

Downloaded via the EU tax law app / web

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŹU (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,

TRYBUNAŹ (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. Puş, avocat,
- 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,

podjęwszy, 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 (regionalna dyrekcja generalna ds. finansów publicznych w Klużu-Napoce, Rumunia) (zwaną dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie opodatkowania transakcji sprzedaży mieszkać 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 jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym 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.

Państwa 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 związane 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 szczególne 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 ten 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 wydania zapłaty podatku od osoby zobowiązanej do jego uiszczenia, nawet jeżeli termin płatności może zostać odroczone».

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 dostawą 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 odrębnymi umowami 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 faktury sporządzone 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 wyjącznie następujące dane:

- 1) data wystawienia faktury;

- 2) kolejny numer, nadany w ramach jednej lub kilku serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje faktur?;
- 3) numer identyfikacyjny VAT, o którym mowa w art. 214, pod którym podatnik dostarczy? towary lub ?wiadczy? us?ugi;
- 4) numer identyfikacyjny VAT nabywcy lub us?ugobiorcy, o którym mowa w art. 214, pod którym otrzyma? on towary lub us?ugi, z tytu?u których jest zobowi?zany do zap?aty VAT, lub te? otrzyma? towary, o których mowa w art. 138;
- 5) pe?n? nazw? (nazwisko) i adres podatnika oraz nabywcy lub us?ugobiorcy;
- 6) ilo?? i rodzaj dostarczonych towarów lub zakres i rodzaj wykonanych us?ug;
- 7) dat? dokonania lub zako?czenia dostawy towarów lub wykonania us?ug lub dat? dokonania wp?aty zaliczki, o której mowa w art. 220 pkt 4 i 5, o ile taka data jest okre?lona i ró?ni si? od daty wystawienia faktury;
- 8) podstaw? opodatkowania dla ka?dej stawki podatku lub zwolnienia, cen? jednostkow? z wy??czeniem VAT, a tak?e wszelkie upusty lub rabaty, o ile nie zosta?y one uwzgl?dnione w cenie jednostkowej;
- 9) zastosowan? stawk? VAT;
- 10) kwot? VAT do zap?aty, chyba ?e zastosowano procedur? szczególn?, która zgodnie z niniejsz? dyrektyw? wyklucza podawanie takiej informacji;

[...].

Prawo rumu?skie

18 Artyku? 86 ust. 2–5 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawy nr 571/2003 ustanawiaj?cej kodeks podatkowy) (*Monitorul Oficial al României*, cz??? I, nr 927 z dnia 23 grudnia 2003 r.), w brzmieniu maj?cym zastosowanie do okoliczno?ci faktycznych w post?powaniu g?ównym (zwanej dalej „kodeksem podatkowym”), stanowi?:

„2. W ramach ka?dej spółki nieposiadaj?cej osobowo?ci prawnej, utworzonej zgodnie z prawem, wspólnicy s? zobowi?zani do zawarcia przy rozpocz?ciu dzia?alno?ci umów spółki w formie pisemnej, zawieraj?cych w szczególno?ci dane dotycz?ce:

- a) stron umowy;
- b) przedmiotu dzia?alno?ci i siedziby spółki;
- c) wk?adów wspólników w postaci maj?tku rzeczowego i praw;
- d) procentowego udzia?u ka?dego wspólnika w zyskach lub stratach w ramach spółki, odpowiadaj?cego wk?adowi ka?dego z nich;
- e) wyznaczenia wspólnika odpowiedzialnego za wype?nianie obowi?zków spółki wobec organów publicznych;
- f) warunków rozwi?zania spółki. Wk?adów wspólników przewidzianych w umowie spółki nie uznaje si? za dochody spółki. Umow? spółki rejestruje si? przed w?a?ciwym 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 istnieje więź pokrewieństwa do czwartego stopnia włącznie, strony są zobowiązane przedstawić dowód na to, że uczestniczą w osiąganiu zysków przy wykorzystaniu należycie 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 informacje 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 grupy 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 zaokrągla w górę do następnego tysiąca, może być zwolniony z podatku, zwanego dalej »szczególnym systemem zwolnień«, w odniesieniu do transakcji, o których mowa w art. 126 ust. 1, z wyjątkiem wewnątrzspółnotowych 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*

, cz?? I, nr 112 z dnia 6 lutego 2004 r.), w brzmieniu maj?cym zastosowanie do okoliczno?ci faktycznych w post?powaniu g?ównym (zwany dalej „dekretem rz?dowym nr 44/2004”), stanowi? w pkt 4, przyj?tym na podstawie przepisów art. 127 kodeksu podatkowego:

- „1. Do celów art. 127 ust. 8 kodeksu podatkowego grupa podatników maj?cych siedzib? lub miejsce zamieszkania w Rumunii, którzy s? niezale?ni pod wzgl?dem prawnym, lecz ?ci?le powi?zani pod wzgl?dem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym, mo?e zdecydowa?, ?e b?dzie traktowana jak jeden podatnik, zwany grup? podatkow?, pod nast?puj?cymi warunkami:
- a) podatnik mo?e nale?e? tylko do jednej grupy podatkowej; oraz
 - b) wybór ten musi nast?pi? na okres co najmniej dwóch lat; oraz
 - c) wszyscy podatnicy nale??cy do grupy musz? stosowa? ten sam okres rozliczeniowy.
2. W sk?ad grupy podatkowej mo?e wchodzi? od dwóch do pi?ciu podatników.
3. Do dnia 1 stycznia 2009 r. w sk?ad grupy podatkowej mog? wchodzi? wy??cznie podatnicy uznawani za du?ych podatników.
4. Za ?ci?le powi?zanych pod wzgl?dem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym w rozumieniu ust. 1 uwa?a si? podatników, których kapita? w ponad 50 % znajduje si? bezpo?rednio lub po?rednio w posiadaniu tych samych akcjonariuszy.
5. W celu utworzenia grupy podatkowej sk?ada si? do w?a?ciwego organu podatkowego podpisany przez wszystkich cz?onków grupy wniosek zawieraj?cy nast?puj?ce informacje:
- a) nazw? (nazwisko), adres, przedmiot dzia?alno?ci oraz numer VAT ka?dego cz?onka;
 - b) dowody potwierdzaj?ce, ?e cz?onkowie s? ?ci?le powi?zani w rozumieniu ust. 2;
 - c) nazw? (nazwisko) cz?onka wyznaczonego jako przedstawiciel.
6. W?a?ciwy organ podatkowy wydaje urz?dow? decyzj? zatwierdzaj?c? utworzenie grupy podatkowej lub odmawiaj?c? jej utworzenia i przekazuje t? decyzj? przedstawicielowi grupy oraz ka?demu organowi podatkowemu, w którego obszarze w?a?ciwo?ci znajduj? si? cz?onkowie grupy podatkowej, w terminie 60 dni od dnia otrzymania wniosku, o którym mowa w ust. 5.
7. Utworzenie grupy podatkowej staje si? skuteczne z pierwszym dniem drugiego miesi?ca nast?puj?cego po dacie decyzji, o której mowa w ust. 6.

[...].”

Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne

23 Siostry ASA i PP by?y wspó?w?a?cicielami nieruchomo?ci gruntowej po?o?onej w Rumunii.

24 Pod koniec 2006 r. zawar?y one umow? spó?ki nieposiadaj?cej osobowo?ci prawnej z BP i MB – dwiema innymi osobami fizycznymi – w celu budowy kompleksu nieruchomo?ci sk?adaj?cego si? z o?miu budynków mieszkalnych z 56 mieszkaniami przeznaczonymi na sprzeda? 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 okreśając 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 należała 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 być w dniu 1 lipca 2008 r. zarejestrowane 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 okreśającej wysokość zobowiązania podatkowego.

35 Następnie ASA wniosła w pierwszej instancji skargę do Curtea de Apel Cluj (sądu apelacyjnego w Klużu, Rumunia), któregośdem odsądzałym, domagając się – tytułem podania gównego – uchylecia decyzji oddalającej odwołanie i decyzji okreśającej 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 zapłacić kwoty odpowiadające wierzytelności podatkowej przysługującej przeciwko ASA na mocy decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

36 Wyrokiem z dnia 28 stycznia 2016 r. wspomniany sąd człowiec 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 Casa 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 człowiec 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 zawiera już VAT.

39 ASA i organ podatkowy wniosły na ten wyrok skargi kasacyjne.

40 Wyrokiem z dnia 23 lipca 2020 r. Înalta Curte de Casa 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 obciżonego ASA, to nie mógł on twierdzić, że nie zna 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 ujete 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), rozstrzyganie kwestii 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 zażalenia sąd ten uważa, opierając się na orzecznictwie Trybunału, że ASA nie może 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 osobicie 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 może 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 zażalenia 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 wydane 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 może 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 dyrektywa [VAT] w ogólnie 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 zobowiązany do zapłaty podatku od transakcji na dalszym etapie obrotu, który powinien być on pobrał, 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 dyrektywa VAT [...] w ogólnie i jej art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a) [i] art. 179 w

szczególnie, 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 zobowiązany 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 przysługującą 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 zobowiązany 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 cząstki [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 wniosł do Trybunału o zastosowanie do niniejszego odwołania 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 sądziego sprawozdawcy i rzecznika generalnego, o rozpatrzeniu odwołania 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, okoliczności, że sąd odsyłający jest zobowiązany do podjęcia wszelkich starań, aby zapewnić szybkie rozstrzygnięcie sprawy w postępowaniu głównym, nie może sama

w sobie wystarczy? 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, wprawdzie 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 wystarczy bowiem z konieczności 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 każda transakcja 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 pogarszała 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 nierozdzielalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. Jest tak również wówczas, gdy jedno lub kilka świadczeń stanowi świadczenie główne, natomiast pozostałe świadczenie lub świadczenia

stanowi? ?wiadczenie lub ?wiadczenia dodatkowe, które s? traktowane z punktu widzenia podatkowego tak jak ?wiadczenie g?ówne. W szczególno?ci ?wiadczenie nale?y uzna? za dodatkowe w stosunku do ?wiadczenia g?ównego, je?eli nie stanowi ono dla klienta celu samo w sobie, lecz s?u?y skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze ?wiadczenia g?ównego us?ugodawcy (wyrok z dnia 4 wrze?nia 2019 r., KPC Herning, C?71/18, EU:C:2019:660, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

61 Brak jest jednak bezwzgl?dnej zasady dotycz?cej ustalania zakresu danego ?wiadczenia z punktu widzenia VAT, a co za tym idzie, w celu ustalenia zakresu danego ?wiadczenia nale?y wzi?? pod uwag? ogó? okoliczno?ci, w jakich ma miejsce dana transakcja (wyrok z dnia 4 wrze?nia 2019 r., KPC Herning, C?71/18, EU:C:2019:660, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

62 W ramach wspó?pracy ustanowionej na podstawie art. 267 TFUE, w celu ustalenia, czy do celów VAT transakcja handlowa stanowi kilka niezale?nych ?wiadcze?, czy jedno ?wiadczenie, s?d krajowy musi okre?li? elementy charakterystyczne dla danej transakcji, uwzgl?dniaj?c cel ekonomiczny tej transakcji oraz interes jej odbiorców, a tak?e dokonuj?c w tym zakresie ca?o?ciowej i ostatecznej oceny stanu faktycznego [zob. podobnie wyrok z dnia 18 pa?dziernika 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 odsy?aj?cego wynika, ?e transakcja rozpatrywana w post?powaniu g?ównym polega?a na budowie kompleksu budynków mieszkalnych w celu sprzeda?y wybudowanych mieszka? osobom trzecim.

64 W pierwszej kolejno?ci z akt sprawy, którymi dysponuje Trybuna?, wynika, ?e ASA i PP uczestniczy?y we wspomnianej transakcji, wnosz?c nieruchomo?? gruntow?, której by?y wspó?w?a?cicielami w udzia?ach wynosz?cych $\frac{1}{2}$, za? BP i MP dostarczyli materia?y budowlane i pokryli koszty zwi?zane z budow? rzeczonoego kompleksu, równie? po po?owie, w tym koszty zwi?zane z uzyskaniem niezb?dnych dokumentów administracyjnych. W zwi?zku z tym BP i MB posiadali wystawione na ich nazwiska faktury za towary i us?ugi nabyte w celu budowy kompleksu, którego dotyczy post?powanie g?ówne.

65 W drugiej kolejno?ci nale?y podkre?li?, ?e zgodnie z umow? spółki sprzeda? wybudowanych nieruchomo?ci nale?a?a do wspólnych zobowi?za? umawiaj?cych si? stron. Tymczasem, jak równie? wynika z akt sprawy, którymi dysponuje Trybuna?, po pierwsze, zgodnie z umowami sprzeda?y zawartymi w formie aktów notarialnych w?a?cicielami nieruchomo?ci, których dotyczy post?powanie g?ówne, by?y ASA i PP – w umowach tych nie by?o natomiast ?adnej wzmianki o BP i MB ani o umowie spółki. Po drugie, BP i MB dzia?ali na podstawie pe?nomocnictwa upowa?niaj?cego ich do przeniesienia – w imieniu i na rzecz ASA i PP – na wybrane przez siebie osoby i po cenie ustalonej z nabywc? prawa w?asno?ci, które przys?ugiwa?o ASA i PP do odno?nych mieszka?.

66 Z uwagi na to, ?e transakcje zwi?zane z jednej strony z budow? kompleksu nieruchomo?ci, którego dotyczy post?powanie g?ówne, oraz z drugiej strony ze sprzeda?? nieruchomo?ci wydaj? si? mie? odr?bny charakter, poniewa? ka?da z nich posiada w?a?ciw? sobie charakterystyk? gospodarcz? i nie mo?e by? uznana za g?ówn? lub dodatkow? wzgl?dem drugiej, nale?y traktowa? je jako odr?bne transakcje podlegaj?ce indywidualnemu opodatkowaniu, czego zbadanie w ?wietle okoliczno?ci faktycznych w post?powaniu g?ównym nale?y jednak do s?du odsy?aj?cego.

W przedmiocie pytania pierwszego

67 Poprzez pytanie pierwsze s?d odsy?aj?cy d??y 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 „każdą osobę prowadzącą samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”.

69 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału zwroty użyte w art. 9 dyrektywy VAT, a w szczególności sformułowanie „każda osoba”, nadaje 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., Valstybinų 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 prowadzi odnośną działalność gospodarczą. Kryterium samodzielności dotyczy bowiem kwestii możliwości pojęcia 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., Valstybinų 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., Valstybinų 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 umożliwiły 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 należy 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 dotyczą wyłącznie ASA i PP, ponieważ dostawa nieruchomości nastąpiła 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 do zmiany 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 rzędnemu utrzymuje, że prawodawca krajowy nie skorzystał z możliwością, 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 mogli 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 wyk?adni prawa krajowego, wy??cznie do s?du odsy?aj?cego nale?y ustalenie, czy z brzmienia art. 1251 ust. 18 i art. 127 ust. 8 kodeksu podatkowego oraz z dekretu rz?dowego nr 44/2004 wynika, ?e prawodawca rumu?ski skorzysta? z tej mo?liwo?ci i ?e w czasie zaistnienia okoliczno?ci faktycznych w post?powaniu g?ównym mog?a ona mie? zastosowanie do stron rozpatrywanej umowy spó?ki.

84 Przy za?o?eniu, ?e tak by?o, Trybuna? w celu udzielenia s?dowi odsy?aj?cemu u?ytecznej odpowiedzi powinien dostarczy? mu wskazówek pozwalaj?cych temu s?dowi na dokonanie oceny zgodno?ci rozpatrywanych w post?powaniu g?ównym przepisów krajowych z zasadami proporcjonalno?ci i neutralno?ci podatkowej.

85 Z orzecznictwa Trybuna?u wynika bowiem, ?e pa?stwa cz?onkowskie w ramach przys?uguj?cego im zakresu uznania mog? podda? stosowanie systemu przewidzianego w art. 11 dyrektywy VAT pewnym ograniczeniom, o ile ograniczenia te wpisuj? si? w cele tej dyrektywy polegaj?ce na zapobieganiu nadu?yciom lub na zwalczaniu uchylania si? od opodatkowania i unikania opodatkowania oraz o ile przestrzegane jest prawo Unii i jego zasady ogólne, w szczególno?ci zasady proporcjonalno?ci i neutralno?ci 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 s?du krajowego nale?y zatem ustalenie, czy zawarty w pkt 4 ust. 5 dekretu rz?dowego nr 44/2004 wymóg dokonania przez cz?onków grupy podatkowej uprzedniego zg?oszenia rejestracyjnego przed w?a?ciwym organem podatkowym stanowi ?rodek konieczny i odpowiedni do osi?gni?cia celów polegaj?cych na zapobieganiu nadu?yciom lub na zwalczaniu uchylania si? 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 si? tyczy zasady proporcjonalno?ci, nale?y stwierdzi?, ?e uregulowanie krajowe wymagaj?ce rejestracji cz?onków grupy podatkowej przed w?a?ciwym organem podatkowym przed dokonaniem podlegaj?cych opodatkowaniu transakcji nie wydaje si? wykracza? poza to, co jest konieczne do osi?gni?cia celu art. 11 dyrektywy VAT, polegaj?cego na zapobieganiu nadu?yciom lub na zwalczaniu uchylania si? od opodatkowania i unikania opodatkowania, poniewa? pozwala ono organom podatkowym na zidentyfikowanie podatnika przed dokonaniem owych transakcji, u?atwiaj?c tym samym kontrol? podatkow?.

88 Je?eli chodzi o zasad? neutralno?ci podatkowej, która jest przeniesieniem przez prawodawc? Unii na grunt VAT ogólnej zasady równego traktowania, sprzeciwia si? ona w szczególno?ci temu, by podmioty gospodarcze, które dokonuj? takich samych transakcji, by?y 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 tak?e 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 si?, ?e uprzednie zg?oszenie odno?nej grupy podatkowej w?a?ciwemu organowi podatkowemu, wymagane przez uregulowanie krajowe rozpatrywane w post?powaniu g?ównym, jest zwi?zane z prowadzeniem przez ten organ rejestru osób maj?cych obowi?zek zap?aty podatku dochodowego od osób fizycznych lub od osób prawnych, wobec czego owego wymogu nie mo?na uzna? za sprzeczny z zasad? neutralno?ci podatkowej.

90 Wynika st?d, ?e nawet gdyby przepisy prawa krajowego, o których mowa w pkt 83 niniejszego wyroku, stanowi?y transpozycj? art. 11 dyrektywy VAT i mia?y zastosowanie do stron umowy spó?ki rozpatrywanej w post?powaniu g?ównym, ów art. 11 nie sta?by na przeszkodzie

temu, aby taka nieposiadająca osobowość prawnej spółki, której nie zarejestrowano przed organem podatkowym przed dokonaniem odpowiednich 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 tej 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., Vdan, 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., Vdan, 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 jeżeli 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

spełnienia przesłanek wymaganych w art. 226 pkt 6 i 7 dyrektywy VAT, jeżeli dysponuje one wszystkimi informacjami do zbadania, że spełnione są przesłanki materialne dotyczące tego prawa (wyrok z dnia 21 listopada 2018 r., V. dan, C-664/16, EU:C:2018:933, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

98 Czy zastosowanie formalnego wymogu przedstawienia faktur naruszaoby zasady neutralności i proporcjonalności, ponieważ skutkowałoby nieproporcjonalnym uniemożliwieniem podatnikowi korzystania z neutralności podatkowej dotyczącej jego transakcji (wyrok z dnia 21 listopada 2018 r., V. dan, C-664/16, EU:C:2018:933, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

99 Niemniej ciżar udowodnienia spełnienia przesłanek skorzystania z prawa do odliczenia spoczywa na podatniku wnioskującym o odliczenie VAT (wyrok z dnia 21 listopada 2018 r., V. dan, C-664/16, EU:C:2018:933, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

100 Podatnik jest wiążący zobowiązany do przedstawienia obiektywnych dowodów, że towary i usługi zostały mu rzeczywiście dostarczone i wyświadczane 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., V. dan, 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 osobistnie w związku z tym przedsięwzięciem budowlanym towary i usługi, w rozumieniu art. 168 lit. a) i art. 178 lit. a) dyrektywy VAT, za ASA, która uczestniczyła w spółce, wnosząc wraz z PP nieruchomości gruntowe, 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 wyświadczane 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 wyświadczane 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 zwi?zanym umow? spó?ki, aby nakazano im zap?at? VAT proporcjonalnie do ich praw do udzia?u w zyskach zgodnie z ow? umow? spó?ki.

105 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e zasada pewno?ci prawa, która nale?y do zasad ogólnych prawa Unii, wymaga, aby przepisy prawa by?y jasne i precyzyjne oraz przewidywalne co do swoich skutków, szczególnie je?eli mog? one mie? negatywne konsekwencje dla jednostek i przedsi?biorstw, tak by podlegaj?ce tym przepisom podmioty mog?y ustali? w sposób jednoznaczny swoje prawa i obowi?zki oraz podj?? w konsekwencji odpowiednie kroki (wyrok z dnia 25 stycznia 2022 r., VYSO?INA WIND, C?181/20, EU:C:2022:51, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

106 Wspomnianej zasady pewno?ci prawa musi przestrzega? uregulowanie krajowe, które wchodzi w zakres stosowania prawa Unii lub wprowadza to prawo w ?ycie (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 s?d odsy?aj?cy nie stwierdzi?, ?e wyst?pienie podatnika przeciwko osobie trzeciej w celu uzyskania w drodze powództwa gwarancyjnego zwrotu VAT zap?aconego na wcze?niejszym etapie obrotu wchodzi w zakres stosowania prawa Unii lub wprowadza to prawo w ?ycie, poniewa? takie powództwo gwarancyjne jest regulowane wy??cznie przez prawo krajowe.

108 W tych okoliczno?ciach pytanie trzecie, w braku elementów pozwalaj?cych na stwierdzenie, ?e dyrektywa VAT ma zastosowanie do sytuacji, o której w tym pytaniu mowa, jest niedopuszczalne.

W przedmiocie kosztów

109 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (siódma izba) orzeka, co nast?puje:

1) Artyku?y 9 i 11 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej

nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e:

stron umowy spó?ki nieposiadaj?cej osobowo?ci prawnej, której nie zarejestrowano przed w?a?ciwym organem podatkowym przed rozpocz?ciem danej dzia?alno?ci gospodarczej, nie mo?na uzna? za „podatników” wraz z podatnikiem, który jest zobowi?zany do zap?aty podatku od transakcji podlegaj?cej opodatkowaniu.

2) Dyrektyw? 2006/112 oraz zasad? proporcjonalno?ci i zasad? neutralno?ci podatkowej

nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e:

nie wymagaj? one przyznania podatnikowi, w sytuacji gdy nie posiada on wystawionej na siebie faktury, prawa do odliczenia podatku od warto?ci dodanej zap?aconego na wcze?niejszym etapie obrotu przez inn? stron? umowy spó?ki nieposiadaj?cej osobowo?ci prawnej w zwi?zku z prowadzeniem dzia?alno?ci gospodarczej tej spó?ki, nawet je?eli podatnik jest zobowi?zany do zap?aty podatku z tytu?u tej dzia?alno?ci, w braku obiektywnych dowodów na to, ?e towary i us?ugi, których dotyczy post?powanie g?ówne, zosta?y mu rzeczywi?cie dostarczone i wy?wiadczone przez podatników na wcze?niejszym etapie obrotu na potrzeby jego w?asnych transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu

podatkiem od wartości dodanej.

Podpisy

* Język postępowania: rumuński.