Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 1 października 2020 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Artykuł 17 ust. 2 lit. a) – Prawo do odliczenia podatku naliczonego – Usługi, które przyniosły korzyść również osobom trzecim – Istnienie bezpośredniego i ścisłego związku z działalnością gospodarczą podatnika – Istnienie bezpośredniego i ścisłego związku z jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym

W sprawie C-405/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hof van Cassatie (sąd kasacyjny, Belgia) postanowieniem z dnia 26 kwietnia 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 24 maja 2019 r., w postępowaniu:

Vos Aannemingen BVBA

przeciwko

Belgische Staat,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: L.S. Rossi, prezes izby, J. Malenovský (sprawozdawca) i F. Biltgen, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Vos Aannemingen BVBA – H. Geinger i F. Vanbiervliet, advocaten,

– w imieniu rządu belgijskiego – J.-C. Halleux i C. Pochet, w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

* Język postępowania: niderlandzki.

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 17 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 (Dz.U. 1977, L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. 1995, L 102, s. 18) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten złożono w ramach sporu pomiędzy Vos Aannemingen BVBA a Belgische Staat (państwem belgijskim) w przedmiocie możliwości odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) obciążającego nabycie usług pośrednictwa w obrocie nieruchomościami i usług reklamy oraz nabycie usług administracyjnych.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 17 ust. 2 i 5 szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z art. 28f tejże dyrektywy, stanowi:

„2. O ile towary i usługi są częścią [są wykorzystywane na potrzeby] transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić:

a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego na terytorium kraju [VAT] od towarów lub usług, które są lub mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[…]

5. W odniesieniu do towarów i usług, które mają być wykorzystane przez podatnika, tak w przypadku transakcji określonych w ust. 2 i 3, dla których [VAT] podlega odliczeniu, jak i transakcji, dla których podatek nie podlega odliczeniu, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części [VAT], jak[a] przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

Ta część podlegająca odliczeniu zostanie ustalona, zgodnie z art. 19, dla wszystkich transakcji przeprowadzanych przez podatnika.

[…]".

Prawo belgijskie

4 Artykuł 45 § 1 Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (kodeksu podatku od wartości dodanej), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, stanowi:

„Podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, podatków obciążających dostarczone mu towary i usługi, towary, których przywozu dokonał, oraz wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, którego dokonał, o ile wykorzystuje on te towary i usługi do przeprowadzania:

1° transakcji podlegających opodatkowaniu;

[…]".

5 Artykuł 1 § 2 koninklijk besluit nr. 3, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (dekretu królewskiego nr 3 dotyczącego odliczeń przy stosowaniu podatku od wartości dodanej) z dnia 10 grudnia 1969 r. (*Belgisch Staatsblad* z dnia 12 grudnia 1969 r., s. 12006), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, stanowi:

„Nie podlega odliczeniu podatek obciążający towary i usługi przeznaczone przez podatnika do użytku prywatnego lub do celów innych niż cele związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą.

Jeżeli towar lub usługa są przeznaczone częściowo do takich celów, odliczenie jest wykluczone w zakresie takiego przeznaczenia. Zakres ten jest określany przez podatnika pod nadzorem organu administracji".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

6 Vos Aannemingen prowadzi działalność gospodarczą polegającą na budowie i sprzedaży budynków wielomieszkaniowych. Ze względu na to, że budynki te są wznoszone na gruntach stanowiących własność osób trzecich, niepodzielne udziały w prawie własności gruntów przypadające na mieszkania sprzedawane przez Vos Aannemingen są sprzedawane bezpośrednio przez właścicieli gruntów.

7 Vos Aannemingen pokrywa koszty reklamy, koszty administracyjne i prowizje agentów nieruchomości, a następnie w całości odlicza VAT naliczony z tego tytułu.

8 W następstwie kontroli podatkowej właściwy organ belgijski stwierdził, w odniesieniu do okresu od 1 stycznia 1999 r. do 30 września 2001 r., że Vos Aannemingen może odliczyć naliczony VAT jedynie w zakresie, w jakim dotyczy on sprzedaży budynków wzniesionych przez Vos Aannemingen. Wspomniany organ ograniczył zatem zakres prawa do odliczenia VAT przyznanego tej spółce poprzez zastosowanie do kwoty naliczonego VAT ułamka, którego licznik stanowiła cena budynku, a mianownik – cena budynku dodana do ceny gruntu.

9 W rezultacie Vos Aannemingen doręczono nakaz zapłaty kwoty 92 313,99 EUR tytułem VAT, powiększonej o odsetki i grzywny.

10 Po dokonaniu, z zastrzeżeniem zwrotu, zapłaty kwot, których zażądał organ podatkowy, Vos Aannemingen wniosła sprzeciw od rzeczonego nakazu zapłaty, żądając ich zwrotu.

11 W wyroku z dnia 21 marca 2016 r. rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen (sąd pierwszej instancji w prowincji Flandria Wschodnia, Belgia) uwzględnił żądanie Vos Aannemingen.

12 Sąd ten stwierdził, że – zważywszy na to, iż sprzedaż budynku i gruntu stanowi jedną i tę samą dostawę – poniesione przez Vos Aannemingen koszty reklamy, koszty administracyjne i prowizje agentów nieruchomości można w całości uznać za objęte ogólnymi kosztami jej jedynej działalności gospodarczej, a mianowicie budowy i sprzedaży mieszkań. Wspomniany sąd uznał ponadto, że okoliczność, iż właściciele przedmiotowych gruntów mogli czerpać korzyści z usług reklamy oraz usług świadczonych przez agentów nieruchomości, którzy otrzymywali prowizje, należy uznać za drugorzędną względem potrzeb Vos Aannemingen.

13 Organ podatkowy wniósł apelację od owego wyroku do hof van beroep te Gent (sądu apelacyjnego w Gandawie, Belgia), który w wyroku z dnia 28 listopada 2017 r. uznał ją za zasadną.

14 Wspomniany sąd zauważył przede wszystkim, że nie zakwestionowano tego, iż VAT, co do którego organ podatkowy w części odmówił odliczenia, dotyczy zarówno sprzedaży gruntów stanowiących własność osób trzecich, jak i sprzedaży budynków wzniesionych przez Vos Aannemingen.

15 Następnie sąd ten stwierdził, że jakkolwiek rzeczywiście istnieje pewien związek pomiędzy sprzedażą budynków a sprzedażą gruntów, to jednak nie jest on bezpośredni i ścisły w rozumieniu wyroku z dnia 8 lutego 2007 r., Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87).

16 W tym względzie wspomniany sąd uznał, że w sprawie w postępowaniu głównym oddzielna sprzedaż gruntów i budynków była prawnie możliwa i że Vos Aannemingen miała możliwość refakturowania na właściciela gruntów części kosztów reklamy, kosztów administracyjnych i prowizji agentów nieruchomości.

17 Ponadto sąd apelacyjny stwierdził, że nie można utrzymywać, iż właściciele gruntów, których dotyczy postępowanie główne, jedynie czerpali „korzyść" w rozumieniu wyroku z dnia 18 lipca 2013 r., AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488) z pokrycia przez Vos Aannemingen kosztów i prowizji. Podkreślił on, że owe koszty i prowizje, w zakresie, w jakim dotyczyły one sprzedaży gruntów, powinny były zasadniczo zostać poniesione przez wspomnianych właścicieli.

18 Wreszcie sąd ten uznał, że rozpatrywane koszty i prowizje nie należą również do kategorii kosztów ogólnych ponoszonych przez Vos Aannemingen.

19 Vos Aannemingen wniosła skargę kasacyjną od tego wyroku do Hof van Cassatie (sądu kasacyjnego, Belgia). Twierdzi ona w szczególności, że jeżeli transakcja powodująca naliczenie podatku jest obiektywnie zawierana w celu dokonania określonych lub wszystkich podlegających opodatkowaniu czynności objętych podatkiem należnym, podatnik może w całości odliczyć podatek naliczony, nawet jeśli korzyść z owej transakcji czerpie również osoba trzecia, która zasadniczo powinna była ponieść część wydatków, o ile korzyść osobista, jaką osoba trzecia uzyskuje, ma charakter drugorzędny względem potrzeb przedsiębiorstwa podatnika.

20 Uznawszy, że orzecznictwo Trybunału nie pozwala na stwierdzenie z całą pewnością, czy w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym podatek naliczony może zostać w całości odliczony, Hof van Cassatie (sąd kasacyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 17 [szóstej dyrektywy] należy interpretować w ten sposób, że jeżeli wydatek przynosi korzyść również osobie trzeciej – tak jak ma to miejsce w sytuacji, gdy deweloper w związku ze sprzedażą mieszkań ponosi koszty reklamy, koszty administracyjne i wynagrodzenia pośredników nieruchomości, które przynoszą korzyść także właścicielom gruntów – to nie stoi to na przeszkodzie pełnemu odliczeniu VAT z tytułu tych kosztów, pod warunkiem że zostanie stwierdzone istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy tym wydatkiem a działalnością gospodarczą podatnika, a korzyść osoby trzeciej jest drugorzędna względem potrzeb przedsiębiorstwa podatnika?

2) Czy zasada ta ma również zastosowanie, jeżeli [chodzi nie o koszty ogólne, lecz o] koszty związane z określonymi transakcjami na późniejszym etapie obrotu, takimi jak sprzedaż mieszkań z jednej strony i gruntów z drugiej strony, bez względu na to, czy podlegają one opodatkowaniu VAT?

3) Czy na kwestię możliwości odliczenia VAT z tytułu tych kosztów ma wpływ okoliczność, że podatnik ma możliwość/prawo częściowego obciążenia tym wydatkiem osoby trzeciej, która uzyskuje z tego tytułu korzyść, jednak tego nie czyni?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

21 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że okoliczność, iż pokryte przez podatnika będącego deweloperem wydatki z tytułu kosztów reklamy, kosztów administracyjnych i prowizji agentów nieruchomości, jakie poniósł on w ramach sprzedaży mieszkań, przynoszą korzyść również osobie trzeciej, stoi na przeszkodzie możliwości pełnego odliczenia przez tego podatnika VAT naliczonego z tytułu owych wydatków, jeżeli, po pierwsze, istnieje bezpośredni i ścisły związek pomiędzy wspomnianymi wydatkami a działalnością gospodarczą podatnika, oraz po drugie, korzyść, jaką osoba trzecia uzyskuje, ma charakter drugorzędny względem potrzeb przedsiębiorstwa podatnika.

22 Artykuł 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy zezwala podatnikom na odliczenie od podatku, który są zobowiązani zapłacić, VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego na terytorium kraju od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być im dostarczone przez innego podatnika, o ile owe towary i usługi są wykorzystywane na potrzeby zawieranych przez nich transakcji podlegających opodatkowaniu.

23 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przewidziane w tym przepisie prawo do odliczenia stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego w przepisach Unii, a co za tym idzie – integralną część mechanizmu VAT, i co do zasady nie może zostać ograniczone [zob. podobnie wyroki: z dnia 14 czerwca 2017 r., Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, pkt 33; a także z dnia 18 października 2018 r., Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, pkt 39].

24 Ustanowiony w szóstej dyrektywie system odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT podlegającego zapłacie bądź zapłaconego w ramach całej działalności gospodarczej tego przedsiębiorcy. Tym samym wspólny system VAT gwarantuje w zakresie ciężaru podatkowego neutralność jakiejkolwiek działalności gospodarczej – niezależnie od jej celu lub wyników – pod warunkiem, że co do zasady sama podlega ona opodatkowaniu VAT (wyrok z dnia 3 lipca 2019 r., The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 Aby można było przyznać podatnikowi prawo do odliczenia naliczonego VAT i określić zakres tego prawa, konieczne jest, co do zasady, istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które dają prawo do odliczenia. Prawo do odliczenia VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług zakłada bowiem, iż wydatki poczynione celem ich uzyskania stanowiły element cenotwórczy transakcji obciążonych podatkiem należnym dających prawo do jego odliczenia (wyroki: z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 28; a także z dnia 24 stycznia 2019 r., Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 Prawo do odliczenia zostaje jednak również przyznane podatnikowi nawet w przypadku braku bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną transakcją objętą podatkiem należnym lub większą liczbą takich transakcji, które dają prawo do odliczenia, gdy koszty przedmiotowych usług należą do kosztów ogólnych podatnika i jako takie stanowią elementy cenotwórcze dostarczanych przez niego towarów lub świadczonych przez niego usług. Koszty takie zachowują bowiem bezpośredni i ścisły związek z całą działalnością gospodarczą podatnika (wyrok z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 W niniejszej sprawie sąd odsyłający, który wychodzi z założenia, że istnieje bezpośredni i ścisły związek pomiędzy wydatkami rozpatrywanymi w postępowaniu głównym a całą działalnością gospodarczą podatnika, dąży do ustalenia, czy okoliczność, że wydatki te przynoszą korzyść również osobie trzeciej, stoi na przeszkodzie możliwości pełnego odliczenia przez tego podatnika VAT naliczonego z tytułu rzeczonych wydatków.

28 W tym względzie, jeżeli istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy usługami świadczonymi na rzecz podatnika a jego działalnością gospodarczą zostanie stwierdzone, okoliczność, że usługi te przynoszą korzyść również osobie trzeciej, nie wystarczy do uzasadnienia odmówienia podatnikowi odpowiadającego owym usługom prawa do odliczenia podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 35), pod tym jednak warunkiem, że korzyść, jaką osoba trzecia czerpie z owych usług, ma charakter drugorzędny względem potrzeb podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Sprzeczne z zasadą neutralności VAT, przywołaną w pkt 24 niniejszego wyroku, byłoby bowiem obciążenie podatnika VAT związanym z wydatkami poniesionymi na potrzeby transakcji podlegających opodatkowaniu z tego tylko względu, że osoba trzecia czerpie z nich korzyść o drugorzędnym charakterze (zob. podobnie wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, pkt 36).

30 Należy przy tym uściślić, że uznanie korzyści uzyskanej przez osobę trzecią za drugorzędną wymaga, aby korzyść ta wynikała z usług świadczonych w interesie własnym podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 W przypadku gdy – jak w niniejszej sprawie – okazuje się, że wydatki odpowiadające kosztom reklamy, kosztom administracyjnym i prowizjom agentów nieruchomości poniesiono w interesie podatnika, korzyść, jaką z tych wydatków uzyskały również osoby trzecie, można uznać za drugorzędną w świetle orzecznictwa przywołanego w poprzednim punkcie niniejszego wyroku.

32 Wynika z tego, iż okoliczność taka jak zaistniała w postępowaniu głównym, polegająca na tym, że osoba trzecia, która jest właścicielem gruntu, również czerpie w ramach sprzedaży tego gruntu korzyść z usług świadczonych na rzecz podatnika, nie może skutkować ograniczeniem zakresu prawa do odliczenia VAT, które przysługuje owemu podatnikowi.

33 W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze trzeba odpowiedzieć, że art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że okoliczność, iż poniesione przez podatnika będącego deweloperem wydatki z tytułu kosztów reklamy, kosztów administracyjnych i prowizji agentów nieruchomości, jakich dokonał on w ramach sprzedaży mieszkań, przynoszą korzyść również osobie trzeciej, nie stoi na przeszkodzie możliwości pełnego odliczenia przez tego podatnika VAT naliczonego z tytułu owych wydatków, jeżeli, po pierwsze, istnieje bezpośredni i ścisły związek pomiędzy wspomnianymi wydatkami a działalnością gospodarczą podatnika, oraz po drugie, korzyść, jaką osoba trzecia uzyskuje, ma charakter drugorzędny względem potrzeb przedsiębiorstwa podatnika.

W przedmiocie pytania drugiego

34 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że okoliczność, iż wydatki poniesione przez podatnika przynoszą korzyść również osobie trzeciej, stoi na przeszkodzie możliwości pełnego odliczenia przez tego podatnika VAT naliczonego z tytułu owych wydatków, w przypadku gdy wydatki te nie należą do kosztów ogólnych podatnika, lecz są kosztami przypisanymi do określonych transakcji objętych podatkiem należnym.

35 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że prawo do odliczenia zostaje przyznane podatnikowi nie tylko wtedy, gdy koszty danych usług należą do kosztów ogólnych związanych z całą działalnością gospodarczą podatnika, lecz również i przede wszystkim wtedy, gdy istnieje bezpośredni i ścisły związek pomiędzy transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną transakcją objętą podatkiem należnym lub większą liczbą takich transakcji, które dają prawo do odliczenia (zob. podobnie wyroki: z dnia 29 października 2009 r., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 60; a także z dnia 30 maja 2013 r., X, C-651/11, EU:C:2013:346, pkt 55).

36 W treści pytania drugiego sąd odsyłający wprost przyjmuje założenie, że koszty związane z usługami powodującymi naliczenie podatku nie należą do kosztów ogólnych, lecz są przypisane do określonych transakcji objętych podatkiem należnym, z których niektóre są zawierane przez podatnika, a inne przez osobę trzecią.

37 W tym względzie, jak przypomniano w pkt 22 niniejszego wyroku, z art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy wynika, że podatnicy mają prawo do odliczenia od podatku, który są zobowiązani zapłacić, VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego na terytorium kraju od usług, które są im świadczone przez innego podatnika, tylko w zakresie, w jakim usługi te są wykorzystywane na potrzeby zawieranych przez nich samych transakcji podlegających opodatkowaniu.

38 W rezultacie prawa tego nie daje ta część wydatków, która jest związana nie z transakcjami zawieranymi przez podatnika, lecz z transakcjami dokonywanymi przez osobę trzecią, takimi jak sprzedaż gruntów, która stanowi przedmiot sprawy rozpatrywanej w postępowaniu głównym.

39 W niniejszej sprawie, gdyby okazało się, że część usług, z tytułu których poniesiono wydatki rozpatrywane w postępowaniu głównym, wykorzystano nie na potrzeby zawieranych przez podatnika transakcji związanych z budową i sprzedażą budynków, lecz na potrzeby dokonywanych przez osoby trzecie transakcji sprzedaży gruntów, doszłoby do częściowego zerwania bezpośredniego i ścisłego związku istniejącego pomiędzy tymi usługami a podlegającymi opodatkowaniu transakcjami tej spółki, tak że spółce tej nie przysługiwałoby prawo do odliczenia VAT obciążającego tę część wydatków (zob. analogicznie wyrok z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 39).

40 Aby określić zakres przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia, sąd krajowy powinien ustalić, w jakim zakresie przedmiotowe usługi były rzeczywiście świadczone w celu umożliwienia podatnikowi zawarcia transakcji podlegających opodatkowaniu (zob. podobnie wyrok z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 34). Jedynie bowiem w tym zakresie naliczony VAT zostanie uznany za obciążający usługi świadczone na rzecz podatnika, jak wymaga tego art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy.

41 W tym celu należy oprzeć się na obiektywnej istocie usług nabytych przez podatnika i wziąć pod uwagę wszelkie okoliczności, w jakich przebiegały rozpatrywane transakcje (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 31; a także z dnia 17 października 2018 r., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, pkt 28).

42 W okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym istotne znaczenie będą miały w szczególności umowy o świadczenie usług, a także rzeczywistość gospodarcza i handlowa, której uwzględnienie stanowi, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 18 czerwca 2020 r., KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, pkt 61).

43 W świetle powyższych rozważań na pytanie drugie trzeba odpowiedzieć, że art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że okoliczność, iż wydatki poniesione przez podatnika przynoszą korzyść również osobie trzeciej, nie stoi na przeszkodzie możliwości pełnego odliczenia przez tego podatnika VAT naliczonego z tytułu owych wydatków, w przypadku gdy wydatki te nie

należą do kosztów ogólnych podatnika, lecz są kosztami przypisanymi do określonych transakcji objętych podatkiem należnym, o ile owe koszty zachowują bezpośredni i ścisły związek z zawieranymi przez podatnika transakcjami podlegającymi opodatkowaniu, czego ustalenie w świetle wszelkich okoliczności, w jakich owe transakcje przebiegały, należy do sądu odsyłającego.

W przedmiocie pytania trzeciego

44 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że okoliczność, iż podatnik ma możliwość obciążenia częścią wydatków, jakie poniósł, osoby trzeciej, która czerpie z nich korzyść, wpływa na prawo tego podatnika do odliczenia VAT z tytułu owych kosztów.

45 Jak wynika z odpowiedzi na pytanie drugie, a w szczególności z pkt 43 niniejszego wyroku, okoliczność, że część wydatków została przez podatnika poniesiona nie na potrzeby własnych podlegających opodatkowaniu transakcji, lecz na potrzeby transakcji dokonywanych przez osobę trzecią, może prowadzić do częściowego zerwania bezpośredniego i ścisłego związku, jaki musi istnieć między nabyciem usług powodujących naliczenie podatku a transakcją objętą podatkiem należnym, uniemożliwiając tym samym podatnikowi dokonanie pełnego odliczenia VAT z tego tytułu.

46 Okoliczność, że podatnik ma możliwość obciążenia owej osoby trzeciej częścią wydatków, jakie poniósł z tytułu wspomnianych usług, stanowi rzeczywiście wskazówkę przemawiającą za uznaniem, że owa część wydatków odnosi się nie do transakcji objętej podatkiem należnym zawartej przez podatnika, lecz do transakcji dokonanej przez wspomnianą osobę trzecią.

47 Jednakże okoliczność ta nie jest sama w sobie wystarczająca do celów określenia zakresu prawa do odliczenia VAT przysługującego podatnikowi, ponieważ – jak wynika z orzecznictwa przywołanego w pkt 41 niniejszego wyroku – w ramach stosowania kryterium bezpośredniego związku należy wziąć pod uwagę wszelkie okoliczności, w jakich przebiegały rozpatrywane transakcje, przy czym dokonanie tej oceny należy do sądu odsyłającego.

48 W rezultacie na pytanie trzecie trzeba odpowiedzieć, że art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy osoba trzecia czerpie korzyść z wydatków poniesionych przez podatnika, okoliczność, iż podatnik ma możliwość obciążenia tej osoby trzeciej częścią poniesionych w ten sposób wydatków, stanowi jeden z elementów – wraz ze wszelkimi innymi okolicznościami, w jakich przebiegały rozpatrywane transakcje – które sąd odsyłający powinien wziąć pod uwagę przy określaniu zakresu przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia VAT.

W przedmiocie kosztów

49 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

1) **Artykuł 17 ust. 2 lit. a) 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, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., należy interpretować w ten sposób, że okoliczność, iż poniesione przez podatnika będącego deweloperem wydatki z tytułu kosztów reklamy, kosztów administracyjnych i prowizji agentów nieruchomości,**

jakich dokonał on w ramach sprzedaży mieszkań, przynoszą korzyść również osobie trzeciej, nie stoi na przeszkodzie możliwości pełnego odliczenia przez tego podatnika podatku od wartości dodanej naliczonego z tytułu owych wydatków, jeżeli, po pierwsze, istnieje bezpośredni i ścisły związek pomiędzy wspomnianymi wydatkami a działalnością gospodarczą podatnika, oraz po drugie, korzyść, jaką osoba trzecia uzyskuje, ma charakter drugorzędny względem potrzeb przedsiębiorstwa podatnika.

2) **Artykuł 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej przez dyrektywę 95/7, należy interpretować w ten sposób, że okoliczność, iż wydatki poniesione przez podatnika przynoszą korzyść również osobie trzeciej, nie stoi na przeszkodzie możliwości pełnego odliczenia przez tego podatnika podatku od wartości dodanej naliczonego z tytułu owych wydatków, w przypadku gdy wydatki te nie należą do kosztów ogólnych podatnika, lecz są kosztami przypisanymi do określonych transakcji objętych podatkiem należnym, o ile owe koszty zachowują bezpośredni i ścisły związek z zawieranymi przez podatnika transakcjami podlegającymi opodatkowaniu, czego ustalenie w świetle wszelkich okoliczności, w jakich owe transakcje przebiegały, należy do sądu odsyłającego.**

3) **Artykuł 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej przez dyrektywę 95/7, należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy osoba trzecia czerpie korzyść z wydatków poniesionych przez podatnika, okoliczność, iż podatnik ma możliwość obciążenia tej osoby trzeciej częścią poniesionych w ten sposób wydatków, stanowi jeden z elementów – wraz ze wszelkimi innymi okolicznościami, w jakich przebiegały rozpatrywane transakcje – które sąd odsyłający powinien wziąć pod uwagę przy określaniu zakresu przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej.**

Podpisy