

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 29 października 2009 r. \*

W sprawie C-174/08

mającej za przedmiot wnioszek 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,**

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes trzeciej izby, pełniący obowiązki prezesa czwartej izby,  
R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis i J. Malenovský (sprawozdawca), sędziowie,

\* Język postępowania: duński.

rzecznik generalny: Y. Bot,  
sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 23 kwietnia 2009 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu NCC Construction Danmark A/S, przez B. Møll Pederson, advokat,
  
- w imieniu rządu duńskiego, przez B. Weis Fogh, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez D. Aukena, advokat,
  
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez D. Triantafyllou oraz S. Schönberga, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 18 czerwca 2009 r.,

wydaje następujący

## Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 19 ust. 2 zdanie drugie 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, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), a także zakresu zasady neutralności podatkowej w dziedzinie podatków obrotowych.
  
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką NCC Construction Danmark A/S (zwaną dalej „NCC”) a Skatteministeriet (ministerstwem finansów), w przedmiocie prawa do częściowego odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) od jej kosztów ogólnych, o które ubiega się NCC.

## Ramy prawne

### *Uregulowania wspólnotowe*

- 3 Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze.

4 Artykuł 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Państwa Członkowskie mogą traktować jako dostawy odpłatne:

a) 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, w przypadku ich nabycia od innego podatnika, nie podlegałyby w całości odliczeniu”.

5 Artykuł 6 ust. 3 szóstej dyrektywy stanowi:

„W celu zapobieżenia zakłóceniu konkurencji i z zastrzeżeniem konsultacji określonych w art. 29, 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 podlegałyby w całości odliczeniu”.

6 Artykuł 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy przewiduje, że o ile towary i usługi służą wykonywaniu czynności podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, podlegający zapłacie lub zapłacony na terytorium kraju podatek VAT od towarów lub usług, które są lub mają być mu dostarczone przez innego podatnika.

7 Z art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy wynika, że w odniesieniu do towarów lub usług służących jednocześnie wykonywaniu czynności, z którymi wiąże się prawo do odliczenia, wskazanych w ust. 2 i 3 tego artykułu, jak i czynności, z którymi nie wiąże się

prawo do odliczenia, odliczenie dotyczy tylko takiej części podatku VAT, jaka przypada na kwotę tych pierwszych czynności. Zgodnie z art. 19 ta część określana jest dla wszystkich czynności wykonywanych przez podatnika.

8 Artykuł 19 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy brzmi następująco:

„Obliczanie części podlegającej odliczeniu

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 [VAT], 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 [VAT], obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji uwzględnionych w liczniku oraz transakcji dla których nie przysługuje odliczenie podatku [VAT]. [...]

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. [...]”.

- 9 Zgodnie z przepisem przejściowym zawartym w art. 28 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy państwa członkowskie mogą, w okresie przejściowym, o którym mowa w ust. 4 tego artykułu, utrzymać w mocy zwolnienie od podatku czynności wymienionych w załączniku F do tej dyrektywy. Załącznik F w pkt 16 zawiera następujące określenie: „dostawa budynków i gruntów określonych 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 zobowiązany 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 dostawę 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 działalności 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, siłę roboczą, w dziedzinie budownictwa, zarówno na rachunek osób trzecich, jak i na własny rachunek.
- 16 Sprzedaż dóbr nieruchomościowych 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 nieruchomościowych 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 poczynwszy 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 obciążał jej koszty wspólne, nie podlegał już odliczeniu.
- 20 NCC, która korzystała 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 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 VAT w związku z pkt 16 załącznika F do niej?”.

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

### *W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego*

- <sup>22</sup> 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 treści 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 podlegającą odliczeniu stanowić będzie ułamek mający jako licznik kwotę obrotu uzyskanego z czynności opodatkowanych, a jako mianownik całkowitą kwotę obrotu, to ust. 2 tego artykułu stanowi, że na zasadzie odstępstwa będą wyłączone kwoty obrotu uzyskane z „okazjonalnych transakcji związanych z obrotem nieruchomościami”.
- 30 Dalej, jeśli 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 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 nieruchomości 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”.
- 31 W tym zakresie z orzecznictwa Trybunału opierającego się na tychże celach wynika, że działalność gospodarcza nie może być traktowana jako „okazjonalna” w rozumieniu art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy, jeżeli stanowi bezpośrednio, stałe i niezbędne 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 wiąże się z wykorzystywaniem 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 Trybunał musi zatem odpowiedzieć na pytanie sądu krajowego z uwzględnieniem powyższego orzecznictwa.
- 33 Jeśli chodzi o poszanowanie pierwszej przesłanki, to działalność w postaci sprzedaży nieruchomości wybudowanych przez przedsiębiorstwo budowlane na swój własny rachunek nie może być uznawana za działalność okazjonalną związaną z opodatkowaną działalnością zawodową, która to polega na budowie budynków na rachunek osób trzecich lub na własny rachunek. Działalność ta, jako wynikająca z tej samej działalności budowlanej, stanowi jej bezpośrednie rozwinięcie. Ogólna organizacja jej działalności oznacza, że NCC planuje z góry, regularnie i na stałe budowę na swój własny rachunek określonej, choćby niewielkiej, liczby nieruchomości, które sama zamierza następnie sprzedawać. Dokonywana następnie sprzedaż nieruchomości nie wydaje się więc okazjonalna, lecz jest nieodzowną konsekwencją zamiaru rozwijania przez tę spółkę, w ramach jej działalności gospodarczej, działalności w zakresie sprzedaży nieruchomości wybudowanych na jej własny rachunek. Jest ona częścią celów działalności gospodarczej podatnika i jest wykonywana na zasadach komercyjnych (zobacz analogicznie ww. wyrok w sprawie EDM, pkt 67).
- 34 W tych okolicznościach działalność polegającą na sprzedaży nieruchomości, taką jak w sprawie przed sądem krajowym, należy traktować jako stanowiącą bezpośrednio, stałe i niezbędne rozwinięcie opodatkowanej działalności gospodarczej spółki, a zatem nie ma konieczności badania in concreto zakresu, w jakim działalność polegająca na sprzedaży, rozważana odrębnie, obejmuje wykorzystywanie towarów i usług, w odniesieniu do których powstaje obowiązek zapłaty podatku VAT.
- 35 W świetle powyższych rozważań na dwa pierwsze pytania należy odpowiedzieć, że art. 19 ust. 2 szóstej dyrektywy 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 niezbędne rozwinięcie jego działalności podlegającej opodatkowaniu. W tych okolicznościach nie ma konieczności badania in concreto, w jakim zakresie ta działalność polegająca na sprzedaży, rozważana odrębnie, obejmuje wykorzystanie towarów i usług, w odniesieniu do których powstaje obowiązek zapłaty podatku VAT.

*W przedmiocie pytania trzeciego*

- 36 Zwracając się z trzecim pytaniem, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy jest zgodne z zasadą neutralności podatkowej, by przedsiębiorstwo budowlane, które rozlicza się z podatku VAT z tytułu czynności z zakresu działalności budowlanej wykonywanej na własny rachunek (dostawa na swoją rzecz), nie mogło odliczyć w całości podatku VAT związanego z kosztami ogólnymi ponoszonymi w celu dokonania tych czynności, ponieważ obrót wynikający ze sprzedaży wybudowanych przy tym budynków jest zwolniony z podatku VAT.
- 37 NCC podnosi, że o ile obrót wynikający z działalności w zakresie sprzedaży nieruchomości jest zwolniony z podatku VAT, to działalność w zakresie budowy budynków na własny rachunek została opodatkowana (z tytułu dostaw na swoją własną rzecz i niezależnie od tego, że z definicji brak jest tu obrotu) na podstawie ceny składników kosztów tej działalności powiększonej o zwykły zysk w tym sektorze. W tych warunkach NCC podnosi, iż mimo że jest ona podatnikiem podatku VAT, to została pozbawiona możliwości uzyskania zwrotu podatku VAT związanego z towarami i usługami (koszty ogólne) wykorzystanymi na cele dokonania czynności 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, podstawową zasadę, 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., Zb.Orz. s. I-9823, pkt 63).
- 43 W konsekwencji zasada neutralności podatkowej może być przedmiotem uściśleń zawartych w takim akcie prawa wspólnotowego, takich jak transponowane do prawa duńskiego, wynikające z łącznego 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 odliczać 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 (ww. 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, żeby 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, zmierzał do postawienia przedsiębiorstw 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**

<sup>48</sup> 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 niezbędne rozwinięcie jego działalności podlegającej opodatkowaniu. W tych okolicznościach nie ma konieczności badania in concreto, w jakim zakresie ta działalność polegająca 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