

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. liepos 9 d. (\*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 167, 168, 179 ir 213 straipsniai – Mokesčių administratoriaus atliktas sandorio perkvalifikavimas? PVM apmokestinamųjų ekonominė veikla – Teisinio saugumo principas – Teisėt? l?kes?i? apsaugos principas – Nacionalinis teisės aktai, pagal kuriuos naudojimas teisė? atskait? priklauso nuo atitinkamo? kio subjekto? s?registravimo kaip PVM mok?tojo ir šio mokes?io deklaracijos pateikimo“

Byloje C-183/14

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

**Radu Florin Salomie,**

**Nicolae Vasile Oltean**

prieš

**Director General? a Finan?elor Publice Cluj**

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kur? sudaro J.?C. Bonichot (praneš?jas), kolegijos pirmininkas, J. L. da Cruz Vilaça ir C. Lycourgos teis?jai,

generalinis advokatas N. Jääskinen,

pos?džio sekretor? L. Carrasco Marco, administrator?,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2015 m. kovo 11 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- M. Salomie ir N. V. Oltean, atstovaujant? advokat? C. F. Costa?, L. Dobrinescu ir T.-D. Vidrean C?pu?an,
- Rumunijos vyriausyb?s, atstovaujamos R.-H. Radu, D. M. Bulancea ir R. I. Ha?ieganu,
- Europos Komisijos, atstovaujamos C. Soulay ir A. ?tef?nuc,

atsižvelg?s ? sprendimą, priimt? susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrin?ti byl? be išvados,

priima š?

**Sprendim?**

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, vykdytiems 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 dalies ir žemės, ant kurios jis pastatytas, tiekimo iki pirmo pastato panaudojimo;

<...>“

5 Šios direktyvos 167 straipsnyje nustatyta:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaituoti 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 tiekimo ar paslaugų teikimą, kurį 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 teis? PVM atskait? gyvendina taip – iš visos PVM sumos, mok?tin? per atitinkam? mokestin? laikotarp?, atima vis? PVM sum?, ? kurios atskait? per t? pat? laikotarp? jis ?gijo teis? ir ja naudojasi pagal 178 straipsn?.

<...>“

9 Šios direktyvos 213 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

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

<...>“

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

„Valstyb?s nar?s imasi b?tin? priemoni? užtikrinti, kad atskiru kodu b?t? registruojami šie asmenys:

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

<...>“

11 Šios direktyvos 273 straipsnis suformuluotas taip:

„Valstyb?s nar?s gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko b?tinomis siekiant užtikrinti, kad b?t? tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias suk?iavimui, atsižvelgdamos ? reikalavim? vienodai traktuoti apmokestinam?j? asmen? vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybi? nari?, ta?iau d?l ši? prievoli? prekyboje tarp valstybi? nari? neturi atsirasti su sien? kirtimu susijusi? formalum?.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimyb? negali b?ti naudojama nustatant papildomas su s?skait?-fakt?r? išrašymu susijusias prievoles be t?, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

*Rumunijos teis?*

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

„Juridiniai *inter vivos* aktais perleidžiam? vis? r?ši? pastat? ir su jais susijusi? žem?s sklyp?, taip pat žem?s sklyp? be joki? pastat? nuosavyb?s ir jos dali? atveju apmokestinamieji asmenys turi mok?ti taip apskai?iuojam? mokest?:

<...>“

13 Mokes?i? 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 skyrį, „ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą, žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine 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 įtraukta 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 naujų pastatų, jo dalių ar žemę statybai, kai perleidžia visiškai ar dalinai už minėto pastato rekonstrukciją ar statybų sumokėto mokesčio atskaitą taikant ar turto įsigijimo 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 naujų pastatų, jo dalių 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 mokesčiai turi būti neutralūs, susiję su bet kokio pobūdžio sandoriais, nepriklausomai nuo jų teisinės formos <...>

(2) Taikant 1 dalies nuostatas, fiziniai asmenys nevykdo apmokestinamos ekonominės veiklos, patenkančios į mokesčių 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 nuolatinę pajamą, kaip tai suprantama pagal Mokesčių kodekso 127 straipsnio 2 dalį.

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

(5) Kai fizinis asmuo įsigyja žemės sklypą ar pastatą turdamas tikslą parduoti, šio turto tiekimas yra nuolatinio pobūdžio ekonominė veikla, jei fizinis asmuo vykdo daugiau nei vieną sandorį per kalendorinius metus. Tačiau jei fizinis asmuo jau pastatą pastatė, 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 gyvendinti 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. vykdytus sandorius mokėtiną PVM ir palūkanas ir dėl to pateikė kelis pranešimus apie mokėtiną mokesť.

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 jį 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 leidimo įstatymai 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 jį 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, pavoluotai sūregistravęs kaip PVM mokėtojas, gali pasinaudoti teise į PVM atskaitą tik sūregistravęs kaip PVM mokėtojas ir pateikęs deklaraciją, atitiktą Direktyvai 2006/112.

27 Šiomis aplinkybomis *Curtea de Apel Cluj* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar fizinis asmuo, sudaręs asociacijos sutartį su kitais fiziniiais asmenimis dėl teisinio subjektiškumo neturinčios nedeklaruotos ir neregistruotos mokesčių tikslais asociacijos, skirtos būsiamiems 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] pastatą, esančią asmeninės nuosavybės teise vienam iš kontrahentų priklausančiame žemės sklype, perleidimo laiką pardavimu, patenkančiu į minėtą asmenų asmeninio turto valdymo sritį?

2. Ar, atsižvelgiant į pagrindinės bylos aplinkybes, teisinio saugumo, teisėtą 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 pajamą, gautą iš asmeninės nuosavybės teise priklausančio turto perleidimo, mokestį, po dvejų metų, per tą laiką iš esmės nepasikeitus pirminei teisei, remdamasis tomis pačiomis faktinėmis aplinkybomis 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 aplinkyboms, 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 sūregistravęs kaip PVM mokėtojas atitinkamą 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 pavoluotai paprašė sūregistruoti 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 sūgyvendinta pateikus mokesčio deklaraciją jau po PVM mokėtojo sūregistravimo, o tai gali turėti pasekmių susijusių sumų apskaičiavimui?“

## D?I prejudicini? klausim?

### D?I pirmojo ir antrojo klausim?

28 Pirmaisiais dviem klausimais prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar teisinio saugumo ir teis?t? l?kes?i? apsaugos principai tokiomis kaip pagrindin?s bylos aplinkyb?mis draudžia nacionaliniam mokes?i? administratoriui per mokes?i? patikrinim? nuspr?sti, kad sandoriai tur?jo b?ti apmokestinami PVM, ir, be to, nurodyti sumok?ti pal?kanas.

29 Pirmiausia, d?I teisinio saugumo principo pažym?tina, kad R. F. Salomie ir N. V. Oltean gin?ija š? sprendim? nurodydami šio principo pažeidim?, nes kai jie vykd? su šiuo sprendimu susijusius nekilnojamojo turto sandorius, tiek 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB d?I valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? 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 rumun? kalba. Jie taip pat teigia, kad iki 2010 m. nacionalin?s mokes?i? institucijos nelaik? šios r?šies sandori? apmokestinamaisiais.

30 Remiantis nusistov?jusia Teisingumo Teismo praktika, teisinio saugumo ir teis?t? l?kes?i? apsaugos princip? turi laikytis ne tik Europos S?jungos institucijos, bet ir valstyb?s nar?s, vykdydamos S?jungos direktyvomis joms suteiktus ?galiojimus (šiuo klausimu žr., be kita ko, Sprendimo *Gemeente Leusden ir Holin Groep*, C?487/01 ir C?7/02, EU:C:2004:263, 57 punkt?; Sprendimo „*Goed Wonen*“, C?376/02, EU:C:2005:251, 32 punkt? ir Sprendimo *Elmeka NE*, C?181/04–C?183/04, EU:C:2006:563, 31 punkt?).

31 Taigi, kaip jau ne kart? nusprend? Teisingumo Teismas, iš to matyti, kad vis? pirma S?jungos teis?s aktai turi b?ti aišk?s, o j? taikymas iš anksto numanomas teis?s subjekt?. Šis teisinio saugumo reikalavimas itin griežtai taikomas tuomet, kai teis?s nuostatos gali tur?ti finansini? pasekmi?, kad suinteresuotieji asmenys gal?t? tiksliai žinoti jiems šiomis teis?s nuostatomis nustatyt? pareig? apimt? (Sprendimo *Airija / Komisija*, 325/85, EU:C:1987:546, 18 punktas).

32 Be to, S?jungos teis?s reglamentuojamose srityse valstybi? nari? teis?s taisykl?s turi b?ti suformuluotos nedviprasmiškai, kad leist? atitinkamiems asmenims aiškiai ir tiksliai žinoti savo teises ir pareigas, o nacionaliniams teismams užtikrinti j? laikym?si (Sprendimo *Komisija / Italija*, 257/86, EU:C:1988:324, 12 punktas).

33 Šiuo atveju negin?ytina, kad prašyme priimti prejudicin? sprendim? aprašytos nuostatos yra tokio pob?džio.

34 Iš ties?, vis? pirma iš sprendimo d?I prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad s?voka „apmokestinamasis asmuo“, nustatyta Mokes?i? kodekso 127 straipsnyje, kuriuo ? nacionalin? teis? perkeliama Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies nuostatos, apima asmen?, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl? ar rezultat?, o „ekonomin? veikla“ yra gamintoj?, prekybinink? ar paslaugas teikian?i? asmen? veikla, ?skaitant, be kita ko, kilnojamojo ir nekilnojamojo turto naudojim? siekiant nuolatin? pajam?.

35 Be to, Nutarimo Nr. 44/2004, kuriuo patvirtinama Mokes?i? kodekso taikymo tvarka, 3 punkto 2 dalyje nustatyta, kad fizinio asmens pajam? gavimas už asmeniniam turtui priklausan?io b?sto ar kito asmeniniams poreikiams naudojamo turto pardavim? n?ra laikomas ekonomine

veikla, nebent nustatyta, kad vykdančiasis šis veiklas siekiama gauti nuolatinių pajamų.

36 Galiausiai, 2008 ir 2009 m. galiojusios redakcijos Mokesčių kodekso 141 straipsnyje buvo numatyta, kad PVM neapmokestinamas, 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 aplinkybomis 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 buvo įsteigta, 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 privačio asmens atžvilgiu šioje valstybėje.

40 Pagal teisinio saugumo principą aiškiai reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens mokesčių situacija negali būti nuginčytina 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 PVM atskaitai, o atlikusios naujų patikrinimų 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 nagrinjamą sandorą PVM apmokestinamąjį 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 nagrinjamą nekilnojamojo turto sandorą laikyti apmokestinamu PVM.

44 Antra, kiek tai susiję su teisėtų lūkesčių apsaugos principu, teisėtai remtis šiuo principu taikoma kiekvienam asmeniui, kuriam Sąjungos institucija sukūlo pagrįstą 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 nuovokiamo subjekto sukūlo pagrįstą lūkesčių, ir jei taip, reikėtų nustatyti šio lūkesčių teisėtumą (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Elmeka*, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, 32 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).



46 Ta?iau neatrodo, kad nacionalini? mokes?i? institucij? administracin? praktika, apra?yta sprendime d?l pra?ymo priimti prejudicin? sprendim?, gali ?rodyti, jog ?šios s?lygos buvo ?vykdytos pagrindin?je byloje.

47 Konkre?iai kalbant, nors per pos?d? Rumunijos vyriausyb? tai gin?ijo, fakto, kad nacionalin?s mokes?i? institucijos iki 2010 m. sistemingai neapmokestino PVM nekilnojamojo turto sandori?, kaip antai nagrin?jam? pagrindin?je byloje, *a priori* nepakanka, nebent yra ypating? aplinkybi?, kad ?prastai atsargus ir nuovokus ?kio subjektas pagr?stai b?t? tikras, jog ?šis mokestis nebus taikomas tokiems sandoriams, atsi?velgiant ne tik ? taikomos nacionalin?s teis?s ai?skum? ir numatomum?, bet ir ? fakt?, kad ši byla apima nekilnojamojo turto sektoriaus profesionalus.

48 I? ties? tokia praktika, kad ir kaip gaila, *a priori* negali atitinkamiems mokes?i? mok?tojams tiksliai užtikrinti, kad PVM netaikomas nekilnojamojo turto sandoriams, kaip antai nagrin?jamiems pagrindin?je byloje.

49 Pridurtina, kad, atsi?velgiant ? pagrindin?je byloje nagrin?jamo nekilnojamojo turto sandorio, kuris apima keturi? pastat?, kuriuose iš viso yra 130 but?, statyb? ir pardavim?, mast?, atsargus ir nuovokus ?kio subjektas negali pagr?stai spr?sti apie tokio sandorio neapmokestinim? PVM, negav?s ar bent jau nepaband?s gauti ai?kaus užtikrinimo ?iuo klausimu iš kompetentingos nacionalin?s mokes?i? institucijos.

50 Tre?ia, galiausiai, kalbant apie ?ioje byloje mokes?i? administratoriaus taikyt? pal?kan? suderinamum? su S?jungos teise, primintina, kad, nesuderinus S?jungos teis?s akt? d?l sankcij?, taikom? nesilaikant ?iais teis?s aktais nustatytoje tvarkoje numatyt? s?lyg?, valstyb?s nar?s turi teis? pasirinkti, kaip jos mano, tinkamas sankcijas. Ta?iau savo kompetencij? jos turi ?gyvendinti laikydamosi S?jungos teis?s ir jos bendr?j? princip?, taigi ir proporcingumo principo (žr. Sprendimo *Fatorie*, C?424/12, EU:C:2014:50, 50 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

51 Be kita ko, valstyb?s nar?s turi teis?, siekdamos užtikrinti tiksl? mokes?io surinkim? ir išvengti suk?iavimo, savo atitinkamuose nacionalin?s teis?s aktuose teis?tai numatyti tinkamas sankcijas, skirtas nubausti už pareigos ?siregistruoti PVM mok?tojų registre nevykdym?, ta?iau tokios sankcijos neturi viršyti to, kas b?tina ?iems tikslams pasiekti. Nacionalinis teismas turi patikrinti, ar sankcijos dydis neviršija to, kas b?tina, kad b?t? ?vykdyti tikslaus mokes?io surinkimo ir suk?iavimo išvengimo tikslai, atsi?velgdamas ? bylos aplinkybes ir, *inter alia*, konkre?iai skirtos baudos sum?, taip pat galim? suk?iavim? ar teis?s akt? taikymo vengim?, kuriuos galima priskirti apmokestinamajam asmeniui, baudžiamam už ne?siregistravim? (šiuo klausimu žr. Sprendimo *R?dlihs*, C?263/11, EU:C:2012:497, 45, 46 ir 54 punktus).

52 Tie patys principai galioja pal?kanoms, kurios, jei yra fiskalin? sankcij? pob?džio, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, neturi b?ti per didel?s, palyginti su apmokestinamojo asmens ?vykdyto savo pareig? pažeidimo rimtumu.

53 Tod?l ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti taip: teisinio saugumo ir teis?t? l?kes?i? apsaugos principai tokiomis kaip pagrindin?s bylos aplinkyb?mis nedraudžia nacionaliniam mokes?i? administratoriui atlikus mokes?i? patikrinim? nuspr?sti, kad sandoriai tur?jo b?ti apmokestinami PVM, ir nurodyti sumok?ti pal?kanas, su s?lyga, kad ?šis sprendimas pagr?stas ai?skiomis ir tiksliomis taisykl?mis, o d?l ?io administratoriaus praktikos ?prastai atsargus ir nuovokus ?kio subjektas negal?jo pagr?stai b?ti tikras, kad ?šis mokestis nebus taikomas tokiems sandoriams; tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas. Tokiu atveju taikomos pal?kanos turi atitikti proporcingumo princip?.

## D?I tre?iojo ir ketvirtuojo klausim?

- 54 Tre?iuoju ir ketvirtuoju klausimais, kuriuos reikia išnagrinti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar Direktyva 2006/112 draudžia nacionalin?s teis?s aktus, pagal kuriuos teis? ? pirkimo PVM, mok?tino ar sumok?to už prekias ar paslaugas ?sigijim? vykdant apmokestinamuosius sandorius, atskait? nesuteikiama apmokestinamajam asmeniui, kuris, priešingai, turi sumok?ti gaut? mokest?, tik d?I to, kad jis ne?siregistruoja kaip PVM mok?tojas, kai vykdo šiuos sandorius, iki tol, kol jis tinkamai ne?siregistruoja kaip PVM mok?tojas ir nepateikia mokes?io deklaracijos, kuri? tur?jo pateikti.
- 55 Direktyvos 2006/112 167 ir paskesniuose straipsniuose apibr?žiamas teis?s ? atskait? atsiradimas ir apimtis. Konkre?iai kalbant, reikia priminti, kad pagal šios direktyvos 167 straipsn? ši teis? atsiranda, kilus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? mokest?.
- 56 Pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? teis? ? atskait? yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esm?s negali b?ti ribojama. Ji taikoma nedelsiant visiems mokes?iams, 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 punkt? 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 ekonomin? veikl? sumok?to arba mok?tino PVM naštos. Bendroji PVM sistema užtikrina visišk? neutralum? apmokestinant bet koki? ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? jos tikslus ar rezultatus, su s?lyga, kad pa?iai šiai veiklai b?t? taikomas PVM (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, 44 punkt? ir Sprendimo *Idexx Laboratories Italia*, C?590/13, EU:C:2014:2429, 32 punkt?).
- 58 Be to, Teisingumo Teismas yra nusprend?s, jog pagal pagrindin? PVM neutralumo princip? reikalaujama, kad b?t? suteikta teis? ? pirkimo PVM atskait?, jeigu esminiai reikalavimai ?vykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys ne?vykdo kai kuri? formali? reikalavim? (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Ecotrade*, C?95/07 ir C?96/07, EU:C:2008:267, 63 punkt?; Sprendimo *Uszodaépít?*, C?392/09, EU:C:2010:569, 39 punkt?; 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 punkt?).
- 59 Tod?I, kadangi mokes?i? administratorius turi reikiamus duomenis, kad nustatyt?, jog esminiai reikalavimai ?vykdyti, jis neturi nustatyti, kiek tai susij? su šio asmens teise atskaityti š? mokest?, papildom? s?lyg?, galin?i? naudojim?si šia teise padaryti ne?manom? (žr. Sprendimo *Idexx Laboratories Italia*, C?590/13, EU:C:2014:2429, 40 punkt?).
- 60 ?siregistravimas kaip PVM mok?tojo, numatytas Direktyvos 2006/112 214 straipsnyje, ir apmokestinamojo asmens pareiga pranešti, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla prasideda, pasikei?ia ar baigiasi, kaip numatyta šios direktyvos 213 straipsnyje, yra formal?s reikalavimai, nustatyti kontrol?s tikslais, kurie negali tur?ti ?takos, be kita ko, teisei ? PVM atskait?, jei ?vykdytos materialin?s šios teis?s atsiradimo s?lygos (šiuo klausimu žr., be kita ko, Sprendimo *Nidera Handelscompagnie*, C?385/09, EU:C:2010:627, 50 punkt? ir Sprendimo *Alessio*, C?527/11, EU:C:2013:168, 32 punkt?).

61 Iš to matyti, jog tai, kad asmuo ne?registruotas kaip PVM mok?tojas prieš tai, kai naudojo vykdant apmokestinam?j? veikt? ?sigytas prekes, negali atimti iš jo teis?s ? atskait? (šiuo klausimu žr., be kita ko, Sprendimo *Nidera Handelscompagnie*, C?385/09, EU:C:2010:627, 51 punkt?).

62 Be to, priemon?s, kurias valstyb?s nar?s gali priimti pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsn?, siekdamos užtikrinti teising? mokes?io surinkim? ir išvengti suk?iavimo, neturi viršyti to, kas b?tina šiems tikslams pasiekti, ir neturi kelti gr?sm?s PVM neutralumui (šiuo klausimu žr., be kita ko, Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, 52 punkt?; Sprendimo *Collée*, C?146/05, EU:C:2007:549, 26 punkt?; Sprendimo *Nidera Handelscompagnie*, C?385/09, EU:C:2010:627, 49 punkt? ir Sprendimo *Idexx Laboratories Italie*, C?590/13, EU:C:2014, 2429, 36 ir 37 punktus).

63 Taigi, apmokestinamojo asmens pareig? tvarkyti apskait? ir deklaruoti nesilaikymo sankcionavimas atsisakymu suteikti teis? ? atskait? aiškiai viršija tai, kas b?tina ši? pareig? teisingo taikymo tikslui pasiekti, nes S?jungos teis? nekliaudo valstyb?ms nar?ms prireikus taikyti baud? ar pinigini? sankcij?, proporcing? pažeidimo rimtumui. Ši praktika taip pat viršija tai, kas b?tina siekiant užtikrinti tinkam? PVM surinkim? ir išvengti suk?iavimo, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsn?, nes j? taikant galima net prarasti teis? ? atskait?, jeigu mokes?i? administratoriaus ištaisymai deklaracijoje padaromi tik pasibaigus naikinamajam terminui, kuris nustatytas, kad apmokestinamasis asmuo pasinaudot? teise ? atskait? (pagal analogij? 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, susij? su pirkimo mokes?io teise ? atskait?, buvo ?vykdyti, ir ieškovai pagrindin?je byloje per mokes?i? patikrinim? buvo laikomi PVM mok?tojais. Tokiomis aplinkyb?mis teis?s ? PVM atskait? taikymo atid?jimas iki apmokestinamojo asmens pirmos šio mokes?io deklaracijos pateikimo tik d?l to, kad jis, vykdydamas PVM apmokestinamuosius sandorius, nebuvo ?registruotas kaip PVM mok?tojas, kai jis, be kita ko, tur?jo sumok?ti su šiais sandoriais susijusius mokes?ius, viršija tai, kas b?tina tinkamam mokes?io surinkimui užtikrinti ir suk?iavimui išvengti.

65 Iš to matyti, kad ? tre?i?j? ir ketvirt?j? klausimus reikia atsakyti taip: Direktyva 2006/112 tokiomis kaip pagrindin?s bylos aplinkyb?mis draudžia nacionalin?s teis?s aktus, pagal kuriuos teis? ? pirkimo PVM, mok?tino ar sumok?to už prekias ar paslaugas ?sigijim? vykdant apmokestinamuosius sandorius, atskait? nesuteikiama apmokestinamajam asmeniui, kuris, priešingai, turi sumok?ti gaut? mokes?, tik d?l to, kad jis ne?siregistravo kaip PVM mok?tojas, kai vykd? šiuos sandorius, iki tol, kol jis tinkamai ne?siregistruoja kaip PVM mok?tojas ir nepateikia mokes?io deklaracijos, kuri? tur?jo pateikti.

## **D?l bylin?jimosi išlaid?**

66 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

**1. Teisinio saugumo ir teis?t? l?kes?i? apsaugos principai tokiomis kaip pagrindin?s bylos aplinkyb?mis nedraudžia nacionaliniam mokes?i? administratoriui atlikus mokes?i? patikrinim? nuspr?sti, kad sandoriai tur?jo b?ti apmokestinami prid?tin?s vert?s mokes?iu, ir nurodyti sumok?ti pal?kanas, su s?lyga, kad šis sprendimas pagr?stas aiškiais ir tiksliais taisykl?mis, o d?l šio administratoriaus praktikos ?prastai atsargus ir nuovokus ?kio subjektas negal?jo pagr?stai b?ti tikras, kad šis mokes?is nebus taikomas**

tokiems sandoriams; tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas. Tokiu atveju taikomos pal?kanos turi atitikti proporcingumo princip?.

2. 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos tokiomis kaip pagrindin?s bylos aplinkyb?mis draudžia nacionalin?s teis?s aktus, pagal kuriuos teis? ? pirkimo prid?tin?s vert?s mokes?io, mok?tino ar sumok?to už preki? ar paslaug? ?sigijim? vykdant apmokestinamuosius sandorius, atskait? nesuteikiama apmokestinamajam asmeniui, kuris, priešingai, turi sumok?ti gaut? mokest?, tik d?l to, kad jis ne?siregistravo kaip prid?tin?s vert?s mokes?io mok?tojas, kai vykdo šiuos sandorius, iki tol, kol jis tinkamai ne?siregistruoja kaip prid?tin?s vert?s mokes?io mok?tojas ir nepateikia mokes?io deklaracijos, kuri? tur?jo pateikti.

Parašai.

\* Proceso kalba: rumun?.