



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 16 lutego 2023 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Budowa kompleksu nieruchomości przez spółkę nieposiadającą osobowości prawnej – Umowa spółki – Sprzedaż mieszkań wchodzących w skład tego kompleksu nieruchomości przez niektórych wspólników – Ustalenie podatnika zobowiązanego do zapłaty podatku – Zasada neutralności podatkowej – Prawo do odliczenia VAT

W sprawie C-519/21

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Curtea de Apel Cluj (sąd apelacyjny w Klużu, Rumunia) postanowieniem z dnia 28 czerwca 2021 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 24 sierpnia 2021 r., w postępowaniu:

ASA

przeciwko

DGRFP Cluj,

przy udziale:

BP,

MB,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: M.L. Arastey Sahún (sprawozdawczyni), prezes izby, F. Biltgen i J. Passer, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Emiliou,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu ASA – S.I. Puț, avocat,

* Język postępowania: rumuński.

– w imieniu rządu rumuńskiego – E. Gane, A. Rotăreanu i A. Wellman, w charakterze pełnomocników,
– w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia i J. Jokubauskaitė, w charakterze pełnomocników,
podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,
wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni 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, zwanej dalej „dyrektywą VAT”), a także zasad proporcjonalności, neutralności podatkowej i pewności prawa.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy ASA – osobą fizyczną – a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (regionalną dyrekcją generalną ds. finansów publicznych w Klużu-Napoce, Rumunia) (zwaną dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie opodatkowania transakcji sprzedaży mieszkań podatkiem od wartości dodanej (VAT).

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Zgodnie z art. 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT:
„VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów”.
- 4 Artykuł 9 ust. 1 tej dyrektywy 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 11 wspomnianej dyrektywy stanowi:
„Po konsultacji z komitetem doradczym ds. podatku od wartości dodanej [...] każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego, które będąc niezależnymi pod względem prawnym, są ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym.

Państwo członkowskie korzystające z możliwości przewidzianej w akapicie pierwszym może przyjąć wszelkie niezbędne środki, aby zapobiec uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania poprzez wykorzystanie tego przepisu”.

6 Artykuł 12 owej dyrektywy przewiduje:

„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.

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«.

Państwa członkowskie mogą zastosować kryteria inne niż kryterium pierwszego zasiedlenia, takie jak okres upływający między datą ukończenia budynku a datą pierwszej dostawy lub też okres upływający między datą pierwszego zasiedlenia a datą następnej dostawy, pod warunkiem że okresy te nie przekraczają, odpowiednio, pięciu i dwóch lat.

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

7 Stosownie do art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT:

„»Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”.

8 Artykuł 62 tej dyrektywy stanowi:

„Do celów niniejszej dyrektywy:

- 1) »zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego« oznacza zdarzenie, w wyniku którego zostają spełnione prawne wymogi wymagalności VAT;
- 2) podatek staje się »wymagalny«, gdy organ podatkowy staje się z mocy prawa uprawniony do żądania zapłaty podatku od osoby zobowiązanej do jego uiszczenia, nawet jeśli termin płatności może zostać odroczony”.

9 Zgodnie z art. 63 wspomnianej dyrektywy:

„Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług”.

10 Artykuł 65 owej dyrektywy przewiduje:

„W przypadku wpłaty zaliczek przed dostawą towarów lub świadczeniem usług, VAT staje się wymagalny w momencie otrzymania wpłaty i naliczany jest od wysokości otrzymanej wpłaty”.

11 Artykuł 73 dyrektywy VAT stanowi:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

12 Artykuł 78 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Do podstawy opodatkowania wlicza się następujące elementy:

- a) podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego VAT;
- b) koszty dodatkowe, takie jak koszty prowizji, opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dostawcę lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Do celów akapitu pierwszego lit. b), państwa członkowskie mogą uznać koszty objęte odrębną umową za koszty dodatkowe”.

13 Zgodnie z art. 167 wspomnianej dyrektywy:

„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

14 Artykuł 168 owej 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;

[...]”.

15 Artykuł 178 dyrektywy VAT stanowi:

„W celu skorzystania z prawa do odliczenia podatnik musi spełnić następujące warunki:

- a) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług, musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236 i art. 238, 239 i 240;

[...]”.

16 Artykuł 179 tej dyrektywy przewiduje:

„Podatnik dokonuje odliczenia poprzez potrącenie od całkowitej kwoty VAT należnego za dany okres rozliczeniowy kwoty VAT dającej w tym samym okresie prawo do odliczenia stosowane zgodnie z art. 178.

Państwa członkowskie mogą jednakże wymagać od podatników dokonujących okazjonalnych transakcji, o których mowa w art. 12, stosowania prawa do odliczenia dopiero w momencie dostawy”.

17 Zgodnie z art. 226 wspomnianej dyrektywy:

„Bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w niniejszej dyrektywie, faktury wystawione zgodnie z przepisami art. 220 i 221, do celów VAT, zawierają wyłącznie następujące dane:

- 1) datę wystawienia faktury;
- 2) kolejny numer, nadany w ramach jednej lub kilku serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę;
- 3) numer identyfikacyjny VAT, o którym mowa w art. 214, pod którym podatnik dostarczył towary lub świadczył usługi;
- 4) numer identyfikacyjny VAT nabywcy lub usługobiorcy, o którym mowa w art. 214, pod którym otrzymał on towary lub usługi, z tytułu których jest zobowiązany do zapłaty VAT, lub też otrzymał towary, o których mowa w art. 138;
- 5) pełną nazwę (nazwisko) i adres podatnika oraz nabywcy lub usługobiorcy;
- 6) ilość i rodzaj dostarczonych towarów lub zakres i rodzaj wykonanych usług;
- 7) datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usług lub datę dokonania wpłaty zaliczki, o której mowa w art. 220 pkt 4 i 5, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury;
- 8) podstawę opodatkowania dla każdej stawki podatku lub zwolnienia, cenę jednostkową z wyłączeniem VAT, a także wszelkie upusty lub rabaty, o ile nie zostały one uwzględnione w cenie jednostkowej;
- 9) zastosowaną stawkę VAT;
- 10) kwotę VAT do zapłaty, chyba że zastosowano procedurę szczególną, która zgodnie z niniejszą dyrektywą wyklucza podawanie takiej informacji;

[...]”.

Prawo rumuńskie

- 18 Artykuł 86 ust. 2–5 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawy nr 571/2003 ustanawiającej kodeks podatkowy) (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 927 z dnia 23 grudnia 2003 r.), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwanej dalej „kodeksem podatkowym”), stanowił:

„2. W ramach każdej spółki nieposiadającej osobowości prawnej, utworzonej zgodnie z prawem, wspólnicy są zobowiązani do zawarcia przy rozpoczęciu działalności umów spółki w formie pisemnej, zawierających w szczególności dane dotyczące:

- a) stron umowy;
 - b) przedmiotu działalności i siedziby spółki;
 - c) wkładów wspólników w postaci majątku rzeczowego i praw;
 - d) procentowego udziału każdego wspólnika w zyskach lub stratach w ramach spółki, odpowiadającego wkładowi każdego z nich;
 - e) wyznaczenia wspólnika odpowiedzialnego za wypełnianie obowiązków spółki wobec organów publicznych;
 - f) warunków rozwiązania spółki. Wkładów wspólników przewidzianych w umowie spółki nie uznaje się za dochody spółki. Umowę spółki rejestruje się przed właściwym organem podatkowym w terminie 15 dni od dnia jej zawarcia. Organ podatkowy ma prawo odmówić rejestracji umów, jeżeli nie zawierają one danych wymaganych na mocy niniejszego ustępu.
3. Jeżeli między wspólnikami istnieją więzy pokrewieństwa do czwartego stopnia włącznie, strony są zobowiązane przedstawić dowód na to, że uczestniczą w osiągnięciu zysków przy wykorzystaniu należącego do nich majątku rzeczowego lub przysługujących im praw. Wspólnikami mogą być również osoby fizyczne posiadające ograniczoną zdolność do czynności prawnych.
4. Spółki mają obowiązek złożyć do właściwego organu podatkowego, najpóźniej 15 marca roku następnego, roczne zeznania dotyczące dochodów zgodnie ze wzorem opracowanym przez ministerstwo finansów publicznych, obejmujące również informację o zyskach netto lub stratach przypadających na poszczególnych wspólników.
5. Roczne zyski osiągnięte w ramach spółki lub roczne poniesione w jej ramach straty są rozdzielane między wspólników proporcjonalnie do procentowego udziału odpowiadającego wkładowi zgodnie z umową spółki”.

- 19 Stosownie do art. 125¹ ust. 1 kodeksu podatkowego:

„Do celów niniejszego tytułu poniższe terminy i wyrażenia mają następujące znaczenie:

[...]

18. »podatnik« ma to samo znaczenie co w art. 127 ust. 1 i oznacza osobę fizyczną, grupę osób, instytucję publiczną, osobę prawną oraz każdy inny podmiot zdolny do prowadzenia działalności gospodarczej;

[...]”.

20 Artykuł 127 ust. 8 i 9 tego kodeksu stanowi:

„8. Na warunkach i w granicach przewidzianych w przepisach wykonawczych grupę podatników mających siedzibę lub miejsce zamieszkania w Rumunii, którzy są prawnie niezależni, ale utrzymują ze sobą ściśle powiązania pod względem organizacyjnym, finansowym i ekonomicznym, uznaje się za jednego podatnika.

9. Każdego wspólnika lub członka grupy lub organizacji nieposiadającej osobowości prawnej uznaje się za odrębnego podatnika w odniesieniu do działalności gospodarczej, która nie jest prowadzona w imieniu danej grupy lub organizacji”.

21 Zgodnie z art. 152 ust. 1 wspomnianego kodeksu:

„Podatnik mający siedzibę lub miejsce zamieszkania w Rumunii, którego roczny zadeklarowany lub zrealizowany obrót jest niższy niż próg 35 000 EUR, którego równowartość w [lejach rumuńskich (RON)] ustala się według kursu wymiany ogłoszonego przez Banca Națională a României [(bank Rumunii)] w dniu przystąpienia i zaokrągła w górę do następnego tysiąca, może żądać zwolnienia z podatku, zwanego dalej »szczególnym systemem zwolnień«, w odniesieniu do transakcji, o których mowa w art. 126 ust. 1, z wyjątkiem wewnątrzwspólnotowych dostaw nowych środków transportu zwolnionych zgodnie z art. 143 ust. 2 lit. b)”.

22 Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (dekret rządowy nr 44/2004 zatwierdzający przepisy wykonawcze do ustawy nr 571/2003 ustanawiającej kodeks podatkowy) (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 112 z dnia 6 lutego 2004 r.), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwany dalej „dekretem rządowym nr 44/2004”), stanowił w pkt 4, przyjętym na podstawie przepisów art. 127 kodeksu podatkowego:

„1. Do celów art. 127 ust. 8 kodeksu podatkowego grupa podatników mających siedzibę lub miejsce zamieszkania w Rumunii, którzy są niezależni pod względem prawnym, lecz ściśle powiązani pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym, może zdecydować, że będzie traktowana jak jeden podatnik, zwany grupą podatkową, pod następującymi warunkami:

a) podatnik może należeć tylko do jednej grupy podatkowej; oraz

b) wybór ten musi nastąpić na okres co najmniej dwóch lat; oraz

c) wszyscy podatnicy należący do grupy muszą stosować ten sam okres rozliczeniowy.

2. W skład grupy podatkowej może wchodzić od dwóch do pięciu podatników.

3. Do dnia 1 stycznia 2009 r. w skład grupy podatkowej mogą wchodzić wyłącznie podatnicy uznawani za dużych podatników.

4. Za ściśle powiązanych pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym w rozumieniu ust. 1 uważa się podatników, których kapitał w ponad 50 % znajduje się bezpośrednio lub pośrednio w posiadaniu tych samych akcjonariuszy.

5. W celu utworzenia grupy podatkowej składa się do właściwego organu podatkowego podpisany przez wszystkich członków grupy wniosek zawierający następujące informacje:

a) nazwę (nazwisko), adres, przedmiot działalności oraz numer VAT każdego członka;

b) dowody potwierdzające, że członkowie są ściśle powiązani w rozumieniu ust. 2;

c) nazwę (nazwisko) członka wyznaczonego jako przedstawiciel.

6. Właściwy organ podatkowy wydaje urzędową decyzję zatwierdzającą utworzenie grupy podatkowej lub odmawiającą jej utworzenia i przekazuje tę decyzję przedstawicielowi grupy oraz każdemu organowi podatkowemu, w którego obszarze właściwości znajdują się członkowie grupy podatkowej, w terminie 60 dni od dnia otrzymania wniosku, o którym mowa w ust. 5.

7. Utworzenie grupy podatkowej staje się skuteczne z pierwszym dniem drugiego miesiąca następującego po dacie decyzji, o której mowa w ust. 6.

[...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 23 Siostry ASA i PP były współwłaścicielami nieruchomości gruntowej położonej w Rumunii.
- 24 Pod koniec 2006 r. zawarły one umowę spółki nieposiadającej osobowości prawnej z BP i MB – dwiema innymi osobami fizycznymi – w celu budowy kompleksu nieruchomości składającego się z ośmiu budynków mieszkalnych z 56 mieszkaniami przeznaczonymi na sprzedaż osobom trzecim.
- 25 Umowa spółki przewidywała w szczególności, że BP i MB będą wspólnie ponosić koszty związane z budową kompleksu nieruchomości, zaś w zakresie zysków udziały ASA i PP będą wynosiły po 16,67 %, a udziały BP i MB – po 33 %.
- 26 Ponadto zgodnie z postanowieniami wspomnianej umowy spółki projektowanie, uzyskanie pozwolenia na budowę i wszelkich niezbędnych dokumentów administracyjnych, dopełnienie wszelkich formalności i czynności wymaganych do wpisu budynków i mieszkań do ksiąg wieczystych oraz sprzedaż mających powstać mieszkań były przedmiotem wspólnych zobowiązań.
- 27 Wreszcie, zarówno MB, jak i BP uzyskali pełnomocnictwo do przeniesienia – w imieniu i na rzecz ASA i PP – prawa własności, które przysługiwało tym ostatnim do wszystkich mających powstać mieszkań.
- 28 Pięćdziesiąt sześć wybudowanych mieszkań wpisano do ksiąg wieczystych, w których jako – odpowiednio – ich właściciele lub współwłaściciele zostały wskazane albo ASA, albo PP, albo ASA i PP w udziałach wynoszących ½.

- 29 W okresie od dnia 13 maja do dnia 28 listopada 2008 r. z owych 56 mieszkań sprzedano 53, z czego 13 mieszkań sprzedała sama ASA, 14 mieszkań – sama PP, a 26 mieszkań we współwłasności sprzedały ASA i PP (z czego trzy zostały sprzedane BP i MB).
- 30 W zawartych umowach sprzedaży jako właściciele nieruchomości zostały wskazane wyłącznie ASA i PP – w umowach tych nie było natomiast żadnej wzmianki o BP i MB. Ponadto umowy te nie zawierały żadnych odniesień do VAT ani do zawartej umowy spółki.
- 31 W następstwie kontroli podatkowej organ podatkowy w dniu 26 października 2011 r. wydał w stosunku do ASA decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, w której stwierdził, że jest ona zobowiązana do zapłaty 537 287 lei rumuńskich (RON) (około 109 000 EUR) z tytułu VAT oraz 482 269 lei rumuńskich (RON) (około 98 000 EUR) z tytułu odsetek i kar za zwłokę.
- 32 Organ podatkowy uznał, że w 2008 r. ASA prowadziła samodzielnie lub wspólnie z PP działalność gospodarczą w celu uzyskania z tego tytułu dochodu, że w szczególności umowy sprzedaży zawarte w ramach tej działalności były transakcjami podlegającymi opodatkowaniu VAT i że w związku z tym należy ona do kategorii podatników zgodnie z prawem krajowym. Co więcej, z uwagi na to, że kwota uzyskana przez ASA i PP w ramach rozpatrywanych transakcji sprzedaży przekroczyła próg zwolnienia z VAT przewidziany w art. 152 ust. 1 kodeksu podatkowego, organ ten uznał, że ASA i PP powinny były w dniu 1 lipca 2008 r. zarejestrować się do celów VAT. Organ podatkowy stwierdził w związku z tym, że ASA była zobowiązana do zapłaty VAT mającego zastosowanie do owych transakcji sprzedaży po tej dacie.
- 33 Aby dojść do tych ustaleń, organ podatkowy oparł się na umowie spółki, której formalnie nie zarejestrowano i którą przedstawiono mu dopiero przy rozpoczęciu kontroli podatkowej.
- 34 W 2012 r. organ podatkowy oddalił odwołanie, które ASA wniosła od wspomnianej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.
- 35 Następnie ASA wniosła w pierwszej instancji skargę do Curtea de Apel Cluj (sądu apelacyjnego w Klużu, Rumunia), będącego sądem odsyłającym, domagając się – tytułem żądania głównego – uchylecia decyzji oddalającej odwołanie i decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. W 2014 r. w ramach tego sporu wytoczyła ona powództwo gwarancyjne przeciwko BP i MB, aby – w razie jej przegranej – tym ostatnim nakazano zapłatę kwoty odpowiadającej $\frac{2}{3}$ wierzytelności podatkowej przysługującej przeciwko ASA na mocy decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.
- 36 Wyrokiem z dnia 28 stycznia 2016 r. wspomniany sąd częściowo uwzględnił skargę wniesioną przez ASA, uchylając w części decyzję oddalającą odwołanie, decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego oraz związane z nią sprawozdanie z kontroli podatkowej ze względu na sposób obliczenia VAT i należności dodatkowych.
- 37 Wyrokiem wydanym w 2016 r. Înalta Curte de Casație și Justiție (wysoki trybunał kasacyjny i sprawiedliwości, Rumunia) uwzględnił skargi kasacyjne wniesione przez ASA i przez organ podatkowy na ów wyrok z dnia 28 stycznia 2016 r. i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania sądowi odsyłającemu.

- 38 Wyrokiem z dnia 14 marca 2019 r. sąd odsyłający częściowo uwzględnił skargę wniesioną przez ASA przeciwko organowi podatkowemu, uchylając w części decyzję oddalającą odwołanie, decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego oraz związane z nią sprawozdanie z kontroli podatkowej, uznając, że cena uzgodniona w ramach transakcji z ASA zawierała już VAT.
- 39 ASA i organ podatkowy wniosły na ten wyrok skargi kasacyjne.
- 40 Wyrokiem z dnia 23 lipca 2020 r. Înalta Curte de Casație și Justiție (wysoki trybunał kasacyjny i sprawiedliwości) uchylił wspomniany wyrok i po raz kolejny przekazał sprawę do ponownego rozpoznania sądowi odsyłającemu.
- 41 W tym względzie ten ostatni sąd wskazuje na wstępie, że w ramach sporu w postępowaniu głównym ocena, zgodnie z którą, po pierwsze, ASA należy do kategorii podatników, a po drugie, działalność gospodarcza prowadzona przez nią samodzielnie lub wspólnie z PP stanowi transakcję podlegającą opodatkowaniu VAT, uzyskała powagę rzeczy osądzonej.
- 42 W tym kontekście sąd odsyłający dąży do ustalenia, po pierwsze, czy BP i MB również posiadają status podatników w odniesieniu do transakcji sprzedaży mieszkań, których dotyczy postępowanie główne.
- 43 Sąd ten zauważa, że jedynie ASA i PP uczestniczyły w zdarzeniu powodującym powstanie obowiązku podatkowego w zakresie VAT, dokonując dostaw towarów i pobierając ceny w drodze transakcji sprzedaży. Ponadto stwierdza on, że udział BP i MB miał zasadnicze znaczenie dla wzniesienia ośmiu przedmiotowych budynków, a zatem dla działalności gospodarczej jako takiej.
- 44 W tym względzie sąd ten uważa, że skoro organ podatkowy uwzględnił umowę spółki w celu uzasadnienia opodatkowania obciążającego ASA, to nie mógł on twierdzić, że nie znał postanowień tej umowy, pod pretekstem, że nie zarejestrowano jej do celów podatkowych przed rozpoczęciem działalności gospodarczej i że umowa ta nie spełnia wymogów formalnych przewidzianych w art. 86 ust. 2 kodeksu podatkowego. Ponadto zdaniem sądu odsyłającego w świetle wyroku z dnia 9 kwietnia 2013 r., Komisja/Irlandia (C-85/11, EU:C:2013:217), można by uznać, że osoby, o których mowa w art. 11 dyrektywy VAT, nie muszą odpowiadać zawartej w art. 9 ust. 1 owej dyrektywy definicji podatnika indywidualnie, ponieważ wydaje się, że związek między tymi dwoma przepisami pozwala na to, by łącznie ujęte osoby, które są ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym, odpowiadały tej definicji wspólnie. Innymi słowy, brak uwzględnienia umowy spółki mógłby prowadzić do ustalenia sytuacji podatkowej nieodpowiadającej rzeczywistości. W konsekwencji z uwagi na wyroki z dnia 15 lipca 2010 r., Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, pkt 43), i z dnia 8 maja 2013 r., Petroma Transports i in. (C-271/12, EU:C:2013:297, pkt 34), rozstrzygającą kwestię powinno być ustalenie, czy organy podatkowe dowiedziały się o tej umowie spółki przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.
- 45 Po drugie, sąd odsyłający zastanawia się nad zakresem prawa do odliczenia przysługującego osobie znajdującej się w sytuacji ASA. W ramach pierwszego rozpatrywanego założenia sąd ten uważa, opierając się na orzecznictwie Trybunału, że ASA nie można odmówić prawa do odliczenia VAT obciążającego transakcje inwestycyjne dokonane na potrzeby działalności spółki, w tym VAT odpowiadającego fakturom wystawionym na BP, MB i PP, na tej tylko podstawie, że ASA nie była zobowiązana do zapłaty i nie zapłaciła osobiście VAT naliczonego od towarów i usług wykorzystanych w ramach transakcji rozpatrywanych w postępowaniu głównym. Sąd ten uważa

jednak, że – w odniesieniu do VAT zapłaconego na wcześniejszym etapie obrotu przez PP – ASA można by odmówić prawa do odliczenia VAT na tej podstawie, że PP sama podlegała opodatkowaniu, w związku z czym to jej należałoby przyznać prawo do odliczenia VAT, który zapłaciła na wcześniejszym etapie obrotu.

- 46 W ramach drugiego rozpatrywanego założenia sąd odsyłający opiera się na wyroku z dnia 21 listopada 2018 r., Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, pkt 44), w którym Trybunał orzekł, iż podatnik jest zobowiązany do przedstawienia obiektywnych dowodów, że towary i usługi zostały mu rzeczywiście dostarczone i wyświadczone przez podatników na wcześniejszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych transakcji podlegających opodatkowaniu VAT, w odniesieniu do których to towarów i usług faktycznie zapłacił on VAT. Zdaniem sądu odsyłającego wynikałoby stąd, że ASA nie może odliczyć VAT z faktur wystawionych na wcześniejszym etapie obrotu na PP, ponieważ ta ostatnia sama powołała się przed sądem na prawo do odliczenia, a z prawa tego nie można skorzystać dwukrotnie. Jeżeli chodzi o VAT odpowiadający fakturom wystawionym na BP i MB, sąd ten wychodzi z założenia, że ASA również nie może odliczyć VAT, ponieważ nie zapłaciła ona tego podatku na wcześniejszym etapie obrotu, a BP i MB nie mają statusu podatników.
- 47 Po trzecie, sąd odsyłający powziął wątpliwości co do tego, czy ASA może wytoczyć powództwo gwarancyjne przeciwko BP i MB, tak by ci ostatni zostali obciążeni zapłaconym VAT proporcjonalnie do ich praw do udziału w zyskach, które przewidziano w umowie spółki. Zauważa on, że takie powództwo gwarancyjne – w razie uznania go za zasadne – mogłoby prowadzić do zmiany decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego i tym samym pozbawiłoby BP i MB praw, które Codul de procedură fiscală (kodeks postępowania podatkowego) przyznawałby im w przypadku wystąpienia organów podatkowych bezpośrednio przeciwko nim.
- 48 W tych okolicznościach Curtea de Apel Cluj (sąd apelacyjny w Klużu) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy dyrektywę [VAT] w ogólności oraz jej art. 9, 12, 14, 62, 63, 65, 73 i 78 w szczególności można interpretować w szczególnym kontekście, takim jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, w ten sposób, że w odniesieniu do wystąpienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w przypadku podlegających opodatkowaniu transakcji dostawy nieruchomości oraz w odniesieniu do sposobu ustalenia podstawy opodatkowania związanej z tymi transakcjami również osoby fizyczne będące stronami umowy spółki nieposiadającej osobowości prawnej [zawartej] z podatnikiem zobowiązanym do zapłaty podatku od transakcji na dalszym etapie obrotu, który powinien był on pobrać, mają status podatnika, biorąc pod uwagę, że umowa spółki nie została zarejestrowana przed organami podatkowymi przed rozpoczęciem działalności, lecz została przedstawiona tym organom przed wydaniem aktów administracyjnych dotyczących podatków?
- 2) Czy dyrektywę VAT [...] w ogólności i jej art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a) [i] art. 179 w szczególności, a także zasadę proporcjonalności i zasadę neutralności można interpretować w szczególnym kontekście, takim jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, w ten sposób, że:
- a) uznaje się możliwość przyznania prawa do odliczenia podatnikowi, w przypadku gdy ani nie jest on zobowiązany do zapłaty podatku, ani sam nie zapłacił VAT naliczonego od towarów i usług wykorzystanych w ramach transakcji podlegających opodatkowaniu, a VAT jest należny/naliczany i płacony przez osoby fizyczne, w odniesieniu do których nie stwierdzono, że mają one status podatnika, lecz które są stronami umowy spółki

nieposiadającej osobowości prawnej [zawartej] z podatnikiem zobowiązanym do zapłaty podatku od transakcji na dalszym etapie obrotu, który to podatek powinien być on pobrać, biorąc pod uwagę, że umowa spółki nie została zarejestrowana przed organami podatkowymi przed rozpoczęciem działalności[;]

b) uznaje się możliwość przyznania prawa do odliczenia podatnikowi w szczególnym kontekście, takim jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, w przypadku gdy ani nie jest on zobowiązany do zapłaty podatku, ani sam nie zapłacił VAT naliczonego od towarów i usług wykorzystanych w ramach transakcji podlegających opodatkowaniu, a VAT jest należny/naliczany i płacony przez osobę fizyczną, w odniesieniu do której stwierdzono, że ma ona status podatnika, która jest stroną umowy spółki nieposiadającej osobowości prawnej i która również zamierza wykonać lub mogła wykonać wraz z podatnikiem przysługujące jej prawo do odliczenia, a osoba ta wraz z podatnikiem są zobowiązani do zapłaty podatku od transakcji na dalszym etapie obrotu, który to podatek powinni byli oni pobrać, biorąc pod uwagę, że umowa spółki nie została zarejestrowana przed organami podatkowymi przed rozpoczęciem działalności[?]

3) W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej lub również w świetle zasady pewności prawa: czy dopuszczalne jest wystąpienie przez podatnika, który jest zobowiązany do zapłaty VAT i związanych z nim należności, z roszczeniem regresowym przeciwko osobom fizycznym, w odniesieniu do których nie stwierdzono, że mają one status podatnika i które są stronami umowy spółki nieposiadającej osobowości prawnej [zawartej] z podatnikiem zobowiązanym do zapłaty podatku od transakcji na dalszym etapie obrotu, który powinien być on pobrać – biorąc pod uwagę, że umowa spółki nie została zarejestrowana przed organami podatkowymi przed rozpoczęciem działalności – w celu uzyskania części [podatku] przewidzianej przy podziale zysków, która przypada na wspomniane wyżej osoby na podstawie umowy spółki w odniesieniu do nałożonego na podatnika obowiązku zapłaty VAT i związanych z nim należności?”.

W przedmiocie wniosku o rozpoznanie sprawy w trybie przyspieszonym

- 49 Sąd odsyłający wniósł do Trybunału o zastosowanie do niniejszego odesłania prejudycjalnego trybu przyspieszonego przewidzianego w art. 105 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem. W uzasadnieniu swojego wniosku sąd ten podniósł, że spór w postępowaniu głównym toczy się przed sądami krajowymi od dnia 2 lipca 2012 r.
- 50 Artykuł 105 § 1 regulaminu postępowania przewiduje, że na wniosek sądu odsyłającego lub w wyjątkowych przypadkach z urzędu, jeżeli charakter sprawy wymaga niezwłocznego rozstrzygnięcia, prezes Trybunału może postanowić, po zapoznaniu się ze stanowiskiem sędziego sprawozdawcy i rzecznika generalnego, o rozpatrzeniu odesłania prejudycjalnego w trybie przyspieszonym.
- 51 Należy przypomnieć, że taki tryb przyspieszony jest instrumentem procesowym służącym zaradzeniu nadzwyczaj pilnej sytuacji (wyrok z dnia 16 czerwca 2022 r., Port de Bruxelles i Région de Bruxelles-Capitale, C-229/21, EU:C:2022:471, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 52 I tak, po pierwsze, okoliczność, że sąd odsyłający jest zobowiązany do podjęcia wszelkich starań, aby zapewnić szybkie rozstrzygnięcie sprawy w postępowaniu głównym, nie może sama w sobie wystarczyć do uzasadnienia zastosowania trybu przyspieszonego na podstawie art. 105 § 1

regulaminu postępowania [wyrok z dnia 14 lipca 2022 r., CC (Przeniesienie miejsca zwykłego pobytu dziecka do państwa trzeciego), C-572/21, EU:C:2022:562, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo].

- 53 Po drugie, stan niepewności, w którym strony sporu znajdują się przez wiele lat, oraz ich interes, wprowadzie uzasadniony, w możliwie najszybszym poznaniu zakresu praw, które wywodzą one z prawa Unii, nie mogą stanowić – z uwagi na to, że tryb przyspieszony ma charakter odstępstwa – wyjątkowej okoliczności mogącej uzasadniać zastosowanie takiego trybu (zob. podobnie postanowienie prezesa Trybunału z dnia 19 września 2017 r., Magamadov, C-438/17, niepublikowane, EU:C:2017:723, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 54 W niniejszym wypadku postanowieniem z dnia 4 listopada 2021 r. prezes Trybunału, po zapoznaniu się ze stanowiskiem sędzi sprawozdawczyni i rzecznika generalnego, oddalił wniosek o rozpoznanie niniejszej sprawy w trybie przyspieszonym.
- 55 Interes podmiotów prawa, jakkolwiek ważny i uzasadniony, w możliwie najszybszym określeniu zakresu praw, które wywodzą one z prawa Unii, nie wiąże się bowiem z koniecznością rozpoznania sprawy w postępowaniu głównym niezwłocznie w rozumieniu art. 105 § 1 regulaminu postępowania.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

Uwagi wstępne

- 56 Na wstępie należy ustalić, czy z punktu widzenia VAT poszczególne transakcje związane z budową kompleksu nieruchomości oraz ze sprzedażą wybudowanych mieszkań, dokonywane na podstawie umowy spółki, należy traktować jako odrębne transakcje podlegające indywidualnemu opodatkowaniu, czy jako jedną transakcję złożoną z kilku elementów.
- 57 W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że w przypadku, gdy transakcja składa się z szeregu elementów i czynności, należy brać pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich jest ona dokonywana, w celu określenia, czy do celów VAT transakcja ta prowadzi do dwóch lub większej liczby odrębnych świadczeń, czy do jednego świadczenia (wyrok z dnia 4 września 2019 r., KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 58 Trybunał orzekł również z jednej strony, że z art. 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT wynika, iż każdą transakcję należy co do zasady uznawać za odrębną i niezależną, a z drugiej strony, że transakcja składająca się z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, aby nie pogarszać funkcjonalności systemu VAT (wyrok z dnia 4 września 2019 r., KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 59 W związku z tym w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem mogą oddzielnie podlegać opodatkowaniu lub zwolnieniu, należy uważać za jedną transakcję, jeżeli nie są one od siebie niezależne (wyrok z dnia 4 września 2019 r., KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 60 Należy uznać, że mamy do czynienia z jednym świadczeniem, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą jedno nierozrwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielanie miałyby

charakter sztuczny. Jest tak również wówczas, gdy jedno lub kilka świadczeń stanowią świadczenie główne, natomiast pozostałe świadczenie lub świadczenia stanowią świadczenie lub świadczenia dodatkowe, które są traktowane z punktu widzenia podatkowego tak jak świadczenie główne. W szczególności świadczenie należy uznać za dodatkowe w stosunku do świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi ono dla klienta celu samo w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego usługodawcy (wyrok z dnia 4 września 2019 r., KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 61 Brak jest jednak bezwzględnej zasady dotyczącej ustalania zakresu danego świadczenia z punktu widzenia VAT, a co za tym idzie, w celu ustalenia zakresu danego świadczenia należy wziąć pod uwagę ogół okoliczności, w jakich ma miejsce dana transakcja (wyrok z dnia 4 września 2019 r., KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 62 W ramach współpracy ustanowionej na podstawie art. 267 TFUE, w celu ustalenia, czy do celów VAT transakcja handlowa stanowi kilka niezależnych świadczeń, czy jedno świadczenie, sąd krajowy musi określić elementy charakterystyczne dla danej transakcji, uwzględniając cel ekonomiczny tej transakcji oraz interes jej odbiorców, a także dokonując w tym zakresie całościowej i ostatecznej oceny stanu faktycznego [zob. podobnie wyrok z dnia 18 października 2018 r., Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, pkt 32, 33 i przytoczone tam orzecznictwo].
- 63 W niniejszym wypadku z postanowienia odsyłającego wynika, że transakcja rozpatrywana w postępowaniu głównym polegała na budowie kompleksu budynków mieszkalnych w celu sprzedaży wybudowanych mieszkań osobom trzecim.
- 64 W pierwszej kolejności z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że ASA i PP uczestniczyły we wspomnianej transakcji, wnosząc nieruchomość gruntową, której były współwłaścicielami w udziałach wynoszących $\frac{1}{2}$, zaś BP i MP dostarczyli materiały budowlane i pokryli koszty związane z budową rzeczzonego kompleksu, również po połowie, w tym koszty związane z uzyskaniem niezbędnych dokumentów administracyjnych. W związku z tym BP i MB posiadali wystawione na ich nazwiska faktury za towary i usługi nabyte w celu budowy kompleksu, którego dotyczy postępowanie główne.
- 65 W drugiej kolejności należy podkreślić, że zgodnie z umową spółki sprzedaż wybudowanych nieruchomości należała do wspólnych zobowiązań umawiających się stron. Tymczasem, jak również wynika z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, po pierwsze, zgodnie z umowami sprzedaży zawartymi w formie aktów notarialnych właścicielami nieruchomości, których dotyczy postępowanie główne, były ASA i PP – w umowach tych nie było natomiast żadnej wzmianki o BP i MB ani o umowie spółki. Po drugie, BP i MB działali na podstawie pełnomocnictwa upoważniającego ich do przeniesienia – w imieniu i na rzecz ASA i PP – na wybrane przez siebie osoby i po cenie ustalonej z nabywcą prawa własności, które przysługiwało ASA i PP do odnośnych mieszkań.
- 66 Z uwagi na to, że transakcje związane z jednej strony z budową kompleksu nieruchomości, którego dotyczy postępowanie główne, oraz z drugiej strony ze sprzedażą nieruchomości wydają się mieć odrębny charakter, ponieważ każda z nich posiada właściwą sobie charakterystykę gospodarczą i nie może być uznana za główną lub dodatkową względem drugiej, należy traktować je jako odrębne transakcje podlegające indywidualnemu opodatkowaniu, czego zbadanie w świetle okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym należy jednak do sądu odsyłającego.

W przedmiocie pytania pierwszego

- 67 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 9 i 11 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że strony umowy spółki nieposiadającej osobowości prawnej, której nie zarejestrowano przed właściwym organem podatkowym przed rozpoczęciem danej działalności gospodarczej, należy uznać za „podatników” wraz z podatnikiem zobowiązanym do zapłaty podatku od transakcji podlegającej opodatkowaniu.
- 68 Co się tyczy w pierwszej kolejności art. 9 ust. 1 tej dyrektywy, należy przypomnieć, że przepis ten definiuje pojęcie „podatnika” jako „każd[ą] osob[ę] prowadząc[ą] samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”.
- 69 Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybunału zwroty użyte w art. 9 dyrektywy VAT, a w szczególności sformułowanie „każda osoba”, nadają pojęciu „podatnika” szerokie znaczenie, wskazujące na samodzielność prowadzenia działalności gospodarczej w tym sensie, że wszelkie osoby fizyczne i prawne, tak prawa publicznego, jak i prywatnego, a nawet jednostki pozbawione osobowości prawnej, które obiektywnie spełniają kryteria zawarte w tym przepisie, są uznawane za podatników VAT [wyrok z dnia 16 września 2020 r., Valstybinė mokesčių inspekcija (Umowa o wspólnym przedsięwzięciu), C-312/19, EU:C:2020:711, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo].
- 70 W celu ustalenia, kogo, w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym, powinno uznać się za „podatnika” VAT z tytułu przedmiotowych dostaw, należy zbadać, kto samodzielnie prowadził odnośną działalność gospodarczą. Kryterium samodzielności dotyczy bowiem kwestii możliwości połączenia danej transakcji z konkretną osobą lub podmiotem przy jednoczesnym zagwarantowaniu możliwości pewnego pod względem prawnym skorzystania przez nabywcę z ewentualnie przysługującego mu prawa do odliczenia [wyrok z dnia 16 września 2020 r., Valstybinė mokesčių inspekcija (Umowa o wspólnym przedsięwzięciu), C-312/19, EU:C:2020:711, pkt 40].
- 71 W tym celu należy sprawdzić, czy dana osoba wykonuje działalność gospodarczą we własnym imieniu, na własny rachunek i na własną odpowiedzialność oraz czy ponosi ona związane z prowadzeniem tej działalności ryzyko gospodarcze [wyrok z dnia 16 września 2020 r., Valstybinė mokesčių inspekcija (Umowa o wspólnym przedsięwzięciu), C-312/19, EU:C:2020:711, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo].
- 72 W niniejszym wypadku ostatecznie to sąd krajowy, który jako jedyny jest właściwy do dokonania oceny okoliczności faktycznych, powinien ustalić – w świetle uwag przedstawionych w pkt 56–60 niniejszego wyroku – czy BP i MP należy w kontekście umowy spółki rozpatrywanej w postępowaniu głównym uznać za prowadzących działalność gospodarczą „samodzielnie”.
- 73 Niemniej Trybunał, który powinien udzielić sądowi odsyłającemu użytecznych odpowiedzi, jest właściwy do udzielenia wskazówek opartych na aktach sprawy w postępowaniu głównym oraz na przedłożonych mu uwagach na piśmie, które umożliwią owemu sądowi wydanie orzeczenia w rozpatrywanej przez niego konkretnej sprawie (zob. analogicznie wyrok z dnia 17 grudnia 2020 r., WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, pkt 31).

- 74 Co się tyczy transakcji podlegającej opodatkowaniu rozpatrywanej w postępowaniu głównym, to znaczy dostawy nieruchomości, prawdą jest, jak przypomniano w pkt 65 niniejszego wyroku, że zgodnie z postanowieniami umowy spółki sprzedaż wybudowanych mieszkań należała do wspólnych zobowiązań umawiających się stron.
- 75 Jednakże, po pierwsze, z postanowienia odsyłającego wynika, że zawarte w formie aktów notarialnych umowy sprzedaży przewidywały, iż zysk ze sprzedaży miał wejść do majątku ASA i PP jako właścicieli nieruchomości, których dotyczy postępowanie główne – w umowach tych nie było natomiast żadnej wzmianki o BP i MB ani o umowie spółki.
- 76 Po drugie, chociaż jak wynika z postanowienia odsyłającego, BP i MB działali na podstawie pełnomocnictwa upoważniającego ich do przeniesienia – w imieniu i na rzecz ASA i PP – na wybrane przez siebie osoby i po cenie ustalonej z nabywcą prawa własności, które przysługiwało ASA i PP do odnośnych mieszkań, nie zmienia to faktu, że skutki prawne umów sprzedaży zawartych przez jednego z pełnomocników z osobą trzecią dotyczyły wyłącznie ASA i PP, ponieważ dostawa nieruchomości następowała wyłącznie na podstawie umów sprzedaży, a nie na podstawie przedwstępnych umów sprzedaży zawartych przez MB w jego własnym imieniu jako pełnomocnika ASA i PP.
- 77 Wynika stąd, że nie można uznać, iż w zakresie dostawy nieruchomości BP i MB prowadzili działalność gospodarczą samodzielnie zgodnie z art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, w związku z czym nie mają oni statusu „podatnika” w rozumieniu tego przepisu.
- 78 W drugiej kolejności trzeba ustalić, czy strony umowy spółki takiej jak ta rozpatrywana w postępowaniu głównym należy uznać za jednego podatnika w rozumieniu art. 11 dyrektywy VAT.
- 79 W tym względzie art. 11 dyrektywy VAT przewiduje w akapicie pierwszym, że każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika mające siedzibę na jego terytorium osoby, które będąc niezależne pod względem prawnym, są ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym, a w akapicie drugim uściśla, że państwo członkowskie korzystające z tej możliwości może przyjąć wszelkie niezbędne środki, aby zapobiec uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania poprzez wykorzystanie tego przepisu.
- 80 Poprzez ten przepis prawodawca Unii chciał stworzyć możliwość, aby państwa członkowskie nie były zobowiązane łączyć systematycznie statusu podatnika z pojęciem czysto prawnej „niezależności”, czy to w celu uproszczenia procedur administracyjnych, czy w celu zwalczania pewnych nadużyć, takich jak na przykład podział przedsiębiorstwa na kilku podatników z zamiarem skorzystania ze szczególnego reżimu (wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, niepublikowany, EU:C:2021:285, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 81 Zrównanie z jednym podatnikiem na podstawie art. 11 akapit pierwszy dyrektywy VAT wyklucza, aby osoby podporządkowane nadal oddzielnie składały deklaracje VAT i były identyfikowane w ramach grupy i poza nią jako podatnicy, bowiem tylko jeden podatnik jest uprawniony do składania tych deklaracji (wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, niepublikowany, EU:C:2021:285, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 82 W niniejszym wypadku rząd rumuński utrzymuje, że prawodawca krajowy nie skorzystał z możliwości, jaką daje państwom członkowskim art. 11 dyrektywy VAT, w związku z czym przepis ten nie ma zastosowania do sporu w postępowaniu głównym. Z kolei Komisja twierdzi, że na mocy prawa rumuńskiego do dnia 1 stycznia 2009 r. możliwość utworzenia grupy, o której mowa w tym przepisie, przysługiwała jedynie dużym podatnikom, a zatem nie mogły z niej korzystać osoby fizyczne takie jak strony umowy spółki rozpatrywanej w postępowaniu głównym.
- 83 Należy przypomnieć w tym względzie, że z uwagi na to, iż Trybunał nie jest właściwy do dokonywania wykładni prawa krajowego, wyłącznie do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy z brzmienia art. 125¹ ust. 18 i art. 127 ust. 8 kodeksu podatkowego oraz z dekretu rządowego nr 44/2004 wynika, że prawodawca rumuński skorzystał z tej możliwości i że w czasie zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym mogła ona mieć zastosowanie do stron rozpatrywanej umowy spółki.
- 84 Przy założeniu, że tak było, Trybunał w celu udzielenia sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi powinien dostarczyć mu wskazówek pozwalających temu sądowi na dokonanie oceny zgodności rozpatrywanych w postępowaniu głównym przepisów krajowych z zasadami proporcjonalności i neutralności podatkowej.
- 85 Z orzecznictwa Trybunału wynika bowiem, że państwa członkowskie w ramach przysługującego im zakresu uznania mogą poddać stosowanie systemu przewidzianego w art. 11 dyrektywy VAT pewnym ograniczeniom, o ile ograniczenia te wpisują się w cele tej dyrektywy polegające na zapobieganiu nadużyciom lub na zwalczaniu uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania oraz o ile przestrzegane jest prawo Unii i jego zasady ogólne, w szczególności zasady proporcjonalności i neutralności podatkowej (wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, niepublikowany, EU:C:2021:285, pkt 57 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 86 Do sądu krajowego należy zatem ustalenie, czy zawarty w pkt 4 ust. 5 dekretu rządowego nr 44/2004 wymóg dokonania przez członków grupy podatkowej uprzedniego zgłoszenia rejestracyjnego przed właściwym organem podatkowym stanowi środek konieczny i odpowiedni do osiągnięcia celów polegających na zapobieganiu nadużyciom lub na zwalczaniu uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania (zob. analogicznie wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, niepublikowany, EU:C:2021:285, pkt 58 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 87 Co się tyczy zasady proporcjonalności, należy stwierdzić, że uregulowanie krajowe wymagające rejestracji członków grupy podatkowej przed właściwym organem podatkowym przed dokonaniem podlegających opodatkowaniu transakcji nie wydaje się wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celu art. 11 dyrektywy VAT, polegającego na zapobieganiu nadużyciom lub na zwalczaniu uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania, ponieważ pozwala ono organom podatkowym na zidentyfikowanie podatnika przed dokonaniem owych transakcji, ułatwiając tym samym kontrolę podatkową.
- 88 Jeżeli chodzi o zasadę neutralności podatkowej, która jest przeniesieniem przez prawodawcę Unii na grunt VAT ogólnej zasady równego traktowania, sprzeciwia się ona w szczególności temu, by podmioty gospodarcze, które dokonują takich samych transakcji, były traktowane odmiennie w zakresie poboru VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 17 grudnia 2020 r., WEG Tevesstraße,

C-449/19, EU:C:2020:1038, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 15 kwietnia 2021 r., Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, niepublikowany, EU:C:2021:285, pkt 65 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 89 W niniejszym wypadku wydaje się, że uprzednie zgłoszenie odnośnej grupy podatkowej właściwemu organowi podatkowemu, wymagane przez uregulowanie krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym, jest związane z prowadzeniem przez ten organ rejestru osób mających obowiązek zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych lub od osób prawnych, wobec czego owego wymogu nie można uznać za sprzeczny z zasadą neutralności podatkowej.
- 90 Wynika stąd, że nawet gdyby przepisy prawa krajowego, o których mowa w pkt 83 niniejszego wyroku, stanowiły transpozycję art. 11 dyrektywy VAT i miały zastosowanie do stron umowy spółki rozpatrywanej w postępowaniu głównym, ów art. 11 nie stałby na przeszkodzie temu, aby taka nieposiadająca osobowości prawnej spółka, której nie zarejestrowano przed organem podatkowym przed dokonaniem odnośnych transakcji, nie mogła z tych przepisów skorzystać.
- 91 Z uwagi na powyższe na pytanie pierwsze trzeba odpowiedzieć, iż art. 9 i 11 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stron umowy spółki nieposiadającej osobowości prawnej, której nie zarejestrowano przed właściwym organem podatkowym przed rozpoczęciem danej działalności gospodarczej, nie można uznać za „podatników” wraz z podatnikiem, który jest zobowiązany do zapłaty podatku od transakcji podlegającej opodatkowaniu.

W przedmiocie pytania drugiego

- 92 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy dyrektywę VAT oraz zasadę proporcjonalności i zasadę neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że wymagają one przyznania podatnikowi, w sytuacji gdy nie posiada on wystawionej na siebie faktury, prawa do odliczenia VAT zapłaconego na wcześniejszym etapie obrotu przez inną stronę umowy spółki nieposiadającej osobowości prawnej w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej tej spółki.
- 93 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo do odliczenia VAT stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT, którego to prawa co do zasady nie można ograniczyć i które wykonywane jest bezpośrednio w stosunku do całego podatku obciążającego dokonane przez podatnika transakcje powodujące naliczenie podatku (wyrok z dnia 10 lutego 2022 r., Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, C-9/20, EU:C:2022:88, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 94 System ten ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego bądź zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT gwarantuje w konsekwencji całkowitą neutralność każdej działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że ona sama podlega opodatkowaniu VAT (wyrok z dnia 10 lutego 2022 r., Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, C-9/20, EU:C:2022:88, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 95 Zgodnie z art. 167 dyrektywy VAT prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym podlegający odliczeniu podatek staje się wymagalny. Materialne przesłanki powstania prawa do odliczenia zostały wymienione w art. 168 lit. a) tej dyrektywy. W celu skorzystania z omawianego prawa, po pierwsze, dany podmiot musi być podatnikiem w rozumieniu tejże dyrektywy oraz, po

- drugie, towary i usługi, które mają być podstawą prawa do odliczenia, muszą być na dalszym etapie obrotu wykorzystywane przez podatnika na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a na wcześniejszym etapie obrotu muszą być one dostarczane lub świadczone przez innego podatnika (wyrok z dnia 21 listopada 2018 r., Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 96 Co się tyczy formalnych przesłanek prawa do odliczenia, z art. 178 lit. a) dyrektywy VAT wynika, że korzystanie z tego prawa jest uzależnione od posiadania faktury wystawionej zgodnie z art. 226 tej dyrektywy (wyrok z dnia 21 listopada 2018 r., Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 97 Trybunał orzekł, że podstawowa zasada neutralności VAT wymaga, by prawo do odliczenia podatku naliczonego zostało przyznane w razie spełnienia przesłanek materialnych, nawet jeśli podatnicy nie spełnili niektórych przesłanek formalnych. W związku z tym organy podatkowe nie mogą odmówić prawa do odliczenia VAT tylko na tej podstawie, że faktura nie spełnia przesłanek wymaganych w art. 226 pkt 6 i 7 dyrektywy VAT, jeżeli dysponują one wszystkimi informacjami do zbadania, że spełnione są przesłanki materialne dotyczące tego prawa (wyrok z dnia 21 listopada 2018 r., Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 98 Ścisłe zastosowanie formalnego wymogu przedstawienia faktur naruszałoby zasady neutralności i proporcjonalności, ponieważ skutkowałoby nieproporcjonalnym uniemożliwieniem podatnikowi korzystania z neutralności podatkowej dotyczącej jego transakcji (wyrok z dnia 21 listopada 2018 r., Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 99 Niemniej ciężar udowodnienia spełnienia przesłanek skorzystania z prawa do odliczenia spoczywa na podatniku wnioskującym o odliczenie VAT (wyrok z dnia 21 listopada 2018 r., Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 100 Podatnik jest więc zobowiązany do przedstawienia obiektywnych dowodów, że towary i usługi zostały mu rzeczywiście dostarczone i wyświadczone przez podatników na wcześniejszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych transakcji podlegających opodatkowaniu VAT, w odniesieniu do których to towarów i usług faktycznie zapłacił on VAT (wyrok z dnia 21 listopada 2018 r., Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 101 W niniejszym wypadku z postanowienia odsyłającego wynika, że BP i MB – odpowiedzialni za budowę kompleksu nieruchomości, którego dotyczy postępowanie główne – posiadają faktury wystawione na ich nazwiska za nabyte osobiście w związku z tym przedsięwzięciem budowlanym towary i usługi, w rozumieniu art. 168 lit. a) i art. 178 lit. a) dyrektywy VAT, zaś ASA, która uczestniczyła w spółce, wnosząc wraz z PP nieruchomość gruntową, na której ów kompleks wybudowano, posiada jedynie wystawione na swoje nazwisko faktury za usługi związane z dostawą energii elektrycznej oraz paragony fiskalne, które przedstawiła jako opłacone przez BP.
- 102 W świetle orzecznictwa Trybunału przywołanego w pkt 98–100 niniejszego wyroku do ASA należy przedstawienie obiektywnych dowodów na to, że towary i usługi związane z budową kompleksu nieruchomości, których dotyczy postępowanie główne, zostały jej rzeczywiście dostarczone i wyświadczone przez podatników na wcześniejszym etapie obrotu na potrzeby jej własnych transakcji podlegających opodatkowaniu VAT – a mianowicie dostawy nieruchomości – w odniesieniu do których to towarów i usług faktycznie zapłaciła ona VAT, aby uniknąć ryzyka podwójnego odliczenia tej samej kwoty VAT zarówno przez ASA, jak i przez BP i MB, co byłoby sprzeczne z zasadą neutralności.

- 103 Z uwagi na powyższe na pytanie drugie trzeba odpowiedzieć, iż dyrektywę VAT oraz zasadę proporcjonalności i zasadę neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że nie wymagają one przyznania podatnikowi, w sytuacji gdy nie posiada on wystawionej na siebie faktury, prawa do odliczenia VAT zapłaconego na wcześniejszym etapie obrotu przez inną stronę umowy spółki nieposiadającej osobowości prawnej w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej tej spółki, nawet jeżeli podatnik jest zobowiązany do zapłaty podatku z tytułu tej działalności, w braku obiektywnych dowodów na to, że towary i usługi, których dotyczy postępowanie główne, zostały mu rzeczywiście dostarczone i wyświadczone przez podatników na wcześniejszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych transakcji podlegających opodatkowaniu VAT.

W przedmiocie pytania trzeciego

- 104 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, na wypadek udzielenia na pytanie drugie odpowiedzi przeczącej, czy zasada pewności prawa stoi na przeszkodzie możliwości wytoczenia przez podatnika zobowiązanego do zapłaty VAT powództwa gwarancyjnego przeciwko innym współnikom związanym umową spółki, aby nakazano im zapłatę VAT proporcjonalnie do ich praw do udziału w zyskach zgodnie z ową umową spółki.
- 105 W tym względzie należy przypomnieć, że zasada pewności prawa, która należy do zasad ogólnych prawa Unii, wymaga, aby przepisy prawa były jasne i precyzyjne oraz przewidywalne co do swoich skutków, szczególnie jeżeli mogą one mieć negatywne konsekwencje dla jednostek i przedsiębiorstw, tak by podlegające tym przepisom podmioty mogły ustalić w sposób jednoznaczny swoje prawa i obowiązki oraz podjąć w konsekwencji odpowiednie kroki (wyrok z dnia 25 stycznia 2022 r., VYSOČINA WIND, C-181/20, EU:C:2022:51, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 106 Wspomnianej zasady pewności prawa musi przestrzegać uregulowanie krajowe, które wchodzi w zakres stosowania prawa Unii lub wprowadza to prawo w życie (zob. podobnie postanowienie z dnia 17 lipca 2014 r., Yumer, C-505/13, niepublikowane, EU:C:2014:2129, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 107 Tymczasem sąd odsyłający nie stwierdził, że wystąpienie podatnika przeciwko osobie trzeciej w celu uzyskania w drodze powództwa gwarancyjnego zwrotu VAT zapłaconego na wcześniejszym etapie obrotu wchodzi w zakres stosowania prawa Unii lub wprowadza to prawo w życie, ponieważ takie powództwo gwarancyjne jest regulowane wyłącznie przez prawo krajowe.
- 108 W tych okolicznościach pytanie trzecie, w braku elementów pozwalających na stwierdzenie, że dyrektywa VAT ma zastosowanie do sytuacji, o której w tym pytaniu mowa, jest niedopuszczalne.

W przedmiocie kosztów

- 109 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:

1) Artykuły 9 i 11 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:

stron umowy spółki nieposiadającej osobowości prawnej, której nie zarejestrowano przed właściwym organem podatkowym przed rozpoczęciem danej działalności gospodarczej, nie można uznać za „podatników” wraz z podatnikiem, który jest zobowiązany do zapłaty podatku od transakcji podlegającej opodatkowaniu.

2) Dyrektywę 2006/112 oraz zasadę proporcjonalności i zasadę neutralności podatkowej

należy interpretować w ten sposób, że:

nie wymagają one przyznania podatnikowi, w sytuacji gdy nie posiada on wystawionej na siebie faktury, prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej zapłaconego na wcześniejszym etapie obrotu przez inną stronę umowy spółki nieposiadającej osobowości prawnej w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej tej spółki, nawet jeżeli podatnik jest zobowiązany do zapłaty podatku z tytułu tej działalności, w braku obiektywnych dowodów na to, że towary i usługi, których dotyczy postępowanie główne, zostały mu rzeczywiście dostarczone i wyświadczone przez podatników na wcześniejszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych transakcji podlegających opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej.

Podpisy