



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. liepos 6 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Pridėtinės vertės mokestis (PVM) — Direktyva 2006/112/EB — 199 straipsnio 1 dalies c punktas — Neįsiregistravimas kaip PVM mokėtojo — Atvirkštinis apmokestinimas — Prejudicinio klausimo hipotetinis pobūdis — Prašymo priimti prejudicinį sprendimą nepriimtumas“

Byloje C-392/16

dėl *Curtea de Apel București* (Bukarešto apeliacinis teismas, Rumunija) 2016 m. balandžio 25 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2016 m. liepos 13 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Dumitru Marcu

prieš

Agentia Națională de Administrare Fiscală (ANAF),

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas E. Juhász, teisėjai C. Vajda ir C. Lycourgos (pranešėjas),

generalinis advokatas M. Bobek,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- Rumunijos vyriausybės, atstovaujamos R.-H. Radu, L. Lițu ir C. M. Florescu,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir L. Radu Bouyon,

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

priima šį

* Proceso kalba: rumunų.

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), konkrečiai dėl jų nuostatų, susijusių su atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo taikymu, išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Dumitru Marcu ir *Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) – Direcția Generală regională a finanțelor publice București* (Nacionalinė mokesčių administravimo agentūra (ANAF) – Bukarešto regioninė generalinė viešųjų finansų direkcija, Rumunija, toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl prašymo panaikinti šios agentūros sprendimą, kuriuo nurodoma ieškovui atgaline data sumokėti pridėtinės vertės mokestį (PVM) už nekilnojamojo turto sandorius ir atsisakoma jam taikyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą.

Teisinis pagrindas

- 3 Akto dėl Bulgarijos Respublikos ir Rumunijos stojimo sąlygų ir Sutarčių, kuriomis yra grindžiama Europos Sąjunga, pritaikomųjų pataisų (OL L 157, 2005, p. 203) 2 straipsnyje numatyta:

„Nuo įstojimo dienos pirminių Sutarčių ir prieš įstojimą institucijų ir Europos centrinio banko priimtų aktų nuostatos Bulgarijai ir Rumunijai yra privalomos ir šiose valstybėse taikomos tose Sutartyse ir šiame Akte nustatytais sąlygomis.“

Direktyva 2006/112

- 4 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, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

- 5 Šios direktyvos 12 straipsnyje nustatyta:

„1. 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;
- b) žemės statyboms tiekimą[ą].

2. Taikant 1 dalies a punktą, „pastatas“ – bet koks žemėje įtvirtintas statinys.

Valstybės narės gali nustatyti 1 dalies a punkte nurodyto kriterijaus taikymo pastatų pertvarkymui išsamias taisykles ir apibrėžti, ką reiškia sąvoka „žemė, ant kurios stovi pastatas“.

<...>

3. Taikant 1 dalies b punktą, „žemė statybai“ – neparuošta ar paruošta žemė, kaip ją apibrėžia valstybės narės.“

6 Šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„Valstybės narės PVM neapmokestina šių sandorių, pagal kuriuos:

<...>

j) pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurios jie pastatyti, tiekimas, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies a punkte nurodytą tiekimą;

k) žemės, kuri nėra užstatyta, tiekimas, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytos žemės statybai tiekimą;

<...>“

7 Pagal šios direktyvos 137 straipsnio 1 dalį:

„Valstybės narės gali suteikti apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinti šiuos sandorius:

<...>

b) pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurios jie pastatyti, tiekimą, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies a punkte nurodytą tiekimą;

c) žemės, kuri nėra užstatyta, tiekimą, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytos žemės statybai tiekimą;

<...>“

8 Direktyvos 2006/112/EB 193 straipsnis išdėstytas taip:

„PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, išskyrus 194–199 ir 202 straipsniuose nurodytus atvejus, kai PVM moka kitas asmuo.“

9 Šios direktyvos 199 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Valstybės narės gali numatyti, kad asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, yra apmokestinamasis asmuo, kuriam yra skirtas [skirti] šie tiekimo ar teikimo sandoriai:

<...>

c) nekilnojamojo turto tiekimas, kaip nurodyta 135 straipsnio 1 dalies j ir k punktuose, jei tiekėjas yra pasirinkęs tiekimo apmokestinimo pagal 137 straipsnį galimybę;

<...>“

10 Tos pačios direktyvos 395 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu, gali vieningai leisti bet kuriai valstybei narei imtis specialių priemonių, nukrypstant nuo šios direktyvos nuostatų, kad būtų supaprastinta PVM surinkimo procedūra arba užkirstas kelias tam tikrų formų mokesčių vengimui ar sukčiavimui.

<...>

- 11 Tos pačios direktyvos 411 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Direktyva 67/227/EEB ir [Šeštoji] Direktyva 77/388/EEB panaikinamos, nepažeidžiant valstybių narių prievolių perkelti šių direktyvų nuostatas į nacionalinę teisę ir įgyvendinti tas direktyvas XI priedo B dalyje išvardintais terminais.

2. Nuorodos į panaikintas direktyvas laikomos nuorodomis į šią direktyvą ir suprantamos pagal XII priede pateiktą koreliacijos lentelę.“

- 12 Direktyvos 2006/112 413 straipsnyje nustatyta:

„Ši direktyva įsigalioja 2007 m. sausio 1 d.“

Rumunijos teisė

Įstatymas Nr. 571/2003, nustatantis mokesčių kodeksą

- 13 Įstatymo Nr. 571/2003, nustatančio mokesčių kodeksą (toliau – mokesčių kodeksas), 127 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinamieji asmenys ir ekonominė veikla

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

2) Ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal šią antraštinę dalį, apima gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą, žemės ūkio veiklą, laisvasias profesijas arba joms prilygintą veiklą. Taip pat ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

- 14 2007 m. galiojusios redakcijos Mokesčių kodekso 160 straipsnyje nustatyta:

„Supaprastinimo priemonės

1) 2 dalyje nurodytų prekių tiekėjai ar paslaugų teikėjai ir jų gavėjai privalo taikyti šiame straipsnyje numatytas supaprastinimo priemones. Nustatyta privaloma šių priemonių taikymo sąlyga, kad prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas ir pirkėjas turi būti įregistruoti kaip PVM mokėtojai remiantis 153 straipsniu.

2) Supaprastinimo priemonės taikomos šioms prekėms ir paslaugoms:

<...>

b) visų rūšių pastatams, pastatų dalims ir žemei, kurių tiekimas apmokestinamas;

<...>

3) Tiekėjai už 2 dalyje numatytų prekių tiekimą išrašytose sąskaitose faktūrose turi nurodyti rekvizitą „atvirkštinis apmokestinimas“, bet nenurodyti atitinkamo mokesčio. Pirkėjai atitinkamą mokesčių nurodo tiekėjo išrašytose sąskaitose faktūrose, kuriose nurodo tiek gauto mokesčio sumą, tiek PVM deklaracijoje atskaitytino mokesčio sumą. Tarp tiekėjo ir pirkėjo nevykdomas PVM mokėjimas už sandorius, kuriems taikomos supaprastinimo priemonės. <...>

5) Šio straipsnio nuostatos taikomos tiek tiekėjui, tiek pirkėjui. Tuo atveju, jei prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas sąskaitose faktūrose, išrašytose už 2 dalyje nurodytas prekes ar paslaugas, nenurodo rekvizito „atvirkštinis apmokestinimas“, pirkėjas privalo taikyti atvirkštinį apmokestinimą, nemokėti PVM tiekėjui ar tiekėjui, savo iniciatyva sąskaitoje faktūroje įrašyti rekvizitą „atvirkštinis apmokestinimas“ ir įvykdyti 3 dalyje numatytas pareigas.“

Vyriausybės sprendimas 44/2004 dėl Mokesčių kodekso įgyvendinimo tvarkos

15 2007 m. taikytos redakcijos Vyriausybės sprendimo Nr. 44/2004 dėl Mokesčių kodekso įgyvendinimo tvarkos 62 punkto 2 dalyje numatyta:

„Kai apmokestinamasis asmuo pasiekė ar viršijo nustatytą neapmokestinimo ribą ir pagal Mokesčių kodekso 153 straipsnį nesikreipė dėl įregistravimo, kompetentingos mokesčių institucijos:

a) jei jos nustato teisės nuostatų pažeidimą prieš apmokestinamajam asmeniui įsiregistruojant kaip PVM mokėtojai remiantis Mokesčių kodekso 153 straipsniu, nurodo šiam asmeniui sumokėti mokesčio sumą, kuri būtų mokėtina, jei jis būtų įsiregistravęs kaip PVM mokėtojas pagal įprastą tvarką remiantis Mokesčių kodekso 153 straipsniu už laikotarpį nuo dienos, kai atitinkamas asmuo turėjo įsiregistruoti kaip PVM mokėtojas, jei būtų to prašęs per įstatyme nustatytą terminą, ir dienos, kai buvo nustatytas teisės nuostatų pažeidimas. Be to, kontroliuojančios institucijos savo iniciatyva įregistruoja šį asmenį kaip PVM mokėtoją pagal Mokesčių kodekso 153 straipsnio 7 dalį.

<...>“

16 2007 m. galiojusios redakcijos šios įgyvendinimo tvarkos 82 punktas išdėstytas taip:

„Privaloma sąlyga, numatyta Mokesčių kodekso 160 straipsnio 1 dalyje, siekiant taikyti supaprastinimo priemones, t. y. atvirkštinį apmokestinimą, atitinkamai yra ta, kad tiek tiekėjas, tiek teikėjas ir pirkėjas turi būti įregistruoti kaip PVM mokėtojai pagal Mokesčių kodekso 153 straipsnį, o nagrinėjami sandoriai – apmokestinami. <...>

<...>

9) Mokesčių institucijos baudžia prekių tiekėjus, paslaugų teikėjus ir pirkėjus už įstatyme numatytą supaprastinimo priemonių netaikymą įpareigodamos juos patikslinti sandorius ir taikyti atvirkštinį apmokestinimą pagal šio teisės akto nuostatas.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

17 Nuo 2005 m. rugpjūčio mėn. iki 2009 m. gruodžio mėn. D. Marcu, kaip pardavėjas, sudarė 35 nekilnojamojo turto sandorius, susijusius su žeme ir butais, sudariusiais jo nuosavo turto dalį, tiek su fiziniais asmenimis, kurie neįregistruoti kaip PVM mokėtojai, tiek su pagal Rumunijos teisę įsteigtais juridiniais asmenimis, kurie įregistruoti kaip PVM mokėtojai. Už šiuos sandorius jis negavo PVM ir jo nepervedė valstybei.

- 18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, tik 7 iš 35 nekilnojamojo turto sandorių yra reikšmingi jo nagrinėjamoje byloje. Tai yra septynios pirkimo–pardavimo sutartys, sudarytos nuo 2006 m. rugsėjo mėn. iki 2007 m. lapkričio mėn. su pagal Rumunijos teisę įsteigtais juridiniais asmenimis, kurie įregistruoti kaip PVM mokėtojai.
- 19 Po 2010 m. atlikto patikrinimo mokesčių administratorius konstatavo, kad šie nekilnojamojo turto sandoriai atitiko įstatyminius reikalavimus, kad būtų apmokestinami PVM ir kad D. Marcu buvo apmokestinamasis asmuo, nes jis buvo viršijęs neapmokestinimo ribą ir vykdė ekonominę veiklą, kurią sudarė kilnojamojo ir nekilnojamojo turto naudojimas siekiant nuolatinių pajamų.
- 20 Šiuo klausimu 2010 m. rugsėjo 29 d. mokesčių administratorius konstatavo, kad D. Marcu tenkanti pareiga įsiregistruoti kaip PVM mokėtojui per dešimt dienų po neapmokestinimo PVM ribos viršijimo nebuvo įvykdyta. Be to, šis administratorius nusprendė, kad D. Marcu turėjo prievolę mokėti PVM nuo 2006 m. vasario 1 d., ir pateikė jam pranešimą apie mokėtiną PVM atgaline data už visus nekilnojamojo turto sandorius, kuriuos jis kaip pardavėjas sudarė nuo tos dienos.
- 21 D. Marcu skundė šio pranešimo apie mokesčio dydį teisėtumą *Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor* (Nacionalinė mokesčių administravimo agentūra – generalinė skundų nagrinėjimo direkcija, Rumunija) ir prašė 2006 m. ir 2007 m. sudarytiems sandoriams su įregistruotais PVM mokėtojais taikyti supaprastinto apmokestinimo mechanizmą, t. y. atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, kuris tuo metu pagal nacionalinės teisės aktus buvo privalomas vykdant žemės sandorius tarp apmokestinamųjų asmenų.
- 22 D. Marcu teigimu, kadangi mokesčių administratorius atgaline data nuo 2006 m. vasario 1 d. konstatavo jo, kaip apmokestinamojo asmens, statusą, jis taip pat šiems sandoriams turėjo taikyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą. Jis teigė, kad įsiregistravimas kaip PVM mokėtojui yra formali sąlyga, skirta šio mechanizmo įgyvendinimo kontrolei užtikrinti ir neturinti jokios įtakos teisei į šio mechanizmo taikymą.
- 23 *Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor* (Nacionalinė mokesčių administravimo agentūra – generalinė skundų nagrinėjimo direkcija) atmetė D. Marcu argumentus, susijusius su atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo taikymu atgaline data dėl to, kad, remiantis 2006 m. ir 2007 m. galiojusios redakcijos nacionaline mokesčių teise, buvo nustatyta privaloma šio mechanizmo taikymo sąlyga, kad tiek prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas, tiek pirkėjas turi būti įregistruoti kaip PVM mokėtojai. Kiek tai susiję su D. Marcu, ši sąlyga nebuvo įvykdyta.
- 24 Teismo procese, pradėtame dėl šio *Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor* (Nacionalinė mokesčių administravimo agentūra – generalinė skundų nagrinėjimo direkcija) sprendimo mokesčių administratorius laikėsi savo pozicijos remdamasis tais pačiais argumentais. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą nagrinėjančiame teisme D. Marcu teigė, kad Teisingumo Teismui reikia pateikti klausimą, ar ši pozicija suderinama su Sąjungos teise PVM srityje.
- 25 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad Teisingumo Teismas nusprendė, jog įsiregistravimas kaip PVM mokėtojui yra formalus reikalavimas, neleidžiantis suabejoti teise į atskaitą, jei esminės sąlygos, dėl kurių atsiranda ši teisė, yra įvykdytos. Šio teismo teigimu, dėl to tokiomis aplinkybėmis, kaip pagrindinėje byloje, kyla klausimas, ar PVM mokėtojo kodo turėjimas nekilnojamojo turto tiekimo momentu taip pat yra formalus reikalavimas siekiant taikyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, o gal jis tampa esminiu reikalavimu, nes dėl jo neišvengiamai netaikomas šis mechanizmas, nors pagal Rumunijos teisę žemės sandoriams šį mechanizmą taikyti privaloma.

- 26 Šiomis aplinkybėmis *Curtea de Apel București* (Bukarešto apeliacinis teismas, Rumunija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar [Šeštoji direktyva 77/388 ir Direktyva 2006/112] tokiomis aplinkybėmis, kaip pagrindinėje byloje, draudžia nacionalinį teisės aktą ar mokesčių praktiką, pagal kuriuos asmeniui, kurio buvo atliktas mokestinis patikrinimas ir kuris po jo savo iniciatyva buvo įregistruotas PVM tikslais, netaikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas (supaprastinimo priemonės), tuo metu privalomai numatytas PVM mokėtojų tarpusavyje vykdomiems sandoriams, susijusiems su žemės sklypais, remiantis motyvu, kad šis asmuo prieš vykdydamas sandorius ar prieš ribos viršijimo dieną neprašė registracijos PVM tikslais ir nebuvo įregistruotas?“

Dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumom

- 27 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Šeštoji direktyva 77/388 ir Direktyva 2006/112 draudžia nacionalinės teisės taisyklę ar mokestinę praktiką, pagal kurią atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas taikomas tik su sąlyga, kad atitinkamos prekės tiekėjas ir pirkėjas, t. y. jie abu, yra įregistruoti kaip PVM mokėtojai sandorio sudarymo momentu, o jei šios sąlygos nesilaikoma, taikant įprastas PVM sistemos nuostatas tiekėjas turi prievolę sumokėti šį mokestį.
- 28 Dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumom pirmiausia reikia konstatuoti, kad vienas iš septynių nagrinėjamų nekilnojamojo turto sandorių yra pirkimo–pardavimo sutartis, sudaryta 2006 m. rugsėjo 13 d., t. y. iki Rumunijos stojimo į Europos Sąjungą 2007 m. sausio 1 d.
- 29 Teisingumo Teismas turi jurisdikciją aiškinti Sąjungos teisę tik tiek, kiek tai susiję su jos taikymu naujoje valstybėje narėje nuo šios įstojimo į Sąjungą dienos (šiuo klausimu žr. 2006 m. sausio 10 d. Sprendimo *Ynos*, C-302/04, EU:C:2006:9, 36 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 30 Todėl Teisingumo Teismas nėra kompetentingas atsakyti į prejudicinį klausimą tiek, kiek jis susijęs su 2006 m. rugsėjo 13 d. pirkimo–pardavimo sutartimi.
- 31 Antra, reikia konstatuoti, kad prejudicinis klausimas apima tiek Šeštosios direktyvos 77/388, tiek Direktyvos 2006/112 nuostatas.
- 32 Šiuo klausimu primintina, kad reikšmingos pagrindinės bylos faktinės aplinkybės susiklostė po 2007 m. sausio 1 d., kurią įsigaliojo Direktyva 2006/112, remiantis jos 411 ir 413 straipsniais, ir buvo panaikinta Šeštoji direktyva 77/388. Be to, iš Direktyvos 2006/112 411 straipsnio 2 dalies matyti, kad nuo šios dienos nuorodos į Šeštąją direktyvą 77/388 laikomos nuorodomis į Direktyvą 2006/112.
- 33 Todėl nagrinėjant prejudicinį klausimą svarbu nagrinėti tik Direktyvos 2006/112 nuostatas.
- 34 Trečia, primintina, kad Europos Komisija abejoja, ar atsakymas į prejudicinį klausimą yra naudingas sprendimui pagrindinėje byloje ir ar dėl to prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra priimtinas. Iš tiesų neaišku, ar D. Marcu gali būti laikomas „apmokestinamuoju asmeniu“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnį, turėdamas žemės ir butų, kurie yra jo asmeninio turto dalis, pardavėjo statusą. Jei D. Marcu nebūtų laikomas apmokestinamuoju asmeniu, Komisijos nuomone, reikėtų panaikinti pranešimą apie mokesčio dydį pagrindinėje byloje ir nekiltų Teisingumo Teismui pateiktas klausimas.
- 35 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad Teisingumo Teismas neturi priimti sprendimo dėl nacionalinės teisės nuostatų aiškinimo ir taikymo ar nustatyti sprendimui pagrindinėje byloje priimti reikšmingų faktinių aplinkybių. Iš tiesų, Teisingumo Teismas, atsižvelgdamas į kompetencijos tarp Sąjungos teismų ir nacionalinių teismų pasidalijimą, turi atsižvelgti į faktines ir teisines aplinkybes, kuriomis buvo iškeltas

prejudicinis klausimas, nurodytas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo sprendime (šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2013 m. birželio 13 d. Sprendimo *Kostov*, C-62/12, EU:C:2013:391, 25 punktą).

- 36 Šiomis aplinkybėmis, be to, kad neatrodo, jog D. Marcu ginčijo faktą, kad jis buvo per nacionalinį procesą laikomas apmokestinamuoju asmeniu, reikia atsižvelgti į faktą, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo prašyme priimti prejudicinį sprendimą priskyrė tokį statusą D. Marcu remdamasis Rumunijos teisės nuostatomis, kurios perkėlė Direktyvos 2006/112 9 straipsnį.
- 37 Iš to matyti, kad į tai atsižvelgiant prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra priimtinas.
- 38 Galiausiai, ketvirta, pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją Teisingumo Teismas gali atmesti nacionalinio teismo pateiktą prašymą kaip nepriimtina tik tada, jei akivaizdžiai matyti, jog prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos faktais ar objektu, kai problema yra hipotetinė arba kai Teisingumo Teismui nežinomos faktinės ir teisinės aplinkybės, kad jis galėtų naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus (šiuo klausimu žr. 2017 m. kovo 2 d. Sprendimo *Pérez Retamero*, C-97/16, EU:C:2017:158, 22 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 39 Šiuo klausimu pažymėtina, kad prejudicinis klausimas pagrįstas prielaida, pagal kurią Direktyvoje 2006/112 numatytas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas gali būti taikomas pagrindinėje byloje numatytiems sandoriams.
- 40 Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos nematyti, kad Rumunija pagal Direktyvos 2006/112 395 straipsnį gavo leidimą taikyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą atvejams, aiškiai nenumatytiems direktyvoje.
- 41 Todėl reikia išnagrinėti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamiems nekilnojamojo turto sandoriams gali būti taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas remiantis Direktyvos 2006/112 199 straipsnio 1 dalies c punktu.
- 42 Direktyvos 2006/112 199 straipsnis yra jos 193 straipsnyje nustatyto principo, pagal kurį PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, išimtis. Šiuo 199 straipsniu valstybėms narėms leidžiama jo 1 dalies a–g punktuose nurodytais atvejais naudoti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, pagal kurį privalo sumokėti PVM tenka apmokestinamajam asmeniui, kuriam skirtas PVM apmokestinamas sandoris (šiuo klausimu žr. 2013 m. birželio 13 d. Sprendimo *Promociones y Construcciones BJ 200*, C-125/12, EU:C:2013:392, 23 punktą).
- 43 Pagal Direktyvos 2006/112 199 straipsnio 1 dalies c punktą valstybės narės gali numatyti, kad privalo sumokėti mokestį tenka apmokestinamajam asmeniui, kuriam skirtas nekilnojamojo turto tiekimas, kaip nurodyta 135 straipsnio 1 dalies j ir k punktuose, jei tiekėjas yra pasirinkęs tiekimo apmokestinimo pagal 137 straipsnį galimybę.
- 44 Pažymėtina, kad remiantis Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies j ir k punktais valstybės narės neapmokestina pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurios jie pastatyti, tiekimo, išskyrus šios direktyvos 12 straipsnio 1 dalies a punkte nurodytą tiekimą, ir žemės, kuri nėra užstatyta, tiekimo, išskyrus šios direktyvos 12 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytas žemės statybai tiekimą. Šiuose 12 straipsnio 1 dalies a ir b punktuose, į kuriuos daroma nuoroda Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies j ir k punktuose, numatytas pastato ar pastato dalių ir žemės, ant kurios jis pastatytas, tiekimas iki pirmo pastato panaudojimo ir žemės statybai tiekimas.
- 45 Šias dvi nuostatas skaitant kartu matyti, kad, viena vertus, pastato ar pastato dalių ir žemės, ant kurios jis pastatytas, tiekimas, išskyrus tiekimą iki pirmo pastato panaudojimo, ir, kita vertus, žemės, kuri nėra užstatyta, tiekimas, išskyrus žemės statybai tiekimą, iš esmės turi būti neapmokestinami PVM.

- 46 Vis dėlto Direktyvos 2006/112 137 straipsnis leidžia valstybėms narėms suteikti savo apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinti tam tikrus sandorius, įskaitant numatytus šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j ir k punktuose, t. y. sandorius, nurodytus ankstesniame punkte.
- 47 Tik tuo atveju, kai atitinkama valstybė narė pasirinko savo apmokestinamiesiems asmenims suteikti Direktyvos 2006/112 137 straipsnyje numatytą galimybę ir kai vienas iš šių apmokestinamųjų asmenų pasinaudojo šia galimybe dėl šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j ir k punktuose nurodytų sandorių, šiems sandoriams gali būti taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas remiantis šios direktyvos 199 straipsnio 1 dalies c punktu.
- 48 Šiuo klausimu primintina, kad prašyme priimti prejudicinį sprendimą nenurodytas tikslus pagrindinėje byloje nagrinėjamų nekilnojamojo turto sandorių pobūdis.
- 49 Vis dėlto manant, pirma, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami sandoriai apima nekilnojamąjį turtą, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 1 dalies j ir k punktus, dar reikia, kad Rumunija savo teisės aktuose būtų numčiusi šios direktyvos 137 straipsnyje nustatytą galimybę apmokestinamiesiems asmenims pasirinkti tokio turto tiekimo apmokestinimą. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą nematyti, kad Rumunija savo teisės aktuose numatė tokią galimybę, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- 50 Šiuo klausimu, net manant, kad ši galimybė egzistuoja Rumunijos teisėje, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą aiškiai matyti, kad D. Marcu nepasirinko apmokestinti pagrindinėje byloje nagrinėjamų sandorių, nes iš pradžių jis nebuvo įsiregistravęs kaip PVM mokėtojas, o vėliau, kai mokesčių administratorius savo iniciatyva jį laikė apmokestinamuoju asmeniu ir dėl nagrinėjamų sandorių jam pateikė pranešimą apie mokesčio dydį, jis ginčijo šio pranešimo teisėtumą.
- 51 Todėl, jei pagrindinėje byloje nagrinėjami sandoriai ar kai kurie iš jų apima nekilnojamąjį turtą, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies j ir k punktus, ir Rumunijos teisės aktuose nenumatyta galimybė, nustatyta Direktyvos 2006/112 137 straipsnio 1 dalies b ir c punktuose, suteikti apmokestinamiesiems asmenims teisę pasirinkti apmokestinti šiuos sandorius arba nesant aiškaus D. Marcu prašymo pagal šios direktyvos 137 straipsnį taikyti PVM jo sandoriams, šios direktyvos 199 straipsnio 1 dalies c punkto sąlygos neįvykdytos, todėl atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, kaip numatytas šioje direktyvoje, netaikomas.
- 52 Antra, manant, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami sandoriai apima nekilnojamąjį turtą, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 12 straipsnio 1 dalies a ir b punktus, atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas taip pat turi būti netaikomas šiems sandoriams, nes jų nėra baigtiniame sandorių sąraše, numatytaime Direktyvos 2006/112 199 straipsnio 1 dalies a–g punktuose.
- 53 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, reikia konstatuoti, kad iš Direktyvos 2006/112 nuostatų analizės matyti, kad joje numatytas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas negali būti taikomas pagrindinėje byloje nagrinėjamiems sandoriams. Iš to matyti, kad prejudicinis klausimas, susijęs su šio mechanizmo taikymo tvarka, yra hipotetinio pobūdžio, o atsakymas į jį nebūtinai norint išspręsti ginčą pagrindinėje byloje. Todėl šis klausimas yra nepriimtinas.
- 54 Atsižvelgiant į visus minėtus svarstymus reikia konstatuoti, kad šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra nepriimtinas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 55 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių 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 (devintoji kolegija) nusprendžia:

***Curtea de Apel București* (Bukarešto apeliacinis teismas, Rumunija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra nepriimtinas.**

Parašai.