

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 9 lipca 2015 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 167, 168, 179 i 213 – Zmiana kwalifikacji transakcji przez krajową administrację podatkową na działalność gospodarczą objętą podatkiem VAT – Zasada pewności prawa – Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań – Przepisy krajowe uzależniające korzystanie z prawa do odliczenia od identyfikacji danego przedsiębiorcy do celów VAT i złożenia deklaracji w zakresie tego podatku

W sprawie C-183/14

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Curtea de Apel Cluj (Rumunia) postanowieniem z dnia 28 lutego 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 11 kwietnia 2014 r., w postępowaniu

Radu Florin Salomie,

Nicolae Vasile Oltean,

przeciwko

Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: J.C. Bonichot (sprawozdawca), prezes izby, J. L. da Cruz Vilaça i C. Lycourgos sędziowie,

rzecznik generalny: N. Jääskinen,

sekretarz: L. Carrasco Marco, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 11 marca 2015 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu R. F. Salomie i N. V. Oltean przez C. F. Costa, L. Dobrinescu oraz T. D. Vidrean Căpușan, adwokatów,

– w imieniu rządu rumuńskiego przez R. H. Radu, D. M. Bălancea oraz R. I. Hădeanu, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay oraz A. Tefanu, działających 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 zasad pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań, a także art. 167, 168, 179 i 213 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy R.F. Salomie i N.V. Olteanem a Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj (główną dyrekcją ds. finansów publicznych w Cluj, zwaną dalej „administracją podatkową”) dotyczącego podatku od wartości dodanej (VAT) z tytułu sprzedaży nieruchomości dokonanych w 2009 r.

Ramy prawne

Dyrektywa 2006/112

3 Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE 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 [...]. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

4 Zgodnie z brzmieniem art. 12 ust. 1 tej dyrektywy:

„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 związanej z nim gruntu, przed pierwszym zasiedleniem;

[...]”.

5 Artykuł 167 wspomnianej dyrektywy stanowi:

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

6 Artykuł 168 tej dyrektywy brzmi następująco:

„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;

[...]”.

7 Zgodnie z art. 169 dyrektywy 2006/112/WE:

„Poza prawem do odliczenia, o którym mowa w art. 168, podatnik ma prawo do odliczenia VAT określonego w tym artykule, jeżeli towary i usługi są wykorzystywane do następujących celów:
[...].”

8 Artykuł 179 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„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.

[...]”.

9 Artykuł 213 ust. 1 dyrektywy przewiduje:

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

[...]”

10 Artykuł 214 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

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

a) kiedy podatnik [...], który dokonuje na terytorium danego państwa dostaw towarów lub świadczy usługi dające prawo do odliczenia VAT [...].

[...]”.

11 Artykuł 273 wskazanej dyrektywy jest sformułowany następująco:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3”.

Prawo rumuńskie

12 Artykuł 771 ust. 1 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., zwanej dalej „kodeksem podatkowym”) stanowi:

„W ramach aktu przeniesienia prawa własności i jego podziału, w zakresie czynności inter vivos, których przedmiotem są wszelkiego typu budynki lub grunty z nimi związane a także wszelkiego rodzaju grunty pozbawione budynków, pobierany jest od podatników podatek obliczany w następujący sposób:

[...]”.

13 Artykuł 127 kodeksu podatkowego stanowi:

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

2) W rozumieniu tego tytułu działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym z górnictwem, działalność rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub zawodów podobnych. Ponadto za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

[...]”.

14 Nadzwyczajny dekret nr 109 z dnia 7 października 2009 r., zmieniający i uzupełniający ustawę nr 571/2003 ustanawiającą kodeks podatkowy, który wszedł w życie w dniu 1 stycznia 2010 r. wprowadził w art. 127 kodeksu podatkowego ust. 21, zgodnie z którym :

„Przepisy określają przypadki, w których osoby fizyczne zbywające nieruchomości są podatnikami”.

15 Zgodnie z art. 141 ust. 2 tego kodeksu w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2007 r.:

„Następujące transakcje są również zwolnione z podatku VAT:

[...]

f) dostawa przez jakiegokolwiek osobę budynku, jego części oraz gruntu na którym budynek powstał oraz każdego innego gruntu. Zwolnienie nie znajduje jednak zastosowania do dostawy nowego budynku, jego części lub działki budowlanej, jeżeli została dokonana przez podatnika, który skorzystał lub mógł skorzystać z prawa do pełnego lub częściowego odliczenia podatku uiszczonego z tytułu zakupu, przebudowy lub budowy danej nieruchomości. [...]”.

16 Artykuł 141 ust. 2 lit. f), rzeczonego kodeksu w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2008 r. do dnia 31 grudnia 2009 r. przewidywał, że jest zwolniona z podatku VAT:

„dostawa przez jakiegokolwiek osobę budynku, jego części oraz gruntu na którym budynek powstał oraz każdego innego gruntu. Zwolnienie nie znajduje jednak zastosowania do dostawy nowego budynku, jego części lub działki budowlanej [...]”.

17 Punkt 3 ust. 1 rozporządzenia nr 44/2004 z dnia 22 stycznia 2004 r. zatwierdzającego przepisy wykonawcze do ustawy nr 571/2003 ustanawiającej kodeks podatkowy (Monitorul Oficial al României, część I, nr 112, z dnia 6 lutego 2004 r.), przewiduje w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2009 r.:

„Zgodnie z art. 127 ust. 2 kodeksu podatkowego, za działalność gospodarczą nie uznaje się uzyskiwania dochodów przez osoby fizyczne w wyniku sprzedaży należących do nich lokali mieszkalnych lub innych rzeczy wykorzystywanych przez te osoby dla potrzeb osobistych, z wyjątkiem sytuacji, w której stwierdza się, że działalność ta jest prowadzona w sposób stały w celu uzyskania dochodów, zgodnie z art. 127 ust. 2 kodeksu podatkowego. [...]”.

18 Rozporządzenie nr 1620/2009 z dnia 29 grudnia 2009 r. (Monitorul Oficial al României, nr 927 z dnia 31 grudnia 2009 r.) uzupełniło i wprowadziło zmiany w przepisach wykonawczych do kodeksu podatkowego ustanowionych rozporządzeniem nr 44/2004. Od dnia 1 stycznia 2010 r. pkt 3 rozporządzenia nr 44/2004 przewiduje:

„1) Zgodnie z art. 127 ust. 2 kodeksu podatkowego wykorzystywanie towarów lub wartości niematerialnych i prawnych, zgodnie z podstawowymi zasadami systemu podatku VAT, według której należy zachować neutralność podatku obejmuje każdy rodzaj transakcji, niezależnie od formy prawnej [...].

2) Zgodnie z ust. 1 przyjmuje się, że osoby fizyczne nie prowadzą działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu w sytuacji gdy uzyskują dochody ze sprzedaży lokalu mieszkalnego stanowiącego własność osobistą lub innych rzeczy wykorzystywanych przez nie do potrzeb osobistych.

3) Przyjmuje się, że osoba fizyczna, niebędąca podatnikiem w zakresie innej działalności prowadzi działalność gospodarczą obejmującą wykorzystywanie towarów lub wartości niematerialnych i prawnych jeżeli działalność w takim charakterze w sposób niezależny, a działalność jest prowadzona w celu osiągnięcia stałych dochodów w rozumieniu art. 127 ust. 2 kodeksu podatkowego.

4) W przypadku budowy nieruchomości przez osobę fizyczną przeznaczoną na sprzedaż przyjmuje się, że działalność gospodarcza rozpoczyna się w chwili, w której dana osoba fizyczna zamierza ją podjąć tak działalność, a zamiar osoby powinien być oceniany na podstawie obiektywnych okoliczności, jak na przykład fakt, że osoba ta zaczęła ponosić wydatki lub dokonywać wstępnych inwestycji przy rozpoczynaniu działalności gospodarczej. Działalność gospodarcza jest uznana za ciągłą od jej rozpoczęcia do chwili oddania wybudowanej nieruchomości lub jej części, tak w przypadku pojedynczej nieruchomości.

5) W przypadku nabycia gruntów lub budowy przez osobę fizyczną z przeznaczeniem na sprzedaż, dostawa tych dóbr stanowi działalność gospodarczą o stałym charakterze, jeżeli osoba fizyczna dokonuje więcej niż jednej transakcji w danym roku kalendarzowym. Jednakże, w przypadku gdy osoba fizyczna buduje już nieruchomość z przeznaczeniem na sprzedaż, zgodnie z ust. 4, ponieważ uznaje się, iż działalność gospodarcza jest już prowadzona ma charakter stały, każda inna transakcja dokonana w późniejszym okresie nie może być uznana za okazjonalną transakcję. [...].

[...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

19 W 2007 r. R.F. Salomie i V.N. Oltean wraz z pięcioma innymi osobami fizycznymi zawarli umowę stowarzyszenia w celu wspólnej realizacji i sprzedaży czterech nieruchomości w Rumunii. Stowarzyszenie to nie posiadało osobowości prawnej i nie zostało zarejestrowane jako podatnik do celów VAT.

20 W latach 2008–2009, spośród 132 lokali mieszkalnych wybudowanych na gruncie należącym do osobistego majątku jednej z tych osób, 122 zostały sprzedane za łączną kwotę 10 902 275 lei rumuńskich (RON) wraz z 23 miejscami parkingowymi. Sprzedaż ta nie została objęta podatkiem VAT.

21 W 2010 r. w wyniku kontroli przeprowadzonej przez administrację podatkową, ustalone zostało przez nią, że transakcje te stanowiły stałą działalność gospodarczą i że powinny zostać zatem objęte podatkiem VAT od dnia 1 października 2008 r., gdy obrót, który wynika z tej działalności przekroczył w sierpniu 2008 r. próg w wysokości 35 000 EUR, poniżej którego działalność gospodarcza jest zwolniona w Rumunii z podatku VAT.

22 W rezultacie administracja podatkowa zażądała zapłaty podatku VAT należnego z tytułu transakcji zrealizowanych w 2009 r. a także odsetek za zwłokę wydając w związku z tym szereg decyzji podatkowych.

23 Z postanowienia odsyłającego wynika również, że sprzedaż nieruchomości dokonana w latach 2008–2009 została opodatkowana podatkiem z tytułu „przeniesienia prawa własności nieruchomości należących do osobistego majątku”, przewidzianym w art. 771 kodeksu podatkowego.

24 R. F. Salomie i V. N. Oltean wnieśli skargi o stwierdzenie częściowej nieważności tych decyzji podatkowych do Tribunalul Cluj (sądu w Cluj), który to sąd oddalił te skargi jako bezzasadne.

25 Curtea de Apel Cluj (sąd apelacyjny w Cluj), do którego zostało wniesione odwołanie zastanawia się nad zgodnością decyzji podatkowych wydanych przez administrację podatkową z zasadą pewności prawa, gdy po pierwsze, rumuńskie uregulowania wprowadziły przepisy wykonawcze dotyczące zasad stosowania podatku VAT do transakcji obejmujących nieruchomości dopiero od dnia 1 stycznia 2010 r., a po drugie, zgodnie z praktyką administracji podatkowej, stosowanej do tego dnia ten rodzaj transakcji nie był objęty podatkiem VAT. Ponadto, administracja ta posiadała wystarczające informacje, aby uznać R. F. Salomie i V.N. Olteana za podatników od 2008 r., gdy została powiadomiona o dokonanej sprzedaży, chociażby z uwagi na fakt, że transakcje te zostały opodatkowane na podstawie art. 771 kodeksu podatkowego.

26 Sąd odsyłający wyraża również wątpliwość co do zgodności z dyrektywą 2006/112 prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT, przewidzianego w prawie rumuńskim, zgodnie z którym osoba, zidentyfikowana z opóźnieniem jako podatnik VAT może skorzystać z tego prawa do odliczenia wyłącznie po uregulowaniu swojej sytuacji w drodze identyfikacji do celów tego podatku i poprzez złożenie deklaracji podatkowej.

27 W związku z powyższym Curtea de Apel Cluj postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy osoba fizyczna zawierająca z innymi osobami fizycznymi umowę stowarzyszenia nieposiadającego osobowości prawnej, niezadeklarowanego i niezarejestrowanego do celów podatkowych, którego celem jest realizacja przyszłego obiektu (budynku) na gruncie należącym do majątku osobistego niektórych stron umowy może być uznana w świetle okoliczności postępowania głównego za podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112, jeżeli początkowo zgodnie z przepisami podatkowymi dostawa budynków położonych na gruncie należącym do majątku osobistego niektórych stron umowy była uznawana przez organy podatkowe za sprzedaż wchodzącą w zakres zarządzania prywatnym majątkiem takich osób?

2) Czy w świetle okoliczności postępowania głównego zasady pewności prawa, ochrony uzasadnionych oczekiwań oraz inne ogólne zasady w zakresie podatku VAT, wynikające z dyrektywy 2006/112, należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się siły praktyce krajowej, zgodnie z którą organy podatkowe początkowo pobrały od osoby fizycznej podatek dochodowy z tytułu przeniesienia własności do majątku osobistego, a następnie bez żadnej istotnej zmiany w przepisach prawa pierwotnego, na podstawie tych samych okoliczności faktycznych, po upływie dwóch lat, ponownie rozważyły zajęte stanowisko i uznały te same transakcje za działalność gospodarczą objętą podatkiem VAT, naliczając retroaktywnie dodatkowe zobowiązania?

3) Czy art. 167, 168 i 213 dyrektywy 2006/112, badane w świetle zasady neutralności podatkowej, należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się siły, aby w okolicznościach postępowania głównego organy podatkowe odmówiły podatnikowi prawa do odliczenia podatku VAT należnego lub uiszczanego od towarów lub usług wykorzystanych do celów transakcji podlegających opodatkowaniu wyłącznie z tego względu, że nie był on zarejestrowany jako podatnik do celów podatku VAT w chwili świadczenia odnośnych usług?

4) Czy w świetle okoliczności postępowania głównego art. 179 dyrektywy 2006/112 można interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się przepisom krajowym nakładającym na podatnika, do którego znajduje zastosowanie szczególny system zwolnień i który z opóźnieniem wniosł o zarejestrowanie do celów podatku VAT, obowiązek zapłaty podatku, który powinien zostać pobrany, odmawiając jednocześnie prawa odliczenia kwoty podatku podlegającego odliczeniu za każdy okres podatkowy, przy czym prawo do odliczenia może być wykonane w późniejszym czasie za pośrednictwem deklaracji podatkowej złożonej po zarejestrowaniu podatnika do celów podatku VAT, co może mieć ewentualnie skutki w zakresie obliczenia dodatkowych zobowiązań?”

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego

28 W swych dwóch pierwszych pytaniach, które należy rozważyć szczególnie sędziom odsyłającym w istocie do ustalenia, czy zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań sprzeciwia się siły, w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, aby krajowa administracja podatkowa w ramach kontroli skarbowej podjęła decyzję, że transakcje powinny być opodatkowane podatkiem VAT oraz nałożyć dodatkowe zobowiązania do zapłaty.

29 Co się tyczy w pierwszej kolejności zasady pewności prawa R. F. Salomie i V.N. Olteanu kwestionują tę decyzję wskazując na naruszenie tej zasady z uwagi na fakt, że w chwili gdy dokonywali transakcji w zakresie nieruchomości, których dotyczy ta decyzja zarówno szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), obowiązująca przed 1 stycznia 2007 r. jak i odnośne w tym zakresie orzecznictwo Trybunału nie były

opublikowane w języku rumuńskim. Podnoszą oni, że do 2010 r. krajowe organy podatkowe nie uznawały tego rodzaju transakcji za objęte tym podatkiem.

30 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań muszą być przestrzegane przez instytucje Unii Europejskiej, lecz również przez państwa członkowskie podczas wykonywania powierzonych im przez dyrektywę Unii uprawnień (zob. podobnie, w szczególności, wyroki *Gemeente Leusden i Holin Groep*, C-487/01 i C-77/02, EU:C:2004:263, pkt 57; „*Goed Wonen*”, C-376/02, EU:C:2005:251, pkt 32, a także *Elmeke NE*, C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563, pkt 31).

31 Jak orzekł wielokrotnie Trybunał wynika z tego w szczególności, że prawo Unii powinno być pewne, a jego stosowanie możliwe do przewidzenia przez podlegające mu podmioty. Ów wymóg pewności prawa jest szczególnie rygorystyczny wówczas, gdy chodzi o uregulowanie, które może wiązać się z obciążeniami finansowymi, w celu umożliwienia zainteresowanym dokądnego zapoznania się z zakresem nakładanych przez nie obowiązków (zob. wyrok *Irlandia/Komisja*, 325/85, EU:C:1987:546, pkt 18).

32 Ponadto w dziedzinach objętych zakresem prawa Unii przepisy prawa państw członkowskich powinny być sformułowane w jednoznaczny sposób, umożliwiając zainteresowanym osobom zapoznanie się z ich prawami i obowiązkami w jasny i precyzyjny sposób, a sądom krajowym zapewnienie ich przestrzegania (zob. wyrok *Komisja/Włochy*, 257/86, EU:C:1988:324, pkt 12).

33 W niniejszym przypadku nie ulega wątpliwości, że przepisy takie jak opisane w postanowieniu odsyłającym posiadają taki charakter.

34 Wynika bowiem w szczególności z postanowienia odsyłającego, że definicja „podatnika” zawarta w art. 127 kodeksu podatkowego, który dokonuje transpozycji do prawa krajowego art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 obejmuje każdego, kto prowadzi samodzielnie w dowolnym miejscu jakiegokolwiek rodzaju działalności gospodarczej, bez względu na cel czy te rezultaty takiej działalności, a „działalność gospodarcza” obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, a w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

35 Ponadto, pkt 3 ust. 2 rozporządzenia nr 44/2004 zatwierdzającego przepisy wykonawcze do kodeksu podatkowego stanowi, że zgodnie z art. 127 ust. 2 kodeksu podatkowego, uzyskiwanie dochodów przez osoby fizyczne w wyniku sprzedaży należących do nich lokali mieszkalnych lub innych rzeczy wykorzystywanych przez te osoby dla potrzeb osobistych nie jest uznawane za działalność gospodarczą, z wyjątkiem sytuacji, w której stwierdza się, że działalność ta jest prowadzona w sposób stały w celu uzyskania dochodów.

36 Wreszcie, art. 141 kodeksu podatkowego w brzmieniu obowiązującym w latach 2008–2009 przewidywał, że zwolnienie z podatku VAT w związku z dostawą budynku, jego części oraz gruntu, na którym budynek powstał nie znajduje zastosowania do dostawy nowego budynku, jego części lub działki budowlanej, co odpowiada zresztą zasadom regulującym podatek VAT w prawie Unii.

37 Nie można zatem zasadnie twierdzić, że takie przepisy prawa krajowego nie stanowią w wystarczająco jasny i precyzyjny sposób, że dostawa budynku, jego części oraz gruntu, na którym budynek powstał może w pewnych przypadkach być objęta podatkiem VAT.

38 W tej sytuacji R. F. Salomie i V.N. Oltean nie mogą skutecznie powoływać się na poparcie ich argumentu, zgodnie z którym obowiązujące krajowe ramy prawne nie były wystarczająco

jasne w momencie wystąpienia okoliczności będących przedmiotem postępowania głównego, na brak publikacji w języku rumuńskim istotnego w tym zakresie orzecznictwa Trybunału oraz szóstej dyrektywy 77/388, która w każdym razie nie obowiązuje już w chwili przystąpienia Rumunii do Unii w dniu 1 stycznia 2007 r.

39 W związku z tym okoliczności postępowania głównego nie mogą być porównane z okolicznościami sprawy zakończonej wyrokiem SkomaLux (C-161/06, EU:C:2007:773), w której Trybunał orzekł, że nie można powołać się na rozporządzenie Unii, które nie zostało opublikowane w języku państwa członkowskiego wobec jednostek w tym państwie członkowskim.

40 Zasada pewności prawa wymaga bez wątpienia również, aby sytuacja podatnika w zakresie praw i obowiązków podatkowych nie była w nieskończoność narażona na kwestionowanie (zob. podobnie, wyrok Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, pkt 46).

41 Trybunał orzekł jednak, że zasada pewności prawa nie sprzeciwia się praktyce krajowych organów podatkowych, polegającej na uchyleniu w terminie zawitym decyzji przyznającej podatnikowi prawo do odliczenia podatku VAT i zażądania od niego w wyniku nowej kontroli skarbowej zapłaty tego podatku wraz z odsetkami za zwłokę (zob. podobnie, wyrok Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, pkt 51).

42 Sama okoliczność, że administracja podatkowa dokonuje ponownej kwalifikacji danej transakcji, uznając ją za działalność gospodarczą objętą podatkiem VAT przed upływem terminu przedawnienia, nie może sama w sobie w braku innych okoliczności naruszać tej zasady.

43 W rezultacie, nie można w ważny sposób twierdzić, że zasada pewności prawa sprzeciwia się temu, aby w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, administracja podatkowa uznała, w wyniku kontroli skarbowej, że transakcje dotyczące nieruchomości będące przedmiotem tego postępowania powinny być objęte podatkiem VAT.

44 W drugiej kolejności, co się tyczy zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań, prawo powołania się na tę zasadę przysuguje każdemu podmiotowi prawa, w którym organ administracyjny wzbudził nadzieje znajdujące poparcie w udzielanych mu przez ten organ precyzyjnych zapewnieniach (zob. podobnie, wyrok Europäisch-Iranische Handelsbank/Rada, C-585/13 P, EU:C:2015:145, pkt 95).

45 W tym względzie należy zbadać, czy działania organu administracji wywołały w wiadomości ostrożnego i należyście poinformowanego podmiotu gospodarczego racjonalne oczekiwania, a jeżeli ma to miejsce, ustalić uzasadniony charakter tych oczekiwań (zob. podobnie, wyrok Elmeka, C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 Praktyka administracyjna krajowych organów podatkowych, opisana w postanowieniu odsyłającym nie wydaje się jednak wskazywać, że przesłanki te zostały spełnione w sprawie rozstrzyganej w postępowaniu głównym.

47 W szczególności, fakt, że krajowe organy podatkowe, mimo iż zostały to zakwestionowane na rozprawie przez rząd rumuński, do 2010 r. nie obejmowały systematycznie podatkiem VAT transakcji dotyczących nieruchomości, takich jak będące przedmiotem postępowania głównego, nie może co do zasady, z wyłączeniem zupełnie wyjątkowych okoliczności, wystarczyć do wywołania w wiadomości ostrożnego i należyście poinformowanego podmiotu gospodarczego racjonalnego oczekiwania, że taki podatek nie zostanie zastosowany do tego rodzaju transakcji, biorąc pod uwagę nie tylko jasność i przewidywalność obowiązującego prawa krajowego, ale

również fakt, że jak się wydaje w niniejszym przypadku chodzi o osoby prowadzące działalność zawodową w sektorze nieruchomości.

48 Taka praktyka, jakkolwiek naganna, nie może co do zasady prowadzić do udzielenia zainteresowanym podatnikom szczegółowych zapewnień co do niestosowania podatku VAT do transakcji w zakresie nieruchomości takich jak budynek przedmiotem postępowania głównego.

49 Należy dodać, że uwzględniając zakres transakcji w zakresie nieruchomości budynek przedmiotem postępowania głównego, obejmujący budowle i sprzedaż czterech nieruchomości, na które składają się w sumie 130 lokale mieszkalne, ostrożny i należyście poinformowany podmiot gospodarczy nie mógł racjonalnie uznać, że taka transakcja nie jest objęta podatkiem VAT bez uzyskania lub co najmniej próby uzyskania szczegółowych zapewnień ze strony właściwych krajowych organów podatkowych.

50 Jeżeli chodzi w trzeciej i ostatniej kolejności o zgodność z prawem Unii dodatkowych zobowiązań nałożonych w niniejszym przypadku przez administrację podatkową, należy przypomnieć, że w braku harmonizacji przepisów Unii w dziedzinie sankcji z tytułu niedochowania warunków przewidzianych w ramach systemu wprowadzonego przez te przepisy, państwa członkowskie mają kompetencję do dokonania wyboru sankcji, które uznają za odpowiednie. Kompetencje te muszą jednak być wykonywane z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad, a w konsekwencji, również z poszanowaniem zasady proporcjonalności (zob. wyrok Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

51 W związku z tym, o ile państwa członkowskie mogą zgodnie z prawem, w celu zapewnienia prawidłowego pobierania podatku i uniknięcia oszustw, w szczególności przewidzieć w swych przepisach krajowych odpowiednie sankcje skutkujące karaniem niedochowania obowiązku wpisu do rejestru podatników podatku VAT, to sankcje te nie powinny jednak wykraczać poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia tych celów. Do sądu krajowego należy sprawdzenie, czy kwota sankcji nie wykracza poza to co konieczne do osiągnięcia celów polegających na zapewnieniu prawidłowego pobierania podatku i uniknięcia oszustw z uwzględnieniem okoliczności sprawy, a w szczególności kwoty, jaka została faktycznie nałożona, i ewentualnego istnienia możliwości przypisania podatnikowi, któremu wymierzono sankcję za brak wpisu do rejestru, oszustwa lub obejścia mających zastosowanie przepisów (zob. podobnie, wyrok Rådlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, pkt 45, 46 i 54).

52 Te same zasady obowiązują w odniesieniu do dodatkowych zobowiązań, które o ile mają charakter sankcji podatkowych, czego sprawdzenie należy do sądu krajowego, nie powinny być nadmierne w stosunku do wagi naruszenia przez podatnika czynów na nim obciążonych.

53 Na dwa pierwsze pytania należy zatem odpowiedzieć, że zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań nie sprzeciwiają się w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, aby krajowa administracja podatkowa w następstwie kontroli skarbowej podjęła decyzję o objęciu transakcji podatkiem VAT oraz nałożyć dodatkowe zobowiązania podatkowe, pod warunkiem, że decyzja ta oparta jest na jasnych i precyzyjnych zasadach, a praktyka tego organu administracji nie była tego rodzaju, że mogła prowadzić do wywołania w wiadomości ostrożnego i należyście poinformowanego podmiotu gospodarczego racjonalnego oczekiwania, że taki podatek nie zostanie zastosowany do tych transakcji, czego sprawdzenie należy do sądu odsyłającego. Dodatkowe zobowiązania podatkowe nałożone w takich okolicznościach muszą być zgodne z zasadą proporcjonalności.

W przedmiocie pytań trzeciego i czwartego

54 W swych pytaniach trzecim i czwartym, które należy rozważyć szczególnie sędzią odsyłającym

d??y w istocie do ustalenia, czy dyrektywa 2006/112 sprzeciwia si? uregulowaniom krajowym, na mocy których prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT nale?nego lub zap?aconego od towarów lub us?ug wykorzystanych do celów transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu, zosta?o odmówione podatnikowi, który ma natomiast zap?aci? podatek, który powinien pobra?, wy??cznie z tego wzgl?du, ?e nie by? on zarejestrowany do celów podatku VAT przy dokonywaniu tych transakcji, do czasu gdy nie zosta? prawid?owo zarejestrowany do celów podatku VAT i nie zosta?a z?o?ona deklaracja w zakresie nale?nego podatku.

55 Artyku?u 167 i nast?pne dyrektywy 2006/112 okre?laj? ?ród?o i zakres prawa do odliczenia. Nale?y w szczególno?ci przypomnie?, ?e zgodnie z art. 167 tej dyrektywy prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym podlegaj?cy odliczeniu podatek staje si? wymagalny.

56 Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybuna?u prawo do odliczenia stanowi podstawow? zasad? wspólnego systemu podatku VAT i co do zasady nie mo?e by? ograniczane. Jest ono wykonywane w sposób bezpo?redni w stosunku do ca?ego podatku obci??aj?cego transakcje powoduj?ce naliczenie podatku (zob. podobnie, w szczególno?ci, wyroki Gabalfriisa i in., C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, pkt 43, a tak?e Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, pkt 30 et 31).

57 System ten ma na celu ca?kowite uwolnienie przedsi?biorcy od ci??aru podatku VAT nale?nego b?d? zap?aconego w ramach wykonywanej przez niego dzia?alno?ci gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia zatem ca?kowit? neutralno?? ka?dej dzia?alno?ci gospodarczej w zakresie obci??e? podatkowych, bez wzgl?du na cel czy rezultaty tej dzia?alno?ci, pod warunkiem ?e co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. podobnie, wyroki Gabalfriisa i in., C?110/98 do C?147/98, EU:C:2000:145, pkt 44, a tak?e Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, pkt 32).

58 Ponadto Trybuna? orzek? ju?, ?e podstawowa zasada neutralno?ci podatku VAT wymaga, by prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT zosta?o przyznane w razie spe?nienia podstawowych wymaga?, nawet je?li podatnicy nie spe?nili niektórych wymaga? formalnych (zob. podobnie, wyroki: Ecotrade, C?95/07 i C?96/07, EU:C:2008:267 pkt 63; Uszodaépit?, C?392/09, EU:C:2010:569, pkt 39; Nidera Handelscompagnie, C?385/09, EU:C:2010:627, pkt 42 i 43, a tak?e Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, pkt 38).

59 W konsekwencji, je?eli organ podatkowy posiada informacje niezb?dne do ustalenia, ?e zosta?y spe?nione podstawowe wymagania, to nie mo?e on nak?ada? dodatkowych warunków dotycz?cych przys?uguj?cego podatnikowi prawa do odliczenia tego podatku, które mog?yby w efekcie praktycznie uniemo?liwi? wykonanie tego prawa (zob. wyrok Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, pkt 40).

60 Identyfikacja do celów podatku VAT, o której mowa w art. 214 dyrektywy 2006/112 oraz obowi?zek zg?oszenia rozpocz?cia, zmiany i zako?czenia przez niego dzia?alno?ci, przewidziany w art. 213 tej?e dyrektywy stanowi? jedynie wymogi formalne do celów kontrolnych, które nie mog? podwa?a? w szczególno?ci prawa do odliczenia podatku VAT, je?eli materialne przes?anki powstania tego prawa zosta?y spe?nione (zob. podobnie, w szczególno?ci wyroki Nidera Handelscompagnie, C?385/09, EU:C:2010:627, pkt 50; Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, pkt 32, i Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, pkt 32).

61 Wynika stąd w szczególności, że nie można utrudniać podatnikowi w zakresie podatku VAT wykonywania jego prawa do odliczenia z tego względu, że nie został on zidentyfikowany dla celów podatku VAT przed wykorzystaniem towarów zakupionych w ramach swojej działalności podlegającej opodatkowaniu (zob. podobnie w szczególności, wyroki Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, pkt 51).

62 Ponadto, przepisy, do których przytoczono państwa członkowskie są upoważnione na podstawie art. 273 dyrektywy 2006/112 celem zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw podatkowych, nie powinny wykraczać poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia tych celów, i nie mogą podważać neutralności podatku VAT (zob. podobnie, w szczególności wyroki Gabalfriś i in., C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, pkt 52; Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, pkt 26; Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, pkt 49, a także Idexx Laboratories Italie, C-590/13, EU:C:2014, 2429, pkt 36 i 37).

63 Sankcjonowanie z tytułu nieprzestrzegania przez podatnika obowiązków w zakresie rachunkowości i składania deklaracji odmowy prawa do odliczenia, wykracza w sposób oczywisty poza to, co jest niezbędne dla realizacji celu polegającego na zapewnieniu prawidłowego stosowania tych obowiązków, w sytuacji gdy prawo Unii nie stoi na przeszkodzie, by jako sankcje za naruszenie wspomnianych obowiązków państwa członkowskie nakładały w odpowiednich przypadkach grzywny lub kary pieniężne proporcjonalne do wagi naruszenia. Praktyka ta wykracza również poza to, co jest niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku VAT i dla unikania oszustw podatkowych w rozumieniu art. 273 dyrektywy 2006/112, ponieważ jeżeli korekta deklaracji przez organ podatkowy następuje dopiero po upływie terminu zawitego przysługującego podatnikowi na dokonanie odliczenia, może ona prowadzić nawet do utraty prawa do odliczenia (zob. podobnie, wyrok Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, pkt 67 i 68).

64 W niniejszym przypadku z akt sprawy przekazanych Trybunałowi wynika, że spełnione zostały wymogi materialne dotyczące prawa do odliczenia naliczonego podatku, a skarżący w postępowaniu głównym zostali uznani za podatników do celów VAT w ramach kontroli skarbowej. W takich okolicznościach odroczenie wykonania prawa do odliczenia podatku VAT do czasu złożenia pierwszej deklaracji w zakresie tego podatku przez tych podatników, wyłącznie z tego powodu, że nie byli oni zarejestrowani do celów podatku VAT w chwili dokonywania transakcji objętych podatkiem VAT, przy jednoczesnym zobowiązaniu ich do uiszczenia związanego z tym podatku, wykracza poza to, co jest niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw podatkowych.

65 Wynika stąd, że na pytania trzecie i czwarte należy odpowiedzieć, że dyrektywa 2006/112 sprzeciwia się w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, przepisom krajowym, na mocy których prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT należy lub zapłaconego od towarów lub usług wykorzystanych do celów transakcji podlegających opodatkowaniu zostało odmówione podatnikowi, który ma natomiast zapłacić podatek, który powinien być pobrać, wyłącznie z tego względu, że nie był on zarejestrowany do celów podatku VAT przy dokonywaniu tych transakcji, i to do czasu gdy nie został on prawidłowo zarejestrowany do celów podatku VAT i nie została złożona deklaracja w zakresie należnego podatku.

W przedmiocie kosztów

66 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) Zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań nie sprzeciwiają się w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, aby krajowa administracja podatkowa w następstwie kontroli skarbowej podjęła decyzję o objęciu transakcji podatkiem od wartości dodanej oraz nałożeniu dodatkowych zobowiązań podatkowych, pod warunkiem, że decyzja ta oparta jest na jasnych i precyzyjnych zasadach, a praktyka tego organu administracji nie była tego rodzaju, że mogła prowadzić do wywołania w wiadomości ostrożnego i należytego poinformowanego podmiotu gospodarczego racjonalnego oczekiwania, że taki podatek nie zostanie zastosowany do tych transakcji, czego sprawdzenie należy do sądu odsyłającego. Dodatkowe zobowiązania podatkowe nałożone w takich okolicznościach muszą być zgodne z zasadą proporcjonalności.
- 2) Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej sprzeciwia się w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, przepisom krajowym, na mocy których prawo do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej należytego lub zapłaconego od towarów lub usług wykorzystanych do celów transakcji podlegających opodatkowaniu zostało odmówione podatnikowi, który ma natomiast zapłacić podatek, który powinien być pobrany, wyjącznie z tego względu, że nie był on zarejestrowany do celów podatku od wartości dodanej przy dokonywaniu tych transakcji, i to do czasu gdy nie został on prawidłowo zarejestrowany do celów podatku od wartości dodanej i nie została złożona deklaracja w zakresie należytego podatku.

Podpisy

* Język postępowania: rumuński.