Zbiór Orzeczeń

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 — Główne wykorzystanie na potrzeby nieopodatkowanych transakcji — Uboczne wykorzystanie na potrzeby opodatkowanych transakcji

I – **Wprowadzenie**

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy ścieżki rekreacyjnej o tematyce mitologii bałtyckiej w kontekście opodatkowania podatkiem VAT. Litewskie przedsiębiorstwo nieodpłatnie udostępnia tę ścieżkę odwiedzającym. Z tego względu administracja skarbowa odmówiła temu przedsiębiorstwu odliczenia kosztów budowy ścieżki. Rzeczone przedsiębiorstwo uważa, że niesłusznie, gdyż w rezultacie odwiedzający powinni jednak coś zapłacić, co prawda nie za samo korzystanie ze ścieżki, 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 ścisły 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”)

1 — Język oryginału: niemiecki.
2 — Dz.U. L 347, s. 1.

4. Na mocy art. 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT „podatnikiem” jest każda osoba „prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”. Akapit drugi tego przepisu uzupełnia tę regulację, stanowiąc:

„»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. Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy VAT opodatkowaniu podlegają „dostawa towarów” lub „świadczenie usług”, „na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

6. Artykuł 26 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi uzupełniająco:

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

a) użycie towarów stanowiących część majątku przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż działalność jego przedsiębiorstwa, w przypadkach kiedy VAT od takich towarów podlegał w całości lub w części odliczeniu;

[…]”.

7. Artykuł 168 dyrektywy VAT reguluje prawo do odliczenia VAT przez podatnika w sposób następujący:

„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;

[…]”.

8. Ten przepis odpowiada art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku [3], która obowiązywała do dnia 31 grudnia 2006 r. Wydane w tej materii orzecznictwo Trybunału jest również uwzględniane w niniejszej sprawie.

9. W przedmiocie korekty odliczenia art. 187 dyrektywy VAT stanowi wreszcie, co następuje:

„1. W przypadku dóbr inwestycyjnych korekta obejmuje okres pięciu lat, włącznie z rokiem, w którym towary zostały nabyte lub wytworzone.

[…]

2. Roczna korekta dokonywana jest wyłącznie w odniesieniu do jednej piątej VAT nałożonego na te dobra inwestycyjne […].

3 — Dz.U. L 145, s. 1.

Korekta, o której mowa w akapicie pierwszym, dokonywana jest z uwzględnieniem 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 głównym**

11. Spółka Sveda UAB (zwana dalej „spółką Sveda") jest skarżącą w postępowaniu głównym. 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 „ścieżką rekreacyjną"). W tym celu zbudowała ścieżki, stopnie, tarasy widokowe, miejsca do palenia ognisk, stoisko informacyjne oraz parkingi dla samochodów.

13. Prace mające na celu budowę rzeczonej ścieżki rekreacyjnej były wykonywane na podstawie zobowiązań wynikających z umowy, którą spółka Sveda zawarła z krajową agencją płatniczą przy ministerstwie rolnictwa (zwaną dalej „krajową agencją płatniczą"). 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 kwotę podlegającą odliczeniu. Litewska administracja podatkowa odmówiła jednakże zwrotu tych zapłaconych kwot z uwagi na to, że nie zostało wykazane, iż świadczenia otrzymane przez spółkę Sveda służyły na potrzeby działalności podlegającej podatkowi VAT.

IV – **Postępowanie przed Trybunałem**

16. Rozpatrujący obecnie spór Lietuvos vyriausiasis 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 bezpośrednio przeznaczone do nieodpłatnego użytku 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 [świadczyć] 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 odsyłający dąży w pytaniu prejudycjalnym do ustalenia, czy w sytuacji takiej jak w sporze głównym podatnik ma prawo od 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 ścieżki rekreacyjnej nie działała w charakterze podatnika.

21. W świetle utrwalonego orzecznictwa odliczenie podatku naliczonego w odniesieniu do nabytego dobra wymaga w istocie, aby podatnik nabywając to dobro działał 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 części lub w całości do majątku przedsiębiorstwa podatnika, aby odliczenie podatku naliczonego przy nabyciu lub wytworzeniu dobra nie było a priori wyłączone [6]. Kwestię, czy tak jest, należy oceniać z uwzględnieniem wszystkich okoliczności przypadku, wśród których znajdują się charakter danego towaru i okres, jaki upłynął 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 płatniczą jest ona zobowiązana do udostępnienia ścieżki 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 orzekał 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 jeśli dobra te nie są bezpośrednio wykorzystywane do celów tej działalności gospodarczej [8].

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

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 Menidžmynt, C-118/11, EU:C:2012:97, pkt 57, 58; Kłub, 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 Menidžmynt, 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 Menidžmynt, C-118/11, EU:C:2012:97, pkt 58; Kłub, C-153/11, EU:C:2012:163, pkt 39, 40.

8 — Wyroki: Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, pkt 14; Kłub, C-153/11, EU:C:2012:163, pkt 44; Gran Via Moineşti, C-257/11, EU:C:2012:759, pkt 25.

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, gdyż 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. Ścieżka 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 żąda od odwiedzających 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 ścieżkę rekreacyjną, działała w ramach swojej działalności gospodarczej [12].

30. Z drugiej strony ścieżka 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 ścieżki rekreacyjnej do nieodpłatnego użytku (główne wykorzystanie), które nie daje prawa do odliczenia zgodnie z art. 168 dyrektywy VAT. Za nim znajduje się jednakże wykorzystanie ścieżki rekreacyjnej jako instrumentu służącego świadczeniu na rzecz odwiedzających usług podlegających opodatkowaniu (uboczne wykorzystanie), z czego wynikało 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 pozostawanie 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 środkiem mającym na celu umożliwienie prowadzenia opodatkowanej działalności przez podatnika. Trybunał dokonał więc tutaj rozróżnienia między wyłącznie istotnym głównym i jedynie ubocznym wykorzystaniem transakcji dokonanej na wcześniejszym etapie obrotu.

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; FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, pkt 49.

10 — Zobacz wyrok Kłub, C-153/11, EU:C:2012:163, pkt 36; zob. również moja opinia w sprawie X, C-334/10, EU:C:2012:108, pkt 81 i przywołane 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; 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.

33. Trybunał jednakże rozwinął swoje orzecznictwo. Wprawdzie do zastosowania art. 168 dyrektywy VAT nadal konieczne jest stwierdzenie bezpośredniego i ścisłego związku między badaną transakcją opodatkowaną na wcześniejszym etapie obrotu a jedną lub kilkoma transakcjami opodatkowanymi na późniejszym etapie obrotu, które rodzą prawo do odliczenia [14]. Taki związek może jednak istnieć z całą 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 włączone 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 przysługuje zatem w niniejszym przypadku wtedy, gdy koszty nabycia lub wytworzenia dóbr inwestycyjnych składających się na ścieżkę rekreacyjną w rozumieniu orzecznictwa są włączone 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, mogą to być podlegające opodatkowaniu usługi, które spółka Sveda zamierza świadczyć odwiedzającym ścieżkę rekreacyjną, i które są przedmiotem pytania prejudycjalnego (w tym względzie niżej pkt 2). Po drugie, mającą znaczenie transakcją opodatkowaną na późniejszym etapie obrotu mogłaby być również sama budowa ścieżki 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 ścieżki 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 ścieżki rekreacyjnej przez spółkę Sveda stanowiła transakcję opodatkowaną na późniejszym etapie obrotu. Budowa ścieżki 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.

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; 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; 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; 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 przywołane tam orzecznictwo.

38. W świetle utrwalonego orzecznictwa transakcja odpłatna zakłada wyłącznie istnienie bezpośredniego związku między dostawą towarów lub świadczeniem usług a świadczeniem wzajemnym rzeczywiście otrzymanym przez podatnika [18]. Tego rodzaju bezpośredni związek wymaga wyłącznie 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 ścieżki 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 ścieżki rekreacyjnej i „dotacją" w rozumieniu przywołanego orzecznictwa.

40. Jeżeli ocena dokonana przez sąd odsyłający wykaże, iż spółka Sveda poprzez samą budowę ścieżki rekreacyjnej dokonuje transakcji opodatkowanej na podstawie art. 2 lit. a) lub c) dyrektywy VAT, nabycie lub wytworzenie dóbr inwestycyjnych na potrzeby ścieżki 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 włączone w cenę, ponieważ wysokość płatności ze strony krajowej agencji płatniczej jest właśnie obliczana według tych kosztów.

2. W przedmiocie udzielenia odpowiedzi na pytanie prejudycjalne

41. Gdyby jednak sąd odsyłający miał stwierdzić, że budowa ścieżki 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 ścieżkę 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 włączone w cenę tych usług.

a) Obiektywne pojęcie kosztów

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

18 — Zobacz np. wyrok Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, pkt 37 i przywołane 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; 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.

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 stanowią 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 włączone 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.

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; 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; 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.

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

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

49. Jest to główne wykorzystanie dóbr inwestycyjnych, które stanowi ścieżka rekreacyjna. Główne wykorzystanie może jednak wyłącznie w dwóch przypadkach przerwać ścisły 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 stanowią 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 służą 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, ścisły i bezpośredni związek między transakcjami na wcześniejszym etapie obrotu i świadczeniem płatnych usług na rzecz odwiedzających byłby przerwany również wtedy, gdyby główne wykorzystanie ścieżki rekreacyjnej do niepłatnego użytkowania przez odwiedzających stanowiło działalność spółki Sveda, która nie ma charakteru gospodarczego. Z orzecznictwa wynika bowiem, iż prawo do odliczenia nie przysługuje 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 słusznie 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 ścieżki rekreacyjnej przy ustalaniu ceny planowanych odpłatnych usług na rzecz odwiedzających mogłoby być sprzeczne z umową zawartą z krajową agencją płatniczą. Sąd odsyłający rozważył 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.

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, 71; X, C-651/11, EU:C:2013:346, pkt 56.

31 — Wyroki: Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 30; 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.

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 Fundusz Rolny na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich [34].

57. Nawet jeśli wykorzystanie ścieżki rekreacyjnej przez spółkę Sveda miałoby 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 miałoby 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 wstępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli w okresie pięciu lat wystąpią zmiany mające znaczenie dla prawa od 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 przysługuje.

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 wyłączają odliczenie. Nawet jeśli odwiedzającym początkowo nie są oferowane żadne odpłatne usługi, to nie zmienia to niczego w wykorzystaniu dóbr inwestycyjnych na potrzeby działalności gospodarczej spółki Sveda, jeśli 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 tę okoliczność za istotną przy ocenie zagadnienia, w jakim zakresie koszty transakcji opodatkowanych na wcześniejszym etapie obrotu włączają się w cenę transakcji opodatkowanych na późniejszym etapie obrotu.

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; GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, pkt 32.

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

64. Tak jak Republika Litewska i Komisja uważam 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 niezmniejszonego 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 przysługuje 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.

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