

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (nionde avdelningen)

den 6 juli 2017 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 199.1 c – Ej registrerad till mervärdesskatt – Omvänd betalningsskyldighet – Hypotetisk tolkningsfråga – Avvisning av begäran om förhandsavgörande”

I mål C-392/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Curtea de Apel Bucureşti (Bukarests appellationsdomstol, Rumänien) genom beslut av den 25 april 2016, som inkom till domstolen den 13 juli 2016, i målet

Dumitru Marcu

mot

Agenţia Naţională de Administrare Fiscală (ANAF),

Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Bucureşti,

meddelar

DOMSTOLEN (nionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden E. Juhász samt domarna C. Vajda och C. Lycourgos (referent),

generaladvokat: M. Bobek,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Rumäniens regering, genom R.-H. Radu, L. Lişu och C. M. Florescu, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och L. Radu Bouyon, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), och rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i synnerhet tolkningen av direktivens bestämmelser om tillämpningen av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Dumitru Marcu och Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? (ANAF) – Direc?ia General? regional? a finan?elor publice Bucure?ti (Riksskattemyndigheten – regionala generaldirektoratet för offentliga finanser i Bukarest, Rumänien) (nedan kallad skattemyndigheten). Målet rör en talan om ogiltigförklaring av skattemyndighetens beslut att ålägga Dumitru Marcu att retroaktivt betala mervärdesskatt för fastighetstransaktioner och neka honom tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet.

Tillämpliga bestämmelser

3 Artikel 2 i akten om villkoren för Republiken Bulgariens och Rumäniens anslutning och om anpassning av de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen av den 25 april 2005 (EUT L 157, 2005, s. 203) har följande lydelse:

”Från och med dagen för anslutningen skall bestämmelserna i de grundläggande fördragen och i rättsakter som har antagits av institutionerna och Europeiska centralbanken före anslutningen vara bindande för Bulgarien och Rumänien och skall tillämpas i dessa stater på de villkor som anges i de fördragen och i denna akt.”

Direktiv 2006/112

4 I artikel 9.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

5 Följande stadgas i artikel 12 i direktiv 2006/112:

”1. Medlemsstaterna får anse som beskattningsbar person var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som hänför sig till sådana verksamheter som avses i artikel 9.1 andra stycket, särskilt någon av följande transaktioner:

a) Leverans före första besittningstagandet av en byggnad eller delar av en byggnad och den mark byggnaden står på.

b) Tillhandahållande av mark för bebyggelse.

2. I punkt 1 a avses med *byggnad* varje anläggning som anbragts på eller i marken.

Medlemsstaterna får fastställa närmare regler för tillämpning av kriteriet i punkt 1 a på

ombyggnation av byggnader och innebörden av begreppet 'den mark byggnaden står på'.

...

3. I punkt 1 b avses med *mark för bebyggelse* råmark eller iordningställd mark som av medlemsstaterna definierats som sådan mark.”

6 Artikel 135.1 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

j) Leverans av andra byggnader eller delar därav och den mark de står [på] utom sådana leveranser som avses i artikel 12.1 a.

k) Leverans av annan obebyggd mark än sådan mark för bebyggelse som avses i artikel 12.1 b.

...”

7 I artikel 137.1 i direktiv 2006/112 anges följande:

”Medlemsstaterna får medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av följande transaktioner:

...

b) Leveranser av byggnader eller delar därav och den mark de står på utom sådana leveranser som avses i artikel 12.1 a.

c) Leveranser av annan obebyggd mark än sådan mark för bebyggelse som avses i artikel 12.1 b.

...”

8 Artikel 193 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Mervärdesskatt skall betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, utom i de fall då skatten skall betalas av en annan person i enlighet med artiklarna 194–199 och artikel 202.”

9 Artikel 199.1 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Medlemsstaterna får för följande leveranser eller tillhandahållanden föreskriva att den betalningsskyldiga personen är den beskattningsbara person åt vilken leveranserna eller tillhandahållandena görs.

...

c) Leverans av fast egendom enligt artikel 135.1 j och k, om leverantören har valt beskattning av leveransen enligt artikel 137.

...”

10 I artikel 395.1 i direktiv 2006/112 anges följande:

"Rådet får enhälligt på kommissionens förslag bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla uppbörden av skatt eller för att förhindra vissa slag av skatteundandragande eller skatteflykt.

..."

11 Artikel 411 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

"1. Direktiv 67/227/EEG och [sjätte] direktivet 77/388/EEG skall upphöra att gälla, utan att det påverkar medlemsstaternas skyldigheter beträffande de tidsfrister som anges i del B i bilaga XI för genomförande och tillämpning av dessa direktiv.

2. Hänvisningar till de upphävda direktiven ska anses som hänvisningar till det här direktivet och ska läsas i enlighet med jämförelsetabellen i bilaga XII."

12 I artikel 413 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

"Detta direktiv träder i kraft den 1 januari 2007."

Rumänsk rätt

Lag nr 571/2003 om införande av skattelagen

13 I artikel 127 i lag nr 571/2003 om införande av skattelagen (nedan kallad skattelagen) föreskrivs följande:

"Beskattningsbara personer och ekonomisk verksamhet

1) Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet som avses i punkt 2, oberoende av dess syfte eller resultat.

2) I denna avdelning avses med ekonomisk verksamhet varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Även utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav utgör ekonomisk verksamhet."

14 I artikel 160 i skattelagen, i den lydelse som gällde under år 2007, föreskrevs följande:

"Förenklingsåtgärder

1) Leverantörer och förvärvare av varor och tjänster som avses i punkt 2 är skyldiga att tillämpa de förenklingsåtgärder som föreskrivs i förevarande artikel. Tillämpning av dessa åtgärder kan endast ske under förutsättning att såväl leverantören som förvärvaren är registrerade till mervärdesskatt, i enlighet med artikel 153.

2) Förenklingsåtgärder är tillämpliga för följande varor och tjänster:

...

b) Byggnader eller delar därav, samt mark av alla sorter för vilkas tillhandahållande beskattningsordningen är tillämplig.

...

3) På fakturor som utfärdats för leverans av sådana varor som avses i punkt 2 är leverantören skyldig att ange 'omvänd betalningsskyldighet', utan att ange den härmed sammanhängande skatten. På de fakturor som utfärdas av leverantören ska förvärvaren ange den aktuella skatten. Skatten ska anges som såväl erhållen skatt som skatt som är avdragsgill i mervärdesskattedeklarationen. För transaktioner som omfattas av förenklingsåtgärder ska inte någon betalning av mervärdesskatten ske mellan leverantören och förvärvaren.

...

5) Såväl leverantören som förvärvaren är ansvariga för att bestämmelserna i denna artikel tillämpas. För det fall leverantören inte har angett 'omvänd betalningsskyldighet' på de fakturor som utfärdats för de varor eller tjänster som avses i punkt 2, är förvärvaren skyldig att tillämpa den omvända betalningsskyldigheten, att inte betala skatten till leverantören, att på eget initiativ ange 'omvänd betalningsskyldighet' på fakturan och att uppfylla de skyldigheter som stadgas i punkt 3."

Regeringsbeslut nr 44/2004 om tillämpningsföreskrifter för skattelagen.

15 Efter ändring år 2007 hade punkt 62.2 i regeringsbeslut nr 44/2004 innehållande tillämpningsföreskrifter för skattelagen följande lydelse:

"När den beskattningsbara personen uppnått eller överskridit taket för undantag och inte har ansökt om registrering i enlighet med artikel 153 i skattelagen ska de behöriga skattemyndigheterna vidta följande åtgärder:

a) När de behöriga skattemyndigheterna har konstaterat åsidosättandet av de rättsliga bestämmelserna innan den beskattningsbara personen har registrerats till mervärdesskatt i enlighet med artikel 153 i skattelagen ska myndigheterna ålägga den beskattningsbara personen att betala det belopp i mervärdesskatt som den beskattningsbara personen skulle ha betalat om vederbörande var registrerad till mervärdesskatt i enlighet med artikel 153 i skattelagen, för perioden mellan det datum då den aktuella personen skulle ha varit registrerad till mervärdesskatt om vederbörande hade ansökt om detta inom den tidsfrist som föreskrivs i lagen och det datum då åsidosättandet av de rättsliga bestämmelserna konstaterades. Tillsynsmyndigheterna ska dessutom på eget initiativ registrera denna person till mervärdesskatt i enlighet med artikel 153.7 i skattelagen.

..."

16 I punkt 82 i tillämpningsföreskrifterna, i den lydelse som var gällande under år 2007, föreskrevs följande:

"Det tvingande villkor som föreskrivs i artikel 160.1 i skattelagen för att förenklingsåtgärder, det vill säga omvänd betalningsskyldighet, ska äga tillämpning är att såväl leverantören som förvärvaren är registrerade till mervärdesskatt i enlighet med artikel 153 i skattelagen och att den aktuella transaktionen är beskattningsbar. ...

...

9) Skattemyndigheterna ska påföra leverantörer och förvärvare sanktionsavgifter när de förenklingsåtgärder som föreskrivs i lagen inte har tillämpats och förelägga dem att korrigera transaktionerna och tillämpa omvänd betalningsskyldighet i enlighet med bestämmelserna i förevarande föreskrifter.

...

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

17 Mellan augusti 2005 och december 2009 genomförde Dumitru Marcu, i egenskap av säljare, 35 fastighetstransaktioner avseende mark och lägenheter som ingick i hans privata tillgångar. Dessa transaktioner genomfördes med såväl fysiska personer som inte var registrerade till mervärdesskatt som med juridiska personer enligt rumänsk rätt som var registrerade till mervärdesskatt. Vid dessa transaktioner uppbar Dumitru Marcu inte någon mervärdesskatt, och han har inte heller betalat in någon sådan skatt till staten.

18 Enligt den hänskjutande domstolen är endast 7 av dessa 35 transaktioner relevanta i det mål den har att avgöra. Det rör sig om sju försäljningsavtal som ingicks mellan september 2006 och november 2007 med juridiska personer enligt rumänsk rätt vilka var registrerade till mervärdesskatt.

19 Efter en kontroll under år 2010 konstaterade skattemyndigheten att dessa fastighetstransaktioner uppfyllde de lagstadgade kraven för att vara mervärdesskattepliktiga och att Dumitru Marcu var en beskattningsbar person, eftersom han överskridit taket för undantag och bedrev ekonomisk verksamhet bestående i utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter.

20 Den 29 september 2010 konstaterade skattemyndigheten att Dumitru Marcu inte uppfyllt skyldigheten att vara registrerad till mervärdesskatt inom tio dagar efter överskridandet av taket för undantag från mervärdesskatt. Skattemyndigheten ansåg dessutom att Dumitru Marcu hade blivit betalningsskyldig för mervärdesskatten från och med den 1 februari 2006 och antog ett beskattningsbeslut avseende den mervärdesskatt som skulle erläggas retroaktivt för samtliga fastighetstransaktioner som Dumitru Marcu hade genomfört i egenskap av säljare från och med detta datum.

21 Dumitru Marcu begärde omprövning av detta beskattningsbeslut hos Agen⁷ia Na⁷ional⁷ de Administrare Fiscal⁷ – Direc⁷ia General⁷ de Solu⁷ionare a Contesta⁷iiilor (Riksskattemyndigheten – generaldirektoratet för omprövningar, Rumänien) och yrkade, vad gällde de transaktioner som genomförts under åren 2006 och 2007 med personer registrerade till mervärdesskatt, tillämpning av det förenklade beskattningsförfarandet, närmare bestämt förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, vilket under denna tid var obligatoriskt enligt den nationella lagstiftningen vid fastighetstransaktioner mellan beskattningsbara personer.

22 Enligt Dumitru Marcu borde skattemyndigheten ha tillämpat förfarandet för omvänd betalningsskyldighet även avseende dessa transaktioner eftersom den retroaktivt konstaterat att han var en beskattningsbar person från och med den 1 februari 2006. Dumitru Marcu gjorde gällande att registrering till mervärdesskatt är ett formellt villkor som avser att säkerställa kontrollen av genomförandet av detta förfarande och det bör inte ha någon påverkan på erkännandet av rätten att omfattas av förfarandet.

23 Agen⁷ia Na⁷ional⁷ de Administrare Fiscal⁷ – Direc⁷ia General⁷ de Solu⁷ionare a Contesta⁷iiilor (Riksskattemyndigheten – generaldirektoratet för omprövningar) godtog inte

Dumitru Marcus argument angående retroaktiv tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet. Myndigheten motiverade sitt beslut med att enligt den nationella lagstiftningen, i den lydelse som var tillämplig för åren 2006 och 2007, kan tillämpning av detta förfarande endast ske under förutsättning att såväl leverantören som förvärvaren är registrerade till mervärdesskatt. Detta villkor var inte uppfyllt vad gäller Dumitru Marcu.

24 Efter det att detta beslut från Agen²ia Na³ional⁴ de Administrare Fiscal⁵ – Direc⁶ia General⁷ de Solu⁸ionare a Contesta⁹iiilor (Riksskattemyndigheten – generaldirektoratet för omprövningar) överklagats till domstol har vidhöll skattemyndigheten sin ståndpunkt, på grundval av samma argument. Vid den hänskjutande domstolen har Dumitru Marcu anfört att EU-domstolen borde tillfrågas huruvida denna ståndpunkt är förenlig med unionslagstiftningen om mervärdesskatt.

25 Den hänskjutande domstolen har härvidlag påpekat att EU-domstolen har funnit att registrering till mervärdesskatt utgör ett formellt villkor som inte kan påverka rätten till avdrag för mervärdesskatt i den mån de materiella villkoren för att denna rätt ska uppkomma är uppfyllda. Enligt den hänskjutande domstolen innebär detta, under sådana omständigheter som i det nationella målet, att fråga uppkommer huruvida innehav av ett giltigt registreringsnummer för mervärdesskatt vid tidpunkten för leveransen av byggnaderna även utgör ett formellt krav vid tillämpningen av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, eller om det blir ett materiellt villkor, varför detta förfarande med nödvändighet inte kan tillämpas, trots att, enligt rumänsk rätt, tillämpning av detta förfarande är obligatorisk för fastighetstransaktioner.

26 Curtea de Apel Bucure¹⁰ti (Bukarests appellationsdomstol, Rumänien) beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

"Utgör [sjätte direktivet 77/388 och direktiv 2006/112], under de omständigheter som är i fråga i det nationella målet, hinder för en nationell bestämmelse eller en skatterättslig praxis enligt vilken förfarandet för omvänd betalningsskyldighet (förenklingsåtgärder) – som vid den relevanta tidpunkten föreskrevs utan undantag för fastighetstransaktioner mellan mervärdesskatteskyldiga personer – inte är tillämpligt på en person som varit föremål för skattekontroll och därefter registrerats till mervärdesskatt, med motiveringen att denna person, före genomförandet av transaktionerna eller vid överskridandet av taket för undantag, inte ansökt om eller blivit föremål för mervärdesskatteregistrering?"

Huruvida begäran om förhandsavgörande kan tas upp till sakprövning

27 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida sjätte direktivet 77/388 och direktiv 2006/112 utgör hinder för en bestämmelse i nationell lagstiftning eller en nationell praxis på skatteområdet enligt vilken förfarandet för omvänd betalningsskyldighet endast är tillämpligt om leverantören och förvärvaren av den aktuella varan båda är registrerade till mervärdesskatt vid den tidpunkt transaktionen ägde rum, och för det fall detta villkor inte är uppfyllt leverantören blir betalningsskyldig för denna skatt, i enlighet med mervärdesskattesystemets normala regler.

28 Vad gäller huruvida begäran om förhandsavgörande kan tas upp till prövning konstaterar domstolen för det första att en av de sju transaktioner som är aktuella i det nationella målet avser ett försäljningsavtal som ingicks den 13 september 2006, det vill säga innan Rumänien blev medlem av Europeiska unionen, vilket skedde den 1 januari 2007.

29 EU-domstolen är endast behörig att tolka unionsrätten, vad avser dess tillämpning i en ny medlemsstat, från och med dagen för den statens anslutning till unionen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 januari 2006, Ynos, C¹¹302/04, EU:C:2006:9, punkt 36 och där

angiven rättspraxis).

30 Domstolen är således inte behörig att besvara tolkningsfrågan i den del denna avser försäljningsavtalet av den 13 september 2006.

31 För det andra konstaterar domstolen att tolkningsfrågan avser såväl bestämmelser i sjätte direktivet 77/388 som bestämmelser i direktiv 2006/112.

32 De omständigheter som är relevanta för det nationella målet hänför sig till tiden efter den 1 januari 2007, det datum då direktiv 2006/112, i enlighet med artiklarna 411 och 413 däri, trädde i kraft och sjätte direktivet 77/388 upphörde att gälla. Det framgår vidare av artikel 411.2 i direktiv 2006/112 att hänvisningarna till sjätte direktivet 77/388 från och med nämnda datum ska anses som hänvisningar till direktiv 2006/112.

33 Således är endast en undersökning av bestämmelser i direktiv 2006/112 relevant för prövningen av tolkningsfrågan.

34 För det tredje ska det påpekas att kommissionen har uttryckt tvivel angående vilken nytta ett svar på tolkningsfrågan skulle ha för utgången av det nationella målet, och följaktligen avseende huruvida begäran om förhandsavgörande kan tas upp till prövning. Det är nämligen inte säkert att Dumitru Marcu kan anses vara en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9 i direktiv 2006/112 i sin egenskap av säljare av mark och lägenheter som ingår i hans privata tillgångar. Om Dumitru Marcu inte kan anses vara en beskattningsbar person anser kommissionen att det beskattningsbeslut som är i fråga i det nationella målet ska ogiltigförklaras, utan att den fråga som hänskjutits till EU-domstolen behöver ställas.

35 Det ska i detta avseende erinras om att det inte ankommer på domstolen att uttala sig om tolkningen och tillämpligheten av nationella bestämmelser eller att fastställa vilka faktiska omständigheter som är relevanta för utgången i målet vid den nationella domstolen. Det ankommer nämligen på domstolen, i enlighet med fördelningen av behörighet mellan unionsdomstolen och de nationella domstolarna, att beakta den faktiska och rättsliga bakgrunden till tolkningsfrågorna, såsom den angetts i beslutet om hänskjutande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 juni 2013, Kostov, C-62/12, EU:C:2013:391, punkt 25).

36 Mot denna bakgrund, utöver det faktum att Dumitru Marcu inte förefaller ha bestridit att han har kvalificerats som en beskattningsbar person i det nationella förfarandet, ska hänsyn tas till den omständigheten att den hänskjutande domstolen i sin begäran om förhandsavgörande har angett att Dumitru Marcu är en beskattningsbar person, på grundval av de bestämmelser i rumänsk rätt som införlivar artikel 9 i direktiv 2006/112.

37 Av det ovan anförda följer att vad gäller denna aspekt kan begäran om förhandsavgörande prövas i sak.

38 För det fjärde följer av domstolens fasta praxis att en begäran från en nationell domstol ska avisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 mars 2017, Pérez Retamero, C-97/16, EU:C:2017:158, punkt 22 och där anförd rättspraxis).

39 Domstolen konstaterar härvidlag att tolkningsfrågan bygger på premissen att förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, som föreskrivs i direktiv 2006/112, kan tillämpas på de transaktioner

som är aktuella i det nationella målet.

40 Av de handlingar som ingetts till domstolen framgår dock inte att Rumänien har erhållit något tillstånd i enlighet med artikel 395 i direktiv 2006/112 att tillämpa förfarandet för omvänd betalningsskyldighet i fall som inte uttryckligen föreskrivs i nämnda direktiv.

41 Det ska följaktligen prövas huruvida de fastighetstransaktioner som är aktuella i det nationella målet kan omfattas av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet på grundval av artikel 199.1 c i direktiv 2006/112.

42 Artikel 119 i direktiv 2006/112 utgör ett undantag från principen i artikel 193 i direktivet enligt vilken mervärdesskatt ska betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster. Artikel 199 i direktivet gör det nämligen möjligt för medlemsstaterna att i de situationer som anges i punkt 1 a–g använda sig av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, enligt vilket den betalningsskyldiga personen är den beskattningsbara person åt vilken den transaktion som är föremål för mervärdesskatt görs (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 juni 2013, *Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12*, EU:C:2013:392, punkt 23).

43 Enligt artikel 199.1 c i direktiv 2006/112 kan således medlemsstaterna föreskriva att den betalningsskyldiga personen är den beskattningsbara person åt vilken leveransen av fast egendom enligt artikel 135.1 j och k i direktivet görs, om leverantören har valt beskattning av leveransen enligt artikel 137 i direktivet.

44 Det ska påpekas att artikel 135.1 j och k i direktiv 2006 innebär en skyldighet för medlemsstaterna att från skatteplikt undanta leverans av andra byggnader eller delar därav och den mark de står på utom sådana leveranser som avses i artikel 12.1 a i direktivet, samt leverans av annan obebyggd mark än sådan mark för bebyggelse som avses i artikel 12.1 b i direktivet. Denna artikel 12.1 a och b, som artikel 135.1 j och k i direktiv 2006/112 hänvisar till, avser leverans före första besittningstagande av byggnader eller delar därav och den mark de står på samt leverans av mark för bebyggelse.

45 Av en jämförelse av dessa två bestämmelser framgår således att dels leverans av byggnader eller delar därav och den mark de står på utom sådana leveranser som sker före första besittningstagandet, dels leverans av annan obebyggd mark än mark för bebyggelse, i princip ska undantas från skatteplikt avseende mervärdesskatt.

46 Emellertid tillåter artikel 137 i direktiv 2006/112 medlemsstaterna att medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av vissa transaktioner, bland vilka ingår de transaktioner som avses i artikel 135.1 j och k i direktivet, det vill säga de transaktioner som behandlades i föregående punkt.

47 Det är endast när den berörda medlemsstaten har valt att medge beskattningsbara personer den rätt till valfrihet som föreskrivs i artikel 137 i direktiv 2006/112, och en av dessa beskattningsbara personer har valt beskattning av transaktioner som omfattas av artikel 135.1 j och k i direktivet, som förfarandet för omvänd betalningsskyldighet kan tillämpas på dessa transaktioner med stöd av artikel 199.1 c i direktivet.

48 Domstolen konstaterar härvidlag att det i begäran om förhandsavgörande inte närmare preciseras vilken typ av fast egendom det är frågan om i det nationella målet.

49 Även om det antogs att de transaktioner som är aktuella i det nationella målet avser fast egendom enligt artikel 135.1 j och k i direktiv 2006/112 krävs det likväl att Rumänien i sin

nationella lagstiftning har infört möjligheten, i enlighet med artikel 137 i direktivet, att medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av leverans av sådan fast egendom. Med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning förefaller det emellertid inte framgå av beslutet om hänskjutande att Rumänien har infört denna möjlighet i sin lagstiftning.

50 Även om det antogs att sistnämnda möjlighet finns i den rumänska lagstiftningen, framgår det likväl tydligt av begäran om förhandsavgörande att Dumitru Marcu inte har valt att de transaktioner som är aktuella i det nationella målet ska vara skattepliktiga. I ett första skede var han nämligen inte registrerad till mervärdesskatt, och när sedan skattemyndigheten på eget initiativ beslutade att betrakta honom som en beskattningsbar person och ett beskattningsbeslut riktades till honom avseende de aktuella transaktionerna begärde han omprövning av detta beslut.

51 Av detta följer att även om de transaktioner som är aktuella i det nationella målet, eller vissa av dessa, avsåg fast egendom enligt artikel 135.1 j och k i direktiv 2006/112, är tillämpningsvillkoren i artikel 199.1 c i direktivet inte uppfyllda, eftersom Rumänien i sin nationella lagstiftning inte har utnyttjat möjligheten enligt artikel 137.1 b och c i direktiv 2006/112 att medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av dessa transaktioner, och Dumitru Marcu inte uttryckligen begärt att mervärdesskatt ska tillämpas på dessa transaktioner i enlighet med artikel 137 i detta direktiv. Därmed kan inte det förfarande för omvänd betalningsskyldighet som föreskrivs i direktivet tillämpas.

52 Inte heller om det antogs att de transaktioner som är aktuella i det nationella målet avser fast egendom i den mening som avses i artikel 12.1 a och b i direktiv 2006/112 kan förfarandet för omvänd betalningsskyldighet tillämpas för nämnda transaktioner. Dessa transaktioner ingår nämligen inte i den uttömmande uppräkningslista av transaktioner som finns i artikel 199.1 a–g i direktiv 2006/112.

53 Mot bakgrund av ovanstående konstaterar domstolen att undersökningen av bestämmelserna i direktiv 2006/112 visar att det förfarande för omvänd betalningsskyldighet som föreskrivs i direktivet inte kan användas för de transaktioner som är aktuella i det nationella målet. Av detta följer att tolkningsfrågan, som handlar om hur detta förfarande ska tillämpas, är hypotetisk och svaret på frågan inte är nödvändigt för utgången i det nationella målet. Denna fråga kan följaktligen inte tas upp till prövning.

54 Mot bakgrund av det ovanstående finner domstolen att förevarande begäran om förhandsavgörande ska avvisas.

Rättegångskostnader

55 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (nionde avdelningen) följande:

Den begäran om förhandsavgörande som har ingetts av Curtea de Apel București (Bukarests appellationsdomstol, Rumänien) avvisas.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: rumänska.