WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)
z dnia 26 maja 2005 r.*

W sprawie C-536/03

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Supremo Tribunal Administrativo (Portugalia) postanowieniem z dnia 26 listopada 2003 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 22 grudnia 2003 r., w postępowaniu:

António Jorge L^{da}

przeciwko

Fazenda Pública,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: C.W.A. Timmermans, prezes izby, R. Silva de Lapuerta (sprawozdawca), J. Makarczyk, P. Kūris i G. Arestis, sędziowie,

* Język postępowania: portugalski.

rzecznik generalny: C. Stix-Hackl,
sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi na piśmie przedłożone:

— w imieniu Republiki Portugalskiej przez L. Fernandesa, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala i A. Alves Vieirę, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 16 grudnia 2004 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 19 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. L 145, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą") w zakresie określenia zakresu prawa do odliczenia podatku naliczonego przy wykonywaniu działalności w sektorze budownictwa mieszkaniowego.

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu zawisłego przed Supremo Tribunal Administrativo (najwyższy sąd administracyjny) Republiki Portugalskiej pomiędzy spółką António Jorge L^da^ a władzami portugalskimi w przedmiocie decyzji określającej wysokość podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") oraz odsetek za zwłokę za lata od 1994 do 1997.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 10 szóstej dyrektywy brzmi następująco:

„1. a) »Zdarzenie podatkowe« oznacza fakt, którego zaistnienie spełnia warunki prawne konieczne dla zaistnienia należności podatkowej [przez którego zaistnienie spełnione zostają przesłanki powstania obowiązku podatkowego].

b) Podatek staje się »wymagalny«, gdy organ podatkowy staje się z mocy prawa uprawniony do żądania zapłaty podatku od podatnika, pomimo iż termin płatności może zostać odroczony [»Obowiązek podatkowy« oznacza, że organ podatkowy może począwszy od danego momentu domagać się zgodnie z prawem zapłaty podatku, nawet jeśli termin jego zapłaty może być późniejszy].

2. Zdarzenie podatkowe ma miejsce i podatek staje się wymagalny [Obowiązek podatkowy powstaje] w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług. [...]

Jednakże w przypadku gdy zapłata następuje przed wykonaniem dostawy towarów lub świadczenia usług, podatek staje się wymagalny w momencie otrzymania płatności i od jej wysokości [Jednakże w przypadku gdy płatność zaliczkowa następuje przed wykonaniem dostawy towarów lub świadczeniem usług, obowiązek podatkowy w zakresie kwoty tej płatności powstaje w momencie jej otrzymania]".

4 Artykuł 17 szóstej dyrektywy, zatytułowany „Powstanie i zakres prawa do odliczeń", stanowi:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny [z chwilą powstania obowiązku podatkowego].

[...]

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 podatek od wartości dodanej podlega odliczeniu, jak też transakcji, dla których podatek nie podlega odliczeniu, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku VAT, jaki przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

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

5 Artykuł 17 ust. 5 akapit trzeci zezwala również państwom członkowskim upoważnić lub zobowiązać podatników do stosowania innych kryteriów niż zawarte w art. 19.

6 Artykuł 19 szóstej dyrektywy, zatytułowany „Obliczanie części podlegającej odliczeniu", ma następujące brzmienie:

„1. Na część podlegającą odliczeniu na podstawie art. 17 ust. 5 akapit pierwszy składać się będzie proporcja mająca [ułamek mający]:

— jako licznik, całkowitą kwotę, poza podatkiem od wartości dodanej, obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji, do których stosuje się odliczenie podatku [VAT] zgodnie z art. 17 ust. 2 i 3,

— jako mianownik, całkowitą kwotę, poza podatkiem od wartości dodanej, obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji uwzględnionych w liczniku oraz transakcji, dla których nie przysługuje odliczenie podatku [VAT]. Państwa członkowskie mogą również włączyć do mianownika kwotę subwencji innych niż określone w art. 11 część A ust. 1 lit. a).

Część podlegająca odliczeniu będzie ustalana w stosunku procentowym w skali rocznej oraz zaokrąglona w górę do pełnej kwoty procentowej.

2. Na zasadzie odstępstwa przepisów ust. 1 z kwoty, od której oblicza się część podlegającą odliczeniu, będą wyłączone kwoty obrotu uzyskane z dostawy dóbr inwestycyjnych, z których korzysta podatnik w swojej firmie [w swoim przedsiębiorstwie]. Kwoty obrotu uzyskane z transakcji określonych w art. 13 część B lit. d), jeśli chodzi o transakcje okazjonalne, oraz okazjonalne transakcje związane z obrotem nieruchomościami i finansami są również wyłączone. [...]".

Uregulowania krajowe

7 W Portugalii podatek VAT reguluje Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (kodeks podatku VAT, zwany dalej „KVAT") wprowadzony dekretem z mocą ustawy nr 394B/84 z dnia 26 grudnia 1984 r. (*Diário da República,* seria A, nr 297).

8 Artykuł 23 KVAT ma następujące brzmienie:

„1. Jeśli przy wykonywaniu działalności podatnik przekazuje towary oraz świadczy usługi, a w zakresie ich części nie przysługuje mu prawo do odliczenia, podatek obciążający nabycie podlega odliczeniu jedynie w części odpowiadającej rocznej kwocie czynności, w których zakresie przysługuje prawo do odliczenia.

2. Podatnik może z pominięciem przepisów poprzedzającego ustępu dokonać odliczenia stosownie do rzeczywistego wykorzystania całości lub części towarów i usług, których używa, z zastrzeżeniem możliwości ustanowienia szczególnych warunków lub wstrzymania tej procedury przez dyrektora generalnego ds. podatków w przypadku stwierdzenia znaczących naruszeń zasad opodatkowania.

3. Organ podatkowy może zobowiązać podatnika do działania zgodnie z poprzedzającym ustępem:

a) jeśli wykonuje on różne rodzaje działalności gospodarczej;

b) jeśli zastosowanie procedury, o której mowa w ust. 1, prowadzi do powstania znaczących naruszeń zasad opodatkowania.

4. Stosunek procentowy odliczenia, o którym mowa w ust. 1, wynika z ułamka zawierającego w liczniku roczną wartość, bez podatku, przekazanych towarów i wykonanych usług, w których zakresie przysługuje prawo do odliczenia na podstawie art. 19 i art. 20 ust. 1, oraz w mianowniku roczną wartość, bez podatku, wszelkich czynności dokonanych przez podatnika, w tym czynności zwolnionych od podatku lub niepodlegających opodatkowaniu, w szczególności subwencji niepodlegających opodatkowaniu innych niż subsydia na wyposażenie.

5. Jednakże dla celów obliczenia odliczenia, o którym mowa w poprzedzającym ustępie, nie uwzględnia się przekazania majątku trwałego użytego w ramach działalności przedsiębiorstwa oraz transakcji związanych z obrotem nieruchomościami lub finansami, które mają charakter okazjonalny w stosunku do działalności wykonywanej przez podatnika [...]".

9 Dekret z mocą ustawy nr 241/86 z dnia 20 sierpnia 1986 r. (*Diário da República*, seria A, nr 190) uzupełnił następnie system zawarty w KVAT o działalność polegającą na dostawie nieruchomości.

10 Artykuł 5 tego dekretu z mocą ustawy ma następujące brzmienie:

„1. Odliczenie podatku od każdej nieruchomości lub jej odrębnej części dokonuje się według rzeczywistego wykorzystania wszystkich używanych towarów i usług zgodnie z przepisami art. 23 ust. 2 [KVAT].

2. Jeśli dyrekcja generalna ds. podatków bezpośrednich i pośrednich uzna za niewłaściwe zastosowane kryteria rzeczywistego wykorzystania, ustala ona inne kryteria i informuje o nich podatnika ze wskazaniem motywów swojej decyzji".

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

11 Spółka António Jorge L^da (zwana dalej „António Jorge"), z siedzibą w Santarém (Portugalia), zaskarżyła do Supremo Tribunal Administrativo orzeczenie Tribunal Tributário de Primeira Instância de Santarém (sądu podatkowego pierwszej instancji w Santarém), który uwzględnił częściowo skargę na decyzję określającą wysokość podatku VAT oraz odsetek za zwłokę za lata od 1994 do 1997.

12 Okoliczności faktyczne zostały przedstawione w orzeczeniu organu pierwszej instancji w następujący sposób:

„1. W latach od 1994 do 1997 [...] [António Jorge] podlegała podatkowi dochodowemu od osób prawnych (system powszechny) i została zaklasyfikowana dla celów podatku VAT w systemie zwykłym [...].

2. Na podstawie polecenia służbowego nr 9097 z dnia 5 września 1996 r. [...] w [António Jorge] przeprowadzono kontrolę podatkową, w następstwie której w dniu 26 czerwca 1997 r. zostało złożone sprawozdanie dołączone [...] [do akt w postępowaniu przed sądem krajowym].

3. W następstwie tego sprawozdania organy kontroli podatkowej okręgu Santarém stwierdziły w zakresie podatku VAT:

— [że] trudno jest dokładnie określić kwotę podatku, jaka została nienależnie odliczona tytułem „kosztów ogólnych", gdyż skarżąca dokonywała odliczeń łącznie, podczas gdy jej zakupy dotyczyły zarówno działalności opodatkowanej, jak i zwolnionej;

— [że] w chwili zakupu majątku trwałego uznaje się go za zakup przeznaczony na potrzeby działalności podlegającej podatkowi VAT (z prawem do odliczenia), przy czym część kwoty amortyzacji tego majątku zostały rozdzielone lub przypisane wykonywaniu działań zwolnionych z podatku.

[...]

4. Zważywszy na to, co zostało ustalone i przedstawione w pkt 3, inspektor, który przeprowadził kontrolę, określił [...] kwotę podatku VAT, którą uznał za odliczoną przez [...] [António Jorge] z naruszeniem art. 23 [KVAT] oraz w oparciu o „dokumenty, które nie odpowiadały wymogom prawnym", jak również kwotę podatku, który nie został zapłacony.

[...]

8. W latach od 1994 do 1997 [...] [António Jorge] świadczyła usługi (roboty budowlane), w których zakresie przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT poniesionego w związku z nabyciem, oraz czynności o charakterze budowlanym dokonywane w celu sprzedaży podlegającej sisa [podatkowi od nabycia nieruchomości, obecnie zniesionemu], w których zakresie odliczenie nie było możliwe.

9. W tym samym okresie blisko 50% jej obrotów dotyczyło robót budowlanych w zakresie budowy nieruchomości przeznaczonych dla towarzystw budownictwa mieszkaniowego oraz związków terytorialnych, od których zapłaciła 5% podatku VAT i odliczyła 17% (16% w 1994 r.), podczas gdy za blisko 20% obrotów zapłaciła podatek VAT według stawki 17% (16% w 1994 r.); pozostała część dotyczyła czynności podlegających sisa, zwolnionych z podatku VAT, przy których brak było możliwości odliczenia".

13 Na poparcie swojej skargi przed sądem krajowym António Jorge podniosła kwestię wykładni art. 19 szóstej dyrektywy.

14 W tych okolicznościach Supremo Tribunal Administrativo postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Jak należy dokonywać wykładni art. 19 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r.?

2) Czy art. 23 ust. 4 [KVAT] jest zgodny z wcześniej przywołanym przepisem, jeżeli interpretuje się go w taki sposób, że jeśli podatnik jest przedsiębiorstwem

wykonującym działalność w sektorze nieruchomości w zakresie dwóch dziedzin, z których jedną jest budowa budynków na sprzedaż (zwolniona z podatku VAT), drugą natomiast roboty budowlane (podlegające podatkowi VAT), to celem obliczenia procentowego współczynnika odliczenia podatku VAT lub części poniesionej przez tego podatnika w związku z nabyciem przez niego towarów i usług związanych z jedną lub drugą dziedziną należy do mianownika ułamka włączyć, poza rocznymi obrotami, wartość — na koniec każdego roku — robót w toku, które nie zostały jeszcze sprzedane i których wartości podatnik nie otrzymał w całości lub części?

3) Czy też powinien być on interpretowany w ten sposób, że wspomniany mianownik obejmuje wyłącznie obroty?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

Co do sformułowania pytań

15 Zważywszy na brzmienie pytań przedstawionych przez sąd krajowy, należy przede wszystkim przypomnieć, że o ile Trybunał nie ma kompetencji, na podstawie art. 234 WE, aby zastosować normę prawa wspólnotowego do określonego przypadku, a zatem zakwalifikować przepis prawa krajowego z punktu widzenia tej normy, to może on jednakże, w ramach współpracy sądowej ustanowionej na podstawie tego artykułu, na podstawie informacji zawartych w aktach, przedstawić sądowi krajowemu wykładnię prawa wspólnotowego, która może być dla tego sądu użyteczna dla oceny skutków prawnych przepisu (zob. wyrok z dnia 20 kwietnia 1988 r. w sprawie 204/87 Bekaert, Rec. str. 2029, pkt 5).

16 W tym zakresie do Trybunału należy — w przypadku pytań niewłaściwie sformułowanych lub wykraczających poza ramy kompetencji przyznanych mu na podstawie art. 234 WE — wyodrębnić z informacji dostarczonych przez sąd krajowy, a zwłaszcza z uzasadnienia aktu, na podstawie którego nastąpiło odesłanie, przepisy prawa wspólnotowego, które — mając na uwadze przedmiot sporu — wymagają wykładni (zob. wyrok z dnia 17 czerwca 1997 r. w sprawie C-105/96 Codiesel, Rec. str. I-3465, pkt 13).

17 Z uzasadnienia postanowienia odsyłającego wynika, że Supremo Tribunal Administrativo zmierza do ustalenia wykładni art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy, a konkretnie zwraca się z pytaniem „czy jeśli podatnik jest przedsiębiorstwem wykonującym działalność w sektorze nieruchomości w zakresie dwóch dziedzin, z których jedną jest budowa budynków w celu sprzedaży (zwolniona z podatku VAT), drugą natomiast roboty budowlane (podlegające podatkowi VAT), to dla obliczenia procentowego współczynnika odliczenia podatku VAT lub części poniesionej przez tego podatnika w związku z nabyciem przez niego towarów i usług związanych z jedną lub drugą z tych dziedzin należy do celów obliczenia włączyć do mianownika ułamka, poza rocznymi obrotami, wartość — na koniec każdego roku — robót w toku, które nie zostały jeszcze sprzedane i których wartości podatnik nie otrzymał w całości lub części".

18 Sąd krajowy zmierza więc do ustalenia, czy dla zastosowania art. 19 szóstej dyrektywy, a konkretnie dla obliczenia części w jakiej możliwe jest uzyskanie częściowego odliczenia, o której mowa w art. 17 tej dyrektywy, należy włączyć do mianownika ułamka wartość — na koniec każdego roku — robót budowlanych w toku, które nie zostały jeszcze sprzedane i których równowartości podatnik nie otrzymał w całości lub części.

Uwagi przedłożone Trybunałowi

19 Komisja Wspólnot Europejskich i rząd portugalski twierdzą, że wykładnia przepisu prawa krajowego, która prowadzi do włączenia wartości robót budowlanych w toku wykonanych przez podatnika przy wykonywaniu działalności w sektorze budownictwa cywilnego do mianownika ułamka umożliwiającego obliczenie części podlegającej odliczeniu, nie jest zgodna z art. 19 szóstej dyrektywy o tyle, że roboty te nie odpowiadają przekazaniu towarów lub świadczeniu usług przez podatnika ani innym sytuacjom oznaczającym zaistnienie zdarzenia podatkowego lub powstania obowiązku podatkowego.

20 Rząd portugalski wyjaśnia jednak, że przyjęcie przez władze krajowe kryterium, które zezwala na określenie zakresu działalności przedsiębiorstwa, biorąc pod uwagę zmienność produkcji lub wartości robót w toku w zależności od ich rzeczywistego przeznaczenia, byłoby możliwe na podstawie art. 17 ust. 5 akapit trzeci wspomnianej dyrektywy. Komisja ze swej strony przypomina o możliwości późniejszych korekt na podstawie art. 20 tej dyrektywy.

Ocena Trybunału

21 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że — jak już orzekł Trybunał — system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego w ramach jego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje zatem całkowitą neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych bez względu na jej cel czy rezultaty, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu podatkiem VAT (wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-98/98 Midland Bank, Rec. str. I-4177,

pkt 19 oraz wyrok z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98 Abbey National, Rec. str. I-1361, pkt 24).

22 Z postanowienia odsyłającego wynika, że António Jorge świadczyła w ramach swojej działalności gospodarczej usługi polegające na robotach budowlanych w ramach budownictwa cywilnego, które podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT na podstawie art. 2 ust. 1 i art. 6 szóstej dyrektywy. Spółka ta zajmowała się także przekazywaniem nieruchomości, które podlegało opodatkowaniu podatkiem VAT na podstawie art. 2 ust. 1 i art. 5 tej dyrektywy, ale było z tego podatku zwolnione na podstawie art. 28 ust. 3 lit. b) oraz załącznika F pkt 16 tej dyrektywy.

23 Pomijając czynności okazjonalne określone w art. 19 ust. 2 zdanie drugie szóstej dyrektywy, które nie są uwzględniane przy obliczaniu części podlegającej odliczeniu, o której mowa w art. 17 ust. 5 akapit pierwszy tej dyrektywy, należy określić, jakie czynności powinny być brane pod uwagę przy obliczaniu tej części.

24 Artykuł 17 ust. 1 szóstej dyrektywy przewiduje, że prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym powstaje obowiązek podatkowy. Artykuł 10 ust. 2 tej samej dyrektywy stanowi, że ma to miejsce w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług (wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-400/98 Breitsohl, Rec. str. I-4321, pkt 36). Należy przypomnieć, że art. 10 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy stanowi, że „obowiązek podatkowy powstaje", gdy „organ podatkowy staje się z mocy prawa uprawniony do żądania zapłaty podatku od podatnika, pomimo iż termin płatności może zostać odroczony [organ podatkowy może, począwszy od danego momentu, domagać się zgodnie z prawem zapłaty podatku, nawet jeśli termin jego zapłaty może być późniejszy]".

25 Z powyższego wynika, że w systemie szóstej dyrektywy zdarzenie podatkowe, powstanie obowiązku podatkowego oraz możliwość odliczenia są związane ze skuteczną realizacją dostawy lub świadczenia usług, z wyjątkiem przypadku gdy następuje zapłata, wówczas obowiązek podatkowy powstaje w momencie otrzymania

płatności. Artykuł 19 ust. 1 nie wspomina o wyłączeniu stosowania tej zasady ogólnej w przypadku obliczania części podlegającej odliczeniu i nic w brzmieniu tego przepisu nie wskazuje na to, aby system ten zawierał odstępstwo w zakresie uwzględniania w mianowniku ułamka umożliwiającego obliczenie części podlegającej odliczeniu czynności jeszcze niedokonanych, poza tymi, w których przypadku nastąpiła zapłata lub rozliczenie robót.

26 W tych okolicznościach sprzeczne z tym systemem jest stwierdzenie, że określenie zakresu odliczenia może następować z uwzględnieniem czynności jeszcze niedokonanych, których przyszła realizacja może nie mieć miejsca, podczas gdy zdarzenie podatkowe oraz w rezultacie prawo do odliczenia zależą od skutecznej realizacji czynności. Jeśli zatem roboty w toku nie są zafakturowane przez podatnika, rozliczone lub zapłacone, to nie stanowią one ani przekazania towarów lub świadczenia usług dokonanego już przez tego ostatniego, ani innej sytuacji powodującej zdarzenie podatkowe lub powstanie obowiązku podatkowego. Nie powinny być zatem włączane do mianownika, o którym mowa w art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy, na potrzeby obliczenia części podlegającej odliczeniu.

27 Na pytania przedstawione przez sąd krajowy należy zatem odpowiedzieć w ten sposób, że art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy sprzeciwia się temu, by do mianownika ułamka umożliwiającego obliczenie części podlegającej odliczeniu została włączona wartość robót budowlanych w toku wykonanych przez podatnika w ramach działalności w sektorze budownictwa cywilnego, jeśli wartość ta nie odpowiada przekazaniu towarów lub świadczeniu usług, którego już dokonał, które zostało rozliczone lub za które otrzymał zapłatę.

W przedmiocie kosztów

28 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

1) **Artykuł 19 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 sprzeciwia się temu, by do mianownika ułamka umożliwiającego obliczenie części podlegającej odliczeniu została włączona wartość robót budowlanych w toku wykonanych przez podatnika w ramach działalności w sektorze budownictwa cywilnego, jeśli wartość ta nie odpowiada przekazaniu towarów lub świadczeniu usług, którego już dokonał, które zostało rozliczone lub za które otrzymał zapłatę.**

Podpisy