

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (deveto vijeće)

6. srpnja 2017.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 199. stavak 1. točka (c) – Neidentifikacija obveznika PDV-a – Prijenos porezne obveze – Hipotetska narav prethodnog pitanja – Nedopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku”

U predmetu C-392/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputila Curtea de Apel București (Žalbeni sud u Bukureštu, Rumunjska), odlukom od 25. travnja 2016., koju je Sud zaprimio 13. srpnja 2016., u postupku

Dumitru Marcu

protiv

Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București

SUD (deveto vijeće),

u sastavu: E. Juhász, predsjednik vijeća, C. Vajda i C. Lycourgos (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: M. Bobek,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za rumunjsku vladu, R.-H. Radu, L. Liță i C. M. Florescu, u svojstvu agenata,
 - za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i L. Radu Bouyon, u svojstvu agenata,
- odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,
donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstva država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.) i Direktive Vijeća 2006/112/EEZ od 28. studenoga 2006. (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), a konkretno na tumačenje njihovih odredbi u vezi s uvjetima primjene mehanizma prijenosa porezne obveze.

2 Zahtjev je podnesen u okviru spora između Dumitru Marcu i Agencija Națională de Administrare Fiscală (ANAF) – Direcția Generală regională a finanțelor publice București (Nacionalna agencija za poreznu upravu (NAPU) – glavna regionalna uprava za javne financije u Bukureštu, Rumunjska) (u daljnjem tekstu: porezna uprava), u vezi sa zahtjevom za poništenje odluke te uprave kojom se tužitelju nalaže retroaktivno plaćanje poreza na dodanu vrijednost (PDV) za transakcije koje se odnose na nekretnine i kojim mu se odbija primjena mehanizma prijenosa porezne obveze.

Pravni okvir

3 Članak 2. Akta o uvjetima pristupanja Republike Bugarske i Rumunjske Europskoj uniji i prilagodbi Ugovora na kojima se temelji Europska unija (SL 2005., L 157, str. 203.) propisuje:

„Od dana pristupanja, odredbe izvornih ugovora i akata koje su donijele institucije i Europska središnja banka prije pristupanja obvezujuće su za Bugarsku i Rumunjsku i u tim se državama primjenjuju pod uvjetima utvrđenima u tim ugovorima i u ovom Aktu.”[neslužbeni prijevod]

Direktiva 2006/112

4 Članak 9. stavak 1. Direktive 2006/112 propisuje:

„Porezni obveznik’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću’. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.”

5 Članak 12. te direktive određuje:

„1. Države članice mogu smatrati poreznim obveznikom svaku osobu koja povremeno provodi transakciju koja se odnosi na aktivnosti iz drugog podstavka članka 9. stavka 1. a posebno jednu od sljedećih transakcija:

(a) isporuku, prije prvog useljenja, objekta ili dijela objekta i zemljišta na kojem je objekt smješten;

(b) isporuku građevinskog zemljišta.

2. Za potrebe stavka 1. točke (a), ‚objekt’ označava svaku građevinu koja je privršena za zemlju ili u zemlji.

Države članice mogu utvrditi detaljna pravila za primjenu kriterija iz stavka 1. točke (a) na prenamjenu objekata i mogu odrediti što se podrazumijeva pod „zemljište na kojem je objekt smješten“.

[...]

3. Za potrebe stavka 1. točke (b) „građevinsko zemljište“ znači svako zemljište, bilo s osnovnom infrastrukturom ili ne, koje države članice definiraju kao takvo.”

6 Članak 135. stavak 1. navedene direktive glasi kako slijedi:

„Države članice obvezne su izuzeti sljedeće transakcije:

[...]

(j) isporuka objekta ili dijelova objekta kao i zemljišta na kojem je smješten, osim isporuke iz točke (a) članka 12. stavka 1.;

(k) isporuka neizgrađenog zemljišta osim isporuke građevinskog zemljišta iz točke (b) članka 12. stavka 1.

[...]”

7 U skladu s člankom 137. stavkom 1. iste direktive:

„Države članice mogu dopustiti poreznim obveznicima pravo izbora u pogledu oporezivanja vezano uz sljedeće transakcije:

[...]

(b) isporuku objekta ili dijelova objekta i zemljišta na kojem je objekt smješten, osim isporuke iz točke (a) članka 12. stavka 1.;

(c) isporuku neizgrađenog zemljišta osim isporuke građevinskog zemljišta iz točke (b) članka 12. stavka 1.

[...]”

8 Članak 193. Direktive 2006/112 glasi:

„Svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan je plaćati PDV osim u slučajevima iz članka 194. do 199. i članka 202. u kojima je PDV obvezna plaćati druga osoba.”

9 Članak 199. stavak 1. te direktive propisuje:

„Države članice mogu odrediti da je osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a porezni obveznik kojem se isporučuje bilo što od niže navedenog:

[...]

(c) isporuka nepokretne imovine, kako je navedeno u članku 135. stavku 1. točki (j) i (k), ako se dobavljač odlučio za oporezivanje isporuke u skladu s člankom 137.;

[...]"

10 ?lanak 395. stavak 1. navedene direktive odre?uje:

„Vijeće, koje djeluje jednoglasno na prijedlog Komisije, može odobriti bilo kojoj državi ?lanici uvo?enje posebnih mjera za odstupanje od odredaba ove Direktive, kako bi se pojednostavio postupak naplate PDV-a ili sprije?ili odre?eni oblici utaje ili izbjegavanja poreza.

[...]"

11 ?lanak 411. te direktive glasi kako slijedi:

„1. Direktiva 67/227/EEZ i [Šesta] direktiva 77/388/EEZ stavljaju se izvan snage, ne dovode?i u pitanje obveze država ?lanica koje se odnose na rokove za prijenos u nacionalno zakonodavstvo i provedbu tih Direktiva, navedene u Prilogu XI. dijelu B.

2. Pozivanja na ukinute Direktive smatraju se pozivanjima na ovu Direktivu, te se tuma?e u skladu s korelacijskom tablicom iz Priloga XII.”

12 ?lanak 413. Direktive 2006/112 odre?uje:

„Ova Direktiva stupa na snagu 1. sije?nja 2007.”

Rumunjsko pravo

Zakon br. 571/2003, o Poreznom zakoniku

13 ?lanak 127. zakona 571/2003 o Poreznom zakoniku (u daljnjem tekstu: porezni zakonik) propisuje:

„Porezni obveznici i gospodarska aktivnost

(1) Poreznim obveznikom smatra se svaka osoba koja samostalno obavlja gospodarsku aktivnost iz stavka 2. na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultat te aktivnosti.

(2) U smislu ove glave, gospodarske aktivnosti su aktivnosti proizvo?a?a, trgovca ili osobe koja pruža usluge, uklju?uju?i rudarske, poljoprivredne aktivnosti i one samostalnih ili s njima izjedna?enih zanimanja. Isto tako, gospodarskom se aktivnoš?u smatra iskorištavanje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja stalnih prihoda.”

14 ?lanak 160. poreznog zakonika u verziji koja je bila na snazi tijekom 2007. propisivao je:

„Mjere pojednostavljenja:

(1) Dobavlja?i i primatelji robe i usluga iz stavka 2. moraju primjenjivati mjere za pojednostavljenje predvi?ene u ovom ?lanku. Primjena tih mjera podvrgnuta je kogentnom uvjetu da su u skladu s ?lankom 153. dobavlja? kao i kupac identificirani u svrhu PDV-a.

(2) Roba i usluge na ?iju se isporuku primjenjuju mjere pojednostavljenja su:

[...]

(b) objekti ili dijelovi objekata kao i zemljišta svih vrsta na ?iju se isporuku primjenjuje sustav oporezivanja;

[...]

(3) Dobavlja?i moraju upisati napomenu ,prijenos porezne obveze' na ra?unima izdanima za isporuku robe iz stavka 2. bez navo?enja pripadaju?eg poreza. Kupci navode pripadaju?i porez na ra?unima koje im je izdao dobavlja?, na kojima nazna?uju i iznos ubranog poreza i iznos poreza koji se mo?e odbiti u prijavi PDV-a. Nijedno pla?anje PDV-a ne odvija se izme?u dobavlja?a i kupca za transakcije podvrgnute mjerama pojednostavljenja.

[...]

(5) Odredbe ovog ?lanka moraju primjenjivati i dobavlja? i kupac. Ako dobavlja? ne stavi napomenu ,prijenos porezne obveze' na ra?unima izdanima za robu ili usluge iz stavka 2., kupac je obvezan primijeniti prijenos porezne obveze, ne platiti porez dobavlja?u, na vlastitu inicijativu na ra?un upisati napomenu ,prijenos porezne obveze' te ispuniti obveze iz stavka 3."

Vladina odluka br. 44/2004. o detaljnim pravilima primjene poreznog zakonika

15 U verziji kako je izmijenjena tijekom 2007., to?ka 62. stavak 2. Vladine odluke br. 44/2004 o detaljnim pravilima primjene Poreznog zakonika propisivala je:

„Kad porezni obveznik dosegne ili prije?e prag za izuze?e i ne zatraži da ga se identificira u skladu s ?lankom 153. Poreznog zakonika, nadležna porezna tijela postupaju na sljede?i na?in:

(a) kada nadležna porezna tijela utvrde da je došlo do povrede zakonskih odredbi prije nego što je porezni obveznik identificiran kao takav u skladu s ?lankom 153. Poreznog zakonika, ta tijela mu nalažu pla?anje iznosa poreza koji bi dugovao da ga se identificiralo kao poreznog obveznika u uobi?ajenom sustavu u skladu s ?lankom 153. Poreznog zakonika, za razdoblje izme?u dana od kojega je ta osoba trebala biti identificirana kao obveznik PDV-a da je to zatražila u roku propisanom zakonom i dana kada je utvr?ena povreda pravnih pravila. Nadalje, tijela nadležna za kontrolu po službenoj dužnosti identificiraju tu osobu u svrhu PDV-a u skladu s ?lankom 153. stavkom 7. Poreznog zakonika.

[...]"

16 To?ka 82. tih detaljnih pravila primjene, u verziji koja je bila na snazi tijekom 2007., glasila je:

„Kogentni uvjet iz ?lanka 160. stavka 1. poreznog zakonika za primjenu mjera pojednostavljenja, odnosno prijenosa porezne obveze sastoji se od toga da se dobavlja? kao i kupac identificiraju u svrhe PDV?a, u skladu s ?lankom 153. Poreznog zakona i da je predmetna transakcija oporeziva.

[...]

[...]

(9) Porezna tijela sankcioniraju dobavlja?e i kupce za neprimjenu mjera pojednostavljenja propisanih zakonom nalažu?i im da isprave transakcije i primijene prijenos porezne obveze u skladu s odredbama ovog propisa.

[...]"

Glavni postupak i prethodno pitanje

17 D. Marcu je izme?u kolovoza 2005. i prosinca 2009. sklopio kao prodavatelj 35 transakcija nekretninama u vezi sa zemljištima i stanovima koji su dio njegove osobne imovine, kako s fizi?kim osobama koje nisu identificirane u svrhu PDV-a tako i s pravnim osobama rumunjskog prava, identificiranima u svrhu PDV-a. On za te transakcije niti je ubrao PDV niti ga je platio državi.

18 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, samo 7 od tih 35 transakcija u vezi s nekretninama relevantno je u predmetu u kojem taj sud odlu?uje. Rije? je o sedam kupoprodajnih ugovora sklopljenih izme?u rujna 2006. i studenoga 2007. s pravnim osobama rumunjskog prava identificiranima u svrhu PDV-a.

19 Porezna uprava utvrdila je nakon nadzora provedenog 2010. da su navedene transakcije nekretninama ispunjavale zakonske uvjete za oporezivanje PDV-om i da je D. Marcu imao svojstvo poreznog obveznika, s obzirom na to da je premašio prag za izuze?e i da je obavljao gospodarsku aktivnost koja se sastojala od korištenja materijalnom i nematerijalnom imovinom radi ostvarivanja redovitih prihoda.

20 U tom pogledu, porezna je uprava 29. rujna 2010. utvrdila da D. Marcu nije ispunio svoju obvezu identificiranja u svrhu PDV-a u roku od deset dana nakon što je premašio prag za izuze?e od PDV-a. Usto, ta je uprava zaklju?ila da je D. Marcu postao osoba odgovorna za pla?anje PDV-a po?evši od 1. velja?e 2006. i izdala je porezno rješenje s osnove PDV-a koji se morao platiti retroaktivno za sve transakcije nekretninama koje je navedeni sklopio kao prodavatelj nakon toga datuma.

21 D. Marcu je osporavao zakonitost tog rješenja pred Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? de Solu?ionare a Contesta?iilor (Nacionalna agencija za poreznu upravu – Op?a uprava za postupanje po žalbama, Rumunjska) i za sve transakcije sklopljene tijekom 2006. i 2007. s osobama koje su identificirane u svrhu PDV-a zatražio primjenu mehanizma pojednostavljenoga oporezivanja, odnosno mehanizma prijenosa porezne obveze, koji je u tom razdoblju bio obvezan za transakcije u vezi sa zemljištem izme?u poreznih obveznika na temelju nacionalnog zakonodavstva.

22 Prema mišljenju D. Marcua, s obzirom na to da je porezna uprava retroaktivno utvrdila da je on bio porezni obveznik od 1. velja?e 2006., na te je transakcije tako?er trebala primijeniti mehanizam prijenosa porezne obveze. Istaknuo je da je identificiranje u svrhu PDV-a formalan uvjet ?iji je cilj osigurati nadzor nad primjenom tog mehanizma i da ne treba ni na koji na?in utjecati na priznavanje prava na podvrgavanje tom mehanizmu.

23 Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? de Solu?ionare a Contesta?iilor (Nacionalna agencija za poreznu upravu – Op?a uprava za postupanje po žalbama) odbila je argumente D. Marcua u vezi s retroaktivnom primjenom mehanizma prijenosa porezne obveze s obrazloženjem da je prema nacionalnom zakonodavstvu koje je bilo na snazi tijekom 2006. i 2007. godine primjena tog mehanizma bila podvrgnuta kogentnom uvjetu da su i dobavlja? i kupac identificirani u svrhu PDV-a. Me?utim, taj uvjet nije bio ispunjen u odnosu na D. Marcua.

24 U sudskom postupku pokrenutom povodom te odluke Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? de Solu?ionare a Contesta?iilor (Nacionalna agencija za poreznu upravu – Op?a uprava za postupanje po žalbama), porezna je uprava ostala pri svojem stajalištu na temelju istih argumenata. D. Marcu je pred sudom koji je uputio zahtjev iznio da Sudu treba uputiti pitanje je li taj stav sukladan pravu Unije u podru?ju PDV-a.

25 U tom pogledu, sud koji je uputio zahtjev isti?e da je Sud presudio da je identifikacija u svrhu PDV-a formalan uvjet koji ne može dovesti u pitanje pravo na odbitak PDV-a kada su ispunjeni materijalni uvjeti za nastanak tog prava. Prema mišljenju tog suda, to bi dovelo, u okolnostima poput onih u glavnom predmetu, do pitanja je li to što subjekt ima valjan identifikacijski broj PDV-a u trenutku predaje nepokretne imovine tako?er formalni uvjet za primjenu mehanizma prijenosa porezne obveze, ili to postaje materijalnopravni uvjet na na?in da to nužno podrazumijeva neprimjenjivost tog mehanizma iako je prema rumunjskom pravu primjena tog mehanizma obvezna u transakcijama u vezi sa zemljištem.

26 U tim je okolnostima Curtea de Apel Bucure?ti (Žalbeni sud u Bukureštu, Rumunjska) odlu?ila prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?e prethodno pitanje:

„Protivi li se [Šestoj direktivi 77/388 i Direktivi 2006/112] u okolnostima poput onih iz glavnog postupka, nacionalni propis ili porezna praksa prema kojoj mehanizam prijenosa porezne obveze (mjere pojednostavljenja) – predvi?en u to vrijeme u obvezuju?em obliku za transakcije u vezi sa zemljištem izme?u osoba koje su porezni obveznici za PDV – nije primjenjiv na osobu koja je bila podvrgnuta poreznom nadzoru i registrirana u svrhu PDV-a po službenoj dužnosti jer ta osoba nije zatražila registraciju ili joj ona nije bila odobrena prije nego što su transakcije izvršene ili je premašen prag?”

Dopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku

27 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita protivi li se Šestoj direktivi 77/388 i Direktivi 2006/112 nacionalni propis ili porezna praksa prema kojoj je mehanizam prijenosa porezne obveze primjenjiv samo ako su i dobavlja? i kupac robe o kojoj je rije? identificirani u svrhu PDV-a u trenutku transakcije, zbog ?ega nepoštovanje tog uvjeta dovodi do toga da je dobavlja?, primjenom redovnih pravila sustava PDV-a, osoba odgovorna za pla?anje tog poreza.

28 Kada je rije? o dopuštenosti zahtjeva za prethodnu odluku, treba utvrditi da je, kao prvo, jedna od sedam transakcija u vezi s nekretninama o kojima je rije? u glavnom postupku kupoprodajni ugovor sklopljen 13. rujna 2006., dakle, prije pristupanja Rumunjske Europskoj uniji do kojeg je došlo 1. sije?nja 2007.

29 Me?utim, Sud je nadležan tuma?iti pravo Unije u pogledu njegove primjene u novoj državi ?lanici isklju?ivo od dana njezina pristupanja Uniji (vidjeti u tom smislu presudu od 10. sije?nja 2006., Ynos, C?302/04, EU:C:2006:9, t. 36. i navedenu sudsku praksu).

30 Stoga Sud nije nadležan za davanje odgovora na prethodno pitanje u dijelu u kojem se odnosi na kupoprodajni ugovor od 13. rujna 2006.

31 Na drugome mjestu, treba utvrditi da prethodno pitanje obuhva?a odredbe i Šeste direktive 77/388 i Direktive 2006/112.

32 U tom pogledu, treba napomenuti da su ?injenice relevantne za glavni spor nastale nakon 1. sije?nja 2007., datuma na koji je Direktiva 2006/112 u skladu sa svojim ?lancima 411. i 413. stupila na snagu i stavila izvan snage Šestu direktivu 77/388. Nadalje, iz ?lanka 411. stavka 2. direktive 2006/112 proizlazi da se pozivanja na Direktivu 77/388 od tog dana smatraju pozivanjima na Direktivu 2006/112.

33 Stoga je samo ispitivanje odredbi Direktive 2006/112 relevantno za ispitivanje prethodnog pitanja.

34 Kao tre?e, treba napomenuti da Komisija izražava sumnje u vezi s korisnoš?u odgovora na

prethodno pitanje za rješenje spora u glavnom postupku i stoga, u vezi s dopuštenosti zahtjeva za prethodnu odluku. Naime, nije sigurno da se D. Marcua kao prodavatelja zemljišta i stanova koji su dio njegove osobne imovine može smatrati „poreznim obveznikom” u smislu članka 9. Direktive 2006/112. Ipak, ako se za D. Marcua ne može prihvatiti takva kvalifikacija, Komisija smatra da treba poništiti porezno rješenje o kojem je riječ u glavnom postupku, bez potrebe upućivanja pitanja Sudu.

35 U tom pogledu treba podsjetiti da nije na Sudu da odluči o tumačenju i primjenjivosti nacionalnih odredbi ili da utvrdi činjenice relevantne za rješavanje glavnog postupka. Naime, dužnost je Suda da u okviru raspodjele ovlasti izmeđ u sudova Unije i nacionalnih sudova uzme u obzir činjenični i pravni okvir prethodnog pitanja utvrđen odlukom o upućivanju zahtjeva za prethodnu odluku unutar kojeg je to pitanje postavljeno (vidjeti u tom smislu osobito presudu od 13. lipnja 2013., Kostov, C-62/12, EU:C:2013:391, t. 25.).

36 U tim okolnostima, osim toga što D. Marcu, čini se, nije osporavao činjenicu da je identificiran kao porezni obveznik u okviru nacionalnog postupka, treba uzeti u obzir to da je sud koji je uputio zahtjev u svojem zahtjevu za prethodnu odluku na taj način kvalificirao D. Marcua na temelju odredbi rumunjskoga prava kojima je prenesen članak 9. Direktive 2006/112.

37 Iz prethodno navedenog slijedi da je s tog gledišta zahtjev za prethodnu odluku dopušten.

38 Kao četvrto i posljednje, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, Sud može odbaciti zahtjev koji je uputio nacionalni sud kao nedopušten ako je očito da zatraženo tumačenje prava Unije nema nikakve veze s činjeničnim stanjem ili predmetom spora u glavnom postupku, ako je problem hipotetski ili ako Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima potrebnima da bi se mogao dati koristan odgovor na upućena pitanja (vidjeti u tom smislu presudu od 2. ožujka 2017., Pérez Retamero, C-97/16, EU:C:2017:158, t. 22. i navedenu sudsku praksu).

39 U tom pogledu, treba napomenuti da se prethodno pitanje temelji na tezi prema kojoj se mehanizam prijenosa porezne obveze, kako je propisan Direktivom 2006/112, može primijeniti na transakcije iz glavnog predmeta.

40 Međutim, iz elemenata spisa podnesenoga Sudu ne proizlazi da je Rumunjska stekla, na temelju članka 395. Direktive 2006/112, odobrenje za primjenu mehanizma prijenosa porezne obveze u slučajevima koji nisu izričito propisani navedenom direktivom.

41 Stoga treba ispitati mogu li se transakcije nekretninama podvrgnuti mehanizmu prijenosa porezne obveze na temelju članka 199. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112.

42 Članak 199. Direktive 2006/112 iznimka je od načela iz njezina članka 193. prema kojem je porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan plaćati PDV. Navedeni članak 199. omogućava državama članicama da u situacijama predviđenima u njezinu stavku 1. točkama (a) do (g) primjenjuju sustav prijenosa porezne obveze, na temelju kojeg je osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a porezni obveznik primatelj u transakciji na koju se plaća PDV (vidjeti u tom smislu presudu od 13. lipnja 2013., Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, t. 23.).

43 Stoga na temelju članka 199. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112 države članice mogu propisati da je osoba koja je odgovorna za plaćanje porezni obveznik primatelj isporuka nepokretne imovine u smislu njezina članka 135. stavka 1. točaka (j) i (k) kada je dobavljač odabrao oporezivanje transakcija u skladu s člankom 137. te direktive.

44 Treba napomenuti da točke (j) i (k) stavka 1. članka 135. Direktive 2006/112 propisuju

državama članicama obvezu izuzimanja isporuka objekta ili dijelova objekta kao i zemljišta na kojem se nalaze, osim isporuka iz točke (a) članka 12. stavka 1. te direktive kao i isporuku neizgrađenog zemljišta osim isporuke građevinskog zemljišta iz točke (b) članka 12. stavka 1. navedene direktive. Taj članak 12. stavak 1. točke (a) i (b) na koje upućuje članak 135. stavak 1. točke (j) i (k) Direktive 2006/112 obuhvaća isporuke objekata ili dijelova objekata ili zemljišta na kojem se nalaze, prije prvog useljenja kao i isporuke građevinskog zemljišta.

45 Iz usporedne analize tih dviju odredaba proizlazi da treba izuzeti od PDV-a, s jedne strane, isporuke objekata ili dijelova objekata ili zemljišta na kojem se nalaze, osim onih izvršenih prije prvog useljenja kao i, s druge strane, isporuke neizgrađenog zemljišta osim isporuke građevinskog zemljišta.

46 Međutim, članak 137. Direktive 2006/12 omogućava državama članicama da dopuste poreznim obveznicima pravo izbora u pogledu oporezivanja vezano uz sljedeće transakcije, među kojima se nalaze i one iz članka 135. stavka 1. točaka (j) i (k) te direktive, odnosno transakcije iz prethodne točke.

47 Samo u slučaju kada je država članica o kojoj je riječ odabrala dopustiti svojim poreznim obveznicima mogućnost iz članka 137. Direktive 2006/12 i kada je jedan od tih poreznih obveznika iskoristio tu mogućnost za transakcije iz članka 135. stavka 1. točaka (j) i (k) te direktive mehanizam prijenosa porezne obveze može se primijeniti na te transakcije na temelju njezina članka 199. stavka 1. točke (c).

48 U tom pogledu, treba istaknuti da u zahtjevu za prethodnu odluku nije pobliže određena točna priroda nepokretne imovine o kojoj je riječ u glavnom postupku.

49 Međutim, čak i ako, kao prvo, transakcije u glavnom predmetu obuhvaćaju nepokretnu imovinu u smislu članka 135. stavka 1. točaka (j) i (k) Direktive 2006/112, usto bi bilo potrebno i da je Rumunjska u svojem zakonodavstvu predviđjela mogućnost iz njezina članka 137. da poreznim obveznicima dopusti pravo izbora u pogledu oporezivanja za isporuke takve nepokretne imovine. Međutim, pod uvjetom provjera suda koji je uputio zahtjev, iz zahtjeva za prethodnu odluku jasno ne proizlazi da je Rumunjska odabrala da se navedena mogućnost primjenjuje u njezinu zakonodavstvu.

50 U tom pogledu, čak i pod pretpostavkom da ta posljednja mogućnost postoji u rumunjskom zakonodavstvu, iz zahtjeva za prethodnu odluku jasno proizlazi da D. Marcu nije odabrao oporezivanje transakcija o kojima je riječ u glavnom postupku, s obzirom na to da, kao prvo, nije bio identificiran u svrhu PDV-a i da je, nadalje, kada ga je porezna uprava okarakterizirala kao poreznog obveznika i uputila mu porezno rješenje za predmetne transakcije, osporavao to rješenje.

51 Stoga, iako se transakcije iz glavnog predmeta ili neke od njih odnose na nepokretnu imovinu u smislu članka 135. stavka 1. točaka (j) i (k) Direktive 2006/112, s obzirom na to da Rumunjska u svojem zakonodavstvu nije primijenila mogućnost iz članka 137. stavka 1. točaka (b) i (c) Direktive 2006/112 da poreznim obveznicima dopusti pravo izbora u pogledu oporezivanja tih transakcija ili da, u nedostatku izričitog zahtjeva D. Marcua u skladu s člankom 137. te direktive, na te transakcije primjeni PDV, uvjeti za primjenu članka 199. stavka 1. točke (c) te direktive nisu ispunjeni pa se stoga ne može primijeniti mehanizam prijenosa porezne obveze predviđen tom direktivom.

52 Pod pretpostavkom, kao drugo, da transakcije iz glavnog predmeta obuhvaćaju nepokretnu imovinu u smislu članka 12. stavka 1. točaka (a) i (b) Direktive 2006/112, mehanizam prijenosa porezne obveze ne primjenjuje se na navedene transakcije jer se one ne nalaze među

transakcijama koje su iscrpno navedene u članku 199. stavku 1. točkama (a) do (g) Direktive 2006/112.

53 S obzirom na prethodno navedeno, treba utvrditi da iz analize odredbi Direktive 2006/112 proizlazi da se mehanizam prijenosa porezne obveze koji je njome propisan ne može primijeniti na transakcije o kojima je riječ u glavnom postupku. Iz toga slijedi da je prethodno pitanje koje se odnosi na detaljna pravila primjene tog mehanizma hipotetske naravi i da odgovor na njega nije potreban za rješenje spora o kojem je riječ u glavnom postupku. Ovo je pitanje stoga nedopušteno.

54 Uzimajući u obzir sva prethodna razmatranja, treba utvrditi da je ovaj zahtjev za prethodnu odluku nedopušten.

Troškovi

55 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (deveto vijeće) odlučuje:

Zahtjev za prethodnu odluku koji je uputila Curtea de Apel București (Žalbeni sud u Bukureštu, Rumunjska) je nedopušten.

Potpisi

* Jezik postupka: rumunjski