

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIK GENERALNEJ

JULIANE KOKOTT

z dnia 24 marca 2022 r.(1)

Sprawa C-56/21

UAB „ARVI” i r ko

przeciwko

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Mokestinė ginė komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės [komisja ds. sporów podatkowych przy rządzie Republiki Litewskiej, Litwa])

„Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Prawo podatkowe – VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 137 – Możliwość wyboru opodatkowania w przypadku transakcji wolnych od podatku – Przesłanki prawa wyboru – Zakres swobodnego uznania państw członkowskich – O znaczeniu formy – Skutki naruszenia przepisów dotyczących wymogów formalnych”

I. Wprowadzenie

1. Już w 1858 r. Rudolf von Jhering – znany niemiecki prawnik – stwierdził: „Forma jest zaprzysięgłym wrogiem arbitralności, bliźniaczka siostrzy wolności”(2).

2. Być może również z tego powodu Litwa powołała pewne skutki materialnoprawne w dziedzinie VAT ze spełnieniem określonych formalności. I tak wybór opodatkowania jest możliwy tylko w przypadku transakcji dokonanej na rzecz zarejestrowanego podatnika VAT. W niniejszej sprawie rejestracja nabywcy mogła zostać dokonana dopiero miesiąc później. W związku z tym warunek ten nie był spełniony w momencie zawarcia transakcji. W konsekwencji, zgodnie z prawem litewskim, świadczeniodawca nie mógł zrezygnować ze zwolnienia podatkowego transakcji. Musiał zatem skorygować swoje odliczenie podatku naliczonego od kosztów wytworzenia *pro rata temporis* tylko z powodu niedopełnienia formalności.

3. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału w dziedzinie VAT materialny punkt widzenia ma jednak w określonych przypadkach pierwszeństwo przed dopełnieniem formalności („substance over form”)(3), w szczególności w przypadku odliczenia podatku naliczonego lub zwolnienia z podatku transakcji. Ale czy to podejście można zastosować również do praw wyboru państw członkowskich? Niniejsza sprawa dotyczy znaczenia wymogów formalnych w przypadku, gdy

państwo czoskowskie skorzysta o ze swojego prawa wyboru i przewidzia o mo liwo opodatkowania. Równie w tej konstelacji Komisja opowiada si za metod czysto materialn.

4. Prawodawca Unii wychodzi natomiast w ostatnim czasie z idei pewno ci prawa poprzez dope nienie wymogów formalnych. Dowodzi tego nowa wersja art. 138 ust. 1 i 1a dyrektywy VAT(4), która jednak nie ma jeszcze zastosowania w niniejszej sprawie. By mo e równie ustawodawca Unii kierowa si w tym zakresie powy szym cytatem. W ka dym razie Trybuna ponownie otrzymuje tutaj mo liwo zaj cia si „znaczeniem formy” w przepisach dotycz cych VAT(5) – tym razem w zwi zku z mo liwo ci wyboru.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

5. Ramy prawne tworzy dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto ci dodanej(6) (zwana dalej „dyrektyw VAT”).

6. Artyku 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy VAT ustanawia nast puj ce zwolnienie z podatku:

„1. Pa stwa czoskowskie zwalniaj nast puj ce transakcje:

j) dostawy budynków lub ich cz ci oraz zwi zanego z nimi gruntu, inne ni dostawy, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. a)”.

7. Artyku 137 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT stanowi w tym wzgl dzie:

„Pa stwa czoskowskie mog przyzna podatnikom prawo wyboru opodatkowania nast puj cych transakcji:

b) dostaw budynków lub ich cz ci oraz zwi zanego z nimi gruntu innych ni dostawy, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. a)”.

8. Artyku 137 ust. 2 dyrektywy VAT przewiduje:

„Pa stwa czoskowskie okre laj szczegó owe zasady korzystania z prawa wyboru przewidzianego w ust. 1. Pa stwa czoskowskie mog ograniczy zakres tego prawa wyboru”.

9. Artyku 168 lit. a) dyrektywy VAT reguluje materialny zakres odliczenia:

„Je eli towary i us ugi wykorzystywane s na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w pa stwie czoskowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia nast puj cych kwot od kwoty VAT, któr jest zobowi zany zap aci:

a) VAT nale nego lub zap aconego w tym pa stwie czoskowskim od towarów i us ug, które zosta y mu dostarczone lub które maj by dostarczone przez innego podatnika”.

10. Artyku 187 dyrektywy VAT dotyczy korekty odliczenia VAT i brzmi:

„1. W przypadku dóbr inwestycyjnych korekta obejmuje okres pi ciu lat, w cznie z rokiem, w którym towary zosta y nabyte lub wytworzone.

Pa stwa czoskowskie mog jednak e uwzgl dnia przy korekcie okres pi ciu pe nych lat, liczc od dnia, w którym dobra te zosta y u yte po raz pierwszy.

W odniesieniu do nieruchomo ci nabytych jako dobra inwestycyjne okres stanowi cy podstaw

obliczania korekty może zostać przedłożony do 20 lat.

2. Roczna korekta dokonywana jest wyłącznie w odniesieniu do jednej piątej VAT nałożonego na te dobra inwestycyjne lub, w przypadku gdy okres korekty został przedłożony, w odniesieniu do odpowiedniej części ułamkowej VAT.

[...].

11. Artykuł 188 dyrektywy VAT stanowi:

„1. 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.

Uznaje się, że działalność gospodarcza jest całkowicie opodatkowana, w przypadku gdy dostawa dóbr inwestycyjnych jest opodatkowana.

Uznaje się, że działalność gospodarcza jest całkowicie zwolniona, w przypadku gdy dostawa dóbr inwestycyjnych jest zwolniona.

2. Korekta przewidziana w ust. 1 dokonywana jest jednorazowo dla całego pozostałego okresu korekty. W przypadku jednak gdy dostawa dóbr inwestycyjnych jest zwolniona, państwa członkowskie mogą uchylić wymóg dokonywania korekty, o ile nabywca jest podatnikiem wykorzystującym dane dobra inwestycyjne wyłącznie do transakcji objętych prawem do odliczenia VAT”.

B. Prawo litewskie

12. Artykuł 32 ust. 3 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (ustawy Republiki Litewskiej o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ustawą o VAT”) wdraża uprawnienie państw członkowskich przewidziane w art. 137 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT i stanowi:

„Podatnik ma prawo do wyboru opodatkowania VAT w sposób przewidziany w niniejszej ustawie w odniesieniu do nieruchomości, która jest zwolniona z VAT na mocy ust. 1 lub 2 niniejszego artykułu, jeżeli nieruchomość jest sprzedawana lub w inny sposób przekazywana podatnikowi, który jest zarejestrowanym podatnikiem VAT [...], a ta możliwość wyboru obowiązuje przez okres nie krótszy niż 24 miesiące od dnia ogłoszenia wyboru w odniesieniu do wszystkich odpowiednich transakcji zawartych przez tę osobę. Podatnik zgłasza swój wybór w sposób określony przez centralny organ podatkowy. [...]”.

13. Zgodnie z art. 58 ust. 1 ustawy o VAT „podatnik VAT ma prawo do odliczenia VAT naliczonego lub VAT w przywozie w odniesieniu do towarów lub usług nabytych lub importowanych, w przypadku gdy te towary lub usługi są przeznaczone do wykorzystania przy następujących rodzajach jego działalności: 1. dostawa towarów lub świadczenie usług, które podlegają opodatkowaniu VAT [...]”.

14. Artykuł 67 ust. 2 ustawy o VAT stanowi:

„Odliczenia VAT podlegają korekcie w sposób przewidziany w niniejszym artykule: w odniesieniu do nieruchomości – przez 10 lat, [...], począwszy od okresu rozliczeniowego, w którym VAT naliczony lub VAT w przywozie od tej nieruchomości został w całości lub częściowo odliczony (w przypadku istotnego ulepszenia budynku/budowli odliczenie VAT naliczonego od wytworzonych w ten sposób rzeczowych aktywów trwałych podlega korekcie przez 10 lat, począwszy od okresu rozliczeniowego, w którym zakończono prace ulepszające). [...]”.

15. Zgodnie z art. 67 ust. 5 ustawy o VAT:

„Jeżeli okaże się, że rzeczowe środki trwałe zaczęły być wykorzystywane do działalności innej niż określona w art. 58 ust. 1 niniejszej ustawy lub zostały utracone, odliczenie VAT należy poddać korekcie w deklaracji VAT za okres rozliczeniowy, w którym ujawniły się powyższe okoliczności, poprzez odpowiednie zwiększenie kwoty VAT podlegającej wpłacie do budżetu (lub zmniejszenie kwoty VAT podlegającej zwrotowi z budżetu) (tj. o odliczonych częściowo VAT naliczonego lub VAT w przywozie przypadających na okres pozostający do końca terminu wyznaczonego na korektę odliczenia VAT)”.

16. Republika Litewska opowiedziała się przeciwko możliwości uchYLENIA wymogu dokonywania korekty, o której mowa w art. 188 ust. 2 dyrektywy VAT.

III. Spór w postępowaniu głównym

17. Tem niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest spór pomiędzy spółką z ograniczoną odpowiedzialnością „ARVI” ir ko UAB (zwaną dalej „ARVI”) a Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (państwowa inspekcja podatkowa okręgu kowieńskiego, Litwa, zwaną dalej „inspekcją okręgową”).

18. ARVI wybudowała budynek pomocniczy sklasyfikowany jako „do użytku domowego” z salą do fitnessu (zwaną dalej „budynkiem”) na działce sklasyfikowanej jako „do innego użytku”, oddanej w dzierżawę udziałowcom. ARVI zadeklarowała koszt wytworzenia dóbr inwestycyjnych oraz VAT w deklaracji VAT za styczeń 2013 r.

19. W dniu 8 maja 2015 r. ARVI sprzedała spółce „Investicijų ir inovacijų fondas” UAB (zwanej dalej „nabywcą”) budynek za kwotę 371 582,48 EUR, w tym VAT w wysokości 64 489,52 EUR. Nabywca był podatnikiem w momencie sprzedaży, ale nie był jeszcze zarejestrowanym podatnikiem VAT. W momencie zawarcia umowy nabywca złożył już wniosek o rejestrację jako podatnika VAT. Jednak ten (pierwszy) wniosek o rejestrację nie został uwzględniony – przyczyny nie są znane Trybunałowi. Nabywca został zarejestrowany jako podatnik VAT dopiero miesiąc później (czerwiec 2015 r.).

20. Zdaniem inspekcji okręgowej status nabywcy jako zarejestrowanego płatnika VAT jest warunkiem koniecznym do tego, by podatnik mógł wybrać opodatkowanie swojej dostawy. Dlatego też sporna transakcja należy do bezwzględnie potraktować jako zwolnioną z podatku dostaw nieruchomości. Skutkiem tego jest z kolei to, że odliczenie VAT dokonane w styczniu 2013 r. należy do skorygowania w deklaracji VAT za maj 2015 r. W konsekwencji ARVI powinna była zadeklarować skorygowaną kwotę, która przypadała na okres maj 2015 r. – grudzień 2022 r. W związku z tym inspekcja okręgowa nakazała ARVI zapłacić VAT w wysokości 252 296 EUR, jak również związanych z tym kar i odsetek za zwłokę.

21. ARVI uważa natomiast, że warunek ustanowiony w art. 32 ust. 3 ustawy o VAT, zgodnie z którym nabywca musi być nie tylko podatnikiem, ale również zarejestrowanym podatnikiem VAT, stanowi naruszenie zasad neutralności VAT oraz nie jest w żaden sposób zgodny z celami

dyrektywy VAT i orzecznictwem Trybunału. W związku z tym ARVI wniosła odwołanie do centralnego organu podatkowego. Odwołanie to zostało oddalone. Na tę decyzję ARVI wniosła skargę do komisji ds. sporów podatkowych.

IV. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i postępowanie przed Trybunałem

22. Postanowieniem z dnia 16 października 2020 r. rozpatrująca skargę Mokestinišginė komisja prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (komisja ds. sporów podatkowych przy rządzie Republiki Litewskiej, Litwa) przedłożyła Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

1. Czy uregulowanie krajowe, zgodnie z którym podatnik VAT ma prawo wyboru opodatkowania VAT nieruchomości zwolnionej z VAT tylko wtedy, gdy nieruchomość ta zostaje przeniesiona na podatnika, który w chwili zawarcia transakcji był zarejestrowany jako podatnik VAT, jest zgodne z wykładni art. 135 i art. 137 dyrektywy VAT oraz zasadami neutralności podatkowej i skuteczności?

2. W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy wykładnia przepisów prawa krajowego, zgodnie z którą dostawca nieruchomości musi dokonać korekty odliczenia VAT naliczonego z tytułu nabycia przeniesionej nieruchomości, w sytuacji gdy dokonał wyboru opodatkowania VAT od dostawy nieruchomości, podczas gdy taki wybór nie jest możliwy w świetle wymogów krajowych ze względu na jeden warunek, a mianowicie, że nabywca nie ma statusu zarejestrowanego podatnika VAT, jest zgodna z przepisami dyrektywy VAT regulującymi prawo dostawcy do odliczenia VAT i korektę odliczenia oraz z zasadami neutralności VAT i skuteczności?

3. Czy praktyka administracyjna, zgodnie z którą w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym dostawca nieruchomości jest zobowiązany do korekty odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabycia lub wytworzenia nieruchomości, ponieważ transakcja sprzedaży tej nieruchomości jest uważana za zwolnioną z opodatkowania VAT dostawcy nieruchomości ze względu na brak prawa wyboru opodatkowania VAT (gdy nabywca nie posiada numeru identyfikacyjnego VAT w chwili jej zawarcia), mimo że przed zawarciem transakcji nabywca nieruchomości złożył wniosek o rejestrację jako podatnika VAT i został zarejestrowany jako podatnik VAT miesiąc po zawarciu transakcji, jest zgodna z przepisami dyrektywy regulującymi prawo dostawcy do odliczenia VAT i korekty odliczenia oraz z zasadami neutralności VAT? Czy w takim przypadku istotne jest ustalenie, czy nabywca nieruchomości, który został zarejestrowany jako podatnik VAT po dokonaniu transakcji, rzeczywiście wykorzystywał nabytą nieruchomość w działalności opodatkowanej VAT i że nie ma dowodów na oszustwo lub nadużycie?

23. W postępowaniu przed Trybunałem ARVI, Litwa i Komisja Europejska przedstawiły uwagi na piśmie. Trybunał odstąpił od przeprowadzenia rozprawy zgodnie z art. 76 § 2 regulaminu postępowania przed Trybunałem.

V. Ocena prawna

A. W przedmiocie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

24. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zosta? z?o?ony przez komisj? ds. sporów podatkowych przy rz?dzie Republiki Litewskiej. Jest to organ przeds?dowy rozpatruj?cy spory podatkowe. Prawd? jest, ?e w odniesieniu do tej komisji Trybuna? orzek? w 2010 r., ?e jest ona s?dem uprawnionym do wyst?pienia z odes?aniem prejudycjalnym w rozumieniu art. 267 TFUE(7). Niemniej jednak w ?wietle nowszego orzecznictwa Trybuna?u rozwa?ania poczynione w tamtym czasie mog?yby wymaga? weryfikacji(8).

25. W?tpliwo?ci co do posiadania charakteru s?du uprawnionego do wyst?pienia z odes?aniem prejudycjalnym wynikaj? z faktu, ?e orzeczenie komisji ds. sporów podatkowych nie mo?e by? zaskar?one przez obie strony w takim samym zakresie. Organy podatkowe mog? si? odwo?a? od tego orzeczenia tylko w szczególnych okoliczno?ciach (odmienna interpretacja prawa podatkowego przez komisj? i organy podatkowe). Wydaje si? zatem, ?e orzeczenie komisji s?u?y przede wszystkim zapewnieniu jednolitej wyk?adni prawa w ramach administracji podatkowej. To wyja?nia?oby równie?, dlaczego nie jest ona umiejscowiona przy s?downictwie, lecz przy w?adzy wykonawczej (rz?dzie), a dopiero potem s?dy rozstrzygaj? pozostaj?ce spory.

26. Z drugiej strony cz?onkowie komisji s? niezale?nymi ekspertami i w ka?dym razie podatnik mo?e bez ogranicze? zaskar?y? orzeczenie przed s?dem. Nie wydaje si?, aby stan faktyczny uleg? istotnym zmianom w porównaniu z orzeczeniem z 2010 r. i ?adna z zainteresowanych stron nie wyrazi?a w?tpliwo?ci co do uprawnienia do wyst?pienia z odes?aniem prejudycjalnym. Zatem Trybuna? nie dysponuje ?adnymi nowymi, precyzyjnymi informacjami. W zwi?zku z tym nadal zak?adam, ?e komisja ds. sporów podatkowych jest uprawniona do wyst?pienia z odes?aniem prejudycjalnym.

B. W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

27. Wszystkie trzy pytania prejudycjalne dotycz? ostatecznie kwestii, czy dyrektywa VAT sprzeciwia si? uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym mo?liwo?? uznania transakcji, która sama w sobie jest zwolniona z podatku, jako transakcji podlegaj?cej opodatkowaniu, jest powi?zana przez pa?stwo cz?onkowskie z warunkiem, ?e odbiorca jest zarejestrowanym podatnikiem.

28. Poniewa? niespe?nienie tego warunku oznacza, ?e ?wiadczeniodawca musi proporcjonalnie skorygowa? swoje odliczenie podatku naliczonego, s?d odsy?aj?cy stawia pytanie dotycz?ce naruszenia zasady neutralno?ci lub zasady proporcjonalno?ci. Ostatnie pytanie wydaje si? by? szczególnie istotne dla s?du odsy?aj?cego, poniewa? warunek zosta? spe?niony ju? miesi?c pó?niej, odbiorca dokonuje czynno?ci uprawniaj?cych do odliczenia i zdaniem s?du odsy?aj?cego nie zachodzi przypadek oszustwa lub nadu?ycia.

29. Poniewa? wszystkie trzy kwestie zale?? od tego, jak szeroka jest mo?liwo?? ustanowienia przez pa?stwo cz?onkowskie takiej opcji i powi?zania jej z wymogami formalnymi, mo?na je rozpatrze? ??cznie. W tym celu najpierw na?wietl? bli?ej znaczenie i cel prawa wyboru, o którym mowa w art. 137 ust. 1 dyrektywy VAT (w tej materii pkt C.). Nast?pnie przedstawi? granice uprawnien regulacyjnych w odniesieniu do szczegó?ów korzystania z prawa wyboru, które art. 137 ust. 2 dyrektywy VAT przyznaje pa?stwom cz?onkowskim (w tej materii pkt D.).

C. Znaczenie i cel prawa wyboru w art. 137 ust. 1 dyrektywy VAT

30. Artyku? 137 ust. 1 dyrektywy VAT zezwala pa?stwom cz?onkowskim na przyznanie swoim podatnikom prawa wyboru opodatkowania niektórych transakcji faktycznie zwolnionych z podatku.

31. Potrzeb? mo?liwo?ci rezygnacji ze zwolnienia z podatku mo?e t?umaczy? okoliczno??, ?e

zwolnienia z VAT mają na celu nie przyznanie korzyści przedsiębiorstwu świadczącemu usługi, lecz przyznanie korzyści odbiorcy usługi(9). Wynika to z charakteru VAT jako ogólnego podatku konsumpcyjnego, który zmierza do obciążenia VAT nie świadczącego przedsiębiorstwa (podatnika), lecz *odbiorcy* (destynatariusza podatku)(10).

32. To przyznanie korzyści świadczeniobiorcy prowadzi jednak do *wyłączenia odliczenia* po stronie świadczeniodawcy, w niniejszym przypadku ARVI. W wyniku zwolnienia z podatku przewidzianego w art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy VAT sprzedaż tej nieruchomości jest dla ARVI wolna od podatku. Konsekwencją jest jednak to, że nie jest możliwe odliczenie z tytułu kosztów budowy budynku (lub jak w tej sprawie podlega korekcie). W konsekwencji usługodawca musi uwzględnić te koszty w swojej cenie. Nie może jednak wykazać ich osobno, ponieważ świadczenie jest wolne od podatku. Tym samym każdy nabywca jest obciążony owym VAT z tytułu kosztów budowy, przy czym nie może wyliczyć obciążenia tym podatkiem. Wyłączenie obciążenia będzie zawsze bezskuteczne ze względu na brak faktury z odrębnym wykazaniem VAT(11) dotyczącym świadczenia podlegającego opodatkowaniu.

33. Jeżeli jednak nabywca jest przedsiębiorcą uprawnionym do odliczenia podatku naliczonego, wówczas wolny od podatku zakup zabudowanej nieruchomości od ARVI jest dla niego nieopłacalny ekonomicznie. Zamiast tego zakupiłby pustą działkę i sam wybudowałby budynek. W tym ostatnim przypadku miałby prawo do odliczenia w odniesieniu do kosztów wybudowania budynku. W konsekwencji każdy podatnik uprawniony do odliczenia nie nabywałby od ARVI zabudowanej nieruchomości, lecz zabudowywałby ją zawsze sam.

34. Zatem dostawca świadczenia zwolnionego z podatku (nieruchomość zabudowana) znajduje się w niekorzystnej sytuacji konkurencyjnej w stosunku do innych podatników uprawnionych do odliczenia podatku naliczonego. Dla nich korzystniejsza jest sama zabudowa nieruchomości, ponieważ mogą wtedy odliczyć VAT jako podatek naliczony. Jeżeli jednak samozaopatrzenie jest dla podatnika tańsze niż zaopatrzenie zewnętrzne przez innego podatnika, to dostawcy komercyjni (tacy jak w niniejszej sprawie ARVI) nie mogą już uczestniczyć w tym rynku (sprzedaż na rzecz firm uprawnionych do odliczenia podatku naliczonego).

35. W konsekwencji możliwe jest opcja przewidziana w art. 137 dyrektywy VAT zapewniająca, że świadczeniodawca (tutaj ARVI) nie jest wyłączony z dostępu do tego rynku. Cel rezygnacji ze zwolnienia z podatku polega na *zapobieżeniu niekorzystnej sytuacji konkurencyjnej świadczeniodawcy* w obszarach objętych art. 137 dyrektywy VAT. Najwyraźniej prawodawca Unii dostrzegł, że w przeciwnym razie w przypadku obrotu nieruchomościami możliwe byłoby zakłócenie konkurencji dla komercyjnych handlowców i wynajmujących, i w związku z tym umożliwić państwu członkowskim wyeliminowanie tego zakłócenia.

D. Granice możliwości określenia zasad korzystania z prawa wyboru z art. 137 ust. 2 dyrektywy VAT

36. Zgodnie z art. 137 ust. 2 dyrektywy VAT państwa członkowskie określają szczegółowe zasady korzystania z prawa wyboru przewidzianego w ust. 1. Mogą one przy tym ograniczyć zakres tego prawa wyboru. Z tego wynika – co Trybunał(12) wielokrotnie potwierdza – że państwom członkowskim przysługuje – jak podkreśla również Litwa – „szeroki zakres swobodnego uznania”. W rzeczywistości to im przypada w udziale ocena, czy należy ustanowić prawo wyboru, zgodnie z tym, co uważają za stosowne ze względu na kontekst istniejący w danej chwili w ich państwie(13). W związku z tym mogą również uchylić ustanowione prawo wyboru(14). Zgodnie z orzecznictwem Trybunału państwa członkowskie mogą określić szczegółowe zasady korzystania z prawa wyboru, a nawet je wyłączyć(15).

37. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału obejmowałoby to na przykład również konieczność

złożenia wyrażonego uprzedniego oświadczenia dotyczącego wyboru(16), ale nie dodatkowy termin na odliczenie po skutecznym skorzystaniu z rezygnacji ze zwolnienia z podatku(17). Artykuł 137 ust. 2 dyrektywy VAT zezwala również na to, by państwa członkowskie korzystając ze swobodnego uznania dotyczącego prawa wyboru wyłaczyć określone transakcje lub określone kategorie podatników z zakresu zastosowania tego prawa(18).

38. Jednakże państwa członkowskie, korzystając z uprawnienia do ograniczenia zakresu prawa wyboru i określenia warunków jego wykonywania, powinny przestrzegać celów i ogólnych zasad dyrektywy VAT, w szczególności zasady neutralności podatkowej i wymogu prawidłowego, prostego oraz jednolitego stosowania przewidzianych zwolnień(19) jak również zasady proporcjonalności(20).

1. **Merytoryczne granice uprawnienia państw członkowskich**

39. Artykuł 137 ust. 2 zezwala państwom członkowskim na określanie szczegółowych zasad korzystania z prawa wyboru przewidzianego w ust. 1, jeżeli przyznają one podatnikowi tak możliwość rezygnacji. Uprawnienie to dotyczy szczegółowych zasad korzystania z rezygnacji ze zwolnienia z podatku w danych transakcji i zakresu prawa wyboru(21).

40. Jednakże zgodnie z orzecznictwem Trybunału państwa członkowskie nie mogą wykorzystywać tego uprawnienia do cofania już nabytego prawa do odliczenia(22). Ograniczenie odliczenia VAT związanego z transakcjami opodatkowanymi po skorzystaniu z prawa wyboru nie dotyczyłoby bowiem „zakresu” prawa wyboru, który państwa członkowskie mogą ograniczyć na podstawie art. 137 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy VAT, lecz skutków wykonania tego prawa(23).

41. Dlatego też na przykład jednostronne odwołanie rezygnacji przez świadczeniodawcę na koszt świadczeniobiorcy z mocą wsteczną również nie mogłoby być możliwe w świetle przepisów w dziedzinie VAT. Możliwość odwołania rezygnacji z mocą wsteczną nie dotyczy bowiem zasad korzystania z rezygnacji przez świadczeniodawcę, lecz jedynie skutków prawa do odliczenia, z którego już skorzystał świadczeniobiorca. Ponadto zdaniem Trybunału zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań i pewnośc prawa nie pozwalają na odebranie prawa do odliczenia z mocą wsteczną poprzez zmianę prawa następującą po spełnieniu świadczenia(24).

42. To merytoryczne ograniczenie uprawnienia do określenia prawa do rezygnacji nie dotyczy jednak mającej miejsce w niniejszej sprawie korekty odliczenia dokonanej przez ARVI. Korekta ta nie zmienia bowiem *a posteriori* wymogu dotyczącego szczegółowych zasad korzystania z rezygnacji(25) lub jej skutków prawnych. Przeciwnie, sporna korekta jest po prostu konsekwencją zwolnienia z podatku z powodu braku (skutecznej) rezygnacji [z tego zwolnienia]. Miałaby ona miejsce również wtedy (zob. art. 188 ust. 1 dyrektywy VAT), gdyby Litwa w ogóle nie przewidziała żadnej możliwości rezygnacji, ponieważ wynika ona z samej dyrektywy lub z jej implementacji.

43. Dlatego też, jak już stwierdził rzecznik generalny L.A. Geelhoed dobre 18 lat temu(26), skutek ten (lub korekta dokonanej już odliczenia w związku ze sprzedażą zwolnioną z podatku) nie może zostać przypisany przepisom krajowym, lecz zachowaniu podatników [tutaj sprzedaż nieruchomości przez podatnika na rzecz (jeszcze) niezarejestrowanego podatnika]. Zatem nie ma miejsca naruszenie merytorycznych granic uprawnień państw członkowskich wynikających z art. 137 ust. 2 dyrektywy VAT.

2. **Zasada neutralności**

44. Jednakże warunek, że odbiorcą przedmiotowej dostawy nieruchomości musi być nie tylko podatnik, ale podatnik zarejestrowany, może naruszać zasadę neutralności VAT.

45. Zasada neutralności sprzeciwia się temu, aby podmioty gospodarcze, które dokonują tych samych transakcji, były traktowane w różny sposób w dziedzinie poboru VAT(27).

46. Nie można stwierdzić naruszenia tej równości konkurencyjnej w niniejszej sprawie. Możliwość wyboru ma bowiem wąż nie na celu – jak wyjaśniono w punkcie C. powyżej – uniknięcia niekorzystnych warunków konkurencji dla świadczeniodawcy.

47. Wniosku tego nie zmienia wymóg prawa litewskiego, by w momencie dokonania transakcji nabywca był zarejestrowanym podatnikiem. Rezygnacja wiąż się bowiem dla wszystkich dostawców nieruchomości z tym samym warunkiem, że nabywca musi być zarejestrowanym podatnikiem(28). Żaden inny sprzedawca nieruchomości nie mógłby w niniejszej sprawie skutecznie dokonać wyboru opodatkowania.

3. *Zasada proporcjonalności*

48. Jednak nałożenie na podatnika obowiązku korekty dokonanej już odliczenia tylko z tego powodu, że jego odbiorca nie zarejestrował się jako podatnik – lub w niniejszej sprawie tylko o miesiąc za późno – mogłoby być nieproporcjonalne. To zakłada z kolei, że wymóg rejestracji nie jest właściwy dla zapewnienia realizacji zamierzonego przez niego celu lub wykracza poza to, co jest konieczne dla jego osiągnięcia(29).

49. Celem wymogu rejestracji świadczeniobiorcy jest ułatwienie organom podatkowym kontroli rezygnacji, ponieważ – jak wyjaśniono powyżej w punkcie C – ma ona sens tylko w odniesieniu do podatnika uprawnionego do odliczenia podatku naliczonego. Z drugiej strony służy on zapewnieniu pewności prawa(30) i jasności prawa. I tak na podstawie dowodu rejestracji świadczeniodawca może jednoznacznie stwierdzić, czy są spełnione przesłanki rezygnacji, dzięki czemu dokonane przez niego odliczenie nie musi być korygowane. Bez takiego kryterium rejestracji podmiotowi prywatnemu (a czasem tak i organom podatkowym) trudno jest ustalić zwłaszcza na początku działalności gospodarczej, czy ktoś już prowadzi działalność jako podatnik w rozumieniu przepisów dotyczących VAT.

50. Zarówno skuteczna administracja i kontrola VAT – które zdaniem Trybunału powinny mieć bezpośredni wpływ na finansowanie Unii Europejskiej(31), jak również zasada pewności prawa są uzasadnionymi celami. Oparcie się na skutecznej rejestracji nie jest niewłaściwe dla realizacji tych celów.

51. Tym samym należy jeszcze zbadać, czy istnieje również odpowiedni, zgodniejszy rodek, a jeżeli nie, to czy zachowany został stosunek cel - rodek. Nie mógł stwierdzić w niniejszym przypadku również odpowiedniego, zgodniejszego rodka. Oparcie się na materialnym istnieniu cechy podatnika jest znacznie trudniejsze do weryfikacji zarówno dla organów podatkowych, jak i dla świadczeniodawcy. Nie jest więc dla niego ani zgodniejsze, ani również odpowiednie do realizacji wyżej wymienionych celów.

52. Również z wyważenia (stosunek rodek-cel) danych dóbr prawnych (pewności prawa, skuteczniejszej administracji z jednej strony i interesu świadczeniodawcy w rezygnacji, aby nie musiał korygować odliczenia, z drugiej strony), nie wynika, że oparcie się na rejestracji świadczeniobiorcy jest nieproporcjonalne.

53. Nie wydaje mi się niewłaściwe wymaganie od podatnika, który w tym stanie prawnym chce traktować jako podlegającego opodatkowaniu transakcję w rzeczy samej wolną od podatku, aby świadczeniobiorca przedstawił mu dowód zarejestrowania jako podatnik VAT. Jeżeli bowiem świadczeniobiorca nie przedstawi mu takiego dowodu, może on wliczyć do ceny zakupu groźbę?

korekt? odliczenia tak, aby nie poniósł żadnej szkody. Jeżeli świadczeniobiorca nie chce zapłacić tej – wówczas przypuszczalnie wyższej ceny – musi udowodnić swoją rejestrację. Bez tego dowodu świadczeniodawca może albo poszukać innego nabywcy, albo poczekać z zawarciem transakcji do momentu zakończenia rejestracji, o którą już wystąpił.

54. Zatem świadczeniobiorca może sam wpłynąć na objęcie opodatkowaniem VAT dostawy nieruchomości(32), wszczynając proces rejestracji i oczekując na jego zakończenie. Świadczeniodawca może natomiast stwierdzić, kiedy występuje wobec niego zarejestrowany podatnik, a kiedy nie. Na tym może oprzeć kalkulację ceny sprzedaży. Pod tym względem te (tymczasowe) ograniczenia możliwości rezygnacji nie są nieproporcjonalne do zamierzonych celów (skuteczna administracja i pewność prawa dla zainteresowanych).

55. W rezultacie wymóg przewidziany w prawie krajowym, zgodnie z którym świadczeniobiorca musi być zarejestrowanym podatnikiem, aby świadczeniodawca mógł skutecznie zrezygnować ze zwolnienia z podatku swojego świadczenia, jest zatem proporcjonalny.

56. Orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym nie można utrudniać podatnikowi *wykonywania jego prawa do odliczenia* z tego względu, że nie został zarejestrowany do celów VAT przed wykorzystaniem towarów zakupionych w ramach swej działalności podlegającej opodatkowaniu(33), nie prowadzi do innego wniosku. W niniejszej sprawie nie chodzi bowiem o wykonywanie przez podatnika prawa do odliczenia, ale o skuteczną rezygnację ze zwolnienia z podatku względem świadczeniobiorcy, który nie jest zarejestrowany do celów podatkowych.

57. Do innego wniosku nie może prowadzić również szersze w swoim zakresie zastosowania orzecznictwo Trybunału(34) dotyczące tzw. „substance over form”. Zgodnie z tym orzecznictwem zasada neutralności VAT wymaga, by prawo do zwolnienia z VAT (lub odliczenia podatku naliczonego) zostało przyznane w razie spełnienia przesłanek materialnych, nawet jeżeli podatnicy nie spełnili niektórych wymagań formalnych.

58. Wobec legislacyjnych zmian w dyrektywie VAT jest już wątpliwe, czy nadal można opierać się na tym orzecznictwie w dotychczasowej formie. W szczególności również w reakcji na orzecznictwo Trybunału(35) prawodawca Unii przewidział obecnie wyrażenie w art. 138 ust. 1 dyrektywy VAT, że (materialnie) przesłanką zwolnionej z podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej jest udostępnienie przez świadczeniobiorcę dostawcy swojego numeru identyfikacyjnego VAT.

59. Ponadto Trybunał doprecyzował już swoje podejście „substance over form”. Zgodnie z nim niektóre wymogi formalne mogą mieć większe znaczenie niż inne i muszą być spełnione niezależnie od ich formalnego charakteru(36).

60. W odniesieniu do praw wyboru Trybunał orzekł nawet wyrażenie, że przestrzeganie określonej procedury (Luxemburg uczynił procedurę uprzedniego zatwierdzenia przez organy podatkowe warunkiem skutecznego prawa wyboru) akurat nie stanowi ograniczenia prawa do odliczenia podatku naliczonego(37). Brak retroaktywności takiej procedury nie czyni jej, w ocenie Trybunału, nieproporcjonalną(38). Zatem w niniejszej sprawie nie ma znaczenia, że świadczeniobiorca spółki ARVI uzyskał status zarejestrowanego podatnika miesiąc później, bez mocy wstecznej.

61. Orzecznictwo Trybunału dotyczące daleko sięgającego braku znaczenia aspektów formalnych w przepisach dotyczących VAT nie jest zatem miarodajne dla praw opcyjnych i kształtujących państw członkowskich.

VI. Wnioski

62. Proponuję zatem, aby Trybunał odpowiedział na pytania prejudycjalne przedstawione przez Mokestinių ginamą komisiją prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (komisję ds. sporów podatkowych przy rządzie Republiki Litewskiej) w następujący sposób:

1. Artykuł 137 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej zezwala państwu członkowskiemu na uzależnienie istnienia skutecznej rezygnacji przez świadczeniodawcę z wymienionego tam zwolnienia z podatku od przesłanki, by świadczeniobiorca był zarejestrowanym podatnikiem. Spełnienie tej „formalnej” przesłanki nie narusza zasady neutralności ani nie jest nieproporcjonalne.

2. Skutek prawny niedopełnienia tej „formalności” polegający na korekcie po stronie świadczeniodawcy odliczenia podatku naliczonego wynika z przewidzianego w dyrektywie VAT zwolnienia z podatku sprzedaży. Wniosku tego nie zmieniają fakty, że po pierwsze, świadczeniobiorca został zarejestrowany miesiąc później, po drugie, że wykorzystywał on przedmiot do transakcji podlegających opodatkowaniu, i po trzecie, że nie zachodzi również przypadek oszustwa.

1 Język oryginału: niemiecki.

2 Rudolf von Jhering, *Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, cz. 2, tom 2, Lipsk, 1858, Haften an der Aeußerlichkeit. III. Der Formalismus. § 45, s. 497 (32) – wydanie pierwsze.

3 Zobacz na przykład wyroki: z dnia 20 października 2016 r., Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, pkt 39 i nast.); z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 60 i nast.); oraz z dnia 11 grudnia 2014 r., Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, pkt 41 i nast.); z dnia 27 września 2012 r., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 45 i nast.); oraz z dnia 27 września 2007 r., Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, pkt 29).

4 Dodany dyrektywą Rady (UE) 2018/1910 z dnia 4 grudnia 2018 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do harmonizacji i uproszczenia niektórych przepisów w systemie podatku od wartości dodanej dotyczących opodatkowania handlu między państwami członkowskimi, Dz.U. 2018, L 311, s. 3 (z mocą od dnia 27 grudnia 2018 r.).

5 Zobacz w tym względzie szczegółowo również: J. Kokott, „Vom Sinn der Form”, *Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918–2018*, Kolonia, 2018, s. 109 i nast.

6 Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r., Dz.U. 2006, L 347, s. 1, w brzmieniu obowiązującym w odniesieniu do roku, którego dotyczy spór (2015).

7 Wyrok z dnia 21 października 2010 r., Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, pkt 34 i nast.).

8 Tak wyrażenie w związku z hiszpańskimi organami odwoawczymi (TEAC) wyrok Trybunału (wielka izba) z dnia 21 stycznia 2020 r., Banco de Santander (C-274/14, EU:C:2020:17, pkt 55).

9 Zobacz w ogólności wyrok z dnia 26 lutego 2015 r., VDP Dental Laboratory i in. (C-144/13 i C-160/13, EU:C:2015:116, pkt 43). W szczególności w przedmiocie celu zwolnienia usług edukacyjnych zobacz wyroki: z dnia 28 listopada 2013 r., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, pkt 23) oraz z dnia 20 czerwca 2002 r., Komisja/Niemcy (C-287/00, EU:C:2002:388, pkt 47).

10 Zobacz wyroki: z dnia 10 kwietnia 2019 r., PSM „K” (C-214/18, EU:C:2019:301, pkt 40); z dnia 18 maja 2017 r., Latvijas Dzēlcešs (C-154/16, EU:C:2017:392, pkt 69); z dnia 7 listopada

2013 r., Tulic i Plavo in (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 34); oraz z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 19).

11 W przedmiocie tej konieczności zob. szczegółowo moje opinie w sprawie Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, pkt 55 i nast.) oraz w sprawie Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, pkt 46 i nast.).

12 Postanowienie z dnia 18 maja 2021 r., Skellefteå Industrihus (C-248/20, EU:C:2021:394, pkt 39); wyroki: z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, pkt 48); z dnia 12 stycznia 2006 r., Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, pkt 29); z dnia 9 września 2004 r., Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, pkt 21); z dnia 4 października 2001 r., „Goed Wonen” (C-326/99, EU:C:2001:506, pkt 45); oraz z dnia 3 grudnia 1998 r., Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, pkt 17).

13 Tak wyrażnie wyroki: z dnia 12 stycznia 2006 r., Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, pkt 29); oraz z dnia 3 grudnia 1998 r., Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, pkt 17).

14 Wyrok z dnia 3 grudnia 1998 r., Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, pkt 17 i nast.).

15 Postanowienie z dnia 18 maja 2021 r., Skellefteå Industrihus (C-248/20, EU:C:2021:394, pkt 39); wyroki: z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, pkt 48); z dnia 12 stycznia 2006 r., Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, pkt 27 i nast.); z dnia 9 września 2004 r., Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, pkt 21); z dnia 4 października 2001 r., „Goed Wonen” (C-326/99, EU:C:2001:506, pkt 45); oraz z dnia 3 grudnia 1998 r., Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, pkt 16 i nast.).

16 Wyrok z dnia 9 września 2004 r., Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, pkt 26 i nast.).

17 Tak zdaje się wyrok z dnia 30 marca 2006 r., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, pkt 43 i nast.).

18 Tak wyrażnie wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r., Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, pkt 30).

19 Postanowienie z dnia 18 maja 2021 r., Skellefteå Industrihus (C-248/20, EU:C:2021:394, pkt 40); wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r., Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, pkt 31).

20 Również ta zasada jest ogólną zasadą przepisów w dziedzinie VAT: zob. wyroki: z dnia 26 października 2010 r., Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, pkt 57); oraz z dnia 27 stycznia 2009 r., Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, pkt 52).

21 Postanowienie z dnia 18 maja 2021 r., Skellefteå Industrihus (C-248/20, EU:C:2021:394, pkt 39); wyroki: z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, pkt 49); oraz z dnia 30 marca 2006 r., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, pkt 46).

- 22 Wyrok z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, pkt 48); podobnie wydaje się wyrok z dnia 3 grudnia 1998 r., Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, pkt 24, 26).
- 23 Wyroki: z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, pkt 49); oraz z dnia 30 marca 2006 r., Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, pkt 46).
- 24 Wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r., Schloßstrasse (C-396/98, EU:C:2000:303, pkt 47); podobnie wydaje się wyrok z dnia 3 grudnia 1998 r., Belgocodex (C-381/97, EU:C:1998:589, pkt 24, 26).
- 25 Zobacz wyrok z dnia 26 listopada 2000 r., Sögarð Fastigheter (C-787/18, EU:C:2020:964, pkt 48 i nast. oraz przywołane tam orzecznictwo).
- 26 Opinia rzecznika generalnego L.A. Geelhoeda w sprawie Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:189, pkt 51).
- 27 Zobacz wyroki: z dnia 16 października 2008 r., Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, pkt 30); z dnia 7 września 1999 r., Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, pkt 20); oraz z dnia 11 czerwca 1998 r., Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, pkt 22).
- 28 To odróżnia niniejszy przypadek na przykład od przypadku, który stanowi podstawę wypowiedzi Trybunału w wyroku z dnia 12 stycznia 2006 r., Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, pkt 47).
- 29 Tak wyroki: z dnia 26 października 2010 r., Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, pkt [58]); z dnia 27 stycznia 2009 r., Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, pkt 52).
- 30 W odniesieniu do tego kryterium zobacz także opinię rzecznika generalnego L.A. Geelhoeda w sprawie Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:189, pkt 49).
- 31 Ten argument znajduje się w kilku orzeczeniach Trybunału (zob. wyroki: z dnia 17 stycznia 2019 r., Dzivev i in. (C-310/16, EU:C:2019:30, pkt 26); z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, pkt 31); z dnia 8 września 2015 r., Taricco i in. (C-105/14, EU:C:2015:555, pkt 38); oraz z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 26). Niemniej jest on kwestionowany przez nowszą wypowiedź Komisji i faktyczną organizację mechanizmu finansowania UE. Zobacz wniosek Komisji Europejskiej z dnia 24 kwietnia 2019 r. dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i dyrektywę 2008/118/WE w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego w odniesieniu do działań obronnych w ramach Unii, COM(2019) 192 wersja ostateczna, s. 10 (wersja PL: „Rozszerzając zakres zwolnień z podatku VAT, wniosek mógłby ograniczyć dochody z tytułu podatku VAT pobierane przez państwa członkowskie, a co za tym idzie również zasoby własne oparte na VAT. Chociaż nie będzie to miało negatywnego wpływu na budżet UE, ponieważ zasoby własne oparte na dochodzie narodowym brutto (DNB) stanowi rekompensatę dla wszelkich wydatków niepokrytych przez tradycyjne zasoby własne i zasoby własne oparte na VAT, niepobrane zasoby własne oparte na VAT z niektórych państw członkowskich musiałyby zostać zrekompensowane przez wszystkie państwa członkowskie za pomocą zasobów własnych opartych na DNB”).

32 W odniesieniu do tego argumentu zobacz również: opinia rzecznika generalnego L.A. Geelhoeda w sprawie Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:189; pkt 51); wyrok z dnia 9 września 2004 r., Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, pkt 26 i nast.).

33 Wyroki: z dnia 7 marca 2018 r., Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, pkt 33); z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 61); oraz z dnia 21 października 2010 r., Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, pkt 51).

34 Zobacz w tym względzie szczegółowo również J. Kokott, „Vom Sinn der Form”, *Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918–2018*, Köln, 2018, s. 109 i nast.

35 Wydaje się, że nie można inaczej rozumieć stwierdzeń zawartych w motywach 3 i 7 dyrektywy Rady (UE) 2018/1910 z dnia 4 grudnia 2018 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do harmonizacji i uproszczenia niektórych przepisów w systemie podatku od wartości dodanej dotyczących opodatkowania handlu między państwami członkowskimi, Dz.U. 2018, L 311, s. 3:

„3) [...] Rada wezwęła Komisję do dokonania pewnych ulepszeń unijnych przepisów w zakresie VAT dotyczących transakcji transgranicznych w odniesieniu do roli numeru identyfikacyjnego VAT w kontekście zwolnienia dostaw wewnątrzwspólnotowych [...]”.

„7) [...] proponuje się, żeby włączenie numeru identyfikacyjnego VAT nabywcy [...] stało się [...] przesłanką materialną zastosowania zwolnienia, a nie wymogiem formalnym”.

36 Zobacz wyrok z dnia 21 października 2021 r., Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:870, pkt 82). Trybunał niestety pozostawił otwartą kwestię formalnych danych, jakie są bezwzględnie konieczne na fakturze, aby można było mówić o fakturze. Zobacz w tym względzie moje opinie: w sprawie Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, pkt 89 i nast.); oraz w sprawie Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, pkt 77 i nast.).

37 Wyrok z dnia 9 września 2004 r., Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, pkt 28).

38 Wyrok z dnia 9 września 2004 r., Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, pkt 29).