

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu)

6. ?ervence 2017(*)

„?ízení o p?edb?žné otázce – Da? z p?ídané hodnoty (DPH) – Sm?rnice 2006/112/ES – ?lánek 199 odst. 1 písm. c) – Neexistence registrace pro ú?ely DPH – P?enesení da?ové povinnosti – Hypotetická povaha p?edb?žné otázky – Nep?ípustnost žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce“

Ve v?ci C?392/16,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?lánku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Curtea de Apel Bucure?ti (Odvolací soud v Bukurešti, Rumunsko) ze dne 25. dubna 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 13. ?ervence 2016, v ?ízení

Dumitru Marcu

proti

Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? (ANAF),

Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti,

SOUDNÍ DV?R (devátý senát),

ve složení E. Juhász, p?edseda senátu, C. Vajda a C. Lycourgos (zpravodaj), soudci,

generální advokát: M. Bobek,

vedoucí soudní kancelá?e: A. Calot Escobar,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

- za rumunskou vládu R.-H. Raduem, L. Li?u a C. M. Florescu, jako zmocn?nci,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a L. Radu Bouyon, jako zmocn?nkyn?mi,

s p?ihlédnutím k rozhodnutí, p?ijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout v?c bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týká výkladu šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty: jednotný základ dan? (Ú?. v?st. 1977, L 145, s. 1) a sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o spole?ném systému dan? z p?ídané hodnoty (Ú?. v?st. 2006, L 347, s. 1), zejména pak výkladu jejich ustanovení týkajících se

podmínek použití mechanismu přenesení daňové povinnosti.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Dumitru Marcuem a Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) – Direcția Generală regională a finanțelor publice București [Národní agentura pro daňovou správu (ANAF) – Regionální generální ředitelství pro veřejné finance v Bukurešti, Rumunsko, dále jen „daňová správa“) ve věci návrhu na zrušení rozhodnutí daňové správy, kterým bylo žalobci uloženo doplatit daň z přidané hodnoty (DPH) z plnění souvisejících s nemovitostmi a kterým mu byla upřena možnost použít mechanismus přenesení daňové povinnosti.

Právní rámec

3 Článek 2 Aktu o podmínkách přistoupení Bulharské republiky a Rumunska k Evropské unii a úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie (Úř. věst. 2005, L 157, s. 203), stanoví:

„Ode dne přistoupení se ustanovení převodních smluv a aktů přijatých orgány a Evropskou centrální bankou přede dnem přistoupení stávají závaznými pro Bulharsko a Rumunsko a uplatňují se v těchto státech za podmínek stanovených v uvedených smlouvách a v tomto aktu.“

Směrnice 2006/112

4 Článek 9 odst. 1 směrnice 2006/112 stanoví:

„Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatnou ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

„Ekonomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobce, obchodníka a osob poskytujících služby, včetně zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z ní.“

5 Článek 12 této směrnice uvádí:

„1. členské státy mohou za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo příležitostně uskuteční plnění spočívající v některé z činností uvedených v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci, zejména pak některé z těchto plnění:

- a) dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlením a pozemku k ní příslušajícího;
- b) dodání stavebního pozemku.

2. Pro účely odst. 1 písm. a) se ‚budovou‘ rozumí jakákoliv stavba pevně spojená se zemí.

členské státy mohou stanovit pravidla pro použití kritéria podle odst. 1 písm. a) na přestavbu budov a mohou vymezit pojem ‚pozemek k ní příslušající‘.

[...]

3. Pro účely odst. 1 písm. b) se ‚stavebním pozemkem‘ rozumí jakýkoliv neupravený nebo upravený pozemek, který jako stavební pozemek vymezují členské státy.“

6 Článek 135 odst. 1 uvedené směrnice zní takto:

„členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

j) dodání budovy nebo její části a pozemku k ní příslušajícího, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. a);

k) dodání nezastavěného pozemku, kromě stavebního pozemku ve smyslu čl. 12 odst. 1 písm. b);

[...]"

7 Článek 137 odst. 1 též směrnice stanoví:

„Členské státy mohou poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění v případě těchto plnění:

[...]

b) dodání budovy nebo její části a pozemku k ní příslušajícího, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. a);

c) dodání nezastavěného pozemku, kromě stavebního pozemku ve smyslu čl. 12 odst. 1 písm. b);

[...]"

8 Článek 193 směrnice 2006/112 zní takto:

„Daž je povinná odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výjimkou případů, kdy daž odvádí jiná osoba podle článků 194 až 199 a článku 202.“

9 Článek 199 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Členské státy mohou stanovit, že osobou povinnou odvést daž je osoba povinná k dani, již je dodáno některé z dále uvedeného zboží nebo poskytnuta některá z dále uvedených služeb:

[...]

c) dodání nemovitosti podle čl. 135 odst. 1 písm. j) a k), pokud si dodavatel zvolil možnost zdanění dodání podle článku 137;

[...]"

10 Článek 395 odst. 1 dané směrnice uvádí:

„Rada může na návrh Komise jednomyslně povolit kterémukoli členskému státu, aby zavedl zvláštní opatření odchylovící se od této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup výběru daní nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.

[...]"

11 Článek 411 též směrnice zní takto:

„1. Zrušují se směrnice 67/227/EHS a [šestá směrnice] 77/388/EHS, aniž jsou dotčeny

povinnosti členských států, pokud jde o lhůty pro provedení těchto směrnic ve vnitrostátním právu a pro jejich použitelnost uvedené v části B přílohy [XI].

2. Odkazy na zrušené směrnice se považují za odkazy na tuto směrnici v souladu se srovnávací tabulkou obsaženou v příloze XII.“

12 Článek 413 směrnice 2006/112 uvádí:

„Tato směrnice vstupuje v platnost dnem 1. ledna 2007.“

Rumunské právo

Zákon č. 571/2003, kterým se zavádí daňový zákoník

13 Článek 127 zákona č. 571/2003, kterým se zavádí daňový zákoník (dále jen „daňový zákoník“), uvádí:

„Osoby povinné k dani a ekonomická činnost

1) Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatnou ekonomickou činnost podle odstavce 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledek této činnosti.

2) Pro účely této hlavy se ekonomickou činností rozumí činnost výrobce, obchodníka a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Ekonomickou činností je rovněž využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

14 Článek 160 daňového zákoníku, ve znění účinném v roce 2007, uvádí:

„Zjednodušující opatření

1) Dodavatelé a poskytovatelé zboží nebo služeb uvedených v odstavci 2 jsou povinni použít zjednodušující opatření stanovená v tomto článku. Použití těchto opatření podléhá splnění podmínky, že dodavatel i poskytovatel jsou registrováni pro účely DPH v souladu s článkem 153.

2) Zjednodušující opatření se vztahují na následující zboží a služby:

[...]

b) budovy a části budov, jakož i pozemky všeho druhu, na jejichž dodání se vztahuje tento režim zdanění;

[...]

3) Na fakturách vystavených za dodání zboží uvedená v odstavci 2 jsou dodavatelé povinni uvést poznámku „přenesení daňové povinnosti“ bez uvedení příslušné daně. Poskytovatelé poznamenají příslušnou daň na fakturách vystavených dodavatelem, na kterých uvedou výši vybrané daně i výši daně odpočitatelné v přiznání k DPH. V případě plnění, na která se vztahují zjednodušující opatření, nedojde mezi dodavatelem a poskytovatelem k žádné platbě DPH.

[...]

5) Dodavatel i poskytovatel musí použít ustanovení tohoto článku. Pokud dodavatel neuvedl na fakturách vystavených za zboží nebo služby podle odstavce 2 poznámku „přenesení daňové

povinnosti', po?izovatel je povinen pou?ít p?enesení da?ové povinnosti, nezaplatit dodavateli DPH, uvést na faktu?e z vlastní iniciativy poznámku ‚p?enesení da?ové povinnosti‘ a splnit povinnosti stanovené v odstavci 3.“

Rozhodnutí vlády ?. 44/2004 o provád?cích pravidlech k da?ovému zákoníku

15 Bod 62 odst. 2 rozhodnutí vlády ?. 44/2004 o provád?cích pravidlech k da?ovému zákoníku, ve zn?ní pozm?n?ném v roce 2007, stanovil:

„Pokud osoba povinná k dani dosáhla maximální ?ástky pro ú?ely osvobození od dan? nebo ji p?ekro?ila a nepožádala o registraci podle ?lánku 153 da?ového zákoníku, p?íslušné da?ové orgány postupují následovn?:

a) pokud p?íslušné da?ové orgány konstatovaly nespln?ní povinností vyplývajících ze zákonných ustanovení p?ed registrací osoby povinné k dani pro ú?ely DPH podle ?lánku 153 da?ového zákoníku, na?ídí této osob? povinné k dani, aby zaplatila ?ástku dan?, kterou by musela zaplatit, kdyby byla v b?žném režimu registrována pro ú?ely DPH podle ?lánku 153 da?ového zákoníku, a to za období od data, ke kterému by doty?ná osoba byla registrována pro ú?ely DPH, kdyby o to ve lh?t? stanovené zákonem požádala, do data, ke kterému bylo konstatováno nespln?ní povinností vyplývajících ze zákonných ustanovení. Kontrolní orgány krom? toho z moci ú?ední zaregistrují tuto osobu pro ú?ely DPH podle ?l. 153 odst. 7 da?ového zákoníku.

[...]“

16 Bod 82 t?chto provád?cích pravidel, ve zn?ní ú?inném v roce 2007, zn?l takto:

„Uplatn?ní zjednodu?ujících opat?ení, tedy p?enesení da?ové povinnosti, podléhá podle ?l. 160 odst. 1 da?ového zákoníku spln?ní podmínky, že dodavatel i po?izovatel jsou registrováni pro ú?ely DPH podle ?lánku 153 da?ového zákoníku a dot?ené pln?ní je zdanitelné. [...]

[...]

9) Da?ové orgány sankcionují dodavatele a po?izovatele za neuplatn?ní zjednodu?ujících opat?ení stanovených zákonem tím, že jim uloží opravit pln?ní a pou?ít p?enesení da?ové povinnosti v souladu s ustanoveními této právní úpravy.

[...]“

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žná otázka

17 V období od srpna 2005 do prosince 2009 uskute?nil D. Marcu jako?to prodávající 35 pln?ní souvisejících s nemovitostmi, která se týkala pozemk? a byt? náležejících do jeho osobního majetku, a to jak s fyzickými osobami, které nebyly registrovány pro ú?ely s DPH, tak s právnickými osobami založenými podle rumunského práva, které byly registrovány pro ú?ely DPH. V p?ípád? t?chto pln?ní nevybral DPH, ani ji neodvedl státu.

18 P?edkládající soud má za to, že v rámci v?ci, která mu byla p?edložena, je relevantních pouze 7 z t?chto 35 pln?ní souvisejících s nemovitostmi. Jedná se o sedm kupních smluv uzav?ených v období od zá?í 2006 do listopadu 2007 s právnickými osobami založenými podle rumunského práva, které byly registrovány pro ú?ely DPH.

19 V návaznosti na kontrolu uskute?nou v roce 2010 da?ová správa konstatovala, že tato pln?ní související s nemovitostmi spl?ují zákonné podmínky požadované k tomu, aby podléhala

DPH, a že D. Marcu má postavení osoby povinné k dani, jelikož překročil maximální částku pro účely osvobození od daně a vykonává ekonomickou činnost spočívající ve využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání z něj pravidelného příjmu.

20 Daňová správa v tomto ohledu dne 29. září 2010 konstatovala, že D. Marcu nesplnil povinnost registrace pro účely DPH do deseti dnů od překročení maximální částky pro účely osvobození od DPH. Tato správa měla dále za to, že D. Marcu byl povinen odvádět DPH od 1. února 2006, a vydala daňový výměr na DPH zpětně splatnou ze všech plnění souvisejících s nemovitostmi, které od tohoto data uskutečnil v postavení prodávajícího.

21 Dumitru Marcu napadl legalitu tohoto daňového výměru u Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Národní agentura pro daňovou správu – Generální ředitelství pro vyřizování stížností, Rumunsko) a domáhal se, aby byl na plnění uskutečněná v letech 2006 a 2007 s osobami registrovanými pro účely DPH použit mechanismus zjednodušeného zdanění, tedy mechanismus přenesení daňové povinnosti, který byl na základě vnitrostátních právních předpisů v dané době povinný v případě pozemkových transakcí mezi osobami povinnými k dani.

22 Dumitru Marcu je toho názoru, že vzhledem k tomu, že daňová správa zpětně určila, že byl od 1. února 2006 osobou povinnou k dani, měla rovněž na tyto transakce použít mechanismus přenesení daňové povinnosti. Uvedl, že registrace pro účely DPH je formální podmínkou, která má zajistit kontrolu uplatňování tohoto mechanismu a nesmí mít žádný dopad na uznání práva použít tento mechanismus.

23 Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Národní agentura pro daňovou správu – Generální ředitelství pro vyřizování stížností) odmítla argumenty D. Marcua týkající se použití mechanismu přenesení daňové povinnosti se zpětným úinkem, neboť podle vnitrostátních daňových předpisů, ve znění účinném v letech 2006 a 2007, bylo použití tohoto mechanismu podmíněno tím, aby dodavatel i pořizovatel byli registrováni pro účely DPH. V případě D. Marcua však tato podmínka splněna nebyla.

24 V rámci soudního řízení, které následovalo po tomto rozhodnutí Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Národní agentura pro daňovou správu – Generální ředitelství pro vyřizování stížností), daňová správa setrvala na svém stanovisku na základě těchto argumentů. Před předkládajícím soudem D. Marcu uvedl, že je třeba položit Soudnímu dvoru otázku, zda je toto stanovisko slučitelné s unijním právem v oblasti DPH.

25 Předkládající soud v tomto ohledu uvádí, že Soudní dvůr rozhodl, že registrace pro účely DPH představuje formální požadavek, který nemůže zpochybnit nárok na odpočet DPH, jestliže jsou splněny včasně hmotněprávní podmínky, které zakládají tento nárok. To podle předkládajícího soudu vyvolává za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, otázku, zda skutečnost, že má daná osoba identifikační číslo pro účely DPH platné v okamžiku dodání nemovitého majetku, představuje rovněž formální náležitost pro účely použití mechanismu přenesení daňové povinnosti, nebo zda se stává včasnou náležitostí takovým způsobem, že to nutně vede k nepoužitelnosti tohoto mechanismu, aťkoli podle rumunského práva je použití tohoto mechanismu u pozemkových transakcí povinné.

26 Za těchto okolností se Curtea de Apel București (Odvolací soud v Bukurešti, Rumunsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání [šestá směrnice 77/388 a směrnice 2006/112] za takových okolností, jako jsou okolnosti

v?ci v p?vodním ?ízení, vnitrostátní právní úprav? nebo da?ové praxi, podle kterých se mechanismus p?enesení da?ové povinnosti (zjednodušující opat?ení), který byl v dané době povinný u pozemkových transakcí mezi osobami povinnými k DPH, nepoužije na osobu, u které byla provedena da?ová kontrola a která byla po provedení této kontroly z moci ú?ední zaregistrována pro ú?ely DPH, nebo? tato osoba nepožádala o tuto registraci ani nebyla registrována p?ed uskute?n?ním transakce nebo datem p?ekro?ení maximální ?ástky?“

K p?ípustnosti žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce

27 Podstatou otázky p?edkládajícího soudu je, zda šestá sm?rnice 77/388 a sm?rnice 2006/112 brání pravidlu vnitrostátního práva nebo vnitrostátní da?ové praxi, podle kterých se mechanismus p?enesení da?ové povinnosti použije pouze pod podmínkou, že dodavatel a po?izovatel doty?ného zboží jsou registrováni pro ú?ely DPH v okamžiku uskute?n?ní pln?ní, p?i?emž p?i nespln?ní této podmínky je dodavatel na základ? obecných pravidel systému DPH povinen tuto da? odvést.

28 Pokud jde o p?ípustnost žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce, je t?eba zaprvé konstatovat, že jedno ze sedmi pln?ní souvisejících s nemovitostmi, která jsou dot?ena ve sporu v p?vodním ?ízení, tvo?í kupní smlouva uzav?ená dne 13. zá?í 2006, tedy p?ed p?istoupením Rumunska k Evropské unii, k n?muž došlo dne 1. ledna 2007.

29 Soudní dv?r má p?itom pravomoc vykládat unijní právo pouze tehdy, jde-li o jeho použití v novém ?lenském stát? od data jeho p?istoupení k Unii (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. ledna 2006, Ynos, C?302/04, EU:C:2006:9, bod 36 a citovaná judikatura).

30 Soudní dv?r proto nemá pravomoc odpov?d?t na p?edb?žnou otázku v rozsahu, v n?mž se týká kupní smlouvy ze dne 13. zá?í 2006.

31 Zadruhé je t?eba konstatovat, že p?edb?žná otázka se týká ustanovení šesté sm?rnice 77/388 i ustanovení sm?rnice 2006/112.

32 V tomto ohledu je t?eba uvést, že relevantní skutkové okolnosti sporu v p?vodním ?ízení nastaly až po 1. lednu 2007, tedy po dni, kdy sm?rnice 2006/112 vstoupila v souladu se svými ?lánky 411 a 413 v platnost a zrušila šestou sm?rnici 77/388. Z ?lánku 411 odst. 2 sm?rnice 2006/112 krom? toho vyplývá, že odkazy na šestou sm?rnici 77/388 se od tohoto data považují za odkazy na sm?rnici 2006/112.

33 Pro posouzení p?edb?žné otázky je tedy relevantní pouze analýza ustanovení sm?rnice 2006/112.

34 Zat?etí je t?eba uvést, že Komise má pochybnosti o užite?nosti odpov?di na p?edb?žnou otázku pro vy?ešení sporu v p?vodním ?ízení, a tudíž o p?ípustnosti žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce. Podle jejího názoru totiž není jisté, že D. Marcu m?že být jakožto osoba prodávající pozemky a byty náležející do jeho osobního majetku kvalifikován jako „osoba povinná k dani“ ve smyslu ?lánku 9 sm?rnice 2006/112. Pokud by ovšem D. Marcu nem?l být takto kvalifikován, bylo by podle Komise namíst? zrušit da?ový vým?r, o n?ž se jedná v p?vodním ?ízení, a nebylo by nutné položit otázku Soudnímu dvoru.

35 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že Soudnímu dvoru nep?ísluší, aby se vyslovoval k výkladu a k použitelnosti vnitrostátních p?edpis? nebo zjiš?oval skute?nosti relevantní pro ?ešení sporu v p?vodním ?ízení. Soudní dv?r totiž musí vzít v rámci d?lby pravomocí mezi unijní a vnitrostátní soudy v úvahu skutkový a legislativní kontext, do n?hož je p?edb?žná otázka zasazena, tak jak vyplývá z p?edkládacího rozhodnutí (v tomto smyslu viz zejména rozsudek ze

dne 13. června 2013, Kostov, C-62/12, EU:C:2013:391, bod 25).

36 Kromě toho, že D. Marcu patří nezpochybná skutečnost, že byl v rámci vnitrostátního řízení kvalifikován jako osoba povinná k dani, je třeba za těchto podmínek zohlednit skutečnost, že předkládající soud v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce uvedl, že D. Marcu má takové postavení, a to na základě ustanovení rumunského práva, která provedlalánek 9 směrnice 2006/112.

37 Z toho plyne, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je z tohoto hlediska přípustná.

38 Konečně za čtvrté podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že pokud je zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými a právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny, Soudní dvůr odmítne žádost podanou vnitrostátním soudem jako nepřípustnou (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. března 2017, Pérez Retamero, C-97/16, EU:C:2017:158, bod 22 a citovaná judikatura).

39 V tomto ohledu je třeba uvést, že předběžná otázka vychází z předpokladu, že mechanismus přenesení daňové povinnosti, který stanoví směrnice 2006/112, může být použit na plnění, jichž se týká vč v původním řízení.

40 Ze skutečností ve spise předloženém Soudnímu dvoru přitom nevyplývá, že by Rumunsko získalo na základě článku 395 směrnice 2006/112 povolení použít mechanismus přenesení daňové povinnosti v případech, které nejsou v uvedené směrnici výslovně stanoveny.

41 Je proto třeba zkoumat, zda se na plnění související s nemovitostmi dotčená v původním řízení může vztahovat mechanismus přenesení daňové povinnosti na základě čl. 199 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112.

42 Článek 199 směrnice 2006/112 představuje výjimku ze zásady uvedené v článku 193 této směrnice, podle které je DPH povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby. Uvedený článek 199 totiž členským státům umožňuje použít v situacích uvedených v jeho odst. 1 písm. a) až g) mechanismus přenesení daňové povinnosti, na jehož základě je osobou povinnou odvést DPH osoba povinná k dani, již je dodáno plnění podléhající DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. června 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, bod 23).

43 Na základě čl. 199 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 členské státy mohou stanovit, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, již je dodána nemovitost podle čl. 135 odst. 1 písm. j) a k) této směrnice, pokud si dodavatel zvolil možnost zdanění dodání podle článku 137 uvedené směrnice.

44 Je třeba uvést, že čl. 135 odst. 1 písm. j) a k) směrnice 2006/112 ukládá členským státům, aby osvobodily od daně dodání budovy nebo její části a pozemku k ní příslušajícího, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. a) této směrnice, a dodání nezastavěného pozemku, kromě stavebního pozemku ve smyslu čl. 12 odst. 1 písm. b) uvedené směrnice. Tento čl. 12 odst. 1 písm. a) a b), na který odkazuje čl. 135 odst. 1 písm. j) a k) směrnice 2006/112, se týká dodání budovy nebo její části a pozemku k ní příslušajícího před jejich prvním obydlením a dodání stavebního pozemku.

45 Z výkladu obou těchto ustanovení ve vzájemném spojení tedy vyplývá, že dodání budovy nebo její části a pozemku k ní příslušajícího, kromě dodání uskutečněných před jejich prvním

obydlením, a dodání nezastavěného pozemku, kromě stavebního pozemku, musí být v zásadě osvobozena od DPH.

46 Příloha 137 směrnice 2006/112 však členským státům umožňuje poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění v případě některých plnění, mezi něž patří plnění uvedená v čl. 135 odst. 1 písm. j) a k) této směrnice, tedy plnění uvedená v předchozím bodě.

47 Pouze v případě, že se dotýká členský stát rozhodl poskytnout osobám povinným k dani možnost volby stanovenou v článku 137 směrnice 2006/112 a jedna z těchto osob povinných k dani této možnosti využila v případě plnění spadajících pod čl. 135 odst. 1 písm. j) a k) této směrnice, může být mechanismus přenesení daňové povinnosti použit na tato plnění, a to na základě čl. 199 odst. 1 písm. c) uvedené směrnice.

48 V tomto ohledu je třeba uvést, že v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce není uvedena přesná povaha nemovitostí dotčených ve věci v původním řízení.

49 Zprvu za předpokladu, že se plnění dotčená v původním řízení týkají nemovitostí ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. j) a k) směrnice 2006/112, by bylo nicméně ještě třeba, aby Rumunsko ve svých právních předpisech stanovilo možnost uvedenou v článku 137 této směrnice, tedy poskytlo osobám povinným k dani možnost volby zdanění v případě dodání takových nemovitostí. S výhradou ověření předkládajícím soudem přitom z předkládacího rozhodnutí není zjevné, že by Rumunsko ve svých právních předpisech uvedenou možnost stanovilo.

50 I za předpokladu, že poslední uvedená možnost v rumunských právních předpisech existuje, z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce v tomto ohledu jasně vyplývá, že D. Marcu nezvolil zdanění plnění dotčených ve věci v původním řízení, neboť nejprve nebyl registrován pro účely DPH, a následně, když byl daňovou správou z moci úřední považován za osobu povinnou k dani a v případě dotčených plnění mu byl zaslán daňový výměr, zpochybnil legalitu tohoto výměru.

51 Jestliže se tedy plnění dotčená v původním řízení nebo některá z nich týkají nemovitostí ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. j) a k) směrnice 2006/112, tak pokud Rumunsko ve svých právních předpisech nestanovilo možnost uvedenou v čl. 137 odst. 1 písm. b) a c) směrnice 2006/112, tj. neposkytlo osobám povinným k dani možnost volby zdanění v případě těchto plnění, nebo D. Marcua v souladu s článkem 137 této směrnice výslovně nepožádal, aby tato plnění podléhala DPH, podmínky použití čl. 199 odst. 1 písm. c) uvedené směrnice nejsou splněny a mechanismus přenesení daňové povinnosti, jak je stanoven v této směrnice, nemůže být v důsledku toho uplatněn.

52 Zadruhé za předpokladu, že se plnění dotčená v původním řízení týkají nemovitostí ve smyslu čl. 12 odst. 1 písm. a) a b) směrnice 2006/112, nemůže se mechanismus přenesení daňové povinnosti ani tak na uvedená plnění uplatnit, neboť tato nepatří mezi plnění taxativně uvedená v čl. 199 odst. 1 písm. a) až g) směrnice 2006/112.

53 Vzhledem k výše uvedenému je třeba konstatovat, že z analýzy ustanovení směrnice 2006/112 vyplývá, že mechanismus přenesení daňové povinnosti, který stanoví, nelze použít na plnění dotčená v původním řízení. Z toho vyplývá, že předběžná otázka, která se týká prováděcích pravidel k tomuto mechanismu, má hypotetickou povahu a odpověď na tuto otázku není nezbytná pro vyřešení sporu v původním řízení. Tato otázka je tudíž nepřípustná.

54 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba konstatovat, že projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je nepřijatelná.

K nákladům řízení

55 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky procesního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (devátý senát) rozhodl takto:

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Curtea de Apel București (Odvolací soud v Bukurešti, Rumunsko) je nepřijatelná.

Podpisy.

* Jednací jazyk: rumunština.