

Sprawa C-378/02

Waterschap Zeeuws Vlaanderen

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad)

Podatek VAT – Dobro inwestycyjne nabyte przez podmiot prawa publicznego – Władza publiczna – Czynność dokonana przez podmiot działający w charakterze podatnika i czynność dokonana przez podmiot nie działający w charakterze podatnika – Prawo do odliczenia i do korekty

Opinia rzecznika generalnego F.G. Jacobsa przedstawiona w dniu 18 listopada 2004 r. I-0000

Wyrok Trybunału (trzecia izba) z dnia 2 czerwca 2005 r. I-0000

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego – Dobra inwestycyjne – Korekta wcześniejszego dokonanego odliczenia – Przesłanki stosowania art. 20 szóstej dyrektywy – Nabycie dóbr przez podmiot prawa publicznego działający jako władza publiczna w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit pierwszy dyrektywy – Sprzedaż tych dóbr przez ten sam podmiot działający w charakterze podatnika – Wykluczenie prawa do korekty

(dyrektywa Rady 77/388, art. 4 ust. 5 i art. 20)

Podmiot prawa publicznego, który nabywa dobro inwestycyjne jako władza publiczna w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, a zatem nie działający w charakterze podatnika, i który następnie sprzedaje to dobro, działający w charakterze podatnika, nie korzysta w zakresie tej sprzedaży z prawa do dokonania korekty, na podstawie art. 20 tej dyrektywy, na potrzeby odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego przy nabyciu tego dobra.

W rezultacie jedynie charakter, w jakim podmiot działa w chwili nabycia dobra, determinuje istnienie prawa do odliczenia.

(por. pkt 38, 44 i sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 2 czerwca 2005 r.(*)

Podatek VAT – Dobro inwestycyjne nabyte przez podmiot prawa publicznego – Władza publiczna – Czynność dokonana przez podmiot działający w charakterze podatnika i czynność dokonana przez podmiot niedziałający w charakterze podatnika – Prawo do odliczenia i do korekty

W sprawie C-378/02

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad (Niderlandy) postanowieniem z dnia 18 października 2002 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 października 2002 r., w postępowaniu:

Waterschap Zeeuws Vlaanderen

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (sprawozdawca), J. Malenovský i U. Löhms, sędziowie,

rzecznik generalny: F. G. Jacobs,

sekretarz: M. Múgica Arzamendi, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 23 września 2004 r.,

rozważywszy uwagi przedłożone:

- w imieniu Waterschap Zeeuws Vlaanderen przez H. de Kata, działającego w charakterze pełnomocnika oraz przez R. Brouwena, advocaat,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez S. Terstal, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez E. Traversa, H. van Vlieta i D. W. V. Zijlstra, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 18 listopada 2004 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 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 (Dz.U. L 145, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu zawisłego między Waterschap Zeeuws

Vlaanderen (zwanym dalej „WZV”) a Staatssecretaris van Financiën w przedmiocie wniosku o dokonanie korekty podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) zapłaconego przez WZV w ramach budowy i dostawy instalacji przemysłowej.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 2 ust. 1 szóstej dyrektywy, zamieszczony w tytule II „Zakres przedmiotowy”, brzmi następująco:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

1. dostawa towarów lub [świadczanie] usług świadczona [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]”.

4 Artykuł 4 ust. 1–3 i ust. 5 tej dyrektywy stanowi:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od [jej] miejsca działalności gospodarczej, określonej w ust. 2, bez względu na cel czy te rezultaty takiej działalności.

2. Działalność gospodarcza, określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi w szczególności z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów [...].

3. Państwa członkowskie mogą również uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie zawiera transakcje związane z działalnością, określoną w ust. 2, w szczególności:

a) dostaw[?], przed pierwszym zasiedleniem, budynków lub części budynków i gruntu, na którym stoją; państwa członkowskie mogą zdecydować o warunkach zastosowania tego kryterium w odniesieniu do dokonywania zmian w budynkach i gruncie, na którym stoją.

[...]

b) dostaw[?] dzieł budowlanych.

[...]

[...]

5. Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy i inne instytucje [podmioty] prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują, i transakcjami, które zawierają jako władze publiczne, nawet jeżeli pobierają należności, opłaty, skądki lub inne płatności w związku z taką działalnością lub transakcjami.

Jednakże jeżeli podejmują one taką działalność i dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tej działalności lub transakcji, w przypadku gdy wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziłoby do znaczącego zakłócenia konkurencji.

[...]

Państwa członkowskie mogą uznać działalność tych organów, zwolnioną na podstawie art. 13 lub 28, za działalność, którą organy te podejmują jako władza publiczna”.

5 Artyku? 20 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy przewiduje, ?e:

„1. Wst?pne odliczenie korygowane jest zgodnie z procedurami ustalonymi przez pa?stwa cz?onkowskie, w szczeg?lno?ci:

- a) gdy odliczenie jest wi?ksze lub mniejsze od tego, do którego podatnik by? uprawniony;
- b) gdy po z?o?eniu deklaracji podatkowej nast?pi zmiana czynników branych pod uwag? przy okre?laniu kwoty odliczenia, w szczeg?lno?ci w przypadku odwo?ania zamówie? lub uzyskania obni?ki ceny; jednak?e nie b?dzie dokonywa?o si? korekty w przypadkach transakcji w ca?o?ci lub cz??ciowo nieop?aconych oraz w przypadku udokumentowanego i potwierdzonego zniszczenia, zagubienia lub kradzie?y w?asno?ci, jak równie? przy przekazywaniu prezentów o ma?ej warto?ci oraz próbek wed?ug art. 5 ust. 6. Jednak?e pa?stwa cz?onkowskie mog? wymaga? korekty w przypadkach transakcji ca?kowicie lub cz??ciowo nieop?aconych oraz w przypadku kradzie?y.

2. W przypadku dóbr inwestycyjnych, korekta b?dzie obejmowa? okres pi?ciu lat, w??cznie z rokiem, w którym towary zosta?y nabyte lub wyprodukowane. Roczna korekta b?dzie dokonywana jedynie w odniesieniu do jednej pi?tej podatku na?o?onego na towary. Korekta jest dokonywana na podstawie [z uwzgl?dnieniem] zmian [zakresu] uprawnienia do odliczenia w kolejnych latach w stosunku do kwoty za rok, w którym towary zosta?y nabyte lub wyprodukowane.

Na zasadzie odst?pstwa od akapitu poprzedniego pa?stwa cz?onkowskie mog? ustali? korekt? na okres pi?ciu pe?nych lat, liczc od dnia, w którym towary po raz pierwszy znalaz?y swe zastosowanie.

W przypadku nieruchomo?ci nabytej jako dobro inwestycyjne, okres obj?ty korekt? mo?e by? przed?u?ony na okres 10 lat”.

Uregulowania krajowe

Ustawa z dnia 28 czerwca 1968 r.

6 Ustaw? z dnia 28 czerwca 1968 r. o podatku VAT (Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde, Stbl. 1968, str. 329, zwan? dalej „ustaw?”) Królestwo Niderlandów wprowadzi?o opodatkowanie obrotu oparte na systemie podatku VAT.

7 W ?wietle art. 7 ustawy za „przedsibiorc?” uwa?any jest ka?dy, kto wykonuje dzia?alno?? gospodarcz? w sposób samodzielny. Artyku? ten zawiera ponadto przepis dotycz?cy podmiotów prawa publicznego, które wykonuj?, nie dzia?aj?c w charakterze podatnika, ?wiadczenia lub dostawy, które ze wzgl?du na ich rodzaj s? zwykle wykonywane przez przedsibiorców. Zgodnie z tym przepisem rozporz?dzenie ministra mo?e okre?la?, ?e owe podmioty s? uwa?ane za przedsibiorców, je?eli dokonuj? tych ?wiadcze? lub dostaw.

8 Artyku? 11 ust. 1 lit. a) i b) ustawy stanowi, ?e dostawa jak równie? wynajem nieruchomo?ci s? co do zasady zwolnione z podatku VAT, ale przewiduje pewne wyj?tki, z zastrze?eniem wspólnego z?o?enia wniosku odpowiednio przez przedsibiorc? dokonuj?cego dostawy i jej odbiorc? b?d? przez wynajmuj?cego i najemc?.

Rozporz?dzenie wykonawcze

9 W?adze niderlandzkie wyda?y w drodze rozporz?dzenia ministra z dnia 30 sierpnia 1968 r.

rozporządzenie wykonawcze do ustawy o podatku obrotowym (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, Stcrt. 1968, nr 169, zwane dalej „rozporządzeniem wykonawczym”).

10 Artykuł 3 lit. a) rozporządzenia wykonawczego przewiduje, że podmioty prawa publicznego są uważane za przedsiębiorców w zakresie dostawy nieruchomości oraz ustanowienia lub zbycia praw do nich.

11 Artykuły 13 i 13a rozporządzenia wykonawczego, które mają na celu w szczególności transpozycję art. 20 szóstej dyrektywy, ustanawiają w tym zakresie mechanizm korekty prawa do odliczenia.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

12 WZV jest podmiotem prawa publicznego odpowiedzialnym za gospodarkę wodną na wyznaczonym jej obszarze w Niderlandach. Przy wykonywaniu tej działalności WZV działa jako władza publiczna w rozumieniu art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy, a zatem nie ma statusu podatnika podatku VAT.

13 Celem wykonywania zadań, które na nim ciąży, WZV zlecił wybudowanie instalacji do oczyszczania ścieków (zwanej dalej „instalacją”), za którą zapłacił około 7,2 miliona NLG tytułem podatku VAT. Instalacja została uruchomiona w 1990 r.

14 WZV i dwa inne podmioty prawa publicznego zajmujące się inżynierią wodną porozumiały się co do wspólnego użytkowania instalacji do celów oczyszczania ścieków po oczyszczeniu ścieków. Owe dwa ostatnie podmioty przyczyniły się finansowo do dodatkowych inwestycji, niezbędnych do użytkowania instalacji przez trzy zainteresowane podmioty. Począwszy od 1993 r. WZV obciążał dwa pozostałe podmioty odpowiednią częścią kosztów wspólnego oczyszczania ścieków przypadających na każdą z nich, jednak nie fakturując podatku VAT. W tym zakresie inspektor podatkowy w porozumieniu z WZV uznał, że podatek VAT nie będzie fakturowany tym dwóm podmiotom pod warunkiem, że WZV zrezygnuje z prawa do odliczenia podatku naliczonego.

15 W grudniu 1994 r. WZV utworzył fundację na rzecz promocji ochrony środowiska we Flandrii Niderlandzkiej (zwaną dalej „fundacją”), której sprzedał instalację za cenę około 18 milionów NLG bez podatku VAT.

16 Uwzględniając okoliczności, w których nastąpiło zbycie prawa własności, należy je, zdaniem sądu krajowego, uznać za dostawę w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy i art. 3 ust. 1 ustawy, który opiera się na owym art. 5. Z dniem sprzedaży WZV wynajął instalację od fundacji na okres dziewięciu lat i dwóch dni.

17 WZV i fundacja złożyły wspólne wnioski do inspektora podatkowego celem uchylenia zwolnienia znajdującego zastosowanie do sprzedaży, jak również do najmu instalacji zgodnie postanowieniami art. 11 ust. 1 lit. a) i b) ustawy, który ma na celu transponowanie postanowień art. 13 cz. 2 szóstej dyrektywy, dotyczących prawa wyboru opodatkowania podatkiem VAT sprzedaży i najmu nieruchomości.

18 Opierając się na przepisach art. 13 i 13a rozporządzenia wykonawczego, WZV określił część podatku VAT zafakturowanego z tytułu budowy instalacji, podlegając jego zdaniem korekcie, na około 3,6 miliona NLG, co stanowi około 5/10 całkowitej kwoty tego podatku. Uzasadnienie ten uzasadniony był okoliczności, że od nabycia instalacji upłynęło pięć lat i pozostał jeszcze taki sam okres.

19 W deklaracji dotyczącej czwartego kwartału 1994 r. WZV zapłaciła od inspektora podatkowego zwrotu około 3,6 miliona NLG.

20 Wniosek ten został oddalony z tego względu, że w związku z dostawą instalacji WZV nie miała prawa do jakiegokolwiek korekty na podstawie przepisów rozporządzenia wykonawczego mających na celu transponowanie art. 20 szóstej dyrektywy.

21 WZV złożyła odwołanie od decyzji oddalającej wniosek wydanej przez inspektora podatkowego. Po wydaniu przez Gerechtshof te Amsterdam orzeczenia w drugiej instancji, w sprawie została wniesiona kasacja do Hoge Raad.

22 Sąd krajowy stwierdza, że skoro WZV dokonała sprzedaży jako podatnik i wniosła wspólnie z nabywcą instalacji o uchylenie zwolnienia znajdującego zastosowanie do takiej czynności, to co do zasady powinno przysługiwać prawo do dokonania korekty podatku VAT zapłaconego przez WZV w związku z budową instalacji. Hoge Raad ma jednak co do tego wątpliwości w kontekście orzecznictwa Trybunału.

23 Zdaniem Hoge Raad powstaje pytanie, czy podmiot prawa publicznego, który korzysta z dobra jako władza publiczna i który w związku z tym nie odliczy podatku VAT naliczonego przy jego nabyciu, ma – podobnie jak podatnik, który używa dobra do celów świadczących zwolnionych – prawo do korekty, o której mowa w art. 20 szóstej dyrektywy w przypadku, gdy następnie dokonuje dostawy tego dobra działając jako podatnik i gdy owa dostawa podlega opodatkowaniu.

24 Sąd krajowy dodaje, że dodatkowa trudność wynika z faktu, że WZV zrezygnowała z prawa do odliczenia podatku naliczonego ze względu na umowę zawartą z inspektorem podatkowym. Z tego względu uznano, że WZV zrezygnowała z częściowego wyczerpania instalacji do majątku swojego przedsiębiorstwa.

25 Sąd ten zastanawia się, czy orzecznictwo Trybunału dotyczące zaliczenia, według wyboru podatnika, dóbr inwestycyjnych do jego majątku prywatnego lub do majątku jego przedsiębiorstwa znajduje odpowiednie zastosowanie do podmiotów prawa publicznego.

26 W takich warunkach okolicznościach Hoge Raad postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy w przypadku, gdy podmiot prawa publicznego nabył dobro inwestycyjne i stanowi ono przedmiot odpłatnej dostawy na rzecz osoby trzeciej, w której zakresie podmiot ten musi być traktowany jako podatnik, może on w świetle art. 20 (w szczególności ust. 2 i 3) szóstej dyrektywy skorzystać z możliwości dokonania korekty podatku obrotowego zapłaconego przy nabyciu dobra w zakresie, w jakim używa tego dobra w ramach czynności wykonanych jako władza publiczna w rozumieniu art. 3 ust. 5 tej dyrektywy?

2) Czy podmiot prawa publicznego ma w świetle szóstej dyrektywy prawo do całkowitego wyczerpania z majątku swojego przedsiębiorstwa dobra inwestycyjnego, którego częściowo używa jako podatnik, a częściowo jako władza publiczna, podobnie jak orzekł Trybunał w przypadku podatników będących osobami fizycznymi?”

Uwagi wstępne

27 Z informacji dostarczonych przez sąd krajowy i zamieszczonych w pkt 12 i 13 niniejszego wyroku wynika, że WZV nabyła instalację na cele wykonywania zadania polegającego na gospodarce wodnej na obszarze, który został mu wyznaczony, oraz że w tym zakresie działa jako władza publiczna.

28 Pierwsze pytanie należy zatem odczytywać jako zmierzające do ustalenia, czy podmiot prawa publicznego, który nabywa dobro inwestycyjne jako władza publiczna w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy i który następnie sprzedaje to dobro jako podatnik, może w zakresie tej sprzedaży korzystać z możliwości dokonania korekty w rozumieniu art. 20 szóstej dyrektywy na potrzeby dokonania odliczenia podatku VAT zapłaconego przy nabyciu tego dobra.

W przedmiocie pierwszego pytania

29 Należy przypomnieć, że w świetle art. 2 szóstej dyrektywy zastosowanie przepisów dotyczących podatku VAT do czynności dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium państwa, w tym przepisów dotyczących prawa do odliczenia, zależy od posiadania przez osobę dokonującą czynności przymiotu podatnika.

30 Podatnik może odliczyć od podatku należnego podatek należny, jeżeli spełnia warunki przewidziane w art. 17 szóstej dyrektywy.

31 W świetle art. 17 ust. 1 prawo do odliczenia podatku naliczonego powstaje w momencie, w którym powstaje obowiązek podatkowy. Zgodnie z art. 10 ust. 2 szóstej dyrektywy odpowiada to momentowi dostarczenia towarów lub wykonania usług. Zatem w przypadku nabycia dobra prawo do odliczenia powstaje z chwilą jego dostarczenia. Artykuł 17 ust. 2 tej dyrektywy przewiduje, że podatnik jest uprawniony do odliczenia podatku VAT zapłaconego od towarów lub usług dostarczonych mu przez innego podatnika, o ile towary i usługi są używane do celów dokonywanych przez niego czynności podlegających opodatkowaniu.

32 Z przepisów art. 2 i 17 wynika, że jedynie posiadająca status podatnika osoba, która działa w takim charakterze, ma prawo do odliczenia w zakresie tego dobra i może odliczyć podatek VAT podlegający zapłacie lub zapłacony od tego dobra, jeżeli używa tego dobra do celów czynności podlegających opodatkowaniu (zob. w kwestii art. 17 szóstej dyrektywy wyrok z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C-97/90 Lennartz, Rec. str. I-3795, pkt 8).

33 Natomiast osoba niebędąca podatnikiem nie ma prawa do odliczenia podatku VAT, który mogła zapłacić przy nabyciu dobra. Działalność tej osoby – jej dostawy towarów lub świadczenie usług – nie należy do zakresu przedmiotowego przepisów dotyczących podatku VAT, o których mowa w art. 2 szóstej dyrektywy.

34 Należy stwierdzić, że zgodnie z art. 4 ust. 5 tej dyrektywy podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują i czynnościami, których dokonują jako władze publiczne.

35 Zatem jeżeli podmioty te, w tym także WZV, działają jako władza publiczna w chwili nabycia dobra inwestycyjnego, co do zasady nie przysuguje im prawo do odliczenia w zakresie tego dobra.

36 Należy jednakże rozważyć kwestię, czy zmiana w sytuacji zainteresowanego podmiotu w zakresie opodatkowania podatkiem VAT może mieć skutki dla prawa do odliczenia. Nasuwa się zatem w szczególności pytanie, czy okoliczności, iż następnie podmiot uzyskuje przymiot podatnika w zakresie określonych czynności dotyczących dobra, które nabył, nie działają w

charakterze podatnika, może powodować powstanie prawa do odliczenia podatku VAT zapłaconego od tego dobra i dokonanie korekty na podstawie art. 20 szóstej dyrektywy.

37 W stanie faktycznym, jaki miał miejsce w postępowaniu przed sądem krajowym dotyczącym u podstaw ww. wyroku w sprawie Lennartz, rozpatrywany był przypadek osoby prywatnej będącej podatnikiem podatku VAT, która nabyła pojazd i używała go do celów prywatnych i która następnie, używając go jednocześnie do celów zawodowych, chciała odliczyć podatek VAT zapłacony przy nabyciu pojazdu.

38 Przypomniawszy, że art. 17 szóstej dyrektywy określa moment powstania prawa do odliczenia i stanowi, iż jedynie charakter, w jakim podmiot działa w chwili nabycia dobra, determinuje istnienie prawa do odliczenia, Trybunał stwierdził, że natomiast art. 20 dyrektywy zatytułowany „Korekta odliczeń” nie zawiera żadnego postanowienia odnoszącego się do powstania prawa do odliczenia. Trybunał orzekł, że ów przepis ogranicza się do ustanowienia mechanizmu umożliwiającego obliczenie korekt odliczenia początkowego, a zatem nie przyznaje prawa do odliczenia ani nie zmienia podatku zapłaconego przez podatnika w związku z czynnościami nieopodatkowanymi w podatek podlegający odliczeniu w rozumieniu art. 17 (zob. ww. wyrok w sprawie Lennartz, pkt 11 i 12).

39 Należy owo rozumowanie zastosować do podmiotu prawa publicznego, który w chwili nabycia dobra inwestycyjnego działa jako władza publiczna. W istocie podmiot ten, skoro nie działa w charakterze podatnika, podobnie jak osoba prywatna dokonująca czynności do celów prywatnych, nie ma prawa do odliczenia podatku VAT, który zapłacił od tego dobra.

40 Okoliczności, że następnie podmiot ten działa jako podatnik, nie może na podstawie art. 20 szóstej dyrektywy skutkować tym, że będzie można odliczyć podatek VAT zapłacony przez ten podmiot z tytułu czynności dokonanych jako władza publiczna i z tego względu nieopodatkowanych.

41 Przeciwnie do tezy bronionej przez WZV, podmiot taki nie może być zrównany z podatnikiem wykonującym pewną działalność opodatkowaną, a także nieopodatkowaną. Jak już zostało wspomniane powyżej, przymiot podatnika jest decydujący i jego posiadanie ocenia się w chwili nabycia danego dobra przez ten podmiot.

42 WZV utrzymuje ponadto, że niemożność odliczenia naliczonego podatku VAT powoduje znaczne zakłócenie konkurencji, które uzasadnia jego zdaniem zastosowanie wyjątku przewidzianego w art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy, zgodnie z którym podmioty prawa publicznego powinny być uznane za podatników. Aby zobrazować istnienie zakłócenia konkurencji, WZV porównuje sytuację przedsiębiorcy rynkowego z sytuacją podmiotu prawa publicznego i twierdzi, że w analogicznych okolicznościach przedsiębiorca rynkowy może odliczyć od podatku należny naliczony podatek VAT.

43 Również ten argument należy oddalić. Ewentualne zakłócenie konkurencji w takich okolicznościach, jak w sprawie przed sądem krajowym, wynika bowiem bardziej z wykonania przez podmiot prawa publicznego prawa wyboru dotyczącego opodatkowania podatkiem VAT sprzedaży i najmu rozpatrywanych nieruchomości niż z zastosowania systemu, w którym podmioty prawa publicznego nie są uznawane za podatników w zakresie czynności, które dokonują jako władze publiczne. Jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 38 opinii, o ile ów system może w pewnym stopniu uchylać zasadom neutralności i równości traktowania, o tyle jest to nieodwracalny skutek istnienia wyjątków w systemie podatku VAT.

44 Na pytanie pierwsze należy zatem udzielić odpowiedzi, iż podmiot prawa publicznego, który nabywa dobro inwestycyjne jako władza publiczna, w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit pierwszy

szóstej dyrektywy, a zatem nie działa w charakterze podatnika, i który następnie sprzedaje to dobro, działa w charakterze podatnika, nie korzysta w zakresie tej sprzedaży z prawa do dokonania korekty, na podstawie art. 20 tej dyrektywy, na potrzeby odliczenia podatku VAT naliczonego przy nabyciu tego dobra.

W przedmiocie pytania drugiego

45 Pytanie to zostało w domyśle zadane na wypadek, gdyby taki podmiot prawa publicznego jak WZV został uznany w chwili nabycia dobra inwestycyjnego za wykonującego zarówno działalność gospodarczą w rozumieniu art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy, jak i działalność, o której mowa w ust. 5 akapit pierwszy tego artykułu. Mając na względzie rozważania przeprowadzone w ramach odpowiedzi na pytanie pierwsze, z których wynika, iż podmiot taki nie działa w charakterze podatnika w momencie, kiedy dokona tego nabycia, udzielenie odpowiedzi na pytanie drugie stało się zbędne.

W przedmiocie kosztów

46 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 (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Podmiot prawa publicznego, który nabywa dobro inwestycyjne jako władza publiczna, w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit pierwszy 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, a zatem nie działa w charakterze podatnika, i który następnie sprzedaje to dobro, działa w charakterze podatnika, nie korzysta w zakresie tej sprzedaży z prawa do dokonania korekty na podstawie art. 20 tej dyrektywy na potrzeby odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego przy nabyciu tego dobra.

Podpisy

* Język postępowania: niderlandzki.