

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

YVES'A BOTA

przedstawiona w dniu 18 czerwca 2009 r.¹

1. Niniejsze postępowanie prejudycjalne dotyczy po raz kolejny pojęcia „transakcji okazjonalnych” wymienionego w art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy 77/388/EWG Rady².

2. Artykuł 19 szóstej dyrektywy określa sposoby obliczania części podlegającej odliczeniu, mające zastosowanie w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika tak w przypadku transakcji podlegających opodatkowaniu, jak też transakcji zwolnionych od podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „ podatkiem VAT”).

3. Zgodnie ze wspólnotowym systemem podatku VAT podmiot gospodarczy ma prawo do pełnego odliczenia podatku VAT, którego koszty poniósł w związku z wykonywaniem działalności podlegającej temu podatkowi. Gdy prowadzi tak działalność podlegającą opodatkowaniu, jak i działalność zwolnioną od podatku, nabywając towary i usługi bez różnicy dla tych dwóch typów działalności, może odliczyć podatek obciążający te

towary i usługi wyłącznie proporcjonalnie do kwoty obrotu z jego działalności podlegającej opodatkowaniu.

4. Zgodnie zatem z art. 19 szóstej dyrektywy prawo do odliczenia odpowiada wynikowi ułamka mającego w liczniku kwotę obrotu uzyskanego z transakcji podlegających opodatkowaniu, a jako mianownik tę kwotę obrotu dodaną do kwoty transakcji zwolnionych od podatku. Artykuł ten przewiduje również w ust. 2, że kwoty obrotu uzyskane z pewnych transakcji związanych z nieruchomościami i finansami nie są uwzględniane, jeśli są to transakcje okazjonalne.

5. Wynika z tego, że gdy transakcja jest zwolniona od podatku VAT, zaklasyfikowanie jej jako „transakcji okazjonalnej” w rozumieniu art. 19 szóstej dyrektywy powoduje, zmniejszając kwotę w mianowniku ułamka przewidzianego w tym artykule, powiększenie kwoty, do jakiej odliczenia uprawniony jest podatnik.

6. Pojęcie „transakcji okazjonalnej” interpretowane było dwukrotnie w wyrokach z dnia

¹ — Język oryginału: francuski.

² — Szósta dyrektywa Rady 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, s. 1, zwana dalej „szóstą dyrektywą”), uchylona z dniem 1 stycznia 2007 r. dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), lecz obowiązująca w okresie postępowania przed sądem krajowym.

11 lipca 1996 r. w sprawie *Régie dauphinoise*³ oraz z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie EDM⁴. Niedawno Trybunał udzielił także stosownych wskazówek dla interpretacji wspomnianego pojęcia w wyroku z dnia 6 marca 2008 r. w sprawie *Nordania Finans i BG Factoring*⁵.

7. W niniejszej sprawie strony nie zgadzają się co do interpretacji kryteriów wypracowanych przez Trybunał w tych wyrokach oraz wniosków, jakie należy z nich wyciągnąć w okolicznościach sprawy przed sądem krajowym.

8. Niniejsza sprawa dotyczy przedsiębiorstwa budowlanego, którego działalność główna polega na prowadzeniu robót budowlanych na rachunek osoby trzeciej i które w niewielkim zakresie buduje budynki na własny rachunek celem ich sprzedaży. Zgodnie z mającym zastosowanie prawem krajowym, wznoszenie budynków na własny rachunek stanowi transakcję podlegającą opodatkowaniu, podczas gdy późniejsza ich

sprzedaż stanowi transakcję zwolnioną od podatku.

9. Sąd krajowy poszukuje odpowiedzi na pytanie, czy sprzedaż przez to przedsiębiorstwo budynków wzniesionych na własny rachunek można uznać za „transakcję okazjonalną” w rozumieniu art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy. Sąd krajowy zapytuje w szczególności, czy ta ocena zależy od okoliczności, że sprzedaż rozpatrywana odrębnie oznaczałaby bardzo ograniczone wykorzystywanie towarów i usług, od których należy jest podatek VAT. Sąd krajowy zapytuje Trybunał również o wpływ na tę ocenę zasady neutralności.

10. W niniejszej opinii wskażę powody, dla których kryterium bardzo ograniczonego wykorzystywania towarów i usług do użytku mieszanego nie może mieć zastosowania, gdy — jak w niniejszej sprawie — zwolniona od podatku działalność polegająca na sprzedaży budynków stanowi razem z podlegającą opodatkowaniu działalnością budowlaną jedną i tę samą transakcję. Zaproponuję Trybunałowi orzeczenie, że sprzedaż przez przedsiębiorstwo budowlane budynków wybudowanych na własny rachunek, gdy budowa podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, a ich późniejsza sprzedaż jest od niego zwolniona, nie może stanowić „transakcji okazjonalnej” w rozumieniu art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy, gdyż sprzedaż ta stanowi bezpośrednio, stałe i niezbędne rozwinięcie działalności budowlanej.

3 — C-306/94, Rec. s. I-3695.

4 — C-77/01, Rec. s. I-4295.

5 — C-98/07, Zb.Orz. s. I-1281.

I — Ramy prawne

A — Szósta dyrektywa

1. System odliczeń przewidziany w art. 17 i 19 szóstej dyrektywy:

11. Podatek VAT jest podatkiem konsumpcyjnym wprowadzonym powszechnie w celu opodatkowania towarów i usług, płaconym tylko przez konsumenta końcowego. Aby zdjąć ciężar podatku z podatników, którzy odpowiedzialni są za jego pobranie, szósta dyrektywa przewiduje mechanizm odliczenia mający na celu zapewnienie „neutralności” podatku wobec nich. Podatnicy mają więc prawo do odliczenia od podatku pobranego od swoich klientów, a następnie podlegającego zapłacie państwu członkowskiemu, podatku VAT zapłaconego przy nabyciu towarów i usług niezbędnych do wykonywania ich działalności zawodowej.

12. Prawo do odliczenia zakłada jednakże, że podatnik wykorzystuje te towary lub usługi do działalności, która sama jest objęta podatkiem VAT. Artykuł 17 szóstej dyrektywy zatytułowany „Powstanie i zakres prawa do odliczeń” stanowi, że podatnik jest uprawniony do odliczenia podatku VAT „o ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu”.

13. W odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika do transakcji, od których przysługuje odliczenie podatku, jak i do transakcji nieobjętych podatkiem VAT, od których nie przysługuje odliczenie tego podatku, art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy przewiduje, że odliczeniu podlega jedynie taka część podatku VAT, jaka przypada na kwotę tych pierwszych transakcji. Według tego samego artykułu część tę ustala się dla wszystkich transakcji podatnika zgodnie z art. 19 szóstej dyrektywy.

14. Artykuł 19 szóstej dyrektywy stanowi:

„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 od wartości dodanej [...]
- 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 od wartości dodanej [...]

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

całkowitego rocznego przychodu w danym okresie⁶.

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 [...].”

16. Trybunał rozważał po pierwsze, czy powyższe inwestycje objęte były zakresem podatku VAT. Trybunał uznał, że stanowiły one działalność gospodarczą z uwagi na to, że można było określić je jako świadczenie na rzecz instytucji finansowych usług polegających na udzielaniu pożyczek pieniężnych na czas określony, wynagradzane poprzez wypłatę odsetek.

2. Interpretacja pojęcia transakcji okazjonalnej

a) Wyrok w sprawie Régie dauphinoise

15. Spółka Régie dauphinoise — Cabinet A. Forest SARL (zwana dalej „Régie”) zajmowała się zarządzaniem nieruchomościami jako pełnomocnik właścicieli oraz jako zarządca wspólnot mieszkaniowych. W ramach tej działalności otrzymywała zaliczki od współwłaścicieli, dla których świadczyła usługi polegające na zarządzaniu budynkami. Kwoty te inwestowała na własny rachunek w instytucjach finansowych. Stawała się więc właścicielem środków pieniężnych płaconych jej zaliczkowo od chwili ich wpływu na jej rachunek bankowy, lecz pozostawała zobowiązana do ich zwrotu. Uprawniona była do zatrzymania procentu z inwestycji, który wynosił ok. 14% jej

17. Trybunał wskazał, jeżeli chodzi o to, czy Régie dokonała wspomnianych inwestycji jako podatnik, że „pobieranie przez zarządcę procentów z tytułu inwestowania środków pieniężnych otrzymywanych od klientów w ramach zarządzania ich nieruchomościami stanowi bezpośrednio, stałe i niezbędne rozwinięcie działalności podlegającej opodatkowaniu, a więc dokonując takich inwestycji, zarządca działa w charakterze podatnika”⁷.

18. Trybunał stwierdził następnie, że inwestycje stanowiły transakcję zwolnioną z podatku VAT na mocy art. 13 część B lit. d) szóstej dyrektywy.

6 — Wyżej wymieniony w pkt 6 wyrok w sprawie Régie dauphinoise.

7 — Ibidem, pkt 18.

19. Trybunał zajął wreszcie stanowisko w kwestii, czy inwestycje te można było określić jako „okazjonalne transakcje związane z finansami” w rozumieniu art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy, orzekając w pkt 21 i 22:

„W tym zakresie należy podnieść, że nieuwzględnienie okazjonalnych transakcji związanych z finansami w mianowniku ułamka stosowanego do obliczenia części podlegającej odliczeniu zgodnie z art. 19 szóstej dyrektywy ma na celu zapewnienie poszanowania zasady całkowitej neutralności gwarantowanej przez wspólny system podatku VAT. [...] jeśli wszystkie wpływy z transakcji finansowych podatnika mających związek z działalnością podlegającą opodatkowaniu zostałyby wliczone do tego mianownika, nawet gdyby uzyskanie tych wpływów nie wiązało się z wykorzystaniem towarów lub usług opodatkowanych podatkiem VAT lub przynajmniej wiązałyby się tylko z ich bardzo ograniczonym wykorzystaniem, obliczenie kwoty do odliczenia zostałyby zniekształcone.

Należy jednak zauważyć, że inwestycje przedsiębiorstw zarządzających nieruchomościami wynikają z zaliczek płaconych im przez współwłaścicieli i lokatorów zarządzanych nieruchomości. Za zgodą swych klientów przedsiębiorstwa te mogą inwestować te środki pieniężne na swój rachunek w instytucjach finansowych. Dlatego więc, jak zauważył Trybunał w pkt 18 niniejszego wyroku, pobieranie odsetek z tych inwestycji stanowi bezpośrednio, stałe i niezbędne rozwinięcie podlegającej opodatkowaniu działalności przedsiębiorstw zarządzających nieruchomościami. Tego rodzaju inwestycje nie mogą zatem być traktowane jako okazjonalne trans-

akcje w rozumieniu art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy, a uwzględnienie ich przy obliczaniu części podlegającej odliczeniu nie może wpłynąć na neutralność systemu podatku [VAT]”.

b) Wyrok w sprawie EDM

20. Sprawa zakończona ww. wyrokiem EDM dotyczyła spółki holdingowej działającej w sektorze górnictwa, której główna działalność obejmowała zarządzanie portfelem udziałów spółkach górniczych oraz badania naukowe i technologiczne w sektorze górnictwa, celem inwestowania w drodze tworzenia nowych spółek. Spółka holdingowa udzielała również pożyczek spółkom, w których miała udziały, i dokonywała inwestycji w lokaty bankowe lub w papiery wartościowe takie jak obligacje skarbowe lub świadczenia depozytowe.

21. Trybunał wypowiedział się w sprawie tego, czy tę zwolnioną od opodatkowania podatkiem VAT działalność finansową można było uważać za odpowiadającą transakcjom okazjonalnym, skoro generowała ona dochody wyższe aniżeli działalność główna.

22. Trybunał przypomniał, że art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy ma na celu niedopuszczenie, aby transakcje, które nie wiążą się z wykorzystaniem towarów lub usług opodat-

kowanych podatkiem VAT albo wiążą się tylko z ich bardzo ograniczonym wykorzystaniem, zniekształcały obliczanie części podlegającej odliczeniu oraz zapewnienie poszanowania zasady całkowitej neutralności gwarantowanej przez wspólny system podatku VAT⁸.

23. Trybunał orzekł, że działalność finansową rzeczonoj spółki holdingowej należy uważać za odpowiadającą „transakcjom okazjonalnym” w rozumieniu art. 19 ust. 2 zdanie drugie szóstej dyrektywy, o ile transakcje te wiążą się jedynie z bardzo ograniczonym wykorzystaniem towarów lub usług opodatkowanych podatkiem VAT⁹.

24. Trybunał uściślił, że chociaż skala przychodów pochodzących z transakcji finansowych objętych zakresem szóstej dyrektywy może stanowić wskazówkę, iż transakcje te nie powinny być uważane za „okazjonalne” w rozumieniu powyższego przepisu, to okoliczność, że owe transakcje generują przychody większe od pochodzących z działalności określonej przez zainteresowane przedsiębiorstwo jako działalność główna sama w sobie, nie wystarcza, by wykluczyć zakwalifikowanie ich jako transakcje okazjonalne¹⁰. Wcześniej Trybunał stwierdził, że działalność główna spółki holdingowej polegająca na poszukiwaniach jest dochodowa jedynie w wymiarze średniookresowym lub może nawet okazać się niedochodowa¹¹.

3. Wyrok w sprawie Nordania Finans i BG Factoring

25. W sprawie zakończonej ww. wyrokiem w sprawie Nordania Finans i BG Factoring chodziło o ustalenie, czy pojazdy, które przedsiębiorstwo leasingowe nabywa w celu oddania ich w leasing, a następnie sprzedaży po zakończeniu umów leasingu, stanowią dobra inwestycyjne.

26. Równocześnie z tą podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT działalnością leasingową przedsiębiorstwo to świadczyło również usługi finansowe zwolnione od podatku VAT. Chodziło więc o ustalenie, czy kwotę obrotu odpowiadającą sprzedaży samochodów na koniec leasingu należało wziąć pod uwagę dla celów obliczenia części podlegającej odliczeniu, w liczniku i w mianowniku, jako uzyskaną z działalności podlegającej opodatkowaniu lub jako wykluczoną z tego obliczenia jako odpowiadającą zakupowi dóbr inwestycyjnych.

27. Trybunał orzekł, że wyrażenie „dobra inwestycyjne, z których korzysta podatnik w swoim przedsiębiorstwie”, wymienione w 19 ust. 2 szóstej dyrektywy, nie obejmuje pojazdów, które przedsiębiorstwo leasingowe nabywa w celu oddania ich w leasing, a następnie sprzedaży po zakończeniu umów leasingu, jeżeli sprzedaż pojazdów po zakończeniu tych umów stanowi integralną część zwykłej działalności gospodarczej tego przedsiębiorstwa.

8 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie EDM, pkt 75.

9 — Ibidem, pkt 78.

10 — Idem.

11 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie EDM, pkt 77.

B — *Krajowe przepisy podatkowe*

28. Artykuł 6 ust. 1 momsloven (ustawy o podatku VAT) przewiduje, że zobowiązanym do zapłaty podatku jest podatnik wykonujący roboty budowlane, który buduje budynki na własny rachunek i na własnym gruncie w celu ich sprzedaży. Artykuł 6 ust. 2 tej ustawy 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.

29. Sąd krajowy stwierdza, że przepisy te służą zrównaniu sytuacji przedsiębiorstw budowlanych, które same budują budynki w celu ich sprzedaży, oraz tych, które w tym samym celu zawierają umowy o roboty budowlane z innymi przedsiębiorstwami, ponieważ zgodnie z art. 13 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku VAT sprzedaż budynków stanowi transakcję zwolnioną od podatku VAT.

30. W odniesieniu do prawa do odliczenia art. 37 ustawy o podatku VAT stanowi, że przedsiębiorstwa zarejestrowane dla celów podatku VAT mogą odliczyć w deklaracji dotyczącej naliczanego podatku podatek zapłacony z tytułu nabycia towarów lub usług wykorzystywanych wyłącznie dla celów dokonywanych przez nich dostaw, które nie są zwolnione od podatku.

31. W odniesieniu do zakupów do użytku mieszanego art. 38 ustawy o podatku VAT stanowi:

„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 przedsiębiorcy, można dokonać odliczenia tej części podatku, która jest proporcjonalna do obrotu wynikającego z działalności podlegającej rejestracji. W deklaracji dotyczącej 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 [...]”.

II — Okoliczności faktyczne i pytania prejudycjalne

32. NCC Construction Danmark A/S (zwana dalej „NCC”) jest przedsiębiorstwem działającym w sektorze budowlanym, w szczególności jako wykonawca robót budowlanych. Wykonuje ono roboty budowlane zarówno na własny rachunek, jak i na rachunek innych osób. Sprzedaż nieruchomości nie stanowi jego głównej działalności, lecz jest działalnością odrębną, pochodną w stosunku do robót budowlanych opodatkowanych podatkiem VAT.

33. Z tytułu robót budowlanych prowadzonych na własny rachunek NCC płaci zgodnie z art. 6 ustawy o podatku VAT budowlany podatek VAT wraz z postęпами robót budowlanych, tak jakby było ono inną osobą, na rzecz której roboty te są wykonywane. Wymóg zapłaty podatku VAT od robót budowlanych wykonywanych na własny rachunek obejmuje prace wykonywane przez pracowników NCC, ogół materiałów używanych do konstrukcji budynków oraz prace projektowe i przygotowanie terenu. Podatek VAT płatny jest także od zwykłego zysku osiąganego w przypadku podobnych prac budowlanych.

34. W 2002 r. NCC dokonało sprzedaży budynków wybudowanych na własny rachunek. Spośród ogólnej liczby 2232 pracowników jedynie 8 zajmowało się tą sprzedażą. Obrót w owym roku wyniósł niemalże 4 mld DKK (3 966 000 000 DKK). Sprzedaż budynków wybudowanych na własny rachunek wygenerowała obrót w wysokości 185 mln DKK. Udział kosztów działu sprzedaży w kosztach ogólnych NCC, a mianowicie w kosztach administracji, wydatków biurowych, księgowości, wydatków lokalowych etc., wyniósł ok. 0,6%.

35. Przez wiele lat krajowe organy podatkowe nie ograniczały prawa przedsiębiorstw budowlanych do odliczenia podatku dotyczącego jednocześnie kosztów związanych z działalnością budowlaną jako taką i sprzedaży.

Podjęły one decyzję, że począwszy od dnia 1 kwietnia 2002 r. podatek obciążający koszty ogólne mógł podlegać jedynie częściowemu odliczeniu, ponieważ obrót ze sprzedaży budynków winien być odtąd uznawany za związany z działalnością zwolnioną od podatku VAT.

36. Jako że obrót ze sprzedaży budynków stanowił 4,7% obrotu całkowitego za 2002 r. (185 mln DKK w stosunku do 3 966 000 000 DKK), duńskie organy podatkowe zażądały od NCC zapłaty kwoty 562 519 DKK tytułem podatku VAT za drugą połowę 2002 r.

37. Przedsiębiorstwo NCC wniosło skargę na tę decyzję w dniu 8 lutego 2006 r.

38. Sąd krajowy wskazuje, że obecnie transakcje sprzedaży budynków wybudowanych przez NCC na własny rachunek są powierzone odrębnej spółce.

39. Przed sądem krajowym strony wysunęły następujące argumenty.

40. Przedsiębiorstwo NCC twierdziło, że transakcje sprzedaży budynków wybudowanych na własny rachunek stanowią „transakcje okazjonalne” w rozumieniu art. 38 ust. 1 zdanie czwarte ustawy o podatku VAT i art. 19 ust. 2 zdanie drugie szóstej dyrektywy, ponieważ wiążą się one z bardzo ograniczonym wykorzystaniem towarów lub usług opodatkowanych podatkiem VAT. Podniosło ono, że bardzo ograniczone wykorzystanie towarów lub usług ogólnych stanowi kryterium rozstrzygające dla ustalenia, czy transakcja ma charakter okazjonalny, zgodnie ze stanowiskiem zajęтым przez Trybunał w ww. wyroku w sprawie EDM, oraz że interpretacja ta nasuwa się również dla celów zagwarantowania, aby system odliczenia zapewniał wobec niego pełną neutralność podatku VAT.

41. Skatteministeriet (ministerstwo finansów) kwestionuje tę analizę i podnosi, że w świetle ww. wyroków w sprawach Régie dauphinoise i EDM transakcję można uznać za „okazjonalną” w rozumieniu art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy, jedynie gdy spełnia ona łącznie dwie przesłanki, a mianowicie, po pierwsze, nie jest integralną częścią działalności gospodarczej podatnika ani nie jest z nią ściśle związana jako bezpośrednio, stałe i niezbędne rozwinięcie działalności podlegającej opodatkowaniu, a po drugie wiąże się z wykorzystaniem w sposób bardzo ograniczony towarów i usług ogólnych.

42. Ministerstwo finansów twierdzi, że w ww. wyroku w sprawie EDM pierwsza z tych przesłanek była spełniona, przez co Trybunał przystąpił do zbadania drugiej, lecz nie oznacza to, że ww. wyrok w sprawie Régie Dauphinoise nie ma już waloru prawnego.

43. Skatteministeriet utrzymuje, że sprzedaż przez przedsiębiorstwo NCC budynków wybudowanych na własny rachunek stanowi bezpośrednio, stałe i niezbędne rozwinięcie jego działalności budowlanej. Wskazuje ponadto, że indywidualne traktowanie działu sprzedaży byłoby sztuczne, ponieważ obrót odpowiadający sprzedaży budynków wynika również z całej działalności budowlanej.

44. Wobec tego sporu Østre Landsret postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy pojęcie »okazjonalnych transakcji związanych z obrotem nieruchomości« użyte w art. 19 ust. 2 zdanie drugie szóstej dyrektywy [...] 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 [...] — zobowiązane jest do zapłaty podatku VAT od dostaw wewnętrznych w ramach budowy budynków na własny rachunek w celu ich późniejszej odsprzedaży, miało tylko częściowe prawo do odliczenia podatku VAT związanego z kosztami ogólnymi działalności budowlanej, gdyż 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 [...] w związku z pkt 16 załącznika F do niej?”.

III — Analiza

45. Trzy pytania prejudycjalne sądu krajowego są ściśle ze sobą związane. Dwa pierwsze pytania dotyczą bowiem zagadnienia, czy sprzedaż przez NCC budynków wybudowanych na własny rachunek może stanowić „transakcję okazjonalną” w rozumieniu art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy oraz — jeżeli ma to miejsce — czy stosownym kryterium dla tej oceny jest wykorzystywanie, w działalności polegającej na sprzedaży rozpatrywanej odrębnie, towarów i usług opodatkowanych podatkiem VAT. Trzecie pytanie odnosi się do wpływu zasady neutralności na odpowiedź, jakiej należy udzielić na poprzednie pytanie.

46. Wszystkie trzy pytania mają na celu ustalenie, czy obrót związany ze sprzedażą przez przedsiębiorstwo NCC budynków może być wyłączony z mianownika ułamka służącego obliczaniu części podlegającej odliczeniu. W konsekwencji proponuję, aby Trybunał zbadał je łącznie i przyjął następujący sposób ich rozumienia. Sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 19 ust. 2 należy interpretować w ten sposób, że sprzedaż przez przedsiębiorstwo budowlane budynków wybudowanych na własny rachunek, gdy budowa tych budynków podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, a ich późniejsza sprzedaż jest od niego zwolniona, może stanowić „transakcję okazjonalną” w rozumieniu tego przepisu, a jeżeli tak, to pod jakimi warunkami.

47. Przed rozpatrzeniem tego pytania należy wskazać, że duńskie przepisy w zakresie, w jakim przewidują zwolnienie sprzedaży nowych budynków od podatku VAT i objęcie nim budowy przez przedsiębiorstwo budowlane budynków na własny rachunek, są zgodne z szóstą dyrektywą.

48. Przede wszystkim jeżeli chodzi bowiem o zwolnienie sprzedaży nowych budynków od podatku VAT, podstawą tych przepisów jest przepis art. 28 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy, zgodnie z którym państwa członkowskie w pięcioletnim okresie przejściowym rozpoczynającym się w dniu 1 stycznia 1978 r. mogą utrzymywać zwolnienie od podatku transakcji wymienionych w załączniku F do tej dyrektywy, na warunkach obowiązujących w państwach członkowskich.

49. Załącznik F do szóstej dyrektywy zatytułowany „Wykaz transakcji wymienionych w art. 28 ust. 3 pkt [lit.] b)” wskazuje w pkt 16 „dostawę budynków i gruntów określonych w art. 4 ust. 3”, czyli zgodnie z tym przepisem — dostawę, przed pierwszym zasiedleniem, budynków lub części budynków i gruntu, na którym stoją¹².

50. Rząd duński podaje ponadto, że wspomniane zwolnienie istniało w prawie wewnętrznym przed wejściem w życie szóstej dyrektywy, a sąd krajowy wskazuje, że przepisy krajowe w tym zakresie są zgodne z przepisem art. 28 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy w związku z pkt 16 załącznika F do niej.

51. W dalszej kolejności, jeżeli chodzi o opodatkowanie budowy przez przedsiębiorstwo budowlane budynków na własny rachunek, jego podstawą są przepisy art. 5 ust. 7 i art. 6 ust. 3 szóstej dyrektywy, które traktują dostawę towarów i świadczenie przez podatnika usług na potrzeby jego działalności gospodarczej jako działalność podlegającą opodatkowaniu.

52. Artykuł 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy stanowi bowiem, że państwa członkowskie mogą traktować jako odpłatne dostawy przeznaczenie przez podatnika na cele działalności

jego przedsiębiorstwa towarów wytworzonych, skonstruowanych, wydobytych, przetworzonych, nabytych lub przywiezionych w wyniku takiej działalności, w przypadku gdy podatek VAT od takich towarów nabytych od innego podatnika nie podlegałby w całości odliczeniu.

53. Podobnie art. 6 ust. 3 szóstej dyrektywy stanowi, że w pewnych warunkach państwa członkowskie mogą uznać za odpłatne świadczenie usług wykonanie przez podatnika usługi na potrzeby swojego przedsiębiorstwa, w przypadku gdy podatek VAT od takich usług świadczonych przez innego podatnika nie podlegałby w całości odliczeniu.

54. Analizując pytanie zadane przez sąd krajowy, należy zatem wyjść z założenia, że przepisy krajowe w zakresie, w jakim, po pierwsze, przewidują zwolnienie sprzedaży nowych budynków od podatku VAT, a po drugie obejmują nim budowę przez przedsiębiorstwo budowlane budynków na własny rachunek, są zgodne ze wspólnotowym systemem podatku VAT.

55. NCC twierdzi, że transakcje sprzedaży budynków, które buduje na własny rachunek, należy uważać za transakcje okazjonalne z następujących powodów.

12 — Prawo do zwolnienia sprzedaży nowych budynków zostało przedłużone w dyrektywie 2006/112 na mocy jej art. 371 i części B pkt 9 załącznika X do niej.

56. Transakcje sprzedaży nie są częścią jej głównej działalności, ani nie stanowią odrębnej dziedziny działalności przedsiębiorstwa. Wspomniane transakcje sprzedaży są pochodną jej działalności budowlanej, która jest w pełni opodatkowana podatkiem VAT, oraz mają charakter okazjonalny i marginalny w stosunku do obrotu całkowitego przedsiębiorstwa (185 mln DKK w stosunku do 3 966 000 000 DKK wygenerowanych przez działalność główną).

57. Ponadto i przede wszystkim obliczenie kwoty do odliczenia zostałoby zniekształcone, gdyby uwzględniono obrót ze sprzedaży budynków, ponieważ wykorzystywanie przez dział sprzedaży kosztów ogólnych przedsiębiorstwa wyniosło w 2002 r. zaledwie 0,6%. Jak zauważył to Trybunał w pkt 21 ww. wyroku w sprawie Régie dauphinoise oraz w pkt 76 ww. wyroku w sprawie EDM, obliczenie kwoty do odliczenia zostałoby zniekształcone, jeśli wszystkie wpływy z transakcji finansowych podatnika mające związek z działalnością podlegającą opodatkowaniu zostałyby włączone do mianownika ułamka służącego obliczaniu części podlegającej odliczeniu, w szczególności gdyby uzyskanie tych wpływów nie wiązało się z wykorzystaniem towarów lub usług opodatkowanych podatkiem VAT lub przynajmniej wiązałyby się tylko z ich bardzo ograniczonym wykorzystaniem.

58. NCC podnosi wreszcie, że Trybunał wielokrotnie przypominał, iż wspólny system podatku VAT ma gwarantować przestrzeganie całkowitej neutralności, bez względu na cel czy też rezultaty działalności przedsiębiorstwa. Duńskie przepisy w dziedzinie podatku

VAT odeszły od tej podstawowej zasady szóstej dyrektywy, rozdzielając jedną i tę samą transakcję na dwie odrębne, tj. po pierwsze budowę obciążaną podatkiem VAT w miarę postępów robót budowlanych, a po drugie zwolnioną od niego sprzedaż.

59. Uwzględnienie obrotu ze sprzedaży budynków od dnia 1 kwietnia 2002 r. jest więc sprzeczne z zasadą neutralności, ponieważ rozdzielając jedną i tę samą transakcję na dwie odrębne, prowadzi do braku pełnego zwolnienia podatnika od podatku VAT, którego koszty poniósł w ramach budowy budynków na własny rachunek.

60. Jestem zdania, iż nie można przyjąć stanowiska NCC, gdyż sprzedaż wybudowanych przez nie na własny rachunek budynków oraz ich budowa są skutkiem jednej i tej samej transakcji dokonywanej zwykle przez podatnika.

61. Opieram tę ocenę na systemie odliczenia przewidzianym w art. 17 i 19 szóstej dyrektywy oraz na orzecznictwie dotyczącym „transakcji okazjonalnej” wymienionej w art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy.

62. Pojęcie to nie jest zdefiniowane w szóstej dyrektywie. Nie odsyła ona też do prawa państw członkowskich celem ustalenia jego znaczenia i zakresu. Wspomniane pojęcie

należy więc interpretować, mając na względzie kontekst prawny, w jaki się ono wpisuje, oraz cele, jakie realizuje¹³.

63. Bezsporne jest, że przewidziany przez szóstą dyrektywę system odliczania podatku ma na celu całkowite uwolnienie podatnika od podatku VAT ciążącego na towarach i usługach wykorzystywanych przez niego na potrzeby transakcji podlegających opodatkowaniu¹⁴. Wskazałem również, że gdy podatnik dokonuje tak transakcji podlegających opodatkowaniu, jak też zwolnionych od podatku, zgodnie z art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy odliczenie dotyczy tylko takiej części podatku VAT, jaka proporcjonalnie przypada na kwotę transakcji podlegających opodatkowaniu. Zatem art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy przewiduje, że na podlegającą odliczeniu część podatku VAT obciążającego nabycie takich towarów i usług składa się ułamek mający w liczniku kwotę obrotu z transakcji podlegających opodatkowaniu, a w mianowniku całkowitą kwotę obrotu.

64. Za pomocą tych przepisów prawodawca wspólnotowy wprowadził domniemanie, że część tych towarów i usług wykorzystywana przez podatnika na potrzeby jego działalności podlegającej opodatkowaniu, od której przysługuje prawo do odliczenia, oraz tych towarów i usług, od której takie prawo nie przysługuje, jest proporcjonalna do odpowiadających im kwot obrotu.

13 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Nordania Finans i BG Factoring, pkt 18.

14 — Wyrok z dnia 22 czerwca 1993 r. w sprawie C-333/91 Sofitam, Rec. s. I-3513, pkt 10; ww. wyrok w sprawie Nordania Finans i BG Factoring, pkt 19. Zobacz niedawny wyrok z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C-74/08 PARAT Automotive Cabrio, Zb.Orz. s. I-3459, pkt 17.

65. Artykuł 19 ust. 2 szóstej dyrektywy, który przewiduje wyłączenie kwoty obrotu uzyskanego z okazjonalnych transakcji związanych z obrotem nieruchomościami i finansami oraz ze sprzedaży dóbr inwestycyjnych, ma na celu wyłączenie kwot, które nie odpowiadają wykorzystywaniu towarów i usług, od których należy zapłacić podatek VAT, a więc które mogłyby zniekształcić wynik obliczania części podlegającej odliczeniu.

66. Ów cel został wyraźnie wskazany w uzasadnieniu propozycji szóstej dyrektywy, przedstawionym przez Komisję Wspólnot Europejskich Radzie Unii Europejskiej w dniu 29 czerwca 1973 r.¹⁵ Został on uwzględniony również w ww. wyrokach w sprawach Régie dauphinoise¹⁶, EDM¹⁷ oraz Nordania Finans i BG Factoring¹⁸. Według Trybunału, gdyby wszystkie wpływy z transakcji finansowych podatnika mające związek z działalnością podlegającą opodatkowaniu zostały wliczone do mianownika ułamka stosowanego do obliczania części podlegającej odliczeniu, nawet gdyby uzyskanie tych wpływów nie wiązało się z wykorzystaniem towarów lub usług, w odnie-

15 — Projekt szóstej dyrektywy, w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoczona podstawa wymiaru (*Biuletyn Wspólnot Europejskich*, dodatek 11/73, s. 20). Według tego projektu art. 19 ust. 2 miał następujące uzasadnienie:

„Elementy określone w tym ustępie należy wyłączyć 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 nieruchomościami lub finansami, które są wykonywane tylko okazjonalnie, to jest mają jedynie znaczenie drugorzędne lub incydentalne w odniesieniu do łącznego obrotu przedsiębiorstwa. Czynności te są ponadto wyłączone tylko wówczas, gdy nie stanowią zwykłej działalności gospodarczej podatnika”.

16 — Punkt 21.

17 — Punkt 75 i 76.

18 — Punkt 23.

sieniu do których należy jest podatek VAT, lub w każdym razie wiązało się jedynie z bardzo ograniczonym ich wykorzystaniem, obliczenie kwoty odliczenia byłoby zniekształcone.

67. Ta analiza wypracowana na gruncie spraw dotyczących transakcji finansowych lub dóbr inwestycyjnych ma niewątpliwie zastosowanie w niniejszej sprawie dotyczącej sprzedaży budynków.

68. Z powyższych uwag oraz z ww. wyroków w sprawach Régie dauphinoise, EDM oraz Nordania Finans i BG Factoring wyciągnąć można wiele wniosków dotyczących znaczenia i zakresu pojęcia „transakcji okazjonalnej” wymienionego w art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy.

69. Pierwszy z nich jest taki, że pojęcie to znajduje zastosowanie w pierwszej kolejności do transakcji jednorazowych, nieobjętych zwykłą działalnością przedsiębiorstwa. Sprzedaż przez przedsiębiorstwo budynku, z którego już nie korzysta, może wygenerować wysoką kwotę obrotu, chociaż transakcja ta mogła wymagać jedynie wykonania kilku połączeń telefonicznych. W takim przypadku nietypowy lub wyjątkowy charakter transakcji pozwala domniemywać, że mieści się ona w pojęciu „transakcji okazjonalnej” w rozumieniu art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy.

70. Przeciwnie natomiast, zwykły charakter transakcji zwolnionej od podatku pozwala domniemywać, że nie chodzi o „transakcje okazjonalną” w rozumieniu tego przepisu¹⁹. Domniemanie to nie ma jednak charakteru niewzruszalnego.

71. Drugi bowiem wniosek, jaki można wyciągnąć ze wspomnianych uwag, jest taki, że zwykły charakter transakcji nie wyklucza automatycznie, aby nie mogła ona stanowić „transakcji okazjonalnej”. W ww. wyroku w sprawie EDM Trybunał przyznał, że może to mieć miejsce w przypadku inwestycji środków pieniężnych i pożyczek udzielanych przez górniczą spółkę holdingową. Mimo że ta działalność finansowa miała charakter regularny, Trybunał orzekł, iż mogła ona odpowiadać „transakcjom okazjonalnym” w rozumieniu art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy, pod warunkiem że wiązała się ona z bardzo ograniczonym wykorzystaniem towarów i usług objętych obowiązkiem zapłaty podatku VAT.

72. Możliwość, że zwykła działalność podatnika stanowi działalność „okazjonalną” w rozumieniu tego przepisu, podlega jednak

19 — Zobacz podobnie ww. wyrok w sprawie Nordania Finans i BG Factoring.

wstępnemu warunkowi, którego to Trybunał nie przypomniał wyraźnie w ww. wyroku w sprawie EDM, lecz który wyraźnie wynika z ww. wyroku w sprawie Régie dauphinoise i jest logicznie konieczny we wspólnotowym systemie odliczenia podatku VAT.

73. Wynikający z orzecznictwa wniosek trzeci jest bowiem taki, że działalność zwolniona od podatku, aby można ją było uważać za odpowiadającą transakcji okazjonalnej, nie powinna stanowić bezpośredniego, stałego i niezbędnego rozwinięcia działalności podlegającej opodatkowaniu. Jak wskazują to rząd duński i Komisja, transakcji zwolnionej od podatku nie można uznać za „transakcję okazjonalną” w rozumieniu art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy, jeżeli pozostaje ona w tego rodzaju związku z działalnością podlegającą opodatkowaniu.

74. Warunek ten wyrażony został w ww. wyroku w sprawie Régie dauphinoise w odniesieniu do inwestowania przez zarządcę środków pieniężnych otrzymywanych od klientów w ramach zarządzania ich nieruchomościami²⁰.

75. Warunek ten wydaje się logicznie konieczny w systemie odliczenia podatku przewidzianym w szóstej dyrektywie. System ten opiera się na zasadzie, zgodnie z którą prawo podatnika do uwolnienia od ciężaru

podatku VAT, który opłacił on w ramach działalności gospodarczej, uwarunkowane jest tym, że ona sama podlega temu podatkowi. Prawo do odliczenia oznacza w konsekwencji, że towary i usługi, za które należy się podatek VAT, zostały przez niego wykorzystane do wykonania działalności podlegającej opodatkowaniu.

76. Gdy podatnik wykorzystuje towary lub usługi do wykonywania tak działalności podlegającej opodatkowaniu, jak i zwolnionej od podatku, w grę wchodzi zasada odliczenia części podatku, na mocy której prawo do odliczenia jest proporcjonalne do kwoty obrotu z transakcji podlegających opodatkowaniu. Prawo do odliczenia podatku opiera się więc na domniemaniu, że te towary i usługi wykorzystywane są przez podatnika w jego działalności podlegającej opodatkowaniu oraz w działalności zwolnionej od podatku proporcjonalnie do kwoty obrotu z każdej z nich.

77. Artykuł 19 ust. 2 szóstej dyrektywy pozwala obalić to ostatnie domniemanie, gdy działalność zwolniona od podatku wiąże się jedynie z bardzo ograniczonym wykorzystaniem towarów i usług do użytku mieszanego.

78. Zastosowanie tego odstępstwa zakłada w konsekwencji, że zwolnioną od podatku działalność da się odróżnić od działalności podlegającej opodatkowaniu. Innymi słowy oznacza to, że część towarów i usług wykorzystywanych w transakcjach zwolnionych od podatku daje się zidentyfikować. Jeżeli działalność zwolniona od podatku jest ściśle związana z działalnością podlegającą opodatkowaniu lub częściowo się z nią pokrywa,

20 — Przypomnijmy, że Trybunał uznał, iż skoro działalność ta stanowiła bezpośrednie, stałe i niezbędne rozwinięcie działalności podlegającej opodatkowaniu przedsiębiorstwa zarządzającego budynkami, to nie mogło chodzić o transakcję okazjonalną (ww. wyrok w sprawie Régie dauphinoise, pkt 22).

odstępstwo przewidziane art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy nie może mieć zastosowania, ponieważ nie jest możliwe przypisanie do każdej z tych działalności części wykorzystywanych towarów lub usług do użytku mieszanego.

79. W takim przypadku domniemanie leżące u podstaw części podlegającej odliczeniu ustanowionemu w art. 17 ust. 5 i art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy przybiera w konsekwencji charakter niewzruszalny. Innymi słowy kwoty obrotu z działalności zwolnionej od podatku nie można wyłączyć z obliczania części podlegającej odliczeniu, ponieważ z natury działalność ta nie wiąże się z bardzo ograniczonym wykorzystywaniem towarów i usług do użytku mieszanego.

80. W sprawie zakończonej ww. wyrokiem Régie dauphinoise Trybunał uznał, że działalność polegająca na inwestowaniu środków pieniężnych i wykonywana przez zarządcę pozostawała w bezpośrednim, stałym i niezbędnym związku z podlegającą opodatkowaniu działalnością polegającą na zarządzaniu nieruchomościami, ponieważ kapitał regularnie inwestowany przez zarządcę pochodził bezpośrednio z tej polegającej na zarządzaniu działalności. Chodziło bowiem o zaliczki przekazane mu przez klientów, których budynkami zarządzał. Ponadto inwestycje te mogły być niezbędne, ponieważ są wszelkie podstawy, aby uznać, że były one nieodzowne dla zachowania równowagi finansowej działalności zarządcy.

81. Natomiast w sprawie zakończonej ww. wyrokiem EDM, chociaż Trybunał wyraźnie tego nie powiedział, to mógł uznać, że

działalność finansowa spółki holdingowej, której dotyczyło postępowanie, nie stanowiła bezpośredniego, stałego i niezbędnego rozwinięcia jej podlegającej opodatkowaniu działalności, ponieważ kapitał zainwestowany przez ową spółkę holdingową w instytucjach finansowych lub mający formę pożyczek nie pochodził z jej działalności podlegającej opodatkowaniu, lecz składały się nań jej własne środki pieniężne²¹.

82. Zasada wyrażona przez Trybunał w ww. wyroku w sprawie Régie dauphinoise ma a fortiori zastosowanie, gdy — jak w niniejszej sprawie — działalność zwolniona od podatku i działalność podlegająca opodatkowaniu są skutkiem tej samej transakcji. W takiej sytuacji wykluczanie kwoty obrotu pochodzącego z działalności zwolnionej od podatku byłoby sztuczne, ponieważ ta sama transakcja ma najpierw charakter transakcji podlegającej opodatkowaniu, w przypadku której przysługuje prawo do odliczenia podatku, a następnie charakter działalności zwolnionej od podatku, w przypadku której takie prawo nie przysługuje.

83. Jak wskazała to sama NCC, zwolniona od podatku VAT sprzedaż budynków oraz ich budowa, która podatkowi temu podlega, są skutkiem tej samej transakcji gospodarczej, ponieważ przedsiębiorstwo NCC buduje te budynki na sprzedaż. Jak twierdzi rząd duński, łączenie kwoty obrotu ze sprzedaży

21 — Trybunał uznał podobnie w wyroku z dnia 14 listopada 2000 r. w sprawie C-142/99 Floridienne i Berginvest, Rec. s. I-9567, pkt 29, iż udzielanie przez spółkę holdingową pożyczek spółkom zależnym, na rzecz których świadczy ona usługi administracyjne, rachunkowe, informatyczne i zarządu ogólnego, nie może podlegać podatkowi VAT z uwagi na to, że chodzi o bezpośrednio, stałe i niezbędne rozwinięcie tego świadczenia usług, ponieważ takie pożyczki nie są w sposób niezbędny ani bezpośrednio związane z tak świadczonymi usługami.

budynków wybudowanych przez NCC na własny rachunek jedynie z działalnością działu sprzedaży byłoby sztuczne, ponieważ owa kwota obrotu wynika również po części z podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT działalności budowlanej.

84. Rzeczywiście, jak to słusznie podkreśla NCC, analiza ta powoduje ograniczenie odliczenia podatku VAT obciążającego koszty ogólne, podczas gdy budowa przez tę spółkę budynków na koszt własny stanowi działalność podlegającą opodatkowaniu. Jestem jednakże zdania, że przy obecnym stanie wspólnotowego systemu podatku VAT sytuacja ta nie jest sprzeczna z zasadą neutralności.

85. Prawdą jest, że zasada ta oznacza, iż podatnik może w całości odliczyć podatek VAT obciążający towary i usługi nabyte w celu wykonywania działalności podlegającej opodatkowaniu²². Bezsporne jest również, że zgodnie z orzecznictwem prawo do odliczenia podatku VAT, jako integralna część mechanizmu podatku VAT, stanowi podstawową zasadę właściwą wspólnemu systemowi podatku VAT i nie może zasadniczo być ograniczane²³.

22 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Nordania Finans i BG Factoring, pkt 19.

23 — Wyrok z dnia 10 lipca 2008 r. w sprawie C-25/07 Sosnowska Zb.Orz. s. I-5129, pkt 14, 15 i przytoczone tam orzecznictwo; ww. wyrok w sprawie PARAT Automotive Cabrio, pkt 15.

86. Jak jednak słusznie wskazała Komisja, zasada ta nie ma znaczenia ponadprawnego. Jest ona ustanowiona w ogólnej postaci w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy i może być przedmiotem ograniczeń i odstępstw przez nią przewidzianych²⁴. Zasada neutralności oraz prawo do odliczenia podatku nie mogą więc prowadzić do odstąpienia od stosowania lub uznania za niemający zastosowania przepisu prawa krajowego wdrażającego przepis szóstej dyrektywy, który wprowadza takie odstępstwo.

87. Powyżej stwierdziłem, że przepisy ustawy o podatku VAT zwalniające od podatku VAT sprzedaż nowego budynku i poddające opodatkowaniu nim budowę budynków na własny rachunek przez spółkę taką jak NCC są zgodne z szóstą dyrektywą. Ponadto przepisy te mają dla NCC dokładnie takie konsekwencje, jakich pragnął krajowy ustawodawca, a mianowicie stawiają one przedsiębiorstwa budowlane sprzedające budynki przez nie wybudowane w takiej samej sytuacji jak sprzedawców budynków, którzy muszą zlecić ich budowę innym przedsiębiorstwom.

88. Wskazywane przez NCC skutki wspomnianych przepisów wynikają więc z odstępstw od zasady neutralności przewidzianych wyraźnie w szóstej dyrektywie, których na

24 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie PARAT Automotive Cabrio, pkt 18.

podstawie tych przepisów pragnął rząd duński.

89. Z tego powodu jestem zdania, że przy obecnej treści szóstej dyrektywy zasada neutralności podatku VAT nie stoi na przeszkodzie temu, aby kwota obrotu ze sprzedaży budynków przez NCC uwzględniana była w mianowniku ułamka przewidzianego w art. 19 szóstej dyrektywy jako związana z działalnością zwolnioną od podatku.

90. W świetle powyższych uwag proponuję Trybunałowi, aby orzekł, iż art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzedaż przez przedsiębiorstwo budowlane budynków wybudowanych na własny rachunek, gdy ich budowa podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, a ich późniejsza sprzedaż jest od niego zwolniona, nie może stanowić „transakcji okazjonalnej” w rozumieniu tego przepisu, gdyż sprzedaż ta stanowi, jak w niniejszej sprawie, bezpośrednie, stałe i niezbędne rozwinięcie działalności budowlanej.

IV — Wnioski

91. W świetle powyższych uwag proponuję udzielenie następującej odpowiedzi na pytania prejudycjalne postawione przez Østre Landsret:

Artykuł 19 ust. 2 szóstej dyrektywy 77/388/EWG Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że sprzedaż przez przedsiębiorstwo budowlane budynków wybudowanych na własny rachunek, gdy ich budowa podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, a ich późniejsza sprzedaż jest od niego zwolniona, nie może stanowić „transakcji okazjonalnej” w rozumieniu tego przepisu, gdyż sprzedaż ta stanowi, jak w niniejszej sprawie, bezpośrednio, stałe i niezbędne rozwinięcie działalności budowlanej.