

Sprawa C-536/03

António Jorge LDA

przeciwko

Fazenda Pública

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Supremo Tribunal Administrativo)

Podatek VAT – Artykuł 19 szóstej dyrektywy VAT – Odliczenie podatku naliczonego – Działalność w sektorze nieruchomości – Towary i usługi wykorzystywane zarówno do czynności podlegających opodatkowaniu, jak i czynności zwolnionych z podatku – Człotkowe odliczenie

Opinia rzecznika generalnego C. Stix-Hackl przedstawiona w dniu 16 grudnia 2004 r. I-0000

Wyrok Trybunału (druga izba) z dnia 26 maja 2005 r. I-0000

Streszczenie wyroku

1. *Pytania prejudycjalne – Właściwość Trybunału – Granice – Określenie przedmiotu pytania*

(art. 234 WE)

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego – Podatnik wykonujący zarówno czynności rodzące prawo do odliczenia, jak i czynności nierodzące takiego prawa – Człotkowe odliczenie – Obliczanie – Wartości czynności jeszcze niedokonanych – Wyłączenie*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 19)

1. O ile Trybunał nie ma kompetencji, na podstawie art. 234 WE, aby zastosować normę prawa wspólnotowego do określonego przypadku, a zatem zakwalifikować przepis prawa krajowego z punktu widzenia tej normy, o tyle może on jednakże, w ramach współpracy sądowej ustanowionej na podstawie tego artykułu, na podstawie informacji zawartych w aktach, przedstawić sądowi krajowemu wykładnię prawa wspólnotowego, która może być dla tego sądu użyteczna dla oceny skutków prawnych przepisu.

W tym zakresie do Trybunału należy – w przypadku pytań niewłaściwie sformułowanych lub wykraczających poza ramy kompetencji przyznanych mu na podstawie art. 234 WE – wyodrębnienie z informacji dostarczonych przez sąd krajowy, a zwłaszcza z uzasadnienia aktu, na podstawie którego nastąpiło odesłanie, przepisów prawa wspólnotowego, które – mając na uwadze przedmiot sporu – wymagają wykładni.

(por. pkt 15, 16)

2. Artykuł 19 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, który dotyczy obliczenia członkowskich podlegających odliczeniu przez podatnika wykonującego zarówno czynności rodzące prawo do odliczenia, jak i czynności nierodzące takiego prawa, sprzeciwia się temu, by do mianownika

ułamka umożliwiającego to obliczenie wartości robót budowlanych w toku, wykonywanych przez podatnika w ramach podlegających opodatkowaniu działalności w sektorze budownictwa cywilnego, jeżeli wartość ta nie odpowiada przekazaniu towarów lub świadczeniu usług, których już dokonał lub które zostały rozliczone, lub za które otrzymał zapłatę.

Sprzeczne z systemem szóstej dyrektywy jest bowiem stwierdzenie, że określenie zakresu odliczenia może nastąpić z uwzględnieniem czynności jeszcze niedokonanych, których przyszła realizacja może nie mieć miejsca, podczas gdy zdarzenie podatkowe oraz w rezultacie prawo do odliczenia zależą od rzeczywistej realizacji czynności.

(por. pkt 26, 27 i sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 26 maja 2005 r.(*)

Podatek VAT – Artykuł 19 szóstej dyrektywy VAT – Odliczenie podatku naliczonego – Działalność w sektorze nieruchomości – Towary i usługi wykorzystywane zarówno do czynności podlegających opodatkowaniu, jak i czynności zwolnionych z podatku – Człociowe odliczenie

W sprawie C-536/03

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

António Jorge Lda

przeciwko

Fazenda Pública,

TRYBUNAŁ (druga izba),

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

rzecznik generalny: C. Stix-Hackl,

sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi na piśmie przedłożone:

– w imieniu Republiki Portugalskiej przez L. Fernandes, działającego w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala i A. Alves Vieir?, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 19 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”) w zakresie określenia zakresu prawa do odliczenia podatku naliczonego przy wykonywaniu działalności w sektorze budownictwa mieszkaniowego.

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

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 10 szóstej dyrektywy brzmi następująco:

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

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

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

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

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

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

[...]

5. W odniesieniu do towarów i usług, które mają być wykorzystane przez podatnika tak w przypadku transakcji określonych w ust. 2 i 3, dla których podatek od wartości dodanej podlega odliczeniu, jak te transakcji, dla których podatek nie podlega odliczeniu, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku VAT, jaka przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

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

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

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

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

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

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

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

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

Uregulowania krajowe

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

8 Artykuł 23 KVAT ma następujące brzmienie:

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

2. Podatnik może z pominięciem przepisów poprzedzającego ustępu dokonać odliczenia stosownie do rzeczywistego wykorzystania całości lub części towarów i usług, których używa, z zastrzeżeniem możliwości ustanowienia szczególnych warunków lub wstrzymania tej procedury

przez dyrektora generalnego ds. podatków w przypadku stwierdzenia znaczących naruszeń zasad opodatkowania.

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

a) jeżeli wykonuje on różne rodzaje działalności gospodarczej;

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

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

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

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

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

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

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

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

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

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

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

2. Na podstawie polecenia służbowego nr 9097 z dnia 5 września 1996 r. [...] w [António Jorge] przeprowadzono kontrolę podatkową, w następstwie której w dniu 26 czerwca 1997 r.

zostało złożone sprawozdanie dołączone [...] [do akt w postępowaniu przed sądem krajowym].

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

- [?] trudno jest dokładnie określić kwotę podatku, jaka została nienależnie odliczona tytułem „kosztów ogólnych”, gdy skarżąca dokonywała odliczeń częściowo, podczas gdy jej zakupy dotyczyły zarówno działalności opodatkowanej, jak i zwolnionej;
- [?] w chwili zakupu majątku trwałego uznaje się go za zakup przeznaczony na potrzeby działalności podlegającej podatkowi VAT (z prawem do odliczenia), przy czym częściowe kwoty amortyzacji tego majątku zostały rozdzielone lub przypisane wykonywaniu działalności zwolnionej z podatku.

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

2) Czy art. 23 ust. 4 [KVAT] jest zgodny z wcześniejszym przepisem, jeżeli interpretuje się go w taki sposób, że jeżeli podatnik jest przedsiębiorstwem wykonującym działalność w sektorze nieruchomości w zakresie dwóch dziedzin, z których jedną jest budowa budynków na sprzedaż (zwolniona z podatku VAT), drugą natomiast roboty budowlane (podlegające podatkowi VAT), to celem obliczenia procentowego współczynnika odliczenia podatku VAT lub części poniesionej przez tego podatnika w związku z nabyciem przez niego towarów i usług związanych z jedną lub drugą dziedziną należy do mianownika ułamka wycieczki, poza rocznymi obrotami, wartością – na koniec każdego roku – robót w toku, które nie zostały jeszcze sprzedane i których wartość podatnik nie otrzymał w całości lub części?

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

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

Co do sformułowania pytań

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

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

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

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

Uwagi przedłożone Trybunałowi

19 Komisja Wspólnot Europejskich i rz?d portugalski twierdz?, ?e wyk?adnia przepisu prawa krajowego, która prowadzi do w??czenia warto?ci robót budowlanych w toku wykonanych przez podatnika przy wykonywaniu dzia?alno?ci w sektorze budownictwa cywilnego do mianownika u?amka umo?liwiaj?cego obliczenie cz??ci podlegaj?cej odliczeniu, nie jest zgodna z art. 19 szóstej dyrektywy o tyle, ?e roboty te nie odpowiadaj? przekazaniu towarów lub ?wiadczeniu us?ug przez podatnika ani innym sytuacjom oznaczaj?cym zaistnienie zdarzenia podatkowego lub powstania obowi?zku podatkowego.

20 Rz?d portugalski wyja?nia jednak, ?e przy?cie przez w?adze krajowe kryterium, które zezwala na okre?lenie zakresu dzia?alno?ci przedsi?biorstwa, bior?c pod uwag? zmienno?? produkcji lub warto?ci robót w toku w zale?no?ci od ich rzeczywistego przeznaczenia, by?oby mo?liwe na podstawie art. 17 ust. 5 akapit trzeci wspomnianej dyrektywy. Komisja ze swej strony przypomina o mo?liwo?ci pó?niejszych korekt na podstawie art. 20 tej dyrektywy.

Ocena Trybuna?u

21 Tytu?em wst?pu nale?y przypomnie?, ?e – jak ju? orzek? Trybuna? – system odlicze? ma na celu ca?kowite uwolnienie przedsi?biorcy od ci??aru podatku VAT podlegaj?cego zap?acie lub zap?aconego w ramach jego dzia?alno?ci gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje zatem ca?kowit? neutralno?? dzia?alno?ci gospodarczej w zakresie obci??e? podatkowych bez wzgl?du na jej cel czy rezultaty, pod warunkiem ?e co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu podatkiem VAT (wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C?98/98 Midland Bank, Rec. str. I?4177, pkt 19 oraz wyrok z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C?408/98 Abbey National, Rec. str. I?1361, pkt 24).

22 Z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e António Jorge ?wiadczy?a w ramach swojej dzia?alno?ci gospodarczej us?ugi polegaj?ce na robotach budowlanych w ramach budownictwa cywilnego, które podlega?y opodatkowaniu podatkiem VAT na podstawie art. 2 ust. 1 i art. 6 szóstej dyrektywy. Spó?ka ta zajmowa?a si? tak?e przekazywaniem nieruchomo?ci, które podlega?o opodatkowaniu podatkiem VAT na podstawie art. 2 ust. 1 i art. 5 tej dyrektywy, ale by?o z tego podatku zwolnione na podstawie art. 28 ust. 3 lit. b) oraz za??cznika F pkt 16 tej dyrektywy.

23 Pomijaj?c czynno?ci okazjonalne okre?lone w art. 19 ust. 2 zdanie drugie szóstej dyrektywy, które nie s? uwzgl?dniane przy obliczaniu cz??ci podlegaj?cej odliczeniu, o której mowa w art. 17 ust. 5 akapit pierwszy tej dyrektywy, nale?y okre?li?, jakie czynno?ci powinny by? brane pod uwag? przy obliczaniu tej cz??ci.

24 Artyku? 17 ust. 1 szóstej dyrektywy przewiduje, ?e prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym powstaje obowi?zek podatkowy. Artyku? 10 ust. 2 tej samej dyrektywy stanowi, ?e ma to miejsce w momencie dostarczenia towarów lub wykonania us?ug (wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C?400/98 Breitsohl, Rec. str. I?4321, pkt 36). Nale?y przypomnie?, ?e art. 10 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy stanowi, ?e „obowi?zek podatkowy powstaje”, gdy „organ podatkowy staje si? z mocy prawa uprawniony do ??dania zap?aty podatku od podatnika, pomimo i? termin p?atno?ci mo?e zosta? odroczony [organ podatkowy mo?e, pocz?wszy od danego momentu, domaga? si? zgodnie z prawem zap?aty podatku, nawet je?li termin jego zap?aty mo?e by? pó?niejszy]”.

25 Z powy?szego wynika, ?e w systemie szóstej dyrektywy zdarzenie podatkowe, powstanie obowi?zku podatkowego oraz mo?liwo?? odliczenia s? zwi?zane ze skuteczn? realizacj? dostawy lub ?wiadczenia us?ug, z wyj?tkiem przypadku gdy nast?puje zap?ata, wówczas obowi?zek podatkowy powstaje w momencie otrzymania p?atno?ci. Artyku? 19 ust. 1 nie wspomina o

wyłączeniu stosowania tej zasady ogólnej w przypadku obliczania czynności podlegających odliczeniu i nic w brzmieniu tego przepisu nie wskazuje na to, aby system ten zawierał odstępstwo w zakresie uwzględnienia w mianowniku ujemka umiarkowanego obliczenie czynności podlegających odliczeniu czynności jeszcze niedokonanych, poza tymi, w których przypadku nastąpiła zapłata lub rozliczenie robót.

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

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

W przedmiocie kosztów

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

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

1) **Artykuł 19 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku sprzeciwia się temu, by do mianownika ujemka umiarkowanego obliczenie czynności podlegających odliczeniu została włączona wartość robót budowlanych w toku wykonanych przez podatnika w ramach działalności w sektorze budownictwa cywilnego, jeżeli wartość ta nie odpowiada przekazaniu towarów lub świadczeniu usług, którego już dokonał, które zostało rozliczone lub za które otrzymał zapłatę.**

Podpisy

* Język postępowania: portugalski.