

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. liepos 9 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 288 straipsnio pirmos pastraipos 4 punktą – Speciali smulkaus verslo įmonės skirta schema – Metinės apyvartos, kuria remiamasi siekiant taikyti specialią smulkaus verslo įmonės skirtą schemą, apskaitinimo metodas – Švoka „pagalbinis nekilnojamojo turto sandoris“ – Fizinio asmens, besiveržiančio keliomis laisvomis profesijomis, vykdoma nekilnojamojo turto nuoma“

Byloje C-716/18

dėl *Curtea de Apel București* (Bukarešto apeliacinis teismas, Rumunija) 2016 m. kovo 1 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2018 m. lapkričio 14 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

CT

prieš

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cara-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkas E. Regan, teisėjai I. Jarukaitis, E. Juhász (pranešėjas), M. Ilešič ir C. Lycourgos,

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- CT, atstovaujamo advokato N. Vidchi,
- Rumunijos vyriausybės, atstovaujamos iš pradžių E. Gane, L. Liū, O.-C. Ichim ir C.-R. Canțar, vėliau trijų pirmųjų,
- Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia ir J. Jokubauskaitės,

susipažinęs su 2020 m. vasario 6 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistos 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2009/162/ES (OL L 10, 2010, p. 1) (toliau – PVM direktyva), 288 straipsnio pirmos pastraipos a punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant CT ir *Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Cara?-Severin – Serviciul Inspec?ie Persoane Fizice* (Karaš-Severino apskrities valstyb?s finans? administratorius – Fizini? asmen? mokestini? patikrinim? skyrius, toliau – *AJFP Cara?-Severin*) bei *Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Timi?oara – Serviciul Solu?ionare Contesta?ii 1* (Timišoaros valstyb?s finans? generalin? regionin? direkcija – 1 gin?? nagrin?jimo skyrius) gin?? d?l metin?s apyvartos apskai?iavimo b?do, siekiant jam taikyti PVM direktyvoje numatyt? speciali? smulkaus verslo ?mon?ms skirt? schem?.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 PVM direktyvos 9 straipsnyje nustatyta:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonomin? veikl?, neatsižvelgiant ? tos veiklos tiksl? ar rezultat?.

„Ekonomin? veikla“ – gamintoj?, prekybinink? ar paslaugas teikian?i? asmen? veikla, ?skaitant kasyb? bei žem?s ?kio veikl? ir laisv?j? profesij? veikl?. Vis? pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatini? pajam?.

<...>“

4 Tos pa?ios direktyvos 135 straipsnio 1 dalies I punkte ir 2 dalyje nustatyta:

„1. Sandoriai, kuri? valstyb?s nar?s neapmokestina PVM:

<...>

1) nekilnojamojo turto lizingas ar nuoma.

2. 1 dalies I punkte numatyta išimtis netaikoma:

a) apgyvendinimo paslaug?, kaip jas apibr?žia valstybi? nari? ?statymai, teikimui viešbu?iuose ar panaši? veikl? vykdan?iose ?staigose, ?skaitant apgyvendinim? poilsiaviet?se ar stovyklauti ?rengtose vietose;

b) transporto priemoni? stov?jimui skirt? patalp? ir aikšteli? nuomai;

c) stacionariai ?rengt? ?rengini? ir mašin? nuomai;

d) seif? nuomai.

Valstybės narės gali numatyti kitus neapmokestinamus sandorius, kuriems taikomas 1 dalies I punktas.“

5 Šios direktyvos 174 straipsnio 2 dalyje nurodyta:

„Nukrypstant nuo 1 dalies, atskaitoma proporcinga dalis apskaičiuojama neatsižvelgiant į šias sumas:

- a) ilgalaikio turto, naudoto apmokestinamojo asmens veikloje, tiekimo apyvartos sumų;
- b) atsitiktinių nekilnojamojo turto ir finansinių sandorių apyvartos sumų;
- c) 135 straipsnio 1 dalies b–g punktuose nurodytų sandorių, jei šie sandoriai yra atsitiktiniai, apyvartos sumų.“

6 PVM direktyvos XII antraštinėje dalyje „Specialios schemas“ yra 1 skyrius „Speciali smulkaus verslo įmonės skirta schema“. Šio skyriaus 2 skirsnyje „Neapmokestinimas PVM arba laipsniškos lengvatos“ yra šios direktyvos 282–292 straipsniai.

7 Minėtose direktyvos 282 straipsnyje nurodyta, kad šios direktyvos 2 skirsnyje numatyti neapmokestinimo atvejai ir laipsniškos mokesčio lengvatos taikomi, kai prekes tiekia ir paslaugas teikia smulkaus verslo įmonės.

8 Tos pačios direktyvos 287 straipsnis suformuluotas taip:

„Valstybės narės, kurios į ES įstojo po 1978 m. sausio 1 d., gali nuo mokesčio atleisti apmokestinamuosius asmenis, kurių metinių apyvarta yra ne didesnė kaip toliau pateiktoms sumoms lygiavertė suma nacionaline valiuta pagal į įstojimo dienos valiutą perskaičiavimo kursą:

<...>

18) Rumunija, 35 000 EUR;

<...>“

9 PVM direktyvos 288 straipsnyje nustatyta:

„Apyvartą, kuria remiantis taikomos šiame skirsnyje numatytos procedūros, sudaro šios sumos be pridėtinės vertės mokesčio (PVM):

- 1) prekių tiekimo ir paslaugų teikimo vertė, jeigu tiekimas ir teikimas yra apmokestinami;
- 2) sandorių, kurie neapmokestinami suteikiant teisę atskaityti anksčiau sumokėtą PVM pagal 110 ar 111 straipsnius, 125 straipsnio 1 dalį, 127 straipsnį ar 128 straipsnio 1 dalį, vertė;
- 3) pagal 146–149 straipsnius ir 151, 152 ir 153 straipsnius PVM neapmokestinamų sandorių vertė;
- 4) nekilnojamojo turto sandorių, 135 straipsnio 1 dalies b–g punktuose nurodytų finansinių sandorių ir draudimo paslaugų, jei šie sandoriai nėra pagalbiniai, vertė.

Tačiau apskaičiuojant apyvartą neatsižvelgiama į įmonės materialaus ir nematerialaus ilgalaikio turto perleidimus.“

10 Pagal 2012 m. kovo 26 d. Tarybos sprendimą 2012/181/ES, kuriuo Rumunijai leidžiama nustatyti priemonę, nukrypstantį nuo Direktyvos 2006/112/287 straipsnio (OL L 92, 2012, p. 26), „nukrypstant nuo [PVM] direktyvos 287 straipsnio 18 punkto, Rumunijai leidžiama atleisti nuo PVM apmokestinamuosius asmenis, kurių metinė apyvarta neviršija 65 000 [eur] sumos, apskaičiuotos nacionaline valiuta pagal stojimo į Europos Sąjungą dieną galiojusį valiutos kursą“.

Rumunijos teisė

11 2003 m. gruodžio 22 d. *lege Nr. 571 privind Codul fiscal* (statymas Nr. 571 dėl Mokesčių kodekso; *Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 927, 2003 m. gruodžio 23 d.), iš dalies pakeisto 2006 m. liepos 17 d. *lege Nr. 343 pentru modificarea și completarea Legii Nr. 571 privind Codul fiscal* (statymas Nr. 343, kuriuo iš dalies keičiamas ir papildomas statymas Nr. 571 dėl mokesčių kodekso; *Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 662, toliau – Mokesčių kodeksas), 127 straipsnyje numatyta:

„1. Apmokestinamuoju asmeniu laikomas bet kuris asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo 2 dalyje numatytą ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

2. Ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal šio antraštinio dalį, apima gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veiklą, skaitant kasybą, žemės ūkio veiklą, laisvąsias profesijas arba joms prilygintą veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

12 Šio kodekso 141 straipsnio „Sandorių, vykdytų šalies teritorijoje, neapmokestinimas PVM“ 2 dalyje nustatyta:

„Šie sandoriai taip pat neapmokestinami PVM:

<...>

e) žemės nuoma, koncesija, nekilnojamojo turto nuoma ir išperkamoji nuoma <...>“

13 Minuto kodekso 152 straipsnio „Speciali smulkaus verslo įmonėms skirta neapmokestinimo PVM schema“ 1 dalis suformuluota taip:

„Rumunijoje steigtam apmokestinamajam asmeniui, kaip tai suprantama pagal 125a straipsnio 2 dalies a punktą, kurio deklaruota ar gauta metinė apyvarta yra mažesnė nei 65 000 eurų suma, apskaičiuota [Rumunijos lėjomis RON]] pagal stojimo į Europos Sąjungą dieną galiojusį *Banca Națională a României* [(Nacionalinis Rumunijos bankas)] nurodytą valiutos kursą, suapvalinta iki kitos dešimtosios, t. y. 220 000 RON, gali būti taikomas neapmokestinimas dėl sandorių, numatytų 126 straipsnio 1 dalyje, išskyrus naujų transporto priemonių tiekimą Bendrijos viduje, neapmokestinamą pagal 143 straipsnio 2 dalies b punktą.“

14 To paties kodekso 152 straipsnio 2 dalyje nustatyti sandoriai, kurių bendra suma be mokesčių yra referencinė siekiant taikyti specialią smulkaus verslo įmonėms skirtą schemą, ir nustatyta sąlyga, kad šie sandoriai negali būti apmokestinamojo asmens pagrindinės veiklos pagalbiniai sandoriai.

15 Mokesčių kodekso 153 straipsnyje „Registravimas kaip PVM mokėtojas“ numatyta:

„1. Apmokestinamasis asmuo, kuris Rumunijoje vykdo ar ketina vykdyti ekonominę veiklą, apimančią PVM apmokestinamuosius sandorius ir (arba) neapmokestinamuosius sandorius su

teise ? atskait?, turi prašyti kompetentingos institucijos j? ?registruoti kaip PVM mok?tojų?: <...>

b) jei kalendoriniais metais jo apyvarta pasiekia ar viršija 152 straipsnio 1 dalyje numatyt? viršutin? nepamokestinam?j? rib? – per 10 dien? pasibaigus m?nesiui, kai ši riba buvo pasiekta ar viršyta;

<...>“

16 *Normele metodologice de aplicare a Legii Nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (?statymo Nr. 571/2003 d?l Mokes?i? kodekso ?gyvendinimo taisykl?s), patvirtint? 2004 m. sausio 22 d. *hot?r?re Nr. 44 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii Nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Vyriausyb?s dekretas Nr. 44, kuriuo patvirtinamos ?statymo Nr. 571/2003 d?l Mokes?i? kodekso ?gyvendinimo taisykl?s; *Monitorul Oficial al Rom?niei*, I dalis, Nr. 112, 2004 m. vasario 6 d.), iš dalies pakeistu 2012 m. liepos 4 d. *hot?r?re Nr. 670 pentru modificarea ?i completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii Nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hot?r?rea Guvernului Nr. 44/2004* (Vyriausyb?s dekretas Nr. 670, kuriuo kei?iamos ir papildomos ?statymo Nr. 571/2003 d?l Mokes?i? kodekso ?gyvendinimo taisykl?s, patvirtintos Vyriausyb?s dekretu Nr. 44; *Monitorul Oficial al Rom?niei*, I dalis, Nr. 481, 2012 m. liepos 13 d.), 47 punkto 3 dalyje nustatyta:

„3. Sandoris yra apmokestinamojo asmens pagrindin?s veiklos pagalbinis sandoris, jei tenkinamos šios kumuliacin?s s?lygos:

- a) aptariamam sandoriui vykdyti reikalingi riboti techniniai ištekliai, t. y. ?ranga ir personalas;
- b) sandoris n?ra tiesiogiai susij?s su apmokestinamojo asmens pagrindine veikla; ir
- c) suma už pirkimus sandorio tikslais ir su sandoriu susijusi atskaitytino mokes?io suma yra nereikšmingos.“

17 Ši? ?gyvendinimo taisykli? 61 punkto 1 dalyje d?l Mokes?i? kodekso 152 straipsnio buvo nustatyta:

„Pagal Mokes?i? kodekso 152 straipsnio 2 dal? sandoris yra apmokestinamojo asmens pagrindin?s veiklos pagalbinis sandoris, jei tenkinamos 47 punkto 3 dalyje numatytos kumuliacin?s s?lygos.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

18 Ieškovas pagrindin?je byloje, universiteto d?stytojas, dar praktikuoja kelias laisv?sias profesijas, ?skaitant apskaitininko, mokes?i? konsultanto, bankroto administratoriaus ir advokato, be to, dar gauna pajam? kaip straipsni? ir k?rini? autorius. 2008 m. jis, kaip fizinis asmuo, gavo mokes?i? mok?tojo identifikacin? numer? „apskaitos veiklai“, kuri ap?m? audit? ir konsultavim? mokes?i? klausimais.

19 Ieškovas pagrindin?je byloje daugum? savo veiklos r?ši? registravo asmeniniu adresu, o kaip bankroto administratoriaus veiklos viet? deklaravo pastat?, kurio bendraturtis jis yra kartu su kitu asmeniu; tas pastatas iš dalies išnuomotas komercinei bendrovei, kurios vadovaujantis partneris jis yra. Šios bendrov?s, PVM mok?tojos, registruota buvein? yra šiame pastate, kur ji vykdo, be kita ko, verslo ir kito valdymo konsultavimo, apskaitos ir finans? audito bei konsultavimo mokes?i? srityje veikl?. Pagrindinis deklaruotas min?tos bendrov?s veiklos tikslas yra „verslo ir kitoks valdymo konsultavimas“.

20 2016 m. buvo atliktas ieškovo pagrindin?je byloje, kaip fizinio asmens, ekonomin?s veiklos

mokestinis patikrinimas, susijęs su PVM, po kurio *AJFP Cara?-Severin* konstatavo, kad 2012 m. jo apyvarta viršijo 220 000 RON (apie 65 000 EUR), o tai tuo metu buvo referencin? riba taikant speciali? smulkaus verslo ?mon?ms skirt? schem? Rumunijoje. Tod?l pranešimu apie mok?tin? mokest? ši mokes?i? institucija nurod? ieškovui pagrindin?je byloje sumok?ti sum?, kuri? jis tur?jo sumok?ti nuo tos dienos, kai prival?jo ?siregistruoti kaip PVM mok?tojas, t. y. nuo 2012 m. rugs?jo 1 d.

21 Siekdama nustatyti, ar ieškovo pagrindin?je byloje metin? apyvarta viršijo ši? referencin? rib? 2012 m., *AJFP Cara?-Severin* atsižvelg? ? jo pajamas, gautas ne tik už ?vairi? laisv?j? profesij? vykdyt? ir autori? teises, bet ir ? šio nekilnojamojo turto nuom?. ? šios institucijos atlikt? skai?iavim? nebuvo ?trauktos nei pajamos iš darbo užmokes?io, kurias suinteresuotasis asmuo gavo kaip d?stytojas universitete, nei pajamos iš jo, kaip advokato, veiklos, nes pastarosios pajamos jau buvo apmokestintos PVM advokat? profesin?je bendrijoje, kuriai jis priklaus?.

22 Konkre?iai kalbant, konstatavusi, kad 2012 m. 69 % bendros ieškovo pagrindin?je byloje pajam? sumos, kuri buvo reikšminga taikant speciali? smulkaus verslo ?mon?ms skirt? schem?, sudar? pajamos iš bankroto administratoriaus veiklos, 17 % pajamos iš pastato, kurio bendraturtis jis buvo, nuomos, 14 % pajam? iš apskaitininko ir konsultanto mokes?i? srityje veiklos, *AJFP Cara?-Severin* nusprend?, kad suinteresuotojo asmens pagrindin? veikla tais metais buvo bankroto administratoriaus veikla. Ši institucija patikslino, kad pastato nuoma negali b?ti laikoma šios pagrindin?s veiklos „pagalbiniu sandoriu“, kaip tai suprantama pagal Mokes?i? kodekso 152 straipsnio 2 dal?, tod?l iš jos gautos pajamos negali b?ti ne?trauktos apskai?iuojant apyvart?, kuri yra referencin? nustatant specialios smulkaus verslo ?mon?ms skirtos schemos taikym?.

23 Ieškovas pagrindin?je byloje pateik? skund? d?l pranešimo apie mok?tin? mokest? ir *AJFP Cara?-Severin* mokestinio patikrinimo akto. 2017 m. rugpj??io 22 d. sprendimu Timišoaros valstyb?s finans? generalin? regionin? direkcija – 1 gin?? nagrin?jimo skyrius atmet? š? skund?.

24 Ieškovas pagrindin?je byloje pateik? skund? d?l šio sprendimo. 2018 m. kovo 26 d. sprendimu *Tribunalul Timi?* (Timišo apygardos teismas, Rumunija) atmet? š? skund?.

25 Taigi ieškovas pagrindin?je byloje pateik? apeliacin? skund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiame teisme, jame teig?, kad nekilnojamojo turto, kurio bendraturtis jis yra, nuoma – tai pagalbinis sandoris, kaip tai suprantama pagal Mokes?i? kodekso 152 straipsnio 2 dal?, ir kad iš jos gautos pajamos neturi b?ti ?trauktos apskai?iuojant apyvart?, siekiant taikyti speciali? smulkaus verslo ?mon?ms skirt? schem?. Manydamas, kad sprendimui jo nagrin?jamoje byloje priimti b?tinai PVM direktyvos nuostat? išaiškinimas, *Curtea de Apel Timi?oara* (Timišoaros apeliacinis teismas, Rumunija) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar aplinkyb?mis, kaip nagrin?jamoje byloje, kai fizinis asmuo vykdo ekonomin? veikl?, užsiimdamas keliomis laisvosiomis profesijomis ir nuomodamas nekilnojam?j? turt? ir taip gaudamas nuolatini? pajam?, [PVM] direktyvos 288 straipsnio [pirmos pastraipos] 4 punkto nuostatos reikalauja nustatyti konkre?i? profesin? veikl? kaip pagrindin? veikl? siekiant patikrinti, ar nuoma gali b?ti jos pagalbinis sandoris, ir, jei atsakymas b?t? teigiamas, kokiais kriterijais remiantis gali b?ti nustatoma ta pagrindin? veikla, o gal [tas nuostatas] reikia aiškinti taip, kad kiekviena profesin? veikla, sudaranti tokio fizinio asmens ekonomin? veikl?, yra „pagrindin? veikla“?

2. Tuo atveju, kai fizinio asmens tre?iajam asmeniui išnuomotas nekilnojamasis turtas n?ra skirtas ir naudojamas kitoje to asmens ekonomin?je veikloje ir negalima nustatyti ryšio tarp išnuomoto nekilnojamojo turto ir aptariamo asmens vykdomos ?vairios profesin?s veiklos, ar [PVM] direktyvos 288 straipsnio [pirmos pastraipos] 4 punkto nuostatos leidžia nuomos sandor?

kvalifikuoti kaip „pagalbinis sandoris“, todėl jo neįtraukti skaičiuojant apyvartą, kuria remiantis taikoma speciali smulkaus verslo įmonės skirta neapmokestinimo schema?

3. Antrajame klausime aprašytu atveju, ar nuomos sandoris kvalifikuojant kaip „pagalbinis“ nuomos sandoris svarbu tai, kad šis sandoris buvo atliktas trečiojo asmens, t. y. juridinio asmens, kurio vadovaujantis partneris yra fizinis asmuo, naudai, kai juridinis asmuo turi buveinę tame pačiame pastate ir vykdo tokio paties pobūdžio profesinę veiklą kaip aptariamas fizinis asmuo?

Dėl prejudicinių klausimų

26 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 288 straipsnio pirmos pastraipos 4 punktą turi būti aiškinamas taip, kad, kalbant apie apmokestinamąjį asmenį kaip fizinį asmenį, kurio ekonominė veikla sudaro įvairių laisvųjų profesijų vykdymas ir nekilnojamojo turto nuoma, tokia nuoma yra „pagalbinis sandoris“, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą, siekiant taikyti specialią smulkaus verslo įmonės skirtą schemą.

27 Pirma, primintina, kad kaip bendrosios PVM sistemos išimtis speciali smulkaus verslo įmonės skirta schema, numatyta šios direktyvos 281–294 straipsniuose, turi būti aiškinama siaurai ir taikoma tik tiek, kiek būtina pasiekti jos tikslams (šiuo klausimu žr. 2019 m. gegužės 2 d. Sprendimo *Jarmuškienė*, C-265/18, EU:C:2019:348, 27 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

28 Antra, dėl nekilnojamojo turto nuomos Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad tai yra ekonominė veikla, patenkanti į PVM direktyvos taikymo sritį tiek, kiek nuomos sandoris vykdomas siekiant gauti nuolatinių pajamų pagal šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą (šiuo klausimu žr. 2000 m. sausio 27 d. Sprendimo *Heerma*, C-23/98, EU:C:2000:46, 19 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

29 Trečia, kaip savo išvados 30 ir 31 punktuose nurodė generalinis advokatas, nekilnojamojo turto nuoma gali būti „nekilnojamojo turto sandoris“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 288 straipsnio pirmos pastraipos 4 punktą, tik jeigu tai yra neapmokestinamas sandoris, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies I punktą ir 2 dalies paskutinį pastraipą.

30 Atsižvelgiant į pirmines pastabas darytina išvada, kad PVM direktyvos 288 straipsnio pirmos pastraipos 4 punkte nėra jokios nuorodos į valstybių narių teisę, tad sėvoka „pagalbinis sandoris“ pagal šią nuostatą yra autonominė Sąjungos teisės sėvoka, kurią reikia aiškinti vienodai Sąjungos teritorijoje, nepaisant valstybių narių kvalifikavimo, atsižvelgiant į šios nuostatos formuluotę, kontekstą ir teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, tikslus (šiuo klausimu žr. 2020 m. vasario 5 d. Sprendimo *Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Įreivių darbinimas Roterdamo uoste)*, C-341/18, EU:C:2020:76, 40 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

31 Dėl PVM direktyvos 288 straipsnio pirmos pastraipos 4 punkto formuluotės reikia konstatuoti, kad joje nepatikslinama, kaip reikia suprasti sėvoką „pagalbinis sandoris“, kuri, beje, neapibrėžta jokioje kitoje šios direktyvos nuostatoje.

32 Kiek tai susiję su PVM direktyvos 288 straipsnio pirmos pastraipos 4 punkto kontekstu, reikia paminėti šios direktyvos X antraštinės dalies „Atskaita“ 2 skyriaus „Proporcinių atskaita“ 174 straipsnio 2 dalies b punktą, kuriame nustatyta, kad atskaitoma proporcinga dalis apskaičiuojama neatsižvelgiant į „atsitiktinius nekilnojamojo turto ir finansinių sandorių“ apyvartos sumą.

33 Ši nuostata iš esmės atitinka 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, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 19 straipsnio 2 dalį, pagal kurią Sąjungos teisės aktų leidėjas ketino neįtraukti apskaičiuojant atskaitos proporcijų sumą, priskirtiną prie sandorių, kurie neįprasti atitinkamo apmokestinamojo asmens kasdienei veiklai (šiuo klausimu žr. 2008 m. kovo 6 d. Sprendimo *Nordania Finans ir BG Factoring*, C-98/07, EU:C:2008:144, 24 punktą).

34 Konkrečiai kalbant, aiškindamas sąvoką „pagalbinis sandoris“, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą, Teisingumo Teismas 1973 m. birželio 29 d. Europos Komisijos Europos Bendrijų Tarybai pateikto Šeštosios direktyvos dalyse valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas pasiūlymo (COM(73) 950 final) (*Europos Bendrijų biuletenis*, priedas 11/73, p. 20) (toliau – Šeštosios direktyvos pasiūlymas) aiškinamuoju memorandumu. Remiantis šiuo memorandumu, „[šio pasiūlymo 19 straipsnio 2 dalyje] nurodyti elementai neturi būti įtraukti apskaičiuojant atskaitos proporcijų, siekiant išvengti, kad jie neiškraipytų tikrosios reikšmės, nes jie neatspindi apmokestinamojo asmens profesinės veiklos“. Pagal šį memorandumą „taip yra su ilgalaikio turto pardavimu ir nekilnojamojo turto ar finansiniais sandoriais, kurie yra pagalbiniai, t. y. jie – tik antraeiliai ar atsitiktiniai bendros įmonės apyvartos atžvilgiu“. Tame pačiame memorandumuose nurodyta, kad „šie sandoriai neįtraukiami, tik jeigu jie nėra apmokestinamojo asmens įprasta profesinė veikla (2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Danmark*, C-174/08, EU:C:2009:669, 30 punktas).

35 Pažymėtina, kad PVM direktyvos 288 straipsnio pirmos pastraipos 4 punktas atitinka tuos pačius argumentus. Iš tiesų „[ši nuostata] atitinka Šeštosios direktyvos pasiūlymo 25 straipsnio 2 dalį, kuri tapo Šeštosios direktyvos 77/388 24 straipsnio 4 dalimi“. Pagal Šeštosios direktyvos pasiūlymo aiškinamąjį memorandumą ši nuostata „numato apyvartos nustatymo būdą, kuriuo remiantis taikomas neapmokestinimas ir mokesčio sumažinimas“. Pagal šį memorandumą „jis pašalina daugiau ar mažiau atsitiktinius sandorius, kurie gali daugybę metų trikdyti apyvartos dydį“, ir „jis taip pat neapima sandorių, kurie, kaip ir reikalavimų perleidimas, neparodo tikrojo įmonės dydžio“.

36 Žinoma, reikia nurodyti, kad yra PVM direktyvos kalbinių versijų, be kita ko, bulgarų, vokiečių, anglų, kroatų, nyderlandų ir slovėnų kalbomis, kuriose 174 straipsnio 2 dalyje ir šios direktyvos 288 straipsnio pirmos pastraipos 4 punkte nevartojama identiška sąvoka „pagalbiniai sandoriai“.

37 Vis dėlto atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta šio sprendimo 34 ir 35 punktuose, darytina išvada, kad nors šiose nuostatose sąvokos vartojamos skirtingomis aplinkybėmis, jį dalykas tas pats.

38 Taigi sąvoka „pagalbiniai sandoriai“ reiškia tam tikrus sandorius, kurie nėra apmokestinamojo asmens įprasta profesinė veikla.

39 Pagal nagrinjamą specialią schemą tam, kad sandoris būtų laikomas apmokestinamojo asmens „pagalbinio sandoriu“, nereikia nustatyti apmokestinamojo asmens ekonominę veiklą sudarančio elemento kaip pagrindinio, be to, nereikia jo susieti su kokia nors kita apmokestinamojo asmens ekonomine veikla. Ši frazė turi būti laikoma autonomiška sąvoka.

40 Tokia PVM direktyvos 288 straipsnio pirmos pastraipos 4 punkto aiškinimą patvirtina specialios smulkaus verslo įmonių skirtos schemos tikslas. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nustatė, kad šia schema numatomas administravimo supaprastinimas, skirtas sustiprinti smulkaus verslo įmonių steigimui, veiklai ir konkurencingumui, taip pat išlaikyti protingam santykiui tarp administracinių mokesčių kontrolės išlaidų ir tikėtino mažo mokestinio pajamų. Taigi minėta schema siekiama išvengti tokios administracinės naštos ir smulkaus verslo įmonių, ir mokesčių administratoriams (2010 m. spalio 26 d. Sprendimo *Schmelz*, C-97/09, EU:C:2010:632, 63 ir 68

punktai ir 2019 m. gegužės 2 d. Sprendimo *Jarmuškienė*, C-265/18, EU:C:2019:348, 37 punktas).

41 Iš to matyti, kad, siekiant užtikrinti specialios smulkaus verslo įmonės skirtos schemos tikslo įgyvendinimą, nereikia nustatyti tokios administracinės naštos doli sandoriams, kurie nesusiję su apmokestinamojo asmens įprasta profesine veikla.

42 Svarbu priminti, kad doli PVM direktyvos 174 straipsnio 2 dalies nuostatą Teisingumo Teismas nusprendė, kad ekonominė veikla nelaikoma „pagalbine“, jei, be kita ko, ji yra atitinkamos įmonės įprastos apmokestinamos veiklos nuolatinė ir būtina tiesa (šiuo klausimu žr. 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Danmark*, C-174/08, EU:C:2009:669, 31 punktą).

43 Esant kitokioms situacijoms, nei nurodytos ankstesniame punkte, lemiamą aplinkybę yra tai, ar nekilnojamojo turto sandoris buvo sudarytas vykdant apmokestinamojo asmens įprastą profesinę veiklą, o ši aplinkybė turi išnagrinėti mokesčių institucijos ir prireikus nacionaliniai teismai.

44 Taigi mokesčių institucijos ir nacionaliniai teismai turi atsižvelgti į jiems pateiktus rodymus, be kita ko, į atitinkamo nekilnojamojo turto pobūdį, šio turto įsigijimo finansavimo kilmę ir jo naudojimą.

45 Kalbant apie pagrindinį byloje nagrinjamą situaciją, iš nutarties doli prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad, kaip savo išvados 51 ir 52 punktuose nurodė generalinė advokatė, viena vertus, ieškovo pagrindinį byloje vykdomos bankroto administratoriaus veiklos buveinės adresas yra nuomojamo pastato, kurio bendraturtis jis yra, adresas. Antra, šis pastatas, kuriame yra patalpa, skirta biurams, ieškovas pagrindinį byloje išnuomojo juridiniam asmeniui, kurio vadovaujantis partneris jis yra. Be to, šis juridinis asmuo turi buveinę minėtame pastate ir vykdo tokią pačią veiklą, kokią vykdo minėtas ieškovas pagrindinį byloje. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar šios aplinkybės rodo, kad nagrinjama nuoma yra apmokestinamojo asmens įprasta profesinė veikla.

46 Iš viso to, kas minėta, matyti, kad į pateiktus klausimus reikia atsakyti: PVM direktyvos 288 straipsnio pirmos pastraipos 4 punktas turi būti aiškinamas taip, kad, kiek tai susiję su apmokestinamuoju asmeniu kaip fiziniu asmeniu, kurio ekonominė veikla sudaro kelių laisvųjų profesijų vykdymas ir nekilnojamojo turto nuoma, tokia nuoma nėra „pagalbinis sandoris“, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą, kai šis sandoris vykdomas vykdant apmokestinamojo asmens įprastą profesinę veiklą.

Doli bylinėjimosi išlaidos

47 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 (penktoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2010/162/ES, 288 straipsnio pirmos pastraipos 4 punktą turi būti aiškinamas taip, kad, kiek tai susiję su apmokestinamuoju asmeniu kaip fiziniu asmeniu, kurio ekonominė veikla sudaro kelių laisvųjų profesijų vykdymas ir nekilnojamojo turto nuoma, tokia nuoma nėra „pagalbinis sandoris“, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą, kai šis sandoris vykdomas vykdant apmokestinamojo asmens pagrindinę profesinę veiklą.

Parašai.

* Proceso kalba: rumunų.