

62016CC0132

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 6 kwietnia 2017 r. (1)

Sprawa C-132/16

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

przeciwko

„Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym z?o?ony przez Varhoven administrativen sad (naczelny s?d administracyjny, Bu?garia)]

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Ustawodawstwo dotycz?ce VAT – Odliczenie podatku naliczonego – Nieodp?atne us?ugi ?wiadczone na rzecz infrastruktury komunalnej – Zwi?zek z dzia?alno?ci? gospodarcz? podatnika – Gospodarcze zaliczenie a zwi?zek przyczynowy – Zaksi?gowanie kosztów jako kosztów ogólnych

I. Wprowadzenie

1.

Jak ?cis?y czy te? lu?ny musi by? z punktu widzenia VAT zwi?zek mi?dzy kosztami obci??onymi VAT ponoszonymi przez przedsi?biorc? w celu uzyskania przychodów i jego podlegaj?cymi opodatkowaniu transakcjami, aby mo?liwe by?o dokonanie odliczenia? Czy wystarczy w tym wzgl?dzie, ?e koszty by?y u?yteczne lub konieczne dla przedsi?biorstwa? Czy wystarczy samo spowodowanie kosztów przez prognozowane przychody, czy te? koszty musz? podlega? bezpo?rednio i ?ci?le zaliczeniu do podlegaj?cych VAT przychodów przedsi?biorstwa?

2.

Czy przyk?adowo wystarczaj?ce jest, je?li przedsi?biorstwo zleca przebudow? b?d?cej w?asno?ci? gminy infrastruktury odprowadzania ?cieków w celu otrzymania pozwolenia budowlanego dla swoich budynków, które w przysz?o?ci zostan? oddane w podlegaj?cy opodatkowaniu najem? Czy te? koszty przebudowy musz? podlega? bezpo?rednio i ?ci?le zaliczeniu do konkretnych transakcji przedsi?biorstwa? W ostatnim przypadku odliczenie przez przedsi?biorstwo kosztów przebudowy zale?y od oceny us?ugi wykonywanej na rzecz gminy. Przedsi?biorstwo dokonuje bowiem przebudowy bezpo?rednio i ?ci?le na rzecz gminy w jej funkcji jako podmiotu odpowiedzialnego za odprowadzanie ?cieków.

3.

Trybuna? Sprawiedliwo?ci musi zaj?? si? tymi zasadniczymi pytaniami w niniejszym post?powaniu o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Przy udzielaniu odpowiedzi nale?y równie? uwzgl?dni? niedawny wyrok Trybuna?u w sprawie Sveda (2). Wyrok ten spowodowa? w pa?stwach cz?onkowskich pewn? niepewno?? co do zakresu odliczenia. W niniejszym

postępowaniu Trybunał uzyskuje obecnie okazję do sprecyzowania poczynionych tam uwag.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

4.

Unijne ramy sprawy określa dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (3) (zwana dalej „dyrektywą VAT”). Artykuł 26 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT stanowi:

„1.

Za odpłatne świadczenie usług uznaje się każde z następujących czynności:

a)

[...]

b)

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

5.

Artykuł 168 dyrektywy VAT dotyczy odliczenia:

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

?)

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

6.

Artykuł 176 akapit drugi dyrektywy VAT zawiera następujący przepis przejściowy:

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

B. Prawo krajowe

7.

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

„(1) Jeżeli towary i usługi są wykorzystywane na potrzeby opodatkowanych transakcji

dokonywanych przez zarejestrowaną osobę, osoba ta jest uprawniona do odliczenia następujących kwot:

1.

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

8.

Artykuł 70 ZDDS:

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

2.

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

III. Postępowanie główne

9.

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

10.

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

11.

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

12.

Sąd administracyjny przyjął, że dla odliczenia podatku z tytułu faktury wystawionej przez

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

13.

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

IV. Postępowanie przed Trybunałem

14.

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

„1)

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

2)

Czy art. 26 ust. 1 lit. b), art. 168 lit. a) i art. 176 dyrektywy 2006/112 sprzeciwiają się praktyce podatkowej, zgodnie z którą nie przyznaje się prawa do odliczenia VAT w odniesieniu do usług, gdy koszty świadczenia tych usług zostały zaksięgowane jako część kosztów ogólnych podatnika ze względu na to, że poniesiono te koszty w celu budowy lub ulepszenia obiektu stanowiącego cudzą własność, przy czym nie uwzględnia się faktu, że obiekt ten będzie w przyszłości wykorzystywany także przez odbiorcę usług budowlanych dla celów jego działalności gospodarczej”.

15.

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

V. Ocena prawna

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

16.

Na wstępie należy wyjaśnić, czy w związku z przewidzianym w art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT możliwością utrzymania wcześniejszych wyłączeń prawa do odliczenia VAT przewidzianych w prawie krajowym jest per se wyłączone naruszenie przez art. 70 ZDDS dyrektywy VAT. Przepis ten był bowiem uchwalony w chwili przystąpienia Republiki Bułgarii do Unii (4).

17.

Klauzula standstill przewidziana w art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT nie ma jednak na celu umożliwienia nowym państwom członkowskim dokonania zmiany wewnętrznych przepisów w związku z przystąpieniem do Unii Europejskiej w sposób, który oddalałby te przepisy od celów tej dyrektywy. Tego rodzaju zmiana byłaby sprzeczna z samą ideą tej klauzuli (5). W postępowaniu głównym do sądu odsyłającego, który jest wyłączenie właściwy w zakresie dokonywania wykładni prawa krajowego, należy dokonanie oceny, czy w wyniku wprowadzenia art. 70 ZDDS zostało utrzymane w mocy dotychczasowe ograniczenie, czy też nastąpiła zmiana stanu prawnego (6). Ponieważ w przedstawieniu stanu faktycznego brak jest wskazówek przemawiających za pierwszą sytuacją, przyjmuje się poniżej, że art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT nie jest tutaj właściwy.

B. W przedmiocie pytań prejudycjalnych

18.

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

19.

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

20.

Zatem pierwszej kolejności analizie poddana zostanie irrelevantność konkretnego „zaksięgowania” (w tym względzie pkt 1), aby następnie zbadać przesłanki odliczenia (w tym względzie pkt 2). W tym zakresie przedstawione zostanie najpierw pierwszestwo bezpośredniego zaliczenia świadczenia powodującego naliczenie podatku do świadczenia objętego podatkiem należnym przed szerokim związkiem przyczynowym (w tym względzie pkt 2a i 2b). To pierwszestwo zostało już ustanowione w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości (w tym względzie pkt 2c). Przy bliższej analizie wyrok Sveda (7) nie sprzeciwia się temu pierwszestwu (w tym względzie pkt 2d). Na koniec zajmę się decydującym tutaj związkiem opodatkowania nieodpłatnych usług (art. 26 dyrektywy VAT) i odliczenia (art. 168 dyrektywy VAT) (w tym względzie pkt 2e).

1. Irrelevantność sposobu zaksięgowania

21.

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

22.

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

23.

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

24.

Ponadto w?a?nie dokonana przez Trybuna? Sprawiedliwo?ci wyk?adnia art. 26 dyrektywy VAT dowodzi, ?e musz? istnie? koszty poniesione dla celów przedsi?biorstwa, które (w szczególno?ci równie? pod wzgl?dem techniki ksi?gowania) stanowi? ogólne koszty podatnika, jednak?e mimo to nie uzasadniaj? prawa do odliczenia. W tym wzgl?dzie chodzi o koszty poniesione do tzw. celów niegospodarczych, jednak?e nie innych ni? dzia?alno?? przedsi?biorstwa (8) (w tym wzgl?dzie poni?ej, pkt 48 i nast.).

2. Przes?anki odliczenia

25.

W przeciwie?stwie do tego, co twierdz? Iberdrola i Komisja, dla odliczenia na podstawie art. 168 dyrektywy VAT nie wystarczy jedynie kauzalny zwi?zek przyczynowy mi?dzy ?wiadczeniami powoduj?cymi naliczenie podatku i gospodarczymi ?wiadczeniami obj?tymi podatkiem nale?nym. Jest tak w ka?dym razie wtedy, gdy transakcja powoduj?ca naliczenie podatku mo?e by? zaliczona do transakcji obj?tej podatkiem nale?nym. W tym przypadku gospodarcze zaliczenie ma pierwsze?stwo przed gospodarczym spowodowaniem. Przeciwny pogl?d Iberdroli i Komisji opiera si? na niedopuszczalnym pomieszaniu prawodawstwa dotycz?cego podatku dochodowego i prawodawstwa dotycz?cego VAT.

a) Brzmienie art. 168 dyrektywy VAT

26.

Pierwsze?stwo takiego zaliczenia przed samym spowodowaniem wynika ju? z brzmienia art. 168 dyrektywy VAT. Przepis ten stanowi, ?e podatnik jest uprawniony do odliczenia „[je]?eli towary i us?ugi wykorzystywane s? na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika”. Dyrektywa VAT nie mówi o tym, ?e otrzymanie ?wiadcze? powoduj?cych naliczenie podatku zosta?o kauzalnie spowodowane przez przedsi?biorstwo. Przeciwnie, konieczne jest okre?lone wykorzystywanie przez przedsi?biorstwo.

27.

To odró?nia prawodawstwo dotycz?ce VAT mi?dzy innymi od ustawodawstwa pa?stw cz?onkowskich dotycz?cego podatku dochodowego. W ustawodawstwie dotycz?cym podatku dochodowego, które opodatkowuje wp?ywy dochodów lub wyst?pienie zwi?kszenia warto?ci, podstaw? dla odliczenia kosztów od podatkowej podstawy obliczenia (tzw. odliczenia wydatków operacyjnych) mo?e bezspornie stanowi? zasada spowodowania, aby osi?gn?? równomierne opodatkowanie stosownie do danej wydajno?ci finansowej. Tutaj mo?e by? ju? wystarczaj?ca kauzalno?? wydatków – tj. samo spowodowanie – ponoszonych w celu uzyskania dochodów.

28.

W prawodawstwie dotycz?cym VAT chodzi jednak o s?uszne opodatkowanie konsumenta. Poj?cie wykorzystywania jest wi?c – w przeciwie?stwie do interpretacji Komisji – w??sze ni? poj?cie spowodowania. Interpretacja Komisji skutkowa?aby cz?sto nieopodatkowan? konsumpcj? ko?cow?. To jest sprzeczne z koncepcj? VAT jako ogólnego podatku konsumpcyjnego, który obejmuje zasadniczo wszystkie towary i us?ugi.

29.

Ryzyko nieopodatkowanej konsumpcji ko?cowej uwidoczni si? przyk?adowo, gdyby przebudowa komunalnych placów zabaw mia?a zosta? uznana za przes?ank? dalszych pozwole?

budowlanych na budowle kolejnych budynków mieszkalnych w gminie. Odbiorcą i „wykorzystującym” usługi przebudowy byłaby tutaj gmina w ramach swej działalności w szczególności. Prawo do odliczenia przysługujące inwestorowi na podstawie czysto kauzalnego podejścia zmniejszyłoby wpływ z VAT i pozwoliłoby odbiorcy (w tym przypadku gminie) na skorzystanie ze sprzecznej z systemem nieopodatkowanej konsumpcji końcowej. To ostatnie nie miałooby za miejsca, gdyby gmina sama zleciła przebudowę.

b) Ratio legis i cel odliczenia

30.

Ponadto w prawodawstwie dotyczącym VAT odliczenie pełni inną funkcję niż odliczenie wydatków operacyjnych w prawodawstwie dotyczącym podatku dochodowego. Poprzez odliczenie w ramach opodatkowania wszystkich faz obrotu unika się wielokrotnego opodatkowania (kumulacji podatku). Z pośrednictwem odliczenia zapewnia się, że jedynie konsument końcowy ponosi ciężar VAT (9), a podatnik (przedsiębiorstwo) nie zostaje nim obciążony (zasada neutralności). Podatnik działa przy tym na wszystkich etapach jedynie jako poborca podatkowy na rachunek państwa (10).

31.

Aby mógł on wykonywać swoją rolę poborcy podatkowego, musi być zasadniczo (11) dokonywane opodatkowane transakcje. Wynika to mianowicie z art. 168 dyrektywy VAT („na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika”). Zatem decydujące jest to, czy świadczenie powodujące naliczenie podatku zalicza się do opodatkowanego, czy też zwolnionego z podatku tudzież nieopodatkowanego zaopatrzenia konsumenta. Odliczenie podatku naliczonego związane jest zatem z poborem podatku należnego (12). To powiązanie nie może jednak nastąpić z pomocą niejasnej idei spowodowania, lecz tylko na podstawie zaliczenia świadczenia powodującego naliczenie podatku do konkretnego świadczenia objętego podatkiem należnym. Tego koniecznego powiązania jest jednak brak w sytuacji, gdy transakcje powodujące naliczenie podatku są bezpośrednio wykorzystywane na potrzeby zwolnionych z podatku lub niepodlegających opodatkowaniu transakcji.

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

32.

Zgodnie z powyższym świadczenie powodujące naliczenie podatku jest wykorzystywane na potrzeby opodatkowanych transakcji, w świetle utrwalonego orzecznictwa (13), tylko wtedy, gdy istnieje bezpośredni związek między wykorzystywaniem i działalnością gospodarczą podatnika.

33.

W świetle nowszego orzecznictwa kryterium wykorzystywania towaru lub usługi na potrzeby transakcji zaliczonych do działalności gospodarczej przedsiębiorstwa powinno co do istoty zależeć nawet od tego, czy chodzi o nabycie usługi, czy dobra inwestycyjnego (14).

34.

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

podatkiem należnym, które rodzi prawo do odliczenia (15).

35.

Od tego Trybunał czyni jednakże wyjątek. Nawet w przypadku braku bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a transakcją lub wielkością liczby transakcji objętych podatkiem należnym, podatnikowi przysuguje prawo do odliczenia, gdy koszty omawianych usług należą do jego wydatków ogólnych i jako takie stanowią elementy cenotwórcze dostarczanych towarów lub świadczonych usług. Koszty takie zachowują bowiem bezpośredni i ścisły związek z działalnością gospodarczą podatnika (16).

36.

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

37.

W przypadku istnienia bezpośredniego i ścisłego związku z transakcją objętą podatkiem należnym, która z uwagi na brak działalności gospodarczej nie jest objęta zakresem zastosowania podatku, nie przysuguje więc prawo do odliczenia. Trybunał stwierdził to wielokrotnie (17). Jest tak również wtedy, gdy przedsiębiorca otrzymuje świadczenie, aby pośrednio wzmocnić swoją uprawniającą do odliczenia działalność gospodarczą. W tym zakresie cel ostatecznie zamierzony przez podatnika jest bowiem bez znaczenia (18). Zatem sama gospodarcza motywacja podatnika nie może być wystarczająca.

38.

W tym względzie Trybunał wyraża również, że sam fakt, iż usługa jest „konieczną przesłanką” działalności gospodarczej podatnika, nie wyklucza uznania, że usługa jest świadczona na potrzeby prywatnych celów osoby trzeciej. „Pośredni związek” sam w sobie nie może prowadzić do zrównania nieodpłatnej usługi z usługą świadczoną odpłatnie (19), która następnie uprawnia do odliczenia.

39.

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

40.

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

41.

Decydujące jest za to, kto – podatnik, czy osoba trzecia – rzeczywiście wykorzystuje transakcję

powodują?c? naliczenie podatku i czy w wyniku tego ma miejsce niepodatkowana konsumpcja ko?cowa. Tutaj jedynie gmina wykorzystuje us?ugi budowlane bezpo?rednio na potrzeby odprowadzania ?cieków (20). Ona utrzymuje i eksploatuje przebudowan? obecnie infrastruktur? (21).

42.

Inna interpretacja by?aby sprzeczna z zasad? neutralno?ci: przebudowa infrastruktury komunalnej przy wy??czeniu inwestora maj?cego zamiar wykonania budowy nie by?aby obci??ona VAT; przebudowa za po?rednictwem ?rodków podatkowych przez gmin? podlega?oby natomiast VAT. Decyduj?ca nie mo?e by? zatem motywacja inwestora, lecz wy??cznie przypisanie transakcji z punktu widzenia VAT gminie (w tym wzgl?dzie poni?ej, pkt 48 i nast.).

d) Odgraniczenie od orzeczenia Trybuna?u w sprawie Sveda

43.

Przy bli?szej analizie wniosкови temu nie stoi na przeszkodzie równie? wyrok Sveda (22) z 2015 r. Równie? w tamtym przypadku zosta?a zbudowana infrastruktura – w postaci ?cie?ki rekreacyjnej, która mia?a by? udost?pniana nieodp?atnie osobom trzecim. Trybuna? potwierdzi? tutaj bezpo?redni zwi?zek z przysz?? dzia?alno?ci? gospodarcz? podatnika (23).

44.

Te dwa przypadki – dzielaj?c stanowisko rz?du bu?garskiego i odmiennie ni? utrzymuje Iberdrola w toku rozprawy – nie s? jednak porównywalne. Po pierwsze, w sprawie Sveda sporne jest, czy podatnik rzeczywi?cie nieodp?atnie udost?pnia ?cie?k? rekreacyjn? osobom trzecim, je?eli za udost?pnianie zosta?a wyp?acona subwencja pa?stwowa. Trybuna? nie zajmowa? si? jednak bli?ej t? ostatni? kwesti?.

45.

Po drugie, ?cie?ka rekreacyjna by?a wykorzystywana przez samego podatnika do wykonywania jego w?asnej dzia?alno?ci gospodarczej polegaj?cej na sprzeda?y towarów. W??czenie samodzielnej osoby trzeciej – gminy, realizuj?cej za pomoc? otrzymanych us?ug w?asne cele polegaj?ce na dostarczaniu wody – ró?ni ten przypadek od sprawy Sveda. Tolerowanie u?ytkowania ?cie?ki na potrzeby w?asnej dzia?alno?ci handlowej (jak w sprawie Sveda) nie jest samodzielnym ?wiadczeniem na rzecz osoby trzeciej, lecz jedynie cz??ci? podlegaj?cych opodatkowaniu transakcji sprzeda?y (24).

46.

Nieodp?atna przebudowa infrastruktury osoby trzeciej nie jest jednak?e niesamodzielnym ?wiadczeniem pomocniczym w odniesieniu do planowanych podlegaj?cych opodatkowaniu us?ug najmu. Dane ?wiadczenie mo?e zosta? uznane za niesamodzielne ?wiadczenie pomocnicze, je?eli nie stanowi ono dla klienta celu samego w sobie, lecz jest ?rodkiem do skorzystania ze ?wiadczenia g?ównego na jak najlepszych warunkach (25). Nie mo?e by? jednak mowy o tym, by przebudowa obcych instalacji na rzecz gminy lub odprowadzanie ?cieków przez gmin? jedynie uzupe?nia?y us?ugi najmu ?wiadczone przez Iberdrol? w stosunku do jej najemców.

47.

W niniejszym przypadku Iberdrola – inaczej ni? w sprawie Sveda – nie wykorzystuje przebudowanej infrastruktury w ramach swoich us?ug najmu. Us?ugi te s? niezale?ne od

odprowadzania ścieków przez gminę. Istnienie wystarczającej infrastruktury komunalnej jest jedynie przesłanką budowy ośrodka wypoczynkowego, który będzie następnie wykorzystywany do przeprowadzania transakcji najmu. Dlatego też – inaczej niż w sprawie Sveda – nie można mówić o tym, że brak jest bezpodstawnego i ścisłego związku pomiędzy określoną transakcją powodującą naliczenie podatku (otrzymywaniem usług przebudowy) a transakcją objętą podatkiem należnym (świadčeniem usług przebudowy na rzecz gminy).

e) Związek z art. 26 dyrektywy VAT

48.

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

49.

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

50.

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

51.

Jeżeli jednak rzeczywiście ma miejsce nieodpłatna usługa, należy wówczas rozstrzygnąć, czy podlega ona opodatkowaniu zgodnie z art. 26 dyrektywy VAT. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości dotyczy także tzw. prawa wyboru zaliczenia (27) umożliwiające odliczenie mimo częściowego wykorzystywania towarów do celów prywatnych. Po pierwsze, powstaje już jednak wątpliwość co do tego, czy to orzecznictwo obejmuje również usługi (28). Po drugie, sporne jest, czy w przypadku osób prawnych wykorzystywanie do „celów prywatnych” (29) byłoby w ogóle możliwe. W każdym wypadku w niniejszej sprawie takie wykorzystywanie nie ma miejsca.

52.

Ponieważ w niniejszym przypadku nieodpłatna przebudowa nie została dokonana w celach innych niż działalność przedsiębiorstwa, również art. 26 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT nie powoduje powstania obowiązku podatkowego. W konsekwencji koszty przebudowy nie są zniżane

bezpłatnie z opodatkowanymi transakcjami, lecz bezpłatnie z nieopodatkowanymi transakcjami (nieodpłatnie przebudowa na rzecz gminy). Z tego względu wyłączone jest również odliczenie.

VI. Propozycja rozstrzygnięcia

53.

Proponuję zatem, aby na pytania prejudycjalne Varhoven administrativen sad (naczelny sąd administracyjny, Bułgaria) udzielił również następującej odpowiedzi:

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

(1) Język oryginału: niemiecki.

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

(3) Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(24) Z tego powodu bezspornie przysuguje odliczenie z tytułu przebudowy własnego miejsca

parkingowego dla klientów, nawet jeżeli korzystają z niego nieodpłatnie przede wszystkim klienci.

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

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

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

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

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