

**Sprawa C-405/19****Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 98 ust. 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

24 maja 2019 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Hof van Cassatie (Belgia)

**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

26 kwietnia 2019 r.

**Strona skarżąca:**

Vos Aannemingen BVBA

**Strona przeciwna:**

Belgische Staat

**Przedmiot postępowania głównego**

Skarga kasacyjna dotyczy sporu między spółką Vos Aannemingen BVBA (skarżąca), a organem podatkowym (strona przeciwna) o możliwość odliczenia VAT uiszczanego z tytułu kosztów reklamy, kosztów administracyjnych i wynagrodzeń pośredników nieruchomości. Została ona wniesiona od wyroku hof van beroep Gent (sądu apelacyjnego w Gent, Belgia), w którym uwzględniono wniesiony przez organ podatkowy środek zaskarżenia, na skutek czego pierwotne żądanie skarżącej zostało uznane za uzasadnione jedynie w części, a mianowicie tylko w zakresie zwrotu wymierzonej grzywny administracyjnej. W pierwszej instancji zasądzone na rzecz skarżącej zwrot kwoty 92 313,99 EUR uiszczanej przez nią tytułem VAT powiększonego o odsetki.

## **Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym**

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE 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

## **Pytania prejudycjalne**

„1. Czy art. 17 dyrektywy 77/388/EWG 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 gruntu – 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 nie chodzi o koszty ogólne, lecz 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 obciążenia tym wydatkiem osoby trzeciej, która uzyskuje z tego tytułu korzyść, jednak tego nie czyni?”

## **Powołane przepisy prawa Unii**

Artykuł 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 (zwana dalej „szóstą dyrektywą”)

## **Powołane przepisy prawa krajowego**

Artykuł 149 Grondwet (konstytucji);

Artykuły 1319, 1320 i 1322 Burgerlijk Wetboek (kodeksu cywilnego);

Artykuł 19 ust. 1 i 2, art. 1068 ust. 1 i art. 1138 pkt 3 Gerechtelijk Wetboek (kodeksu postępowania sądowego);

Artikel 45 §1 wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (ustawy z dnia 3 lipca 1969 r. wprowadzającej kodeks podatku od towarów i usług, zwanej dalej „kodeksem VAT”);

Artikel 1 §2 Koninklijk Besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekgeregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (dekretu królewskiego nr 3 z dnia 10 grudnia 1969 r. dotyczącego systemu odliczeń stosowanego w odniesieniu do podatku od towarów i usług) w brzmieniu sprzed nowelizacji dokonanej Koninklijk Besluit van 24 januari 2015 (dekretem królewskim z dnia 24 stycznia 2015 r.)

### **Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i postępowania głównego**

- 1 Jedynym przedmiotem działalności gospodarczej skarżącej jest budowa i sprzedaż budynków wielomieszkaniowych. Buduje ona lokale mieszkalne na gruntach stanowiących własność osób trzecich i następnie oferuje je do sprzedaży. W tym zakresie ponosi ona koszty reklamy, koszty administracyjne oraz uiszcza prowizje na rzecz pośredników nieruchomości. W umowach sprzedaży lokali skarżąca występuje jako sprzedający budynek, natomiast właściciel gruntu występuje jako sprzedający grunt.
- 2 Skarżąca dokonała łącznego odliczenia VAT z tytułu kosztów reklamy i kosztów administracyjnych, a także wynagrodzenia pośredników.
- 3 Po przeprowadzeniu kontroli organ podatkowy stwierdził, że w okresie od 1 stycznia 1999 r. do 30 września 2001 r. VAT podlegał odliczeniu jedynie w zakresie, w jakim dotyczy on sprzedaży budynków, a nie w zakresie, w jakim dotyczy sprzedaży gruntów. Zdaniem organu prawo do odliczenia istnieje jedynie w odniesieniu do wartości procentowej uzyskanej w wyniku zastosowania ułamka, w którym licznik stanowi cena budynku, a mianownik suma ceny budynku i gruntu.
- 4 Organ wydał nakaz zapłaty, po czym skarżąca uiszczała z zastrzeżeniem zwrotu kwotę 92.313,99 EUR tytułem VAT, powiększoną o odsetki i grzywny administracyjne.
- 5 Następnie skarżąca złożyła sprzeciw od nakazu zapłaty i zażądała zwrotu uiszczonych przez nią sum.

Wyrokiem z dnia 21 marca 2016 r. rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (sąd pierwszej instancji w prowincji Flandria Wschodnia, wydział w Gandawie, Belgia) uwzględnił skargę. Rechtbank uznał przy tym zasadniczo, że sprzedaż budynku i gruntu stanowi jedną i tę samą dostawę, a zatem koszty poniesione przez skarżącą z tytułu reklamy i usług pośredników łącznie mogą zostać uznane za ogólne koszty wchodzące w zakres jedynej prowadzonej przez nią działalności. Ponadto rechtbank uznał, że fakt, iż właściciel gruntu może

uzyskać korzyść w związku z poniesionymi kosztami reklamy i prowizjami, należy rozpatrywać jako drugorzędny względem potrzeb skarżącej.

- 6 Organ wniósł do hof van beroep Gent (sądu apelacyjnego w Gandawie, Belgia) środek zaskarżenia od tego wyroku. Wyrokiem z dnia 28 listopada 2017 r. środek zaskarżenia został uwzględniony, a pierwotne żądanie skarżącej zostało uwzględnione jedynie w części, a mianowicie w zakresie nałożonej grzywny administracyjnej.

### **Zasadnicze argumenty stron w postępowaniu głównym**

- 7 W ocenie skarżącej koszty reklamy, koszty administracyjne oraz prowizje pośredników mają bezpośredni i ścisły związek z wykonywaniem przez nią działalności gospodarczej, zatem uzasadnione jest pełne odliczenie naliczonego VAT.

Jej zdaniem sąd apelacyjny nie mógł zgodnie z prawem odmówić pełnego odliczenia VAT naliczonego z tytułu tych wydatków z tego powodu, że nie można było przychylić się do jej twierdzenia, iż dla możliwości odliczenia VAT wystarczające jest istnienie bezpośredniego i ścisłego związku z transakcjami podlegającymi opodatkowaniu, że skarżąca niesłusznie twierdzi przy tym, iż istnieje prawna możliwość odrębnej sprzedaży gruntu i budynku oraz że jeśli nawet istniał pewien związek pomiędzy sprzedażą budynków i sprzedażą gruntu, to nie był to bezpośredni i ścisły związek, o którym mowa powyżej.

- 8 Ponadto skarżąca argumentuje, że jeżeli czynność podejmowana na wcześniejszym etapie obrotu jest obiektywnie podejmowana w celu wykonania jednej lub wszystkich czynności podlegających opodatkowaniu na późniejszym etapie obrotu, podatnik jest uprawniony do pełnego odliczenia od podatku naliczonego, nawet jeżeli czynność ta przynosi korzyść osobie trzeciej i ta osoba trzecia ponosi w zwykłym toku czynności część tych wydatków pod warunkiem, że osobista korzyść osoby trzeciej jest drugorzędna względem potrzeb przedsiębiorstwa podatnika.

Zdaniem skarżącej sąd apelacyjny nie odniósł się do jej argumentu, iż korzyść uzyskana pośrednio przez właścicieli gruntów jest drugorzędna względem potrzeb jej przedsiębiorstwa oraz nie mógł prawnie uzasadnić swojej decyzji poprzez samo wskazanie, że mogła ona obciążyć właścicieli gruntów częścią tych kosztów, przy czym chodzi tutaj o koszty, które w zwykłym toku czynności musiałyby zostać poniesione przez nią.

- 9 Wreszcie skarżąca podnosi, że podatnik, działając w tym charakterze w momencie, kiedy nabywa on usługę i korzysta z tej usługi w odniesieniu do określonych czynności w ramach swojej działalności gospodarczej, może odliczyć należny lub zapłacony VAT od tej usługi, nawet jeśli nie dotyczy to kosztów ogólnych, lecz szczególnych.

Jej zdaniem sąd odwoławczy nie mógł zatem zgodnie z prawem odmówić możliwości pełnego odliczenia VAT naliczonego z tytułu powyższych wydatków na tej podstawie, że chodzi o koszty poniesione w związku ze sprzedażą określonych budynków i gruntów.

### **Zwięzłe uzasadnienie odesłania prejudycjalnego**

- 10 Zgodnie z art. 45 § 1 pkt 1 kodeksu VAT, który stanowi transpozycję art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, każdy podatnik ma prawo do odliczenia podatku nałożonego na dostarczane mu towary i świadczone usługi w zakresie, w jakim wykorzystuje je do celów transakcji podlegających opodatkowaniu.
- 11 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości, aby można było przyznać podatnikowi prawo do odliczenia naliczonego VAT 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 rodzą prawo do odliczenia. Prawo do odliczenia VAT obciążającego nabycie towarów lub usług zakłada, że wydatki poczynione w celu ich nabycia stanowią elementy cenotwórcze transakcji objętych podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia (zob. m.in. wyrok z dnia 29 października 2009 r., SKF, C-29/08, pkt 57).

Prawo do odliczenia zostaje jednak również przyznane podatnikowi nawet w przypadku braku bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub większą liczbą transakcji objętych podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia, gdy koszty omawianych usług należą do jego kosztów ogólnych i jako takie stanowią elementy cenotwórcze dostarczanych towarów lub świadczonych usług. Koszty te zachowują bowiem bezpośredni i ścisły związek z całą działalnością gospodarczą podatnika (zob. m.in. wyrok z dnia 29 października 2009 r., SKF, C-29/08, pkt 58).

- 12 W wyroku z dnia 18 lipca 2013 r. w sprawie *AES-3C* (C-124/12) Trybunał orzekł, odnosząc się do wyroku z dnia 16 października 1996 r. w sprawie *Fillibeck* (C-258/95), że szósta dyrektywa powinna być interpretowana w ten sposób, że darmowy przewóz pracowników z miejsca zamieszkania do miejsca pracy przez pracodawcę służy zasadniczo prywatnym potrzebom pracowników i w związku z tym celem niezwiązanym z działalnością gospodarczą, a zatem w odniesieniu do tych usług przewozowych zasadniczo nie istnieje podstawa odliczenia VAT. Jednakże w przypadkach, w których – mając na uwadze konkretne okoliczności, takie jak trudność użycia innych środków transportu i zmieniające się miejsca wykonywania pracy – z potrzeb przedsiębiorstw wynika konieczność, aby przewóz pracowników przejął pracodawca, wówczas świadczenie nie jest wykonywane dla celów niezwiązanym z działalnością gospodarczą i w tym przypadku VAT od tych usług przewozowych może podlegać odliczeniu (pkt 29).

Trybunał przypomniał ponadto, iż okoliczność, że pracownicy mogą czerpać korzyści z usług bezpłatnie świadczonych przez pracodawcę, ale dokonywanych w interesie przedsiębiorstwa, należy rozpatrywać jako drugorzędną względem potrzeb przedsiębiorstwa (pkt 33).

- 13 W wyroku w sprawie *Iberdrola* z dnia 14 września 2017 r. (C-132/16) Trybunał Sprawiedliwości orzekł, że art. 168 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, który ma identyczne brzmienie jak art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, należy interpretować w ten sposób, iż podatnik ma prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego z tytułu usług polegających na wybudowaniu lub ulepszeniu obiektu, którego właścicielem jest osoba trzecia, w sytuacji gdy właściciel budynku korzysta nieodpłatnie z rezultatu takich usług, a same usługi są wykorzystywane zarówno przez tego podatnika, jak i przez właściciela budynku w ramach prowadzonej przez każdego z nich działalności gospodarczej, o ile zakres tych usług nie wykracza poza to, co jest konieczne dla umożliwienia podatnikowi dokonania transakcji podlegających opodatkowaniu na kolejnym etapie obrotu, a ich koszt jest uwzględniony w cenie tych transakcji.
- 14 Zdaniem sądu odsyłającego wyroki te odnoszą się wprawdzie również do sytuacji, w których osoba trzecia uzyskuje korzyść z transakcji dokonywanych przez podatnika na wcześniejszym etapie obrotu, lecz nie pozwalają one na jednoznaczne określenie, czy stanowisko skarżącej jest słuszne i czy zatem w sytuacji takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego VAT z tytułu uiszczonych przez nią w związku ze sprzedażą lokali kosztów reklamy, kosztów administracyjnych i prowizji pośredników podlega w całości odliczeniu, nawet jeżeli wydatki te przynoszą korzyść również właścicielom gruntów i mogli oni zostać nimi częściowo obciążeni, pod warunkiem, że zostanie ustalone, iż korzyść uzyskaną przez tych ostatnich należy rozpatrywać jako drugorzędną względem potrzeb przedsiębiorstwa skarżącej.
- 15 W związku z powyższym sąd odsyłający uznał za konieczne zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości z wyżej wymienionymi pytaniami prejudycjalnymi.