Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 26 listopada 2020 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Przepisy krajowe przewidujące korektę odliczeń podatku od wartości dodanej (VAT) przez podatnika innego niż ten, który dokonał wstępnego odliczenia – Sprzedaż przez spółkę na rzecz osób fizycznych nieruchomości oddawanej w najem przez tę spółkę oraz przez poprzednią spółkę będącą właścicielem – Ustanie opodatkowania VAT przy sprzedaży nieruchomości osobom fizycznym

W sprawie C-787/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny, Szwecja) postanowieniem z dnia 3 grudnia 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 17 grudnia 2018 r., w postępowaniu:

**Skatteverket**

przeciwko

**Sögård Fastigheter AB,**

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: A. Kumin (sprawozdawca), prezes izby, T. von Danwitz i P.G. Xuereb, sędziowie,

rzecznik generalny: G. Pitruzzella,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Skatteverket – T. Johansson, w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu Sögård Fastigheter AB – C. Rosén, dyrektor generalny,

– w imieniu rządu fińskiego – S. Hartikainen, w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu Komisji Europejskiej – K. Simonsson, L. Lozano Palacios, E. Ljung Rasmussen i G. Tolstoy, w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

* Język postępowania: szwedzki.

wydaje następujący

## Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 19, 188 i 189 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1; sprostowanie Dz.U. 2007, L 335, s. 60; zwanej dalej „dyrektywą VAT").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Skatteverket (organem podatkowym, Szwecja) a Sögård Fastigheter AB w przedmiocie korekty odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) dokonanego wcześniej przez innego podatnika.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

3 Zgodnie z art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT:

„Państwa członkowskie mogą uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie dokonuje […]

a) Dostaw[y] budynku lub części budynku oraz związanego z nim gruntu, przed pierwszym zasiedleniem".

4 Artykuł 19 akapit pierwszy tej dyrektywy stanowi, że „[w] przypadku przekazania, odpłatnie lub nieodpłatnie, lub jako aportu do spółki całości lub części majątku państwa członkowskie mogą uznać, że dostawa towarów nie miała miejsca i że w takim przypadku osoba, której przekazano towary, będzie traktowana jako następca prawny przekazującego".

5 Artykuł 135 ust. 1 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[…]

j) dostawy budynków lub ich części oraz związanego z nimi gruntu, inne niż dostawy, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. a);

[…]

l) dzierżawę i wynajem nieruchomości".

6 Zgodnie z art. 137 dyrektywy VAT:

„1. Państwa członkowskie mogą przyznać podatnikom prawo wyboru opodatkowania następujących transakcji:

[…]

b) dostaw budynków lub ich części oraz związanego z nimi gruntu innych niż dostawy, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. a);

[…]

d) dzierżawy i wynajmu nieruchomości.

2. Państwa członkowskie określają szczegółowe zasady korzystania z prawa wyboru przewidzianego w ust. 1.

Państwa członkowskie mogą ograniczyć zakres tego prawa wyboru”.

7 Artykuł 168 lit. a) tej dyrektywy stanowi:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika”.

8 Artykuł 184 wspomnianej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Wstępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi”.

9 Zgodnie z brzmieniem art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT:

„Korekta jest dokonywana w szczególności w przypadku, gdy po złożeniu deklaracji VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia, na przykład w przypadku anulowania zakupów lub uzyskania obniżek ceny”.

10 Artykuł 186 tej dyrektywy przewiduje, że [p]aństwa członkowskie określają szczegółowe przepisy wykonawcze dla art. 184 i 185”.

11 Artykuł 187 wspomnianej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„1. W przypadku dóbr inwestycyjnych korekta obejmuje okres pięciu lat, włącznie z rokiem, w którym towary zostały nabyte lub wytworzone.

Państwa członkowskie mogą jednakże uwzględniać przy korekcie okres pięciu pełnych lat, licząc od dnia, w którym dobra te zostały użyte po raz pierwszy.

W odniesieniu do nieruchomości nabytych jako dobra inwestycyjne okres stanowiący podstawę obliczania korekty może zostać przedłużony 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 przedłużony, w odniesieniu do odpowiedniej części ułamkowej VAT.

Korekta, o której mowa w akapicie pierwszym, dokonywana jest z uwzględnieniem zmian w zakresie prawa do odliczenia, które nastąpiły w kolejnych latach, w stosunku do prawa, które obowiązywało w roku, w którym towary zostały nabyte, wytworzone lub, w stosownych przypadkach, użyte po raz pierwszy”.

12 Artykuł 188 dyrektywy VAT przewiduje:

„1. W przypadku dostaw dokonanych w okresie objętym korektą uznaje się, że dobra inwestycyjne są używane do celów prowadzenia działalności gospodarczej podatnika aż 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”.

13 Zgodnie z art. 189 dyrektywy VAT:

„Do celów stosowania przepisów art. 187 i 188 państwa członkowskie mogą przedsięwziąć następujące środki:

a) zdefiniować pojęcie dóbr inwestycyjnych;

b) określić kwotę VAT, którą należy uwzględniać przy korekcie;

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

d) zezwolić na uproszczenie procedur administracyjnych”.

14 Artykuł 193 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„Każdy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług obowiązany jest do zapłaty VAT, z wyjątkiem sytuacji, gdy do zapłaty VAT zobowiązana jest inna osoba, w przypadkach, o których mowa w art. 194–199 i art. 202”.

### *Prawo szwedzkie*

*Przepisy dotyczące obligatoryjnego i fakultatywnego podlegania opodatkowaniu*

15 Zgodnie z § 2 rozdziału 3 mervärdesskattelagen (1994:200) (ustawy 1994:200 o podatku od wartości dodanej), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ustawą o VAT”), transakcje zbycia i wynajmu nieruchomości są, z pewnymi ograniczeniami, zwolnione z VAT.

16 Właściciel nieruchomości, który w sposób stały i na użytek działalności podlegającej opodatkowaniu wynajmuje całość lub część budynku stanowiącego nieruchomość, może jednakże wybrać opodatkowanie VAT na podstawie § 3 rozdziału 3 i § 1 rozdziału 9 rzeczonej ustawy.

17 W przypadku zbycia tej nieruchomości § 5 rozdziału 9 ustawy o VAT przewiduje, że fakultatywne podleganie opodatkowaniu trwa w osobie nabywcy od dnia wejścia w posiadanie i że ten ostatni zastępuje dawnego właściciela w odniesieniu do wszystkich praw i obowiązków ustawowych.

18 Zgodnie z § 6 rozdziału 9 ustawy o VAT organ podatkowy stwierdza ustanie fakultatywnego podlegania opodatkowaniu transakcji wynajmu przy objęciu posiadania, jeżeli wcześniej wniosą o to wspólnie dawny i nowy właściciel. Ponadto fakultatywne podleganie opodatkowaniu ustaje także wtedy, gdy właściciel nieruchomości zmieni sposób korzystania z niej do celów innych niż działalność podlegająca opodatkowaniu lub też gdy nieruchomość ta nie będzie mogła być dalej wynajmowana z powodu pożaru lub innych przyczyn niezależnych od jego woli, lub też z powodu rozbiórki.

*Przepisy dotyczące odliczenia VAT i korekty*

19 Zgodnie z § 6 rozdziału 8a ustawy o VAT okres korekty dla nieruchomości nabytych jako dobra inwestycyjne wynosi dziesięć lat.

20 Paragrafy 7 i 8 rozdziału 8a ustawy o VAT stanowią, że w przypadku zbycia dobra inwestycyjnego odliczenie podatku naliczonego może podlegać jednorazowej korekcie. W celu obliczenia wysokości tej korekty kwota odliczeń podlegająca korekcie zostaje rozłożona na cały okres korekty, po czym należy dokonać korekty kwoty, którą można przypisać pozostałej części okresu korekty.

21 W przypadku gdy zbycie dobra inwestycyjnego następuje w ramach przekazania przedsiębiorstwa, zobowiązany do zapłaty podatku nabywca dóbr inwestycyjnych powinien przejąć na własny rachunek prawa i obowiązki zbywcy w zakresie korekty, jak przewiduje § 11 rozdziału 8a ustawy o VAT.

22 Zgodnie z § 12 rozdziału 8a ustawy o VAT nabywca przejmuje na własny rachunek prawa i obowiązki zbywcy w zakresie korekty także w przypadku zbycia wynajmowanych nieruchomości objętych fakultatywnym opodatkowaniem, lecz tylko pod warunkiem, że zbywca i nabywca nie ustalili, że zbywca dokona korekty oraz że korekta nie jest uzasadniona zmianami, do których doszło w okresie, gdy ten ostatni był właścicielem nieruchomości.

23 W wypadku zbycia dobra inwestycyjnego, w odniesieniu do którego nabywca wchodzi w prawa i obowiązki zbywcy, zbywca obowiązany jest do wystawienia odrębnego dokumentu zgodnie z §§ 15 i 17 rozdziału 8a tej ustawy. Dokument ten musi między innymi zawierać szczegółowe informacje dotyczące podatku naliczonego związanego z nabyciem przez zbywcę dobra inwestycyjnego lub budową, rozbudową lub przebudową nieruchomości, części tego podatku, która została odliczona po ewentualnym dokonaniu korekty, momentu, w którym doszło do nabycia i odliczenia, oraz wszelkie inne informacje mające znaczenie dla określenia obowiązków podatkowych i prawa nabywcy do dokonania odliczenia.

*Przepisy dotyczące przekazania przedsiębiorstwa*

24 Paragraf 25 rozdziału 3 ustawy o VAT przewidywał, że zbycie majątku przedsiębiorstwa podlega zwolnieniu od podatku, jeżeli następuje w ramach przekazania przedsiębiorstwa, pod warunkiem że nabywca jest uprawniony do odliczenia lub zwrotu kwoty podatku. Przepis ten był przedmiotem wykładni zgodnej z art. 19 dyrektywy VAT dokonanej przez Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny, Szwecja), który orzekł, że przekazanie przedsiębiorstwa nie stanowi dostawy towarów do celów VAT.

**Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

25 Sögård Fastigheter nabyła nieruchomość w 2012 r. i wynajęła ją w ramach fakultatywnego systemu opodatkowania.

26 Poprzedni właściciel tej nieruchomości również wybrał opodatkowanie VAT i dokonał odliczeń podatku naliczonego obciążającego czynności przebudowy budynku, które odnotował w dokumencie.

27 Podczas sprzedaży strony nie uzgodniły, że poprzedni właściciel dokona korekty dokonanych odliczeń VAT i nie zwróciły się do organu podatkowego o nieprzenoszenie fakultatywnego opodatkowania. Sögård Fastigheter oddała nieruchomość w najem, kontynuując w ten sposób wykorzystywanie nieruchomości do celów transakcji podlegających opodatkowaniu.

28 Sögård Fastigheter zbyła tę nieruchomość w 2013 r. dwóm osobom prywatnym, które nie korzystały z niej do celów transakcji podlegających opodatkowaniu. W konsekwencji ustało fakultatywne opodatkowanie VAT. Organ podatkowy wezwał więc Sögård Fastigheter do dokonania korekty odliczeń podatku naliczonego dokonanych przez poprzedniego właściciela i zwrotu VAT w wysokości odpowiadającej pozostałemu okresowi korekty.

29 Uznawszy, że z wyroku z dnia 10 października 2013 r., Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649) wynika, iż nie jest ona zobowiązana do zapłaty VAT odliczonego przez poprzedniego właściciela, Sögård Fastigheter wniosła do Förvaltningsrätten (sądu administracyjnego, Szwecja) skargę o uchylenie decyzji organu podatkowego.

30 Förvaltningsrätten (sąd administracyjny), uznając, że sytuacja rozpatrywana w postępowaniu głównym różniła się od sytuacji, w której zapadł wyrok z dnia 10 października 2013 r., Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), w którym Trybunał orzekł, że przepisy dotyczące korekty VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie temu, aby pokrycie kwot należnych w następstwie korekty odliczenia VAT było dokonywane przez podatnika innego niż ten, który dokonał tego odliczenia, oddalił tę skargę.

31 Ponieważ apelacja wniesiona przez Sögård Fastigheter została uwzględniona przez Kammarrätten (sąd administracyjny, Szwecja), organ podatkowy wniósł skargę kasacyjną od wyroku tego sądu do Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższego sądu administracyjnego), domagając się orzeczenia, że Sögård Fastigheter jest zobowiązana do zwrotu w drodze korekty VAT odliczonego przez poprzedniego właściciela.

32 Sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy rozwiązanie przyjęte w wyroku z dnia 10 października 2013 r., Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649) można zastosować do sytuacji, w której nabywca, bezpośrednio po nabyciu nieruchomości, wykorzystuje ją wyłącznie do transakcji dających prawo do odliczenia, a następnie odsprzedaje ją osobie trzeciej, która nie wykorzysta jej do takich transakcji.

33 Sąd odsyłający wskazuje również, że na wypadek gdyby Trybunał orzekł, iż art. 188 i 189 dyrektywy VAT stoją na przeszkodzie przeniesieniu na nabywcę obowiązku dokonania korekty odliczenia VAT, który ciążył na zbywcy, będzie on musiał wypowiedzieć się w przedmiocie argumentacji organu podatkowego i ustalić, czy nabycie nieruchomości przez Sögård Fastigheter stanowi przekazanie całości lub części majątku w rozumieniu art. 19 dyrektywy VAT.

34 Sąd odsyłający wyjaśnia, że kwestia, czy przepisy dotyczące przekazania całości lub części majątku mają rzeczywiście zastosowanie w sporze takim jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, zależy od okoliczności tego sporu i nie stanowi przedmiotu niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Wskazuje on, że wypowie się w tej kwestii, gdy wyda ostateczne rozstrzygnięcie w przedmiocie niniejszego sporu. Jednakże zdaniem tego sądu gdyby przekazanie to należało

zakwalifikować jako przekazanie całości lub części majątku, powstałoby pytanie, czy wymaganie od Sögård Fastigheter dokonania korekty odliczeń VAT dokonanych przez poprzedniego właściciela jest zgodne z art. 19 dyrektywy VAT.

35 W tych okolicznościach Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Jeżeli zbywca nieruchomości, zgodnie z przepisami wprowadzonymi przez państwo członkowskie na podstawie art. 188 ust. 2 dyrektywy [VAT], nie dokonał korekty odliczenia podatku naliczonego, ponieważ nabywca zamierzał wykorzystywać nieruchomość wyłącznie w transakcjach objętych prawem do odliczenia podatku, czy stoi to na przeszkodzie późniejszemu nałożeniu na nabywcę w okresie korekty obowiązku dokonania korekty w momencie kolejnego zbycia nieruchomości podmiotowi, który nie zamierza wykorzystywać nieruchomości do takich transakcji?

2) Czy odpowiedź na pierwsze pytanie będzie inna w sytuacji, w której pierwsze przekazanie wskazane w tym pytaniu stanowi przekazanie majątku w rozumieniu art. 19 dyrektywy [VAT]?”.

## W przedmiocie pytań prejudycjalnych

### *W przedmiocie pytania pierwszego*

36 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy dyrektywę VAT należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie przepisom krajowym, które przewidując na podstawie art. 188 ust. 2 tej dyrektywy, że zbywca nieruchomości nie jest zobowiązany do dokonania korekty odliczenia VAT naliczonego, jeżeli nabywca będzie wykorzystywać tę nieruchomość wyłącznie w celu dokonania transakcji dających prawo do odliczenia, zobowiązują również nabywcę do dokonania korekty tego odliczenia w odniesieniu do pozostałego okresu korekty w momencie kolejnego zbycia przez niego danej nieruchomości osobie trzeciej, która nie będzie wykorzystywać nieruchomości do takich transakcji.

37 Na wstępie należy przypomnieć, że art. 184 dyrektywy VAT ustanawia obowiązek dokonania korekty wstępnego odliczenia, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi.

38 Przepis ten, a także art. 185 i 186 dyrektywy VAT ustanawiają system mający zastosowanie w odniesieniu do powstania ewentualnego prawa organu podatkowego do żądania korekty VAT po stronie podatnika, w tym także jeśli chodzi o korektę odliczeń dotyczących dóbr inwestycyjnych (zob. w szczególności wyroki: z dnia 18 października 2012 r., TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, pkt 26; z dnia 17 września 2020 r., Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, pkt 33).

39 W tym kontekście art. 186 dyrektywy VAT wyraźnie zobowiązuje państwa członkowskie do określenia szczegółowych zasad stosowania art. 184 i 185 tej dyrektywy, podczas gdy artykuły 187–192 owej dyrektywy przewidują pewne szczegółowe zasady korekty odliczenia VAT w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych (zob. w szczególności wyroki: z dnia 11 kwietnia 2018 r., SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, pkt 27; z dnia 17 września 2020 r., Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, pkt 28, 29).

40 Artykuł 188 dyrektywy VAT dotyczy szczególnego przypadku dostawy dobra inwestycyjnego w okresie objętym korektą. W takim przypadku przewidziana w art. 187 tej dyrektywy korekta roczna zostaje zastąpiona jednorazową korektą opartą na zakładanym wykorzystaniu danego dobra inwestycyjnego

w pozostałym okresie korekty. Zgodnie z tym art. 188 możliwość odliczenia VAT naliczonego zależy od tego, czy dokonana dostawa podlega temu podatkowi (zob. podobnie wyrok z dnia 15 grudnia 2005 r., Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, pkt 56).

41 Zgodnie ze wspomnianym art. 188 w przypadku gdy podatnik zbywa dobro inwestycyjne w okresie objętym korektą, a rozpatrywane zbycie jest zwolnione, uznaje się, że dobro inwestycyjne jest nadal wykorzystywane do celów działalności gospodarczej podatnika aż do upływu okresu objętego korektą, a działalność ta uważana jest za całkowicie zwolnioną z podatku. Takie domniemanie prowadzi do obowiązku dokonania jednorazowej korekty w odniesieniu do całego pozostałego okresu korekty, chyba że państwo członkowskie postanowiło skorzystać z uprawnienia przewidzianego w art. 188 ust. 2 dyrektywy VAT do niewymagania wspomnianej korekty.

42 Artykuł 188 ust. 2 tej dyrektywy stanowi bowiem, że w przypadku 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.

43 Wynika z tego, że możliwość uchylenia wymogu dokonywania korekty jest uzależniona, po pierwsze, od posiadania przez nabywcę danego dobra inwestycyjnego statusu podatnika, a po drugie, od charakteru wykorzystania tego dobra, czyli tego, że może ono być wykorzystywane wyłącznie do transakcji, w odniesieniu do których VAT podlega odliczeniu.

44 Prawdą jest, że jeżeli nabywca dobra inwestycyjnego przestał używać tego dobra wyłącznie do transakcji, w odniesieniu do których VAT podlega odliczeniu, przesłanki uzasadniające uchylenie wymogu dokonywania korekty nie są już spełnione.

45 O ile art. 188 dyrektywy VAT stanowi, że państwa członkowskie mogą uchylić wymóg dokonywania korekty „o ile" spełnione są warunki wymienione w pkt 43, o tyle nie zawiera on przepisów mających zastosowanie do sytuacji, w której przesłanki te przestały być spełniane.

46 W tym względzie na podstawie art. 189 dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą, na mocy art. 188 tej dyrektywy, przedsięwziąć wszystkie niezbędne środki, aby korekty nie prowadziły do żadnych nieuzasadnionych korzyści, i mogą zezwolić na uproszczenie procedur administracyjnych.

47 Owe przepisy krajowe nie mogą jednak prowadzić do tego, aby korekta odliczenia VAT dotyczącego dostawy towarów lub świadczenia usług ciążyła na podatniku innym niż ten, który dokonał tego odliczenia.

48 Nawet jeśli dyrektywa VAT nie zawiera żadnej wyraźnej wskazówki dotyczącej podatnika zobowiązanego do zapłaty wierzytelności podatkowych wynikających z korekty odliczenia VAT, nie można z tego wnioskować, że w ramach sposobów, jakie państwa członkowskie ustalają na podstawie art. 137 ust. 2 oraz art. 186 i 189 tej dyrektywy, państwa te mogą swobodnie decydować, który podatnik powinien zapłacić VAT w takim kontekście (zob. podobnie wyrok z dnia 10 października 2013 r., Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, pkt 30, 31).

49 Określenie podmiotu zobowiązanego do zapłaty kwot należnych w następstwie korekty odliczenia VAT nie stanowi bowiem „szczegółów korzystania" w rozumieniu tych przepisów, lecz – jak wynika z art. 193 rzeczonej dyrektywy – stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego przez tę dyrektywę (zob. podobnie wyrok z dnia 10 października 2013 r., Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, pkt 32).

50 Z orzecznictwa Trybunału wynika zatem, że art. 184 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w wypadku korekty odliczenia VAT dokonanej przez podatnika kwoty należne z tego tytułu powinny zostać zapłacone przez tego podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 10 października 2013 r., Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, pkt 36, 37).

51 Należy bowiem podkreślić, po pierwsze, że system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT podlegającego zapłacie bądź zapłaconego w ramach całej działalności gospodarczej tego przedsiębiorcy. Wspólny system VAT zapewnia zatem całkowitą neutralność obciążeń podatkowych działalności gospodarczej, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu VAT (zob. w szczególności wyrok z dnia 6 września 2012 r., Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

52 Po drugie, zasady dotyczące korekty odliczeń stanowią istotny element systemu ustanowionego przez dyrektywę VAT, gdyż służą one zapewnieniu rzetelności odliczeń, a tym samym neutralności obciążenia podatkowego. Dyrektywa ma na celu ustanowienie poprzez te zasady ścisłego i bezpośredniego związku pomiędzy prawem do odliczenia VAT naliczonego a wykorzystaniem danych towarów i usług do transakcji opodatkowanych (zob. w szczególności wyroki: z dnia 29 listopada 2012 r., Gran Via Moineşti, C-257/11, EU:C:2012:759, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 10 października 2013 r., Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, pkt 34).

53 W tych okolicznościach interpretacja, według której korekta odliczenia VAT dotyczącego dostawy towarów lub świadczenia usług mogłaby obciążać podatnika innego niż ten, który skorzystał z tej dostawy lub z tego świadczenia, byłaby niezgodna z celami przywołanymi w pkt 51 i 52 niniejszego wyroku, jakim służy w tej dziedzinie dyrektywa VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 10 października 2013 r., Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, pkt 37).

54 Wymóg korekty odliczenia dokonanego przez zbywcę nieruchomości przez nabywcę tej nieruchomości sprowadzałby się bowiem do zobowiązania tego ostatniego do zapłaty wierzytelności podatkowej z tytułu transakcji, w której nie bierze on udziału i która została dokonana w ramach działalności gospodarczej innego podatnika. Natomiast zbywca, który dokonał odliczenia, nadal korzystałby z odliczenia wyższego niż to, do którego jest uprawniony ze względu na rzeczywiste wykorzystanie nieruchomości, a cel neutralności obciążenia podatkowego nie zostałby w stosunku do niego osiągnięty.

55 Organ podatkowy oraz rząd fiński podnoszą jednak, po pierwsze, że uzasadnienie wyroku z dnia 10 października 2013 r., Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), nie może zostać zastosowane w niniejszej sprawie ze względu na różnice w sytuacjach rozpatrywanych w tych dwóch sprawach, a po drugie, że względy pewności prawa, a także konieczność zagwarantowania, by korekty nie przysparzały żadnej nieuzasadnionej korzyści i nie prowadziły do powstania ukrytego opodatkowania, uzasadniają odzyskanie kwot należnych w wyniku korekty odliczenia VAT po stronie podatnika innego niż podatnik, który dokonał tego odliczenia.

56 W pierwszej kolejności, aby odróżnić niniejszą sprawę od sprawy, w której zapadł wyrok z dnia 10 października 2013 r., Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), organ podatkowy i rząd fiński wyjaśniają, że w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym do nabywcy zwrócono się o dokonanie korekty odliczenia ze względu na zmianę wykorzystania danej nieruchomości w następstwie zbycia tej nieruchomości na rzecz osób fizycznych i że kwota podatku wymaganego z tego tytułu dotyczy jedynie pozostałego okresu korekty. Dodają one, że przejęcie praw i obowiązków w zakresie korekty jest fakultatywne i że nabywca posiada informacje dotyczące odliczenia, o którego korektę wniesiono.

57 Należy jednak stwierdzić, że wspomniane okoliczności nie mogą podważyć znaczenia dla niniejszej sprawy rozważań przedstawionych przez Trybunał w sprawie, w której zapadł wyrok z dnia 10 października 2013 r., Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649).

58 Przede wszystkim w sprawie, w której zapadł wyrok z dnia 10 października 2013 r., Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), Trybunał zbadał kwestię, czy korekta odliczenia VAT może zostać dokonana po stronie podatnika innego niż ten, który dokonał tego odliczenia, gdy to ten pierwszy podatnik nie zastosował się do warunków uzasadniających odliczenie dokonane przez drugiego podatnika. Trybunał odpowiedział przecząco na to pytanie, stwierdzając zasadniczo w pkt 40 i 41 tego wyroku, że w takiej sytuacji wymaganie korekty odliczenia VAT od podatnika innego niż ten, który dokonał tego odliczenia, podważa prawidłowość odliczeń i neutralność VAT, które mają zapewnić zasady dotyczące korekty odliczeń.

59 W postępowaniu głównym powstaje pytanie, czy odzyskanie kwot należnych w następstwie korekty odliczenia VAT może zostać dokonane po stronie podatnika, który nie dokonał tego odliczenia, jeżeli ze względu na zbycie nieruchomości przez tego podatnika na rzecz osób fizycznych, które nie będą już korzystać z niej do celów transakcji opodatkowanych, nie są już spełnione warunki uzasadniające uchylenie wymogu dokonywania korekty. Pytanie to jest podobne do pytania postawionego w sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 10 października 2013 r., Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649) w zakresie, w jakim w obu tych sprawach działania podatnika skutkują tym, że organ podatkowy domaga się od niego korekty odliczenia VAT dokonanego przez innego podatnika.

60 Następnie – nie ma w tym względzie znaczenia, że wymagana w niniejszej sprawie korekta dotyczy wyłącznie kwoty odpowiadającej pozostałemu okresowi korekty, ponieważ odliczenie, którego dokonanie jest wymagane, zostało dokonane przez innego podatnika.

61 Z odpowiedzi na pytania Trybunału udzielonych na piśmie przez organ podatkowy wynika bowiem, że przejęcie przez nabywcę praw i obowiązków zbywcy w zakresie korekty, przewidziane w szwedzkich przepisach będących przedmiotem postępowania głównego, oznacza przejęcie podatku naliczonego związanego z dobrem inwestycyjnym, w odniesieniu do którego zbywca nie dokonał żadnego odliczenia w całości lub w części. Wynika z tego, z zastrzeżeniem dokonania weryfikacji przez sąd odsyłający, że w przypadku gdy zbywca dokonał odliczenia VAT w całości lub w części, nabywca nie może skorzystać z prawa do odliczenia tego podatku.

62 Wreszcie państwo członkowskie nie może nakładać na podatnika obowiązków, które wykraczają poza to, co jest dozwolone przez prawo Unii w dziedzinie VAT, nawet jeśli rzeczony podatnik zostanie uprzednio poinformowany o zakresie tych obowiązków lub że stosowanie takich obowiązków byłoby fakultatywne (zob. analogicznie wyrok z dnia 18 marca 2010 r., Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo).

63 W konsekwencji organ podatkowy oraz rząd fiński bezskutecznie utrzymują, że rozstrzygnięcie zawarte w wyroku z dnia 10 października 2013 r., Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649) nie może zostać zastosowane w niniejszej sprawie.

64 W drugiej kolejności należy zauważyć, że wbrew temu, co twierdzą organ podatkowy i rząd fiński, argumenty dotyczące pewności prawa i konieczności zagwarantowania, by korekty nie przysparzały żadnej nieuzasadnionej korzyści ani nie prowadziły do powstania ukrytego opodatkowania, nie mogą uzasadniać pobrania kwot należnych w następstwie korekty odliczenia VAT od podatnika innego niż ten, który dokonał tego odliczenia.

65 Przede wszystkim argument, zgodnie z którym wymaganie dokonania korekty odliczenia od podatnika, który dokonał odliczenia VAT, w niniejszym przypadku od zbywcy nieruchomości, byłoby sprzeczne z zasadą pewności prawa, jeżeli to nabywca zmienił sposób korzystania z tej nieruchomości, a zbywca nie ma żadnego wpływu na wspomniane wykorzystanie, nie jest przekonujący.

66 Jak bowiem wynika z pkt 45 i 46 niniejszego wyroku, do państw członkowskich należy przyjęcie wszelkich przepisów przydatnych do stosowania art. 188 dyrektywy VAT na warunkach przewidzianych w art. 189 tej dyrektywy, z poszanowaniem wszystkich przepisów tej dyrektywy oraz zasad ogólnych, takich jak zasada pewności prawa.

67 Następnie – organy podatkowe oraz rząd fiński uważają, że zbywca nieruchomości odnosi nieuzasadnioną korzyść, jeżeli w wyniku zmiany sposobu korzystania przez niego z tej nieruchomości korekta odliczenia dokonanego przez zbywcę nieruchomości nie byłaby od niego wymagana. Nabywca nabył bowiem nieruchomość, która nie podlega żadnemu podatkowi.

68 Tymczasem po pierwsze, taka sytuacja wynika z przepisów prawa szwedzkiego, które zwalniają z opodatkowania VAT transakcje zbycia nieruchomości, bez umożliwienia podatnikom wyboru ich opodatkowania, podczas gdy art. 137 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT przyznaje państwom członkowskim uprawnienie do przyznania podatnikom prawa wyboru opodatkowania dostawy budynków.

69 Po drugie, jak wskazano w pkt 61 niniejszego wyroku, w przypadku gdy zbywca dokonał odliczenia VAT w całości lub w części, nabywca nie może, z zastrzeżeniem dokonania weryfikacji tej okoliczności przez sąd odsyłający, skorzystać z prawa do odliczenia tego podatku. W konsekwencji nabywcy nie przysługuje „nieuzasadniona korzyść" w postaci odliczenia, do którego nie ma prawa z powodu korzystania z nieruchomości.

70 Po trzecie, ustalenie ceny nabycia nieruchomości niższej od ceny rynkowej, na którą zgodził się zbywca, w sytuacji gdyby nabywca ewentualnie musiał dokonać korekty wcześniej dokonanego odliczenia, wynika ze swobody zawierania umów przez strony i nie może być też uznane za „nieuzasadnioną korzyść" w rozumieniu dyrektywy VAT.

71 Wreszcie organ podatkowy i rząd fiński uważają, że w braku możliwości dokonania korekty po stronie nabywcy ciągłość systemu VAT byłaby zagrożona, ponieważ cena sprzedaży nieruchomości zostałaby obliczona w taki sposób, aby objąć ewentualną korektą odliczenia VAT, a zatem oznaczałoby to ukryte opodatkowanie, którego nabywca ze swej strony nie może odliczyć, jeżeli wykorzystywał tę nieruchomość do transakcji dających prawo do odliczenia VAT.

72 W tym względzie należy zauważyć, po pierwsze, że te same konsekwencje, nawet gdyby zostały wykazane, mogą wystąpić również w sytuacji, gdy państwo członkowskie postanowi nie skorzystać z uprawnienia przewidzianego w art. 188 ust. 2 dyrektywy VAT do uchylenia wymogu dokonywania korekty. Po drugie, jak przypomniano w pkt 68 niniejszego wyroku, art. 137 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy nadaje państwom członkowskim uprawnienie do przyznania podatnikom prawa wyboru opodatkowania dostawy budynków, co pozwoliłoby uniknąć skutków, o których mowa w poprzednim punkcie niniejszego wyroku.

73 W tych okolicznościach na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że dyrektywę VAT należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie przepisom krajowym, które przewidując na podstawie art. 188 ust. 2 tej dyrektywy, że zbywca nieruchomości nie jest zobowiązany do dokonania korekty odliczenia VAT naliczonego, jeżeli nabywca będzie wykorzystywać tę nieruchomość wyłącznie w celu dokonania transakcji dających prawo do odliczenia, zobowiązują również nabywcę do dokonania korekty tego odliczenia w odniesieniu do pozostałego okresu korekty w momencie kolejnego zbycia przez niego danej nieruchomości osobie trzeciej, która nie będzie wykorzystywać nieruchomości do takich transakcji.

*W przedmiocie pytania drugiego*

74 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy odpowiedź na pierwsze pytanie byłaby inna w sytuacji, w której pierwsze przekazanie wskazane w tym pytaniu stanowiłoby przekazanie majątku w rozumieniu art. 19 dyrektywy VAT.

75 W tym zakresie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w ramach współpracy pomiędzy Trybunałem i sądami krajowymi ustanowionej w art. 267 TFUE wyłącznie do sądu krajowego, przed który wytoczono powództwo i który musi wziąć odpowiedzialność za wydane w następstwie tego orzeczenie, należy ocena, w świetle okoliczności konkretnej sprawy, zarówno konieczności wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym, po to by mógł on rozstrzygnąć sprawę, jak również zasadności pytań, które przedkłada on Trybunałowi. W konsekwencji jeśli postawione pytania dotyczą wykładni prawa Unii, Trybunał jest co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia (zob. w szczególności wyrok z dnia 24 kwietnia 2012 r., Kamberaj, C-571/10, EU:C:2012:233, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

76 Jednakże w celu określenia swojej właściwości Trybunał powinien zweryfikować okoliczności, w jakich zwrócił się do niego sąd krajowy. Atmosfera współpracy, na której powinno opierać się postępowanie w trybie prejudycjalnym, wymaga bowiem, aby ze swej strony sąd krajowy uwzględnił rolę, jaka została powierzona Trybunałowi, polegającą na wspieraniu funkcjonowania wymiaru sprawiedliwości w państwach członkowskich, a nie na formułowaniu doradczych opinii w odniesieniu do pytań o charakterze ogólnym czy hipotetycznym (wyrok z dnia 24 kwietnia 2012 r., Kamberaj, C-571/10, EU:C:2012:233, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

77 Uzasadnieniem zwrócenia się z pytaniem prejudycjalnym nie jest bowiem zamiar uzyskania takich opinii, lecz rzeczywista potrzeba związana nierozerwalnie z rozstrzygnięciem sporu (zob. w szczególności wyroki: z dnia 8 września 2010 r., Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, pkt 38; z dnia 16 czerwca 2016 r., Rodríguez Sánchez, C-351/14, EU:C:2016:447, pkt 56).

78 Wprawdzie z utrwalonego orzecznictwa wynika, że ze względu na rozdział kompetencji pomiędzy sądami krajowymi a Trybunałem nie można wymagać od sądu odsyłającego, aby przed wystąpieniem do Trybunału dokonał wszystkich ustaleń faktycznych i oceny prawnej, które na nim ciążą w ramach jego zadań sądowych. W rzeczywistości wystarcza, że z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynikać będą przedmiot sporu w postępowaniu głównym oraz główne kwestie prawa Unii, które umożliwią państwom członkowskim przedstawienie uwag zgodnie z art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz skuteczne uczestnictwo w postępowaniu przed tym Trybunałem (zob. wyrok z dnia 8 września 2010 r., Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, pkt 39).

79 Jednakże w niniejszej sprawie sąd odsyłający wyraźnie wyjaśnia, że możliwość zastosowania przepisów dotyczących przekazania przedsiębiorstwa w postępowaniu głównym powinna być ustalana w zależności od okoliczności sporu w postępowaniu głównym i nie jest przedmiotem niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym oraz że sąd odsyłający rozstrzygnie tę kwestię, gdy ostatecznie orzeknie w przedmiocie sporu w postępowaniu głównym. Wyłącznie gdyby należało stwierdzić, że nabycie przez Sögård Fastigheter nieruchomości powinno się uznać za „przekazanie przedsiębiorstwa", pojawi się pytanie o to, czy wymaganie od niej dokonania korekty odliczeń podatku naliczonego dokonanych przez poprzedniego właściciela jest zgodne z art. 19 dyrektywy VAT.

80 W tych okolicznościach pytanie dotyczące wykładni art. 19 dyrektywy VAT jest na tym etapie sporu w postępowaniu głównym hipotetyczne i rzeczywista potrzeba udzielenia odpowiedzi na to pytanie dla rozstrzygnięcia sporu nie została wykazana.

81 W związku z tym Trybunał nie może udzielić odpowiedzi na pytanie drugie i przedstawić opinii doradczej w przedmiocie problemu, który na tym etapie jest hipotetyczny (zob. podobnie wyroki: z dnia 10 listopada 2016 r., Private Equity Insurance Group, C-156/15, EU:C:2016:851, pkt 56; z dnia 28 marca 2017 r., Rosneft, C-72/15, EU:C:2017:236, pkt 194; a także z dnia 11 grudnia 2018 r., Weiss i in., C-493/17, EU:C:2018:1000, pkt 166). Okoliczność, że pytanie to może być istotne, gdyby sąd krajowy uznał, iż przepisy dotyczące przekazania przedsiębiorstwa powinny znaleźć zastosowanie w sytuacji rozpatrywanej w postępowaniu głównym, jest w tym względzie bez znaczenia.

82 Z powyższego wynika, że pytanie drugie jest niedopuszczalne.

## W przedmiocie kosztów

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

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

**Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie przepisom krajowym, które przewidując na podstawie art. 188 ust. 2 tej dyrektywy, że zbywca nieruchomości nie jest zobowiązany do dokonania korekty odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej, jeżeli nabywca będzie wykorzystywać tę nieruchomość wyłącznie w celu dokonania transakcji dających prawo do odliczenia, zobowiązują również nabywcę do dokonania korekty tego odliczenia w odniesieniu do pozostałego okresu korekty w momencie kolejnego zbycia przez niego danej nieruchomości osobie trzeciej, która nie będzie wykorzystywać nieruchomości do takich transakcji.**

Podpisy