

Sprawa C-174/08

NCC Construction Danmark A/S

przeciwko

Skatteministeriet

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez Østre Landsret)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 19 ust. 2 – Odliczenie podatku naliczonego – Podatnik mieszany – Towary i usługi wykorzystywane tak w działalności podlegającej opodatkowaniu, jak też w działalności zwolnionej od podatku – Obliczanie części podlegającej odliczeniu – Pojęcie transakcji okazjonalnych związanych z obrotem nieruchomościami – Dostawa na swój rzecz – Zasada neutralności podatkowej

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego – Towary i usługi wykorzystywane zarówno do transakcji, dla których podatek podlega odliczeniu, jak też transakcji, dla których podatek nie podlega odliczeniu*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 19 ust. 2)

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego*

(dyrektywa Rady 77/388)

1. Artykuł 19 ust. 2 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych należy interpretować w ten sposób, że sprzedaż przez przedsiębiorstwo budowlane budynków wybudowanych na własny rachunek nie może stanowić „okazjonalnej transakcji związanej z obrotem nieruchomościami” w rozumieniu tego przepisu, jeżeli działalność ta stanowi bezpośrednie, stałe i niezbywalne rozwinięcie jego działalności podlegającej opodatkowaniu. W tych okolicznościach nie ma konieczności badania in concreto, w jakim zakresie ta działalność polegać może na sprzedaży, rozważana odrębnie, obejmuje wykorzystanie towarów i usług, w odniesieniu do których powstaje obowiązek zapłaty podatku od wartości dodanej.

(por. pkt 34, 35; pkt 1 sentencji)

2. Zasada neutralności podatkowej nie może stać na przeszkodzie temu, by przedsiębiorstwo budowlane, które rozlicza się z podatku od wartości dodanej z tytułu robót budowlanych wykonywanych na własny rachunek (dostaw na swój rzecz), nie mogło odliczać w całości podatku od wartości dodanej dotyczącego kosztów ogólnych poniesionych w celu wykonania tych robót, jeżeli obrót wynikający ze sprzedaży w ten sposób wybudowanych budynków jest zwolniony z podatku od wartości dodanej.

W istocie, chociaż przywołana zasada neutralności podatkowej jest przeniesieniem przez

prawodawca wspólnotowego na gruncie podatku od wartości dodanej ogólnej zasady równego traktowania, to jednak o ile ta ostatnia zasada, podobnie jak inne zasady ogólne prawa wspólnotowego, ma rangę konstytucyjną, zasada neutralności podatkowej wymaga opracowania legislacyjnego, które dokonywane jest przez akt wtórny prawa wspólnotowego. W konsekwencji zasada neutralności podatkowej może być przedmiotem uchylenia zawartych w takim akcie prawa wspólnotowego wynikających z bezwzględnie stosowania art. 19 ust. 1 i art. 28 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, oraz pkt 16 załącznika F do niej, zgodnie z którym podatnik wykonujący jednocześnie działalność opodatkowaną oraz zwolnioną działalność w zakresie sprzedaży nieruchomości nie może odliczać w całości podatku od wartości dodanej obciążonego ponoszone przez niego koszty ogólne.

Ponadto nie można skutecznie powoływać się na zasadę neutralności podatkowej w celu uniknięcia stosowania transponowanych przez prawo krajowe przepisów szóstej dyrektywy, gdy poprzez sporne przepisy transponujące szóstej dyrektywy ustawodawca krajowy, uwzględniając w należytych zakresie ogólną zasadę równego traktowania, zmierza do postawienia przedsiębiorstw budowlanych, które obok działalności budowlanej wykonują jeszcze działalność w zakresie sprzedaży nieruchomości, w takiej samej sytuacji jak deweloperów, którzy ze względu na zwolnienie tej ostatniej działalności nie mogą odliczać podatku od wartości dodanej od robót budowlanych wykonywanych dla nich przez przedsiębiorstwa trzecie, w celu uniknięcia zakłóceń konkurencji na rynku wewnętrznym.

(por. pkt 41–43, 46, 47; pkt 2 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 29 października 2009 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 19 ust. 2 – Odliczenie podatku naliczonego – Podatnik mieszany – Towary i usługi wykorzystywane tak w działalności podlegającej opodatkowaniu, jak też w działalności zwolnionej od podatku – Obliczanie części podlegającej odliczeniu – Pojęcie transakcji okazjonalnych związanych z obrotem nieruchomościami – Dostawa na swoją rzecz – Zasada neutralności podatkowej

W sprawie C-174/08

mającej za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Østre Landsret (Dania) postanowieniem z dnia 17 kwietnia 2008 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 28 kwietnia 2008 r., w postępowaniu

NCC Construction Danmark A/S

przeciwko

Skatteministeriet,

TRYBUNA? (czwarta izba),

w sk?adzie: K. Lenaerts, prezes trzeciej izby, pe?ni?cy obowi?zki prezesa czwartej izby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis i J. Malenovský (sprawozdawca), s?dziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 23 kwietnia 2009 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu NCC Construction Danmark A/S, przez B. Møll Pederson, advokat,
- w imieniu rz?du du?skiego, przez B. Weis Fogh, dzia?aj?c? w charakterze pe?nomocnika, wspieran? przez D. Aukena, advokat,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez D. Triantafyllou oraz S. Schønberga, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 18 czerwca 2009 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 19 ust. 2 zdanie drugie szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóst? dyrektyw?”), a tak?e zakresu zasady neutralno?ci podatkowej w dziedzinie podatków obrotowych.

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu pomi?dzy spó?k? NCC Construction Danmark A/S (zwan? dalej „NCC”) a Skatteministeriet (ministerstwem finansów), w przedmiocie prawa do cz??ciowego odliczenia podatku od warto?ci dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) od jej kosztów ogólnych, o które ubiega si? NCC.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega dostawa towarów lub ?wiadczenie us?ug dokonywane odp?atnie na terytorium kraju przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze.

4 Artyku? 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy ma nast?puj?ce brzmienie:

„Pa?stwa Cz?onkowskie mog? traktowa? jako dostawy odp?atne:

a) przeznaczenie przez podatnika na cele dzia?alno?ci jego przedsi?biorstwa towarów wytworzonych, skonstruowanych, wydobytych, przetworzonych, nabytych lub przywiezionych w wyniku takiej dzia?alno?ci, w przypadku gdy podatek [VAT] od takich towarów, w przypadku ich

nabycia od innego podatnika, nie podlega?by w ca?o?ci odliczeniu”.

5 Artyku? 6 ust. 3 szóstej dyrektywy stanowi:

„W celu zapobiegni?cia zak?óceniu konkurencji i z zastrze?eniem konsultacji okre?lonych w art. 29, pa?stwa cz?onkowskie mog? uzna? za odp?atne ?wiadczenie us?ug wykonanie przez podatnika us?ugi na potrzeby swojego przedsi?biorstwa w przypadku gdy podatek [VAT] od takich us?ug, ?wiadczonych przez innego podatnika, nie podlega?by w ca?o?ci odliczeniu”.

6 Artyku? 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy przewiduje, ?e o ile towary i us?ugi s?u?? wykonywaniu czynno?ci podlegaj?cych opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowi?zany jest zap?aci?, podlegaj?cy zap?acie lub zap?acony na terytorium kraju podatek VAT od towarów lub us?ug, które s? lub maj? by? mu dostarczone przez innego podatnika.

7 Z art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy wynika, ?e w odniesieniu do towarów lub us?ug s?u??cych jednocze?nie wykonywaniu czynno?ci, z którymi wi??e si? prawo do odliczenia, wskazanych w ust. 2 i 3 tego artyku?u, jak i czynno?ci, z którymi nie wi??e si? prawo do odliczenia, odliczenie dotyczy tylko takiej cz??ci podatku VAT, jaka przypada na kwot? tych pierwszych czynno?ci. Zgodnie z art. 19 ta cz??? okre?lana jest dla wszystkich czynno?ci wykonywanych przez podatnika.

8 Artyku? 19 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy brzmi nast?puj?co:

„Obliczanie cz??ci podlegaj?cej odliczeniu

1. Na cz??? podlegaj?c? odliczeniu na podstawie art. 17 ust. 5 akapit pierwszy sk?ada? si? b?dzie proporcja maj?ca [u?amek maj?cy]:

- jako licznik, ca?kowi? kwot?, poza podatkiem [VAT], obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji, do których stosuje si? odliczenie podatku [VAT] zgodnie z art. 17 ust. 2 i 3,
- jako mianownik, ca?kowi? kwot?, poza podatkiem [VAT], obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji uwzgl?dnionych w liczniku oraz transakcji dla których nie przys?uguje odliczenie podatku [VAT]. [...]

Cz??? podlegaj?ca odliczeniu b?dzie ustalana w stosunku procentowym w skali rocznej oraz zaokr?glona w gór? do pe?nej kwoty procentowej.

2. Na zasadzie odst?pstwa przepisów ust. 1, z kwoty, od której oblicza si? cz??? podlegaj?c? odliczeniu, b?d? wy??czone kwoty obrotu uzyskane z dostawy dóbr inwestycyjnych, z których korzysta podatnik w swojej firmie [w swoim przedsi?biorstwie]. Kwoty obrotu uzyskane z transakcji okre?lonych w art. 13 cz??? B lit. d), je?li chodzi o transakcje okazjonalne, oraz okazjonalne transakcje zwi?zane z obrotem nieruchomo?ciami i finansami s? równie? wy??czone. [...].

9 Zgodnie z przepisem przej?ciowym zawartym w art. 28 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy pa?stwa cz?onkowskie mog?, w okresie przej?ciowym, o którym mowa w ust. 4 tego artyku?u, utrzyma? w mocy zwolnienie od podatku czynno?ci wymienionych w za??czniku F do tej dyrektywy. Za??cznik F w pkt 16 zawiera nast?puj?ce okre?lenie: „dostawa budynków i gruntów okre?lonych w art. 4 ust. 3”.

Uregulowania krajowe

10 Momsloven (ustawa o podatku VAT) transponuje szóstą dyrektywę.

11 W odniesieniu do dostaw wewnętrznych przedsiębiorstwa art. 6 ust. 1 tej ustawy przewiduje, że zobowiązaniem do zapłaty podatku jest podatnik wykonujący roboty budowlane, który buduje budynki na własny rachunek i na własnym gruncie w celu ich sprzedaży. Natomiast ust. 2 tego artykułu stanowi, że w odniesieniu do budynków, od których istnieje obowiązek zapłaty podatku VAT zgodnie z ust. 1, roboty i użyte materiały należy traktować jako odpłatne świadczenia, a więc świadczenia podlegające opodatkowaniu.

12 Artykuł 13 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku VAT zwalnia z podatku dostaw nieruchomości.

13 W odniesieniu do prawa do odliczenia art. 37 ustawy o podatku VAT stanowi, że „przedsiębiorstwa zarejestrowane dla celów podatku VAT mogą przy obliczaniu przypadającego do zapłaty podatku naliczonego odliczyć podatek zapłacony z tytułu nabycia towarów lub usług wykorzystywanych wyłącznie dla celów dokonywanych przez nich dostaw, które nie są zwolnione od podatku zgodnie z art. 13”.

14 W przypadku nabytych towarów i usług przeznaczonych do użytku mieszanego art. 38 ustawy o podatku VAT przewiduje, że „w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych przez zarejestrowanego przedsiębiorcę dla celów, z którymi wiąże się prawo do odliczenia zgodnie z art. 37, a także dla innych celów, można dokonać odliczenia tej części podatku, która jest proporcjonalna do obrotu wynikającego z działalnością podlegającej rejestracji. Przy obliczaniu kwoty obrotu nie uwzględnia się kwot związanych z dostawą dóbr inwestycyjnych, które zostały wykorzystane dla celów wykonywanej działalności [...]. Nie uwzględnia się również kwot dotyczących okazjonalnych transakcji związanych z obrotem nieruchomościami [...]”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

15 NCC jest przedsiębiorstwem działającym w sektorze budowlanym, przede wszystkim jako wykonawca. Wykonuje prace budowlane obejmujące między innymi prace inżynierskie, przygotowawcze, doradztwo, sił roboczych, w dziedzinie budownictwa, zarówno na rachunek osób trzecich, jak i na własny rachunek.

16 Sprzedaż dóbr nieruchomych wybudowanych na własny rachunek nie stanowi głównej działalności skarżącej, lecz jest działalnością odrębną, pochodną działalności budowlanej objętej zakresem podatku VAT.

17 Biorąc pod uwagę, że duńska ustawa o podatku VAT zwalnia z podatku sprzedaż dóbr nieruchomych wybudowanych na własny rachunek, NCC była zobowiązana, jako podatnik „mieszany”, do obliczania proporcjonalnej części w celu określenia kwoty, do której odnosi się przysługujące jej prawo do odliczenia podatku VAT w zakresie kosztów wspólnych dla obu rodzajów działalności (kosztów ogólnych).

18 Przy dokonywaniu obliczenia NCC nie uwzględniła obrotu wynikającego ze sprzedaży budynków wybudowanych na własny rachunek. Uznała bowiem, że ta działalność w zakresie sprzedaży nieruchomości winna być uznawana za „okazjonalne transakcje związane z obrotem nieruchomościami” w rozumieniu art. 19 ust. 2 zdanie drugie szóstej dyrektywy.

19 Duńskie organy podatkowe, po zmianie swej praktyki począwszy od dnia 1 kwietnia 2002 r., zajęły stanowisko, zgodnie z którym działalność polegająca na sprzedaży nieruchomości, wykonywana przez przedsiębiorstwo budowlane nie może być traktowana jako „okazjonalne transakcje związane z obrotem nieruchomościami”. Dla NCC oznaczało to, że naliczony podatek

VAT, który obciąża jej koszty wspólne, nie podlega już odliczeniu.

20 NCC, która korzysta z całkowitego odliczenia podatku VAT związanego z jej kosztami wspólnymi, zakwestionowała stanowisko Skatteministeriet.

21 W tych okolicznościach Østre Landsret postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy pojęcie »okazjonalnych transakcji związanych z obrotem nieruchomościami« użyte w art. 19 ust. 2 zdanie drugie szóstej dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że obejmuje ono swym zakresem działalność przedsiębiorstwa budowlanego będącego podatnikiem podatku VAT w związku z późniejszą sprzedażą budynku wybudowanego przez to przedsiębiorstwo na własny rachunek jako działalność w pełni opodatkowaną podatkiem VAT, wykonywaną w celu odsprzedaży?

2) Czy dla udzielenia odpowiedzi na pierwsze pytanie ma znaczenie zakres, w jakim działalność polegająca na sprzedaży, rozpatrywana odrębnie, wiąże się z wykorzystaniem towarów i usług, od których podatek VAT podlega zapłacie?

3) Czy jest zgodne z zasadą neutralności podatku VAT, by przedsiębiorstwo budowlane, które zgodnie z przepisami zainteresowanego państwa członkowskiego – opartymi na art. 5 ust. 7 i art. 6 ust. 3 szóstej dyrektywy VAT – zobowiązane jest do zapłaty podatku VAT od dostaw wewnętrznych w ramach budowy budynków na własny rachunek w celu ich późniejszej odsprzedaży, miało tylko czystowe prawo do odliczenia podatku VAT związanego z kosztami ogólnymi działalności budowlanej, gdy późniejsza sprzedaż nieruchomości jest zgodnie z przepisami tego państwa członkowskiego w dziedzinie podatku VAT zwolniona od podatku na zasadzie art. 28 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy VAT w związku z pkt 16 załącznika F do niej?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego

22 Zwracając się z dwoma pierwszymi pytaniami, które należy rozpatrywać łącznie, sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzedaż przez przedsiębiorstwo budowlane budynków wybudowanych na własny rachunek może stanowić »okazjonalną transakcję związaną z obrotem nieruchomościami« w rozumieniu tego przepisu, a następnie czy przy dokonywaniu tej kwalifikacji należy oceniać in concreto, w jakim zakresie działalność ta, rozważana odrębnie, obejmuje wykorzystywanie towarów i usług, w przypadku których powstaje obowiązek zapłaty podatku VAT.

23 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że w celu ustalenia zakresu przepisu prawa wspólnotowego należy mieć na uwadze jednocześnie jego treść, kontekst oraz jego cele (wyroki: z dnia 15 października 1992 r. w sprawie C-162/91 Tenuta il Bosco, Rec. s. I-5279, pkt 11; z dnia 16 stycznia 2003 r. w sprawie C-315/00 Maierhofer, Rec. s. I-563, pkt 27; z dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie C-280/04 Jyske Finans, Zb.Orz. s. I-10683, pkt 34).

24 Ponadto zarówno względy jednolitego stosowania prawa wspólnotowego, jak i zasady równości wskazują na to, że treść przepisu prawa wspólnotowego, który nie zawiera wyraźnego odesłania do prawa państw członkowskich dla określenia jego znaczenia i zakresu, należy zwykle nadać w całej Wspólnocie autonomiczną i jednolitą wykładnię (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-321/02 Harbs, Zb.Orz. s. I-7101, pkt 28; z dnia 18 października 2007 r. w sprawie C-195/06 Österreichischer Rundfunk, Zb.Orz. s. I-8817, pkt 24).

25 W tym miejscu należy stwierdzić, że art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy nie zawiera żadnego wyraźnego odesłania do prawa państw członkowskich dla określenia jego znaczenia i zakresu oraz że sama jego treść nie pozwala stwierdzić z pewnością, że obejmuje dobra takie jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym.

26 W tych okolicznościach należy zatem uwzględnić kontekst i cele tego przepisu.

27 W odniesieniu do kontekstu należy przypomnieć, że art. 19 szóstej dyrektywy stanowi część jej tytułu XI poświęconego systemowi odliczeń. Prawo do odliczenia określone w art. 17 ust. 2 tej dyrektywy, które dotyczy podatku naliczonego obciążającego towary lub usługi wykorzystane przez podatnika na potrzeby jego czynności podlegających opodatkowaniu, ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego lub zapłaconego w ramach jego całej działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatkowego całkowitą neutralność jakiegokolwiek działalności gospodarczej – niezależnie od jej celu lub wyników – pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama podatkowi VAT (zob. w szczególności wyrok z dnia 8 lutego 2007 r. w sprawie C-435/05 Investrand, Zb.Orz. s. I-1315, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Gdy podatnik jednocześnie wykonuje czynności opodatkowane, dla których podatek VAT podlega odliczeniu, jak też czynności zwolnione z podatku, dla których podatek nie podlega odliczeniu, art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy przewiduje, że odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku VAT, jaka przypada na kwotę czynności opodatkowanych. Ta część podlegająca odliczeniu jest obliczana według metod określonych w art. 19 tej dyrektywy.

29 O ile art. 19 ust. 1 przewiduje, że część podlegająca odliczeniu stanowi bieżące ujemne majątki jako licznik kwoty obrotu uzyskanego z czynności opodatkowanych, a jako mianownik całkowitą kwotę obrotu, to ust. 2 tego artykułu stanowi, że na zasadzie odstępstwa będzie wyliczone kwoty obrotu uzyskane z „okazjonalnych transakcji związanych z obrotem nieruchomościami”.

30 Dalej, jeżeli chodzi o cel tego ust. 2, to wynika on z uzasadnienia propozycji szóstej dyrektywy przedstawionej Radzie Wspólnot Europejskich przez Komisję Wspólnot Europejskich w dniu 29 czerwca 1973 r. (zob. Biuletyn Wspólnot Europejskich, dodatek 11/73, s. 20). Zgodnie z tym uzasadnieniem „elementy określone w tym ustępie należy wyliczyć z obliczania części podlegającej odliczeniu w celu uniknięcia możliwości zniekształcenia faktycznego znaczenia, w przypadku gdy takie elementy nie odzwierciedlają działalności gospodarczej podatnika. Jest tak w przypadku sprzedaży dóbr inwestycyjnych i czynności związanych z obrotem nieruchomości lub finansami, które są wykonywane tylko okazjonalnie, to jest mają jedynie znaczenie drugorzędne lub incydentalne w odniesieniu do głównego obrotu przedsiębiorstwa. Czynności te są ponadto wyliczone tylko wówczas, gdy nie stanowiły zwykłej działalności gospodarczej podatnika”.

31 W tym zakresie z orzecznictwa Trybunału opierającego się na tych celach wynika, że działalność gospodarcza nie może być traktowana jako „okazjonalna” w rozumieniu art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy, jeżeli stanowi bezpośrednio, stałe i niezbywalne rozwinięcie opodatkowanej działalności przedsiębiorstwa (wyrok z dnia 11 lipca 1996 r. w sprawie C-306/94 Régie

dauphinoise, Rec. s. I?3695, pkt 22) lub jeżeli wi?e si? z wykorzystaniem w znaczącym zakresie towarów i usług, w odniesieniu do których powstaje obowiązek zapłaty podatku VAT (wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C?77/01 EDM, Rec. s. I?4295, pkt 76).

32 Trybuna? musi zatem odpowiedzie? na pytanie s?du krajowego z uwzgl?dnieniem powy?szego orzecznictwa.

33 Jeżeli chodzi o poszanowanie pierwszej przes?anki, to dzia?alno?? w postaci sprzeda?y nieruchomości wybudowanych przez przedsi?biorstwo budowlane na swój własny rachunek nie mo?e by? uznawana za dzia?alno?? okazjonaln? zwi?zan? z opodatkowan? dzia?alno?ci? zawodow?, która to polega na budowie budynków na rachunek osób trzecich lub na własny rachunek. Dzia?alno?? ta, jako wynikaj?ca z tej samej dzia?alno?ci budowlanej, stanowi jej bezpo?rednie rozwini?cie. Ogólna organizacja jej dzia?alno?ci oznacza, ?e NCC planuje z góry, regularnie i na sta?e budow? na swój własny rachunek okre?lonej, cho?by niewielkiej, liczby nieruchomości, które sama zamierza nast?pnie sprzedawa?. Dokonywana nast?pnie sprzeda? nieruchomości nie wydaje si? wi?c okazjonalna, lecz jest nieodzown? konsekwencj? zamiaru rozwijania przez t? spó?k?, w ramach jej dzia?alno?ci gospodarczej, dzia?alno?ci w zakresie sprzeda?y nieruchomości wybudowanych na jej własny rachunek. Jest ona cz??ci? celów dzia?alno?ci gospodarczej podatnika i jest wykonywana na zasadach komercyjnych (zobacz analogicznie ww. wyrok w sprawie EDM, pkt 67).

34 W tych okoliczno?ciach dzia?alno?? polegaj?c? na sprzeda?y nieruchomości, tak? jak w sprawie przed s?dem krajowym, nale?y traktowa? jako stanowi?c? bezpo?rednie, sta?e i niezbdne rozwini?cie opodatkowanej dzia?alno?ci gospodarczej spó?ki, a zatem nie ma konieczno?ci badania in concreto zakresu, w jakim dzia?alno?? polegaj?ca na sprzeda?y, rozwa?ana odr?bnie, obejmuje wykorzystywanie towarów i usług, w odniesieniu do których powstaje obowiązek zapłaty podatku VAT.

35 W ?wietle powy?szych rozwa?a? na dwa pierwsze pytania nale?y odpowiedzie?, ?e art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeda? przez przedsi?biorstwo budowlane budynków wybudowanych na własny rachunek nie mo?e stanowi? „okazjonalnej transakcji zwi?zanej z obrotem nieruchomo?ciami” w rozumieniu tego przepisu, jeżeli dzia?alno?? ta stanowi bezpo?rednie, sta?e i niezbdne rozwini?cie jego dzia?alno?ci podlegaj?cej opodatkowaniu. W tych okoliczno?ciach nie ma konieczno?ci badania in concreto, w jakim zakresie ta dzia?alno?? polegaj?ca na sprzeda?y, rozwa?ana odr?bnie, obejmuje wykorzystanie towarów i usług, w odniesieniu do których powstaje obowiązek zapłaty podatku VAT.

W przedmiocie pytania trzeciego

36 Zwracaj?c si? z trzecim pytaniem, s?d krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy jest zgodne z zasad? neutralno?ci podatkowej, by przedsi?biorstwo budowlane, które rozlicza si? z podatku VAT z tytu?u czynno?ci z zakresu dzia?alno?ci budowlanej wykonywanej na własny rachunek (dostawa na swój? rzecz), nie mog?o odliczy? w ca?o?ci podatku VAT zwi?zanego z kosztami ogólnymi ponoszonymi w celu dokonania tych czynno?ci, poniewa? obrót wynikaj?cy ze sprzeda?y wybudowanych przy tym budynków jest zwolniony z podatku VAT.

37 NCC podnosi, ?e o ile obrót wynikaj?cy z dzia?alno?ci w zakresie sprzeda?y nieruchomości jest zwolniony z podatku VAT, to dzia?alno?? w zakresie budowy budynków na własny rachunek zosta?a opodatkowana (z tytu?u dostaw na swój? w?asn? rzecz i niezale?nie od tego, ?e z definicji brak jest tu obrotu) na podstawie ceny sk?adników kosztów tej dzia?alno?ci powi?kszonej o zwyk?y zysk w tym sektorze. W tych warunkach NCC podnosi, i? mimo ?e jest ona podatnikiem podatku VAT, to zosta?a pozbawiona mo?liwo?ci uzyskania zwrotu podatku VAT zwi?zanego z towarami i usługami (koszty ogólne) wykorzystanymi na cele dokonania czynno?ci

opodatkowanej (budowa na swój własny rachunek). Twierdzi ona, że sytuacja taka nie jest zgodna z wymogami zasady neutralności podatkowej.

38 Ponadto NCC podkreśla, że wybrany przez Królestwo Danii sposób transpozycji przepisów o zwolnieniach przewidzianych w szóstej dyrektywie powoduje, że jest ona traktowana w gorszy sposób niż ten, w jaki powinny być traktowane przedsiębiorstwa budowlane na mocy tej dyrektywy, zgodnie z którą mają one pełne prawo do odliczenia podatku w odniesieniu do wszystkich kosztów.

39 Na wstępie należy przypomnieć, że zasada neutralności podatkowej wynikająca z przepisów art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy oznacza, iż podatnik może w całości odliczyć podatek VAT obciążający towary i usługi nabyte w celu wykonywania działalności podlegającej opodatkowaniu (zob. podobnie wyrok z dnia 6 marca 2008 r. w sprawie C-98/07 Nordania Finans i BG Factoring, Zb.Orz. s. I-1281, pkt 19).

40 W tym zakresie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada neutralności podatkowej, a w szczególności prawo do odliczenia, stanowi, jako integralna część mechanizmu podatku VAT, podstawowe zasady, na której opiera się wspólny system podatku VAT ustanowiony na mocy prawodawstwa wspólnotowego (zob. wyroki: z dnia 10 lipca 2008 r. w sprawie C-25/07 Sosnowska, Zb.Orz. s. I-5129, pkt 14, 15 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C-74/08 PARAT Automotive Cabrio, Zb.Orz. s. I-3459, pkt 15).

41 Przywołana zasada neutralności podatkowej jest przeniesieniem przez prawodawcę wspólnotowego na grunt podatku VAT ogólnej zasady równego traktowania (zob. podobnie wyrok z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-2283, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 Jednakże o ile ta ostatnia zasada, podobnie jak inne zasady ogólne prawa wspólnotowego, ma rangę konstytucyjną, to zasada neutralności podatkowej wymaga opracowania legislacyjnego, które dokonywane jest przez akt wtórnego prawa wspólnotowego (zob. analogicznie, w zakresie ochrony akcjonariuszy mniejszościowych, wyrok z dnia 15 października 2009 r. w sprawie C-101/08 Audiolux i in., dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 63).

43 W konsekwencji zasada neutralności podatkowej może być przedmiotem uchylenia zawartych w takim akcie prawa wspólnotowego, takich jak transponowane do prawa państwa, wynikające z dobrego stosowania art. 19 ust. 1 i art. 28 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy oraz pkt 16 załącznika F do niej, zgodnie z którym podatnik wykonujący jednocześnie działalność opodatkowaną oraz zwolnioną działalność w zakresie sprzedaży nieruchomości nie może odliczyć w całości podatku VAT obciążającego ponoszone przez niego koszty ogólne.

44 Należy jeszcze podkreślić, że zasada równego traktowania, której szczególnym wyrazem na poziomie wtórnego prawa wspólnotowego w konkretnej dziedzinie podatków jest zasada neutralności podatkowej, wymaga, aby sytuacje porównywalne nie były traktowane w różny sposób, chyba że takie zróżnicowanie jest obiektywnie uzasadnione (zob. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo). Zasada ta zakłada między innymi, że różne kategorie podmiotów gospodarczych znajdujących się w porównywalnej sytuacji są traktowane w taki sam sposób, aby uniknąć jakichkolwiek zakłóceń konkurencji na rynku wewnętrznym, zgodnie z art. 3 ust. 1 lit. g) WE.

45 Dokonując transpozycji szóstej dyrektywy, państwa członkowskie miały obowiązek uwzględnić zasadę równego traktowania, podobnie jak inne ogólne zasady prawa wspólnotowego, które mają rangę konstytucyjną i wiążą państwa członkowskie przy podejmowaniu przez nie działań w zakresie prawa wspólnotowego (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 maja 2000 r. w

sprawie C-107/97 Rombi i Arkopharma, Rec. s. I-3367, pkt 65; z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-396/98 Schloßstrasse, Rec. s. I-4279, pkt 44).

46 Tymczasem jak wynika z pism rządu duńskiego, poprzez sporne przepisy transponujące szóstą dyrektywę ustawodawca duński, uwzględniając w należyтым zakresie ogólną zasadę równego traktowania, zmierza do postawienia przedsięwzięciom budowlanych, które tak jak NCC obok działalności budowlanej wykonywały jeszcze działalność w zakresie sprzedaży nieruchomości, w takiej samej sytuacji jak deweloperów, którzy ze względu na zwolnienie tej ostatniej działalności nie mogli odliczać podatku VAT od robót budowlanych wykonywanych dla nich przez przedsiębiorstwa trzecie, w celu uniknięcia zakłóceń konkurencji na rynku wewnętrznym. W tych okolicznościach nie można skutecznie powoływać się na zasadę neutralności podatkowej w celu uniknięcia stosowania w ten sposób transponowanych przepisów.

47 W świetle powyższych rozważań na trzecie pytanie należy odpowiedzieć, że zasada neutralności podatkowej nie może stać na przeszkodzie temu, by przedsiębiorstwo budowlane, które rozlicza się z podatku VAT z tytułu robót budowlanych wykonywanych na własny rachunek (dostaw na swoją rzecz), nie mogło odliczać w całości podatku VAT dotyczącego kosztów ogólnych poniesionych w celu wykonania tych robót, jeżeli obrót wynikający ze sprzedaży w ten sposób wybudowanych budynków jest zwolniony z podatku VAT.

W przedmiocie kosztów

48 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 (czwarta izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 19 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 należy interpretować w ten sposób, że sprzedaż przez przedsiębiorstwo budowlane budynków wybudowanych na własny rachunek nie może stanowić „okazjonalnej transakcji związanej z obrotem nieruchomościami” w rozumieniu tego przepisu, jeżeli działalność ta stanowi bezpośrednio, stałe i niezbydne rozwinięcie jego działalności podlegającej opodatkowaniu. W tych okolicznościach nie ma konieczności badania in concreto, w jakim zakresie ta działalność polegać ma na sprzedaży, rozważana odrębnie, obejmuje wykorzystanie towarów i usług, w odniesieniu do których powstaje obowiązek zapłaty podatku od wartości dodanej.**

2) **Zasada neutralności podatkowej nie może stać na przeszkodzie temu, by przedsiębiorstwo budowlane, które rozlicza się z podatku od wartości dodanej z tytułu robót budowlanych wykonywanych na własny rachunek (dostaw na swoją rzecz), nie mogło odliczać w całości podatku od wartości dodanej dotyczącego kosztów ogólnych poniesionych w celu wykonania tych robót, jeżeli obrót wynikający ze sprzedaży w ten sposób wybudowanych budynków jest zwolniony z podatku od wartości dodanej.**

Podpisy

* Język postępowania: duński.