepisów dotyczących korekty odliczenia, nie stoi na przeszkodzie prawu do odliczenia w niniejszym przypadku.

59. Zgodnie z art. 187 dyrektywy VAT w przypadku nabycia lub wytworzenia dóbr inwestycyjnych wspólne odliczenie podlega korekcie, jeżeli w okresie pięciu lat wystąpi zmiany mające znaczenie dla prawa do odliczenia.

60. Republika Litewska wnioskuje z tego, że dobro inwestycyjne musi być wykorzystywane na potrzeby działalności gospodarczej przez okres pięciu lat od jego nabycia lub wytworzenia. W przeciwnym razie prawo do odliczenia nie przysuguje.

61. Po pierwsze, zgodnie z orzecznictwem okres objęty korektą nie ma wpływu na stwierdzenie, czy podatnik w chwili nabycia lub wytworzenia danego dobra działa na potrzeby swojej działalności gospodarczej(36). Po drugie, w niniejszym przypadku nie można również stwierdzić, że dobra inwestycyjne są wykorzystywane w okresie objętym korektą na potrzeby, które wywołają odliczenie. Nawet jeżeli odwiedzającym początkowo nie są oferowane żadne odpłatne usługi, to nie zmienia to niczego w wykorzystaniu dóbr inwestycyjnych na potrzeby działalności gospodarczej spółki Sveda, jeżeli na podstawie obiektywnych okoliczności jest możliwe do stwierdzenia, że nadal zamierzone jest oferowanie tego rodzaju usług.

f) Wysokość odliczenia

62. Wreszcie należy jeszcze zbadać, czy na wysokość odliczenia ma wpływ fakt, iż spółka Sveda otrzymuje od krajowej agencji płatniczej zwrot do 90% kosztów nabycia lub wytworzenia spornych dóbr inwestycyjnych.

63. Zjednoczone Królestwo uważa, że okoliczności za istotne przy ocenie zagadnienia, w jakim zakresie koszty transakcji opodatkowanych na wcześniejszym etapie obrotu wpływają na cenę transakcji opodatkowanych na późniejszym etapie obrotu.

64. Tak jak Republika Litewska i Komisja uważa jednak, że częściowy zwrot kosztów przez krajową agencję płatniczą nie wpływa na wysokość odliczenia. Zgodnie bowiem z art. 168 dyrektywy VAT decydujące jest wyłącznie to, czy transakcje opodatkowane na wcześniejszym etapie obrotu są wykorzystywane na rzecz transakcji opodatkowanych na późniejszym etapie obrotu. Sposób finansowania transakcji opodatkowanych na wcześniejszym etapie obrotu nie odgrywa natomiast żadnej roli.

65. Stosownie do powyższego Trybunał orzekł już, iż przepis państwa członkowskiego, który ogranicza prawo do odliczenia do przypadku finansowania nabytego dobra z państwowej subwencji, jest sprzeczny z przepisami prawa Unii z dziedziny podatku VAT(37).

66. Zatem podatnik w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym ma prawo do niezmnieszonego odliczenia w odniesieniu do transakcji dokonanych na wcześniejszym etapie

obrotu na potrzeby nabycia lub wytworzenia spornych dóbr inwestycyjnych.

VI – Wnioski

67. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby na pytanie prejudycjalne odpowiedzieć w następujący sposób:

Artykuł 168 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że podatnikowi przysuguje prawo do odliczenia podatku naliczonego, który został zapłacony przy nabyciu lub wytworzeniu dóbr inwestycyjnych, bezpośrednio przeznaczonych do nieodpłatnego użytku publicznego, jednakże stosowanych jako instrument służący do przyciągania odwiedzających do miejsca, w którym podatnik, w ramach swej działalności gospodarczej, zamierza dostarczać towary i świadczyć usługi.

1 – Język oryginału: niemiecki.

2 – Dz.U. L 347, s. 1.

3 – Dz.U. L 145, s. 1.

4 – Zobacz wyroki: Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, pkt 15; Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, pkt 29, Eon Aset Menidmynt, C-118/11, EU:C:2012:97, pkt 57-58 oraz Ksub, C-153/11, EU:C:2012:163, pkt 39, 40.

5 – Zobacz w tym względzie moją opinię w sprawie X, C-334/10, EU:C:2012:108, pkt 25 i powołane tam orzecznictwo.

6 – Zobacz podobnie wyroki: Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, pkt 28, 29 oraz Eon Aset Menidmynt, C-118/11, EU:C:2012:97, pkt 56-59; zob. również art. 168a dyrektywy VAT.

7 – Wyroki: Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, pkt 21; Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, pkt 29; Eon Aset Menidmynt, C-118/11, EU:C:2012:97, pkt 58 i Ksub, C-153/11, EU:C:2012:163, pkt 39, 40.

8 – Wyroki: Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, pkt 14; Ksub, C-153/11, EU:C:2012:163, pkt 44 i Gran Via Moinești, C-257/11, EU:C:2012:759, pkt 25.

9 – Zobacz w szczególności wyroki: Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, pkt 15; X, C-334/10, EU:C:2012:473, pkt 17 i FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, pkt 49.

10 – Zobacz wyrok Ksub, C-153/11, EU:C:2012:163, pkt 36; zob. również moją opinię w sprawie X, C-334/10, EU:C:2012:108, pkt 81 i powołane tam orzecznictwo.

11 – Zobacz podobnie wyrok BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, pkt 26; zob. jeszcze dalej idące wyroki: Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, pkt 38 i Gemeente 's-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188, pkt 25.

12 – Zobacz powyżej, pkt 23–25.

13 – Wyrok BLP Group, C-4/94, EU:C:1995:107, pkt 19; tak samo ostatnio wyrok Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 38.

14 – Zobacz w szczególności wyroki: Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, pkt 24; Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 79 i Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, pkt 34.

15 – Zobacz podobnie w szczególności wyroki: Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, pkt 30, 31; Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, pkt 24; SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 58, 60; Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, pkt 20 i Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, pkt 38.

16 – Zobacz w szczególności wyroki: SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 60; X, C-651/11, EU:C:2013:346, pkt 55 i PPG Holdings, C-26/12, EU:C:2013:526, pkt 23; zob. podobnie już wyrok Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320, pkt 36.

17 – Zobacz w tym względzie moją opinię w sprawie TEC Haskowo, C-234/11, EU:C:2012:352, pkt 31 i powołane tam orzecznictwo.

18 – Zobacz np. wyrok Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, pkt 37 i powołane tam orzecznictwo.

19 – Zobacz w szczególności wyroki: Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 14; MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, pkt 47 i Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, pkt 29.

20 – Zobacz w szczególności wyroki: Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 13–20 i Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, pkt 12–17); zobacz również opinię rzecznika generalnego Ch. Stix-Hackl w sprawie Bertelsmann, C-380/99, EU:C:2001:129, pkt 32.

21 – Zobacz podobnie wyrok Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, pkt 22.

22 – Wyrok Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, pkt 22, 23, 33.

23 – Zobacz wyrok BLP Group, C-4/94, EU:C:1995:107, pkt 24.

24 – Zobacz powyżej pkt 38.

25 – Zobacz wyroki: Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, pkt 19; Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1, pkt 15; Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 78; Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 25 i Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, pkt 32.

26 – Zobacz w szczególności wyroki: Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 19; Pelzl i in., C-338/97, C-344/97 i C-390/97, EU:C:1999:285, pkt 21; KÖGÁZ i in. (C-283/06 i C-312/06, EU:C:2007:598, pkt 51 i Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264, pkt 25).

27 – Zobacz wyrok AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, pkt 31.

28 – Zobacz wyrok Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, pkt 31.

29 – W przedmiocie możliwości przerwania tego związku zob. wyrok TEC Haskowo, C-234/11, EU:C:2012:644, pkt 34.

30 – Zobacz wyroki: BLP Group, C-4/94, EU:C:1995:107, pkt 19, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 62 i 71 oraz X, C-651/11, EU:C:2013:346, pkt 56.

31 – Wyroki: Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 30 i Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, pkt 37.

32 – Zobacz powyżej pkt 23–25.

33 – Zobacz powyżej pkt 42–45.

34 – Dz.U. L 277, s. 1.

35 – Zobacz np. wyroki: Fischer, C-283/95, EU:C:1998:276, pkt 28; CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, pkt 33 i GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, pkt 32.

36 – Zobacz wyrok Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, pkt 20.

37 – Zobacz wyrok Komisja/Francja, C-243/03, EU:C:2005:589, pkt 33.