

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. liepos 9 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinis vertės mokestis – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – 2 straipsnio 1 punktą ir 4 straipsnio 1 dalį – Apmokestinimas – Nekilnojamojo turto sandoriai – Žemės sklypų, priskirtų fizinio asmens, individualios įmonės savininko, asmeniniam turtui, pardavimas – Apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks“

Byloje C-331/14

dėl *Vrhovno sodišče* (Slovėnija) 2014 m. birželio 12 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2014 m. liepos 8 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Petar Kezi s.p. Trgovina Prizma

prieš

Republika Slovenija

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas R. Silva de Lapuerta, teisėjai J.-C. Bonichot (pranešėjas), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça ir C. Lycourgos,

generalinį advokatą E. Sharpston,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- Petar Kezi s.p. *Trgovina Prizma*, atstovaujamo odvetnica B. Ozimek,
- Slovėnijos vyriausybės, atstovaujamos A. Grum,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir B. Rous Demiri,

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

priima šį

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, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) 2 straipsnio 1 punkto ir 4 straipsnio 1 dalies aiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Petar Kezių s.p. *Trgovina Prizma* (Petar Kezių, fizinis asmuo, turintis individualią įmonę, kurios pavadinimas yra „Trgovina Prizma“) ir *Republika Slovenija*, atstovaujamos *Ministrstvo za finance* (Finansų ministerijos), ginant dėl žemės pardavimo apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Šeštosios direktyvos 2 straipsnyje numatyta:

„[PVM] apmokestinamas:

1) prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

4 Pagal šios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalis:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kurių ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonominę veiklą apima visokių gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio gamybos veiklą bei įvairių profesijų atstovų veiklą. Materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų, taip pat laikomas ekonomine veikla.“

Slovėnijos teisė

5 Šeštoji direktyva į Slovėnijos teisę buvo perkelta Pridėtinės vertės mokesčio įstatymu (*Zakon o davku na dodano vrednost* (Uradni list RS, št. 89/98, p. 8433), kurio 3 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad PVM apmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kuriuos apmokestinamasis asmuo už atlygą atlieka vykdydamas savo ekonominę veiklą Slovėnijos Respublikos teritorijoje.

6 Pagal šio įstatymo 27 straipsnį nekilnojamojo turto sandoriai, išskyrus nuosavybės teisės arba teisės disponuoti naujai pastatytu objektu perleidimą pirmą kartą, atleidžiami nuo PVM.

Pagrindinis byla ir prejudicinis klausimas

7 Nuo 1995 m. P. Kezių yra įsiregistravęs kaip individuali įmonė, kurios pavadinimas „Trgovina Prizma“, turintis fizinis asmuo.

8 Iš sprendimo pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad 1998–2002 m. P. Kezių ne kaip individualios įmonės savininkas, bet kaip privatus asmuo nusipirko septynis žemės sklypus. Taigi du iš sklypų jis pirko iš fizinio asmens 1998 ir 2000 m., o kitus penkis – iš

komercin?s bendrov?s 2001 ir 2002 m. P. Kezi? nesumok?jo PVM už šiuo skirtingus pirkimus.

9 2001–2003 m. P. Kezi? gavo administracin? leidim? septyniuose min?tuose žem?s sklypuose statyti komercin? centr?. Tada, 2003 m. geguž?s m?n., jis, kaip individualios ?mon?s savininkas, atliko statybos darbus.

10 2003 m. birželio m?n. P. Kezi? v?liausiai pirktus penkis žem?s sklypus priskyr? savo versle naudojamam turtui, atsižvelgdamas ? teismo eksperto nustatyt? vert?. Ta?iau kitus du žem?s sklypus jis pasiliko kaip asmenin? nuosavyb? (toliau – aptariamai žem?s sklypai).

11 2004 m. P. Kezi? pardav? komercin? centr? ir septinis žem?s sklypus, kuriuose jis buvo pastatytas, dviem komercin?ms bendrov?ms. Taigi jis, pirma, kaip individualios ?mon?s savininkas, išrašydamas s?skait? fakt?r? su pardavimo PVM pirk?jams, pardav? dal? komercinio centro ir penkis žem?s sklypus, kuriuose ši dalis buvo pastatyta, ir, antra, kaip privatus fizinis asmuo, neišrašydamas s?skaitos fakt?ros su pardavimo PVM, pardav? aptariamus žem?s sklypus ir kit? komercinio centro dal?, kuri juose pastatyta.

12 2004 m. spalio 26 d. sprendimu kompetentingas mokes?i? administratorius, manydamas, kad aptariamai žem?s sklypai priklauso P. Kezi?, kaip individualios ?mon?s savininko, ekonominei veiklai, pareikalavo sumok?ti PVM už š? pardavim?.

13 2007 m. liepos 18 d. Finans? ministerija atmet? P. Kezi? skund? d?l šio sprendimo kaip nepagr?st?.

14 *Upravno sodiš?e* (Administracinis teismas) patvirtino š? sprendim? ir 2011 m. geguž?s 25 d. *Vrhovno sodiš?e* (Aukš?iausiasis Teismas) atmet? P. Kezi? kasacin? skund?. Ta?iau š? sprendim? panaikino *Ustavno sodiš?e* (Konstitucinis Teismas) ir 2013 m. lapkri?io 21 d. sprendimu gr?žino byl? *Vrhovno sodiš?e* nagrin?ti iš naujo.

15 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad jam pateiktoje byloje reikia nustatyti s?lygas, kuriomis Šeštojoje direktyvoje leidžiama apmokestinamajam asmeniui ne?traukti turto, kur? jis naudoja savo ekonominei veiklai, ? PVM sistem?.

16 Šiomis aplinkyb?mis *Vrhovno sodiš?e* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkt? ir 4 straipsnio 1 dal? reikia aiškinti taip, kad tokiomis aplinkyb?mis, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje – kai asmuo ?sigyja žem?s sklyp? kaip fizinis asmuo nemok?damas pirkimo PVM, v?liau šiuose žem?s sklypuose kaip individualios ?mon?s savininkas pastat? prekybos centr?, pagal nacionalines apskaitos taisykles ? savo ?mon?s nekilnojamojo turto apskait? ?traukia tik dal? žem?s sklyp?, kuriuose pastat? prekybos centr?, ir paskui parduoda prekybos centr? su visais žem?s sklypais statybos užsakovui, – reikia manyti, kad toks asmuo vien d?l to, kad ne?trauk? žem?s sklyp? ? savo ?mon?s nekilnojamojo turto apskait?, šiems žem?s sklypams netaiko PVM sistemos ir tod?l juos parduodamas neprivalo apskai?iuoti ir v?liau sumok?ti pardavimo PVM?“

D?l prejudicinio klausimo

17 Klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkt? ir 4 straipsnio 1 dal? reikia aiškinti taip, kad tokiomis aplinkyb?mis, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje – kai apmokestinamasis asmuo ?sigyja žem?s sklyp?, ši? sklyp? viena dalis priskiriama asmeniniam turtui, o kita – versle naudojamam turtui, visuose sklypuose jis, kaip apmokestinamasis asmuo, pastato komercin? centr?, v?liau š?

centr? parduoda kartu su žem?s sklypais, kuriuose jis buvo pastatytas, – žem?s sklyp?, kurie buvo priskirti šio apmokestinamojo asmens asmeniniam turtui, pardavimas turi b?ti apmokestintas PVM.

18 Iš Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto formuluot?s matyti, kad apmokestinamasis asmuo turi veikti „kaip toks“, kad sandoris b?t? apmokestintas PVM. Ta?iau apmokestinamasis asmuo, kuris sudaro sutart? kaip privatus asmuo, neveikia kaip apmokestinamasis asmuo ir šis sandoris n?ra apmokestinamas PVM (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Armbrecht*, C?291/92, EU:C:1995:304, 16–18 punktus ir Sprendimo *Bakcsi*, C?415/98, EU:C:2001:136, 24 punkt?).

19 Taip pat primintina, kad pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? „apmokestinamojo asmens“ s?voka apibr?žiama nurodant „ekonomin?s veiklos“ s?vok?, kuri pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dal? apima bet koki? gamintoj?, prekybinink? ar paslaugas teikian?i? asmen? veikl?, vis? pirma materialiojo ar nematerialiojo turto naudojim? siekiant gauti nuolatin? pajam? (šiuo klausimu žr. Sprendimo *S?aby ir kt.*, C?180/10 ir C?181/10, EU:C:2011:589, 43 ir 44 punktus).

20 Be to, kai ilgalaikis turtas naudojamas ir profesiniams, ir asmeniniams tikslams, suinteresuotasis asmuo PVM taikymo tikslais gali pasirinkti, ar laikyti vis? š? turt? versle naudojamu turtu, ar savo asmeniniu turtu – pastaruoju atveju jam netaikoma PVM sistema, – ar savo versle naudojamam turtui priskirti t? jo dal?, kuri faktiškai naudojama verslui (žr. Sprendimo *Charles ir Charles-Tijmens*, C?434/03, EU:C:2005:463, 23 punkt?). Taigi tokiam turtui gali b?ti netaikoma PVM sistema, jeigu jis iš dalies naudojamas apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai ir tod?l jis neturi jokios teis?s ? atskait? (žr. Sprendimo *Bakcsi*, C?415/98, EU:C:2001:136, 27 punkt?).

21 Be to, apmokestinamasis asmuo, kuris parduoda tok? turt?, kurio dal? jis nusprend? naudoti asmeniniams poreikiams, neveikia kaip toks, kiek tai susij? su šios dalies pardavimu (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Armbrecht*, C?291/92, EU:C:1995:304, 24 punkt?). Ta?iau vis? laik?, kur? jis turi nagrin?jam? turt?, jis turi rodyti ketinim? naudoti dal? turto asmeniniams poreikiams (Sprendimo *Armbrecht*, C?291/92, EU:C:1995:304, 21 punktą).

22 Ta?iau iš min?tos teismo praktikos negalima daryti išvados, kad parduodant apmokestinamojo asmens žem?, kuri? jis priskyr? savo asmeniniam turtui, vien d?l šios aplinkyb?s netaikomas PVM. Iš ties?, kadangi apmokestinamojo asmens sandoriai už atlyg? yra iš esm?s apmokestinami PVM, kai jis veikia kaip toks, be priskyrimo prie min?to asmeninio turto, taip pat reikia, kad apmokestinamasis asmuo parduot? ši? žem? ne vykdydamas savo ekonomin? veikl?, bet valdydamas ir administruodamas savo asmenin? turt?.

23 Šiuo klausimu negin?ijama, kad paprastas savininko nuosavyb?s teis?s ?gyvendinimas pats savaime negali b?ti laikomas ekonomine veikla (šiuo klausimu žr. Sprendimo *S?aby ir kt.*, C?180/10 ir C?181/10, EU:C:2011:589, 36 punkt?). Be to, šiuo poži?riu aplinkyb?, kad pardavimo objektas buvo apmokestinamojo asmens ?sigytas iš savo asmenini? ištekli?, negali tur?ti lemiamo poveikio.

24 Tačiau dėl žemės statybai pardavimo Teisingumo Teismas jau patikslino, kad tinkamas kriterijus vertinti yra tas, kad suinteresuotasis asmuo pradeda aktyvius prekybos žeme veiksmus ir imasi panašių priemonių gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens, kaip jie apibrėžti Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje, naudodamas priemones, visų pirma, ši žemės sklypų parengimo darbų atlikimą ir rinkodaros priemonių įgyvendinimą (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Saby ir kt.*, C-180/10 ir C-181/10, EU:C:2011:589, 39 ir 40 punktus). Iš tiesų šie veiksmai paprastai nepatenka į asmeninio turto valdymą, todėl tokiu atveju statybai skirtos žemės tiekimas negali būti laikomas tik savininko nuosavybės teisių įgyvendinimu (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Saby ir kt.*, C-180/10 ir C-181/10, EU:C:2011:589, 41 punktą).

25 Kalbant apie prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo minėtas aplinkybes, ypač apie tai, kad, pirma, visi žemės sklypai buvo P. Kezių nupirkti per gana trumpą laikotarpį (1998–2002 m.), antra, visi šie žemės sklypai buvo būtina sąlyga nuo 2003 m. gegužės mėn. vykusiai komercinio centro statybai ir, trečia, P. Kezių atliko aptariamą žemės sklypų sutvarkymo darbus už daugiau nei 48 000 eurų, pažymėtina, jog šios aplinkybės atskleidžia, kad aptariamą žemės sklypų pardavimas nebuvo vien paprastas P. Kezių nuosavybės teisės įgyvendinimas, tačiau jis iš tiesų patenka į monų savininko ekonominę veiklą.

26 Pridurtina, kad pagal jokią informaciją, esančią Teisingumo Teismui pateiktoje bylos medžiagoje, negalima paaiškinti priežasčių, kodėl aptariamą žemės sklypų pardavimas galėtų būti laikomas asmeninio turto administravimo veiksmu ir todėl turėtų būti atskirtas nuo kitų žemės sklypų, kuriuose vykdydamas monų savininko ekonominę veiklą P. Kezių pastatė komercinį centrą.

27 Šiomis aplinkybėmis ir su sąlyga, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas atliks reikiamus patikrinimus, parduodamas aptariamus žemės sklypus P. Kezių turi būti laikomas veikęs kaip apmokestinamasis PVM asmuo ir šis sandoris turėtų būti apmokestintas šiuo mokesčiu.

28 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą ir 4 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje – kai apmokestinamasis asmuo įsigyja žemės sklypą, ši sklypų viena dalis priskiriama asmeniniam turtui, o kita dalis – versle naudojamam turtui, visuose šiuose sklypuose jis, kaip apmokestinamasis asmuo, pastato komercinį centrą, vėliau tas centrą parduoda kartu su žemės sklypais, kuriuose jis buvo pastatytas, – žemės sklypą, kurie buvo priskirti šio apmokestinamojo asmens asmeniniam turtui, pardavimas turi būti apmokestintas PVM, jei minėtas apmokestinamasis asmuo, sudarydamas šį sandorį, veikė kaip toks.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

29 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 (antroji kolegija) nusprendžia:

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 2 straipsnio 1 punktą ir 4 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje – kai apmokestinamasis asmuo įsigyja žemės sklypą, ši sklypų viena dalis priskiriama asmeniniam turtui, o kita – versle naudojamam turtui, visuose šiuose sklypuose jis, kaip apmokestinamasis asmuo, pastato komercinį centrą, vėliau tas centrą parduoda kartu su

žemės sklypais, kuriuose jis buvo pastatytas, – žemės sklypų, kurie buvo priskirti šio apmokestinamojo asmens asmeniniam turtui, pardavimas turi būti apmokestintas PVM, jei minėtas apmokestinamasis asmuo, sudarydamas šį sandorį, veikė kaip toks.

Parašai.

* Proceso kalba: slovenų.