

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 30 czerwca 2022 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 137 – System wyboru opodatkowania – Przesłanki – Przepisy krajowe uzależniające prawo podatnika do wyboru opodatkowania VAT sprzedaży nieruchomości od przesłanki, wedle której nieruchomość ta musi zostać przeniesiona na podatnika już zidentyfikowanego do celów VAT – Obowiązek dokonania korekty odliczeń VAT w przypadku niedochowania tej przesłanki – Zasada neutralności podatkowej i zasada proporcjonalności

W sprawie C-56/21

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Mokestinėginė komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (komisję ds. sporów podatkowych przy rządzie Republiki Litewskiej) postanowieniem z dnia 16 października 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 29 stycznia 2021 r., w postępowaniu:

UAB „ARVI” ir ko

przeciwko

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: A. Prechal, prezes izby, J. Passer, F. Biltgen (sprawozdawca), N. Wahl i M.L. Arastey Sahún, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu UAB „ARVI” ir ko – L. Augustinavičienė oraz A. Paulauskas, advokatai,
- w imieniu rządu litewskiego – K. Dieninis oraz V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė oraz L. Lozano Palacios, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznik generalnej na posiedzeniu w dniu 24 marca 2022 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 135 i 137 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. 2015, L 323, s. 31, zwanej dalej „dyrektywą VAT”) oraz zasad neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy UAB „ARVI” i ko (zwaną dalej „Arvi”) a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (krajowa inspekcja podatkowa przy ministerstwie finansów Republiki Litewskiej, zwaną dalej „krajową inspekcją podatkową”) w przedmiocie skorzystania z prawa wyboru opodatkowania nieruchomości sprzedanej podatnikowi niezidentyfikowanemu do celów podatku od wartości dodanej (VAT) w momencie sprzedaży oraz sposobu realizacji prawa do odliczenia naliczonego VAT.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 135 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

j) dostawy budynków lub ich części oraz związane z nimi gruntu, inne niż dostawy [przed pierwszym zasiedleniem]

[...]”.

4 Artykuł 137 tej dyrektywy stanowi:

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

[...]

b) dostaw budynków lub ich części oraz związane z nimi gruntu innych niż dostawy [przed pierwszym zasiedleniem];

[...]

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

Państwa członkowskie mogą ograniczyć zakres tego prawa wyboru”.

5 Zgodnie z art. 168 tej dyrektywy:

„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;

[...].

6 Artykuł 213 ust. 1 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„Kiedy podatnik zgłasza rozpoczęcie, zmianę i zakończenie działalności jako podatnika”.

7 Artykuł 214 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„Państwa członkowskie podejmują niezbędne środki, aby zapewnić, że następujące osoby zostaną zidentyfikowane za pomocą indywidualnego numeru:

a) kiedy podatnik, z wyjątkiem podatników, o których mowa w art. 9 ust. 2, który dokonuje na terytorium danego państwa dostaw towarów lub świadczy usługi dające prawo do odliczenia VAT, inne niż dostawy towarów lub świadczenie usług, od których VAT jest płacony wyjątkowo przez nabywcę lub odbiorcę, zgodnie z art. 194–197 i art. 199;

[...].

Prawo litewskie

8 Artykuł 32 ust. 3 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751 (ustawy Republiki Litewskiej nr IX-751 o podatku od wartości dodanej) z dnia 5 marca 2002 r. (Žin. 2002, nr 35-1271), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu górnym (zwanej dalej „ustawą o VAT”), 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 podatnikiem zidentyfikowanym do celów 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. [...].

9 Artykuł 58 ust. 1 wspomnianej ustawy stanowi:

„Podatnik VAT zidentyfikowany do celów 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;

[...].

10 Artykuł 67 ust. 2 wspomnianej ustawy ma następujące brzmienie:

„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]. [...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

11 W wyniku przeprowadzonej w spółce Arvi kontroli prawidłowości obliczenia, deklaracji i zapłaty VAT Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (regionalna inspekcja podatkowa okręgu Kowno, Litwa, zwana dalej „regionalną inspekcją podatkową”) sporządziła w dniu 15 kwietnia 2020 r. sprawozdanie z kontroli podatkowej, w którym stwierdzono, że spółka ta błądnie zastosowała VAT należny w związku ze sprzedażą w dniu 8 maja 2015 r. nieruchomości spółce UAB „Investicijų ir inovacijų fondas” (zwaną dalej „Fondas”). Zgodnie z tym sprawozdaniem regionalna inspekcja podatkowa uznała bowiem, że w związku z tym, iż spółka Fondas nie była jeszcze zidentyfikowana do celów VAT w chwili dokonywania tej sprzedaży, spółka Arvi nie mogła wybrać opodatkowania tej transakcji ani w konsekwencji wystawić faktury obejmującej należny VAT, w związku z czym powinna była dokonać w ramach deklaracji VAT korekty kwoty odliczonego VAT.

12 Decyzją z dnia 22 maja 2020 r. inspekcja ta potwierdziła wspomniane sprawozdanie z kontroli i nakazała spółce Arvi zapłacić odpowiedniej kwoty VAT wraz z odsetkami za zwłoką.

13 Ponieważ odwołanie od tej decyzji zostało oddalone decyzją krajowej inspekcji podatkowej z dnia 23 lipca 2020 r., spółka Arvi wniosła do Mokestinė ginimų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (komisji ds. sporów podatkowych przy rządzie Republiki Litewskiej).

14 Organ ten zastanawia się na wstępie nad kwestią, czy ustawodawca litewski, decydując w ramach wykonywania przysługującego mu uznania, iż prawo wyboru opodatkowania VAT jest uzależnione od przesłanki, wedle której nabywca musi być wyjącznie podatnik zidentyfikowany do celów VAT, dochował przepisów dyrektywy VAT, mając na uwadze jej cele i istotę. Zastanawia się on ponadto nad kwestią, czy wybór podatnika o objęciu VAT sprzedaży starej nieruchomości, w sytuacji gdy wybór taki nie spełnia przesłanki określonej w art. 32 ustawy o VAT, zgodnie z którą nabywca musi być podatnikiem zidentyfikowanym do celów VAT, pozwala jednak na uznanie takiej transakcji za podlegającą VAT dostawę dóbr inwestycyjnych, w odniesieniu do której po stronie dostawcy nie powstaje obowiązek korekty odliczenia VAT. Zmierza on również do ustalenia, czy wymagając, by dostawca dokonał korekty odliczenia VAT, w sytuacji gdy nabywca nieruchomości został zidentyfikowany do celów VAT miesiąc po zawarciu transakcji, krajowa inspekcja podatkowa działała zgodnie z istotą dyrektywy VAT i zasadami określonymi w orzecznictwie Trybunału.

15 W tych okolicznościach Mokestinė ginimų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (komisja ds. sporów podatkowych przy rządzie Republiki Litewskiej) postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„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 wykładnią art. 135 i 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 korekty odliczenia oraz z zasadami neutralności VAT i skuteczności

3) Czy praktyka administracyjna, zgodnie z którą w okolicznościach takich jak w postępowaniu gównym dostawca nieruchomości jest zobowiązany do korekty odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabycia lub wytworzenia nieruchomości, ponieważ transakcja sprzedaży tej nieruchomości jest uważana za zwolniona 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?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

16 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dopytuje w istocie do ustalenia, czy art. 135 i 137 dyrektywy VAT oraz zasady neutralności podatkowej i skuteczności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które uzależniają prawo podatnika do wyboru opodatkowania VAT sprzedaży nieruchomości od przesłanki, wedle której nieruchomość ta musi zostać przeniesiona na podatnika, który w chwili zawarcia transakcji jest już zidentyfikowany do celów VAT.

17 W tym względzie należy wskazać, po pierwsze, że art. 137 dyrektywy VAT przewiduje w ust. 1, że państwa członkowskie mogą przyznać podatnikom prawo wyboru opodatkowania innymi „dostaw budynków lub ich części oraz związanego z nimi gruntu innych niż dostawy [przed pierwszym zasiedleniem]”, i uściśla w ust. 2, że państwa członkowskie „określają szczegółowe zasady korzystania z prawa wyboru przewidzianego w ust. 1” i „mogą ograniczyć zakres tego prawa wyboru”.

18 Po drugie, z orzecznictwa Trybunału dotyczącego art. 13 cz. 6 C szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), które może zostać zastosowane w drodze analogii do art. 137 dyrektywy VAT o zasadniczo identycznej treści, wynika, że państwa członkowskie mogą na mocy uprawnienia przewidzianego w tym artykule przyznać beneficjentom zwolnień przewidzianych w tej dyrektywie możliwość rezygnacji ze zwolnienia w każdym przypadku bądź w pewnych granicach, bądź też w pewnych warunkach (zob. analogicznie wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r., Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

19 I tak art. 137 dyrektywy VAT daje państwom członkowskim nie tylko możliwość przyznania podatnikom prawa wyboru opodatkowania transakcji, o którym mowa w tym przepisie, ale również możliwość ograniczenia zakresu tego prawa lub jego uchylecia. W związku z tym państwa członkowskie korzystają z szerokiego zakresu uznania w ramach tego artykułu, ponieważ do nich należy dokonanie oceny, czy należy ustanowić prawo wyboru w zależności od tego, co uważają za stosowne w zależności od kontekstu istniejącego w ich kraju w danym momencie (zob. podobnie wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r., *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, pkt 28, 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

20 Państwa członkowskie mogą również, korzystając ze swoich uprawnień dyskrecyjnych, wyłaczyć niektóre transakcje lub niektóre kategorie podatników z zakresu zastosowania tego prawa (zob. analogicznie wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r., *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, pkt 30).

21 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 (zob. analogicznie wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r., *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, pkt 31).

22 W niniejszej sprawie przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania głównego, w zakresie, w jakim określają zasady zrzeczenia się zwolnienia, o którym mowa w art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy VAT, ograniczają się do ustanowienia warunków, na jakich podatnik może skorzystać z przysługującego mu prawa wyboru opodatkowania dostawy nieruchomości, co przyznawałoby mu prawo do odliczenia.

23 Przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym są w tym względzie podobne do przepisów rozpatrywanych w sprawie, w której zapadł wyrok z dnia 9 września 2004 r., *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (C-269/03, EU:C:2004:512), które – przyjęte przez państwo członkowskie w ramach skorzystania z uprawnienia przyznania podatnikom prawa wyboru opodatkowania transakcji najmu i dzierżawy nieruchomości – uzależniały pełne odliczenie naliczonego VAT od uzyskania uprzedniej, niedziałającej wstecz, zgody organów podatkowych. W wyroku tym Trybunał orzekł, po pierwsze, że gdy państwo członkowskie uzależnia prawo wyboru opodatkowania od spełnienia określonych przesłanek prawnych, procedura uprzedniej zgody pozwala sprawdzić, czy przesłanki te zostały spełnione, a po drugie, że procedura uzyskania zgody taka jak ustanowiona przez to państwo członkowskie nie ma na celu naruszenia prawa do odliczenia, lecz przeciwnie, pozwala na pełne skorzystanie z tego prawa, z zastrzeżeniem spełnienia określonych wymogów (zob. podobnie wyrok z dnia 9 września 2004 r., *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, C-269/03, EU:C:2004:512, pkt 26, 28).

24 Taki sam wniosek nasuwa się w odniesieniu do przepisów takich jak będące przedmiotem postępowania głównego, ponieważ ustanawiają one jedynie zasady wykonywania prawa podatników do wyboru opodatkowania transakcji, które co do zasady są zwolnione z podatku. Przepisy takie nie naruszają prawa do odliczenia, lecz przeciwnie, zezwalają, w sytuacji gdy wybór ten jest stosowany zgodnie z przewidzianymi w tym celu zasadami, na skorzystanie z tego prawa, które w braku takiego wyboru byłoby wykluczone. Ponadto przesłanka, zgodnie z którą sprzedawca nieruchomości może wybrać opodatkowanie transakcji sprzedaży tylko wtedy, gdy nabywca jest podatnikiem już zidentyfikowanym do celów VAT w chwili sprzedaży, przyczynia się do zapewnienia stosowania prawa wyboru z poszanowaniem zasady pewności prawa.

25 Wniosku tego nie podważa argument podniesiony w szczególności przez Komisję, wedle

którego przesłanka ta jest sprzeczna z orzecznictwem Trybunału wynikającym w szczególności z pkt 32 wyroku z dnia 7 marca 2018 r., *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161), zgodnie z którym identyfikacja do celów VAT przewidziana w art. 214 dyrektywy VAT oraz obowiązek podatnika dotyczący zgłoszenia rozpoczęcia, zmiany i zakończenia działalności przewidziany w art. 213 tej dyrektywy, stanowi jedynie wymogi formalne dla celów kontroli, a zatem nie mogą podważać w szczególności prawa do odliczenia VAT w przypadkach, w których spełnione są przesłanki materialne prowadzące do powstania tego prawa. Jak bowiem zauważyła Rzecznik Generalna w pkt 56 opinii, orzecznictwo to nie ma znaczenia w niniejszej sprawie, ponieważ sprawa w postępowaniu głównym dotyczy nie prawa do odliczenia przysługującego nabywcy, który nie został jeszcze zidentyfikowany w chwili nabycia nieruchomości, o której mowa, lecz warunków wykonania przez zbywcę przysługującego mu prawa wyboru opodatkowania dostawy nieruchomości.

26 W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 135 i 137 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które uzależniają prawo podatnika do wyboru opodatkowania VAT sprzedaży nieruchomości od przesłanki, wedle której nieruchomość ta musi zostać przeniesiona na podatnika, który w chwili zawarcia transakcji jest już zidentyfikowany do celów VAT.

W przedmiocie pytania drugiego i trzeciego

27 Poprzez pytania drugie i trzecie, które należy rozpatrywać łącznie, sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy przepisy dyrektywy VAT oraz zasady neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom i praktyce krajowej, zgodnie z którymi sprzedawca nieruchomości jest zobowiązany do dokonania korekty odliczenia VAT naliczonego od tej nieruchomości w następstwie odmowy uznania jego prawa wyboru opodatkowania tej sprzedaży z tego powodu, że w chwili sprzedaży nabywca nie spełnia przesłanek przewidzianych dla wykonania tego prawa przez sprzedawcę.

28 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy, po pierwsze, stwierdzić, że obowiązek dokonania korekty będący przedmiotem postępowania głównego wynika z faktu, iż w niniejszej sprawie nie doszło do ważnego zrzeczenia się ze zwolnienia tej transakcji.

29 Po drugie, w odniesieniu do zasady neutralności podatkowej Trybunał orzekł, że zasada ta sprzeciwia się w szczególności temu, aby świadczenie podobnych usług, które są zatem konkurencyjne wobec siebie, być o traktowane odmiennie z punktu widzenia VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r., *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 W niniejszej sprawie ani z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, ani z uwag przedstawionych Trybunałowi nie wynika, że rozpatrywane w postępowaniu głównym uregulowanie lub praktyka krajowa wprowadzają różnicę w traktowaniu transakcji podobnych i konkurujących ze sobą. Z powodów przedstawionych szerzej przez Rzecznik Generalną w pkt 30–35 i 46 opinii prawo wyboru opodatkowania dostawy nieruchomości ma bowiem na celu uniknięcia wystąpienia u podatnika dokonującego tej dostawy niekorzystnej sytuacji konkurencyjnej, co ma na celu wdrożenie zasady neutralności podatkowej, a warunki korzystania z prawa wyboru opodatkowania określone w przepisach krajowych będących przedmiotem postępowania głównego są takie same dla wszystkich podatników, niezależnie od ich zdolności prawnej lub formy prawnej, ponieważ korzystanie to zależy wyłącznie od identyfikacji nabywcy dla celów VAT w chwili dostawy towarów.

31 Po trzecie, co się tyczy zasady skuteczności, która stoi na przeszkodzie temu, by krajowy

przepis proceduralny w praktyce uniemożliwia lub nadmiernie utrudnia stosowanie prawa Unii, w niniejszym przypadku korzystanie z prawa do odliczenia, należy przypomnieć, że jak wynika z pkt 24 niniejszego wyroku, uregulowanie takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym ustanawia jedynie zasady wykonywania prawa podatników do wyboru opodatkowania transakcji, które co do zasady są zwolnione, i nie narusza prawa do odliczenia. Ponadto ani z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, ani z uwag przedstawionych Trybunałowi nie wynika, by uregulowanie krajowe będące przedmiotem postępowania głównego lub jego zastosowanie przez organ administracji mogło w jakikolwiek sposób uczynić korzystanie z prawa do odliczenia praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym.

32 Przeciwnie, przesłanki skorzystania z prawa wyboru są znane z góry i, jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 53 opinii, podatnik taki jak Arvi dysponuje szeregiem sposobów, aby móc spełnić przesłanki ustanowione na poziomie krajowym i w ten sposób skutecznie skorzystać z prawa do odliczenia.

33 W związku z tym zasada skuteczności nie stoi na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu lub praktyce krajowej takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym.

34 Po czwarte, w odniesieniu do kwestii, czy przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania głównego lub sposób ich stosowania przez organ podatkowy są zgodne z zasadą proporcjonalności, również przywołany przez sąd odsyłający, należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału, aby przepis krajowy był zgodny z tą zasadą, musi być on właściwy dla zapewnienia realizacji zamierzonego celu i nie powinien wykraczać poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia (zob. podobnie wyrok z dnia 26 października 2010 r., Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, pkt 58).

35 W niniejszej sprawie wymóg, zgodnie z którym nabywca powinien być podatnikiem już zidentyfikowanym do celów VAT w chwili sprzedaży, aby sprzedawca mógł dokonać wyboru opodatkowania transakcji, przyczynia się do ochrony pewności prawa usługodawcy w zakresie, w jakim umożliwia mu upewnienie się, że będzie mógł skutecznie skorzystać z przysługującego mu prawa wyboru opodatkowania i do zapewnienia prawidłowego poboru VAT. Wymóg taki jest zatem odpowiedni do realizacji zamierzonego celu.

36 Ponadto nie wykracza on poza to, co jest konieczne do osiągnięcia zamierzonego celu, ponieważ pozwala zapewnić, że przed dokonaniem transakcji, którego podatnik chciałby poddać opodatkowaniu w następstwie skorzystania z przysługującego mu prawa wyboru, jest on w stanie dowiedzieć się, czy będzie mógł skutecznie skorzystać z tego prawa wyboru, i to bez konieczności przeprowadzania przez niego lub przez administrację podatkową długotrwałych weryfikacji lub testowania statusu podatnika po stronie nabywcy.

37 W świetle wyjaśnień przedstawionych przez sąd odsyłający we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym należy dodać, że poza okolicznościami, czy transakcja jest zwolniona, czy też nie, właściwe organy nie mogą uwzględnić innych okoliczności, takich jak sposób wykorzystania nieruchomości przez nabywcę. Elementem istotnym dla celów prawa do odliczenia i ewentualnego obowiązku korekty jest bowiem charakter działania, w ramach którego podatnik będący sprzedawcą wykorzystał daną nieruchomość. Ponadto uwzględnienie późniejszego wykorzystania nieruchomości przez nabywcę w celu ustalenia, czy ma miejsce transakcja podlegająca VAT, czy też nie, naruszałoby zasadę pewności prawa. Jest tak tym bardziej, że nabywca powinien dokonać korekty odliczenia naliczonego VAT, gdyby miał skorzystać z danej nieruchomości do celów transakcji zwolnionych z podatku lub nieobjętych zakresem stosowania VAT. Taka zmiana przeznaczenia nie może jednak prowadzić do tego, aby korekta odliczenia VAT dotyczącego dostawy towarów lub świadczenia usług ciążyła na podatniku innym niż ten, który dokonał tego odliczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 26 listopada

38 W niniejszym przypadku wykorzystanie przez Fondas nieruchomości nabytej od Arvi nie może zatem mieć wpływu na prawo do odliczenia VAT naliczonego przez Arvi przy nabyciu tej nieruchomości. Chodzi o dwie odrębne transakcje dotyczące różnych podatników, z których każdy prowadzi własną działalność gospodarczą.

39 Ponadto, co się tyczy kwestii, czy do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy nie doszło do oszustwa lub nadużycia, wystarczy przypomnieć, po pierwsze, że jeżeli organ podatkowy stwierdzi, iż prawo do odliczenia zostało wykonane w sposób noszący znamiona oszustwa lub nadużycia, jest on uprawniony do stwierdzenia, że skutkiem wstecznym, zwrotu odliczonych kwot (wyrok z dnia 28 lutego 2018 r., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C?672/16, EU:C:2018:134, pkt 52). Po drugie, podatnikom przysuguje co do zasady swoboda wyboru struktur organizacyjnych lub trybów transakcyjnych, które uważają za najlepiej przystosowane do potrzeb ich działalności gospodarczej i w celu ograniczenia swoich obciążeń podatkowych, ponieważ zakaz praktyk stanowiących nadużycie zabrania jedynie czysto sztucznych struktur, w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, tworzonych wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celami dyrektywy VAT (zob. podobnie postanowienie z dnia 3 września 2020 r., Vikingo F?vállalkozó, C?610/19, EU:C:2020:673, pkt 62 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 W świetle powyższych rozważań na pytania drugie i trzecie należy odpowiedzieć, że przepisy dyrektywy VAT oraz zasady neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie przepisom i praktyce krajowej, zgodnie z którymi sprzedawca nieruchomości jest zobowiązany do dokonania korekty odliczenia VAT naliczonego od tej nieruchomości w następstwie odmowy uznania jego prawa wyboru opodatkowania tej sprzedaży z tego powodu, że w chwili sprzedaży nabywca nie spełnia przesłanek przewidzianych dla wykonania tego prawa przez sprzedawcę. O ile rzeczywiste wykorzystanie przedmiotowej nieruchomości przez nabywcę w ramach działalności podlegającej opodatkowaniu VAT jest w tym względzie bez znaczenia, o tyle właściwe organy są jednak zobowiązane zbadać ewentualne istnienie oszustwa lub nadużycia po stronie podatnika, który zamierza skorzystać z przysługującego mu prawa wyboru opodatkowania danej transakcji.

W przedmiocie kosztów

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

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

1) **Artykuły 135 i 137 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które uzależniają prawo podatnika do wyboru opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) sprzedaży nieruchomości od przesłanki, wedle której nieruchomości ta musi zostać przeniesiona na podatnika, który w chwili zawarcia transakcji jest już zidentyfikowany do celów VAT.**

2) **Przepisy dyrektywy 2006/112 oraz zasady neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie przepisom i praktyce krajowej, zgodnie z którymi sprzedawca nieruchomości jest zobowiązany do dokonania korekty odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) naliczonego od tej nieruchomości w następstwie odmowy uznania jego prawa wyboru opodatkowania tej sprzedaży z tego powodu, że w chwili sprzedaży nabywca nie spełnia**

przesłanek przewidzianych dla wykonania tego prawa przez sprzedawcę. O ile rzeczywiste wykorzystanie przedmiotowej nieruchomości przez nabywcę w ramach działalności podlegającej opodatkowaniu VAT jest w tym względzie bez znaczenia, o tyle właściwe organy są jednak zobowiązane zbadać ewentualne istnienie oszustwa lub nadużycia po stronie podatnika, który zamierza skorzystać z przysługującego mu prawa wyboru opodatkowania danej transakcji.

Podpisy

* Język postępowania: litewski.