



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziewiąta izba)

z dnia 6 lipca 2017 r.<sup>1</sup>

Odesłanie prejudycjalne — Podatek od wartości dodanej (VAT) — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuł 199 ust. 1 lit. c) — Brak rejestracji do celów VAT — System odwrotnego obciążenia — Hipotetyczny charakter pytania prejudycjalnego — Niedopuszczalność wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

W sprawie C-392/16

mającej za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Curtea de Apel București (sąd apelacyjny w Bukareszcie, Rumunia) postanowieniem z dnia 25 kwietnia 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 13 lipca 2016 r., w postępowaniu:

**Dumitru Marcu**

przeciwko

**Agencia Națională de Administrare Fiscală (ANAF),**

**Directia Generală Regională a Finanțelor Publice București,**

TRYBUNAŁ (dziewiąta izba),

w składzie: E. Juhász, prezes izby, C. Vajda i C. Lycourgos (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Bobek,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu rumuńskiego przez R.H. Radu, L. Lițu oraz C.M. Florescu, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz L. Radu Bouyon, działające w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

<sup>1</sup> — Język postępowania: rumuński.

## Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni 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) i 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), w szczególności ich przepisów dotyczących przesłanek zastosowania systemu odwrotnego obciążenia.
- 2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu między Dumitru Marcu a Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) – Direcția Generală regională a finanțelor publice București (krajową agencją administracji podatkowej – regionalną dyrekcją generalną finansów publicznych w Bukareszcie, Rumunia, zwaną dalej „organami podatkowymi”) w przedmiocie skargi o stwierdzenie nieważności decyzji tych organów retroaktywnie nakładającej na skarżącego obowiązek uiszczenia podatku od wartości dodanej (VAT) z tytułu transakcji dotyczących nieruchomości i odmawiającej zastosowania wobec niego systemu odwrotnego obciążenia.

### Ramy prawne

- 3 Artykuł 2 Aktu dotyczącego warunków przystąpienia Republiki Bułgarii i Rumunii oraz dostosowań w traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej (Dz.U. 2005, L 157, s. 203) stanowi:

„Postanowienia traktatów założycielskich oraz przepisy aktów przyjętych przez instytucje i Europejski Bank Centralny przed dniem przystąpienia są od dnia przystąpienia wiążące dla Bułgarii i Rumunii oraz są stosowane w tych państwach zgodnie z warunkami określonymi w tych traktatach i w niniejszym akcie”.

### Dyrektywa 2006/112

- 4 Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

- 5 Artykuł 12 tej dyrektywy stanowi:

„1. Państwa członkowskie mogą uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie dokonuje transakcji związanej z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi, w szczególności jednej z następujących transakcji:

- a) dostawa budynku lub części budynku oraz związanego z nim gruntu, przed pierwszym zasiedleniem;
- b) dostawa terenu budowlanego [działki budowlanej].

2. Do celów ust. 1 lit. a) »budynek« oznacza dowolną konstrukcję trwale związaną z gruntem.

Państwa członkowskie mogą określić szczegółowe zasady stosowania kryterium, o którym mowa w ust. 1 lit. a), do przebudowy budynków oraz zdefiniować pojęcie »gruntu związanego z budynkiem«.

[...]

3. Do celów ust. 1 lit. b) »teren budowlany« oznacza każdy grunt nieuzbrojony lub uzbrojony, uznawany za teren budowlany przez państwa członkowskie”.

6 Artykuł 135 ust. 1 wspomnianej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„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);

k) dostawy terenów niezabudowanych innych niż dostawy terenów budowlanych, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. b);

[...]”.

7 Zgodnie z art. 137 ust. 1 tej samej dyrektywy:

„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);

c) dostaw terenów niezabudowanych innych niż dostawy terenów budowlanych, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. b);

[...]”.

8 Artykuł 193 dyrektywy 2006/112 ma następujące brzmienie:

„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”.

9 Artykuł 199 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie mogą postanowić, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik – odbiorca następujących transakcji:

[...]

c) dostawy nieruchomości w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. j) i k), gdy dostawca wybrał opodatkowanie dostawy zgodnie z art. 137;

[...]”.

10 Artykuł 395 ust. 1 wymienionej dyrektywy stanowi:

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

[...]”.

11 Artykuł 411 tej samej dyrektywy brzmi następująco:

„1. Dyrektywa 67/227/EWG i [szósta] dyrektywa 77/388/EWG zostają uchylone bez uszczerbku dla obowiązków państw członkowskich dotyczących określonych w załączniku XI część B terminów transpozycji do prawa krajowego i wykonania powyższych dyrektyw.

2. Odesłania do uchylonych dyrektyw są uznawane za odesłania do niniejszej dyrektywy zgodnie z tabelą zbieżności znajdującą się w załączniku XII”.

12 Artykuł 413 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Niniejsza dyrektywa wchodzi w życie 1 stycznia 2007 r.”.

### ***Prawo rumuńskie***

#### ***Ustawa nr 571/2003 ustanawiająca kodeks podatkowy***

13 Artykuł 127 ustawy nr 571/2003 ustanawiającej kodeks podatkowy (zwanej dalej „kodeksem podatkowym”) stanowi:

#### ***„Podatnicy i działalność gospodarcza***

1) Za podatnika uznaje się każdego, kto prowadzi samodzielnie w dowolnym miejscu jakiegokolwiek rodzaj działalności gospodarczej spośród wymienionych w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

2) Zgodnie z tym działem działalność gospodarcza obejmuje działalność produkcyjną, handlową lub usługową, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą oraz wykonywaniem wolnych zawodów lub zawodów uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w również wykorzystywanie majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu stałego dochodu”.

14 Artykuł 160 kodeksu podatkowego w wersji obowiązującej w 2007 r. stanowił:

#### ***„Procedury uproszczone***

1) Dostawcy lub usługodawcy i odbiorcy towarów lub usług wymienionych w ust. 2 są zobowiązani zastosować procedury uproszczone przewidziane w niniejszym artykule. Niezbędnym warunkiem stosowania tych procedur jest, aby zarówno dostawcy lub usługodawcy, jak i odbiorcy zostali zarejestrowani do celów VAT zgodnie z art. 153.

2) Towary i usługi, do których mają zastosowanie procedury uproszczone, to:

[...]

b) budynki lub ich części oraz związany z nimi grunt wszelkiego rodzaju, których dostawa jest objęta podatkiem;

[...]

3) Dostawcy lub usługodawcy zobowiązani są do umieszczenia wzmianki »odwrotne obciążenie« na fakturach za dostawy towarów, o których mowa w ust. 2, bez wskazywania odpowiedniej wysokości podatku. Na fakturach wystawionych przez dostawców lub usługodawców odbiorcy wskazują odpowiednią wysokość podatku, przy czym wskazują oni zarówno wysokość podatku pobranego, jak i wysokość podatku podlegającego odliczeniu w deklaracjach VAT. W przypadku transakcji objętych procedurą uproszczoną między dostawcą lub usługodawcą i odbiorcą nie dochodzi do zapłaty VAT.  
[...]

5) Przepisy niniejszego artykułu stosowane są zarówno przez dostawcę lub usługodawcę, jak i przez odbiorcę. W przypadku gdy dostawca lub usługodawca nie umieścił wzmianki »odwrotne obciążenie« na fakturach dotyczących towarów lub usług, o których mowa w ust. 2, odbiorca jest zobowiązany zastosować odwrotne obciążenie, odstąpić od zapłaty VAT dostawcy lub usługodawcy, umieścić z własnej inicjatywy wzmiankę »odwrotne obciążenie« na fakturze oraz podporządkować się obowiązkom, o których mowa w ust. 3”.

#### ***Decyzja rządowa nr 44/2004 dotycząca instrukcji stosowania kodeksu podatkowego***

15 Punkt 62 ust. 2 decyzji rządowej nr 44/2004 dotyczącej instrukcji stosowania kodeksu podatkowego, w wersji zmienionej w 2007 r., stanowił:

„Jeśli po osiągnięciu lub przekroczeniu limitu zwolnienia podatnik nie wystąpi o rejestrację zgodnie z art. 153 kodeksu podatkowego, organy podatkowe dokonują następujących czynności:

a) jeśli właściwe organy podatkowe stwierdzą naruszenie przepisów prawa, zanim podatnik zostanie zarejestrowany do celów VAT, zgodnie z art. 153 kodeksu podatkowego, nakazują temu podatnikowi uiszczenie kwoty podatku, która byłaby należna zgodnie z ogólnymi zasadami, gdyby podatnik ten był zarejestrowany do celów VAT, zgodnie z art. 153 kodeksu podatkowego, za okres między momentem, w którym powinna była nastąpić rejestracja do celów VAT na wniosek podatnika złożony w terminie określonym ustawą, a momentem stwierdzenia naruszenia przepisów prawa. Ponadto organy kontroli z urzędu rejestrują taką osobę do celów VAT, zgodnie z art. 153 ust. 7 kodeksu podatkowego.

[...]”.

16 Punkt 82 tejże instrukcji w wersji obowiązującej w 2007 r. miał następujące brzmienie:

„Niezbędnym warunkiem zastosowania procedur uproszczonych, to znaczy odwrotnego obciążenia, przewidzianym w art. 160 ust. 1 kodeksu podatkowego, jest to, aby zarówno dostawca lub usługodawca, jak i odbiorca zostali zarejestrowani do celów VAT zgodnie z art. 153 kodeksu podatkowego, a dana transakcja podlegała opodatkowaniu [...].

[...]

9) Sankcją stosowaną przez organy podatkowe wobec dostawców lub usługodawców i odbiorców za niezastosowanie ustanowionych ustawą procedur uproszczonych jest nakaz sprostowania transakcji i zastosowania odwrotnego obciążenia zgodnie z przepisami niniejszej instrukcji.

[...]”.

## Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

- 17 W okresie od sierpnia 2005 r. do grudnia 2009 r. D. Marcu zawarł w charakterze sprzedawcy 35 transakcji dotyczących nieruchomości związanych z gruntami i lokalami mieszkalnymi należącymi do jego majątku osobistego, zarówno z osobami fizycznymi niezarejestrowanymi do celów VAT, jak i z rumuńskimi osobami prawnymi zarejestrowanymi do celów VAT. Od transakcji tych nie pobrał on ani nie zapłacił skarbowi państwa należnego VAT.
- 18 Zdaniem sądu odsyłającego tylko siedem z tych 35 transakcji ma znaczenie dla zawisłej przed nim sprawy. Chodzi o siedem umów sprzedaży zawartych w okresie od września 2006 r. do listopada 2007 r. z rumuńskimi osobami prawnymi zarejestrowanymi do celów VAT.
- 19 W następstwie kontroli przeprowadzonej w 2010 r. organy podatkowe ustaliły, że te transakcje dotyczące nieruchomości spełniały wymogi prawne w celu uznania ich za transakcje wchodzące w zakres stosowania VAT i że D. Marcu jest podatnikiem, zważywszy na przekroczenie limitu zwolnienia i okoliczność, iż prowadził on działalność gospodarczą polegającą na wykorzystywaniu majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych i prawnych w celu uzyskania z tego tytułu stałego dochodu.
- 20 W dniu 29 września 2010 r. organy podatkowe stwierdziły również, że D. Marcu nie dopełnił spoczywającego na nim obowiązku zarejestrowania się do celów VAT w ciągu dziesięciu dni od daty przekroczenia limitu zwolnienia z VAT. Ponadto organy te uznały, że w dniu 1 lutego 2006 r. D. Marcu stał się zobowiązanym do zapłaty VAT, i wydały decyzję o określeniu zobowiązania podatkowego z tytułu VAT należnego retroaktywnie od wszystkich transakcji dotyczących nieruchomości, które D. Marcu zawarł od tamtej pory jako sprzedawca.
- 21 Dumitru Marcu zakwestionował zgodność z prawem tej decyzji przed Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (krajowym urzędem administracji podatkowej – dyrekcją generalną ds. zażaleń, Rumunia) i zażądał, z tytułu transakcji zawartych w 2006 r. i w 2007 r. z podmiotami zarejestrowanymi do celów VAT, zastosowania procedury uproszczonej, mianowicie systemu odwrotnego obciążenia, która na mocy prawa krajowego była obowiązkowa w tym okresie w przypadku dotyczących gruntów transakcji między podatnikami.
- 22 Zdaniem D. Marcu, w zakresie, w jakim organy podatkowe nadały mu retroaktywnie, to jest od dnia 1 lutego 2006 r., status podatnika VAT, organy te powinny być również zastosować do tych transakcji system odwrotnego obciążenia. Twierdził on, że rejestracja do celów VAT jest warunkiem formalnym umożliwiającym monitorowanie stosowania tego systemu i nie powinna ona mieć żadnego wpływu na przyznanie prawa do skorzystania z niego.
- 23 Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (krajowy urząd administracji podatkowej – dyrekcja generalna ds. zażaleń) nie uwzględnił argumentacji D. Marcu dotyczącej retroaktywnego zastosowania systemu odwrotnego obciążenia, twierdząc, że zgodnie z krajowym ustawodawstwem podatkowym obowiązującym w latach 2006 i 2007 niezbędnym warunkiem jego zastosowania była rejestracja zarówno dostawcy, jak i odbiorcy do celów VAT. Natomiast w odniesieniu do D. Marcu warunek ten nie był spełniony.
- 24 W ramach postępowania sądowego wszczętego po wydaniu tej decyzji przez Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (krajowy urząd administracji podatkowej – dyrekcję generalną ds. zażaleń) organy podatkowe podtrzymały swe stanowisko, powołując te same argumenty. W postępowaniu przed sądem odsyłającym D. Marcu utrzymywał, że należało skierować do Trybunału pytanie dotyczące zgodności tego stanowiska z prawem Unii w dziedzinie VAT.

- 25 W tym względy sąd odsyłający wskazuje, że z orzecznictwa Trybunału wynika, iż rejestracja do celów VAT stanowi wymóg formalny, który nie może podważyć prawa do skorzystania z odliczenia VAT, jeśli materialne warunki powstania tego prawa są spełnione. Zdaniem sądu odsyłającego w okolicznościach faktycznych zawisłej przed nim sprawy powstaje zatem pytanie, czy posiadanie numeru rejestracji do celów VAT w momencie, w którym następuje dostawa nieruchomości, stanowi również zwykły wymóg formalny do celów stosowania systemu odwrotnego obciążenia, czy też stanowi ono wymóg materialny, którego brak musi oznaczać brak możliwości zastosowania tego systemu, i to nawet wówczas, gdy zgodnie z prawem rumuńskim jego zastosowanie jest obowiązkowe w przypadku transakcji dotyczących nieruchomości.
- 26 W tej sytuacji Curtea de Apel București (sąd apelacyjny w Bukareszcie, Rumunia) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym [szósta dyrektywa 77/388 i dyrektywa 2006/112] stoją na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu lub praktyce podatkowej, zgodnie z którą do podmiotu poddanego kontroli i zarejestrowanego następnie z urzędu w następstwie takiej kontroli do celów VAT nie ma zastosowania system odwrotnego obciążenia (procedury uproszczone), który w tym okresie był obowiązkowy z tytułu dotyczących nieruchomości transakcji między podatnikami VAT, z uwagi na to, że kontrolowany podmiot nie wniósł o zarejestrowanie do celów VAT ani nie uzyskał tej rejestracji przed dokonaniem takich transakcji lub w dniu przekroczenia limitu zwolnienia?”.

#### **W przedmiocie dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym**

- 27 Pytanie sądu odsyłającego ma na celu ustalenie, czy szósta dyrektywa 77/388 i dyrektywa 2006/112 stoją na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu lub krajowej praktyce podatkowej, zgodnie z którymi system odwrotnego obciążenia może być zastosowany jedynie wtedy, gdy w momencie dokonywania tej transakcji zarówno dostawca, jak i odbiorca towaru będącego przedmiotem transakcji są zarejestrowani do celów VAT, przy czym niespełnienie tego warunku pociąga za sobą zastosowanie ogólnych zasad VAT i oznacza, że dostawca musi zapłacić ten podatek.
- 28 W przedmiocie dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym należy stwierdzić, po pierwsze, że jedna z siedmiu transakcji dotyczących nieruchomości będących przedmiotem postępowania głównego to umowa sprzedaży zawarta w dniu 13 września 2006 r., czyli jeszcze przed przystąpieniem Rumunii do Unii Europejskiej w dniu 1 stycznia 2007 r.
- 29 Tymczasem Trybunał jest właściwy do dokonywania wykładni prawa Unii jedynie w zakresie, w jakim dotyczy to jego stosowania w nowym państwie członkowskim od momentu przystąpienia tego państwa do Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 10 stycznia 2006 r., Ynos, C-302/04, EU:C:2006:9, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 30 W konsekwencji Trybunał nie jest właściwy do udzielenia odpowiedzi na postawione mu pytanie w zakresie, w jakim dotyczy ono umowy sprzedaży zawartej w dniu 13 września 2006 r.
- 31 Po drugie, należy stwierdzić, że pytanie prejudycjalne dotyczy zarówno przepisów szóstej dyrektywy 77/388, jak i przepisów dyrektywy 2006/112.
- 32 W tym zakresie należy zauważyć, że okoliczności faktyczne sprawy w postępowaniu głównym wystąpiły po dniu 1 stycznia 2007 r., to jest po dniu, w którym zgodnie z art. 411 i 413 dyrektywy 2006/112 dyrektywa ta weszła w życie, a szósta dyrektywa 77/388 została uchylona. Poza tym z art. 411 ust. 2 dyrektywy 2006/112 wynika, że odesłania do szóstej dyrektywy 77/388 są uznawane, od tego samego dnia, za odesłania do dyrektywy 2006/112.

- 33 A zatem tylko analiza przepisów dyrektywy 2006/112 jest użyteczna do odpowiedzi na pytanie prejudycjalne.
- 34 Po trzecie, Komisja podaje w wątpliwość użyteczność odpowiedzi na pytanie prejudycjalne dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym, a tym samym dopuszczalność wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Jej zdaniem nie jest bowiem jasne, czy D. Marcu, działający jako sprzedawca gruntów i lokali mieszkalnych należących do jego majątku osobistego, może zostać uznany za „podatnika” w rozumieniu art. 9 dyrektywy 2006/112. Jeśli natomiast D. Marcu nie można uznać za „podatnika”, zdaniem Komisji decyzja o określeniu zobowiązania podatkowego stanowiąca przedmiot postępowania głównego powinna zostać uchylona, bez konieczności kierowania pytania do Trybunału.
- 35 W tym względzie należy przypomnieć, że zadaniem Trybunału nie jest wypowiedanie się co do wykładni i stosowania przepisów krajowych ani ustalanie okoliczności faktycznych niezbędnych dla rozwiązania sporu krajowego. W ramach podziału kompetencji pomiędzy sądy Unii i krajowe do Trybunału należy bowiem uwzględnienie kontekstu faktycznego i prawnego, w który wpisuje się pytanie prejudycjalne, w sposób, w jaki został on określony przez sąd odsyłający (zob. podobnie w szczególności wyrok z dnia 13 czerwca 2013 r., Kostov, C-62/12, EU:C:2013:391, pkt 25).
- 36 W świetle powyższego należy wziąć pod uwagę fakt, że we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, opierając się o przepisy prawa rumuńskiego transponującego art. 9 dyrektywy 2006/112, sąd odsyłający uznał D. Marcu za podatnika, oraz fakt, że sam zainteresowany nie wydaje się kwestionować tej kwalifikacji dokonanej w ramach postępowania krajowego.
- 37 Rozpatrując zatem wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym z tego punktu widzenia, należy go uznać za dopuszczalny.
- 38 Po czwarte wreszcie, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, jeśli jest oczywiste, że wykładnia prawa Unii, o którą wnioskowano, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem sporu głównego, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje elementami stanu faktycznego albo prawnego, które są konieczne do udzielenia użytecznej odpowiedzi na przedstawione mu pytania, Trybunał odrzuca wniosek sądu krajowego jako niedopuszczalny (zob. podobnie wyrok z dnia 2 marca 2017 r., Pérez Retamero, C-97/16, EU:C:2017:158, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 39 W tym względzie należy zaznaczyć, że pytanie prejudycjalne opiera się na założeniu, że system odwrotnego obciążenia przewidziany w dyrektywie 2006/112 może być zastosowany do transakcji rozpatrywanych w postępowaniu głównym.
- 40 Tymczasem z akt sprawy przekazanych Trybunałowi nie wynika, aby Rumunia została upoważniona, na podstawie art. 395 dyrektywy 2006/112, do stosowania systemu odwrotnego obciążenia w przypadkach, które nie są wyraźnie przewidziane w tej dyrektywie.
- 41 W konsekwencji należy ustalić, czy transakcje dotyczące nieruchomości będące przedmiotem postępowania głównego mogą w ogóle zostać objęte systemem odwrotnego obciążenia na podstawie art. 199 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112.
- 42 Artykuł 199 dyrektywy 2006/112 ustanawia wyjątek od zasady wyrażonej w art. 193 tej dyrektywy, zgodnie z którą to zasadą każdy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług obowiązany jest do zapłaty VAT. Wspomniany art. 199 umożliwia bowiem państwom członkowskim zastosowanie, w sytuacjach wskazanych w ust. 1 lit. a)–g) tego przepisu, systemu odwrotnego obciążenia, w ramach którego osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik będący odbiorcą transakcji podlegającej owemu podatkowi (zob. podobnie wyrok z dnia 13 czerwca 2013 r., Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, pkt 23).



- 43 I tak, zgodnie z art. 199 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112, państwa członkowskie mogą postanowić, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik będący odbiorcą dostawy nieruchomości w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. j) i k) tej dyrektywy, gdy dostawca wybrał opodatkowanie dostawy zgodnie z art. 137 tego aktu.
- 44 Należy zaznaczyć, że art. 135 ust. 1 lit. j) i k) dyrektywy 2006/112 zobowiązuje państwa członkowskie do zwolnienia z VAT dostaw budynków lub ich części oraz związanego z nimi gruntu innych niż dostawy, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy, oraz dostaw terenów niezabudowanych innych niż dostawy terenów budowlanych, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy. Artykuł 12 ust. 1 lit. a) i b), do którego odsyła art. 135 ust. 1 lit. j) i k) dyrektywy 2006/112, dotyczy dostaw budynków lub części budynków oraz związanych z nimi gruntów przed pierwszym zasiedleniem oraz dostaw terenów budowlanych.
- 45 Z przepisów, tych interpretowanych łącznie, wynika, że dostawy budynków lub części budynków oraz związanych z nimi gruntów inne niż te, które zostały dokonane przed pierwszym zasiedleniem, i dostawy terenów niezabudowanych innych niż dostawy terenów budowlanych co do zasady podlegają zwolnieniu z VAT.
- 46 Artykuł 137 dyrektywy 2006/112 pozwala jednak państwom członkowskim na przyznanie ich podatnikom prawa wyboru opodatkowania niektórych transakcji, między innymi transakcji, o których mowa w art. 135 ust. 1 lit. j) i k) tej dyrektywy, czyli transakcji wymienionych w poprzednim punkcie.
- 47 Procedura odwrotnego obciążenia może być zastosowana, na mocy art. 199 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112, do transakcji, o których mowa w art. 135 ust. 1 lit. j) i k) tej dyrektywy, tylko wtedy, gdy zainteresowane państwo członkowskie zdecyduje się przyznać swoim podatnikom prawo przewidziane w art. 137 dyrektywy 2006/112 i gdy jeden z tych podatników skorzysta z tego prawa w odniesieniu do wspomnianych transakcji.
- 48 W tym względzie należy zaznaczyć, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie określa dokładnie natury nieruchomości, których dotyczy sprawa w postępowaniu głównym.
- 49 Jednakże, zakładając, po pierwsze, że transakcje będące przedmiotem sprawy w postępowaniu głównym dotyczą nieruchomości, o których mowa w art. 135 ust. 1 lit. j) i k) dyrektywy 2006/112, Rumunia musiałaby jeszcze w swoim ustawodawstwie przyznać podatnikom możliwość, przewidzianą w art. 137 tej dyrektywy, wyboru opodatkowania w odniesieniu do dostaw takich nieruchomości. Tymczasem z postanowienia odsyłającego nie wynika, aby w ustawodawstwie rumuńskim taka możliwość została przewidziana, co jednak powinno zostać sprawdzone przez sąd odsyłający.
- 50 W tym zakresie, nawet gdyby przyjąć, że ustawodawstwo rumuńskie przewiduje taką możliwość, z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wyraźnie wynika, że D. Marcu nie dokonał wyboru opodatkowania transakcji będących przedmiotem sprawy w postępowaniu głównym, ponieważ nie był on zarejestrowany do celów VAT, a kiedy organy podatkowe uznały go z urzędu za podatnika i skierowały do niego decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego wynikającego z tych transakcji, podważył on zgodność tej decyzji z prawem.
- 51 W konsekwencji, jeżeli wszystkie transakcje będące przedmiotem sprawy w postępowaniu głównym lub niektóre z nich dotyczą nieruchomości, o których mowa w art. 135 ust. 1 lit. j) i k) dyrektywy 2006/112, biorąc pod uwagę fakt, że Rumunia nie skorzystała w swoim ustawodawstwie z przewidzianej w art. 137 ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy 2006/112 możliwości przyznania podatnikom wyboru opodatkowania tych transakcji, lub fakt, że D. Marcu nie oświadczył wyraźnie, zgodnie z art. 137 tej dyrektywy, że dokonuje takiego wyboru, przesłanki zastosowania art. 199 ust. 1 lit. c) wspomnianej dyrektywy nie zostały spełnione, a zatem niemożliwe jest zastosowanie przewidzianego w niej systemu odwrotnego obciążenia.

- 52 Zakładając, po drugie, że transakcje będące przedmiotem sprawy w postępowaniu głównym dotyczą nieruchomości, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy 2006/112, system odwrotnego obciążenia tym bardziej nie może zostać zastosowany do tych transakcji, ponieważ nie zostały one wymienione w zamkniętym katalogu transakcji ustanowionym w art. 199 ust. 1 lit. a)–g) dyrektywy 2006/112.
- 53 Mając na uwadze powyższą analizę przepisów dyrektywy 2006/112, należy stwierdzić, że ustanowiony w tej dyrektywie system odwrotnego obciążenia nie może być zastosowany do transakcji będących przedmiotem postępowania głównego. W konsekwencji pytanie prejudycjalne, które dotyczy przesłanek jego zastosowania, ma charakter hipotetyczny, a odpowiedź na nie nie jest konieczna dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym. Pytanie to jest zatem niedopuszczalne.
- 54 W świetle całości powyższych rozważań należy stwierdzić, że niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest niedopuszczalny.

### **W przedmiocie kosztów**

- 55 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 (dziewiąta izba) orzeka, co następuje:

**Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Curtea de Apel București (sąd apelacyjny w Bukareszcie, Rumunia) jest niedopuszczalny.**

Podpisy