

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

CHRISTINE STIX-HACKL

przedstawiona w dniu 16 grudnia 2004 r.(1)

Sprawa C-536/03

António Jorge Lda

przeciwko

Fazenda Pública

(Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Supremo Tribunal Administrativo [Portugalia])

Podatek od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego – Działalność w sektorze nieruchomości – Towary i usługi wykorzystywane zarówno do czynności podlegających opodatkowaniu, jak i czynności zwolnionych od podatku – Człotowe odliczenie – Świadczenia w toku, za które nie pobrano zapłaty

I – Uwagi wstępne

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni 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(2) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), a konkretnie odliczenia podatku naliczonego. Pytania prejudycjalne dotyczą w szczególności uwzględnienia niesprzedanych jeszcze robót w toku, za które nie otrzymano jeszcze zapłaty.

II – Ramy prawne

A – Prawo wspólnotowe

2. Artykuł 17 ust. 5 szóstej dyrektywy stanowi w odniesieniu do powstania i zakresu prawa do odliczania podatku naliczonego, co następuje:

„5. W odniesieniu do towarów i usług, które mają być wykorzystane przez podatnika tak w przypadku transakcji określonych w ustępie 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 od wartości dodanej, jaka przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

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

Jednakże państwa członkowskie mogą:

- a) upoważnić podatnika do określenia proporcjonalnej części każdego obszaru jego działalności, pod warunkiem że dla każdego z tych obszarów będzie prowadzona osobna rachunkowość;
- b) zobowiązać podatnika do stosowania specjalnej stawki podlegającej odliczeniu dla każdego z obszarów jego działalności i do prowadzenia osobnych rozliczeń dla każdego z sektorów;
- c) upoważnić lub zobowiązać podatnika do stosowania odliczenia na podstawie wykorzystania całości lub części towarów i usług;
- d) upoważnić lub zobowiązać podatnika do stosowania odliczenia zgodnie z przewidzianymi zasadami ustanowionymi w ust. 1, w stosunku do wszystkich towarów i usług używanych dla transakcji tam wymienionych;
- e) przewidzieć, że kwota podatku od wartości dodanej, która nie podlega odliczeniu przez podatnika, nie jest uwzględniana, jeżeli jest bardzo niska”.

3. Artykuł 19 szóstej dyrektywy brzmi następująco:

„Obliczanie części podlegającej odliczeniu

1. Na czynniki podlegające odliczeniu na podstawie artykułem 17 ustęp 5 akapit pierwszy składa się gdzie 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 od wartości dodanej zgodnie z artykułem 17 ustęp 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 od wartości dodanej. Państwa członkowskie mogą również włączyć do mianownika kwoty subwencji innych niż określone w art. 11 czynniki A ustęp 1 litera a).

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

2. Na zasadzie odstępstwa od przepisu ustępu 1, z kwoty, od której oblicza się czynniki podlegające 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 artykule 13 czynniki B litera d), jeżeli chodzi o transakcje okazjonalne, oraz okazjonalne transakcje związane z obrotem nieruchomościami i finansami są również wyłączone. W przypadkach, w których państwa członkowskie korzystają z określonej w artykule 20 ustęp 5 możliwości niewymagania korekty w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych, mogą one uwzględniać przy obliczaniu części podlegającej odliczeniu sprzedaż dóbr inwestycyjnych. 3. Przewidywana czynniki podlegające odliczeniu jest obliczana w oparciu o transakcje roku poprzedzającego. W przypadku braku takich transakcji, do których można by było odnieść, oraz gdy są one niereprezentatywne, czynniki podlegające odliczeniu zostanie wstępnie oszacowana przez podatnika pod kontrolą organu podatkowego według własnych prognoz. Państwa członkowskie

mog? jednak?e zachowa? obecnie stosowane zasady. Odliczenie dokonane na podstawie takich przewidywanych cz??ci jest korygowane, gdy ostateczna cz??? jest ustalona w nast?pnym roku”.

B – Prawo krajowe

4. Zastosowanie znajduje tu portugalska ustawa o podatku od warto?ci dodanej(3) (zwana dalej „KVAT”), w szczególno?ci jej art. 23 reguluj?cy odliczenie podatku naliczonego. W odniesieniu do nieruchomo?ci ustanowiona tym przepisem norma prawna uzupe?niona zosta?a przepisem art. 5 wydanego p??niej dekrety(4). Dopiero z tre?ci pism procesowych wynika, ?e na przepis art. 23 KVAT ma wp?yw jeszcze inny akt prawa(5).

5. Zgodnie z prawem portugalskim, tak jak jest ono stosowane przez portugalskie urz?dy skarbowe, do mianownika u?amka stosowanego dla obliczenia cz??ci podlegaj?cej odliczeniu w??cza si? tak?e warto?? rob?t b?d?cych jeszcze w toku na koniec ka?dego roku.

III – Stan faktyczny, post?powanie przed s?dem krajowym i pytania prejudycjalne

6. Ant?nio Jorge Lda (zwany dalej „Jorge Lda”) jest przedsi?biorstwem prowadz?cym dzia?alno?? w zakresie us?ug budowlanych, przy czym przedmiot dzia?alno?ci obejmuje wykonywanie publicznych i prywatnych zlece? budowlanych, jak r?wnie? kupno i sprzeda? budynk?w oraz nieruchomo?ci gruntowych. Jorge Lda jest podatnikiem podatku VAT, przy czym zwolnione jest ono od podatku od warto?ci dodanej w zakresie sprzeda?y budynk?w, lecz nie w zakresie us?ug budowlanych.

7. Zgodnie z postanowieniem odsy?aj?cym Jorge Lda od 1994 r. do 1997 r. ?wiadczy?o us?ugi (wykonawstwo zlece? w ramach um?w o dzie?o), w kt?rych zakresie przys?uguje prawo do odliczenia podatku VAT poniesionego w zwi?zku z pewnymi zakupami oraz czynno?ciami (budowa obiekt?w w celu ich zbycia), w kt?rych zakresie odliczenie to nie by?o mo?liwe. W okresie tym blisko 50% jego obrot?w dotyczy?o rob?t budowlanych w zakresie budowy nieruchomo?ci, za kt?re zap?aci?o 5% podatku VAT i odliczy?o 16% lub 17%. Od 20% obrotu zap?aci?o ono podatki w wysoko?ci od 16% lub 17%. Pozosta?y obr?t dotyczy? transakcji zwolnionych od podatku VAT, w kt?rych zakresie nie przys?ugiwa?o prawo do odliczenia.

8. W trakcie kontroli podatkowej w?a?ciwy organ kontroli stwierdzi?:

- trudno?ci w okre?leniu koszt?w og?lnych odliczonych przez Jorge Lda, pomimo ?e zakupy dotyczy?y zarówno dzia?alno?ci opodatkowanej, jak i zwolnionej;
- zakup d?br inwestycyjnych zaliczono do dzia?alno?ci podlegaj?cej podatkowi VAT (z prawem do odliczenia), przy czym cz??? kwoty amortyzacji tych d?br na koniec roku obrotowego zosta?a rozdzielona lub przypisana wykonywaniu czynno?ci zwolnionych od podatku.

9. Jorge Lda odliczy?o od podatku ca?? kwot? koszt?w po?rednich, tak wi?c organy skarbowe domaga?y si? zap?aty cz??ci, w kt?rej zakresie nie przys?ugiwa?o prawo odliczenia od podatku, wraz z odsetkami za zw?ok?.

10. Jorge Lda z?o?y?o odwo?anie od powy?szych decyzji okre?laj?cych wysoko?? podatku.

11. Sp?r prawny dotyczy w g??wnej mierze wyk?adni poj?cia „obr?t” w rozumieniu sz?stej dyrektywy, a mianowicie kwestii, czy organy podatkowe mog?y uwzgl?dni? warto?? rob?t w toku, kt?re nie zosta?y jeszcze sprzedane.

12. Dla wyjaśnienia tych zagadnień związanych z wykładni szóstej dyrektywy Supremo Tribunal Administrativo zwróci 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), druga 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 wyczyć, poza rocznymi obrotami, wartość – na koniec każdego roku – robót w toku, które nie zostały jeszcze sprzedane i których wartość podatnik nie otrzymał w całości lub części?

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

IV – W przedmiocie pytań prejudycjalnych

13. Zważywszy na treść oraz sformułowanie trzech pytań prejudycjalnych, wskazanym jest zbadanie ich dopuszczalności.

14. W swym utrwalonym orzecznictwie Trybunał orzekł, iż może on odmówić rozstrzygnięcia pytania prejudycjalnego sądu krajowego, w przypadku gdy wnioskowana wykładnia prawa wspólnotowego w sposób oczywisty nie ma związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, jeżeli problem jest natury hipotetycznej lub jeżeli nie dysponuje on informacjami natury faktycznej lub prawnej koniecznymi dla udzielenia użytecznej odpowiedzi na przedłożone pytania(6).

15. Pierwsze pytanie prejudycjalne zawiera co prawda wniosek o wykładnię przepisu prawa wspólnotowego, jednakże jest ono sformułowane w sposób tak ogólny, że niemożliwe jest udzielenie na nie konkretnej odpowiedzi.

16. Drugie pytanie prejudycjalne dotyczy z kolei kwestii, na którą ustawicznie wskazuje Trybunał. I tak przedmiotem tego pytania prejudycjalnego jest zbadanie zgodności przepisów prawa krajowego, a konkretnie art. 23 ust. 4 KVAT, z postanowieniem dyrektywy. Kwestia zgodności przepisów prawa krajowego z prawem wspólnotowym nie może być jednak przedmiotem postępowania o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

17. Poza tym postanowienie odsyłające zawiera jedynie skrópe informacje na temat uregulowań krajowych, a w szczególności dotyczących brzmienia art. 23 KVAT.

18. Stąd wątpliwym jest, czy postanowienie odsyłające spełnia wymogi orzecznictwa Trybunału, wedle których dla uzyskania użytecznej odpowiedzi należy w dostatecznym stopniu przedstawić również krajowe ramy prawne.

19. Poza tym w innej sprawie dotyczącej portugalskiego podatku od wartości dodanej(7) Trybunał uznał wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym za niedopuszczalny, między innymi ze względu na niedostateczne przedstawienie uregulowań krajowych, mimo że przepisy prawa krajowego zawarte były w załączniku. W niniejszym postępowaniu postanowienie odsyłające nie zawiera jednak ani pierwotnego brzmienia wersji przepisu, ani jego późniejszych

zmian.

20. Kolejną przesłanką dla stwierdzenia dopuszczalności pytania prejudycjalnych stanowi wymóg, aby informacje zawarte w postanowieniach odsyłających nie tylko umożliwiały Trybunałowi udzielenie odpowiedzi służących wyjaśnieniu sprawy, lecz również zapewniały rzetelność państwowo-prawnych i innym uczestnikom postępowania możliwość przedstawienia uwag zgodnie z art. 23 statutu. Z uwagi bowiem na to, że zgodnie z tym przepisem uczestnikom postępowania doręczone zostają tylko postanowienia odsyłające, Trybunał powinien czuwać nad zapewnieniem tej możliwości (8).

21. Ponadto należy tu wskazać, że mimo doniosłości kwestii prawnej leżącej u podstaw wniosku, żadne z państw członkowskich, oprócz państwa zainteresowanego, nie ustosunkowało się do niej. Oznacza to, iż postanowienie odsyłające – doręczone pozostałym państwom członkowskim – nie zawiera wystarczających informacji.

22. W przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego należy stwierdzić, iż dotyczy ono w sposób oczywisty wykładni art. 23 K VAT, czyli regulacji prawa krajowego. Niedopuszczalność takiego wniosku wynika już z samego brzmienia art. 234 WE.

23. Powstaje kwestia, czy pytanie prejudycjalnego nie można przeformułować w ten sposób, aby było ono dopuszczalne. Otóż można by sformułować je w ten sposób, aby zawierało ono wniosek o wykładni art. 19 szóstej dyrektywy, a konkretnie pojęcia „obróć”.

24. W tym kontekście nasuwa się oczywiście pytanie, czy nie byłoby to wtedy wniosek o wydanie ogólnej opinii. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału taki wniosek nie może być jednak przedmiotem wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w oparciu o art. 234 WE (9).

25. Niedopuszczalny jest również wniosek wynikający z kolei z pytania prejudycjalnych, przedłożonych celem rozstrzygnięcia konkretnego sporu prawnego zawisłego przed sądem krajowym, ponieważ zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału w postępowaniu, o którym mowa w art. 234 WE, opierającym się na jasnym rozdziale kompetencji pomiędzy sądami krajowymi a Trybunałem, właściwym dla oceny konkretnych okoliczności faktycznych jest sąd krajowy (10).

26. Trybunał nie jest właściwie upoważniony do rozstrzygania o okolicznościach faktycznych postępowania przed sądem krajowym lub do stosowania przepisów wspólnotowych, których wykładni dokonał, do konkretnych działań organów krajowych lub okoliczności konkretnego przypadku, ponieważ wyjątkowo właściwy jest w tym zakresie sąd krajowy. Ocena konkretnych działań Jorge Lda pod kątem przepisów o podatku od wartości dodanej wymaga stąd oceny okoliczności faktycznych, która należy do kompetencji sądu krajowego (11).

27. Stosując regułę – co należy przyznać – przesłanki dopuszczalności pytania prejudycjalnych przez Trybunał, należy w niniejszym postępowaniu stwierdzić, iż – podobnie jak w przypadku wcześniejszego wniosku tego samego sądu krajowego o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym (12) – żadne z pytań prejudycjalnych nie jest dopuszczalne.

V – Wnioski

28. Wobec powyższego proponuję, aby Trybunał stwierdził niedopuszczalność wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

1 – Język oryginału: niemiecki.

2 – Dz.U. L 145, str. 1, od tego czasu wielokrotnie zmieniony.

3 – Dekret z mocy ustawy nr 394B/84 z dnia 26 grudnia 1984 r. (DR, seria 1, nr 297).

4 – Dekret z mocy ustawy nr 241/86 z dnia 20 sierpnia 1986 r. (DR, seria 1, nr 190).

5 – Dekret z mocy ustawy nr 195/89 z dnia 20 lipca 1989 r.

6 – Patrz wyroki z dnia 13 marca 2001 r. w sprawie C-379/98 PreussenElektra, Rec. str. I-2099, pkt 39, z dnia 22 stycznia 2002 r. w sprawie C-390/99 Canal Satélite Digital, Rec. str. I-607, pkt 19, z dnia 27 lutego 2003 r. w sprawie C-373/00 Adolf Truley, Rec. str. I-1931, pkt 22 i nast. oraz z dnia 5 lutego 2004 r. w sprawie C-380/01 Schneider, Rec. str. I-1389, pkt 22.

7 – Postanowienie z dnia 11 lipca 2001 r. w sprawie C-154/01 Caves Costa Verde, Dz.U. C 289, str. 8.

8 – Wyrok z dnia 1 kwietnia 1982 r. w sprawach połączonych 141/81, 142/81 i 143/81 Holdijk i.in., Rec. str. 1299, pkt 6, jak również postanowienia z dnia 23 marca 1995 r. w sprawie C-458/93 Saddik, Rec. str. I-511, pkt 13 i z dnia 28 czerwca 2000 r. w sprawie C-116/00 Laguillaumie, Rec. str. I-4979, pkt 24.

9 – Wyroki z dnia 15 grudnia 1995 r. w sprawie C-415/93 Bosman, Rec. str. I-4921, pkt 60, z dnia 10 grudnia 2002 r. w sprawie C-153/00 Der Weduwe, Rec. I-11319, pkt 32, z dnia 21 stycznia 2003 r. w sprawie C-318/00 Bacardi-Martini i Cellier des Dauphins, Rec. str. I-905, pkt 42 i z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-112/00 Schmidberger, Rec. str. I-5659, pkt 32.

10 – Wyroki z dnia 15 listopada 1979 r. w sprawie 36/79 Denkavit, Rec. str. 3439, pkt 12, z dnia 5 października 1999 r. w sprawach połączonych C-175/98 i C-177/98 Lirussi i Bizzaro, Rec. str. I-6881, pkt 37, z dnia 22 czerwca 2000 r. w sprawie C-318/98 Fornasar i.in., Rec. str. I-4785, pkt 31 oraz z dnia 16 października 2003 r. w sprawie C-421/01 Traunfellner, Rec. str. I-11941, pkt 21 i nast.

11 – Wyrok z dnia 4 grudnia 2003 r. w sprawie C-448/01 EVN, Rec. str. I-14527, pkt 59.

12 – W przedmiocie niedopuszczalności patrz też postanowienie z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie C-223/00 DAFSE przeciwko Partex, Dz.U. 2002, C 84, str. 32.