

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 10 października 2013 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 13 czy? C i art. 20 – Dostawa nieruchomości – Prawo wyboru opodatkowania – Prawo do odliczenia – Korekta odliczeń – Pokrycie kwot należnych w następstwie korekty odliczenia podatku VAT – Podatnik zobowiązany do zapłaty podatku – Podatnik inny niż ten, który wstępnie dokonał tego odliczenia i nieuczestniczący w opodatkowanej transakcji, z tytułu której dokonano rzeczonych odliczeń

W sprawie C-622/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 28 października 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 5 grudnia 2011 r., w postępowaniu:

Staatssecretaris van Financiën

przeciwko

Pactor Vastgoed BV,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta (sprawozdawca), prezes izby, J.L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.C. Bonichot i A. Arabadjiev, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 18 kwietnia 2013 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Pactor Vastgoed BV przez M. van de Leura, belastingadviseur,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez J. Langer, C. Wissels oraz M. Bulterman, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Irlandii przez E. Creedon, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez C. Tolanda, BL,
- w imieniu rządu fińskiego przez M. Pere, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez G. Wilsa oraz L. Lozano Palacios, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 30 maja 2013 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 20 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), zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, s. 18) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Staatssecretaris van Financiën (sekretarzem stanu ds. finansów) a spółką Pactor Vastgoed BV (zwaną dalej „spółką Pactor Vastgoed”) w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w zakresie podatku obrotowego (zwanego dalej „podatkiem VAT”), które zostało nałożone na tę spółkę.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 4 ust. 3 szóstej dyrektywy stanowi:

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

a) dostawa, 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.

Państwa członkowskie mogą zastosować kryteria inne niż te związane z pierwszym zasiedleniem, np. takie jak okres upływający między datą ukończenia budynku a datą pierwszej dostawy lub też okres upływający między datą pierwszego zasiedlenia a datą następnej dostawy, pod warunkiem że okresy te nie przekraczają, odpowiednio, pięciu i dwóch lat.

Przez »budynek« rozumie się dowolną konstrukcję trwale związaną z gruntem lub osadzoną w gruncie;

[...]”.

4 Artykuł 13 cz. II B tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów Wspólnoty państwa członkowskie zwalniają od podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania takich zwolnień i zapobieżenia wszelkim oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[...]

g) dostawą budynków lub ich części, wraz z gruntem, na którym stoją, z wyjątkiem określonych w art. 4 ust. 3 lit. a);

h) dostawą nieruchomości gruntowych niezabudowanych, innych niż działki budowlane określone w art. 4 ust. 3 lit. b)”.

5 Zgodnie z art. 13 cz??? C rzeczony dyrektywy:

„Pa?stwa cz?onkowskie mog? da? podatnikom prawo wyboru dotycz?ce opodatkowania w nast?puj?cych przypadkach:

[...]

b) przy transakcjach wymienionych w cz???ci B lit. d), g) i h) powy?ej.

Pa?stwa cz?onkowskie mog? ograniczy? zakres tego prawa wyboru i ustalaj? szczeg?y korzystania z niego”.

6 Artyku? 17 ust. 2 lit. a) tej dyrektywy, w brzmieniu wynikaj?cym z jej art. 28f, przewiduje:

„O ile towary i us?ugi s? cz???ci? transakcji [s?u?? wykonywaniu transakcji] podlegaj?cych opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowi?zany jest zap?aci?, nast?puj?cych kwot:

a) nale?nego [podlegaj?cego zap?acie] lub zap?aconego podatku [VAT] w tym pa?stwie cz?onkowskim od towarów i us?ug, które zosta?y mu dostarczone lub które maj? by? mu dostarczone przez innego podatnika”.

7 Artyku? 20 szóstej dyrektywy stanowi:

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

[...]

3. W przypadku dostawy w okresie obj?tym korekt? [nast?puj?cej w okresie korekty] dobra inwestycyjne s? uznawane za nadal wykorzystywane do dzia?alno?ci gospodarczej podatnika a? do momentu zamkni?cia okresu obj?tego korekt? [okresu korekty]. Taka dzia?alno?? gospodarcza uwa?ana jest za w pe?ni opodatkowan?, w przypadkach gdy dostawa takich produktów [tego towaru] jest opodatkowana; jest uwa?ana za ca?kowicie zwolnion? od podatku, w przypadkach gdy dostawa tego towaru jest zwolniona z podatku. Korekta b?dzie dokonywana tylko jeden raz w ca?ym okresie obj?tym korekt?, który jeszcze nie up?yn?? [zostanie dokonana jednorazowo za ca?y pozosta?y okres korekty].

Jednak?e pa?stwa cz?onkowskie mog? w tym ostatnim przypadku uchyli? wymóg korekty, je?eli nabywca jest podatnikiem wykorzystuj?cym dane dobra inwestycyjne wy??cznie do transakcji, od których podatek [VAT] podlega odliczeniu.

4. Do celów stosowania przepisów ust. 2 i 3 państwa członkowskie mogą:

[...]

– przyjąć wszelkie stosowne kroki w celu zapewnienia, że korekta nie pociąga za sobą żadnych nieuzasadnionych korzyści,

– umożliwić uproszczenia administracyjne.

[...]”.

8 Artykuł 21 szóstej dyrektywy, zatytułowany „Osoby zobowiązane do zapłaty podatku organom podatkowym”, przewiduje:

„Zobowiązanymi do zapłaty podatku [VAT] są:

1. w systemie wewnętrznym:

a) podatnicy dokonujący transakcji podlegających opodatkowaniu [...]. Państwa członkowskie mogą również postanowić, że inna osoba niż podatnik będzie solidarnie odpowiedzialna za zapłatę podatku;

[...]”.

9 Artykuł 27 ust. 1 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Rada, stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, może upoważnić każde z państw członkowskich do wprowadzenia specjalnych środków stanowiących odstępstwo od stosowania przepisów niniejszej dyrektywy w celu uproszczenia procedury poboru podatków oraz zapobieżenia niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub omijania opodatkowania. Środki podjęte w celu uproszczenia procedury poboru podatków, z wyjątkiem nieznacznego rozmiaru, nie mogą [mogą tylko w nieznacznym zakresie] wpływać na kwotę podatku należnego w końcowym etapie konsumpcji”.

10 Artykuł 1 decyzji Rady 88/498/EWG z dnia 19 lipca 1988 r. upoważniając Królestwo Niderlandów do zastosowania środka stanowiącego odstępstwo od art. 21 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy 77/388 (Dz.U. L 269, s. 54), przyjętej na mocy art. 27 ust. 1 tej dyrektywy, przewiduje, że w zakresie transakcji, o których mowa w art. 13 cz. B lit. g) i h) rzeczony dyrektywy, Królestwo Niderlandów jest uprawnione, na zasadzie odstępstwa od art. 21 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy, do zastosowania w ramach systemu wyboru opodatkowania przewidzianego w art. 13 cz. C lit. b) przepisu stanowiącego, że osoba zobowiązana do zapłaty podatku VAT jest nabywcą.

11 Decyzja 88/498 została uchylona ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2008 r. dyrektywą Rady 2006/69/WE z dnia 24 lipca 2006 r. zmieniającą dyrektywę 77/388 w odniesieniu do niektórych środków w celu uproszczenia procedury obciążenia podatkiem od wartości dodanej i pomocy w zwalczaniu uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania oraz uchylającą niektóre decyzje przyznające odstępstwa (Dz.U. L 221, s. 9).

Prawo niderlandzkie

12 Artykuł 11 Wet op de omzetbelasting (ustawy o podatku obrotowym) z dnia 28 czerwca 1968 r. (*Staatsblad* 1968, nr 329) w brzmieniu mającym zastosowanie w postępowaniu głównym

(zwanej dalej „ustawą z 1968 r.”) stanowi:

„1. Na warunkach określonych w rozporządzeniu z podatku zwolnione są:

a) dostawa nieruchomości oraz praw do nich, z wyjątkiem:

1) dostawy budynku lub części budynku i gruntu, na którym stoi, przed pierwszym zasiedleniem lub najpóźniej dwa lata po nim oraz dostawy dzieł budowlanych;

2) dostaw innych niż dostawy wskazane w pkt 1, dla osób wykorzystujących nieruchomości w celach rodzajowych prawo do całkowitego lub prawie całkowitego odliczenia podatku na mocy art. 15, pod warunkiem że przedsiębiorca dokonujący dostawy oraz przedsiębiorca, na rzecz którego jest ona dokonywana, skierowali w tym względzie wspólny wniosek do inspektora, zachowując warunki ustalone w rozporządzeniu ministerialnym;

[...]”.

13 Artykuł 12a tej ustawy stanowi:

„Jeżeli bezpodstawnie skorzystano z wyjątku przewidzianego w art. 11 ust. 1 lit. a) pkt 2, ponieważ osoba, na rzecz której została dokonana dostawa, nie wykorzystuje nieruchomości w celach rodzajowych prawo do całkowitego lub prawie całkowitego odliczenia podatku na mocy art. 15 ustawy, to podatek, który w związku z tą dostawą został odliczony przez osobę dokonującą dostawy na podstawie art. 15, zostaje pobrany następnie od osoby, na rzecz której dostawa została dokonana”.

14 Zgodnie z art. 12 ust. 5 tej ustawy:

„W wypadkach określonych w rozporządzeniu i zgodnie z zasadami, które należy ustalić w tym rozporządzeniu lub na jego podstawie, w celu lepszego zagwarantowania poboru podatek jest pobierany od osoby, na rzecz której dokonano dostawy lub świadczono usług”.

15 Na podstawie art. 24ba ust. 1 lit. a) Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku obrotowym z 1968 r.):

„1. Za wypadki, o których mowa w art. 12 ust. 5 [ustawy z 1968 r.], uważa się sytuacje, w których:

a) nieruchomość lub prawo, któremu ta podlega, są dostarczane na podstawie art. 11 ust. 1 lit. a) pkt 2 [ustawy z 1968 r.]”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

16 W dniu 5 stycznia 2000 r. przedsiębiorstwo (zwane dalej „dostawcą”) dokonało dostawy nieruchomości na rzecz spółki Pactor Vastgoed, która to spółka w porozumieniu z dostawcą wybrała opodatkowanie tej dostawy na podstawie art. 11 ust. 1 lit. a) pkt 2 ustawy z 1968 r.

17 Rzeczony dostawca nabył tę nieruchomość kilka lat wcześniej i również wybrał opodatkowanie tego nabycia. Dokonał zatem odliczenia podatku VAT, który został mu zafakturowany.

18 Od kwietnia 2000 r. spółka Pactor Vastgoed oddała ową nieruchomość w najem. Transakcja ta została zwolniona z podatku VAT.

19 Spółka Pactor Vastgoed sprzedała następnie tę nieruchomość i dokonała jej dostawy na

pocz?tku lipca 2000 r. Dostawa ta zosta?a zwolniona z podatku VAT.

20 Uznaj?c, ?e dostawa dokonana na rzecz sp?ki Pactor Vastgoed nie spe?nia warunk?w wymienionych w art. 11 ust. 1 lit. a) pkt 2 ustawy z 1968 r. oraz ?e w konsekwencji dostawa ta powinna by?a podlega? zwolnieniu z podatku VAT, niderlandzkie organy podatkowe na podstawie art. 12a tej ustawy okre?li?y wobec owej sp?ki wysoko?? zobowi?zania podatkowego za okres od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 2000 r. w kwocie odpowiadaj?cej sumie nale?nej w nast?pstwie korekty odliczenia podatku VAT dokonanej przez dostawc? z tytu?u nabycia przez niego nieruchomo?ci dostarczonej nast?pnie na rzecz sp?ki Pactor Vastgoed.

21 Sp?ka Pactor Vastgoed wnios?a odwo?anie od tej decyzji.

22 Jako ?e odwo?anie to zosta?o oddalone, sp?ka Pactor Vastgoed wnios?a skarg? na rzeczon? decyzj? odmown? do Rechtbank te 's?Gravenhage.

23 Ze wzgl?du na to, ?e owa skarga r?wnie? zosta?a oddalona, sp?ka Pactor Vastgoed wnios?a apelacj? od wyroku Rechtbank te 's?Gravenhage do Gerechtshof te 's?Gravenhage, który uchyli? ?w wyrok oraz decyzj? okre?laj?c? wysoko?? zobowi?zania podatkowego wobec powy?szej sp?ki.

24 Staatssecretaris van Financi?n wnios? skarg? kasacyjn? od wyroku Gerechtshof te 's?Gravenhage do s?du odsy?aj?cego.

25 W tych okoliczno?ciach Hoge Raad der Nederlanden postanowi? zawiesi? post?powanie i zwr?ci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy w ?wietle sz?stej dyrektywy jest dopuszczalne, aby w przypadku gdy pierwotne wst?pne odliczenie [podatku] VAT jest korygowane na podstawie art. 20 tej dyrektywy w ten spos?b, ?e kwota odliczenia musi zosta? w ca?o?ci b?d? w cz??ci zwr?cona, kwota ta by?a pobierana od innej osoby ani?eli podatnik, który w przesz?o?ci dokona? wst?pnego odliczenia, w szczeg?lnoci – jak w przypadku zastosowania art. 12a [ustawy z 1968 r.] – od osoby, na rzecz której podatnik dostarczy? rzecz?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

26 Poprzez swoje pytanie s?d odsy?aj?cy w istocie d??y do ustalenia, czy sz?st? dyrektyw? nale?y interpretowa? w ten spos?b, ?e sprzeciwia si? ona temu, aby pokrycie kwot nale?nych w nast?pstwie korekty odliczenia podatku VAT by?o dokonywane przez podatnika innego ni? ten, który dokona? tego odliczenia.

27 Tytu?em wst?pu nale?y przypomnie?, ?e Kr?lestwo Niderland?w, po pierwsze, skorzysta?o z przewidzianego przez art. 13 cz??? C akapit pierwszy lit. b) sz?stej dyrektywy uprawnienia zezwalaj?cego pa?stwowym cz?onkowskim na przyznanie ich podatnikom prawa wyboru opodatkowania transakcji, o których mowa w art. 13 cz??? B lit. g) tej dyrektywy, a po drugie, na podstawie art. 27 rzeczowej dyrektywy uzyska?o zgod? Rady na zastosowanie, na zasadzie odst?pstwa od art. 21 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy, przepisu stanowi?cego, ?e osob? zobowi?zan? do zap?aty podatku VAT staje si? nabywca, w ramach systemu wyboru opodatkowania przewidzianego w art. 13 cz??? C akapit pierwszy lit. b).

28 To w tym kontek?cie dostawy nieruchomo?ci b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego zosta?y opodatkowane, a podatek VAT dotycz?cy tych dostaw zosta? zap?acony przez dostawc?, a nast?pnie przez sp?k? Pactor Vastgoed.

29 Sp?r w post?powaniu g?ównym dotyczy pytania, czy niderlandzkie organy podatkowe mog?

wymaga?, aby kwoty należne w związku z korektą odliczenia podatku VAT, której dokonał dostawca tytułem nabycia rzeczowej nieruchomości, dostarczonej następnie na rzecz spółki Pactor Vastgoed, były pobierane od tej spółki.

30 W tym względzie należy stwierdzić, że szósta dyrektywa nie zawiera żadnej wyrażonej wskazówki dotyczącej podatnika zobowiązanego do zapłaty należności podatkowych wynikających z korekty odliczenia podatku VAT.

31 Z kolei nie można z tego wnioskować, że w ramach sposobów, jakie państwa członkowskie ustalają na podstawie art. 13 cz. II C akapit drugi i art. 20 ust. 1 tej dyrektywy, państwa te mogą swobodnie decydować, który podatnik powinien zapłacić podatek VAT w takim kontekście.

32 Określenie podmiotu zobowiązanego do zapłaty kwot należnych w następstwie korekty odliczenia podatku VAT nie stanowi bowiem „szczegółów korzystania” w rozumieniu tych przepisów, lecz – jak wynika z art. 21 rzeczowej dyrektywy – stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez tę dyrektywę.

33 W tym względzie wystarczy przypomnieć, że mechanizm korekty przewidziany przez szóstą dyrektywę stanowi integralną część ustanowionego przez nią systemu odliczenia podatku VAT (zob. wyroki: z dnia 18 października 2012 r. w sprawie C-234/11 TEC Haskowo, pkt 30; z dnia 29 listopada 2012 r. w sprawie C-257/11 Gran Via Moinești, pkt 39).

34 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału zasady przewidziane w tej dyrektywie w zakresie korekty odliczeń mają bowiem na celu zwiększenie stopnia dokładności odliczeń w sposób zapewniający neutralność podatku VAT z tym skutkiem, że transakcje dokonane we wcześniejszym stadium nadal będą uprawniały do odliczenia tylko w takim zakresie, w jakim są do świadczenia dostaw objętych takim podatkiem. Dyrektywa ta ma również na celu ustanowienie poprzez te zasady przejrzystości i bezpośredniego związku pomiędzy prawem do odliczenia naliczonego podatku VAT a wykorzystaniem danych towarów i usług do transakcji opodatkowanych (zob. wyrok z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie C-63/04 Centralan Property, Zb.Orz. s. I-11087, pkt 57; ww. wyroki: w sprawie TEC Haskowo, pkt 31; w sprawie Gran Via Moinești, pkt 38).

35 Zgodnie z art. 20 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy wstępne odliczenie podlega korekcie, gdy jest ono większe lub mniejsze od tego, do którego podatnik był uprawniony.

36 Przepis ten należy interpretować w ten sposób, że w wypadku korekty odliczenia podatku VAT dokonanej przez podatnika kwoty należne z tego tytułu powinny zostać zapłacone przez tego podatnika.

37 Przeciwna interpretacja, według której korekta odliczenia podatku VAT dotyczącego dostawy towarów lub świadczenia usług mogłaby obciążać podatnika innego niż ten, który skorzystał z tej dostawy lub z tego świadczenia, byłaby niezgodna z celami przywołanymi w pkt 34 niniejszego wyroku, jakim są w tej dziedzinie szósta dyrektywa.

38 W tym kontekście należy stwierdzić, że art. 21 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy przewiduje, iż podatnikiem zobowiązanym do zapłaty podatku VAT w systemie wewnętrznym jest ten, który dokonuje opodatkowanej transakcji (zob. postanowienie z dnia 3 marca 2004 r. w sprawie C-395/02 Transport Service, Rec. s. I-1991, pkt 23). Ponadto, jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 66–68 opinii, artykuł ten wskazuje w sposób wyczerpujący, w jakich przypadkach osoba inna niż ten podatnik może być zobowiązana do zapłaty podatku.

39 Sytuacja w postępowaniu głównym nie odpowiada żadnemu z tych wypadków. W tym

wzglądzie należy stwierdzić, że wbrew temu, co podnosi rząd niderlandzki, przyznana państwowym członkowskim przez rzeczony przepis możliwości ustalenia, iż osoba inna niż podatnik jest solidarnie zobowiązana do zapłaty podatku, nie może być interpretowana jako zezwalająca na nałożenie autonomicznego obowiązku podatkowego ciążącego na tej osobie.

40 Ponadto w wypadku kolejnych dostaw nieruchomości, takich jak budynek przedmiotem postępowania głównego, okoliczności, że jeden z zainteresowanych podatników z tytułu dostawy, w której uczestniczy, nie zastosował się do sposobów wykonania prawa wyboru, o których mowa w art. 13 cz. 1 C akapit drugi szóstej dyrektywy, nie może skutkować zobowiązaniem tego podatnika do zapłaty należności podatkowej należnej w następstwie korekty odliczenia podatku VAT dokonanej przez innego podatnika w związku z jedną z rzeczonych dostaw, w której nie uczestniczył ten pierwszy podatnik.

41 W takiej bowiem sytuacji naruszone są prawidłowość odliczeń i neutralność podatku VAT, które mają zostać zapewnione poprzez zasady dotyczące korekty odliczeń.

42 W odniesieniu do sytuacji uznanej za niesłuszną przez rząd niderlandzki, wynikającej z tego, że podatnik, który dokonał dostawy nieruchomości, jest zobowiązany do zapłaty kwot należnych z tytułu korekty odliczenia podatku VAT, jakiej dokonał przy nabyciu tej nieruchomości, podczas gdy osoba, której dostarczył rzeczoną nieruchomość, oświadczyła, że wykorzystuje ją do transakcji opodatkowanych, wystarczy zauważyć, jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 89 opinii, iż zgodnie z art. 13 cz. 1 C akapit drugi szóstej dyrektywy państwa członkowskie wprowadziły uprawnione do ograniczenia zakresu prawa wyboru i ustalają sposoby korzystania z niego, jednak przy wykonywaniu tego uprawnienia nie mogą one nakładać na podatnika obowiązków, które wykraczają poza to, co jest dozwolone przez przepisy Unii w zakresie podatku VAT.

43 Jak zauważył rzecznik generalny w pkt 84 opinii, w postępowaniu głównym sytuacja, w jakiej znajduje się dostawca, wynika z wymogu przepisów niderlandzkich, zgodnie z którym nabywca nieruchomości, który wybrał opodatkowanie, zobowiązany jest wykorzystywać tę nieruchomość do swoich transakcji opodatkowanych.

44 Podobnie w odniesieniu do argumentu rządu niderlandzkiego, według którego art. 12a ustawy z 1968 r. ma na celu – zgodnie z art. 20 ust. 4 szóstej dyrektywy – uniknięcie tego, aby korekta pociągała za sobą jakiekolwiek nieuzasadnione korzyści, należy stwierdzić, że w zakresie w jakim, po pierwsze, jak wynika z akt przekazanych Trybunałowi, dostawa nieruchomości budowlana przedmiotem postępowania głównego, dokonana między dostawcą a spółką Pactor Vastgoed, została zwolniona z podatku VAT ze skutkiem wstecznym od dnia 5 stycznia 2000 r., a po drugie, podatek VAT należny od tej dostawy, zapłacony i odliczony przez spółkę Pactor Vastgoed, został uchylony, spółka ta nie odniosła „nieuzasadnionej korzyści” w rozumieniu rzeczonych art. 20 ust. 4. Z tego względu na podstawie tego przepisu rzeczona spółka nie może być zobowiązana do zapłaty podatku VAT należnego w następstwie korekty odliczenia dokonanej przez dostawcę z tytułu innej transakcji, w której spółka nie uczestniczyła, czyli pierwotnego nabycia przez dostawcę rzeczonych nieruchomości.

45 Wreszcie należy stwierdzić, że decyzja 88/498, którą Królestwo Niderlandów zostało upoważnione do stosowania – na zasadzie odstąpienia od art. 21 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy – przepisu stanowiącego, że osoba zobowiązana do zapłaty podatku VAT staje się nabywcą, w ramach systemu wyboru opodatkowania przewidzianego w art. 13 cz. 1 C akapit pierwszy lit. b) tej dyrektywy, nie ma na celu, aby kwoty wymagalne w następstwie korekty odliczenia podatku VAT były uiszczane przez podatnika innego niż ten, który dokonał tego odliczenia, lecz ma na celu, aby w ramach dostawy nieruchomości, takiej jak budynek przedmiotem postępowania głównego, podatek VAT dotyczący tej dostawy został zapłacony i odliczony przez jednego i tego

samego podatnika, to znaczy nabywcę danego towaru.

46 W konsekwencji, mimo że w odniesieniu do sprawy w postępowaniu głównym decyzja 88/498 zezwoliła, aby dostawca, a następnie spółka Pactor Vastgoed jako nabywcy danej nieruchomości byli zobowiązani do zapłaty podatku VAT dotyczącego danych transakcji nabycia, nie może ona jednak uzasadnić, aby spółka Pactor Vastgoed dokonała zapłaty kwot należnych w następstwie korekty odliczenia podatku VAT dokonanej przez dostawcę w ramach transakcji, w której spółka ta nie uczestniczyła, czyli pierwotnego nabycia tej nieruchomości przez dostawcę.

47 W tych okolicznościach na pytanie prejudycjalne trzeba odpowiedzieć, iż szósta dyrektywa należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona temu, aby pokrycie kwot należnych w następstwie korekty odliczenia podatku VAT było dokonywane przez podatnika innego niż ten, który dokonał tego odliczenia.

W przedmiocie kosztów

48 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Szósta dyrektywa 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, zmieniona dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona temu, aby pokrycie kwot należnych w następstwie korekty odliczenia podatku od wartości dodanej było dokonywane przez podatnika innego niż ten, który dokonał tego odliczenia.

Podpisy

* Język postępowania: niderlandzki.