



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. liepos 9 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Pridėtinės vertės mokestis (PVM) — Direktyva 2006/112/EB — 167, 168, 179 ir 213 straipsniai — Mokesčių administratoriaus atliktas sandorio perkvalifikavimas į PVM apmokestinamąją ekonominę veiklą — Teisinio saugumo principas — Teisėtų lūkesčių apsaugos principas — Nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos naudojimasis teise į atskaitą priklauso nuo atitinkamo ūkio subjekto įsiregistravimo kaip PVM mokėtojo ir šio mokesčio deklaracijos pateikimo“

Byloje C-183/14

dėl *Curtea de Apel Cluj* (Rumunija) 2014 m. vasario 28 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2014 m. balandžio 11 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Radu Florin Salomie,

Nicolae Vasile Oltean

prieš

Directia Generală a Finanțelor Publice Cluj

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro J.-C. Bonichot (pranešėjas), kolegijos pirmininkas, J. L. da Cruz Vilaça ir C. Lycourgos teisėjai,

generalinis advokatas N. Jääskinen,

posėdžio sekretorė L. Carrasco Marco, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2015 m. kovo 11 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- M. Salomie ir N. V. Oltean, atstovaujамų advokatų C. F. Costaș, L. Dobrinescu ir T.-D. Vidrean Căpușan,
- Rumunijos vyriausybės, atstovaujamos R.-H. Radu, D. M. Bulancea ir R. I. Hațieganu,
- Europos Komisijos, atstovaujamos C. Soulay ir A. Ștefănuț,

* Proceso kalba: rumunų.

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principų ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1, toliau – Direktyva 2006/112) 167, 168, 179 ir 213 straipsnių išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant R. F. Salomie ir N. V. Oltean ginčą su *Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj* (Klužo valstybės finansų generalinė direkcija, toliau – mokesčių administratorius) dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) taikymo nekilnojamojo turto pardavimams, įvykdytiems 2009 m.

Teisinis pagrindas

Direktyva 2006/112

- 3 Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla <...> Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

- 4 Pagal šios direktyvos 12 straipsnio 1 dalį:

„Valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti bet kurį asmenį, kuris retkarčiais vykdo su 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nurodyta veikla susijusį sandorį, ypač kurį nors iš šių sandorių:

- a) pastato ar pastato dalių ir žemės, ant kurios jis pastatytas, tiekimą iki pirmo pastato panaudojimo;

<...>“

- 5 Šios direktyvos 167 straipsnyje nustatyta:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

- 6 Minėtos direktyvos 168 straipsnis suformuluotas taip:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

- a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurią jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

- 7 Pagal Direktyvos 2006/112 169 straipsnį:

„Be 168 straipsnyje nurodytos atskaitos, apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti tame straipsnyje nurodytą PVM, jei prekės ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

<...>“

- 8 Direktyvos 2006/112 179 straipsnyje numatyta:

„Apmokestinamasis asmuo teisę į PVM atskaitą įgyvendina taip – iš visos PVM sumos, mokėtinos per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atima visą PVM sumą, į kurios atskaitą per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę ir ja naudojasi pagal 178 straipsnį.

<...>“

- 9 Šios direktyvos 213 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo praneša, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi.

<...>“

- 10 Šios direktyvos 214 straipsnio 1 dalies a punktas suformuluotas taip:

„Valstybės narės imasi būtinų priemonių užtikrinti, kad atskiru kodu būtų registruojami šie asmenys:

- a) kiekvienas apmokestinamasis asmuo, <...> kuris jų atitinkamoje teritorijoje tiekia prekes ar teikia paslaugas, už kurias PVM yra atskaitomas, <...>.

<...>“

- 11 Šios direktyvos 273 straipsnis suformuluotas taip:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų-faktūrų išrašymu susijusias prievoles be tų, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

Rumunijos teisė

- 12 Įstatymo Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas (*Legea Nr. 571/2003 privind Codul fiscal; Monitorul Oficial al României* Nr. 927, I dalis, 2003 m. gruodžio 23 d., toliau – Mokesčių kodeksas), 77a straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Juridiniais *inter vivos* aktais perleidžiamų visų rūšių pastatų ir su jais susijusių žemės sklypų, taip pat žemės sklypų be jokių pastatų nuosavybės ir jos dalių atveju apmokestinamieji asmenys turi mokėti taip apskaičiuojamą mokestį:

<...>“

- 13 Mokesčių kodekso 127 straipsnyje nustatyta:

„1) „Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

2) Kaip suprantama pagal šį skyrių, „ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą, žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonominė veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.

<...>“

- 14 2009 m. spalio 7 d. Skubiuoju nutarimu Nr. 106/2007, kuriuo iš dalies keičiamas ir papildomas Įstatymas Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas, įsigaliojusiu 2010 m. sausio 1 d., į Mokesčių kodekso 127 straipsnį buvo įtrauka 2a dalis, suformuluota taip:

„Nuostatos paaiškina situacijas, kai fiziniai asmenys, atliekantys nekilnojamojo turto tiekimą, tampa apmokestinamaisiais asmenimis.“

- 15 Pagal iki 2007 m. gruodžio 31 d. galiojusios redakcijos šio kodekso 141 straipsnio 2 dalį:

„Šie sandoriai taip pat neapmokestinami PVM:

<...>

f) bet kokio asmens atliktas pastatų ar jų dalių ir žemės, kurioje jie pastatyti, ir bet kokios kitos žemės perleidimas. Vis dėlto išimties tvarka neapmokestinimas netaikomas perleidžiant naują pastatą, jo dalį ar žemę statybai, kai perleidžia visišką ar dalinę už minėto pastato rekonstrukciją ar statybą sumokėto mokesčio atskaitą taikęs ar turėjęs taikyti apmokestinamasis asmuo. <...>“

- 16 Nuo 2008 m. sausio 1 d. iki 2009 m. gruodžio 31 d. galiojusios redakcijos šio kodekso 141 straipsnio 2 dalies f punkte numatyta, kad PVM neapmokestinamas:

„bet kokio asmens atliktas pastatų ar jų dalių ir žemės, kurioje jie pastatyti, ir bet kokios kitos žemės perleidimas. Vis dėlto išimties tvarka neapmokestinimas netaikomas perleidžiant naują pastatą, jo dalį ar žemę statybai. <...>“

- 17 Nuo 2007 m. sausio 1 d. iki 2009 m. gruodžio 31 d. galiojusios redakcijos 2004 m. sausio 22 d. Vyriausybės nutarimo Nr. 44/2004, kuriuo patvirtinama Įstatymo Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas, taikymo tvarka (*Monitorul Oficial al României* Nr. 112, I dalis, 2004 m. vasario 6 d.), 3 punkto 1 dalyje numatyta:

„Pagal Mokesčių kodekso 127 straipsnio 2 dalį fizinio asmens pajamų gavimas už asmeniniam turtui priklausančio būsto ar kito asmeniniams poreikiams naudojamo turto pardavimą nėra laikomas ekonomine veikla, nebent nustatyta, kad vykdant šią veiklą siekiama gauti nuolatinių pajamų, kaip tai suprantama pagal šio kodekso 127 straipsnio 2 dalį. <...>“

- 18 2009 m. gruodžio 29 d. Nutarimu Nr. 1620/2009 (*Monitorul Oficial al României* Nr. 927, I dalis, 2009 m. gruodžio 31 d.) buvo iš dalies pakeista ir papildyta Mokesčių kodekso taikymo tvarka, nustatyta Nutarimu Nr. 44/2004. Nuo 2010 m. sausio 1 d. Nutarimo Nr. 44/2004 3 punkte numatyta:

„(1) Pagal Mokesčių kodekso 127 straipsnio 2 dalį materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas nepažeidžiant pagrindinio PVM sistemos principo, pagal kurį mokestis turi būti neutralus, susijęs su bet kokio pobūdžio sandoriais, nepriklausomai nuo jų teisinės formos <...>

(2) Taikant 1 dalies nuostatas, fiziniai asmenys nevykdo apmokestinamos ekonominės veiklos, patenkančios į mokesčio taikymo sritį, kai gauna pajamų už asmeniniam turtui priskirto būsto ar kito asmeniniams poreikiams naudojamo turto pardavimą. <...>

(3) Fizinis asmuo, kuris dar nėra dėl kitos veiklos tapęs apmokestinamuoju asmeniu, vykdo ekonominę veiklą, apimančią materialiojo ir nematerialiojo turto naudojimą, kai savarankiškai užsiima tokia veikla, o jos tikslas gauti nuolatinių pajamų, kaip tai suprantama pagal Mokesčių kodekso 127 straipsnio 2 dalį.

(4) Kai fizinis asmuo stato pastatą, turėdamas tikslą jį parduoti, pripažįstama, kad ekonominė veikla prasideda nuo to momento, kai atitinkamas asmuo nusprendžia vykdyti tokią veiklą, o jo ketinimas turi būti vertinamas atsižvelgiant į objektyvias aplinkybes, kaip antai pradedamas investuoti lėšas ir (arba) atliekamas pradinės investicijas, būtinas šiai ekonominei veiklai pradėti. Ekonominė veikla laikoma nuolatine nuo jos pradžios iki pastatyto nekilnojamojo turto ar jo dalių perleidimo, net tais atvejais, kai kalbama tik apie vieną nekilnojamojo turto vienetą.

(5) Kai fizinis asmuo įsigyja žemės sklypų ar pastatų turėdamas tikslą parduoti, šio turto tiekimas yra nuolatinio pobūdžio ekonominė veikla, jei fizinis asmuo įvykdo daugiau nei vieną sandorį per kalendorinius metus. Tačiau jei fizinis asmuo jau pastatė pastatą, skirtą parduoti pagal 4 dalį, ekonominė veikla laikoma pradėta ir nuolatine, o visi paskesni sandoriai negali būti laikomi atsitiktiniais. <...>

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 19 2007 m. R. F. Salomie ir N. V. Oltean kartu su kitais penkiais asmenimis įkūrė asociaciją, siekdami įgyvendinti keturių pastatų statybos ir pardavimo projektą Rumunijoje. Ši asociacija neturėjo juridinio asmens statuso ir nebuvo nei deklaruota, nei registruota kaip PVM mokėtoja.
- 20 2008 ir 2009 m. iš 132 butų, pastatytų viename iš šių asmenų asmeninės nuosavybės teise priklausančiame žemės sklype, buvo parduoti 122 už iš viso 10 902 275 Rumunijos lėjų (RON), taip pat buvo parduotos 23 automobilių stovėjimo vietos; visi šie pardavimai nebuvo apmokestinami PVM.

- 21 2010 m. mokesčių administratorius, atlikęs patikrinimą, nusprendė, kad šie sandoriai yra nuolatinė ekonominė veikla, todėl jie turėjo būti apmokestinami PVM nuo 2008 m. spalio 1 d., nes veiklos apyvarta nuo 2008 m. rugpjūčio mėn. viršijo 35 000 eurų ribą, kurios nepasiekus ekonominė veikla neapmokestinama PVM Rumunijoje.
- 22 Todėl mokesčių administratorius pareikalavo sumokėti už 2009 m. įvykdytus sandorius mokėtiną PVM ir palūkanas ir dėl to pateikė kelis pranešimus apie mokėtiną mokestį.
- 23 Be to, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad 2008 ir 2009 m. atlikti nekilnojamojo turto pardavimai buvo apmokestinami „asmeninės nuosavybės teise priklausančio nekilnojamojo turto perleidimo“ mokesčiu, numatytu Mokesčių kodekso 77a straipsnyje.
- 24 R. F. Salomie ir N. V. Oltean pateikė *Tribunalul Cluj* (Klužo apylinkės teismas) prašymą iš dalies panaikinti pranešimus apie mokėtiną mokestį, teismas jų ieškinius atmetė kaip nepagrįstus.
- 25 *Curtea de Apel Cluj* (Klužo apeliacinis teismas), nagrinėdamas apeliacinį skundą, svarstė, ar mokesčių administratoriaus pateikti pranešimai apie mokėtiną mokestį atitinka teisinio saugumo principą, nes, pirma, Rumunijos įstatymų leididėjas nustatė PVM taikymo nekilnojamojo turto sandoriams taisyklių taikymo tvarką tik nuo 2010 m. sausio 1 d. ir, antra, iki minėtos datos pagal mokesčių administratoriaus praktiką dažniausiai tokios rūšies sandoriai buvo neapmokestinami PVM. Be to, šis administratorius turėjo pakankamai informacijos, kad nuspręstų dėl R. F. Salomie ir N. V. Oltean apmokestinimo statuso nuo 2008 m., nes jis buvo informuotas apie jų atliekamus pardavimus, o tai matyti iš fakto, kad sandoriai buvo apmokestinami pagal Mokesčių kodekso 77a straipsnį.
- 26 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat abejoja dėl Rumunijos teisėje nustatytos teisės į pirkimo PVM atskaitą, pagal kurią asmuo, pavėluotai įsiregistravęs kaip PVM mokėtojas, gali pasinaudoti teise į PVM atskaitą tik įsiregistravęs kaip PVM mokėtojas ir pateikęs deklaraciją, atitiktis Direktyvai 2006/112.
- 27 Šiomis aplinkybėmis *Curtea de Apel Cluj* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar fizinis asmuo, sudaręs asociacijos sutartį su kitais fiziniais asmenimis dėl teisinio subjektiškumo neturintios nedeklaruotos ir neregistruotos mokesčių tikslais asociacijos, skirtos būsimiems darbams (pastatyti pastatą) atlikti žemės sklype, asmeninės nuosavybės teise priklausančiame vienam iš kontrahentų, atsižvelgiant į pagrindinės bylos aplinkybes gali būti laikomas PVM mokėtoju, kaip tai suprantama pagal direktyvos [2006/112] 9 straipsnio 1 dalį, kai iš pradžių remdamasis mokesčių sistema [mokesčių administratorius] pastatų, esančių asmeninės nuosavybės teise vienam iš kontrahentų priklausančiame žemės sklype, perleidimą laikė pardavimu, patenkančiu į minėtų asmenų asmeninio turto valdymo sritį?
 2. Ar, atsižvelgiant į pagrindinės bylos aplinkybes, teisinio saugumo, teisėtų lūkesčių apsaugos ir kiti bendrieji principai PVM srityje, išplaukiantys iš Direktyvos 2006/112, turi būti aiškinami kaip draudžiantys nacionalinę praktiką, pagal kurią [mokesčių administratorius,] iš pradžių iš fizinio asmens gavęs pajamų, gautų iš asmeninės nuosavybės teise priklausančio turto perleidimo, mokestį, po dvejų metų, per tą laiką iš esmės nepasikeitus pirminei teisei, remdamasis tomis pačiomis faktinėmis aplinkybėmis peržiūri savo poziciją ir minėtus sandorius pripažįsta PVM apmokestinama ekonomine veikla ir atgaline data priskaičiuoja su tuo susijusias sumas?
 3. Ar direktyvos [2006/112] 167, 168 ir 213 straipsniai, vertinami atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, turi būti aiškinami kaip draudžiantys [mokesčių administratoriui] esant tokioms aplinkybėms, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, nesuteikti apmokestinamajam asmeniui teisės

atskaityti mokėtiną ar sumokėtą [PVM] už prekes ir paslaugas, susijusias su apmokestinamaisiais sandoriais, vien dėl to, kad jis nebuvo įsiregistravęs kaip PVM mokėtojas atitinkamų paslaugų suteikimo momentu?

4. Ar, atsižvelgiant į pagrindinės bylos aplinkybes, direktyvos [2006/112] 179 straipsnio nuostatos gali būti aiškinamos kaip draudžiančios nacionalinės teisės aktus, kuriuose numatyta, kad apmokestinamasis asmuo, kuriam taikoma speciali neapmokestinimo tvarka ir kuris pavėluotai paprašė įregistruoti jį kaip PVM mokėtoją, privalo sumokėti mokestį, kuris būtų buvęs priskaičiuotas, be teisės atskaityti už kiekvieną mokestinį laikotarpį atskaitytiną mokesčio sumą, o teisė atskaityti bus įgyvendinta pateikus mokesčio deklaraciją jau po PVM mokėtojo įregistravimo, o tai gali turėti pasekmių susijusių sumų apskaičiavimui?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo ir antrojo klausimų

- 28 Pirmaisiais dviem klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principai tokiomis kaip pagrindinės bylos aplinkybėmis draudžia nacionaliniam mokesčių administratoriui per mokesčių patikrinimą nuspręsti, kad sandoriai turėjo būti apmokestinami PVM, ir, be to, nurodyti sumokėti palūkanas.
- 29 Pirmiausia, dėl teisinio saugumo principo pažymėtina, kad R. F. Salomie ir N. V. Oltean ginčija šį sprendimą nurodydami šio principo pažeidimą, nes kai jie vykdė su šiuo sprendimu susijusius nekilnojamojo turto sandorius, tiek 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), kuri galiojo iki 2007 m. sausio 1 d., tiek Teisingumo Teismo praktika, taikytina šioje srityje, dar nebuvo paskelbtos rumunų kalba. Jie taip pat teigia, kad iki 2010 m. nacionalinės mokesčių institucijos nelaiškė šios rūšies sandorių apmokestinamaisiais.
- 30 Remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principų turi laikytis ne tik Europos Sąjungos institucijos, bet ir valstybės narės, vykdydamos Sąjungos direktyvomis joms suteiktus įgaliojimus (šiuo klausimu žr., be kita ko, Sprendimo *Gemeente Leusden ir Holin Groep*, C-487/01 ir C-7/02, EU:C:2004:263, 57 punktą; Sprendimo „*Goed Wonen*“, C-376/02, EU:C:2005:251, 32 punktą ir Sprendimo *Elmeka NE*, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, 31 punktą).
- 31 Taigi, kaip jau ne kartą nusprendė Teisingumo Teismas, iš to matyti, kad visų pirma Sąjungos teisės aktai turi būti aiškūs, o jų taikymas iš anksto numanomas teisės subjektų. Šis teisinio saugumo reikalavimas itin griežtai taikomas tuomet, kai teisės nuostatos gali turėti finansinių pasekmių, kad suinteresuotieji asmenys galėtų tiksliai žinoti jiems šiomis teisės nuostatomis nustatytų pareigų apimtį (Sprendimo *Airija / Komisija*, 325/85, EU:C:1987:546, 18 punktą).
- 32 Be to, Sąjungos teisės reglamentuojamose srityse valstybių narių teisės taisyklės turi būti suformuluotos nedviprasmiškai, kad leistų atitinkamiems asmenims aiškiai ir tiksliai žinoti savo teises ir pareigas, o nacionaliniams teismams užtikrinti jų laikymąsi (Sprendimo *Komisija / Italija*, 257/86, EU:C:1988:324, 12 punktą).
- 33 Šiuo atveju neginčytina, kad prašyme priimti prejudicinį sprendimą aprašytos nuostatos yra tokio pobūdžio.

- 34 Iš tiesų, visų pirma iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad sąvoka „apmokestinamasis asmuo“, nustatyta Mokesčių kodekso 127 straipsnyje, kuriuo į nacionalinę teisę perkeliama Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies nuostata, apima asmenį, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą, o „ekonominė veikla“ yra gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant, be kita ko, kilnojamojo ir nekilnojamojo turto naudojimą siekiant nuolatinių pajamų.
- 35 Be to, Nutarimo Nr. 44/2004, kuriuo patvirtinama Mokesčių kodekso taikymo tvarka, 3 punkto 2 dalyje nustatyta, kad fizinio asmens pajamų gavimas už asmeniniam turtui priklausančio būsto ar kito asmeniniams poreikiams naudojamo turto pardavimą nėra laikomas ekonomine veikla, nebent nustatyta, kad vykdant šią veiklą siekiama gauti nuolatinių pajamų.
- 36 Galiausiai, 2008 ir 2009 m. galiojusios redakcijos Mokesčių kodekso 141 straipsnyje buvo numatyta, kad PVM neapmokestinimas, taikomas statinių ar žemės sklypo, kuriame jie pastatyti, tiekimui, netaikomas naujų statinių, jų dalių ar žemės sklypų, skirtų statyboms, tiekimui, o tai, be kita ko, atitinka principus, reglamentuojančius PVM Sąjungos teisėje.
- 37 Todėl neturėtų būti pagrįstai teigiama, kad tokios nacionalinės teisės nuostatos nenustato pakankamai aiškiai ir tiksliai, kad statinių, jų dalių ar žemės sklypo, kuriame jie pastatyti, tiekimas tam tikrais atvejais apmokestinamas PVM.
- 38 Šiomis aplinkybėmis R.F. Salomie ir N.V. Oltean, grįsdami savo argumentus, pagal kuriuos nacionalinės teisės aktai nebuvo pakankamai aiškūs tuo metu, kai klostėsi pagrindinės bylos aplinkybės, neturėtų teisėtai remtis Teisingumo Teismo praktikos, susijusios su šia sritimi, ir Šeštosios direktyvos 77/388, kuri bet kuriuo atveju jau negaliojo, kai Rumunijos Respublikos įstojo į Sąjungą, t. y. 2007 m. sausio 1 d., nepaskelbimu rumunų kalba.
- 39 Taigi pagrindinės bylos aplinkybės neturėtų būti lyginamos su aplinkybėmis bylos, kurioje buvo priimtas Sprendimas *Skoma-Lux* (C-161/06, EU:C:2007:773), kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad valstybės narės kalba nepaskelbtu Sąjungos reglamentu negalima remtis privačių asmenų atžvilgiu šioje valstybėje.
- 40 Pagal teisinio saugumo principą aiškiai reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens mokesstinė situacija negali būti nugincyta neribotą laiką (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 46 punktą).
- 41 Tačiau Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad teisinio saugumo principas nedraudžia nacionalinių mokesčių institucijų praktikos, pagal kurią per senaties terminą atšaukiamas sprendimas, kuriuo šios mokesčių institucijos suteikia mokesčių mokėtojui teisę į PVM atskaitą, o atlikusios naują patikrinimą jos pareikalauja sumokėti šį mokestį ir palūkanas (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 51 punktą).
- 42 Vienintelė aplinkybė, kad mokesčių administratorius per senaties terminą perkvalifikavo nagrinėjamą sandorį į PVM apmokestinamąją veiklą savaime, nesant kitų aplinkybių, neturi įtakos šiam principui.
- 43 Todėl negali būti teisėtai teigiama, kad teisinio saugumo principas tokiomis kaip pagrindinės bylos aplinkybėmis draudžia mokesčių administratoriui atlikus mokesčių patikrinimą šioje byloje nagrinėjamą nekilnojamojo turto sandorį laikytų apmokestinamu PVM.
- 44 Antra, kiek tai susiję su teisėtų lūkesčių apsaugos principu, teisė remtis šiuo principu taikoma kiekvienam asmeniui, kuriam Sąjungos institucija sukėlė pagrįstų lūkesčių, suteikdama konkrečių garantijų (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Europäisch-Iranische Handelsbank / Taryba*, C-585/13 P, EU:C:2015:145, 95 punktą).

- 45 Tokiu atveju pirmiausia reikia patikrinti, ar administracijos veiksmai atsargiam ir nuovokiam ūkio subjektui sukėlė pagrįstų lūkesčių, ir jei taip, reikėtų nustatyti šių lūkesčių teisėtumą (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Elmeke*, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, 32 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 46 Tačiau neatrodo, kad nacionalinių mokesčių institucijų administracinė praktika, aprašyta sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, gali įrodyti, jog šios sąlygos buvo įvykdytos pagrindinėje byloje.
- 47 Konkrečiai kalbant, nors per posėdį Rumunijos vyriausybė tai ginčijo, fakto, kad nacionalinės mokesčių institucijos iki 2010 m. sistemingai neapmokestino PVM nekilnojamojo turto sandorių, kaip antai nagrinėjamų pagrindinėje byloje, *a priori* nepakanka, nebent yra ypatingų aplinkybių, kad įprastai atsargus ir nuovokus ūkio subjektas pagrįstai būtų tikras, jog šis mokestis nebus taikomas tokiems sandoriams, atsižvelgiant ne tik į taikomos nacionalinės teisės aiškumą ir numatomumą, bet ir į faktą, kad ši byla apima nekilnojamojo turto sektoriaus profesionalus.
- 48 Iš tiesų tokia praktika, kad ir kaip gaila, *a priori* negali atitinkamiems mokesčių mokėtojams tiksliai užtikrinti, kad PVM netaikomas nekilnojamojo turto sandoriams, kaip antai nagrinėjamiems pagrindinėje byloje.
- 49 Pridurtina, kad, atsižvelgiant į pagrindinėje byloje nagrinėjamo nekilnojamojo turto sandorio, kuris apima keturių pastatų, kuriuose iš viso yra 130 butų, statybą ir pardavimą, mastą, atsargus ir nuovokus ūkio subjektas negali pagrįstai spręsti apie tokio sandorio neapmokestinimą PVM, negavęs ar bent jau nepabandęs gauti aiškaus užtikrinimo šiuo klausimu iš kompetentingos nacionalinės mokesčių institucijos.
- 50 Trečia, galiausiai, kalbant apie šioje byloje mokesčių administratoriaus taikytų palūkanų suderinamumą su Sąjungos teise, primintina, kad, nesuderinus Sąjungos teisės aktų dėl sankcijų, taikomų nesilaikant šiais teisės aktais nustatytoje tvarkoje numatytų sąlygų, valstybės narės turi teisę pasirinkti, kaip jos mano, tinkamas sankcijas. Tačiau savo kompetenciją jos turi įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės ir jos bendrųjų principų, taigi ir proporcingumo principo (žr. Sprendimo *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 50 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 51 Be kita ko, valstybės narės turi teisę, siekdamos užtikrinti tikslų mokesčio surinkimą ir išvengti sukčiavimo, savo atitinkamuose nacionalinės teisės aktuose teisėtai numatyti tinkamas sankcijas, skirtas nubausti už pareigos įsiregistruoti PVM mokėtojų registre nevykdymą, tačiau tokios sankcijos neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti. Nacionalinis teismas turi patikrinti, ar sankcijos dydis neviršija to, kas būtina, kad būtų įvykdyti tikslaus mokesčio surinkimo ir sukčiavimo išvengimo tikslai, atsižvelgdamas į bylos aplinkybes ir, *inter alia*, konkrečiai skirtos baudos sumą, taip pat galimą sukčiavimą ar teisės aktų taikymo vengimą, kuriuos galima priskirti apmokestinamajam asmeniui, baudžiamam už neįsiregistravimą (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Rēdlihs*, C-263/11, EU:C:2012:497, 45, 46 ir 54 punktus).
- 52 Tie patys principai galioja palūkanoms, kurios, jei yra fiskalinių sankcijų pobūdžio, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, neturi būti per didelės, palyginti su apmokestinamojo asmens įvykdyto savo pareigų pažeidimo rimtumu.
- 53 Todėl į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principai tokiomis kaip pagrindinės bylos aplinkybėmis nedraudžia nacionaliniam mokesčių administratoriui atlikus mokesčių patikrinimą nuspręsti, kad sandoriai turėjo būti apmokestinami PVM, ir nurodyti sumokėti palūkanas, su sąlyga, kad šis sprendimas pagrįstas aiškiomis ir tiksliais taisyklėmis, o dėl šio administratoriaus praktikos įprastai atsargus ir nuovokus ūkio subjektas negalėjo pagrįstai būti tikras, kad šis mokestis nebus taikomas tokiems sandoriams; tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Tokiu atveju taikomos palūkanos turi atitikti proporcingumo principą.

Dėl trečiojo ir ketvirtąjo klausimų

- 54 Trečiuoju ir ketvirtuoju klausimais, kuriuos reikia išnagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyva 2006/112 draudžia nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos teisė į pirkimo PVM, mokėtino ar sumokėto už prekių ar paslaugų įsigijimą vykdant apmokestinamuosius sandorius, atskaitą nesuteikiama apmokestinamajam asmeniui, kuris, priešingai, turi sumokėti gautą mokestį, tik dėl to, kad jis neįsiregistravo kaip PVM mokėtojas, kai vykdė šiuos sandorius, iki tol, kol jis tinkamai neįsiregistruoja kaip PVM mokėtojas ir nepateikia mokesčio deklaracijos, kurią turėjo pateikti.
- 55 Direktyvos 2006/112 167 ir paskesniuose straipsniuose apibrėžiamas teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis. Konkrečiai kalbant, reikia priminti, kad pagal šios direktyvos 167 straipsnį ši teisė atsiranda, kilus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną mokestį.
- 56 Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ji taikoma nedelsiant visiems mokesčiams, kuriais apmokestinami pirkimo sandoriai (šiuo klausimu žr., be kita ko, Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 43 punktą ir Sprendimo *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 30 ir 31 punktus).
- 57 Šios sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdant ekonominę veiklą sumokėto arba mokėtino PVM naštos. Bendroji PVM sistema užtikrina visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus, su sąlyga, kad pačiai šiai veiklai būtų taikomas PVM (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 44 punktą ir Sprendimo *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 32 punktą).
- 58 Be to, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog pagal pagrindinį PVM neutralumo principą reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į pirkimo PVM atskaitą, jeigu esminiai reikalavimai įvykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Ecotrade*, C-95/07 ir C-96/07, EU:C:2008:267, 63 punktą; Sprendimo *Uzodaépitő*, C-392/09, EU:C:2010:569, 39 punktą; Sprendimo *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, 42 ir 43 punktus ir Sprendimo *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 38 punktą).
- 59 Todėl, kadangi mokesčių administratorius turi reikiamus duomenis, kad nustatyti, jog esminiai reikalavimai įvykdyti, jis neturi nustatyti, kiek tai susiję su šio asmens teise atskaityti šį mokestį, papildomų sąlygų, galinčių naudoti šia teise padaryti neįmanomą (žr. Sprendimo *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, 40 punktą).
- 60 Įsiregistravimas kaip PVM mokėtojo, numatytas Direktyvos 2006/112 214 straipsnyje, ir apmokestinamojo asmens pareiga pranešti, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi, kaip numatyta šios direktyvos 213 straipsnyje, yra formalūs reikalavimai, nustatyti kontrolės tikslais, kurie negali turėti įtakos, be kita ko, teisei į PVM atskaitą, jei įvykdytos materialinės šios teisės atsiradimo sąlygos (šiuo klausimu žr., be kita ko, Sprendimo *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, 50 punktą ir Sprendimo *Alessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, 32 punktą).
- 61 Iš to matyti, jog tai, kad asmuo neįregistruotas kaip PVM mokėtojas prieš tai, kai naudojo vykdant apmokestinamąją veiklą įsigytas prekes, negali atimti iš jo teisės į atskaitą (šiuo klausimu žr., be kita ko, Sprendimo *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, 51 punktą).
- 62 Be to, priemonės, kurias valstybės narės gali priimti pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsnį, siekdamos užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą ir išvengti sukčiavimo, neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti, ir neturi kelti grėsmės PVM neutralumui (šiuo klausimu žr., be kita ko, Sprendimo

Gabalfriša ir kt., C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 52 punktą; Sprendimo *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, 26 punktą; Sprendimo *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, 49 punktą ir Sprendimo *Idexx Laboratories Italie*, C-590/13, EU:C:2014, 2429, 36 ir 37 punktus).

- 63 Taigi, apmokestinamojo asmens pareigų tvarkyti apskaitą ir deklaruoti nesilaikymo sankcionavimas atsisakymu suteikti teisę į atskaitą aiškiai viršija tai, kas būtina šių pareigų teisingo taikymo tikslui pasiekti, nes Sąjungos teisė nekliudo valstybėms narėms prireikus taikyti baudą ar piniginę sankciją, proporcingą pažeidimo rimtumui. Ši praktika taip pat viršija tai, kas būtina siekiant užtikrinti tinkamą PVM surinkimą ir išvengti sukčiavimo, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsnį, nes ją taikant galima net prarasti teisę į atskaitą, jeigu mokesčių administratoriaus ištaisymai deklaracijoje padaromi tik pasibaigus naikinamajam terminui, kuris nustatytas, kad apmokestinamasis asmuo pasinaudotų teise į atskaitą (pagal analogiją žr. Sprendimo *Ecotrade*, C-95/07 ir C-96/07, EU:C:2008:267, 67 ir 68 punktus).
- 64 Šiuo atveju iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad esminiai reikalavimai, susiję su pirkimo mokesčio teise į atskaitą, buvo įvykdyti, ir ieškovai pagrindinėje byloje per mokesčių patikrinimą buvo laikomi PVM mokėtojais. Tokiomis aplinkybėmis teisės į PVM atskaitą taikymo atidėjimas iki apmokestinamojo asmens pirmos šio mokesčio deklaracijos pateikimo tik dėl to, kad jis, vykdydamas PVM apmokestinamuosius sandorius, nebuvo įregistruotas kaip PVM mokėtojas, kai jis, be kita ko, turėjo sumokėti su šiais sandoriais susijusius mokesčius, viršija tai, kas būtina tinkamam mokesčio surinkimui užtikrinti ir sukčiavimui išvengti.
- 65 Iš to matyti, kad į trečiąjį ir ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti taip: Direktyva 2006/112 tokiomis kaip pagrindinės bylos aplinkybėmis draudžia nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos teisė į pirkimo PVM, mokėtino ar sumokėto už prekių ar paslaugų įsigijimą vykdant apmokestinamuosius sandorius, atskaitą nesuteikiama apmokestinamajam asmeniui, kuris, priešingai, turi sumokėti gautą mokestį, tik dėl to, kad jis neįsiregistravo kaip PVM mokėtojas, kai vykdė šiuos sandorius, iki tol, kol jis tinkamai neįsiregistruoja kaip PVM mokėtojas ir nepateikia mokesčio deklaracijos, kurią turėjo pateikti.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 66 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (septintoji kolegija) nusprendžia:

- 1. Teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principai tokiomis kaip pagrindinės bylos aplinkybėmis nedraudžia nacionaliniam mokesčių administratoriui atlikus mokesčių patikrinimą nuspręsti, kad sandoriai turėjo būti apmokestinami pridėtinės vertės mokesčiu, ir nurodyti sumokėti palūkanas, su sąlyga, kad šis sprendimas pagrįstas aiškiais ir tiksliais taisyklėmis, o dėl šio administratoriaus praktikos įprastai atsargus ir nuovokus ūkio subjektas negalėjo pagrįstai būti tikras, kad šis mokestis nebus taikomas tokiems sandoriams; tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Tokiu atveju taikomos palūkanos turi atitikti proporcingumo principą.**
- 2. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos tokiomis kaip pagrindinės bylos aplinkybėmis draudžia nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos teisė į pirkimo pridėtinės vertės mokesčio, mokėtino ar sumokėto už prekių ar paslaugų įsigijimą vykdant apmokestinamuosius sandorius, atskaitą nesuteikiama apmokestinamajam asmeniui, kuris, priešingai, turi sumokėti gautą mokestį, tik dėl to, kad**

jis neįsiregistravo kaip pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas, kai vykdė šiuos sandorius, iki tol, kol jis tinkamai neįsiregistruoja kaip pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas ir nepateikia mokesčio deklaracijos, kurią turėjo pateikti.

Parašai.