

Downloaded via the EU tax law app / web

Sujungtos bylos C-180/10 ir C-181/10

Jarosław Saby

prieš

Minister Finansów

ir

Emilian Ku ir Halina Jeziorska-Ku

prieš

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

(Naczelny Sąd Administracyjny prašymai priimti prejudicinį sprendimą)

„Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – Apmokestinamojo asmens sąvoka – Statybai skirtų žemės sklypų pardavimas – 9, 12 ir 16 straipsniai – Pirkimo PVM neatskaitymas“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 12 straipsnį – Sąvoka

(Tarybos direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalis, 12 straipsnio 1 dalis ir 295 straipsnio 1 dalies 3 punktas)

Statybai skirtos žemės tiekimas turi būti laikomas apmokestinamu pridėtinės vertės mokesčiu pagal valstybės narės nacionalinės teisės aktus, jeigu ši valstybės narė pasinaudojo Direktyvos 2006/112 dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 12 straipsnio 1 dalyje numatyta teise, neatsižvelgiant į tai, ar sandoris yra nuolatinio pobūdžio, arba į tai, ar tiekiamas atlikęs asmuo vykdo gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens veiklą, jeigu šis sandoris nėra tik savininko nuosavybės teisių įgyvendinimas.

Fizinis asmuo, vykdančias žemės ūkio veiklą žemės sklype, kurio paskirtis pakeista į žemę statybai dėl nuo šio asmens valios nepriklausančių priežasčių pakeitus teritorijos planus, neturi būti laikomas pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamuoju asmeniu pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį ir 12 straipsnio 1 dalį, kai mėgina parduoti šį sklypą, jeigu šis pardavimo sandoris patenka į šio asmens privataus turto valdymą.

Tačiau jeigu vykdydamas šiuos pardavimo sandorius šis asmuo imasi aktyvių prekybos žemės veiksmų, naudodamas priemones, panašias į gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens, kaip jie suprantami pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą, naudojamas priemones, šis asmuo turi būti laikomas vykdančiu „ekonominę veiklą“, kaip ji suprantama pagal šį straipsnį, todėl – laikomas pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamuoju asmeniu.

Aplinkyb?, kad šis asmuo yra „?kininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas“ pagal Direktyvos 2006/112 295 straipsnio 1 dalies 3 punkt?, šiuo atžvilgiu n?ra svarbi.

(žr. 49 punkt? ir rezoliucin? dal?)

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. rugs?jo 15 d.(*)

„Apmokestinimas – Prid?tin?s vert?s mokestis – Direktyva 2006/112/EB – Apmokestinamojo asmens s?voka – Statybai skirt? žem?s sklyp? pardavimas – 9, 12 ir 16 straipsniai – Pirkimo PVM atskaitos nebuvimas“

Sujungtose bylose C?180/10 ir C?181/10

d?l *Naczelny S?d Administracyjny* (Lenkija) 2010 m. kovo 9 d. nutartimis, kurias Teisingumo Teismas gavo 2010 m. balandžio 9 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikt? dviej? prašym? priimti prejudicin? sprendim? bylose

Jaros?aw S?aby

prieš

Minister Finansów (C?180/10),

ir

Emilian Ku?,

Halina Jeziorska-Ku?

prieš

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (C?181/10),

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas J. N. Cunha Rodrigues, teis?jai A. Arabadjiev (praneš?jas), U. L?hmus, A. Ó Caoimh ir P. Lindh,

generalinis advokatas J. Mazák,

kancleris A. Calot Escobar,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

– E. Ku? ir H. Jeziorska Ku?, atstovaujam? *radca prawny* W. Modzelewski,

- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos M. Szpunar,
 - Europos Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou ir K. Herrmann,
- susipažinęs su 2011 m. balandžio 12 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,
- priima šį

Sprendimas

1 Prašymai priimti prejudicinį sprendimą susiję su 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), iš dalies pakeistos 2006 m. lapkričio 20 d. Tarybos direktyva 2006/98/EB (OL L 363, p. 129, toliau – Šeštoji direktyva), 4 straipsnio 1 ir 2 dalies ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1), iš dalies pakeistos 2006 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 2006/138/EB (OL L 384, p. 92, toliau – PVM direktyva), 9 straipsnio 1 dalies, 16 straipsnio ir 295 straipsnio 1 dalies 3 punkto išaiškinimu.

2 Šie prašymai pateikti nagrinėjant dvi bylas, pirma, tarp J. Szaby ir *Minister Finansów* (finansų ministras) (byla C-180/10) ir, antra, tarp E. Ku ir H. Jeziorska-Ku (toliau – sutuoktiniai Ku) ir *Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie* (Varšuvos mokesčių inspekcijos direktorius) (byla C-181/10) dėl klausimo, ar kelių statybų skirtų žemės sklypų pardavimas turi būti apmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Remiantis PVM direktyvos 411 ir 413 straipsniais, šia direktyva nuo 2007 m. sausio 1 d. panaikinti ir pakeisti PVM srities Sąjungos teisės aktai ir, be kita ko, Šeštoji direktyva. Pagal PVM direktyvos 1 ir 3 konstatuojamąsias dalis Šeštosios direktyvos išdėstymas nauja redakcija buvo būtinas siekiant aiškiai ir racionaliai nauja struktūros ir formulavimo redakcija išdėstyti valstybių narių teisės aktus, kuriais reglamentuojamas PVM, suderinimo nuostatas, iš esmės nepadarant esminių pakeitimų. Todėl PVM direktyvos nuostatos iš esmės identiškos atitinkamoms Šeštosios direktyvos nuostatoms.

4 Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą, kuriame iš esmės pakartojama Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies formuluočių, „[PVM] apmokestinamas prekės teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

5 PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje, kurioje vartojamos iš esmės tokios pačios sąvokos kaip Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse, nustatyta:

„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.“

6 PVM direktyvos 12 straipsnio 1 ir 3 dalyse, kuriose iš esmės pakartojamos Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 3 dalies sąvokos, yra šios nuostatos:

„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:

<...>

b) žemės statybai tiekimą. <...>

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

7 PVM direktyvos 16 straipsnio pirmoje pastraipoje, kuri iš esmės atitinka Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalį, numatyta:

„Prekė, sudaranti apmokestinamojo asmens veiklai skirtą turto dalį, sunaudojimas privatiems apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų poreikiams tenkinti, arba jo realizavimas neatlygintinai, arba, platesne prasme, jo panaudojimas kitais nei verslo tikslais, laikomas prekės tiekimu už atlygą, kai PVM, sumokėtas už tas prekes ar jo sudedamąsias dalis, buvo visiškai arba iš dalies atskaitytas.“

8 PVM direktyvos 295 straipsnio 1 dalies 1 ir 3 punktuose, kaip Šeštosios direktyvos 25 straipsnio 2 dalies pirmoje ir trečiojoje pastraipose, taikant XII antraštinės dalies 2 skyrių „Kininkas“ apibrėžtas kaip „apmokestinamasis asmuo, kuris vykdo veiklą žemės, miškininkystės ar žuvininkystės srityje“, o „Kininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas“ – kaip „Kininkas, kuriam taikoma [nurodytame] skyriuje numatyta vienodo tarifo schema.“

9 PVM direktyvos 296 straipsnio 1 dalyje, kuri iš esmės atitinka Šeštosios direktyvos 25 straipsnio 1 dalį, nustatyta:

„Kai kininkams taikomos prastinės PVM procedūros ar 1 skyriuje nurodyta speciali schema gali sudaryti sunkumų, valstybės narės gali šiame skyriuje nustatyti tvarką kininkams taikyti vienodo tarifo schemą, skirtą kompensuoti PVM, kurį susigydami prekes ar paslaugas sumokėjo kininkai, kuriems taikomas vienodas tarifas.“

Nacionalinės teisės aktai

10 2004 m. kovo 11 d. Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymo (toliau – PVM įstatymas) 15 straipsnio 1, 2, 4 ir 5 dalyse numatyta:

„1. Apmokestinamieji asmenys – tai juridiniai asmenys, juridinio asmens statuso neturintys organizaciniai vienetai ir fiziniai asmenys, savarankiškai vykdančys 2 dalyje nurodytą ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

2. Ekonominė veikla apima bet kokią gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant gamtinių resursų gavybą arba žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų atstovų veiklą, net kai veiksmai buvo atlikti vieną kartą tokiomis aplinkybėmis, kurios rodo ketinimą vykdyti veiklą reguliariai. Ekonominė veikla taip pat apima materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimą siekiant gauti nuolatinių pajamų.

<...>

4. Jeigu fiziniai asmenys vykdo veiklą tik žemės, miškininkystės ar žuvininkystės srityje, apmokestinamaisiais asmenimis laikomi tik 96 straipsnio 1 dalyje nurodytų registravimo deklaraciją pateikę asmenys.

5. 4 dalies nuostata *mutatis mutandis* taikoma fiziniams asmenims, vykdančioms tik žemės ūkio veiklą kitomis nei šioje dalyje nurodytomis aplinkybėmis.“

11 PVM įstatymo 43 straipsnio 1 dalies 3 ir 9 punktuose nustatyta:

„1. Nuo mokesčio atleidžiami:

<...>

3) ūkininko, kuriam taikomas vienodas tarifas, vykdomas atliekant savo žemės ūkio veiklą pagamintų žemės ūkio produktų tiekimas ir žemės ūkio paslaugų teikimas;

<...>

9) kitos nei statybai ar užstatyti skirtos neužstatytos žemės tiekimas.“

Pagrindinės bylos ir prejudiciniai klausimai

Byla C-180/10

12 1996 m. J. Saby kaip fizinis asmuo, nevykdantis ekonominės veiklos, įsigijo žemės sklypą, pagal tuo metu galiojusią teritorijos planą priskirtą žemės ūkio paskirties teritorijai. Šis žemės sklypas jis naudojo žemės ūkio veiklai vykdyti nuo 1996 m. iki 1998 metų, o 1999 m. šią veiklą nutraukė.

13 1997 m. atitinkamas teritorijos planas buvo pakeistas ir aptariamas sklypas priskirtas vasarnamių statybai. Po šio pakeitimo J. Saby sklypą padalijo į 64 dalis ir nuo 2000 m. pradėjo jas laipsniškai pardavinėti fiziniams asmenims.

14 2007 m. rugsėjo 17 d. J. Saby kreipėsi individualaus išaiškinimo į *Minister Finansów*, siekdamas išsiaiškinti, ar pagal PVM įstatymo 15 straipsnio 1 dalį sklypo padalijimas į dalis ir šių dalių perleidimas skirtingiems pirkėjams turi būti laikomi PVM apmokestinamais sandoriais.

15 2007 m. gruodžio 13 d. individualiame išaiškiniame *Minister Finansów* nurodė, kad šie sandoriai yra ekonominė veikla, nes ūkininkas pagal PVM įstatymą laikomas apmokestinamuoju asmeniu, vykdančiu ekonominę veiklą, ir kad planuojamų sandorių apimtis bei reikšmė ir sklypo padalijimas į dalis rodo J. Saby ketinimą vykdyti pardavimo sandorius reguliariai.

16 J. S?aby d?l šio individualaus išaiškinimo pateik? skund?. *Wojewódzki S?d Administracyjny w Warszawie* panaikino *Minister Finansów* išaiškinim? ir nusprend?, kad iš šio atvejo faktin? aplinkybi? negalima daryti išvados, jog J. S?aby vykd? ar ketino vykdyti ekonomin? veikl? nekilnojamojo turto sandori? srityje, ta?iau jis vykd? žem?s ?kio veikl?, kuri tuo metu nebuvo apmokestinama PVM. Šio teismo nuomone, jokios aplinkyb?s neleidžia teigti, kad žem?s sklypas ?sigytas ketinant j? perparduoti, nes jis buvo ?sigytas žem?s ?kio veiklai vykdyti ir šiam tikslui buvo naudojamas. Padalijimas ir sklypo dali? pardavimas buvo teritorijos pl?tros plano pakeitimo, nepriklausan?io nuo J. S?aby, pasekm?. Tod?l, šio teismo nuomone, ieškovas pagrindin?je byloje neveik? kaip prekybininkas, kai ?sigijo nagrin?jam? žem?.

17 *Minister Finansów* pateik? kasacin? skund? d?l šio sprendimo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui. Jis tvirtina, kad nagrin?jama žem?, ?sigyta žem?s ?kio veiklai, buvo naudojama ne tik privatiems J. S?aby poreikiams, bet priskirta jo ?kiui ir tod?l naudojama ekonominei veiklai vykdyti.

18 Šiomis aplinkyb?mis *Naczelny S?d Administracyjny* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar fizinis asmuo, kuris žem?s sklype vykd? žem?s ?kio veikl?, v?liau d?l ne nuo jo priklausan?i? priežas?i? pasikeitus teritorijos pl?tros planams ši? veikl? nutrauk? ir pakeit? turto paskirt?, priskyr?s j? prie asmeninio turto, padalijo turt? ? mažesnes dalis (žem?s sklypus, skirtus vasarnamiams statyti) ir prad?jo j? pardavin?ti, turi b?ti laikomas PVM apmokestinamuoju asmeniu pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dal? ir Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 4 straipsnio 1 ir 2 dalis ir privalo mok?ti PVM už vykdom? prekybin? veikl??“

Byla C?181/10

19 Sutuoktiniai Ku? nuo 1996 m. yra žem?s ?kio valdos, ?sigytos kaip žem?s ?kio paskirties žem? be užstatymo teis?s, savininkai. Iki 2006 m. pabaigos jie ši? žem? naudojo žem?s ?kio veiklai vykdyti, t. y. žirgininkystei, paskui augino pašarus savo gyvuliams.

20 2004 m. gav? mokes?i? administratoriaus išaiškinim? sutuoktiniai Ku? ?siregistravo kaip PVM apmokestinamieji asmenys, nors, j? nuomone, j? ?kis priklauso asmeniniam turtui.

21 Pakeitus teritorijos pl?tros plan?, pagal kur? atitinkamas žem?s sklypas nuo to laiko priskirtas gyvenam?j? ir paslaug? paskirties pastat? statybai, retkar?iais ir neorganizuotai jie prad?jo pardavin?ti tam tikras ?kio dalis. Šie pardavimo sandoriai buvo apmokestininti PVM.

22 Sutuoktini? Ku? nuomone, šie sandoriai netur?jo b?ti apmokestinami PVM, nes jie susij? su j? asmeniniu turtu. Jie kreip?si ? Volomino apygardos mokes?i? inspekcijos direktori? d?l rašytinio šio klausimo išaiškinimo. 2008 m. birželio 13 d. individualiame išaiškinime šis direktorius laik?si nuomon?s, kad žem?s sklyp? pardavimas yra PVM apmokestinamas preki? tiekimas už atlyg?. Š? išaiškinim? patvirtino *Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie*.

23 Sutuoktiniai Ku? d?l šio išaiškinimo pateik? skund? *Wojewódzki S?d Administracyjny w Warszawie*. Šio nuomone, aptariam? statybai skirt? žem?s sklyp? pardavimas turi b?ti apmokestinamas PVM, motyvuojant tuo, kad, pirma, šie sklypai sudar? sutuoktini? Ku? žem?s ?kio dal? ir, antra, jie vykd? šiuos sandorius kaip prekybininkai. Šios dvi aplinkyb?s nepriklausomai viena nuo kitos pateisina ši? sandori? apmokestinim? PVM.

24 *Naczelny S?d Administracyjny*, kuriam sutuoktiniai Ku? pateik? kasacin? skund?, pirmiausia pastebi, kad jie, kaip ?kininkai, naudojosi PVM apmokestinimo vienodo tarifo schema. Tod?l šis

teismas klausia, ar aptariam? žem?s sklyp? pardavimas gali b?ti laikomas j? asmeninio turto perleidimu, kai ?sigijant šiuos žem?s sklypus PVM nebuvo atskaitytas. Be to, jis pabr?žia, kad atitinkami žem?s sklypai buvo naudojami ne tik žem?s ?kio produktams tiekti, bet taip pat ?kininko ir jo šeimos nari? privatiems poreikiams tenkinti.

25 Šiomis aplinkyb?mis *Naczelny S?d Administracyjny* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar ?kininkui, kuriam pagal [PVM] direktyvos 295 straipsnio 1 dalies 3 punkto nuostatas taikomas vienodas tarifas ir kuris parduoda savo žem?s ?kio veikloje naudotus žem?s sklypus, pagal savivaldyb?s teritorijos pl?tros plan? skirtus gyvenamiesiems ir paslaug? paskirties pastatams statyti, ta?iau ?sigytus kaip žem?s ?kio paskirties žem? (neapmokestinama PVM), taikomas šios direktyvos 16 straipsnis, pagal kur? tiekimu už atlyg? laikomas tik toks apmokestinamojo asmens veiklai skirtas turto naudojimas privatiems apmokestinamojo asmens poreikiams tenkinti arba kitais nei verslo tikslais, kai PVM, sumok?tas už t? turt?, buvo visiškai arba iš dalies atskaitytas?

2. [Jei b?t? atsakyta teigiamai], ar ?kininkas, kuriam pagal [PVM] direktyvos 295 straipsnio 1 dalies 3 punkto nuostatas taikomas vienodas tarifas, kuris parduoda savo žem?s ?kio veiklai vykdyti anks?iau naudotus žem?s sklypus, pagal savivaldyb?s teritorijos pl?tros plan? skirtus gyvenamiesiems ir paslaug? paskirties pastatams statyti, ta?iau ?sigytus kaip žem?s ?kio paskirties žem? (neapmokestinama PVM), d?l tokio pardavimo pagal ?prast? schem? turi b?ti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, privalan?iu mok?ti PVM?“

D?l prejudicini? klausim?

26 Savo prejudiciniais klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s nacionalinis teismas Teisingumo Teismo iš esm?s klausia, ar fizinis asmuo, vykd?s žem?s ?kio veikl? žem?s sklype, kuris ?sigytas kaip neapmokestinamas PVM ir pakeitus teritorijos pl?tros planus d?l nuo šio asmens valios nepriklausan?i? priežas?i? perkvalifikuotas ? statyboms skirt? žem?, turi b?ti laikomas PVM apmokestinamuoju asmeniu, kai nusprendžia š? sklyp? parduoti. Be to, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar tokiomis aplinkyb?mis „?kininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas“ pagal PVM direktyvos 295 straipsnio 1 dalies 3 punkt?, turi b?ti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, privalan?iu mok?ti PVM pagal ?prast? schem? ir ar jam taikomas šios direktyvos 16 straipsnis.

27 Vis? pirma reikia pažym?ti, kad iš aplinkybi? pagrindin?se bylose matyti, jog dalis pardavimo sandori? yra susij? su mokestiniu laikotarpiu iki Lenkijos Respublikos ?stojimo ? Europos S?jung?. Ta?iau Teisingumo Teismas turi teis? aiškinti Europos S?jungos teis? tik tiek, kiek tai susij? su jos taikymu naujoje valstyb?je nar?je nuo šios ?stojimo ? S?jung? datos (žr., be kita ko, 2007 m. kovo 6 d. Nutarties *Ceramika Parady?*, C?168/06, 22 punkt?). Tod?l toliau pateikti samprotavimai susij? tik su sandoriais, sudarytais po Lenkijos Respublikos ?stojimo ? S?jung? datos.

28 Taip pat pažym?tina, kad gin?ai pagrindin?se bylose susij? su laikotarpiu, kuriuo viena po kitos buvo taikomos Šeštoji direktyva ir PVM direktyva. Ta?iau atsakant ? prejudicinius klausimus nereikia išskirti ši? direktyv? nuostat?, nes jas reikia laikyti iš esm?s turin?iomis identišk? reikšm? išaiškinimui, kur? Teisingumo Teismas turi pateikti šioje byloje.

29 Kalbant apie esm?, iš prašym? priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pagrindin?se bylose nagrin?jami žem?s sklypai buvo perkvalifikuoti ? statybai skirt? žem? pakeitus teritorij? pl?tros planus d?l nuo J. S?aby ir sutuoktini? Ku? valios nepriklausan?i? priežas?i?.

30 PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalimi valstyb?ms nar?ms suteikiama galimyb?

apmokestinamuoju asmeniu laikyti bet kur? asmen?, kuris retkar?iais vykdo sandorius, priskirtus PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje numatytai veiklai, ir net vienkartin? žem?s statybai tiekim?.

31 Lenkijos vyriausyb? tvirtina pasinaudojusi šia nuostata jai suteikiama galimybe kai ? nacionalin?s teis?s nuostatas ?trauk? PVM ?statymo 15 straipsnio 2 dal?, pagal kuri? „ekonomin? veikla apima bet koki? gamintoj?, prekybinink? ar paslaugas teikian?i? asmen? veikl? <...>, net kai veiksmai buvo atlikti vien? kart? tokiomis aplinkyb?mis, kurios rod? ketinim? vykdyti veikl? reguliariai <...>.“

32 Ta?iau nei iš prašym? priimti prejudicin? sprendim?, nei iš PVM ?statymo 15 straipsnio 2 dalies n?ra aišku, ar Lenkijos Respublika iš tikr?j? ?gyvendino PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dal?, o tai patikrinti turi nacionalinis teismas.

33 Šiuo klausimu reikia pažym?ti, kad šia nuostata numatyta teis?, o ne pareiga valstyb?ms nar?ms. Iš to matyti, kad valstyb?s nar?s, nor?damos pasinaudoti šioje nuostatoje numatyta teise, turi pasirinkti ja remtis (pagal analogij? žr. 2009 m. birželio 4 d. Sprendimo *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, Rink. p. I-4629, 51 ir 52 punktus).

34 Pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? perkeliant direktyv? ? vidaus teis? jos nuostat? neb?tina formaliai ir pažodžiui perkelti ? aiškias ir specialias teis?s normas, gali pakakti bendro teisinio konteksto, jeigu jis pakankamai aiškiai ir tiksliai užtikrina visapus? direktyvos veiksmingum? (pagal analogij? žr. min?to Sprendimo *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft* 40 punkt?).

35 Jeigu nacionalinis teismas konstatuot?, kad atitinkama valstyb? nar? pasinaudojo PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalyje numatyta teise, žem?s statybai tiekimas turi b?ti laikomas apmokestinamu PVM pagal nacionalin?s teis?s aktus, neatsižvelgiant ? tai, ar sandoris yra nuolatinio pob?džio ir ar asmuo, atlik?s tiekim?, vykdo gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikian?io asmens veikl?, jeigu šis sandoris n?ra tik savininko nuosavyb?s teis?s ?gyvendinimas.

36 Šiuo klausimu iš teismo praktikos matyti, kad savininko nuosavyb?s teis?s ?gyvendinimas pats savaime negali b?ti laikomas ekonomine veikla (žr. 1996 m. birželio 20 d. Sprendimo *Wellcome Trust*, C-155/94, Rink. p. I-3013, 32 punkt?).

37 Reikia patikslinti, kad šiuo atveju ?vykdyt? pardavimo sandori? skai?ius ir apimtis patys savaime n?ra esminiai. Kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, pardavimo sandorio apimtis negali b?ti kriterijus, pagal kur? atskiriama ?kio subjekto, veikian?io kaip privatus asmuo, veikla, kuri nepatenka ? šios direktyvos taikymo srit?, nuo ?kio subjekto veiklos, kuri? vykdant sudaryti sandoriai laikomi ekonomine veikla. Teisingumo Teismas pažym?jo, kad reikšmingus pardavimo sandorius taip pat gali sudaryti ?kio subjektai, veikdami kaip privat?s asmenys (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Wellcome Trust* 37 punkt?).

38 Taip pat vien aplinkyb?, jog prieš perleidim? suinteresuotasis asmuo žem?s sklyp? padalijo, siekdamas gauti geriausi? bendr? kain?, n?ra esmin?, kaip ir ši? sandori? sudarymo trukm? ar iš j? gaut? pajam? dydis. Iš ties? visos šios aplinkyb?s gali b?ti susijusios su suinteresuotojo asmens asmeninio turto valdymu.

39 Ta?iau taip n?ra, jeigu suinteresuotasis asmuo pradeda aktyvius prekybos žeme veiksmus ir imasi panaši? priemoni? ? gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikian?io asmens, kaip jie apibr?žti PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje, naudojamas priemonės.

40 Tokie aktyv?s veiksmai vis? prima gali b?ti ši? žem?s sklyp? parengimo darb? atlikimas ir

rinkodaros priemoni? ?gyvendinimas.

41 Šie veiksmai paprastai nepatenka ? asmeninio turto valdym?, ir tokiu atveju statybai skirtos žem?s tiekimas negali b?ti laikomas tik savininko nuosavyb?s teisi? ?gyvendinimu.

42 Jeigu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas konstatuot?, kad Lenkijos Respublika nepasinaudojo galimybe, numatyta PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalyje, reik?t? išnagrin?ti, ar pagrindin?je byloje nagrin?jamas sandoris yra apmokestinamas pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dal?.

43 Pagal ši? nuostat? apmokestinamojo asmens s?voka apibr?žiama nurodant ekonomin?s veiklos s?vok?. Iš ties? d?l to, kad vykdo toki? veikl?, asmuo laikomas apmokestinamuoju asmeniu (žr. 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Fini H*, C?32/03, Rink. p. I?1599, 19 punkt?).

44 Šiuo aspektu reikia priminti, kad PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje s?voka „ekonomin? veikla“ apibr?žta kaip apimanti bet koki? gamintoj?, prekybinink? ar paslaugas teikian?i? asmen? veikl?, vis? pirma materialiojo ar nematerialiojo turto naudojim? siekiant gauti nuolatini? pajam?.

45 Pagal nusistov?jusi? teismo praktik? tik turto ?sigijimas ar tik pardavimas negali b?ti laikomas turto naudojimu siekiant gauti nuolatini? pajam?, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dal?, nes vienintelis atlygis už šiuos sandorius yra galimas pelnas iš šio turto pardavimo. Iš esm?s šie sandoriai savaime negali b?ti laikomi ekonomine veikla, kaip tai suprantama šioje direktyvoje (žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *EDM*, C?77/01, Rink. p. I?4295, 58 punkt? ir 2004 m. spalio 21 d. Sprendimo *BBL*, C?8/03, Rink. p. I?10157, 39 punkt?).

46 Turi b?ti taikomi šio sprendimo 37–41 punktuose nurodyti kriterijai.

47 Kalbant apie PVM direktyvos 16 straipsn?, reikia pažym?ti, kad, kaip matyti iš jo formuluot?s, jis taikomas tada, kai PVM, sumok?tas už atitinkamas prekes ar j? sudedam?sius dalis, buvo visiškai arba iš dalies atskaitytas. Šiuo klausimu iš prašym? priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad ieškovai pagrindin?se bylose ?sigijo atitinkamus žem?s sklypus kaip neapmokestinamus PVM. Tod?l ?sigijus šiuos sklypus PVM negal?jo b?ti atskaitytas. Remiantis tuo darytina išvada, kad 16 straipsnis netaikomas tokioje situacijoje, kaip antai nagrin?jama pagrindin?se bylose.

48 Be to, atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, aplinkyb?, kad ieškovai byloje C?181/10 d?l savo vykdomos žem?s ?kio veiklos užsiregistravo kaip PVM apmokestinamieji asmenys, kuriems taikoma vienodo tarifo schema, n?ra reikšminga. Iš ties?, kaip teisingai pastebi Lenkijos vyriausyb? ir Europos Komisija, sandoriams, kitiems nei žem?s ?kio produkcijos tiekimas ir žem?s ?kio paslaug? teikimas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 295 straipsnio 1 dal?, sudarytiems ?kininko, kuriam taikomas vienodas tarifas, vykdam? žem?s ?kio veikl? taikoma ?prasta šios direktyvos schema (žr. 2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Harbs*, C?321/02, Rink. p. I?7101, 31 ir 36 punktus ir 2005 m. geguž?s 26 d. Sprendimo *Stadt Sundern*, C-43/04, Rink. p. I?4491, 20 punkt?).

49 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pateiktus klausimus reikia atsakyti, jog statybai skirtos žem?s tiekimas turi b?ti laikomas apmokestinamu PVM pagal valstyb?s nar?s nacionalin?s teis?s aktus, jeigu ši valstyb? nar? pasinaudojo PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalyje numatyta teise, neatsižvelgiant ? tai, ar sandoris yra nuolatinio pob?džio, arba ? tai, ar tiekim? atlik?s asmuo vykdo gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikian?io asmens veikl?, jeigu šis sandoris n?ra tik savininko nuosavyb?s teisi? ?gyvendinimas.

50 Fizinis asmuo, vykdomas žemės ūkio veiklą žemės sklype, perkvalifikuotame žemės statybai dėl nuo šio asmens valios nepriklausančių priežasčių pakeitus teritorijos planus, neturi būti laikomas PVM apmokestinamuoju asmeniu pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį ir 12 straipsnio 1 dalį, kai mągina parduoti šį sklypą, jeigu toks pardavimas patenka į šio asmens privataus turto valdymą.

51 Tačiau jeigu vykdydamas šiuos pardavimo sandorius šis asmuo imasi aktyvių prekybos žemėje veiksmų, naudodamas priemones, panašias į gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens, kaip jie suprantami pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą, naudojamas priemones, šis asmuo turi būti laikomas vykdančiu „ekonominę veiklą“, kaip tai suprantama pagal šį straipsnį, ir todėl – PVM apmokestinamuoju asmeniu.

52 Aplinkybė, kad šis asmuo yra „Ūkininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas“ pagal PVM direktyvos 295 straipsnio 1 dalies 3 punktą, šiuo atžvilgiu nėra svarbi.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

53 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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:

Statybai skirtos žemės tiekimui reikia laikyti apmokestinamu pridėtinės vertės mokesčiu pagal valstybės narės nacionalinės teisės aktus, jeigu ši valstybė pasinaudojo 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2006 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 2006/138/EB, 12 straipsnio 1 dalyje numatyta teise, neatsižvelgiant į tai, ar sandoris yra nuolatinio pobūdžio, arba į tai, ar tiekimui atlikęs asmuo vykdo gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens veiklą, jeigu šis sandoris nėra tik savininko nuosavybės teisių gyvendinimas.

Fizinis asmuo, vykdomas žemės ūkio veiklą žemės sklype, perkvalifikuotame žemės statybai dėl nuo šio asmens valios nepriklausančių priežasčių pakeitus teritorijos planus, neturi būti laikomas pridėtinės vertės mokesčio apmokestinamuoju asmeniu pagal Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2006/138, 9 straipsnio 1 dalį ir 12 straipsnio 1 dalį, kai mągina parduoti šį sklypą, jeigu šis pardavimo sandoris patenka į šio asmens privataus turto valdymą.

Tačiau jeigu vykdydamas šiuos pardavimo sandorius šis asmuo imasi aktyvių prekybos žemėje veiksmų, naudodamas priemones, panašias į gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens, kaip jie suprantami pagal Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2006/138, 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą, naudojamas priemones, šis asmuo turi būti laikomas vykdančiu „ekonominę veiklą“, kaip tai suprantama pagal šį straipsnį, ir todėl – laikomas pridėtinės vertės mokesčio apmokestinamuoju asmeniu.

Aplinkybė, kad šis asmuo yra „Ūkininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas“ pagal Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2006/138, 295 straipsnio 1 dalies 3 punktą, šiuo atžvilgiu nėra svarbi.

Parašai.

* Proceso kalba: lenk?.