

GENERALINIO ADVOKATO

JÁN MAZÁK IŠVADA,

pateikta 2011 m. balandžio 12 d.(1)

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

Jarosław Saby

prieš

Minister Finansów (C-180/10)

ir

Emilian Kuś

Halina Jeziorska-Kuś

prieš

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (C-181/10)

(*Naczelny Sąd Administracyjny* (Lenkija) pateikti prašymai priimti prejudicinį sprendimą)

„Pridėtinės vertės mokestis – Apmokestinamasis asmuo – Ekonominė veikla – Įsigytos žemės
?kio paskirties žemės, kurios paskirtis vėliau buvo pakeista ? žemės statyboms, pardavimas“

1. Ar asmuo, laipsniškai parduodantis žemės sklypus, kurie iš pradžių sudarė vieną žemės
?kio paskirties sklypą, skirtą žemės ?kio veiklai vykdyti, kurio paskirtis vėliau vietiniame teritorijos
plėtros plane buvo pakeista, perkvalifikuojant žemės paskirtį ? žemei, skirtą vasarnamiams ar
gyvenamiesiems ir paslaugų paskirties pastatams statyti, turi būti laikomas apmokestinamuoju
asmeniu pridėtinės vertės mokesčio atžvilgiu (toliau – PVM)?

2. Atsakymas ? šis klausimas yra reikšmingas tiek J. Saby (ieškovas pagrindinėje byloje, byla
C-180/10), tiek Emilianui Kuś ir Halinai Jeziorska-Kuś (ieškovai pagrindinėje byloje, byla
C-181/10), kurie kreipėsi ? kompetentingas mokesčių institucijas dėl individualaus išaiškinimo dėl
žemės sklypų pardavimo apmokestinimo PVM.

3. J. Saby atvejis susijęs su laipsniškai parduodamais atidalytais žemės sklypais, kurie
sudarė 1996 m. įsigytą žemės sklypą. Tada minėtas sklypas teritorijos plėtros planuose buvo
priskirtas žemės ?kio paskirties teritorijai. J. Saby, kaip fizinis asmuo, nevykdantis ekonominės
veiklos, įsigijo ketindamas vykdyti žemės ?kio veiklą, kuri vykdė nuo 1996 m. iki 1998 metų.
1997 m. keičiant teritorijos plėtros planą, minėto sklypo paskirtis buvo pakeista ? vasarnamių
statybos paskirtimi. 1999 m. J. Saby šis sklypas padalijo ? 64 dalis ir pradėjo juos pardavinėti.

Pirmasis sklypas parduotas 2000 m.

4. E. Ku? ir H. Jeziorska-Ku? atvejis susij?s su retkar?iais sudaromais ?em?s sklyp?, priklausan?i? j? ?em?s ?kio valdai, pardavimo sandoriais. Tiksliau tariant, 2004 m. jie sudar? 13 sklyp? pardavimo sandori?, i? kuri? 9 sudaryti po 2004 m. gegu?ž?s 1 d., 14 analogišk? sandori? sudaryta 2005 m. ir 20 – 2006 metais. E. Ku? ir H. Jeziorska-Ku? ?sigijo ?em?s ?kio vald? kaip ?em?s ?kio paskirties ?em? be u?statymo teis?s ir naudojo ši? ?em? ?em?s ?kio veiklai vykdyti. Šiuo pagrindu jie ?siregistravo kaip apmokestinamieji asmenys, kuriems taikoma vienodo PVM tarifo schema, prieš tai 2004 m. gav? mokes?i? administratoriaus išaiškinim? šiuo klausimu. Kei?iant vietin? pl?tros plan? dalis ?em?s ?kio paskirties sklyp? buvo priskirti gyvenam?j? ir paslaug? paskirties pastat? statybai.

5. Abiem šiais atvejais kompetentingos mokes?i? institucijos nusprend?, kad ?em?s sklyp? pardavimas tur?jo b?ti apmokestinamas PVM. Nesutikdami su tokiu ai?kinimu, J. S?aby bei E. Ku? ir H. Jeziorska-Ku? kreip?si ? administracin? apeliacin? teism?.

6. *Naczelny S?d Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) (Lenkija) Teisingumo Teismui pateik? tris prejudicinius klausimus, kuri? vienas susij?s su J. S?aby, kiti du – su E. Ku? ir H. Jeziorska-Ku?, kilusius nagrin?jant kasacinius skundus d?l administracinio teismo sprendim?.

7. Klausimas, susij?s su byla *S?aby prieš Minister Finansów* (finans? ministras) (byla C?180/10), formuluojamas taip:

„Ar fizinis asmuo, kuris ?em?s sklype vykdo ?em?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?, priskirdamas j? prie asmeninio turto, padalijo turt? ? mažesnes dalis (?em?s sklypus, skirtus vasarnamiams statyti) ir prad?jo j? pardavin?ti, turi b?ti laikomas apmokestinamuoju asmeniu PVM at?vilgiu pagal Direktyvos 2006/112/EB(2) 9 straipsnio 1 dalies ir Šeštosios direktyvos 77/388/EEB(3) 4 straipsnio 1 ir 2 dali? nuostatas ir privalo mok?ti PVM už vykdom? prekybin? veikl??“

8. Du klausimai, pateikti byloje *Ku? prieš Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie* (Varšuvos mokes?i? inspekcijos direktorius) (byla C?181/10), formuluojami taip:

„1. Ar ?kininkui, kuriam pagal Direktyvos 2006/112 295 straipsnio 1 dalies 3 punkto nuostatas taikomas vienodas tarifas ir kuris parduoda savo ?em?s ?kio veikloje naudotus ?em?s sklypus, pagal savivaldyb?s teritorijos pl?tros plan? skirtus gyvenamiesiems ir paslaug? paskirties pastatams statyti, ta?iau ?sigytus kaip ?em?s ?kio paskirties ?em? (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. Ar ?kininkas, kuriam pagal Direktyvos 2006/112 295 straipsnio 1 dalies 3 punkto nuostatas taikomas vienodas tarifas, kuris parduoda savo ?em?s ?kio veiklai vykdyti anks?iau naudotus ?em?s sklypus, pagal savivaldyb?s teritorijos pl?tros plan? skirtus gyvenamiesiems ir paslaug? paskirties pastatams statyti, ta?iau ?sigytus kaip ?em?s ?kio paskirties ?em? (neapmokestinama PVM), d?l tokio pardavimo pagal ?prast? schem? turi b?ti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, privalan?iu mok?ti PVM?“

Teisinis pagrindas

Direktyva 2006/112 (4)

9. Remiantis Direktyvos 2006/112(5) 2 straipsnio 1 dalies a punktu, PVM apmokestinamas prekė teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

10. Direktyvos 2006/112(6) 9 straipsnio 1 dalies formuluotė tokia:

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

„Ekonomine veikla“ laikoma 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.“

11. Direktyvos 2006/112 16 straipsnio antroje pastraipoje numatyta:

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

12. Direktyvos 2006/112 296 straipsnio 1 dalyje numatyta:

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

Nacionalinės teisės nuostatos

13. 2004 m. kovo 11 d. Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymo (toliau – „PVM įstatymas“) 15 straipsnyje nustatyta:

„1. Apmokestinamieji asmenys – tai juridiniai asmenys, juridinio asmens statuso neturintys organizaciniai vienetai ir fiziniai asmenys, savarankiškai vykdantys 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, kurias rodo ketinimų vykdyti veiklą reguliariai. Ekonominė veikla taip pat apima materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimą siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

<...>

14. PVM įstatymo 43 straipsnyje nustatyta:

„Nuo mokesčio atleidžiami:

<...>

3) ūkininko, kuriam taikomas vienodas tarifas, vykdomas atliekant savo žemės ūkio veiklą

pagamint? žem?s ?kio produkt? tiekimas ir žem?s ?kio paslaug? teikimas;

<...>

9) kitos nei statybai ar užstatyti skirtos neužstatytos žem?s tiekimas;

<...>“

Vertinimas

D?I prejudicinio klausimo byloje C?180/10

15. Šiuo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nori sužinoti, ar s?vokos „apmokestinamasis asmuo“ PVM atžvilgiu, nurodytos Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalyje, apibr?žimas taip pat apima asmen?, kaip antai J. S?aby, kuris nuo 2000 m.(7) laipsniškai pardav? 64 žem?s sklypus, pagal teritorijos pl?tros plan? skirtus vasarnamiams statyti.

16. Faktin? J. S?aby situacij? galima apib?dinti taip:

- 1996 m. J. S?aby ?sigijo š? sklyp? kaip žem?s ?kio paskirties žem?,
- žem?s ?kio veikla šiame sklype faktiškai buvo vykdoma nuo 1996 m. iki 1998 met?,
- 1997 m. kei?iant teritorijos pl?tros plan? min?tas žem?s sklypas buvo perkvalifikuotas ? žem?, skirt? vasarnamiams statyti, ir
- 1999 m. nutrauk?s žem?s ?kio veikl? šiame sklype ir priskyr?s š? sklyp? prie asmeninio turto, J. S?aby j? padalijo ? 64 sklypus ir prad?jo juos pardavin?ti.

17. Kadangi Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalyje apmokestinamojo asmens s?voka apibr?žiama nurodant ekonomin?s veiklos s?vok? arba, kitaip tariant, tokios veiklos vykdymas lemia vertinim? kaip apmokestinamojo asmens(8), pagrindinis atsakymo ? pateikt? klausim? aspektas yra tai, ar statybai skirtos žem?s sklyp? laipsniško pardavimo sandoriai laikomi ekonomine veikla.

18. Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalyje ši „ekonomin?s veiklos“ s?voka apibr?žta kaip apimanti visoki? gamintoj?, prekybinink? ir paslaugas teikian?i? asmen? veikl?, vis? pirma materialiojo ir nematerialiojo turto naudojim?, siekiant gauti nuolatini? pajam?. Pagal bendros PVM sistemos neutralumo principo reikalavimus ši „naudojimo“ s?voka apima visus šiuos sandorius, neatsižvelgiant ? j? teisin? form?(9).

19. Mano nuomone, neatrodo gin?ytina, kad statybai skirtos žem?s pardavimas yra vienas tokio materialiojo turto naudojimo b?d?(10), ypa? jei atsižvelgsime ? tai, kad žem?s statybai pardavimas, kaip prekiz? tiekimas už atlyg?, yra vienas iš PVM apmokestinam? sandori? pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a punkt? kartu su jos 14 straipsnio 1 dalimi.

20. Tad lieka nustatyti, ar žem?s sklypai laipsniškai buvo parduodami siekiant gauti nuolatini? pajam?.

21. Šiuo atžvilgiu nereikia pamiršti, kad klausimas, ar atitinkama veikla buvo vykdoma siekiant gauti nuolatini? pajam?, yra fakto klausimas, kur? turi ?vertinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, atsižvelgdamas ? visas bylos aplinkybes(11). Atsižvelgiant ? srities, kuri? apima apmokestinamojo asmens ir ekonomin?s veiklos s?vokos, objektyv? pob?d?, šiame vertinime atitinkamos veiklos tikslai ir rezultatai n?ra svarb?s(12).

22. Teisingumo Teismas jau yra sprend?s klausim?, ar turto naudojimas buvo vykdomas siekiant gauti nuolatini? pajam?, byloje, kurioje priimtas Sprendimas *van Tiem*(13). Šiame sprendime Teisingumo Teismas pripažino, kad turto naudojimas, suteikiant nekilnojamojo turto užstatymo teis?, turi b?ti vertinamas kaip vykdomas siekiant gauti nuolatini? pajam?, net jei min?ta teis? buvo suteikta nustatytam laikotarpiui.

23. Šiuo atveju turto naudojim? sudaro laipsniškai vykdomas 64 statybai skirtos žem?s sklyp?, iš pradži? sudariusi? žem?s ?kio paskirties sklyp?, pardavimas. Iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad žem?s savininkas š? turt? padalijo, ketindamas laipsniškai parduoti kaip atskirus sklypus.

24. Mano nuomone, šis faktas pats savaime, tai yra žem?s sklypo padalijimas ? atskiras dalis prieš jo pardavim?, skatina daryti išvad?, kad min?to sklypo savininkas veik? ketindamas reguliariai pardavin?ti sklypus ir taip gauti nuolatini? pajam?. Ši išvada remiasi ne tik žem?s sklyp? pardavimo apimtimi, bet ir ši? veiksm? pasikartojan?iu pob?džiu.

25. Ši išvada galioja neatsižvelgiant ? tai, ar žem?s sklypo savininkas j? ?sigijo ketindamas perparduoti. Jei sutiktume su J. S?aby argumentu, kuriuo taip pat r?m?si pirmosios instancijos nacionalinis teismas, kuris šiuo atveju iš esm?s buvo toks, kad laipsniškai atskiromis dalimis parduodamas žem?s sklypas nebuvo ?sigytas ketinant j? perparduoti, tai galiausiai sukelt? gr?sm? bendros PVM sistemos neutralumo principui, pagal kur? draudžiama tokius pa?ius sandorius sudaran?ius ?kio subjektus vertinti skirtingai apmokestinant PVM(14). Iš ties?, kaip teisingai pasteb?jo Lenkijos Respublika, sklyp? statybai pardavimo sandoriai, sudaryti asmens, kuris ?sigijo min?tus sklypus kaip žem?s ?kio paskirties žem? ir ketino juose vykdyti žem?s ?kio veikl?, nesiskiria nuo t?, kurie yra sudaryti asmens, ?sigijusio žem?s ?kio paskirties sklyp? su ketinimais pakeitus teritorijos pl?tros plan? j? perparduoti.

26. Tod?l konstatuotina, kad pirk?jo ketinimai ?sigyjant žem?s sklyp?, kuris v?liau buvo padalytas siekiant laipsniškai j? parduoti, neturi ?takos min?t? pardavimo sandori? priskyrimui prie ekonomin?s veiklos, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies antr? pastraip?.

27. Kadangi pateiktame klausime prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas akcentavo fakt?, kad aptariamas žem?s sklypas prieš parduodant buvo priskirtas prie asmeninio turto min?to sklypo savininko vykdomos žem?s ?kio veiklos atžvilgiu, dar reikia išsiaiškinti, ar J. S?aby min?to žem?s sklypo laipsniškai atskiromis dalimis nepardav? kaip privatus asmuo. Iš ties?, kaip matyti iš teismo praktikos, apmokestinamasis asmuo, sudarydamas sandor? kaip privatus asmuo, neveikia kaip apmokestinamasis asmuo, tod?l toks sandoris n?ra apmokestinamas PVM(15).

28. Žinoma, tiesa, kad pagal teismo praktik?, išplaukian?i? iš sprendimo byloje *Armbrecht*(16), kai apmokestinamasis asmuo PVM atžvilgiu parduoda turt?, kurio jis nepriskyr? prie turto, naudojamo savo veiklai vykdyti, j? priskirdamas prie asmeniniais tikslais naudojamo turto, parduodamas š? turt? jis neveikia kaip apmokestinamasis asmuo. Tad toks sandoris nepatenka ? PVM taikymo srit?.

29. Tačiau pažymėtina, kad toks turto skirstymas atliekamas veiklos, dėl kurios asmuo laikomas apmokestinamuoju asmeniu PVM atžvilgiu, atžvilgiu.

30. Taigi šiuo atveju J. Sėaby žemės sklypą, laipsniškai parduodamą atskiromis dalimis, priskyrė prie asmeninio turto savo vykdomos žemės ūkio veiklos atžvilgiu. Tačiau J. Sėaby laikomas apmokestinamuoju asmeniu PVM atžvilgiu ne dėl savo vykdomos žemės ūkio veiklos, o dėl laipsniškai vykdomo žemės sklypą pardavimo.

31. Dėl šios priežasties argumentas, kad J. Sėaby priskyrė parduodamą turtą prie asmeninio turto, šiuo atveju nėra svarbus.

32. Taigi, siekdamas nustatyti, ar asmuo yra apmokestinamasis asmuo PVM atžvilgiu pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį, nacionalinis teismas, atsižvelgdamas į visas bylos aplinkybes, ypač į aplinkybes, rodančias ketinimą minėtus sandorius vykdyti reguliariai, turi įvertinti, ar atitinkamas turtas yra naudojamas, t.y. laipsniškai parduodamas siekiant gauti nuolatinių pajamų. Šiuo atžvilgiu nėra svarbus faktas, kad atitinkamas turtas buvo įsigytas neketinant jį parduoti, ar faktas, kad atitinkamą turtą savininkas priskyrė asmeniniam turtui, kiek tai susiję su veikla, dėl kurios jis nelaikomas apmokestinamuoju asmeniu PVM atžvilgiu.

Dėl prejudicinių klausimų byloje C-181/10

33. Mano nuomone, klausimus reikia sukeisti vietomis, atsižvelgiant į ryšį tarp klausimo, pateikto byloje C-180/10, ir antrojo klausimo, pateikto byloje C-181/10.

Dėl antrojo klausimo

34. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kaip ir byloje C-180/10, nori sužinoti, ar E. Ku ir H. Jeziorska-Ku turi būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis PVM atžvilgiu dėl 47 sandorių, susijusių su žemės sklypų pardavimu 2004 m.– 2006 m.

35. E. Ku ir H. Jeziorska-Ku, kaip ir J. Sėaby, pardavė žemės sklypus, įsigytus kaip žemės ūkio paskirties žemę. Minėti žemę jie naudojo žemės ūkio veiklai vykdyti net ir po žemės sklypų priskyrimo sklypams, skirtiems gyvenamiesiems ir paslaugų paskirties pastatams statyti pakeitus teritorijos planą. Skirtingai nuo J. Sėaby, jie dėl savo vykdomos žemės ūkio veiklos įsiregistravo kaip apmokestinamieji asmenys, kuriems taikomas vienodas PVM tarifas.

36. Atsižvelgdamas į siūlomą atsakymą byloje C-180/10, šioje byloje nacionalinis teismas, atsižvelgdamas į visas bylos aplinkybes, ir ypač į aplinkybes, rodančias ketinimą minėtus sandorius vykdyti reguliariai, taip pat turi įvertinti, ar atitinkamas turtas naudojamas, t.y. laipsniškai parduodamas siekiant gauti nuolatinių pajamų.

37. Papildomai pabrėžtina, kad E. Ku ir H. Jeziorska-Ku pateiktas argumentas, jog ateityje jie neketino tęsti prekybos žemės sklypais, nėra svarbus.

38. Jeigu atliktas vertinimas nacionalinis teismas padarytų išvadą, kad atitinkami pardavimo sandoriai buvo vykdomi siekiant gauti nuolatinių pajamų, E. Ku ir H. Jeziorska-Ku turėtų būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis PVM atžvilgiu ne tik dėl jų vykdomos žemės ūkio veiklos, bet ir minėtų sandorių.

39. Tokiu atveju E. Ku ir H. Jeziorska-Ku žemės sklypą, susijusį su žemės ūkio nuosavybe, pardavimo atžvilgiu būtų laikomi apmokestinamaisiais asmenimis PVM atžvilgiu pagal prastą schemą, nepaisant jo, kaip ūkininkų, kuriems taikoma vienodo tarifo schema, numatyta Direktyvos 2006/112 XII antraštinės dalies 2 skyriuje, statuso. Ši išvada paremta Teisingumo Teismo praktika,

pagal kuri? ?kininko, kuriam taikomas vienodas tarifas, vykdam? žem?s ?kio veiki? sudarytiems kitiems nei žem?s ?kio produkt? tiekimas ir žem?s ?kio paslaug? teikimas sandoriams taikoma bendroji Direktyvos 2006/112 schema(17).

D?l pirmojo klausimo

40. Šiuo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nori sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 16 straipsnis, pagal kur? prek?, sudaran?i? apmokestinamojo asmens veiklai skirt? turto dal?, naudojimas privatiems apmokestinamojo asmens ar jo darbuotoj? poreikiams tenkinti arba j? realizavimas neatlygintinai, arba platesne prasme – j? panaudojimas kitais nei verslo tikslais, laikomas prek? tiekimu už atlyg?, kai PVM, sumok?tas už tas prekes ar j? sudedam?sias dalis, buvo visiškai arba iš dalies atskaitytas, taikomas ?kininkui, kuriam taikomas vienodas tarifas pagal Direktyvos 2006/112/EB 295 straipsnio 1 dalies 3 punkto nuostatas 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).

41. Mano nuomone, šiuo atžvilgiu direktyvos 16 straipsnis netaikomas E. Ku? ir H. Jeziorska-Ku? sudarytiems sandoriams, kai laipsniškai parduodami j? žem?s ?kio nuosavybei priklausantys žem?s sklypai.

42. Kaip teisingai rašytin?se pastabose pažym?jo Europos Komisija, kai pasikei?ia žem?s ?kio paskirties žem?s dali?, sudaran?i? ?kininko, kuriam taikomas vienodas tarifas, žem?s ?kio valdos sud?tin? dal?, paskirtis ir šios nuosavyb?s dalys neb?ra skirtos žem?s ?kio gamybai, suteikiant galimyb? jas laipsniškai perleisti, visuomet dar yra ir turto, priskirto atitinkamo apmokestinamojo asmens veiklai, naudojimas ekonominiais tikslais. Tad tai n?ra turto, kur? apmokestinamasis asmuo priskiria privatiems poreikiams ar kitiems nei savo ekonomin?s veiklos tikslams, naudojimas, kaip nustatyta šios direktyvos 16 straipsnyje.

Išvada

43. Atsižvelgdamas ? išd?stytus samprotavimus, si?lau Teisingumo Teismui taip atsakyti ? *Naczelny S?d Administracyjny* pateiktus prejudicinius klausimus:

„1. Siekdamas nustatyti, ar asmuo yra apmokestinamasis asmuo prid?tin?s vert?s mokes?io atžvilgiu pagal 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 9 straipsnio 1 dal?, nacionalinis teismas, atsižvelgdamas ? visas konkretaus atvejo aplinkybes, ypa? ? aplinkybes, rodan?ias ketinim? min?tus sandorius vykdyti reguliariai, turi ?vertinti, ar atitinkamas turtas naudojamas, t.y. laipsniškai parduodamas siekiant gauti nuolatini? pajam?. Šiuo atžvilgiu faktas, kad atitinkamas turtas buvo ?sigytas neketinant jo parduoti, ar faktas, kad atitinkamas turtas savininko buvo priskirtas prie asmeninio turto, kiek tai susij? su veikla, d?l kurios jis nelaikomas apmokestinamuoju asmeniu prid?tin?s vert?s mokes?io atžvilgiu, n?ra svarbus.

2. Asmuo, laipsniškai parduodantis žem?s sklypus, susijusius su žem?s ?kio nuosavybe, ši? sandori? atžvilgiu laikomas apmokestinamuoju asmeniu prid?tin?s vert?s mokes?io atžvilgiu pagal ?prast? schem?, nepaisant jo, kaip ?kininko, kuriam taikoma vienodo tarifo schema, numatyta Direktyvos 2006/112 XII antraštin?s dalies 2 skyriuje, statuso.

3. Direktyvos 2006/112 16 straipsnis netaikomas ?kininkui, kuriam pagal min?tos direktyvos 295 straipsn? taikoma vienodo tarifo schema, ir kuris laipsniškai parduoda žem?s sklypus, skirtus gyvenamiesiems ir paslaug? paskirties pastatams statyti, suformuotus padalijus nuosav? žem?s ?kio paskirties žem?..“

1 – Originalo kalba: pranc?z?.

2 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, p. 1).

3 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva d?l 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, toliau – Šeštoji direktyva).

4 – Atsižvelgiant ? laikotarp?, per kur? ?vyko bylos C-180/10 aplinkyb?s, taikomos tiek Šeštoji direktyva, tiek nuo 2007 m. sausio 1 d. j? panaikinusi ir pakeitusi Direktyva 2006/112. Šioje išvadoje remsiuosi tik taikytinomis Direktyvos 2006/112 nuostatomis, nes min?tos nuostatos iš esm?s yra analogiškos atitinkamoms Šeštosios direktyvos nuostatomis.

5 Ši nuostata atitinka Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkt?.

6 Ši nuostata atitinka Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalis.

7 – Šiuo atžvilgiu pažym?tina, jog daroma prielaida, kad žem?s sklyp? pardavimas taip pat t?s?si ir po 2004 m. geguž?s 1 d., net jei tai n?ra aiškiai nurodyta sprendime d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?. Kitu atveju Teisingumo Teismas negal?t? atsakyti ? pateikt? klausim?.

8 – Pagal analogij? žr. 2005 m. kovo 3 d. Sprendim? *Fini H* (C?32/03, Rink. p. I?1599, 19 punktas).

9 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimas *HE* (C?25/03, Rink. p. I?3123, 39 punktas), 2007 m. birželio 26 d. Sprendimas *Hutchison 3G ir kt.* (C?369/04, Rink. p. I?5247, 32 punktas) ir 2009 m. spalio 6 d. Sprendimas *SPÖ Landesorganisation Kärnten* (C?267/08, Rink. p. I?9781, 20 punktas).

10 – Teisingumo Teismas materialiojo turto naudojimu jau pripažino, pavyzdžiui, materialiojo turto nuom? (1996 m. rugs?jo 26 d. Sprendimas *Enkler*, C?230/94, Rink. p. I-4517, 21 punktas) ar atvej?, kai nekilnojamojo turto savininkas kitam asmeniui suteikia šio turto užstatymo teis? (1990 m. gruodžio 4 d. Sprendimas *van Tiem*, C?186/89, Rink. p. I?4363, 19 punktas). Priešingai, leidim? išdavimo veikla, suteikianti juos turintiems ?kio subjektams galimyb? naudotis juose numatytomis naudojimosi teis?mis, viešai si?lant savo paslaugas judri?j? telekomunikacij? rinkoje už atlyg?, nelaikoma materialiojo turto naudojimu (2007 m. birželio 26 d. Sprendimas *T-Mobile Austria ir kt.*, C?284/04, Rink. p. I?5189, 44 punktas). Tas pats pasakytina ir apie vykdom? vieš?j? ryši?, informavimo, rengini? organizavimo, reklamin?s medžiagos pristatymo kitiems politin?s partijos skyriams ir kasmetinio pokylio rengimo veikl? (9 išnašoje min?to Sprendimo *SPÖ Landesorganisation Kärnten*, 18 ir 21 punktai).

11 – Šiuo klausimu žr. Sprendim? *Enkler* (min?tas 10 išnašoje, 24 ir 30 punktai).

12 – Šiuo klausimu žr. 2006 m. vasario 21 d. sprendimus *University of Huddersfield* (C?223/03, Rink. p. I?1751, 47 punktas) ir *T-Mobile Austria ir kt.* (min?tas 10 išnašoje, 35 punktas).

13– Min?tas 10 išnašoje.

14 – 2008 m. rugs?jo 16 d. Sprendimas *Isle of Wight Council ir kt.* (C?288/07, Rink. p. I?7203, 42 punktas).

15 – 1995 m. spalio 4 d. Sprendimas *Armbrecht* (C?291/92, Rink. p. 2775, 16 ir 17 punktai) ir 2001 m. kovo 8 d. Sprendimas *Bakcsi* (C?415/98, Rink. p. I-1831, 24 punktas).

16 – Min?tas 15 išnašoje.

17 – Šiuo klausimu žr. 2004 m. liepos 15 d. Sprendim? *Harbs* (C?321/02, Rink. p. I?7101, 31 ir 36 punktai) ir 2005 m. geguž?s 26 d. Sprendim? *Stadt Sundern* (C?43/04, Rink. p. I?4491, 20 punktas).