

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

MELCHIORA WATHELETA

przedstawiona w dniu 30 maja 2013 r.(1)

Sprawa C-622/11

Staatssecretaris van Financiën

przeciwko

Pactor Vastgoed BV

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy)]

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 20 – Prawo do odliczenia – Korekta odliczeń – Dostawa nieruchomości przez dostawcę na rzecz spółki prowadzącej działalność z zakresu obrotu nieruchomościami – Zapłacone należnego podatku VAT w następstwie korekty odliczenia przez innego podatnika aniżeli podatnik, który wstępnie dokonał tego odliczenia, i nieuczestniczącego w opodatkowanej transakcji, z tytułu której dokonano tego odliczenia

Spis treści

I –Ramy prawne3

A –Prawo Unii3

B –Prawo niderlandzkie6

II –Spór przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne7

III –Analiza9

A –Wątpliwości w przedmiocie wykładni art. 12a ustawy9

B –Streszczenie argumentów podnoszonych przez strony11

C –Ocena12

1.Uwagi wstępne12

2.Artykuł 12a ustawy i szósta dyrektywa13

a)Główny argument rzędu niderlandzkiego15

i)W przedmiocie art. 20 szóstej dyrektywy¹⁵

ii)W przedmiocie art. 21 szóstej dyrektywy¹⁶

iii)W przedmiocie pojęcia [fr. modalités] „sposoby korzystania” w art. 13 i „procedury” w art. 20 szóstej dyrektywy¹⁷

b)Inne argumenty podniesione przez strony¹⁷

i)Argument pierwszy¹⁷

ii)Argument drugi¹⁹

iii)Argument trzeci²¹

iv)Argument czwarty²¹

v)Argument piąty²²

3.Artykuł 12a ustawy i decyzja 88/498.22

IV –Wnioski²³

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, przedłożony przez Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy) (Niderlandy) i zmierzający do uzyskania wykładni art. 20 szóstej dyrektywy 77/388/EWG(2) dotyczy zasadniczo kwestii, czy obowiązek korekty odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) może być nałożony na podmiot gospodarczy inny niż podatnik, który wstępnie dokonał tego odliczenia i który nie uczestniczył w transakcji, z tytułu której dokonano tego odliczenia.

2. Kwestia ta jest przedmiotem sporu toczącego się w postępowaniu głównym pomiędzy Staatssecretaris van Financiën (sekretarzem stanu ds. finansów, zwanym dalej „Staatssecretaris”) a Pactor Vastgoed BV, która została objęta obowiązkiem takiej korekty.

I – Ramy prawne

A – Prawo Unii

3. Artykuł 13 cztery B szóstej dyrektywy, zatytułowany „Zwolnienia na terytorium kraju”, stanowi:

„Nie naruszając innych przepisów [Unii], państwa członkowskie zwalniają z podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia prawidłowego i prostego zastosowania takich zwolnień, jak również, aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[...]

g) dostawy budynków lub ich części oraz związanego z nimi gruntu, inne niż dostawy, o których mowa w art. 4 ust. 3 lit. a);

[...]”.

4. Zgodnie z art. 13 cz??? C szóstej dyrektywy:

„Państwa członkowskie mogą dać podatnikom prawo wyboru dotyczące opodatkowania w następujących przypadkach:

[...]

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

Państwa członkowskie mogą ograniczyć zakres prawa wyboru; ustalają one sposoby korzystania z niego”.

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

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny.

2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należnego lub zapłaconego na terytorium kraju podatku [VAT] od towarów lub usług, które są lub mają być mu dostarczone [lub świadczony] przez innego podatnika;

[...]”.

6. Artykuł 20 szóstej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„1. Wstępne odliczenie korygowane jest zgodnie z procedurami ustalonymi przez państwa członkowskie, w szczególności:

a) gdy odliczenie jest większe lub mniejsze od tego, do którego podatnik był uprawniony;

b) gdy po złożeniu deklaracji podatkowej nastąpi zmiana czynników branych pod uwagę przy określeniu kwoty odliczenia, w szczególności w przypadku odwołania zamówień lub uzyskania obniżki ceny; jednakże nie będzie dokonywało się korekty w przypadkach transakcji w całości lub częściowo nieopłaconych oraz w przypadku udokumentowanego i potwierdzonego zniszczenia, zagubienia lub kradzieży w szczególności, jak również przy przekazywaniu prezentów o małej wartości oraz próbek według art. 5 ust. 6. Jednakże państwa członkowskie mogą wymagać korekty w przypadkach transakcji całościowo lub częściowo nieopłaconych oraz w przypadku kradzieży.

[...]

3. W przypadku dostaw dokonanych w okresie objętym korektą, uznaje się, że dobra inwestycyjne są używane do celów prowadzenia działalności gospodarczej podatnika a) do zakończenia okresu objętego korektą. Taka działalność gospodarcza uważana jest za w pełni opodatkowaną w przypadkach, gdy dostawa takich produktów [tego towaru] jest opodatkowana; jest uważana za całościowo zwolnioną od podatku w przypadkach, gdy dostawa tego towaru jest zwolniona z podatku. Korekta będzie dokonywana tylko jeden raz w całym okresie objętym korektą, który jeszcze nie upłynął.

Jednakże państwa członkowskie mogą, w tym ostatnim przypadku, uchylić wymóg korekty, jeżeli

nabywca jest podatnikiem wykorzystującym dane dobra inwestycyjne wyłącznie do transakcji, od których podatek od wartości dodanej [VAT] podlega odliczeniu.

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

[...]

– przyjąć wszelkie niezbędne środki, aby korekty nie prowadziły do żadnych nieuzasadnionych korzyści;

– zezwolić na uproszczenie procedur administracyjnych.

[...]”.

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

„Zobowiązanymi do zapłaty [VAT] są:

1. w systemie wewnętrznym:

a) podatnicy dokonujący transakcji podlegających opodatkowaniu, z wyjątkiem transakcji wymienionych w art. 9 ust. 2 lit. e), które są dokonane przez podatnika rezydującego za granicą. W przypadku dokonania transakcji przez podatnika rezydującego za granicą państwa członkowskie mogą przyjąć regulacje zobowiązujące do zapłaty podatku inną osobę niż podatnik rezydujący za granicą. Może być innymi osobą tak może być wyznaczony przedstawiciel podatkowy lub inna osoba, dla której przeprowadzana jest transakcja podlegająca opodatkowaniu. Państwa członkowskie mogą również postanowić, że inna osoba niż podatnik będzie solidarnie odpowiedzialna za zapłatę podatku;

b) odbiorca usług, objęty art. 9 ust. 2 lit. e), dostarczonych przez podatnika rezydującego za granicą. Jednakże państwa członkowskie mogą wymagać, aby dostawca usług był solidarnie odpowiedzialny za zapłatę podatku;

c) każda osoba wykazująca [VAT] na fakturze lub innym dokumencie uznawanym za fakturę;

2. w przywozie: osoba lub osoby wskazane lub uznane za zobowiązane przez państwa członkowskie, do których towary są przywożone”.

8. Zgodnie z art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy:

„Stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, Rada może upoważnić każde państwo członkowskie do wprowadzenia szczególnych środków stanowiących odstępstwo od przepisów niniejszej dyrektywy w celu upraszczania poboru VAT lub zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania 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”.

9. Artyku? 1 decyzji Rady 88/498/EWG z dnia 19 lipca 1988 r.(3), przyj?tej na mocy wskazanego art. 27 ust. 1, przewiduje, ?e w zakresie transakcji, o których mowa w art. 13 cz??? B lit. g) i h) szóstej dyrektywy, Królestwo Niderlandów jest uprawnione, na zasadzie odst?pstwa 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 stanowi?cego, ?e osob? zobowi?zan? do zap?aty podatku VAT jest nabywca(4).

B – Prawo niderlandzkie

10. Artyku? 11 ustawy z 1968 r. w sprawie podatku obrotowego(5) (zwanej dalej „ustaw?”) przewiduje:

„1. Na warunkach okre?lonych w rozporz?dzeniu z podatku zwolnione s?:

a) dostawa nieruchomo?ci oraz praw do nich, z wyj?tkiem:

1) dostawy budynku lub cz??ci budynku i gruntu, na którym on stoi, przed pierwszym zasiedleniem lub najpó?niej dwa lata po nim, oraz dostawy dzie?ek budowlanych;

2) dostaw innych ni? dostawy wskazane w pkt 1, dla osób wykorzystuj?cych nieruchomo?? w celach rodz?cych prawo do ca?kowitego lub prawie ca?kowitego odliczenia podatku na mocy art. 15, pod warunkiem ?e przedsi?biorca dokonuj?cy dostawy oraz przedsi?biorca, na rzecz którego jest ona dokonywana, dokonali owego wyboru zgodnie z aktem notarialnym lub skierowali w tym wzgl?dzie wspólny wniosek do inspektora, zachowuj?c warunki ustalone w rozporz?dzeniu ministerialnym;

[...]”.

11. Zgodnie z art. 12 ust. 1 ustawy:

„Podatek jest pobrany od przedsi?biorcy, który dokonuje dostawy lub wykonuje us?ug?”.

12. Artyku? 12a tej ustawy stanowi:

„Je?eli bezpodstawnie skorzystano z wyj?tku przewidzianego w art. 11 ust. 1 lit. a) pkt 2, poniewa? osoba, na której rzecz zosta?a dokonana dostawa, nie wykorzystuje nieruchomo?ci w celach rodz?cych prawo do ca?kowitego lub prawie ca?kowitego odliczenia podatku na mocy art. 15 ustawy, podatek, który w zwi?zku z t? dostaw? zosta? odliczony przez osob? dokonuj?c? dostawy na podstawie art. 15, zostaje pobrany nast?pczo od osoby, na rzecz której dostawa zosta?a dokonana”.

II – Spór przed s?dem krajowym i pytanie prejudycjalne

13. Pactor Vastgoed jest spółk?, która prowadzi dzia?alno?? w szczególno?ci w sektorze nieruchomo?ci i jako taka podlega opodatkowaniu podatkiem VAT w rozumieniu art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy.

14. Wzgl?dem owej spółki wydana zosta?a decyzja ustalaj?ca wysoko?? zaleg?o?ci podatku VAT za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2000 r. Po z?o?eniu odwo?ania kwota zaleg?o?ci podatkowej zosta?a utrzymana decyzj? inspecteur des impôts. Rechtbank te ‘s?Gravenhage (s?d pierwszej instancji w Hadze) oddali? skarg? wniesion? na t? decyzj?. Pactor Vastgoed zaskar?y? ów wyrok apelacj? do Gerechtshof te ‘s?Gravenhage (s?du apelacyjnego w Hadze). Gerechtshof te ‘s?Gravenhage uchyli? wyrok Rechtbank te ‘s?Gravenhage, uzna? apelacj? za zasadn? i

stwierdzi? niewa?no?? decyzji inspecteur oraz decyzji ustalaj?cej wysoko?? zaleg?o?ci podatkowej. Staatssecretaris wniós? kasacj? od wyroku Gerechtshof te 's?Gravenhage do s?du odsy?aj?cego.

15. Z akt sprawy przekazanych Trybuna?owi wynika, ?e niniejsze odes?anie prejudycjalne dotyczy trzech transakcji.

16. Pierwsza transakcja zosta?a dokonana kilka lat przed rokiem 2000 i polega?a na sprzeda?y nieruchomo?ci przez w?a?ciciela (zwanego dalej „podatnikiem 1”) na rzecz dostawcy (zwanego dalej „podatnikiem 2”). Poniewa? strony wybra?y opodatkowanie, podatnik 2 dokona? odliczenia podatku VAT, który zosta? mu zafakturowany.

17. Druga transakcja zosta?a dokonana w dniu 5 stycznia 2000 r. i polega?a na dostawie przez podatnika 2 tej samej nieruchomo?ci na rzecz Pactor Vastgoed (zwanego dalej „podatnikiem 3”), która w porozumieniu z dostawc? równie? wybra?a opodatkowanie tej dostawy. Zgodnie z wymogami art. 11 ust. 1 lit. a) akapit drugi ustawy Pactor Vastgoed o?wiadczy?a przy tej okazji, ?e b?dzie korzysta? z tej nieruchomo?ci w celach dokonywania dostaw rodz?cych prawo do ca?kowitego lub prawie ca?kowitego odliczenia podatku (ograniczenie znane pod nazw? „kryterium 90%”). Jednak?e od kwietnia 2000 r. Pactor Vastgoed odda? ow? nieruchomo?? w najem ze zwolnieniem z podatku VAT.

18. Trzecia transakcja zosta?a dokonana na pocz?tku lipca 2000 r. i polega?a na sprzeda?y przez Pactor Vastgoed owej nieruchomo?ci na rzecz osoby trzeciej, równie? ze zwolnieniem z podatku VAT.

19. Inspecteur des impôts uzna?, ?e w konsekwencji Pactor Vastgoed nie przestrzega?a warunku zwi?zanego z wyborem, który wymaga opodatkowanego korzystania z nieruchomo?ci. Tym samym dostawa dokonana na rzecz Pactor Vastgoed powinna by? zwolniona z podatku VAT(6).

20. Zdaniem inspecteur prowadzi to do zastosowania art. 12a ustawy o podatku obrotowym. Na podstawie tego artyku?u naliczy? on zaleg?o?? podatkow? podatnikowi 3, ustalaj?c j? na podstawie kwoty podatku VAT, któr? podatnik 2 uprzednio odliczy? po nabyciu nieruchomo?ci od podatnika 1, a kwota ta – uwzgl?dniaj?c, ?e chodzi?o o dostaw?, która powinna by? zwolniona z opodatkowania – powinna zosta? skorygowana(7).

21. Co si? tyczy transakcji pomi?dzy podatnikami 2 i 3, inspektor uzna?, ?e ze skutkiem wstecznym na dzie? 5 stycznia 2000 r. dokonana zosta?a dostawa nieruchomo?ci na rzecz Pactor Vastgoed ze zwolnieniem z podatku VAT oraz ?e, w konsekwencji, nale?y stwierdzi? niewa?no?? opodatkowania zastosowanego do tej dostawy oraz odliczenia, co zdaniem rz?du niderlandzkiego nie poci?ga za sob? ?adnej konsekwencji finansowej dla Pactor Vastgoed. Spó?ka ta powinna bowiem anulowa? zarówno zap?acony nienale?ny podatek VAT, jak i nienale?nie dokonane odliczenie.

22. Ponadto podatek VAT uprzednio odliczony przez podatnika 2 równie? powinien zosta? skorygowany za pozosta?e lata zwolnionego z opodatkowania korzystania z nieruchomo?ci. Przy dostawie podatnikowi 3 istnia?o bowiem domniemanie, ?e nieruchomo?? nadal b?dzie wykorzystywana w celu obj?tym opodatkowaniem i w ten sposób uprzednio odliczony podatek VAT móg? by? utrzymany na pozosta?y okres obj?ty korekt?.

23. Ów skorygowany podatek VAT w wysoko?ci nie mniejszej ni? 259 820 EUR stanowi zaleg?o?? podatkow? ustalon? przez inspektora i obci??aj?c? Pactor Vastgoed.

24. Jak zostało to wskazane w pkt 14 niniejszej opinii, Gerechtshof te 's-Gravenhage uchylił wyrok Rechtbank te 's-Gravenhage, który utrzymał w mocy decyzję inspecteur des impôts. W ramach kasacji wniesionej do sądu odsyłanego przez Staatssecretaris od wyroku Gerechtshof, Pactor Vastgoed podnosi, że skorygowany podatek VAT powinien być pobrany nie od niej, ale od dostawcy. Przepis art. 12a ustawy stanowiłby podstawę pobrania korekty podatku VAT od Pactor Vastgoed jest jej zdaniem sprzeczny z szóstą dyrektywą.

25. Natomiast Staatssecretaris podnosi, że Gerechtshof te 's-Gravenhage popełnił błąd co do prawa, orzekając, że art. 12a ustawy nie może stanowić podstawy obciążenia nabywcy nieruchomości (podatnik 3) zaległości podatku VAT, w przypadku którego podatnik 2 skorzystał z odliczenia w następstwie jej wcześniejszego nabycia od podatnika 1.

26. W tych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy w świetle szóstej dyrektywy jest dopuszczalne, aby w przypadku, gdy wstępne odliczenie podatku VAT jest korygowane na podstawie art. 20 szóstej dyrektywy w ten sposób, że kwota odliczenia musi zostać w całości bądź w części zwrócona, kwota ta była pobierana od innej osoby aniżeli podatnik, który w przeszłości dokonał odliczenia, w szczególności [...] od osoby, na rzecz której podatnik dostarczył rzecz?”.

27. Pactor Vastgoed, rzędy niderlandzki, irlandzki i fiński oraz Komisja przedstawili uwagi na piśmie. Na rozprawie, która odbyła się w dniu 18 kwietnia 2013 r., wszystkie strony, z wyjątkiem rzędu fińskiego, przedstawiły swoje uwagi ustne.

III – Analiza

A – Wątpliwości w przedmiocie wykładowi art. 12a ustawy

28. Przed przedstawieniem argumentów podniesionych przez strony, podkreślić należy – jak wynika to z postanowienia odsyłanego – że w Niderlandach podnoszone są wątpliwości, czy art. 12a ustawy może stanowić podstawę obciążenia nabywcy nieruchomości zaległości podatku VAT, dla którego dostawca skorzystał z odliczenia i który ma zostać skorygowany.

29. Zdaniem zarówno rzecznika generalnego w postępowaniu głównym jak i samego sądu odsyłanego, cel art. 12a ustawy nie jest wyraźnie przedstawiony w samej treści tego przepisu(8). Komisja posuwa się jeszcze dalej, ponieważ przyznaje otwarcie, że nie rozumie sensu tego przepisu.

30. Jeżeli czytamy brzmienie art. 12a ustawy, słowa „podatek, który w związku z tą dostawą został odliczony przez osobę dokonującą dostawy[(9)]”, dotyczą dostawy podatnika 1 (sprzedawcy) na rzecz podatnika 2 (dostawcy).

31. W konsekwencji, zgodnie z brzmieniem samej ustawy, sformułowanie „zostaje pobrany następczo od osoby, na rzecz której dostawa została dokonana”, odnosi się do podatnika 2.

32. Z powyższego wynika, że sporna dostawa nie może w zasadzie być dostawą dokonaną przez podatnika 2 na rzecz podatnika 3, ponieważ podatnik 2 nie ma z jej tytułu żadnego odliczenia.

33. Należy więc dokonać bardzo szerokiej wykładni przepisu art. 12a ustawy – jak czyni to rząd niderlandzki(10) – aby doprowadzić do opodatkowania podatnika 3.

34. Zdaniem sądu odsyłającego(11), brzmienie art. 12a ustawy może w istocie pozostawić wystarczającą swobodę, aby zgodnie z celem tego przepisu sowa „podatek, który w związku z tą dostawą zostaje odliczony przez osobę dokonującą dostawy [...]”, dotyczy kwoty podatku VAT uprzednio odliczonej przez podatnika, który następnie dokona dostawy, kwoty, która powinna być skorygowana, ponieważ, oceniania a posteriori, dostawa ta była w rzeczywistości zwolniona z podatku VAT z tego względu, że okazało się, iż nie została spełniona wymóg określony przez ustawę(12). Jest to więc w niniejszej sprawie dostawa pomiędzy podatnikiem 2 i podatnikiem 3, która – uwzględniając, że sprzedawca i nabywca wybrali dostawę opodatkowaną podatkiem VAT – spowodowała, że przedsiębiorca, który dokonał dostawy, skorzystał ze zbyt dużego zwolnienia z podatku VAT (nawet jeżeli to zwolnienie wynikało z faktu, że przedsiębiorca ten ze swoim własnym dostawcą wybrali opodatkowanie podatkiem VAT dla wcześniejszej dostawy).

35. Oczywiście do sądu odsyłającego, jako posiadającego wyjątkowo wątpliwość do dokonywania wykładowi prawa krajowego, należy dokonanie wykładowi art. 12a ustawy (z uwzględnieniem wskazówek dostarczonych przez Trybunał w niniejszej sprawie).

36. Niezależnie od powyższego dokonam badania pytania skierowanego przez sąd odsyłający przy założeniu, że art. 12a ustawy umożliwia wykładowi dokonywaną przez niderlandzkie organy podatkowe.

B – Streszczenie argumentów podnoszonych przez strony

37. Pactor Vastgoed stoi na stanowisku, że szósta dyrektywa nie pozwala państwu członkowskim, za pozwoleniem lub bez pozwolenia Rady, w sprawie takiej, jak w postępowaniu głównym, na wskazanie innej osoby zobowiązanej do zapłaty skorygowanego podatku VAT niż dostawca (podatnik 2). Jej zdaniem art. 12a ustawy narusza w tym zakresie szóstą dyrektywę.

38. Rząd niderlandzki jest natomiast zdania, że przepisy szóstej dyrektywy nie sprzeciwiają się temu, aby w okolicznościach takich, jak w postępowaniu głównym, państwa członkowskie pobrały skorygowany podatek VAT od nabywcy nieruchomości.

39. Irlandia i rząd fiński bronią zasadniczo tej samej tezy co rząd niderlandzki. Uważają w szczególności, że z art. 20 szóstej dyrektywy oraz z kontekstu i systematyki tej dyrektywy wynika, że państwu członkowskim przyznane są uprawnienia dyskrecjonalne umożliwiające im ustanowienie warunków, w których korekta odliczenia może być nałożona na osobę inną niż podatnik, który wstąpił do tego odliczenia. Zdaniem Irlandii, odmienna wykładnia byłaby sprzeczna z systemem VAT ustanowionym szóstą dyrektywą oraz z zasadami pewności prawa i neutralności podatkowej. Ponadto obniżyłaby ona skuteczność mechanizmu ściągania wpłat z podatków.

40. Wreszcie, podobnie jak Pactor Vastgoed, Komisja broni stanowiska przeciwnego do stanowiska rządów niderlandzkiego i fińskiego oraz Irlandii i uważa zasadniczo, że na pytanie prejudycjalne należy udzielić odpowiedzi przeczącej.

C – Ocena

1. Uwagi wstępne

41. Poprzez pytanie prejudycjalne sąd odsyłający dąży zasadniczo do ustalenia, czy szóstą dyrektywę należy interpretować w taki sposób, że dopuszcza ona, aby odliczenie dokonane w związku z dostawą nieruchomości przez podatnika 1 na rzecz podatnika 2 zostało skorygowane

przez obciążenie nim podatnika 3 (w postępowaniu głównym Pactor Vastgoed), innego niż ten, który dokonał odliczenia w przeszłości.

42. Królestwo Niderlandów skorzystało z możliwości przewidzianej w art. 13 cz. III C lit. b) szóstej dyrektywy, która umożliwia państwom członkowskim przyznanie swoim podatnikom prawa do dokonania wyboru opodatkowania niektórych transakcji, które, zgodnie z ogólną zasadą zawartą w przepisie art. 13 cz. III B lit. g) tej dyrektywy, są zwolnione z opodatkowania podatkiem VAT(13). Do transakcji tych należą dostawy budynków lub ich części oraz związane z nimi gruntu, inne niż dostawy przed pierwszym zasiedleniem.

43. Należy podnieść, że art. 13 cz. III C ostatni akapit szóstej dyrektywy dodaje, że „[p]aństwa członkowskie mogą ograniczyć zakres prawa wyboru; ustalają one sposoby korzystania z niego”.

44. Z dniem 31 marca 1995 r. o godz. 18.00 ustawodawca niderlandzki ograniczył możliwość wyboru dostaw opodatkowanych do dostaw nieruchomości dokonanych na rzecz osób wykorzystujących nieruchomości w celach rodzajowych prawo do całkowitego lub prawie całkowitego odliczenia podatku(14).

45. Jak wskazał sąd odsyłający, może się wówczas zdarzyć, że zainteresowani przedsiębiorcy (ten, który dokonuje dostawy, i ten, na rzecz którego jest ona dokonana) wstąpię oparli się na określonym przeznaczeniu rzeczy, dla którego dopuszczalny jest wybór opodatkowania dostawy, a przedsiębiorca, na którego rzecz dokonana została dostawa, przeznaczy następnie nieruchomość do innego celu, dla którego wybór opodatkowania dostawy nie jest możliwy. Przepisy ustawowe wychodzą z założenia, że w takim przypadku dostawa powinna być zwolniona z podatku VAT i w konsekwencji podatek VAT odliczony w przeszłości przez dostawcę powinien zostać skorygowany.

46. W odniesieniu do takich sytuacji art. 12a ustawy przewiduje, że „[j]eżeli bezpodstawnie skorzystano z wyjątku przewidzianego w art. 11 ust. 1 lit. a) pkt 2, ponieważ osoba, na której rzecz została dokonana dostawa nie wykorzystuje nieruchomości w celach rodzajowych prawo do całkowitego lub prawie całkowitego odliczenia podatku na mocy art. 15 ustawy, 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” (podkreślenie moje).

2. Artykuł 12a ustawy i szósta dyrektywa

47. Należy podnieść, że szósta dyrektywa nie zawiera wyraźnej wskazówki w przedmiocie podatnika zobowiązanego do zapłaty podatku VAT w przypadku korekty odliczenia.

48. Dyrektywa 2006/112/WE(15), która w międzyczasie uchyliła i zastąpiła szóstą dyrektywę, również nie dostarcza wskazówek w tym zakresie.

49. Jak Trybunał wielokrotnie przypomina „ustanowiony w dyrektywie system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT podlegającego zapłacie bądź zapłaconego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT ma zapewnić zatem całkowitą neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu podatkiem VAT”(16).

50. W konsekwencji, gdy towary lub usługi nabyte przez podatnika są wykorzystywane do czynności zwolnionych z podatku lub niepodlegających opodatkowaniu podatkiem VAT nie może dojść ani do poboru podatku należnego, ani do odliczenia podatku naliczonego(17).

51. Ponadto Trybunał orzekł już, że „[p]rzewidziany przez [...] dyrektyw[ą] mechanizm korekty stanowi [...] integralną część [...] ustanowionego przez nią systemu odliczenia podatku VAT. W tym względzie należy podkreślić, że zasady przewidziane przez dyrektywę w zakresie korekty mają 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 ścisłego i bezpośredniego związku pomiędzy prawem do odliczenia naliczonego podatku VAT a wykorzystaniem danych towarów i usług do transakcji opodatkowanych”(18).

52. Ponieważ odpowiedź na to pytanie jest istotna dla analizy sprawy, a nie wynika ona jednoznacznie z postanowienia odsyłającego, Trybunał zwrócił się do rzędu niderlandzkiego i Komisji z pytaniem, czy faktyczne odliczenie, które powinno zostać skorygowane w postępowaniu głównym, jest odliczeniem, którego dokonał podatnik 2 (dostawca) w następstwie zakupu od podatnika 1 (sprzedawcy).

53. Z odpowiedzi udzielonych przez każdą z tych stron wynika jasno, że w istocie podatnik 3 (Pactor Vastgoed) jest uznany za osobę zobowiązaną do zapłaty podatku VAT odliczonego wcześniej przez innego podatnika w ramach sprzedaży w związku z transakcją, w której ów podatnik 3 nie uczestniczył.

54. Jak wskazałem w pkt 33 i 34 niniejszej opinii, taka wykładnia byłaby zgodna zarówno z brzmieniem art. 12a ustawy jak i z okolicznościami faktycznymi, przedstawionymi przez sąd odsyłający.

55. W postanowieniu odsyłającym zostało bowiem uściślone, że „[i]nspecteur dokonał obliczenia danej kwoty podatku w oparciu o kwotę podatku VAT, w odniesieniu do którego dostawca skorzystał wcześniej z odliczenia w związku z nabyciem nieruchomości, która to kwota, biorąc pod uwagę zwolnienie z podatku dostawcy przez tego dostawcę, wymagała korekty na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy w związku z art. 13 i 13a rozporządzenia ([...]»korekta VAT«)”.

56. Ponadto wydaje się, że rząd niderlandzki potwierdza interpretację przedstawioną przeze mnie powyżej(19).

57. W związku z tym stoję na stanowisku (podobnie jak Komisja), że w sytuacji takiej, jak w niniejszej sprawie, będzie korekta nie jest konieczna, będzie korektę należy dokonać w pełni u podatnika 2. Ponieważ Pactor Vastgoed w ogóle nie uczestniczył w pierwszej transakcji dotyczącej nieruchomości, w której podatnik 2 nabył sporną nieruchomość, okoliczności, że w następnej transakcji dotyczącej tej samej nieruchomości, a mianowicie transakcji przeprowadzonej pomiędzy podatnikiem 2 i podatnikiem 3 (Pactor Vastgoed), ta ostatnia z wymienionych spółek nie spełnia warunków pozwalających jej na wybór opodatkowania tej drugiej transakcji, nie może mieć skutków wobec podatku VAT dotyczącego pierwszej transakcji.

58. Pozostaje zatem ustalić, czy szósta dyrektywa pozwala, aby przepis prawa krajowego, taki jak art. 12a ustawy, zmienić tą odpowiedź co do zasady.

a) Główny argument rzędu niderlandzkiego

59. Zdaniem rz?du niderlandzkiego, z art. 13 cz??? B zdanie wprowadzaj?ce „[...] na warunkach, które okre?laj? w celu zapewnienia prawid?owego i prostego zastosowania takich zwolnie?, jak równie?, aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadu?yciom” w zwi?zku z art. 13 cz??? C ostatnie zdanie „[p]a?stwa cz?onkowskie mog? ograniczy? zakres prawa wyboru; ustalaj? one sposoby korzystania z niego”, art. 20 ust. 1 „[...] zgodnie z procedurami ustalonymi przez pa?stwa cz?onkowskie” oraz ust. 4 „[...] przyj?? wszelkie niezb?dne ?rodki, aby korekty nie prowadzi?y do ?adnych nieuzasadnionych korzy?ci”, oraz art. 21 ust. 1 lit. a) „[...] [p]a?stwa cz?onkowskie mog? równie? postanowi?, ?e inna osoba ni? podatnik b?dzie solidarnie odpowiedzialna za zap?at? podatku” szóstej dyrektywy, wynika, ?e pa?stwa cz?onkowskie posiadaj? wystarczaj?ce uprawnienia dyskrecjonalne, aby przyj?? zasad? dotycz?c? korekty odlicze?, tak? jak sporna zasada w post?powaniu g?ównym(20).

i) W przedmiocie art. 20 szóstej dyrektywy

60. W tym wzgl?dzie, na samym wst?pie stwierdzam, ?e nie podzielam jednej z tez alternatywnych, przedstawionych przez s?d odsy?aj?cy, wedle której – uwzgl?dniaj?c fakt, ?e szósta dyrektywa nie zawiera ?adnego wyra?nego przepisu dotycz?cego osoby zobowi?zanej do zap?aty skorygowanego podatku VAT – w pe?ni do pa?stw cz?onkowskich nale?y ustalenie, od kogo mo?e by? pobrany skorygowany podatek VAT.

61. Przeciwnie, nie tylko szósta dyrektywa nie pozwala wyra?nie – co by?oby mo?liwe na mocy art. 12a ustawy – pobra? od innego podatnika podatku VAT nale?nego z tytu?u korekty, ale – co wi?cej, z przepisów art. 17 ust. 2, art. 22 ust. 4 akapit drugi w zwi?zku z art. 20 szóstej dyrektywy wynika, ?e w okoliczno?ciach, które skutkuj? korekt? odliczenia, z którego skorzysta? podatnik, zasadniczo korekt? nale?y dokona? u tego podatnika.

62. Ponadto wniosek dotycz?cy szóstej dyrektywy(21) stanowi? wyra?nie, ?e osoba, która dokona?a odliczenia, zobowi?zana jest do zap?aty korekty. Przepis wprowadzaj?cy art. 20 „Korekty odliczenia” wniosku przewiduje, ?e „[p]odatnik dokonuje korekty pierwotnego obliczenia”, co potwierdza angielska wersja wniosku w nast?puj?cym brzmieniu: „[t]he taxable person shall adjust the initial deduction”.

63. Samo brzmienie przyj?tego art. 20 sugeruje takie samo stanowisko, kiedy wskazuje, ?e „wst?pne odliczenie korygowane jest [...], gdy odliczenie jest wi?ksze lub mniejsze od tego, do którego podatnik by? uprawiony”. Zasadniczo normalna rzecz? jest, ?e b???d jest naprawiany przez osob?, która go pope?ni?a.

64. Ponadto uprawnienie pa?stw cz?onkowskich do ustalenia, od kogo mo?e by? pobrana korekta podatku VAT, wykracza?oby znacz?co poza pojm?cie „procedur” u?yte w art. 20 ust. 1 szóstej dyrektywy(22). Powróc? do tej kwestii w pkt 70 i 71 niniejszej opinii.

ii) W przedmiocie art. 21 szóstej dyrektywy

65. Podobnie jak podatek VAT jest nale?ny przez podatnika, który dokonuje operacji podlegaj?cej opodatkowaniu, i jak prawo do odliczenia podatku VAT jest wykonywane przez podatnika, który wykorzystuje dane towary dla celów swoich opodatkowanych operacji, z przepisów art. 21 szóstej dyrektywy wynika, ?e podatek w skorygowanej wysoko?ci powinien zasadniczo by? pobrany od podatnika, który wst?pnie dokona? odliczenia tego podatku, a w niniejszej sprawie od dostawcy (lub podatnika 2).

66. Artyku? 21 zatytu?owany „Osoby zobowi?zane do zap?aty podatku organom podatkowym” wskazuje w sposób wyczerpuj?cy, w jakich przypadkach osoba inna ni? podatnik, który wykona?

zawarcie, może być zobowiązana do zapłaty podatku.

67. Artykuł 21 ust. 1 lit. a) ustanawia zasadę, zgodnie z którą podatnikiem zobowiązanym do zapłaty podatku VAT z tytułu transakcji podlegającej opodatkowaniu jest podatnik, który tej transakcji dokonał. W niniejszej sprawie byłby to podatnik 2 (dostawca).

68. Natomiast dalsza część wspomnianego art. 21 zawiera wyczerpującą listę przypadków i okoliczności, w których osoba zobowiązana do zapłaty podatku jest inną osobą niż podatnik dokonujący transakcji. Sytuacja w niniejszej sprawie, toczącej się w postępowaniu głównym nie odpowiada żadnemu z tych przypadków ani żadnej z tych okoliczności.

69. Jedyną możliwością pozostawioną państwu członkowskim jest ustanowienie, że inną osobą niż podatnik jest solidarnie odpowiedzialna za zapłatę podatku. Jednakże przepis art. 12a ustawy nie ustanawia odpowiedzialności solidarnej, ale całkowicie niezależny obowiązek podatkowy cięczy na nabywcy.

iii) W przedmiocie pojęcia [fr. modalités] „sposoby korzystania” w art. 13 i „procedury” w art. 20 szóstej dyrektywy

70. Stoję na stanowisku (podobnie jak Komisja), że szósta dyrektywa, a w szczególności jej art. 13 część C i art. 20 ust. 1 nie uprawnia państw członkowskich do pobierania kwoty korekty podatku VAT dotyczącej pierwszej transakcji zawartej pomiędzy „podatnikiem 1” i „podatnikiem 2” od trzeciego podatnika, niemającego z nią żadnego związku. Taki przepis byłby sprzeczny z uprawnieniami przyznanymi państwom członkowskim.

71. Wskazanie osoby zobowiązanej do zapłaty podatku nie stanowi zwyczajnego „sposobu korzystania z prawa wyboru” lub jego korekty, ale dotyczy samego sedna systemu VAT i z tej przyczyny przepisy przewidujące zapłatę podatku VAT zgodnie z metodą odwrotnego obciążenia przez nabywcę powinny znajdować się w szóstej dyrektywie (aktualnie dyrektywie VAT(23)) – jak np. art. 194–199 dyrektywy VAT – bądź być przedmiotem środków stanowiących odstępstwo, przyjętych na mocy art. 27 szóstej dyrektywy (aktualnie art. 395 dyrektywy VAT). Powróć do tej kwestii w pkt 103 niniejszej opinii.

b) Inne argumenty podniesione przez strony

i) Argument pierwszy

72. Irlandia stoi na stanowisku, że postępowanie główne stanowi przykład przyczyny, dla której państwo członkowskie powinno mieć możliwość nałożenia obowiązku dokonania korekty na osobę inną niż podatnik, który dokonał odliczenia. Jego zdaniem jest właściwe i proporcjonalne, aby osoba, która jednocześnie podejmuje decyzje i zna rodzaje opodatkowanej działalności w celach, w których nieruchomości powinna być wykorzystana i w których w rzeczywistości była wykorzystywana, została obciążona obowiązkiem korekty odliczeń. Konieczność tej korekty wynika z naruszenia ustawy podatkowej przez nabywcę, a nie przez pierwotnego dostawcę. Gdyby to naruszenie ustawy polegało na fałszywych oświadczeniach nabywcy, korekty byłyby uzasadnione z tej samej przyczyny co zwrot ze skutkiem wstecznym(24).

73. Zakładając nawet, że ów system, uzasadniony we wskazany sposób, może zostać wprowadzony bez odwoływania się do przepisu art. 27 szóstej dyrektywy (co, moim zdaniem, nie jest możliwe), nie podzielam stanowiska rzędu irlandzkiego.

74. Po pierwsze, jak słusznie podkreślił Pactor Vastgoed, jeżeli obowiązek zapłaty podatku

VAT, należącego z tytułu dokonanej korekty, zostaje nałożony na osobę inną niż ta, która dokonała odliczenia, ta inna osoba (w niniejszej sprawie nabywca) zwykle nie dysponuje danymi, które określają wymiar korekty (takimi, jak kwota, którą sprzedawca odliczył przy nabyciu dóbr inwestycyjnych, pozostały czas trwania okresu objętego korektą i ewentualne pozostałe koszty, z tytułu których sprzedawca dokonał odliczenia podatku VAT). W zasadzie, ta inna osoba nie jest w stanie skontrolować, czy ewentualny pobór zaległości podatkowej jest prawidłowy, i nie może, de facto, podważyć kwoty korekty.

75. Po drugie, w niniejszej sprawie podatnik 2 dokonał sprzedaży, związanej z niebezpieczeństwem, natomiast nabywca mógł działać w dobrej wierze lub nie popełnił żadnego błędu lub zaniedbania, jeżeli, na przykład, z powodów ekonomicznie uzasadnionych musiał zmienić przeznaczenie nieruchomości po dokonaniu jej zakupu. Gdyby bowiem wiedział, że będzie wykorzystywał nieruchomość w celach nieobjętych opodatkowaniem, z pewnością nie wybrałby opodatkowania transakcji.

76. W tym samym duchu rząd niderlandzki przypomina, że krajowe przepisy podatkowe wymagają, aby nabywca (podatnik 3) złożył uprzednio wyraźne oświadczenie, że spełnia kryterium 90%. Wobec braku tego wyraźnego oświadczenia, nie przysuguje prawo wyboru przewidziane przepisem art. 11 ustawy. Oświadczenie to zakłada wiążący wybór nabywcy. Tym samym jest on uznany za świadomego skutków w zakresie opodatkowania podatkiem VAT, jeżeli dana nieruchomość – pomimo złożonego wyraźnego oświadczenia – jest wykorzystywana na działalność zwolnioną z podatku VAT. Należy go więc traktować jako osobę poinformowaną o tej okoliczności i jako na nabywcy będzie na nim spoczywał obowiązek zapłaty ewentualnego, skorygowanego podatku VAT.

77. Podnosisz, że o ile prawdą jest, iż nabywca (podatnik 3) zobowiązał się do korzystania z nieruchomości dla celów objętych opodatkowaniem, o tyle podatnik 2 również podjął takie zobowiązanie w związku z nabyciem nieruchomości od podatnika 1. Wiedząc więc, że odsprzedać nieruchomość podatnikowi 3, może znaleźć się w sytuacji, w której nie dochowa zobowiązania podjętego wobec podatnika 1.

78. Kiedy rząd niderlandzki(25) mówi o „wiadomym wyborze nabywcy”, odnosi się to zarówno do podatnika 2, jak i do Pactor Vastgoed.

79. Ponadto podkreślam, że celem systemu VAT nie jest karanie winnego, ale zapewnienie neutralności podatku VAT.

80. Jeżeli przyjąć założenie rzędu niderlandzkiego, nie można wykluczyć, że Pactor Vastgoed uiści podatek VAT od transakcji zwolnionej z podatku VAT. Zapłaciła ona bowiem podatnikowi 2 podatek VAT, który odliczył, a i te dwie czynności kompensują się w jej przypadku, ale powinna jeszcze zapłacić odliczenie dokonane przez podatnika 2. Natomiast podatnik 2 zachował odliczenie, które wedle rzędu niderlandzkiego powinno zostać skorygowane.

81. W każdym razie, jak słusznie podniosła Komisja, jedynymi okolicznościami mogącymi uzasadnić korektę podatku VAT odliczonego przez podatnika 2 (dostawcę) są okoliczności następujące: albo sam dostawca, jako nabywca nieruchomości w pierwszej transakcji (tzn. od podatnika 1), nie spełnił warunków, które uprawniały go do wyboru opodatkowania tej transakcji; albo dostawca sprzedaje ową nieruchomość na rzecz Pactor Vastgoed w okresie objętym korektą(26) i nieruchomość nie będzie, przed zakończeniem tego okresu, wykorzystywana w celach działalności objętej opodatkowaniem. W obydwu tych przypadkach obowiązek korekty odliczenia dokonanego przez dostawcę w związku z tą transakcją nie może być nałożony na podatnika 3 (Pactor Vastgoed), ponieważ nie może on być uznany za osobę zobowiązaną do zapłaty podatku VAT odliczonego przez innych podatników w ramach transakcji,

w której w ogóle nie uczestniczy?.

ii) Argument drugi

82. Zdaniem rzędu niderlandzkiego, celem art. 12a ustawy jest uniemożliwienie nabywcy czerpania nieuzasadnionych korzyści. Jak podnosi ów rząd, nabywca mógłby, niezależnie od własnego oświadczenia, według którego będzie wykorzystywał nieruchomości w celach działalności objętej opodatkowaniem, wykorzystywał ją bez żadnych przeszkód w celu działalności zwolnionej z opodatkowania podatkiem VAT, nabywając ją w transakcji, w której podatek VAT nie byłby zawarty w cenie i tym samym bez ciążącego podatku VAT. Tym samym, nie tylko sprzedawca poniósłby szkody w wysokości kwoty skorygowanego podatku VAT, ale sam system VAT zostałby po prostu zagrożony z powodu istnienia możliwości wyboru. W ten sposób dokonano by obejścia zwolnienia przewidzianego w art. 13 cz. 1 lit. g) i h) szóstej dyrektywy.

83. Wystarczy w tym przedmiocie podnieść, że dla nabywcy odliczenie kompensuje się z zapłaconym podatkiem VAT. Nie widzę więc, w jaki sposób podatnik 3 uzyskałby „nieuzasadnione korzyści”.

84. Ponadto „niesprawiedliwe” pojęcie dostawcy, na którego może zostać nałożona korekta w sytuacji, w której zaufa oświadczeniom nabywcy (podatnika 3), zgodnie z którymi nieruchomości ma być przeznaczona dla celów działalności objętej opodatkowaniem, wynika z wymogu przepisów niderlandzkich, zgodnie z którym nabywca zobowiązany jest wykorzystywać nieruchomości dla celów działalności opodatkowanej podatkiem VAT.

85. Zdaniem Komisji, warunek ten, wedle którego, aby transakcja dotycząca nieruchomości była objęta opodatkowaniem, nabywca powinien wykorzystywać ową nieruchomości w celach prowadzenia działalności, dla której istnieje prawo do odliczenia, jest warunkiem niepotrzebnym, ponieważ podatnik nie ma żadnego interesu w wyborze opodatkowania, jeżeli nie wykorzystuje danej nieruchomości w takich własnych celach.

86. Prawdą jest, że Trybunał orzekł już, iż o ile uzasadnione jest, by przepisy przyjęte przez państwa członkowskie służyły jak najbardziej efektywnej ochronie praw skarbu państwa, to nie mogą one wykraczać poza to, co niezbędne do realizacji tego celu(27).

87. Komisja jednakże podkreśla, że usunięcie tego wymogu nie przyniesie szkody niderlandzkiemu skarbowi państwa. Wystarczy, aby podatnik, który dokonuje dostawy (podatnik 2), wybrał opodatkowanie i pozostawił potencjalnym nabywcom wybór niezawierania transakcji, jeżeli to opodatkowanie im nie odpowiada; prawdopodobnie transakcja nie będzie im odpowiadać, jeżeli prowadzi do działalności bez prawa do odliczenia, ponieważ musieliby ponosić koszty ciążące podatku VAT od sprzedaży nieruchomości. W praktyce można więc zakładać, że w aktualnym stanie ustawodawstwa niderlandzkiego podatnicy, którym prowadzona przez nich działalność nie daje prawa do odliczenia, wolą nabyć nieruchomości na rynku wtórnym, albo od innych podatników zwolnionych z podatku VAT, albo od osób fizycznych, również bez podatku VAT.

88. Chciałbym dodać, że jeżeli podatnik 3 zmieni po zakupie przeznaczenie nieruchomości (np. ze względów ekonomicznych), nie będzie mógł odliczyć podatku, który zapłacił dostawcy, i w ten sposób zabezpieczone są interesy niderlandzkiego skarbu państwa. Podatnik 2 mógłby utrzymać swoje odliczenie, ale podatnik 3 nie mógłby już odliczyć podatku VAT, który sam zapłacił zgodnie z metodą odwrotnego obciążenia, na mocy odstąpienia uzyskanego przez Niderlandy, które stało się miarodajne dla wszystkich.

89. Uwzględniając powyższe, nic nie sprzeciwia się temu, aby ustawodawstwo niderlandzkie

utrzyma?o wymóg zwi?zany z przeznaczeniem nieruchomości przez nabywc? dla celów prowadzenia dzia?alno?ci obj?tej opodatkowaniem w celu wykonania prawa wyboru w zakresie opodatkowania nieruchomości. Stoj? na stanowisku, ?e w istocie do pa?stw cz?onkowskich nale?y ustalenie sposobów korzystania z prawa wyboru. Jednak?e ustawodawca krajowy zobowi?zany jest wyci?gn?? wszystkie konsekwencje ze swojego wyboru i nie mo?e nak?ada? na nabywc? obowi?zków, które wykraczaj? poza to, co jest dozwolone przez przepisy Unii w zakresie podatku VAT.

iii) Argument trzeci

90. Rz?d niderlandzki uwa?a, ?e podatnik 2 nie odliczy? podatku VAT „b??dnie”, poniewa? w chwili dokonania odliczenia wst?pne odliczenie podatku VAT by?o zastosowane w sposób prawid?owy.

91. Wystarczy podnie?? w tym zakresie, ?e podatnik 2 sprzeda? nieruchomo??, nie przestrzegaj?c warunków ustalonych przy nabyciu jej od podatnika 1, tzn. wykorzystywania nieruchomości wy??cznie w celach prowadzenia dzia?alno?ci obj?tej opodatkowaniem. Zreszt? to skutkowa?o korekt? podatku VAT, który odliczy?.

iv) Argument czwarty

92. W swojej odpowiedzi na pisemne pytania Trybuna?u rz?d niderlandzki wskazuje, ?e sytuacja, w której podatek VAT jest pobrany od innego podatnika, wyst?puje równie? w przypadku zastosowania przepisów art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy. Przepis ten dotyczy sytuacji, w której przedsi?biorstwo jest przenoszone na podatnika. W takim przypadku podatnik przejmuje prawa zbywcy. Równie? w tej sytuacji skorygowany podatek VAT móg?by by? na?o?ony wy??cznie na osob? inn? ni? podatnik, który skorzysta? z odliczenia, co uzasadnia podej?cie rz?du niderlandzkiego.

93. W tym wzgl?dzie wystarczy podnie??, ?e o ile art. 5 ust. 8 zezwala wyra?nie na pobranie skorygowanego podatku VAT od podatnika innego, ni? podatnik, który dokona? odliczenia podatku VAT, nale?y stwierdzi?, ?e nic podobnego nie jest wyra?nie przewidziane przez art. 20 i 21 szóstej dyrektywy. Z powy?szego wynika, ?e ten argument nie mo?e podwa?y? analizy przedstawionej w niniejszej opinii.

v) Argument pi?ty

94. Ponadto rz?d irlandzki powo?uje pkt 90 i 91 wyroku w sprawie Halifax i in.(28), zgodnie z którym „[szósta] dyrektywa okre?la jedynie w art. 20 warunki, które musz? zosta? spe?nione, aby odbiorca towaru lub us?ugi móg? dokona? korekty odliczenia naliczonych podatków [...]”. Zasadniczo zatem to do pa?stw cz?onkowskich nale?y okre?lenie warunków, na jakich podatek VAT mo?e zosta? odzyskany a posteriori przez bud?et pa?stwa, jednak?e w granicach wynikaj?cych z prawa [Unii]”.

95. Nie s?dz?, aby ww. wyrok w sprawie Halifax i in. podwa?a? analiz? zawart? w niniejszej opinii.

96. Wystarczy podnie?? w tym wzgl?dzie, ?e pkt 90 owego powo?anego przez Irlandi? wyroku ogranicza si? do jednej tylko transakcji.

3. Artyku? 12a ustawy i decyzja 88/498

97. S?d odsy?aj?cy wskazuje, ?e mo?liwo?? pobrania od innego podatnika podatku VAT nale?nego z tytu?u korekty mo?e ewentualnie opiera? si? na upowa?nieniu udzielonym na

podstawie art. 27 szóstej dyrektywy. Jednakże dodaje, że kiedy wprowadzano art. 12a ustawy, Niemcy ani nie wystąpiły o odstępstwo, ani też nie uzyskały żadnego odstępustwa w rozumieniu art. 27 szóstej dyrektywy.

98. Wobec powyższego Komisja stoi na stanowisku, że w chwili wystąpienia okoliczności faktycznych istotnych dla sprawy obowiązuje o odstępstwo uzyskane następnie przez Niemcy w formie decyzji Rady 88/498.

99. Niezależnie od powyższego jestem zdania, że odstępstwo to nie może – w okolicznościach takich, jak okoliczności postępowania głównego – uzasadnić nałożenia obowiązku podatkowego na podatnika 3.

100. Natomiast – i taki był jego jedyny cel – odstępstwo to posłużyło do obciążenia zapłaty podatku VAT podmiotu, który go odliczył, czyli podatnika 2 przy pierwszej transakcji i podatnika 3 przy drugiej transakcji, co – jak się zdaje – zresztą uczynili.

101. Ponadto, czyż nie stanowiłoby pewnej sprzeczności twierdzenie(29), że przeniesienie skorygowanego podatku VAT na nabywcę jest dopuszczalne na podstawie samej szóstej dyrektywy, i występowanie o przyznanie odstępustwa na mocy art. 27 owej dyrektywy, aby uzyskać zezwolenie na zastosowanie mechanizmu przewidzianego art. 12a ustawy?

102. Zresztą rząd niemiecki podnosi, że w każdym razie zasada taka, jak ustanowiona w art. 12a ustawy, wpisuje się w przedłożenie zezwolenia udzielonego decyzją 88/498, przyjętą na mocy art. 27 szóstej dyrektywy.

103. Taki argument nie może zostać przyjęty. Co więcej, stoję na stanowisku (podobnie jak Komisja), że w zakresie, w jakim konieczne byłoby zastosowanie odstępustwa na mocy art. 27 szóstej dyrektywy, aby zezwolić Królestwu Niemiec na obciążenie nabywcy obowiązkiem zapłaty podatku VAT w związku z transakcją dotyczącą nieruchomości, w której on uczestniczył, zastosowanie takiej samej procedury byłoby tym bardziej konieczne w przypadku przepisu takiego, jak sporny w postępowaniu głównym, którego celem jest nie tylko zmiana podmiotu zobowiązanego do zapłaty podatku VAT, ale który ponadto wyznacza w tym celu podatnika nieuczestniczącego w danej transakcji.

104. Podsumowując, stoję na stanowisku, że szósta dyrektywa nie dopuszcza, aby w przypadku, gdy wstępne odliczenie podatku VAT jest korygowane na podstawie art. 20 tej dyrektywy w ten sposób, że kwota odliczenia musi zostać w całości bądź w części zwrócona, kwota ta była pobierana od innej osoby aniżeli podatnik, który dokonał odliczenia w przeszłości, w szczególności od osoby, na rzecz której podatnik dostarczył rzecz i która nie uczestniczyła w danej transakcji.

IV – Wnioski

105. Z uwagi na powyższe rozważania proponuję, aby Trybunał Sprawiedliwości odpowiedział na pytanie prejudycjalne Hoge Raad der Nederlanden w następujący sposób:

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 w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych leżących u podstaw postępowania głównego nie dopuszcza, aby w przypadku, gdy wstępne odliczenie podatku od wartości dodanej jest korygowane na podstawie art. 20 tej dyrektywy w ten sposób, że kwota odliczenia musi zostać w całości bądź w części zwrócona, kwota ta była pobierana od innej osoby aniżeli podatnik, który

dokonał wstępnego odliczenia w przeszłości, w szczególności od osoby, na rzecz której podatnik dostarczył rzecz i która nie uczestniczyła w danej transakcji.

1 – Język oryginału: francuski.

2 – Dyrektywa Rady 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) w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych sporu toczącego się w postępowaniu głównym (zwana dalej „szóstą dyrektywą”).

3 – Decyzji upoważniającej Królestwo Niderlandów do zastosowania środka stanowiącego odstępstwo od art. 21 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy (77/388/EWG) w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych (Dz.U. L 269, s. 54).

4 – Decyzja 88/498 została uchylona ze skutkiem na 1 stycznia 2008 r. dyrektywą Rady 2006/69/WE z dnia 24 lipca 2006 r. zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG 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 uchylająca niektóre decyzje przyznające odstępstwa (Dz.U. L 221, s. 9).

5 – Wet op de omzetbelasting 1968, ustawa z dnia 28 czerwca 1968 r. zastępująca aktualny podatek obrotowy innym podatkiem opartym na systemie [VAT].

6 – Uwzględniając przepis art. 6 ust. 4 rozporządzenia wykonawczego w sprawie podatku obrotowego z 1968 r. (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968; zwanego dalej „rozporządzeniem”).

7 – Na mocy przepisów art. 15 ust. 6 ustawy w związku z art. 13 i 13a rozporządzenia (zwanego również dalej „korektą VAT”).

8 – Wydaje się, że doktryna również pozostaje podzielona w przedmiocie art. 12a ustawy, na co wskazał rzecznik generalny w postępowaniu przed sądem krajowym. Zobacz na przykład van den Elsen, *Beëindiging BTW-verhuurconstructies*, BTW-bulletin 1995, nr 2 i 3; O.L. Mobach, *Fiscaal commentaar, Omzetbelasting*, Kluwer 2003, s. 447 i nast.; M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting* (Fed Fiscale Studieserie nr 6), Deventer: Fed 2007, s. 270, 271; C.M. Ettema i in., *Wegwijs in de BTW*, 's-Gravenhage 2008, s. 377; J.J. Vetter i in., *Invordering van belastingen* (Fed Fiscale Studieserie nr 2), Deventer: Kluwer 2005, s. 77, 78; F.L.J. Vervaet, A.J.H. van Lynden, *Het wetsvoorstel ter bestrijding van BTW-constructies*, BtwBrief 1995, nr 11; D.B. Bijl, *Onroerend goed; omzetbelasting en overdrachtsbelasting*, Kluwer 1998, zesde herziene druk, 66; W.A.P. Nieuwenhuizen, *Een huurovereenkomst*, Btw-bulletin 1999, aflevering 7/8, nr 67; S.T.M. Beelen i in., *Cursus belastingrecht (omzetbelasting)*, aantekening 2.4.1.A.f i 2.4.1.F; A.J. Oostenrijk, L.A. Van Dijk, *Onroerend goed en reparatiewetgeving Vermeend, Nieuw regime voor de heffing van BTW en overdrachtsbelasting* (Arthur Andersen 1996), s. 47; E.H. van den Elsen, *Onroerende zaken: BTW-constructies en economische eigendom*, Vermande 1995, s. 12, i *Wet omzetbelasting 1968, Fiscale Encyclopedie De Vakstudie (Artikel 12a)*, Suppl. 587 (kwiecień 2010).

9 – Na podstawie art. 15 ustawy.

10 – Zobacz pkt 47 in fine jego uwag na piśmie.

11 – Zobacz pkt 3.3.4 postanowienia odsyłającego.

12 – Mianowicie, aby nieruchomości była wykorzystywana w celach rodzajowych prawa do całkowitego lub prawie całkowitego odliczenia podatku.

13 – Zobacz art. 11 ust. 1 zdanie pierwsze i lit. a) zdanie pierwsze i pkt 2 ustawy.

14 – Ustawa z dnia 18 grudnia 1995 r. (Stb. 1995, nr 659) zmieniająca ustawę w sprawie VAT z 1968 r., ustawę dotyczącą podatku od czynności prawnych i kilka innych ustaw podatkowych, w ramach walki z konstrukcjami prawnymi dotyczącymi nieruchomości, zwaną również „ustawą w sprawie walki z konstrukcjami prawnymi dotyczącymi nieruchomości”.

15 – Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwana dalej „dyrektywą VAT”).

16 – Zobacz w szczególności wyrok z dnia 22 marca 2012 r. w sprawie C-153/11 Klub, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo.

17 – Zobacz wyrok z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-184/04 Uudenkaupungin kaupunki, Zb.Orz. s. I-3039, pkt 24; ww. wyrok w sprawie Klub, pkt 28.

18 – Zobacz wyrok z dnia 18 października 2012 r. w sprawie C-234/11 TETS Haskovo, pkt 30, 31, który odwołuje się do wyroku z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie C-63/04 Centralan Property, Zb.Orz. s. I-11087, pkt 57. Zobacz także ww. wyrok w sprawie Uudenkaupungin kaupunki, pkt 26; a także wyrok z dnia 29 listopada 2012 r. w sprawie C-257/11 Gran Via Moinești, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo.

19 – Zobacz między innymi pkt 34 i 47 uwag rządu niderlandzkiego.

20 – Mianowicie zasadę wskazującą nabywcę nieruchomości (podatnik 3) jako podatnika zobowiązanego do dokonania korekty odliczenia, nawet jeżeli to odliczenie zostało wcześniej dokonane przez dostawcę tej nieruchomości (podatnika 2), w ramach uprzedniej transakcji dotyczącej tej nieruchomości, przeprowadzonej z innym podatnikiem (podatnik 1).

21 – Wniosek dotyczący szóstej dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej [VAT]: ujednolicona podstawa wymiaru podatku przedstawiona przez Komisję Radzie [COM(73) 950 wersja ostateczna].

22 – Zgodnie z którym „[w]stępne odliczenie korygowane jest zgodnie z procedurami ustalonymi przez państwa członkowskie”.

23 – Zobacz przypis 15 do niniejszej opinii

24 – Irlandia powołuje się na wyrok z dnia 15 stycznia 1998 r. w sprawie C-37/95 Ghent Coal Terminal, Rec. s. I-1, pkt 21, który z kolei odwołuje się do wyroku z dnia 29 lutego 1996 r. w sprawie C-110/94 INZO, Rec. s. I-857.

25 – W pkt 13 odpowiedzi na pytania Trybunału na piśmie.

26 – Co się tyczy drugiego przypadku, w istocie, gdy podatnik 2 sprzedaje rzecz podatnikowi 3, doskonale wie, przez jak długi okres wykorzystywa tę rzecz w celach działalności objętej opodatkowaniem i że konieczna będzie ewentualnie korekta VAT.

27 – Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 11 maja 2006 r. w sprawie C-384/04 Federation of Technological Industries i in., Zb.Orz. s. I-4191, pkt 30; z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 Netto Supermarkt, Zb.Orz. s. I-771, pkt 20; a także z dnia 21 grudnia 2011 r. w sprawie C-499/10 Vlaamse Oliemaatschappij, Zb.Orz. s. I-14191, pkt 22.

28 – Wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02, Zb.Orz. s. I-1609, pkt 90, 91. Zobacz także postanowienie z dnia 3 marca 2004 r. w sprawie C-395/02 Transport Service, Rec. s. I-1991, pkt 27, 28.

29 – W pkt 21 odpowiedzi tego rzędu na pytanie pisemne Trybunału.