TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2011. gada 15. septembrī *

Apvienotās lietas C-180/10 un C-181/10

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Polija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2010. gada 9. martā un kas Tiesā reģistrēts 2010. gada 9. aprīlī, tiesvedībās

Jarosław Słaby

pret

Minister Finansów (C-180/10)

un

Emilian Kuć,

* Tiesvedības valoda — poļu.

Halina Jeziorska-Kuć

pret

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

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], tiesneši A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] (referents), U. Lehmuss [*U. Lõhmus*], A. O'Kīfs [*A. Ó Caoimh*] un P. Linda [*P. Lindh*],

ģenerāladvokāts J. Mazaks [*J. Mazák*],
sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— E. Kuča [*E. Kuć*] un H. Jezjorskas-Kučas [*H. Jeziorska-Kuć*] vārdā — V. Modzelevskis [*W. Modzelewski*], *radca prawni*,

— Polijas valdības vārdā — M. Špunars [*M. Szpunar*], pārstāvis,

— Eiropas Komisijas vārdā — D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*] un K. Hermans [*K. Herrmann*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2011. gada 12. aprīļa tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgumi sniegt prejudiciālus nolēmumus ir par to, kā interpretēt 4. panta 1. un 2. punktu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp., OV Īpašais izdevums latviešu valodā, 9. nod., 1. sēj., 23. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2006. gada 20. novembra Direktīvu 2006/98/EK (OV L 363, 129. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva"), kā arī 9. panta 1. punktu, 16. pantu un 295. panta 1. punkta 3) apakšpunktu Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2006. gada 19. decembra Direktīvu 2006/138/EK (OV L 384, 92. lpp.; turpmāk tekstā — "PVN direktīva").

2 Šie lūgumi ir iesniegti divās tiesvedībās, pirmkārt, J. Slabi [*J. Słaby*] pret *Minister Finansów* (finanšu ministrs) (lieta C-180/10) un, otrkārt, E. Kučs un H. Jezjorska-Kuča (turpmāk tekstā — "laulātie Kuči") pret *Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie*

(Varšavas Nodokļu palātas direktors) (lieta C-181/10) par to, vai vairāku apbūvei paredzētu zemesgabalu pārdošana jāapliek ar pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā — "PVN").

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Ar PVN direktīvu — saskaņā ar tās 411. un 413. pantu — kopš 2007. gada 1. janvāra ir atcelti un aizstāti Savienības tiesību akti pievienotās vērtības nodokļa jomā, tostarp Sestā direktīva. Atbilstoši PVN direktīvas preambulas pirmajam un trešajam apsvērumam Sestā direktīva bija jāpārstrādā, lai noteikumi par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu PVN jomā būtu izklāstīti skaidri un racionāli pārstrādātā struktūrā un redakcijā, tomēr neveicot būtiskas izmaiņas tiesību aktos. PVN direktīvas noteikumi būtībā ir identiski attiecīgajiem Sestās direktīvas noteikumiem.

4 Saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu, kura formulējums būtībā ir identisks Sestās direktīvas 2. panta 1. punktam, "[PVN] uzliek preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds".

5 PVN direktīvas 9. panta 1. punktā, kas būtībā ir formulēts līdzīgi Sestās direktīvas 4. panta 1. un 2. punktam, ir noteikts:

""Nodokļa maksātājs" ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par "saimniecisku darbību". Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību."

6 PVN direktīvas 12. panta 1. un 3. punktā, ar kuru būtībā atveidots Sestās direktīvas 4. panta 3. punkts, ir ietverti šādi noteikumi:

"1. Dalībvalstis par nodokļa maksātāju var uzskatīt jebkuru personu, kura neregulāri veic kādu darījumu, kas attiecas uz 9. panta 1. punkta otr[ajā] daļ[ā] minētajām darbībām, jo īpaši kādu no šādiem darījumiem:

[..]

b) apbūves zemes piegādi.

[..]

3. Šā panta 1. punkta b) apakšpunkta nozīmē "apbūves zeme" ir jebkurš neuzlabots vai uzlabots zemes gabals, ko dalībvalstis šādi definējušas."

7 PVN direktīvas 16. panta pirmā daļa, kas būtībā atbilst Sestās direktīvas 5. panta 6. punktam, ir izteikta šādā redakcijā:

"Ja nodokļa maksātājs savām vai sava personāla privātajām vajadzībām lieto preces, kas ir tā saimnieciskās darbības aktīvu daļa, vai arī šīs preces nodod bez maksas, vai, plašākā nozīmē, tās izmanto citiem mērķiem nekā savas saimnieciskās darbības vajadzībām, šādu lietojumu uzskata par preču piegādi par atlīdzību, ja PVN par attiecīgajām precēm vai to sastāvdaļām bijis pilnīgi vai daļēji atskaitāms."

8 PVN direktīvas 295. panta 1. punkta 1) un 3) apakšpunktā, līdzīgi Sestās direktīvas 25. panta 2. punkta pirmajam un trešajam ievilkumam, XII sadaļas 2. iedaļā "lauksaimnieks" ir definēts kā "jebkurš nodokļa maksātājs, kas veic darbību lauksaimniecības, mežsaimniecības vai zivsaimniecības uzņēmumā" un "vienotas likmes lauksaimnieks" kā "lauksaimnieks, uz kuru attiecas šajā nodaļā minētais vienotas likmes režīms".

9 PVN direktīvas 296. panta 1. punktā, kas atbilst Sestās direktīvas 25. panta 1. punktam, ir noteikts:

"Ja parastais PVN režīms vai, attiecīgā gadījumā, 1. nodaļā paredzētais īpašais režīms lauksaimniekiem varētu radīt grūtības, dalībvalstis var minētajiem lauksaimniekiem saskaņā ar šo nodaļu piemērot vienotās likmes režīmu, kas paredzēts, lai kompensētu PVN, kas samaksāts par vienotas likmes lauksaimnieku precēm un pakalpojumiem."

Valsts tiesiskais regulējums

10 2004. gada 11. marta Likuma par nodokli precēm un pakalpojumiem (turpmāk tekstā — "Likums par PVN") 15. panta 1., 2., 4. un 5. punktā ir paredzēts:

"1. Nodokļa maksātāji ir juridiskas personas, organizatoriskas vienības bez juridiskas personas statusa un fiziskas personas, kas patstāvīgi veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

2. Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp to personu darbību, kas veic dabas resursu ieguvi, lauksaimniecisku darbību un brīvas profesijas īstenojošu vai līdzīgu darbību, uzskata par saimniecisku darbību, pat ja darbība ir veikta vienreiz, tomēr apstākļos, kas norāda uz nodomu darbību veikt regulāri. Preču vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.

[..]

4. Fiziskas personas, kas nodarbojas tikai ar lauksaimniecību, mežsaimniecību vai zivsaimniecību, ir uzskatāmas par nodokļa maksātājiem, ja tās ir iesniegušas 96. panta 1. punktā minēto reģistrācijas pieteikumu.

5. 4. punkta noteikumi ir *mutatis mutandis* piemērojami fiziskām personām, kas nodarbojas tikai ar lauksaimniecību apstākļos, kas nav minēti šajā punktā."

11 Likuma par PVN 43. panta 1. punkta 3) un 9) apakšpunktā ir noteikts:

"1. No nodokļa atbrīvo:

[..]

3) vienotas likmes lauksaimnieka veiktas ražojumu no paša īstenotas lauksaimnieciskas darbības piegādes un vienotas likmes lauksaimnieka sniegtus lauksaimnieciskus pakalpojumus;

[..]

9) neapbūvētu zemesgabalu nodošanu, izņemot apbūves zemesgabalus un apbūvei paredzētos zemesgabalus."

Pamata prāvas un prejudiciālie jautājumi

Lieta C-180/10

12 1996. gadā J. Slabi kā fiziska persona, kas neveic saimniecisko darbību, ir iegādājies zemesgabalu, kurš pēc tajā laikā spēkā esošā apbūves plāna tika klasificēts kā lauksaimniecības zona. Laikā no 1996. līdz 1998. gadam minēto zemesgabalu viņš izmantoja lauksaimniecības vajadzībām un beidza to izmantot 1999. gadā.

13 1997. gadā pamata lietas zemesgabala apbūves plāns tika grozīts, un kopš tā laika šis zemesgabals tika paredzēts vasaras mājiņu apbūvei. Pēc šīm izmaiņām J. Slabi zemesgabalu sadalīja 64 daļās, kuras no 2000. gada viņš pakāpeniski sāka pārdot fiziskām personām.

14 2007. gada 17. septembrī J. Slabi iesniedza *Minister Finansów* pieteikumu par atzinuma saņemšanu, lai noteiktu, vai saskaņā ar Likuma par PVN 15. panta 1. punktu zemesgabala sadale un turpmākā šo daļu pārdošana dažādiem pircējiem ir jāuzskata par darījumiem, ko apliek ar PVN.

15 Savā 2007. gada 13. decembra atzinumā *Minister Finansów* norādīja, ka minētie darījumi ir saimnieciska darbība, jo saskaņā ar Likumu par PVN lauksaimnieks ir nodokļa maksātājs, kas veic saimniecisko darbību, un ka iecerēto darījumu apjoms un darbības joma, kā arī tas, ka zemesgabals ticis sadalīts daļās, norāda uz J. Slabi nodomu veikt atkārtotas pārdošanas.

16 J. Slabi cēla prasību pret šo atzinumu. Šajā ziņā *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* [Varšavas Administratīvā tiesa] noraidīja *Minister Finansów* interpretāciju, norādot, ka no lietas faktiskajiem apstākļiem neizriet, ka J. Slabi ir nodarbojies vai plānojis nodarboties ar saimniecisko darbību nekustamo īpašumu jomā, bet ka viņš ir nodarbojies ar lauksaimniecību, ko tajā laikā neaplika ar PVN. Šī tiesa uzskata, ka nav pierādījumu tam, ka zemesgabals ticis iegūts ar nolūku to pārdot tālāk, jo tas tika nopirkts un izmantots lauksaimniecības nolūkiem. Sadale gabalos un tālākā pārdošana ir no J. Slabi neatkarīgu zemesgabala apbūves plāna grozījumu rezultāts. Tāpēc šī tiesa uzskata, ka prasītājs pamata lietā, iegādājoties aplūkojamo zemesgabalu, nav rīkojies kā komersants.

17 *Minister Finansów* par šo spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā. Viņš apgalvoja, ka aplūkojamais zemesgabals esot iegādāts lauksaimnieciskas ražošanas mērķiem, tas neesot izmantots tikai J. Slabi privātām vajadzībām, bet esot piešķirts lauksaimnieciskai darbībai un līdz ar to kalpojis saimnieciskās darbības veikšanai.

18 Šādos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny* [Augstākā administratīvā tiesa] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai fiziska persona, kas zemesgabalā ir veikusi lauksaimniecisku darbību un vēlāk, pamatojoties uz apbūves plānu grozījumiem, kas notikuši no viņas gribas neatkarīgu iemeslu dēļ, šo darbību ir izbeigusi un kas savu īpašumu pārkvalificē privātīpašumā, veic tā sadalīšanu mazākās daļās (ar vasaras mājiņām apbūvējami zemesgabali) un uzsāk to pārdošanu, šī iemesla dēļ ir PVN maksātāja PVN direktīvas 9. panta 1. punkta, kā arī Sestās direktīvas 77/388/EEK 4. panta 1. un 2. punkta izpratnē, kurai ir pienākums maksāt šo nodokli saistībā ar tirdzniecības darbību?"

Lieta C-181/10

19 Laulātie Kuči kopš 1996. gada ir lauksaimniecības uzņēmuma īpašnieki, kas tika iegādāts kā lauksaimniecības zemesgabals bez apbūves tiesībām. Līdz 2006. gada beigām minēto zemesgabalu viņi izmantoja lauksaimnieciskai darbībai, proti, zirgu audzēšanai, un vēlāk — savu dzīvnieku lopbarības audzēšanai.

20 Pēc tam, kad 2004. gadā tika saņemta nodokļu administrācijas interpretācija, laulātie Kuči reģistrējās kā PVN maksātāji, kaut gan uzskatīja, ka viņu darbība pamatojas uz viņu personīgo īpašumu.

21 Pēc zemesgabala apbūves plāna grozījumiem, saskaņā ar kuru aplūkojamais zemesgabals tika paredzēts apbūvei dzīvojamās platības un pakalpojumu sniegšanas vajadzībām, viņi sāka neregulāri un neorganizēti pārdot noteiktas daļas no viņu uzņēmuma. Šīs piegādes tika apliktas ar PVN.

22 Laulātie Kuči uzskata, ka minētās piegādes nav jāapliek ar PVN, jo tās ir saistītas ar viņu personīgo īpašumu. Viņi pieprasīja Volominas [*Wołomin*] Finanšu iestādes vadītājam sniegt rakstisku interpretāciju par šo tematu. Savā 2008. gada 13. jūnija atzinumā minētais vadītājs pauda uzskatu, ka zemesgabalu pārdošana ir preču piegāde par atlīdzību, ko apliek ar PVN. Šo interpretāciju apstiprināja *Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie*.

23 Laulātie Kuči pret šo interpretāciju cēla prasību *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie*. Šī tiesa uzskata, ka apbūvei paredzēto aplūkojamo zemesgabalu pārdošana ir jāapliek ar PVN, jo, pirmkārt, šie zemesgabali ir daļa no laulāto Kuču lauksaimniecības uzņēmuma un, otrkārt, viņi tos pārdevuši kā komersanti. Šie divi apstākļi neatkarīgi viens no otra pamatojot minēto darījumu aplikšanu ar PVN.

24 *Naczelny Sąd Administracyjny*, kurā laulātie Kuči iesniedza kasācijas sūdzību, norāda, ka uz viņiem kā uz lauksaimniekiem attiecas aplikšanas ar PVN vienotas likmes režīms. Tādējādi šī tiesa jautā, vai aplūkojamo zemesgabalu pārdošanu var uzskatīt par lietu atsavināšanu no viņu personīgā īpašuma, kad minēto zemesgabalu iegāde

nav pamats PVN atskaitīšanai. Tā arī uzsver, ka aplūkojamie zemesgabali tikuši izmantoti ne tikai lauksaimniecības produktu piegādei, bet arī lauksaimnieka un viņa ģimenes locekļu privātajām vajadzībām.

25 Šādos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai vienotas likmes lauksaimniekam [PVN] direktīvas 295. panta 1. punkta 3) apakšpunkta izpratnē, kas pārdod iepriekš tā lauksaimnieciskajai darbībai izmantotus zemesgabalus, kuri pašvaldības apbūves plānā ir paredzēti apbūvei dzīvojamās platības un pakalpojumu sniegšanas vajadzībām, bet kuri tikuši iegādāti kā lauksaimniecības zemesgabali (kuriem nepiemēro PVN), ir piemērojams šīs direktīvas 16. pants, saskaņā ar kuru uzņēmuma īpašumā esošu uzņēmuma saimnieciskās darbības aktīvu izmantošanu nodokļa maksātāja privātajām vajadzībām vai citiem ar uzņēmumu nesaistītiem mērķiem pielīdzina preču piegādei par atlīdzību tikai tad, ja ar šiem aktīviem tikušas dotas tiesības pilnībā vai daļēji atskaitīt PVN?

2) [Ja atbilde ir apstiprinoša], vai vienotas likmes lauksaimnieks [PVN] direktīvas 295. panta 1. punkta 3) apakšpunkta izpratnē, kas pārdod tā lauksaimnieciskajai darbībai izmantotus zemesgabalus, kuri pašvaldības apbūves plānā ir paredzēti dzīvojamās platības un pakalpojumu sniegšanas vajadzībām, bet kuri tomēr tikuši iegādāti kā lauksaimniecības zemesgabali (kuriem nepiemēro PVN), ir uzskatāms par nodokļu maksātāju, kuram PVN par šo pārdošanu ir jāmaksā atbilstoši parastajam režīmam?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

26 Ar šiem prejudiciālajiem jautājumiem, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā Tiesai, vai fiziska persona, kura lauksaimniecisku darbību ir veikusi zemesgabalā,

kas iegādāts ar atbrīvojumu no PVN, bet vēlāk, pamatojoties uz apbūves plānu grozījumiem, kuri notikuši no šīs personas gribas neatkarīgu iemeslu dēļ, ticis pārkvalificēts par apbūvei paredzētu zemesgabalu, ir jāuzskata par PVN maksātāju gadījumā, kad tā uzsāk pārdot minēto zemi. Turklāt iesniedzējtiesa jautā, vai šādos apstākļos "vienotas likmes lauksaimnieks" saskaņā ar PVN direktīvas 295. panta 1. punkta 3) apakšpunktu ir jāuzskata par PVN maksātāju atbilstoši parastajam režīmam un vai uz viņu ir attiecināms šīs direktīvas 16. pants.

27 Vispirms ir jāprecizē, ka no pamata lietām izriet, ka daļa no pārdošanas notika taksācijas laika posmā pirms Polijas Republikas pievienošanās Eiropas Savienībai. Tiesai ir kompetence interpretēt Savienības tiesības tikai attiecībā uz to piemērošanu jaunajā dalībvalstī no dienas, kad tā pievienojās Savienībai (it īpaši skat. 2007. gada 6. marta rīkojumu lietā C-168/06 *Ceramika Paradyż*, 22. punkts). Turpmākie apsvērumi attiecas tikai uz darījumiem, kas tika veikti pēc dienas, kad Polijas Republika pievienojās Savienībai.

28 Ir arī jāatzīmē, ka pamata lietas attiecas uz laika posmu, kurā secīgi jāpiemēro Sestā direktīva un PVN direktīva. Tomēr, lai atbildētu uz prejudiciālajiem jautājumiem, nav jāaplūko atšķirības starp minēto direktīvu noteikumiem, jo, sniedzot interpretāciju, kas Tiesai jāveic šajā lietā, ir uzskatāms, ka šie noteikumi būtībā ir identiski.

29 Pēc būtības no iesniedzējtiesas lēmumiem izriet, ka pamata lietas zemesgabali, pamatojoties uz apbūves plānu grozījumiem, kas notika no J. Slabi un laulāto Kuču gribas neatkarīgu iemeslu dēļ, ir tikuši pārkvalificēti par apbūvei paredzētiem zemesgabaliem.

30 Ar PVN direktīvas 12. panta 1. punktu dalībvalstīm tiek atļauts uzskatīt par nodokļa maksātāju jebkuru personu, kura neregulāri veic kādu darījumu, kas attiecas uz PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrajā daļā minētajām darbībām, it īpaši uz vienu apbūvei paredzētas zemes piegādi.

31 Polijas valdība apgalvo, ka ir izmantojusi iespēju, kas tai tika piedāvāta ar minēto normu, ieviešot valsts tiesību aktos Likuma par PVN 15. panta 2. punktu, saskaņā ar kuru "par saimniecisku darbību uzskata jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību [..], pat ja darbība ir veikta vienreiz, tomēr apstākļos, kas norāda uz nodomu darbību veikt regulāri [..]".

32 Tomēr nedz no iesniedzējtiesas lēmumiem, nedz no minētā Likuma par PVN 15. panta 2. punkta redakcijas nekļūst skaidrs, vai Polijas Republika ir faktiski izmantojusi PVN direktīvas 12. panta 1. punkta tiesības, un tas ir jāpārbauda valsts tiesai.

33 Šajā ziņā ir jāuzsver, ka šajā normā ir paredzētas dalībvalstu tiesības, nevis pienākumi. No minētā izriet, ka, lai varētu izmantot šajā tiesību normā paredzētās tiesības, dalībvalstīm ir jāizvēlas atsaukties uz tām (pēc analoģijas skat. 2009. gada 4. jūnija spriedumu lietā C-102/08 *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, Krājums, I-4629. lpp., 51. un 52. punkts).

34 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, direktīvu transponējot valsts tiesībās, šie noteikumi nav obligāti jāpārņem formāli un saturiski tieši izteiktā un specifiskā tiesību normā, bet var iztikt ar vispārīgu tiesisku formulējumu, ja tas efektīvi nodrošina pilnīgu un pietiekami skaidru un precīzu direktīvas piemērošanu (pēc analoģijas

skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, 40. punkts).

35 Ja valsts tiesa konstatē, ka šī dalībvalsts ir izmantojusi tiesības, kas ir ietvertas PVN direktīvas 12. panta 1. punktā, apbūves zemesgabala piegāde saskaņā ar valsts tiesību aktiem ir jāuzskata par apliekamu ar PVN neatkarīgi no tā, vai darbība tiek veikta pastāvīgi vai arī persona, kas veikusi piegādi, veic ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, ar nosacījumu, ka šī darbība nav vienkārša īpašnieka tiesību izmantošana.

36 Šajā ziņā no judikatūras izriet, ka vienkārša īpašnieka tiesību izmantošana pati par sevi nav uzskatāma par saimniecisku darbību (skat. 1996. gada 20. jūnija spriedumu lietā C-155/94 *Wellcome Trust*, *Recueil*, I-3013. lpp., 32. punkts).

37 Ir jāprecizē, ka veikto pārdošanas darījumu skaits un apjoms šajā gadījumā pats par sevi nav noteicošs faktors. Turklāt Tiesa jau ir nospriedusi, ka pārdošanas darījumu apjoms nav izšķirošs kritērijs, lai komersanta privātas darbības, kas ir ārpus šīs direktīvas piemērošanas jomas, nošķirtu no darbībām, kas veido saimniecisko darbību. Tiesa ir atzīmējusi, ka uzņēmējs, kas darbojas privātajā jomā, arī var veikt ievērojama apjoma pārdošanas darījumus (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Wellcome Trust*, 37. punkts).

38 Tas, ka pirms pārdošanas ieinteresētā persona veikusi zemesgabala sadali ar nolūku iegūt labāku kopējo cenu, pats par sevi nav noteicošs faktors, un laika posms, kurā minētas darbības veiktas, vai arī gūtais ienākums ne tik. Visi šie apstākļi varētu būt daļa no ieinteresētās personas personīgā īpašuma pārvaldes.

39 Tomēr tā tas nav gadījumā, kad ieinteresētā persona sāk aktīvas zemes pārdošanas darbības, izmantojot līdzekļus, kas ir līdzīgi tiem, kurus iegulda ražotājs, tirgotājs, vai pakalpojumu sniedzējs PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrās daļas izpratnē.

40 Šādi aktīvi pasākumi var ietvert tostarp attīstīšanas darbu veikšanu uz šiem zemesgabaliem, kā arī mārketinga pasākumu īstenošanu.

41 Šīs iniciatīvas parasti nav ietvertas personīgā īpašuma pārvaldes jomā, un apbūvei paredzētā zemesgabala piegāde šādā situācijā nebūtu uzskatāma par vienkāršu īpašnieka tiesību izmantošanu.

42 Gadījumā, ja iesniedzējtiesa atzītu, ka Polijas Republika nav izmantojusi iespēju, kas ir paredzēta PVN direktīvas 12. panta 1. punktā, būtu jāpārbauda, vai pamata lietas darījums ir apliekams ar nodokli PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē.

43 Saskaņā ar šiem noteikumiem nodokļa maksātāja jēdziens tiek definēts saistībā ar šo saimniecisko darbību. Rezultātā nodokļa maksātāji ir tie, kas veic šādu darbību (skat. 2005. gada 3. marta spriedumu lietā C-32/03 *Fini H*, Krājums, I-1599. lpp., 19. punkts).

44 Šajā ziņā ir jāatceras, ka "saimnieciskās darbības" jēdziens PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrajā daļā ir definēts kā tāds, kas aptver visas ražotāju, tirgotāju un

pakalpojumu sniedzēju darbības, it īpaši pastāvīgu ķermeniskas vai bezķermeniskas lietas izmantošanu nolūkā gūt no tā ienākumus.

45 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru vienkārša īpašuma iegāde un pārdošana nav uzskatāma par ilglaicīgu īpašuma izmantošanu nolūkā gūt no tā ienākumus PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē, jo vienīgā atlīdzība šajos darījumos ir iespējamie ienākumi šī īpašuma pārdošanas gadījumā. Šādi darījumi paši par sevi principā nav uzskatāmi par saimniecisku darbību šīs direktīvas izpratnē (skat. 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-77/01 *EDM*, *Recueil*, I-4295. lpp., 58. punkts, un 2004. gada 21. oktobra spriedumu lietā C-8/03 *BBL*, Krājums, I-10157. lpp., 39. punkts).

46 Ir jāpiemēro šī sprieduma 37.–41. punktā minētie kritēriji.

47 Par PVN direktīvas 16. pantu ir jāprecizē, kā tas izriet no panta redakcijas, ka tas ir piemērojams, ja aplūkojamajam īpašumam vai tā sastāvdaļām var piemērot pilnīgu vai daļēju PVN atskaitīšanu. Šajā ziņā no iesniedzējtiesas lēmumiem izriet, ka prasītāju pamata lietās zemesgabalu iegāde ir tikusi atbrīvota no PVN. Tādēļ minēto zemesgabalu pirkšana nevar būt pamats PVN atskaitīšanai. No tā izriet, ka šis 16. pants nav piemērojams gadījumā, kāds ir pamata lietās.

48 Turklāt, ņemot vērā iepriekš minēto, tam, ka prasītāji pamata lietā C-181/10 ir reģistrējušies kā PVN maksātāji, kuriem saistībā ar viņu lauksaimniecības darbību ir piemērojami vienotas likmes maksājumi, nav nozīmes. Kā pareizi norādījušas Polijas

valdība un Eiropas Komisija, uzņēmējdarbībai, kas nav lauksaimniecības preču piegāde un lauksaimniecisku pakalpojumu sniegšana PVN direktīvas 295. panta 1. punkta izpratnē un ko veic vienotas likmes lauksaimnieks lauksaimnieciskās darbības ietvaros, ir piemērojams parastais šīs direktīvas režīms (skat. 2004. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-321/02 *Harbs*, Krājums, I-7101. lpp., 31. un 36. punkts, kā arī 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-43/04 *Stadt Sundern*, Krājums, I-4491. lpp., 20. punkts).

49 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild tādējādi, ka saskaņā ar dalībvalsts tiesību aktiem apbūves zemesgabala piegāde ir jāuzskata par apliekamu ar PVN, ja šī valsts ir izmantojusi tiesības, kas ir ietvertas PVN direktīvas 12. panta 1. punktā, neatkarīgi no tā, vai darbība tiek veikta pastāvīgi vai arī persona, kas veikusi piegādi, veic ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, ar nosacījumu, ka šī darbība nav vienkārša īpašnieka tiesību izmantošana.

50 Fiziska persona, kas ir veikusi lauksaimniecisku darbību zemesgabalā, kurš vēlāk, pamatojoties uz apbūves plānu grozījumiem, kas notikuši no šīs personas gribas neatkarīgu iemeslu dēļ, ticis pārkvalificēts par apbūvei paredzētu zemesgabalu, nav jāuzskata par PVN maksātāju PVN direktīvas 9. panta 1. punkta un 12. panta 1. punkta izpratnē gadījumā, kad tā apņemas pārdot minēto zemi, ja šī pārdošana ir daļa no ieinteresētās personas personīgā īpašuma pārvaldes.

51 Turpretī, ja šī persona ar nolūku īstenot šādu pārdošanu veic aktīvas darbības zemes pārdošanā, izmantojot līdzekļus, kas ir līdzīgi tiem, kurus iegulda ražotājs, tirgotājs, vai pakalpojumu sniedzējs PVN direktīvas 9. panta 1. punkta otrās daļas izpratnē, šī

persona ir jāuzskata par "saimnieciskās darbības" veicēju šī panta izpratnē un tādējādi — par PVN maksātāju.

52 Tam, ka šī persona ir "vienotas likmes lauksaimnieks" PVN direktīvas 295. panta 1. punkta 3) apakšpunkta izpratnē, šajā ziņā nav nozīmes.

Par tiesāšanās izdevumiem

53 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

Saskaņā ar dalībvalsts tiesību aktiem apbūves zemesgabala piegāde ir jāuzskata par apliekamu ar pievienotās vērtības nodokli, ja šī valsts ir izmantojusi tiesības, kas ir ietvertas 12. panta 1. punktā Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas grozīta ar Padomes 2006. gada 19. decembra Direktīvu 2006/138/EK, neatkarīgi no tā, vai darbība tiek veikta pastāvīgi vai arī persona, kas veikusi piegādi, veic ražotāju,

tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, ar nosacījumu, ka šī darbība nav vienkārša īpašnieka tiesību izmantošana.

Fiziska persona, kas ir veikusi lauksaimniecisku darbību zemesgabalā, kurš vēlāk, pamatojoties uz apbūves plānu grozījumiem, kas notikuši no šīs personas gribas neatkarīgu iemeslu dēļ, ticis pārkvalificēts par apbūvei paredzētu zemesgabalu, nav jāuzskata par pievienotās vērtības nodokļa maksātāju Direktīvas 2006/112, kas grozīta ar Direktīvu 2006/138, 9. panta 1. punkta un 12. panta 1. punkta izpratnē gadījumā, kad tā apņemas pārdot minēto zemi, ja šī pārdošana ir daļa no ieinteresētās personas personīgā īpašuma pārvaldes.

Turpretī, ja šī persona ar nolūku īstenot šādu pārdošanu, veic aktīvas darbības zemes pārdošanā, izmantojot līdzekļus, kas ir līdzīgi tiem, kurus iegulda ražotājs, tirgotājs, vai pakalpojumu sniedzējs Direktīvas 2006/112, kas grozīta ar Direktīvu 2006/138, 9. panta 1. punkta otrās daļas izpratnē, šī persona ir jāuzskata par "saimnieciskās darbības" veicēju šī panta izpratnē un tādējādi — par pievienotās vērtības nodokļa maksātāju.

Tam, ka šī persona ir "vienotas likmes lauksaimnieks" Direktīvas 2006/112, kas ir grozīta ar Direktīvu 2006/138, 295. panta 1. punkta 3) apakšpunkta izpratnē, šajā ziņā nav nozīmes.

[Paraksti]