TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. rugsėjo 15 d.*

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

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Lenkija) 2010 m. kovo 9 d. nutartimis, kurias Teisingumo Teismas gavo 2010 m. balandžio 9 d., pagal SESV 267 straipsnį pateiktų dviejų prašymų priimti prejudicinį sprendimą bylose

Jarosław Słaby

prieš

Minister Finansów (C-180/10),

ir

Emilian Kuć,

* Proceso kalba: lenkų.

Halina Jeziorska-Kuć

prieš

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

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. N. Cunha Rodrigues, teisėjai A. Arabadjiev (pranešėjas), U. Lõhmus, A. Ó Caoimh ir P. Lindh,

generalinis advokatas J. Mazák,
kancleris A. Calot Escobar,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— E. Kuć ir H. Jeziorska Kuć, atstovaujamų *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

Sprendimą

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. Słaby ir *Minister Finansów* (finansų ministras) (byla C-180/10) ir, antra, tarp E. Kuć ir H. Jeziorska-Kuć (toliau – sutuoktiniai Kuć) ir *Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie* (Varšuvos mokesčių

inspekcijos direktorius) (byla C-181/10) dėl klausimo, ar kelių statybai 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 aktų, 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 formuluotė, „[PVM] apmokestinamas prekių teikimas už atlygį 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, „žemė statybai“ – neparuošta ar paruošta žemė, kaip ją apibrėžia valstybės narės.“

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

„Prekių, sudarančių apmokestinamojo asmens veiklai skirto 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 prekių tiekimu už atlygį, kai PVM, sumokėtas už tas prekes ar jų 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 trečioje įtraukose, taikant XII antraštinės dalies 2 skyrių „ūkininkas“ apibrėžtas kaip „apmokestinamasis asmuo, kuris vykdo veiklą žemės, miškininkystės ar žuvininkystės ūkyje“, o „ūkininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas“ – kaip „ūkininkas, 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 ūkininkams taikomos įprastinės 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 įsigydami prekes ar paslaugas sumokėjo ūkininkai, 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 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, 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 ūkyje, apmokestinamaisiais asmenimis laikomi tik 96 straipsnio 1 dalyje nurodytą įregistravimo deklaraciją pateikę asmenys.

5. 4 dalies nuostata *mutatis mutandis* taikoma fiziniams asmenims, vykdantiems 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. Słaby kaip fizinis asmuo, nevykdantis ekonominės veiklos, įsigijo žemės sklypą, pagal tuo metu galiojusį teritorijos plėtros planą priskirtą žemės ūkio paskirties teritorijai. Šį žemės sklypą jis naudojo žemės ūkio veiklai vykdyti nuo 1996 m. iki 1998 metų, o 1999 m. šią veiklą nutraukė.

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

14 2007 m. rugsėjo 17 d. J. Słaby 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 išaiškinime *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. Słaby ketinimą vykdyti pardavimo sandorius reguliariai.

16 J. Słaby dėl šio individualaus išaiškinimo pateikė skundą. *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* panaikino *Minister Finansów* išaiškinimą ir nusprendė, kad iš šio atvejo faktinių aplinkybių negalima daryti išvados, jog J. Słaby vykdė ar ketino vykdyti ekonominę veiklą nekilnojamojo turto sandorių srityje, tačiau jis vykdė žemės ūkio veiklą, kuri tuo metu nebuvo apmokestinama PVM. Šio teismo nuomone, jokios aplinkybės neleidžia teigti, kad žemės sklypas įsigytas ketinant jį perparduoti, nes jis buvo įsigytas žemės ūkio veiklai vykdyti ir šiam tikslui buvo naudojamas. Padalijimas ir sklypo dalių pardavimas buvo teritorijos plėtros plano pakeitimo, nepriklausančio nuo J. Słaby, pasekmė. Todėl, šio teismo nuomone, ieškovas pagrindinėje byloje neveikė kaip prekybininkas, kai įsigijo nagrinėjamą žemę.

17 *Minister Finansów* pateikė kasacinį skundą dėl šio sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Jis tvirtina, kad nagrinėjama žemė, įsigyta žemės ūkio veiklai, buvo naudojama ne tik privatiems J. Słaby poreikiams, bet priskirta jo ūkiui ir todėl naudojama ekonominei veiklai vykdyti.

18 Šiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar fizinis asmuo, kuris žemės sklype vykdė žemės ūkio veiklą, vėliau dėl ne nuo jo priklausančių priežasčių pasikeitus teritorijos plėtros planams šią veiklą nutraukė ir pakeitė turto paskirtį, priskyręs jį prie asmeninio turto, padalijo turtą į mažesnes dalis (žemės sklypus, skirtus vasarnamiams statyti) ir pradėjo jį pardavinėti, turi būti laikomas PVM apmokestinamuoju asmeniu pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį ir Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 4 straipsnio 1 ir 2 dalis ir privalo mokėti PVM už vykdomą prekybinę veiklą?“

Byla C-181/10

19 Sutuoktiniai Kuć nuo 1996 m. yra žemės ūkio valdos, įsigytos kaip žemės ūkio paskirties žemė be užstatymo teisės, savininkai. Iki 2006 m. pabaigos jie šią žemę naudojo žemės ūkio veiklai vykdyti, t. y. žirgininkystei, paskui augino pašarus savo gyvuliams.

20 2004 m. gavę mokesčių administratoriaus išaiškinimą sutuoktiniai Kuć įsiregistravo kaip PVM apmokestinamieji asmenys, nors, jų nuomone, jų ūkis priklauso asmeniniam turtui.

21 Pakeitus teritorijos plėtros planą, pagal kurį atitinkamas žemės sklypas nuo to laiko priskirtas gyvenamųjų ir paslaugų paskirties pastatų statybai, retkarčiais ir neorganizuotai jie pradėjo pardavinėti tam tikras ūkio dalis. Šie pardavimo sandoriai buvo apmokestinti PVM.

22 Sutuoktinių Kuć nuomone, šie sandoriai neturėjo būti apmokestinami PVM, nes jie susiję su jų asmeniniu turtu. Jie kreipėsi į Volomino apygardos mokesčių inspekcijos direktorių dėl rašytinio šio klausimo išaiškinimo. 2008 m. birželio 13 d. individualiame išaiškinime šis direktorius laikėsi nuomonės, kad žemės sklypų pardavimas yra PVM apmokestinamas prekių tiekimas už atlygį. Šį išaiškinimą patvirtino *Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie*.

23 Sutuoktiniai Kuć dėl šio išaiškinimo pateikė skundą *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie*. Šio nuomone, aptariamų statybai skirtų žemės sklypų pardavimas turi būti apmokestinamas PVM, motyvuojant tuo, kad, pirma, šie sklypai sudarė sutuoktinių Kuć žemės ūkio dalį ir, antra, jie vykdė šiuos sandorius kaip prekybininkai. Šios dvi aplinkybės nepriklausomai viena nuo kitos pateisina šių sandorių apmokestinimą PVM.

24 *Naczelny Sąd Administracyjny*, kuriam sutuoktiniai Kuć pateikė kasacinį skundą, pirmiausia pastebi, kad jie, kaip ūkininkai, naudojosi PVM apmokestinimo vienodo tarifo schema. Todėl šis teismas klausia, ar aptariamų žemės sklypų pardavimas gali būti laikomas jų asmeninio turto perleidimu, kai įsigijant šiuos žemės sklypus PVM

nebuvo atskaitytas. Be to, jis pabrėžia, kad atitinkami žemės sklypai buvo naudojami ne tik žemės ūkio produktams tiekti, bet taip pat ūkininko ir jo šeimos narių privatiems poreikiams tenkinti.

25 Šiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar ūkininkui, kuriam pagal [PVM] direktyvos 295 straipsnio 1 dalies 3 punkto nuostatas taikomas vienodas tarifas ir kuris parduoda savo žemės ūkio veikloje naudotus žemės sklypus, pagal savivaldybės teritorijos plėtros planą skirtus gyvenamiesiems ir paslaugų paskirties pastatams statyti, tačiau įsigytus kaip žemės ūkio paskirties žemė (neapmokestinama PVM), taikomas šios direktyvos 16 straipsnis, pagal kurį tiekimu už atlygį laikomas tik toks apmokestinamojo asmens veiklai skirto turto naudojimas privatiems apmokestinamojo asmens poreikiams tenkinti arba kitais nei verslo tikslais, kai PVM, sumokėtas už tą turtą, buvo visiškai arba iš dalies atskaitytas?

2. [Jei būtų atsakyta teigiamai], ar ūkininkas, kuriam pagal [PVM] direktyvos 295 straipsnio 1 dalies 3 punkto nuostatas taikomas vienodas tarifas, kuris parduoda savo žemės ūkio veiklai vykdyti anksčiau naudotus žemės sklypus, pagal savivaldybės teritorijos plėtros planą skirtus gyvenamiesiems ir paslaugų paskirties pastatams statyti, tačiau įsigytus kaip žemės ūkio paskirties žemė (neapmokestinama PVM), dėl tokio pardavimo pagal įprastą schemą turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, privalančiu mokėti PVM?“

Dėl prejudicinių klausimų

26 Savo prejudiciniais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs nacionalinis teismas Teisingumo Teismo iš esmės klausia,

ar fizinis asmuo, vykdęs žemės ūkio veiklą žemės sklype, kuris įsigytas kaip neapmokestinamas PVM ir pakeitus teritorijos plėtros planus dėl nuo šio asmens valios nepriklausančių priežasčių perkvalifikuotas į statyboms skirtą žemę, turi būti laikomas PVM apmokestinamuoju asmeniu, kai nusprendžia šį sklypą parduoti. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar tokiomis aplinkybėmis „ūkininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas“ pagal PVM direktyvos 295 straipsnio 1 dalies 3 punktą, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, privalančiu mokėti PVM pagal įprastą schemą ir ar jam taikomas šios direktyvos16 straipsnis.

27 Visų pirma reikia pažymėti, kad iš aplinkybių pagrindinėse bylose matyti, jog dalis pardavimo sandorių yra susiję su mokestiniu laikotarpiu iki Lenkijos Respublikos įstojimo į Europos Sąjungą. Tačiau Teisingumo Teismas turi teisę aiškinti Europos Sąjungos teisę tik tiek, kiek tai susiję su jos taikymu naujoje valstybėje narėje nuo šios įstojimo į Sąjungą datos (žr., be kita ko, 2007 m. kovo 6 d. Nutarties *Ceramika Paradyż*, C-168/06, 22 punktą). Todėl toliau pateikti samprotavimai susiję tik su sandoriais, sudarytais po Lenkijos Respublikos įstojimo į Sąjungą datos.

28 Taip pat pažymėtina, kad ginčai pagrindinėse bylose susiję su laikotarpiu, kuriuo viena po kitos buvo taikomos Šeštoji direktyva ir PVM direktyva. Tačiau atsakant į prejudicinius klausimus nereikia išskirti šių direktyvų nuostatų, nes jas reikia laikyti iš esmės turinčiomis identišką reikšmę išaiškinimui, kurį Teisingumo Teismas turi pateikti šioje byloje.

29 Kalbant apie esmę, iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėse bylose nagrinėjami žemės sklypai buvo perkvalifikuoti į statybai skirtą žemę pakeitus teritorijų plėtros planus dėl nuo J. Słaby ir sutuoktinių Kuć valios nepriklausančių priežasčių.

30 PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalimi valstybėms narėms suteikiama galimybė apmokestinamuoju asmeniu laikyti bet kurį asmenį, kuris retkarčiais vykdo sandorius, priskirtus PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje numatytai veiklai, ir net vienkartinį žemės statybai tiekimą.

31 Lenkijos vyriausybė tvirtina pasinaudojusi šia nuostata jai suteikiama galimybe kai į nacionalinės teisės nuostatas įtraukė PVM įstatymo 15 straipsnio 2 dalį, pagal kurią „ekonominė veikla apima bet kokią gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veiklą <...>, net kai veiksmai buvo atlikti vieną kartą tokiomis aplinkybėmis, kurios rodė ketinimą vykdyti veiklą reguliariai <...>“.

32 Tačiau nei iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą, nei iš PVM įstatymo 15 straipsnio 2 dalies nėra aišku, ar Lenkijos Respublika iš tikrųjų įgyvendino PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalį, o tai patikrinti turi nacionalinis teismas.

33 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad šia nuostata numatyta teisė, o ne pareiga valstybėms narėms. Iš to matyti, kad valstybės narės, norėdamos pasinaudoti šioje nuostatoje numatyta teise, turi pasirinkti ja remtis (pagal analogiją žr. 2009 m. birželio 4 d. Sprendimo *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, Rink. p. I-4629, 51 ir 52 punktus).

34 Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką perkeliant direktyvą į vidaus teisę jos nuostatų nebūtina formaliai ir pažodžiui perkelti į aiškias ir specialias teisės normas, gali pakakti bendro teisinio konteksto, jeigu jis pakankamai aiškiai ir tiksliai

užtikrina visapusį direktyvos veiksmingumą (pagal analogiją žr. minėto Sprendimo *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft* 40 punktą).

35 Jeigu nacionalinis teismas konstatuotų, kad atitinkama valstybė narė pasinaudojo PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalyje numatyta teise, žemės statybai tiekimas turi būti laikomas apmokestinamu PVM pagal nacionalinės teisės aktus, neatsižvelgiant į tai, ar sandoris yra nuolatinio pobūdžio ir ar asmuo, atlikęs tiekimą, vykdo gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens veiklą, jeigu šis sandoris nėra tik savininko nuosavybės teisės įgyvendinimas.

36 Šiuo klausimu iš teismo praktikos matyti, kad savininko nuosavybės teisės įgyvendinimas pats savaime negali būti laikomas ekonomine veikla (žr. 1996 m. birželio 20 d. Sprendimo *Wellcome Trust*, C-155/94, Rink. p. I-3013, 32 punktą).

37 Reikia patikslinti, kad šiuo atveju įvykdytų pardavimo sandorių skaičius ir apimtis patys savaime nėra esminiai. Kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, pardavimo sandorio apimtis negali būti kriterijus, pagal kurį atskiriama ūkio subjekto, veikiančio kaip privatus asmuo, veikla, kuri nepatenka į šios direktyvos taikymo sritį, nuo ūkio subjekto veiklos, kurią vykdant sudaryti sandoriai laikomi ekonomine veikla. Teisingumo Teismas pažymėjo, kad reikšmingus pardavimo sandorius taip pat gali sudaryti ūkio subjektai, veikdami kaip privatūs asmenys (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Wellcome Trust* 37 punktą).

38 Taip pat vien aplinkybė, jog prieš perleidimą suinteresuotasis asmuo žemės sklypą padalijo, siekdamas gauti geriausią bendrą kainą, nėra esminė, kaip ir šių sandorių sudarymo trukmė ar iš jų gautų pajamų dydis. Iš tiesų visos šios aplinkybės gali būti susijusios su suinteresuotojo asmens asmeninio turto valdymu.

39 Tačiau taip nėra, jeigu suinteresuotasis asmuo pradeda aktyvius prekybos žeme veiksmus ir imasi panašių priemonių į gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens, kaip jie apibrėžti PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje, naudojamas priemones.

40 Tokie aktyvūs veiksmai visų prima gali būti šių žemės sklypų parengimo darbų atlikimas ir rinkodaros priemonių įgyvendinimas.

41 Šie veiksmai paprastai nepatenka į asmeninio turto valdymą, ir tokiu atveju statybai skirtos žemės tiekimas negali būti laikomas tik savininko nuosavybės teisių įgyvendinimu.

42 Jeigu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konstatuotų, kad Lenkijos Respublika nepasinaudojo galimybe, numatyta PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalyje, reikėtų išnagrinėti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamas sandoris yra apmokestinamas pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį.

43 Pagal šią nuostatą apmokestinamojo asmens sąvoka apibrėžiama nurodant ekonominės veiklos sąvoką. Iš tiesų dėl to, kad vykdo tokią veiklą, asmuo laikomas apmokestinamuoju asmeniu (žr. 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Fini H*, C-32/03, Rink. p. I-1599, 19 punktą).

44 Šiuo aspektu reikia priminti, kad PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje sąvoka „ekonominė veikla“ apibrėžta kaip apimanti bet kokią gamintojų,

prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veiklą, visų pirma materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimą siekiant gauti nuolatinių pajamų.

45 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką tik turto įsigijimas ar tik pardavimas negali būti laikomas turto naudojimu siekiant gauti nuolatinių pajamų, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, nes vienintelis atlygis už šiuos sandorius yra galimas pelnas iš šio turto pardavimo. Iš esmės šie sandoriai savaime negali būti laikomi ekonomine veikla, kaip tai suprantama šioje direktyvoje (žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *EDM*, C-77/01, Rink. p. I-4295, 58 punktą ir 2004 m. spalio 21 d. Sprendimo *BBL*, C-8/03, Rink. p. I-10157, 39 punktą).

46 Turi būti taikomi šio sprendimo 37–41 punktuose nurodyti kriterijai.

47 Kalbant apie PVM direktyvos 16 straipsnį, reikia pažymėti, kad, kaip matyti iš jo formuluotės, jis taikomas tada, kai PVM, sumokėtas už atitinkamas prekes ar jų sudedamąsias dalis, buvo visiškai arba iš dalies atskaitytas. Šiuo klausimu iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad ieškovai pagrindinėse bylose įsigijo atitinkamus žemės sklypus kaip neapmokestinamus PVM. Todėl įsigijus šiuos sklypus PVM negalėjo būti atskaitytas. Remiantis tuo darytina išvada, kad 16 straipsnis netaikomas tokioje situacijoje, kaip antai nagrinėjama pagrindinėse bylose.

48 Be to, atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, aplinkybė, kad ieškovai byloje C-181/10 dėl savo vykdomos žemės ūkio veiklos užsiregistravo kaip PVM apmokestinamieji asmenys, kuriems taikoma vienodo tarifo schema, nėra reikšminga. Iš tiesų, kaip teisingai

pastebi Lenkijos vyriausybė ir Europos Komisija, sandoriams, kitiems nei žemės ūkio produkcijos tiekimas ir žemės ūkio paslaugų teikimas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 295 straipsnio 1 dalį, sudarytiems ūkininko, kuriam taikomas vienodas tarifas, vykdant žemės ūkio veiklą taikoma įprasta 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. gegužės 26 d. Sprendimo *Stadt Sundern*, C-43/04, Rink. p. I-4491, 20 punktą).

49 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti, jog statybai skirtos žemės tiekimas turi būti laikomas apmokestinamu PVM pagal valstybės narės nacionalinės teisės aktus, jeigu ši valstybė narė pasinaudojo PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalyje numatyta teise, neatsižvelgiant į tai, ar sandoris yra nuolatinio pobūdžio, arba į tai, ar tiekimą atlikęs asmuo vykdo gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens veiklą, jeigu šis sandoris nėra tik savininko nuosavybės teisių įgyvendinimas.

50 Fizinis asmuo, vykdęs žemės ūkio veiklą žemės sklype, perkvalifikuotame į žemę statybai dėl nuo šio asmens valios nepriklausančių priežasčių pakeitus teritorijos plėtros planus, neturi būti laikomas PVM apmokestinamuoju asmeniu pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį ir 12 straipsnio 1 dalį, kai mėgina 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 žeme 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 pagrindinės 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 tiekimą 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 tiekimą atlikęs

asmuo vykdo gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens veiklą, jeigu šis sandoris nėra tik savininko nuosavybės teisių įgyvendinimas.

Fizinis asmuo, vykdęs žemės ūkio veiklą žemės sklype, perkvalifikuotame į žemę statybai dėl nuo šio asmens valios nepriklausančių priežasčių pakeitus teritorijos plėtros 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 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 žeme 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.