

Byla C-182/23

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą

Gavimo data:

2023 m. kovo 22 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Naczelny Sąd Administracyjny (Lenkija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2023 m. sausio 18 d.

Pareiškėjas:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Atsakovas:

J. S.

<...>

NUTARTIS

2023 m. sausio 18 d.

Naczelny Sąd Administracyjny <...> [teismo sudėtis]:

2023 m. sausio 18 d.

Izba Finansowa (Finansų bylų kolegija), uždaramame posėdyje išnagrinėjusi

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Nacionalinės biudžeto informacijos centro direktorius) kasacinį skundą

dėl *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Varšuvos vaivadijos administracinis teismas)

2018 m. spalio 15 d. sprendimo <...>

dėl J. S. skundo, pateikto

dėl *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* 2017 m. spalio 31 d. individualaus išaiškinimo

<...>

dėl pridėtinės vertės mokesčio

nutaria:

1. Pagal (SESV) 267 straipsnį <...> Europos Sąjungos Teisingumo Teismui pateikti tokį prejudicinį klausimą:

„Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 9 straipsnio 1 dalies, siejamos su 14 straipsnio 2 dalies a punktu, nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad pagal šias nuostatas nedraudžiama ūkininką, PVM mokėtoją pagal bendrąsias taisykles, kuris vykdant nusavinimą perleidžia žemės sklypo nuosavybės teisę valstybės išdui ir gauna kompensaciją dėl šio žemės sklypo paskirties pakeitimo į ne žemės ūkio paskirtį, pripažinti apmokestinamuoju asmeniu, kuriam tenka prievolė apskaičiuoti PVM už šį sandorį vien dėl to, kad šis žemės sklypas buvo naudojamas PVM apmokestinamos žemės ūkio veiklos reikmėms?“

2. <...> [bylos nagrinėjimo sustabdymas]

PAGRINDIMAS

I. Teisinis pagrindas

1. Sąjungos teisė:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos <...> (OL L 347, 2006, p. 1) (toliau – Direktyva 2006/112/EB) nuostatos:

9 straipsnio 1 dalis. „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.

14 straipsnio 1 dalis. „Prekių tiekimas“ – teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turto perdavimas.

14 straipsnio 1 dalyje be 1 straipsnyje nurodyto sandorio prekių tiekimu laikomi šie sandoriai:

„a) nuosavybės teisės į turtą perdavimas už atlyginimą valdžios institucijos ar jos vardu duotu nurodymu arba pagal įstatymus;“.

2. Nacionalinė teisė:

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (2004 m. kovo 11 d. Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas (suvestinė redakcija) Dz. U., 2022, 931 pozicija su pakeitimais) (toliau – PVM įstatymas)

7 straipsnio 1 dalis. 5 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodytas prekių tiekimas suprantamas kaip teisės disponuoti prekėmis kaip savininkui perdavimas:

1) šios teisės perdavimas valdžios institucijos ar jos vardu duotu nurodymu arba prekių nuosavybės teisės perdavimas pagal įstatymus už atlyginimą;

15 straipsnio 1 dalis. Apmokestinamieji asmenys – tai juridiniai asmenys, teisinio subjektiškumo neturintys organizaciniai vienetai ir fiziniai asmenys, savarankiškai vykdančys 2 dalyje nurodytą ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

15 straipsnio 2 dalis. Ekonominė veikla apima bet kokią gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant subjektų, užsiimančių gamtinių išteklių gavybą ir žemės ūkio veiklą, ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas nuolatinis materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.

II. Faktinės aplinkybės

1. Procedūra mokesčių institucijose.

1.1. J. S. (toliau – pareiškėjas arba skundo pateikėjas) kreipėsi į *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* (toliau – DIKS arba išaiškinimą pateikusi institucija) su prašymu pateikti PVM įstatymo nuostatų individualų išaiškinimą. Prašyme pateikti išaiškinimą pareiškėjas išdėstė tokią poziciją, kuri nurodyta toliau.

Nuo 2001 m. gruodžio 8 d. pareiškėjas eksploatuoja žemės ūkio valdą, kurios plotas yra apie <...> ha. Nuo 2015 m. spalio mėn. jis ūkininkauja kartu su savo sutuoktine. Žemės ūkio veikla susijusi su pieno gamyba ir pieninių galvijų auginimu. Nuo 2013 m. sausio mėn. pareiškėjas įsiregistravo kaip PVM mokėtojas. Pareiškėjas nusipirko žemės sklypus <...>, <...> 2003 m. birželio 17 d., o žemės sklypus <...> ir <...> taip pat nusipirko 2015 m. gegužės 11 d. 2003 m. birželio 17 d. ir 2015 m. gegužės 11 d. žemės sklypai buvo įsigyti siekiant išplėsti žemės ūkio valdą. Įsigyjant žemės sklypus PVM nebuvo

taikomas, todėl jis nebuvo atskaitytas. Įsigyta žemė buvo naudojama tik žemės ūkio veiklai, vykdančią ekonominę žemės ūkio veiklą. Pareiškėjas ir jo sutuoktinė nevykdo jokios kitos veiklos, išskyrus žemės ūkio veiklą.

Priėmus galutinį *Wojewoda* (vaivada) sprendimą dėl investicijų į kelius įgyvendinimo, vadovaujantis 2003 m. balandžio 10 d. *Ustawa z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych* (2003 m. balandžio 10 d. Įstatymas dėl specialiųjų investicijų į valstybinės reikšmės kelius rengimo ir įgyvendinimo taisyklių) (Dz. U. 2015, 2031 pozicija, toliau – *Kelių įstatymas*) 12 straipsnio 4 dalies 1 punktu pagal įstatymą projektuojamo kelio teritorijoje esantis nekilnojamasis turtas turi būti geodeziškai atskirtas ir perduotas valstybės išdui. Todėl per *Wojewoda M.* (vaivada M.) vykdomą procedūrą dėl leidimo investuoti į kelius kelio tiesimui skirti žemės sklypai Nr. <...> ir <...> buvo atskirti nuo žemės sklypų Nr. <...> ir Nr. <...>, o nuo žemės sklypų Nr. <...> ir <...> buvo atskirti kelio tiesimui skirti žemės sklypai Nr. <...> ir <...>, kurie 2017 m. kovo 6 d. vaivados sprendimo priėmimo įsiteisėjimo dieną buvo paimti valstybės išdo nuosavybėn kaip skirti kelio tiesimui.

Todėl vaivada pradėjo procedūrą dėl pareiškėjui mokėtinos kompensacijos už valstybės išdo nuosavybėn perimtus žemės sklypus ir priėmė atitinkamus sprendimus dėl žalos atlyginimo. Vis dėlto kompensacija dar neišmokėta.

Iki žemės sklypų perdavimo valstybės išdui jie buvo naudojami žemės ūkio reikmėms kaip pievos, tačiau po *Wojewoda M.* pradėtos administracinės procedūros dėl leidimo investuoti į kelius ir su tuo susijusio žemės sklypų geodezinio padalijimo bei jų numatomo perdavimo valstybės išdui pareiškėjas neberuošė perduodamų žemės sklypų kitiems metams pjauti žolei.

Prieš pradėdant šią vaivados procedūrą minėti žemės sklypai nebuvo padalyti į mažesnius sklypus, užstatyti ar kaip nors kitaip pagerinti. Jie niekada nebuvo nuomojami ar perduoti panaudai tretiesiems asmenims. Pareiškėjas neprašė pakeisti šių sklypų paskirties, be kita ko, kad jie būtų naudojami kelių paskirčiai, ir neprašė pakeisti šių sklypų teritorinio plano, neprašė leidimo nutiesti kelią per šiuos sklypus ir niekada nevykdė ekonominės veiklos nekilnojamojo turto prekybos srityje.

Be to, pareiškėjas ir jo sutuoktinė nepirko jokios statybai skirtos žemės. Už valstybės numatomus perimti sklypus buvo mokamos tiesioginės subsidijos, tačiau numčius pakeisti jų paskirti į keliui tiesti skirtą žemę šių išmokų mokėjimas buvo atšauktas. Pareiškėjas ir jo žmona yra registruoti KRUS ir moka žemės ūkio mokestį.

Be to, pareiškėjas nepadalijo sklypų. Žemės sklypai buvo padalyti automatiškai, neatsižvelgiant į savininko valią, kai administracinė institucija priėmė sprendimą įgyvendinti kelių tiesimo projektą pagal Įstatymą dėl specialiųjų taisyklių,

reglamentuojančių investicijų į viešuosius kelius rengimą ir vykdymą. Be to, savininkas prarado nuosavybės teisę neatsižvelgiant į jo valią.

Vietos planas nebuvo pakeistas nei dėl keliui tiesti skirtų sklypų ribų nustatymo, nei dėl kelio tiesimo. Žemės sklypo paėmimas siekiant nutiesti kelią minėtame įstatyme nustatyta tvarka vykdomas neatsižvelgiant į vietos teritoriniame plane numatytą jo paskirtį.

Iš vietos teritorinio plano matyti, kad sklypai <...> (prieš jų padalijimą) buvo G kaime (G. Sritis <...> G. sav.) ir jų paskirtis yra tokia:

– nuo apskrities kelio <...> kelio išplėtimui, o kita teritorija skirta vienbučiams gyvenamiesiems namams ir komercinės paskirties statiniams, kurie brėžiniuose pažymėti simboliu <...>.

Be to, pareiškėjas nurodė, kad sklypai <...> (prieš padalijimą) kadastre buvo pažymėti kaip žemės ūkio paskirties žemė ir grioviai ir kad *Starostwo Powiatowe* (apskrities administracija) prašymo pateikimo dieną nebuvo padariusi jokių kadastro pakeitimų, susijusių su sklypų padalijimu.

Atsižvelgdamas į nurodytas faktines aplinkybes, pareiškėjas prašyme pateikti išaiškinimą pateikė šiuos klausimus:

1) Ar prašymo pateikėjas dėl žemės sklypų Nr. <...> perėmimo keliui tiesti pagal 2003 m. balandžio 10 d. Įstatymo dėl valstybės išdo investicijų į viešuosius kelius rengimo ir vykdymo specialiųjų taisyklių 12 straipsnio 4 dalies 1 punktą, už tai išmokant kompensaciją, yra PVM apmokestinamas asmuo?

2) Ar šiuo pagrindu gaunama kompensacija bus apmokestinta prekių ir paslaugų mokesčiu?

Kartu prašyme dėl išaiškinimo pareiškėjas išreiškė savo nuomonę byloje, kad jis nėra PVM apmokestinamas asmuo, ir kad dėl žemės sklypų <...> perėmimo keliui tiesti pagal 2003 m. balandžio 10 d. Įstatymo dėl valstybės išdo investicijų į viešuosius kelius rengimo ir vykdymo specialiųjų taisyklių 12 straipsnio 4 dalies 1 punktą, už tai išmokant kompensaciją, jam mokėtina kompensacija neturi būti apmokestinta PVM.

1.2. 2017 m. spalio 31 d. pateiktame individualiame išaiškiniame DKIS nurodė, kad pareiškėjo pozicija yra klaidinga. DKIS nurodė, kad prašyme <...> apibūdintų žemės sklypų perdavimas valstybės išdui nusavinimo būdu, siekiant investuoti į viešųjų kelių statybą, turi būti laikomas pareiškėjo, kaip ekonominę veiklą vykdančio subjekto, kaip tai suprantama pagal 15 straipsnio 1 dalį, t. y. PVM apmokestinamo asmens įvykdytu tiekimu. DKIS nuomone, nagrinėjamu atveju tiekimas nėra pareiškėjo teisės disponuoti privačia nuosavybe įgyvendinimas. DKIS nurodė, kad, kaip matyti iš prašymo, pareiškėjas, kuris yra registruotas PVM mokėtoju, naudojo žemės sklypų <...> žemę ekonominei veiklai vykdyti. DKIS padarė išvadą, kad prašyme nurodytų žemės ūkio paskirties sklypų

nuosavybės perleidimas už kompensaciją, priešingai nei teigia pareiškėjas, yra prekių tiekimas už atlygį, reglamentuojamas PVM įstatymo, remiantis minėto įstatymo 7 straipsnio 1 dalimi, t. y. šis sandoris yra apmokestinamas. Taigi DKIS pripažino pareiškėjo poziciją klaidinga.

III. Procesas administraciniuose teismuose

1. 2018 m. spalio 15 d. sprendimu Nr. III SA/Wa 23/18 *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Varšuvos vaivadijos administracinis teismas) panaikino ginčijamą individualų išaiškinimą.

Teismas pažymėjo, jog DKIS neatsižvelgė į pareiškėjo argumentą, kad prieš perduodant nuosavybės teisę į nekilnojamąjį turtą pareiškėjas šio turto nenaudojo kaip pievų ekonominei veiklai vykdyti, nes priskyrė jį savo asmeniniam turtui, neruošė šios žemės kitiems metams žolei pjauti ir nustojo gauti tiesiogines išmokas už šią žemę.

Pirmosios instancijos teismas nusprendė, kad net jei prieš nusavinimą pagal Kelių įstatymą šalis nepriskyrė prašyme nurodyto žemės ūkio paskirties nekilnojamojo turto asmeninę nuosavybę, bet kuriuo atveju apmokestinamasis asmuo negali būti įpareigotas sumokėti PVM nuo gautos kompensacijos pagal PVM įstatymo 15 straipsnio 1 dalį.

Skundžiamo sprendimo motyvuose teismas pabrėžė, kad pareiškėjas nevykdė jokių žemės sklypų pardavimo sandorių ir kad atlikti veiksmai nepriklausė nuo jo valios (įvykdytas nusavinimas). Taigi pirmosios instancijos teismas mano, kad žemė, kurioje pareiškėjas vykdė žemės ūkio veiklą, buvo nusavinta nesiejant su jo žemės ūkio veikla, ir pareiškėjas nėra PVM apmokestinamas asmuo bei nevykdo ekonominės veiklos, kurią sudaro prekyba nekilnojamuoju turtu.

2. Kasaciniame skunde DIKS prašė panaikinti visą skundžiamą sprendimą ir priimti sprendimą dėl bylos esmės arba, nepatenkinus šio reikalavimo, panaikinti visą skundžiamą sprendimą ir perduoti bylą iš naujo nagrinėti skundžiamą sprendimą priėmusiam teismui. Be to, DKIS nurodė, kad buvo pažeistos materialinės teisės nuostatos, t. y. PVM įstatymo 15 straipsnio 1 dalis, klaidingai juos išaiškinus, nes buvo daroma prielaida, kad pareiškėjo, vykdančio ekonominę žemės ūkio veiklą, susijusią su 2003 m. balandžio 17 d. ir 2015 m. gegužės 11 d. nekilnojamojo turto pirkimo sandoriais, o vėliau jų perleidimu vykdant nusavinimą už atlygį, negalima pripažinti PVM apmokestinamuoju asmeniu, nors tai buvo veikla, susijusi su ekonominės žemės ūkio veiklos vykdymu, kai žemė (prekė) atlygintinai naudojama žemės ūkio veiklai, todėl šis sandoris turi būti laikomas prekių tiekimu už atlygį siekiant pelno, vadinasi, teisingai aiškindamas nagrinėjamą nuostatą, teismas turėtų padaryti išvadą, kad pareiškėjui, veikiančiam kaip PVM mokėtojas, tenka prievolė sumokėti mokesť nuo gautos kompensacijos.

IV. Nacionalinio teismo prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikimo motyvai

1. Savo klausimu *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) Teisingumo Teismo klausia, ar išaiškinimą pateikusi institucija laikosi teisingos pozicijos, kad nusavinto nekilnojamojo turto perdavimas valstybės išdui siekiant investuoti į viešųjų kelių statybą turi būti laikomas pareiškėjo, kaip ekonominę veiklą vykdančio subjekto, atliekamu tiekimu dėl to, kad pareiškėjas, kaip registruotas PVM mokėtojas, naudojo nekilnojamąjį turtą savo ekonominei žemės ūkio veiklai.

2. Pirmiausia *Naczelny Sąd Administracyjny* pažymi, kad apibūdinant nurodytas faktines aplinkybes nenurodytas joks veiksmas, susijęs su nekilnojamojo turto naudojimu privataus, asmeninio turto reikmėms. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neatsižvelgė į pirmosios instancijos teismo nurodytą aplinkybę, kad sklypai prieš tai buvo perduoti privačion nuosavybėn.

Esminę reikšmę turi tai, ar sklypų naudojimas žemės ūkio veiklai, apmokestinamai pagal bendrąsias taisykles, galėjo lemti tai, kad nekilnojamojo turto tiekimas dėl to, kad jis buvo nusavintas, buvo atliekamas vykdant PVM apmokestinamą žemės ūkio veiklą. Išaiškinimą pateikusi institucija nusprendė, kad apmokestinamos žemės ūkio veiklos vykdymas turi esminę reikšmę pripažįstant, kad nekilnojamojo turto, naudojamo šiai žemės ūkio veiklai, perdavimas vykdant nusavinimą yra apmokestinamas. Pirmosios instancijos teismas laikėsi priešingos pozicijos ir nusprendė, kad tik aktyvi ekonominė nekilnojamojo turto sandorių veikla gali rodyti būtinybę taikyti ginčijamą apmokestinimą nusavinimo atveju.

3. Neabejotina, kad apmokestinimas bus taikomas, jei subjektas imasi aktyvių nekilnojamojo turto prekybos veiksmų, kurie leistų pripažinti jį verslininku (žr. 2011 m. rugsėjo 15 d. ESTT sprendimą sujungtose bylose C-180/10 ir C-181/10, ECLI:EU:C.2011:589). Šioje byloje neginčijama, kad pareiškėjas nevykdė jokios veiklos, kuria būtų siekiama parduoti žemės sklypus, ir kad buvo vykdomi nuo jo valios nepriklausantys veiksmai (nusavinimas). Todėl pirmosios instancijos teismas nusprendė, kad žemės sklypų, kuriuose pareiškėjas vykdė žemės ūkio veiklą, nusavinimas nebuvo susijęs su jo žemės ūkio veikla, kad pareiškėjas nebuvo prekių ir paslaugų mokesčiu apmokestinamas asmuo ir kad jis nevykdė ekonominės veiklos, susijusios su nekilnojamojo turto sandoriais. Iš prašyme dėl išaiškinimo nurodytų faktinių aplinkybių taip pat nematyti, kad pareiškėjas tokią veiklą vykdė kito nekilnojamojo turto, kuris nebuvo nusavinimo objektas, atžvilgiu.

Nacionalinėje teismų praktikoje nurodoma, kad būtina konkretaus sandorio apmokestinimo PVM sąlyga yra ne pats buvimas PVM mokėtoju faktas, bet PVM mokėtojo dalyvavimas konkrečiame sandoryje, priskiriamame konkretaus subjekto ekonominei veiklai (žr. 2007 m. spalio 29 d. NSA sprendimą, Nr. I FPS

3/07), pagal kurią „nei formalus konkretaus subjekto kaip registruoto PVM mokėtojo statusas, nei aplinkybė, kad sandoris buvo sudarytas pakartotinai ar *ad hoc*, tačiau siekiant sudaryti jį ne vieną kartą, negali reikšti, kad šis sandoris yra apmokestinamas, prieš tai kiekvieną kartą nenustačius, kad dėl šio konkretaus sandorio toks subjektas veikė kaip PVM mokėtojas“).

Teiginį, kad aptariamai žemės sklypai buvo nusavinti ne vykdant ekonominę veiklą, patvirtina tai, kad pareiškėjui įsigyjant žemės sklypus PVM nebuvo taikomas, todėl jis nebuvo atskaitytas.

Kita vertus, išaiškinimą pateikusi institucija pateikė svarbų argumentą, kad pirmosios instancijos teismas neatsižvelgė į nusavinimo veiksmo, kaip priverstinio veiksmo, kuris dažnai atliekamas prieš nusavinto turto savininkų valią ir ketinimus, specifiką. Šiuo požiūriu pareiškėjo veikla, kiek tai susiję su aptariamais sklypais, neturi reikšmės.

Vis dėlto reikia pažymėti, kad pareiškėjas neprekiavo nekilnojamuoju turtu ne tik ginčijamų sklypų, bet ir kito nekilnojamojo turto atveju, be to, jis apskritai nevykdė jokios kitos ekonominės veiklos, išskyrus PVM apmokestinamą žemės ūkio veiklą.

4. Dėl šių priežasčių prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, remdamasis SESV 267 straipsniu, nutarė taip, kaip nurodyta šios nutarties rezoliucinės dalies 1 punkte.

<...> [bylos nagrinėjimo sustabdymas]

<...> [parašai]