

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 12 marca 2009 r.¹

I — Wprowadzenie

1. Hoge Raad der Nederlanden występuje do Trybunału Sprawiedliwości z wnioskiem o udzielenie odpowiedzi na dwa pytania dotyczące wykładni szóstej dyrektywy VAT². Po pierwsze, należy wyjaśnić, czy podatnik jest zobowiązany do zapłaty podatku VAT, który wykazał na fakturze, mimo że świadczenie wykazane na fakturze faktycznie nie podlegało podatkowi w siedzibie podmiotu wystawiającego fakturę. Z tym wiąże się kolejne pytanie, czy w danym przypadku można uzależnić zwrot podatku od zastąpienia błędnej faktury przez skorygowaną fakturę.

2. Żądała tego niderlandzka administracja podatkowa w okolicznościach leżących u podstaw postępowania przed sądem krajowym. Będące przedmiotem tego postępowania przepisy krajowe mają uniemożliwić odliczenie przez odbiorcę faktury omyłkowo wykazanego w niej podatku VAT jako podatku naliczonego, mimo że podmiot wystawiający fakturę nie dokonał jego zapłaty lub został mu

on zwrócony. W tym konkretnym przypadku ryzyko to jednakże nie istnieje, gdyż odbiorcą usługi była jednostka państwowa, która nie była uprawniona do odliczenia podatku VAT. Dlatego też nasuwa się pytanie, czy stosowanie spornych przepisów w takim przypadku nie wykracza poza to, co niezbędne do osiągnięcia tego celu.

II — Ramy prawne

A — Uregulowania wspólnotowe

3. Arykuł 21 szóstej dyrektywy, w brzmieniu zmienionym przez art. 28g szóstej dyrektywy³, stanowi między innymi:

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — 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 (Dz.U. L 145, s. 1), ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2007 r. zastąpiona przez dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

3 — W brzmieniu dyrektywy Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, s. 1). Na podstawie dyrektywy Rady 2000/65/WE z dnia 17 października 2000 r. zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do określenia osoby odpowiedzialnej za zapłatę podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 269, s. 44), pod względem czasowym nie znajdujący jeszcze zastosowania do sporu, litera c) stała się bez zmiany treści literą d). Odpowiedni przepis znajduje się w art. 203 dyrektywy 2006/112.

„Zobowiązanymi do zapłaty podatku od wartości dodanej są:

nie jest od niego należny, chyba że na podstawie tego artykułu, jest zobowiązany do jego zapłaty zgodnie z deklaracją w chwili wystawienia faktury.

1) w systemie wewnętrznym:

III — Okoliczności faktyczne, pytania prejudycjalne i przebieg postępowania

[...]

c) każda osoba wykazująca podatek od wartości dodanej na fakturze lub innym dokumencie uznawanym za fakturę; [...]”.

5. Stadeco BV prowadzi działalność polegającą na wynajmowaniu stanowisk wystawowych, które również na miejscu montuje i demontuje. W latach 1993–1995 wykonywała na rzecz Economische Voorlichtingsdienst (biura informacji gospodarczej, zwanego dalej „EVD”), jednostki niderlandzkiego Ministerie van Economische Zaken (ministerstwa gospodarki) takie usługi na targach i wystawach w Niemczech i państwach trzecich. Z tego tytułu wystawiła EVD faktury wykazując podatek VAT i odprowadziła podatek. EVD wykorzystywało usługi świadczone przez Stadeco wyłącznie do działalności, w odniesieniu do której, jako część podmiotu publicznoprawnego, nie było uprawnione do odliczenia podatku VAT.

B — Uregulowania krajowe

4. Artykuł 37 Wet op de Omzetbelasting (ustawy o podatku obrotowym) z 1968 r. stanowi, że ten, kto dokonuje w jakikolwiek sposób zgłoszenia podatku obrotowego, który

6. Administracja podatkowa powiadomiła Stadeco, że w odniesieniu do tych usług nie jest ona w Niderlandach zobowiązana do zapłaty podatku VAT, ponieważ nie zostały one wykonane w Niderlandach. W związku

z tym Stadeco wniosła w 1996 r. o zwrot wspomnianych kwot w łącznej wysokości 230 314 NLG (104 512 EUR). Administracja podatkowa wezwała Stadeco do wystawienia na rzecz EVD noty korygującej w odniesieniu do żądanego zwrotu i przekazanie jej kopii tej noty. Decyzją z dnia 7 lutego 1997 r. wnioskowany zwrot podatku został Stadeco przyznany.

7. W ramach kontroli w roku 2000 zostało stwierdzone, że Stadeco nie wystawiła na rzecz EVD żadnych not korygujących i nie przekazała jej zwrotu przedmiotowych kwot. W związku z tym administracja podatkowa wydała wobec Stadeco decyzję określającą wysokość podatku VAT, którą jednakże Stadeco skutecznie zaskarżyła przed *Gerechshof te's-Gravenhage*.

8. Postanowieniem z dnia 30 listopada 2007 r. *Hoge Raad*, rozpatrujący środek odwoławczy od tego orzeczenia, przedłożył Trybunałowi do rozstrzygnięcia w trybie prejudycjalnym następujące pytania:

1. Czy art. 21 pkt 1 lit. c) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że podatek VAT nie jest należny w państwie członkowskim, w którym ma miejsce zamieszkania lub siedzibę podmiot wystawiający fakturę, jeżeli podmiot ten wykazał na fakturze podatek VAT z tytułu czynności, która na podstawie wspólnego systemu podatku VAT jest uważana za wykonaną w innym państwie członkowskim lub państwie trzecim?

2. W przypadku odpowiedzi przeczącej, czy jeżeli faktura, o której mowa w art. 21 pkt 1 lit. c) szóstej dyrektywy zostaje wystawiona na rzecz odbiorcy, który nie jest uprawniony do odliczenia podatku VAT (a zatem nie istnieje ryzyko utraty przychodów podatkowych), państwa członkowskie mogą uzależnić dokonanie korekty podatku VAT omyłkowo wykazanego na fakturze i należnego na podstawie tego przepisu od warunku, aby podatnik później wystawił swojemu klientowi skorygowaną fakturę, na której nie jest wykazany podatek VAT?

9. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi na piśmie i ustnie przedstawiły rządy grecki, niemiecki, włoski i niderlandzki oraz Komisja Wspólnot Europejskich. Stadeco przedstawiła swoje stanowisko tylko na rozprawie.

IV — Ocena prawna

A — W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

10. W swym pierwszym pytaniu sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 21 pkt 1 lit. c) szóstej dyrektywy należy interpretować

w ten sposób, że podmiot wystawiający fakturę zobowiązany jest do zapłaty wykazanego na niej podatku VAT danego państwa członkowskiego również wtedy, gdy czynność faktycznie nie podlegała opodatkowaniu w tym państwie.

11. Na wstępie należy podkreślić, że przepis ten znajduje zastosowanie w przypadku takim jak w niniejszej sprawie, w którym czynności wykonane zostały w innym państwie członkowskim.

12. Artykuł 21 pkt 1 określa, kto *w systemie wewnętrznym* jest zobowiązany do zapłaty podatku. Tym samym przepis ten obejmuje nie tylko czynności wykonane wewnątrz kraju, jak wydaje się wskazywać niderlandzka wersja językowa (*binnenlands verkeer*)⁴. Pozostałe wersje językowe wyraźnie podkreślają, że przepis ten odnosi się do czynności dokonanych w obrębie Wspólnoty⁵. Wynika to również z kontekstu systemowego. Czynnościom w systemie wewnętrznym, o których mowa w pkt 1, przeciwstawiony jest bowiem

przywóz na terytorium Wspólnoty uregulowany w pkt 2. Niejednoznaczne wskazanie na system wewnętrzny zostało ponadto uchylone w nowej wersji przez art. 203 dyrektywy 2006/112/WE⁶.

13. Ponadto Trybunał w wyroku w sprawie Reemtsma⁷ w podobnym przypadku uznał, że art. 21 pkt 1 lit. c) znajduje zastosowanie. Również ten przypadek dotyczył odpowiedzialności podmiotu wystawiającego fakturę z tytułu wykazanego podatku, do którego zapłaty faktycznie zobowiązany był odbiorca usługi w innym państwie członkowskim. Jednakże w rezultacie stosowanie tego przepisu zostało wyłączone ze względu na to, że skorygowania podatku zażądał nie podmiot wystawiający, lecz jej odbiorca.

14. Niemniej art. 21 pkt 1 lit. c) ustanawia obowiązek podatkowy jedynie wobec państwa, którego podatek VAT wykazany jest w fakturze. To, o który podatek VAT tu chodzi, musi, w braku wyraźnych danych, zostać ustalone w drodze interpretacji faktury. Ważne wskazówki mogą stanowić w tym względzie wysokość stawki podatkowej,

4 — Zobacz w tym względzie rozważania zawarte w pkt 5.2.–5.8. opinii Advocaat General W. de Wit z dnia 29 czerwca 2007 r., która stanowi część postanowienia odsyłającego Hoge Raad.

5 — Zobacz w szczególności w językach: francuskim: „régime interne”; włoskim: „regime interno”; angielskim: „internal system”; hiszpańskim: „régimen interior”.

6 — Przywołanej w przypisie 2.

7 — Wyrok Trybunału z dnia 15 marca 2007 r. w sprawie C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabriken, Zb.Orz. s. I-2425.

waluta kwoty faktury, siedziba wystawcy i odbiorcy faktury oraz miejsce wykonania naliczonej usługi, o ile wynika ono z faktury. Ta zawężająca interpretacja jest nakazana, aby wykluczyć możliwość podnoszenia przez kilka państw członkowskich w oparciu o tę samą fakturę prawa do pobrania podatku.

15. Zgodnie z brzmieniem art. 21 pkt 1 lit. c) szóstej dyrektywy dana osoba jest zobowiązana do zapłaty podatku VAT wyłącznie dlatego, że wykazała ona podatek na fakturze⁸.

16. Wątpliwości budzi, czy ten warunek formalny jest rzeczywiście wystarczający dla pobrania podatku, czy też w państwie, którego podatek VAT wykazuje faktura, nie powinny dodatkowo wystąpić podlegające opodatkowaniu czynności w rozumieniu art. 5–7 lub art. 28a szóstej dyrektywy. W ostatnim przypadku dokonania zwrotu można by żądać również bez uprzedniego skorygowania faktury, jeżeli okaże się, że leżące u jej podstaw czynności nie podlegają w tym państwie opodatkowaniu.

17. Kontekst i cel art. 21 pkt 1 lit. c) przemawiają jednakże przeciwko uzależnieniu obowiązku podatkowego od kolejnego

warunku, aby u podstaw wykazanego podatku leżały również czynności faktycznie podlegające opodatkowaniu w danym państwie członkowskim.

18. Przepis ten ma na celu wykluczenie ryzyka utraty przychodów podatkowych poprzez wykorzystanie faktury do odliczenia podatku⁹. Poprzez wykazanie podatku VAT na fakturze podmiot ją wystawiający stwarza bowiem wrażenie, że wykonał czynności podlegające opodatkowaniu i że dokonał lub ma zamiar dokonać zapłaty podatku VAT. Zgodnie z art. 21 pkt 1 lit. c) podmiot wystawiający fakturę musi zatem ponosić odpowiedzialność również za zapłatę podatku. Zgodnie bowiem z art. 18 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy do skorzystania z prawa do odliczenia podatku VAT wystarczy, że odbiorca podlegający obowiązkowi podatkowemu posiada fakturę, na której wykazany jest podatek VAT zgodnie z wymogami, o których mowa w art. 22 ust. 3 dyrektywy. Artykuł 21 pkt 1 lit. c) zapewnia, że nie zostanie odliczony podatek naliczony, który rzeczywiście nie został zapłacony.

19. Wprawdzie Trybunał w wyroku w sprawie *Genius*¹⁰ w każdym razie odmówił uprawnienia do odliczenia podatku VAT, jeżeli podatek wykazany na fakturze nie odpowiada dostawie towarów i świadczeniu

8 — Zobacz wyroki Trybunału: z dnia 13 grudnia 1989 r. w sprawie C-342/87 *Genius*, Rec. s. 4227, pkt 19; z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-454/98 *Schmeink & Cofreth i Strobel*, Rec. s. I-6973, pkt 53; i z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawach połączonych od C-78/02 do C-80/02 *Karageorgou i in.*, Rec. s. I-13295, pkt 50; oraz ww w przypisie 7 w sprawie *Reemtsma Cigarettenfabriken*, pkt 23.

9 — Zobacz podobnie projekt Komisji z dnia 29 czerwca 1973 r. dotyczący szóstej dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, *Biuletyn Wspólnot Europejskich*, dodatek 11/73, s. 22.

10 — Wyżej wymieniony w przypisie 8, pkt 15.

usług, jednakże nie zawsze jest zagwarantowane, że organy podatkowe uzyskają wiedzę o tej okoliczności. Poza tym prawo do odliczenia mogło zostać już przyznane, zanim się okaże, że usługa wykazana na fakturze nie podlegała opodatkowaniu w ogóle lub w wykazanej wysokości. Dlatego podmiot wystawiający fakturę powinien ponosić odpowiedzialność za zapłatę wykazanego podatku, dopóki faktura nie będzie skorygowana i ryzyko utraty przychodów podatkowych uchylone¹¹.

20. Obowiązek podatkowy, o którym mowa w art. 21 pkt 1 lit. c), nie odpada wyłącznie dlatego, że odbiorca faktury nie jest uprawniony do odliczenia podatku VAT. Jak bowiem słusznie podkreślił rząd niemiecki, z samej faktury nie można stwierdzić, czy odbiorca jest uprawniony do odliczenia podatku VAT.

21. Na pierwsze pytanie prejudycjalne należy zatem odpowiedzieć, że art. 21 pkt 1 lit. c) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż podmiot wystawiający fakturę zobowiązany jest do zapłaty wykazanego na niej podatku VAT danego państwa członkowskiego również wtedy w tym państwie członkowskim, gdy w rzeczywistości dana czynność nie podlegała tam opodatkowaniu.

11 — Zobacz w tym względzie bardziej szczegółowo rozważania w przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego.

B — W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

22. W swym drugim pytaniu prejudycjalnym sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy można uzależnić zwrot podatku VAT omyłkowo wykazanego na fakturze od warunku, aby podatnik zastąpił fakturę fakturą skorygowaną.

23. W tym względzie należy stwierdzić, że szósta dyrektywa nie zawiera przepisów dotyczących dokonania przez wystawcę faktury korekty podatku VAT nienależnie wykazanego na fakturze, mimo że w tym państwie faktycznie nie zostały dokonane czynności podlegające opodatkowaniu. Dlatego też do państw członkowskich należy zapewnienie neutralności podatku VAT poprzez ustanowienie w prawie krajowym możliwości skorygowania podatku niesłusznie wykazanego na fakturze¹².

24. W wyroku w sprawie Schmeink & Cofreth i Strobel¹³ Trybunał podkreślił w tym kontekście, że środki, do przyjęcia których państwa członkowskie są upoważnione na podstawie art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy, w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku i unikania oszustw podatko-

12 — Zobacz podobnie ww. w przypisie 8 wyroki: w sprawie Genius, pkt 18, w sprawie Schmeink & Cofreth i Strobel, pkt 48, 49 i 56, oraz w sprawie Karageorgou i in., pkt 49 i 50.

13 — Wyżej wymieniony w przypisie 8, pkt 59, ze wskazaniem na wyrok z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfrisa i in., Rec. s. I-1577, pkt 52. Zob. również wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-146/05 Collée, Zb.Orz. s. I-7861, pkt 26.

wych, nie powinny wykraczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia tychże celów. Przepisy te nie mogą być więc wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność podatku VAT, stanowiącą podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT. Jeżeli podmiot wystawiający fakturę usunął we właściwym czasie i w pełni ryzyko utraty przychodów podatkowych, to do zapewnienia pobrania podatku VAT i zapobieżenia unikania płacenia podatków nie jest niezbędne, aby wykazał swoją dobrą wiarę¹⁴.

25. Stwierdzenie to można by rozumieć w ten sposób, że przepisy krajowe w przypadku takim jak w niniejszej sprawie, w którym nie grozi ryzyko utraty przychodów podatkowych, nie mogą ustanawiać dalszych warunków dla zwrotu podatku. Ponieważ EVD, odbiorca faktury, nie jest uprawnione do odliczenia omyłkowo wykazanego na niej niderlandzkiego podatku naliczonego, nie istnieje w tym konkretnym przypadku żadne ryzyko dla przychodów podatkowych w Niderlandach.

26. Nie sądzę jednak, że Trybunał zamierzał wyznaczyć państwom członkowskim tak wąskie granice. Przeciwnie, ustawodawcy krajowemu przysługuje szeroka swoboda przy określaniu przepisów dotyczących korekty i zwrotu podatku, który został omyłkowo wykazany na fakturze. Powinien on

jednak szanować zasady równoważności i skuteczności¹⁵ oraz ogólne zasady prawa, w szczególności zasadę proporcjonalności¹⁶.

27. Uregulowanie krajowe, które generalnie wymaga wymiany błędnej faktury na fakturę skorygowaną, nie wydaje się nieproporcjonalne. Obowiązek ten jest z reguły odpowiednim środkiem, aby wyłączyć nieuprawnione odliczenie podatku VAT przy pomocy pierwotnej faktury. Sytuacja, gdy organy podatkowe nie muszą w każdym przypadku sprawdzać, czy odbiorca faktury ewentualnie nie jest uprawniony do odliczenia podatku, i wobec czego czy istnieje zagrożenie utraty przychodów podatkowych, służy uproszczeniu procedur administracyjnych.

28. Należy mieć przy tym na względzie, że podatnik poprzez wystawienie błędnej faktury sam wywołał potrzebę dokonania zwrotu i że wymiana faktury w zwykłym przypadku nie utrudnia nadmiernie dochodzenia zwrotu. Odmowa zwrotu ze względu na brak wymiany faktury mogłaby być sprzeczna z zasadą proporcjonalności ewentualnie wtedy, gdy wymiana faktury nie jest w konkretnym przypadku możliwa, na przy-

14 — Wyżej wymienione w przypisie 8 wyroki: w sprawie Schmeink & Cofreth i Strobel, pkt 60, i w sprawie Karageorgou i in., pkt 50.

15 — Zobacz w szczególności wyżej wymieniony w przypisie 7 wyrok w sprawie Reemtsma Cigarettenfabriken, pkt 37, i powołane tam orzecznictwo.

16 — Zobacz, w przedmiocie związania krajowych przepisów wykonujących lub uzupełniających szóstą dyrektywą zasadą proporcjonalności w szczególności wyroki z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawach połączonych C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96 Molenheide i in., Rec. s. I-7281, pkt 48, i z dnia 10 lipca 2008 r. w sprawie C-25/07 Sosnowska, Zb.Orz. s. I-5129, pkt 23.

kład ponieważ faktura została zagubiona i jej wykorzystanie w celu powołania się na odliczenie podatku jest wyłączone.

29. Nie stoi powyższemu na przeszkodzie stwierdzenie Trybunału w wyroku w sprawie Collée¹⁷, że „przepis krajowy, który uzależnia w istocie prawo do zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej od spełnienia obowiązków formalnych, nie uwzględniając wymogów merytorycznych, a w szczególności nie biorąc pod uwagę kwestii, czy zostały one spełnione, wykracza poza to, co jest niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku”. W odróżnieniu od uregulowań dotyczących opodatkowania nabywania wewnątrzwspólnotowego i zwolnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej, obowiązek podatkowy, o którym mowa w art. 21 pkt 1 lit. c) szóstej dyrektywy, nie jest akurat uzależniony od materialnego wymogu opodatkowania danych czynności, lecz wiąże się wyłącznie z formalnym kryterium wykazania na fakturze.

30. Ponadto z utrwalonego orzecznictwa wynika, że prawo wspólnotowe nie sprzeciwia się temu, aby krajowy system prawny odmawiał zwrotu podatków nienależnie pobranych, w sytuacji gdyby zwrot ten powodował bezpodstawnie wzbogacenie osób mających do niego prawo¹⁸. Wynika z tego także, że zwrot może być związany z obowiązkiem, który przeciwdziała bezpodstawnemu wzbogaceniu podmiotu wystawiającego fakturę.

31. Jeżeli bowiem pierwotnie na fakturze był wykazany podatek VAT, który faktycznie nie podlegał zapłacie w ogóle lub we wskazanej wysokości, to odbiorca — z zastrzeżeniem szczególnych ustaleń umownych — będzie miał cywilnoprawne roszczenie o zwrot nienależnego świadczenia¹⁹. W sytuacji gdy przepisy krajowe uzależniają zwrot podatku podmiotowi wystawiającemu fakturę od warunku, aby wymienić on fakturę lub skorygował ją w odpowiedni sposób, zapewniają one, że odbiorca otrzyma informacje niezbędne do dochodzenia jego roszczenia.

32. To, czy państwa członkowskie mogą ponadto żądać, aby podmiot wystawiający fakturę faktycznie zwrócił swojemu klientowi zapłaconą kwotę nienależnie wykazaną jako podatek VAT, nie wymaga tu rozstrzygnięcia. Choć wprawdzie wydają się tego żądać niderlandzkie organy podatkowe, to w świetle stwierdzeń sądu niderlandzkiego sąd krajowy nie zapytał o dopuszczalność tego rodzaju dalszego warunku²⁰.

33. W końcu, należy jeszcze zwrócić uwagę, że prawo wspólnotowe nie zawiera również żadnych specjalnych wymogów dotyczących dokonywania korekty podatku, w przypadku gdy czynność nie podlega opodatkowaniu

17 — Wyżej wymieniony w przypisie 13, pkt 29.

18 — Wyroki Trybunału z dnia 24 marca 1988 r. w sprawie 104/86 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. 1799, pkt 6, z dnia 9 lutego 1999 r. w sprawie C-343/96 Dilexport, Rec. s. I-579, pkt 47, i z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-2283, pkt 41.

19 — W ww. w przepisie 7 wyroku w sprawie Reemtsma Cigarettenfabriken, pkt 39, Trybunał uznał wyraźnie za możliwe, że poprzez powództwo cywilne o zwrot nienależnego świadczenia zapewniona jest zasada neutralności podatku VAT.

20 — W trakcie rozprawy przedstawicielka sądu niderlandzkiego odpowiedziała również na uzupełniające pytanie Trybunału, że ten obowiązek nie był wyraźnie przewidziany w ustawodawstwie krajowym w okresie istotnym dla sprawy.

w państwie, którego podatek VAT został wykazany na fakturze, lecz w innym państwie członkowskim lub państwie trzecim.

34. Szósta dyrektywa nie nakłada w szczególności na to pierwsze państwo członkowskie obowiązku przyznania zwrotu podatku tylko pod warunkiem, aby na fakturze wymienionej wykazany został podatek innego państwa członkowskiego, jak uważa rząd włoski. Bowiem w takim przypadku to pierwsze państwo musiałoby oszacować, czy i w jakiej wysokości podmiot wystawiający fakturę zobowiązany jest do zapłaty podatku w innym państwie członkowskim. Dla państwa, którego podatek VAT ma zostać zwrócony, nie jest jednakże możliwe automatyczne dokonanie takiego stwierdzenia. W innym państwie członkowskim podatnikiem mógłby bowiem, na przykład, być nie podmiot wykonujący usługę, lecz zgodnie z art. 21 pkt 1 lit. b) jej odbiorca. Ponadto zastosowanie mogłoby tam znajdować niezharmonizowane zwolnienie z podatku lub zmniejszona stawka podatkowa.

35. Niezależnie od powyższego, podmiot wystawiający fakturę jest jednakże zobowiązany, na podstawie art. 22 ust. 3 szóstej dyrektywy, w związku ze stosownymi krajowymi przepisami wykonawczymi państwa członkowskiego, w którym czynność faktycznie podlega podatkowi, do wykazania na skorygowanej fakturze podatku, do którego zapłaty jest on w danym przypadku zobowiązany w tym państwie.

36. Na drugie pytanie prejudycjalne należy zatem odpowiedzieć w ten sposób, że prawo wspólnotowe nie stoi na przeszkodzie temu, by państwa członkowskie uzależniały dokonanie korekty podatku omyłkowo wykazanego na fakturze i z tego względu należnego zgodnie z art. 21 pkt 1 lit. c) szóstej dyrektywy od warunku, aby podatnik wystawił swojemu klientowi skorygowaną fakturę. Dotyczy to również sytuacji, gdy odbiorca faktury nie jest uprawniony do odliczenia podatku VAT.

V — Wnioski

37. W rezultacie proponuję zatem udzielenie na pytania prejudycjalne następujących odpowiedzi:

- 1) Artykuł 21 pkt 1 lit. c) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że podmiot wystawiający fakturę zobowiązany jest do zapłaty wykazanego na niej

podatku VAT danego państwa członkowskiego również wtedy w tym państwie członkowskim, gdy w rzeczywistości dana czynność nie podlegała tam opodatkowaniu.

- 2) Prawo wspólnotowe nie stoi na przeszkodzie temu, by państwa członkowskie uzależniały dokonanie korekty podatku omyłkowo wykazanego na fakturze i z tego względu należnego zgodnie z art. 21 pkt 1 lit. c) szóstej dyrektywy od warunku, aby podatnik wystawił swojemu klientowi skorygowaną fakturę. Dotyczy to również sytuacji, gdy odbiorca faktury nie jest uprawniony do odliczenia podatku VAT.