

GENERALINIO ADVOKATO

MELCHIOR WATHELET IŠVADA,

pateikta 2013 m. vasario 28 d.(1)

Byla C-62/12

Galin Kostov

prieš

Direktor na Direktsia „Obzhalvane I upravlentie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(*Administrativen sad – Varna* (Bulgarija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Apmokestinamojo asmens sūvoka – Fizinio asmens apmokestinimas PVM už paslaugas, kurias jis teikė retkarčiais ir kurios nesusijusios su jo teismo antstolio laisvąja profesija“

I – **Žanga**

1. Ši prašymo priimti prejudicinį sprendimą procedūra susijusi su pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM) apmokestinamo asmens pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva)(2) nustatytą tvarką sūvoka. Ji pradėta tokiomis aplinkybėmis, kai privatus teismo antstolis sudarė pavedimo sutartį, pagal kurią jis įgaliotojai įgijo nekilnojamojo turto Bulgarijoje – veikla, kuri, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, niekaip nesusijusi su jo profesija.

2. Kyla klausimas, ar šis teismo antstolis turi būti laikomas „apmokestinamuoju asmeniu“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, todėl turi mokėti PVM už sandorius, susijusius su pavedimo sutartimi.

II – **Teisinis pagrindas**

A – *Sąjungos teisė*

3. Pagal PVM direktyvos 2 straipsnį:

„1. PVM objektas yra šie sandoriai:

a) prekių tiekimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>

c) paslaugų teikimas už atlygą valstybės narų teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

4. PVM direktyvos 9 straipsnyje nurodyta:

„1. „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.

2. Be 1 dalyje nurodytų asmenų, apmokestinamuoju asmeniu laikomas asmuo, retkarčiais tiekiantis naujas transporto priemones, kurias įsigyjantiame asmeniui siunčia ar gabena pardavėjas arba prekes įsigyjantis asmuo, arba tai atliekama jo vardu, į paskirties vietą už valstybės narų teritorijos ribas, bet Bendrijos teritorijoje.“

5. PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Valstybės narų 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:

a) pastato ar pastato dalies ir žemės, ant kurios jis pastatytas, tiekimą iki pirmo pastato panaudojimo;

b) žemės statybai tiekimą.“

6. Tos pačios direktyvos 14 straipsnyje nurodyta:

„1. „Prekių tiekimas“ – teisė, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.

2. Be 1 dalyje nurodyto sandorio, prekių tiekimu laikomas bet kuris iš šių sandorių:

<...>

c) prekių perdavimas pagal sutartį, kurioje numatoma, kad perkant arba parduodant yra mokamas komisinis atlyginimas.

<...>“

B – *Bulgarijos teisė*

7. *Administrativen sad* – Varna (Varnos administracinis teismas, Bulgarija) remiasi toliau išdėstytomis Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, toliau – ZDDS) nuostatomis.

8. Pagal ZDDS 2 straipsnį:

„[PVM] apmokestinamas:

1. kiekvienas prekį? tiekimas ar paslaugų? teikimas už atlygų?;

<...>.“

9. Pagal ZDD 3 straipsnį:

„1. apmokestinamasis asmuo yra kiekvienas asmuo, kuris vykdo savarankišką ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą;

2) savarankiška ekonominė veikla – tai gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų, įskaitant privataus teismo antstolio ir notaro profesijas, veiklą. Savarankiška ekonomine veikla taip pat laikoma kiekviena veikla, vykdoma reguliariai ar kaip profesija už atlygą, įskaitant materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimą siekiant gauti nuolatinių pajamų. <...>“

10. ZDD 6 straipsnio 2 dalies 4 punkte prekų? tiekimu laikomas „faktinis prekų? perdavimas asmeniui, kuris veikia savo vardu ir kito asmens sąskaita“.

11. Pagal ZDD 8 straipsnį paslauga, kaip tai suprantama pagal šį įstatymą, yra viskas, kas turi vertę, tačiau nėra prekų, pinigai apyvartoje ir užsienio valiuta, naudojami kaip mokėjimo priemonė.

III – Pagrindiniai byla ir prejudiciniai klausimai

12. G. Kostov Bulgarijoje nepriklausomai vertėiasi privataus teismo antstolio profesija. Jis registruotas kaip PVM mokėtojas pagal ZDD 96 straipsnio 1 dalį.

13. 2008 m. lapkričio 13 d. G. Kostov sudarė pavidimo sutartį su bendrove *Bon Marin AD* (toliau – pagrindinėje byloje nagrinėjama sutartis). Pagal šią sutartį G. Kostov įsipareigojo kaip *Bon Marin AD* galiojantis pateikti pasiūlymus trijuose aukcionuose parduodant tris iš dalies užstatytus privačios nuosavybės teisės valstybei priklausančius nekilnojamojo turto objektus, valdomus Gynybos ministerijos ir užimančius apie 40 000 m² plotą(3). Jis taip pat įsipareigojo, jeigu jam būtų parduoti nekilnojamojo turto objektai, perleisti *Bon Marin AD* nuosavybės teisę į šiuos nekilnojamojo turto objektus.

14. Įgaliojama, *Bon Marin AD*, įsipareigojo suteikti lėšas, reikalingas sutartyje numatytiems pirkimams, įgyti nuosavybės teises į nekilnojamojo turto objektus, įgytus G. Kostov vykdamas pavidimą, ir sumokėti jam sutartį 50 000 BGN (apie 25 500 eurų) atlygą.

15. Minėtas atlygis buvo sumokėtas tą patį dieną, kai pasirašyta pagrindinėje byloje nagrinėjama sutartis, kurioje taip pat numatyta, kad šis atlygis lieka G. Kostov, jei pasiūlymai nebūtų sėkmingi.

16. 2009 m. gegužės mėn. G. Kostov iš valstybės įgijo nuosavybės teises į pavidimo sutartyje nurodytus nekilnojamojo turto objektus.

17. 2009 m. birželio 30 d. *Bon Marin AD* galiojantis sutikimu perleido *Bleyk Siy Kapital EOOD* visas savo teises ir pareigas, kylančias iš pagrindinėje byloje nagrinėjamos sutarties.

18. Ginčas PVM srityje kilo dėl tikslinamojo pranešimo apie mokesčio dydį, kurį pateikė

Varnos mieste kompetentinga mokesčių inspekcija. Remiantis šiuo pranešimu, G. Kostov gavo 50 000 BGN atlygą už apmokestinamą paslaugų teikimą, kaip tai suprantama pagal ZDDS 12 straipsnį, paslaugas teikė kaip PVM apmokestinamasis asmuo, todėl turėjo sumokėti šį mokestį nuo šios sumos.

19. Pateikus administracinį skundą, *Direktor na Direktsia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Varnos miesto „Skundų ir vykdymo administravimo“ direkcijos prie Nacionalinės pajamų agentūros Centrinės valdybos direktorius) (toliau – atsakovas pagrindinėje byloje) patvirtino tikslinamąjį pranešimą apie mokesčio dydį.

20. G. Kostov pateikė skundą dėl minėto pranešimo ir tvirtino, kad paslaugų teikimas buvo atsitiktinis ir nebuvo susijęs su jo savarankiška privataus teismo antstolio ekonomine veikla – vienintele veikla, dėl kurios jis buvo registruotas kaip PVM mokėtojas.

21. Tokiomis aplinkybėmis *Administrativen sad – Varna* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar fizinis asmuo, registruotas kaip PVM mokėtojas dėl jo privataus teismo antstolio veiklos, laikytinas apmokestinamuoju asmeniu, kaip tai suprantama pagal [PVM] direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, ir pagal [PVM] direktyvos 193 straipsnį privalo mokėti PVM už paslaugas, kurias jis teikė retkarčiais ir kurios nesusijusios su jo privataus teismo antstolio veikla?“

IV – Procesas Teisingumo Teisme

22. 2012 m. vasario 7 d. Teisingumo Teismui buvo pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą. Atsakovas pagrindinėje byloje, Bulgarijos ir Rumunijos vyriausybės bei Europos Komisija pateikė rašytines pastabas.

V – Analizė

A – Pirminės pastabos

23. Nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikė teismas, atsakovas pagrindinėje byloje ir Bulgarijos bei Rumunijos vyriausybės argumentus grindžia pavedimo sutartimi ir galutinio paslaugų teikimu, Komisija mano, kad šiuo atveju kalbama apie komiso sutartį, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies c punktą, nes nors G. Kostov veikė *Bon Marin AD* sėskaita, jis veikė ne šios bendrovės, o savo vardu. Tokiu atveju ši byla būtų susijusi su prekių tiekimu.

24. Taigi Komisijai yra du sandoriai: vienas – komiso-pirkimo (G. Kostov nekilnojamojo turto objektų įsigijimas), o kitas – komiso-pardavimo (sutuoktinio Kostov(4) nekilnojamojo turto objektų tiekimas *Bleyk Siy Kepital EOOD*), ir tokiu atveju ši sandorių apmokestinimas priklauso nuo to, ar taikomas PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j ir k punktuose numatytas pastatų ar žemės, kuri nėra užstatyta, tiekimo sandorių atleidimas nuo mokesčio.

25. Šiuo klausimu svarbu priminti, kad Teisingumo Teismas neturi priimti sprendimo dėl nacionalinės teisės nuostatų aiškinimo ir taikymo ar nustatyti pagrindinei bylai nagrinėti reikšmingas faktines aplinkybes. Iš tiesų Teisingumo Teismas, remdamasis Europos Sąjungos ir nacionalinių teismų kompetencijos atskyrimu, turi atsižvelgti į faktinį ir teisinį prejudicinio klausimo kontekstą, kaip apibrėžta prašyme priimti prejudicinį sprendimą(5).

26. Taigi pagrindinėje byloje nagrinėjamą sutartį turi kvalifikuoti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikė teismas, kuris prašyme priimti prejudicinį sprendimą aiškiai kalba apie

pavedim?. Jei remiantis Bulgarijos teise ir pagal minėtą sutartį G. Kostov dalyvavo aukcionuose veikdamas savo vardu ir *Bon Marin AD* sąskaita, ir dėl to reikėtų konstatuoti, kad sudaryta komisio sutartis, tokiu atveju turėtų būti taikomos PVM taisyklės, skirtos prekių tiekimui, atsižvelgiant, be kita ko, į PVM direktyvos 14 straipsnio 2 dalies c punktą ir 135 straipsnio 1 dalies j ir k punktus. Savo ruožtu šioje išvadoje dėstau argumentus remdamasis prašymu priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo prielaida, t. y. kad sudaryta pavedimo sutartis, todėl tai yra paslaugų teikimas.

B – Dėl esmės

1. Pagrindinis klausimas

27. Prejudiciniu klausimu prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas siekia sužinoti, ar asmuo, apmokestinamas PVM kaip asmuo, besiveršiantis laisvąja profesija, toks yra tik dėl sandorių, susijusių su jo prasta ekonomine veikla, ar taip pat dėl bet kurio kito ekonominio sandorio, už kurį gauna atlygą net tuo atveju, kai pastaroji veikla vykdoma tik retkarčiais.

a) Ar G. Kostov suteiktos paslaugos priskiriamos „ekonominės veiklos“ vykdymui, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnį ir 9 straipsnio 1 dalį, ar tik jo privačiai sričiai?

28. Pagal Teisingumo Teismo praktiką PVM apmokestinama veikla turi būti vykdoma siekiant verslo tikslo arba komerciniais tikslais ir jai, be kita ko, būdingas siekis gauti pelno iš investuoto kapitalo(6).

29. Pagal šią teismo praktiką „ekonominė veikla turi būti suprantama kaip veikla, kuri rinkoje gali vykdyti profesionaliai organizuota privati įmonė, paprastai veikianti tam, kad gautų pelno“(7).

30. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje G. Kostov suteiktas paslaugas *Bon Marin AD* ir jos teisiškai perėjai *Bleyk Siy Kapital EOOD* už 50 000 BGN dydžio atlygą. Bylos medžiagoje nėra jokių duomenų, kad G. Kostov įmėsi šios veiklos dėl kitų priežasčių negu pelno siekimas ir kad atlygiu buvo tiesiog padengtos įgaliotinio patirtos išlaidos.

b) Ar G. Kostov vykdo šią veiklą kaip „apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“ (PVM direktyvos 2 straipsnis), net jeigu ji nėra prastos jo teismo antstolio profesijos veiklos dalis?

31. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagal Privačią teismo antstolių įstatymą (*Zakon za chastnite sadebni izpalniteli*) 2 straipsnį valstybė jiems paveda priverstinai vykdyti privačius reikalavimus. Taigi G. Kostov, sudarydamas ir vykdydamas pagrindinėje byloje nagrinjamą sutartį, neveikė kaip privatus teismo antstolis ir nevykdė jam, kaip privačiam teismo antstoliui, įstatymu suteiktą išimtinių teisių.

32. Kaip rašytinai pastabose pažymėjo Komisija, PVM direktyvos 9 straipsnio formuluotės negalima aiškinti siaurai, kad būtų neapmokestinama apmokestinamojo asmens vykdoma veikla vien dėl to, kad ji nėra jo prastiną veikla.

33. Taigi PVM apmokestinamasis asmuo toks nėra vien dėl veiklos, kuri jis nurodo kaip prastą veiklą: jis toks yra dėl bet kokios apmokamos veiklos, kuri, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, yra „gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla“, skaitant veiklą, kuri nėra jo prasta veikla.

34. Be to, kaip nurodo atsakovas pagrindinėje byloje, kitoks aiškinimas lemtų nepriimtinių išvadų, kad ekonominė veikla nepriklausomai vykdančys asmenys PVM direktyvos taikymo tikslais gali savavališkai keisti statusą, t. y. tai būtų apmokestinamaisiais, tai neapmokestinamaisiais asmenimis, atsižvelgiant daugiau ar mažiau glaudų ryšį su pagrindine veikla.

c) Koki? reikšm? PVM srityje turi tai, kad nagrin?jamos paslaugos buvo teikiamos tik retkar?iais?

35. Nepateikiant apibr?žties, daugelyje teis?s akt? ar Teisingumo Teismo praktikos element? pažymima speciali PVM schema, taikoma „retkar?iais vykdomiems“ sandoriams.

36. D?l paties PVM direktyvos teksto šiuo klausimu reikia atkreipti d?mes? ? 9 ir 12 straipsnius.

37. PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje, apibr?žus ekonomin? veikl? kaip „gamintoj?, prekybinink? ar paslaugas teikian?i? asmen? veikl?, ?skaitant kasyb? bei žem?s ?kio veikl? ir laisv?j? profesij? veikl?“, pateikiamas pavyzdys, pagal kur? „vis? pirma ekonomine veikla [turi b?ti] laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatini? pajam?“.

38. Ta?iau min?tame 9 straipsnyje vartojamas žodis „nuolatini?“ negali b?ti suprantamas taip, kad retkar?iais vykdoma veikla neapmokestinama PVM.

39. Be to, ši nuolatinumo s?voka PVM direktyvoje vartojama tik pateikiant konkret? ekonomin?s veiklos pavyzd?, t. y. materialiojo ar nematerialiojo turto naudojim?, ir taikoma ne pa?iai veiklai, o iš šios konkre?ios veiklos gautoms pajamoms.

40. Pagal PVM direktyvos 12 straipsn?(8) valstyb?s nar?s gali (taigi neprivalo) apmokestinamuoju asmeniu laikyti „bet kur? asmen?, kuris retkar?iais vykdo su 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nurodyta veikla susijus? sandor?“, ir tik kaip pavyzdys („ypa?“) nurodytas pastato ar pastato dali? ir žem?s, ant kurios jis pastatytas, tiekimas iki pirmo pastato panaudojimo ir žem?s statybai tiekimas.

41. Kadangi Bulgarijos Respublika nepasinaudojo šia PVM direktyvos 12 straipsniu suteikta galimybe, ši? nuostat? galima aiškinti dvejopai, t. y.:

– valstyb?ms nar?ms nepasinaudojus 12 straipsniu suteikta galimybe, su PVM direktyvos 9 straipsnyje nurodyta veikla susij? retkar?iais vykdomi sandoriai neapmokestinami PVM. Su s?lyga, kad nustatyta, jog ekonomin? veikla vykdoma retkar?iais, taip gal?t? b?ti G. Kostov suteikt? paslaug? atveju;

– kadangi pagal min?t? 12 straipsn? valstyb?s nar?s gali „apmokestinamuoju asmeniu <...> laikyti“ bet kur? asmen?, kuris retkar?iais vykdo su PVM direktyvos 9 straipsnyje nurodyta veikla susijus? sandor?, tai iš esm?s gali b?ti susij? tik su asmenimis, kurie dar n?ra PVM apmokestinamieji asmenys. Tokia galimyb? jau buvo numatyta Šeštojoje direktyvoje 77/388/EEB(9), kurios 4 straipsnio 3 dalyje nurodyta, kad valstyb?s nar?s gali „apmokestinamuoju asmeniu <...> laikyti ir“(10) bet kur? asmen?, tik retkar?iais vykdan? sandorius, susijusius su gamintoj?, prekybinink? ar paslaugas teikian?i? asmen? veikla, ?skaitant kasyb? bei žem?s ?kio veikl? ir laisv?j? profesij? veikl?. Šios nuostatos negali b?ti taikomos G. Kostov. Kadangi jis yra apmokestinamasis asmuo, nereikia remtis 12 straipsniu siekiant j? tokiu „laikyti“. Toks aiškinimas, kuriam teikiu pirmenyb? ir kurio rašytin?se pastabose laik?si Komisija(11), o kitos šalys apie š? 12 straipsn? nekalb?jo, suderinamas su labai pla?ia taikymo sritimi, kuri? S?jungos teis?s akt? leid?jas nor?jo suteikti PVM, ir su kita Komisijos pozicija, kad taikytina prezumpcija, jog PVM apmokestinamasis asmuo toks yra d?l bet kokios savo ekonomin?s veiklos, išskyrus kai ji susijusi su jo priva?ios veiklos sritimi, o tai jis turi ?rodyti.

42. Be to, reikia atkreipti d?mes? ? Teisingumo Teismo praktik?. Nurodysiu sprendimus *Enkler*, *S?aby ir kt.* bei *R?dlihs*(12).

43. Byloje, kurioje priimtas min?tas Sprendimas *Enkler*, R. Enkler reikalavo j? apmokestinti

PVM, kad galėtų atskaityti šį mokestį už namelio ant ratų, kurį ji vis dėlto naudojo beveik vien privačiais tikslais, o tretiesiems asmenims jis buvo išnuomotas tik 18 dienų per trejus mokestinius metus ir tai sudarė mažiau negu 15 % nuvažiuotų kilometrų, pirkimų.

44. Iš pirmo žvilgsnio atrodo, kad perskaitytus minėto Sprendimo *Enkler* (priimto vadovaujantis Šeštąja direktyva, tačiau remiantis nuostatomis, kurios beveik, bent jau iš esmės, nebuvo pakeistos PVM direktyva(13)) 20 punktą pateikiamas aiškus atsakymas, kad „pirmiausia reikia pažymėti, kad palyginus Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalį [dabar – PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalis] su 4 straipsnio 3 dalimi [dabar – PVM direktyvos 12 straipsnis] matyti, jog ekonominės veiklos sąvoka, vartojama tiek pirmame, tiek antrame 4 straipsnio 2 dalies sakinyje, nesusijusi su retkarčiais vykdoma veikla“.

45. Tačiau Teisingumo Teismas toliau tame pačiame sprendime, atsakydamas į prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo klausimą, nebevartojo „retkarčiais vykdomos veiklos“ sąvokos, nes ginčas buvo labiau susijęs su skirtumu tarp veiklos, vykdomos kaip verslininko, ir visiškai privačios veiklos (minėto sprendimo 16, 17 ir 18 punktai).

46. Tokiomis aplinkybėmis svarbu pažymėti, kad Teisingumo Teismas nepareiškė nuomonės dėl R. Enkler atliktų sandorių „ekonominės veiklos“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą, pobūdžio ir nurodė, kad siekiant išspręsti šį klausimą reikia atsižvelgti į įvairius veiksnius ir, be kita ko, į atitinkamo turto pobūdį, ryšį su įprasta ekonomine veikla, veiklos trukmę, klientų skaičių ar pajamų sumą (minėto sprendimo 24–29 punktai).

47. Minėtame Sprendime *Sąby ir kt.* buvo nagrinėjamas žemės ūkio paskirties žemės sklypo, kurį įsigijo ūkininkas be PVM, pardavimo, pakeitus jo paskirtį į žemę statyboms dėl miesto teritorijų planavimo dokumentų pakeitimo, galimas apmokestinimas PVM.

48. Teisingumo Teismas, nagrinėdamas atvejį, kai atitinkama valstybė narė (šiuo atveju Lenkijos Respublika) nepasinaudojo PVM direktyvos 12 straipsniu suteikta galimybe apmokestinti retkarčiais vykdančius sandorius asmenis, iš naujo išnagrinėjo bylos „aplinkybių visumą“(14), siekdamas priskirti nagrinjamą žemės sklypo pardavimą tik savininko nuosavybės teisių gyvendinimui, taigi veikiančio privačiai, arba apmokestinamojo asmens vykdomai veiklai ir nebevartojo termino „retkarčiais vykdoma veikla“.

49. Konkrečiai kalbant, Teisingumo Teismas (minėto sprendimo 37 ir 38 punktuose) nurodė, kad vien sandorių skaičius ir apimtis nėra esminiai. Šiuo klausimu pastebėtina, kad byloje, kurioje priimtas minėtas Sprendimas *Sąby ir kt.*, buvo kalbama apie vieno žemės sklypo pardavimą, tačiau atsižvelgiant į aplinkybes jo vertinimas PVM požiūriu gali skirtis.

50. Pavyzdžiui, minėto sprendimo 50 punkte Teisingumo Teismas nurodo, kad „fizinis asmuo, vykdomas žemės ūkio veikla žemės sklype, kurio paskirtis buvo pakeista į žemę statybai dėl nuo šio asmens valios nepriklausančių priežasčių pakeitus teritorijos planus, neturi būti laikomas PVM apmokestinamuoju asmeniu pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį ir 12 straipsnio 1 dalį, kai mągina parduoti šį sklypą, jeigu toks pardavimas patenka į šio asmens privataus turto valdymą“(15).

51. Tačiau, Teisingumo Teismo nuomone(16), nagrinėjami sandoriai tampa apmokestinamieji PVM tikslais, jei nustatoma, kad atitinkamas asmuo juos vykdydamas imasi „aktyvių prekybos <...> veiksmų“, naudodamas „priemonės, panašias į gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens, kaip jie suprantami pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą“.

52. Minėtame Sprendime *Rėdlihs* Teisingumo Teismas, atsižvelgdamas į PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą, atskyrė atvejį, kai fizinis asmuo naudoja turtą taip, kad jo veikla

reikia pripažinti „ekonomine veikla“, t. y. paprastai, kai atitinkamas turtas tinkamas vien ekonominiam panaudojimui, ir atvejų, kai turtas dėl savo pobūdžio gali būti naudojamas ir ekonominiams, ir privačiais tikslais(17). Teisingumo Teismas, šį atskirymą neįtraukęs sąvokos „retkarčiais vykdoma veikla“, nusprendė, kad jeigu antruoju atveju suinteresuotasis asmuo imasi aktyvių valdymo veiksmų, naudodamas priemones, panašias į gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens, atitinkamą veiklą reikia pripažinti „ekonomine veikla“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį(18).

53. Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad, kaip pažymi Komisija, PVM direktyvoje apmokestinimo srityje nenumatyta jokia apmokestinamųjų asmenų retkarčiais vykdomos veiklos išimtis, jei ji nėra susijusi su jų privačios veiklos sritimi arba nėra vykdoma valdant jų privatų turtą.

54. Neapmokestinant PVM apmokestinamojo asmens retkarčiais vykdomos veiklos taip pat gali kilti pavojus ekonominių sandorių neutralumo ir vienodo požiūrio principams, pagal kuriuos reikalaujama, kad visi apmokestinamieji asmenys būtų vienodai apmokestinami PVM už tokią pačią veiklą(19). Be to, pagal nusistovėjusį teismo praktiką, kaip pažymėjau šios išvados 41 punkte, PVM direktyvoje nustatyta labai plati PVM taikymo sritis, apimanti bet kokią gamintojo, prekybininko ar paslaugų teikėjo ekonominę veiklą(20).

55. Todėl tokie sandoriai, kokius atliko G. Kostov, turi būti apmokestinami PVM.

2. Papildoma išvada

56. Papildomai, jei Teisingumo Teismas nuspręstų, kad iš esmės ir neapmokestinamųjų, ir apmokestinamųjų asmenų retkarčiais vykdomi sandoriai yra neapmokestinami PVM tikslais, išskyrus kai taikomas 12 straipsnis, reikėtų nustatyti kriterijus, kuriuos turėtų atsižvelgti prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, siekdamas taip kvalifikuoti nagrinjamus sandorius.

57. Remdamasis minėtuose sprendimuose *Enkler, Saby ir kt.* bei *Rdlh* tvirtintais kriterijais, manau, kad šioje byloje reikia atkreipti dėmesį, be kita ko, į tokius veiksnius:

- net jei prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad pagrindinėje byloje nagrinjamieji sandoriai „nesusiję“ su G. Kostov privataus teismo antstolio veikla, vis tiek reikia pažymėti, kaip pabrėžė atsakovas pagrindinėje byloje ir Bulgarijos vyriausybė, kad jie nėra visiškai nesusiję su suinteresuotojo asmens išsilavinimu ir profesine kvalifikacija bei su pasitikėjimu pagrindiniais santykiais, kurie turi būti tarp tokio subjekto ir galiojtinio, kuriam pavesta įsigyti nekilnojamojo turto objektus,
- kaip ir minėtoje byloje *Saby ir kt.*, aplinkybė, kad nagrinjama tik viena sutartis, nėra esminė;
- reikia pažymėti, kad G. Kostov kontrahentai yra bendrovės, kad nupirkti pastatai tikriausiai yra skirti gamybai arba prekybai ir yra ekonomiškai svarbūs, kaip ir G. Kostov atlygis, kurį reikia palyginti su kitomis jo profesinės veiklos pajamomis (dėl šio aspekto rašytinai se pastabose Komisija pažymi, kad G. Kostov sumokėtas 50 000 BGN dydžio atlygis prilygsta kelerių metų vidutiniam mėnesiniam darbo užmokesčiui Bulgarijoje(21)), ir
- pagal pagrindinėje byloje nagrinjamą sutartį G. Kostov galėjo pasilikti atlygą, nepaisant aukciono rezultatų.

58. Siekdamas nustatyti, ar nagrinėjama veikla yra retkarčiais vykdoma veikla, nacionalinis teismas turi išaiškinti visas pagrindinės bylos reikšmingas aplinkybes ir jas bendrai įvertinti.

VI – Išvada

59. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui *Administrativen sad – Varna* pateiktą prejudicinį klausimą atsakyti taip:

– Pagrindinis atsakymas

Fizinis asmuo, registruotas kaip pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas dėl savo privataus teismo antstolio veiklos, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, kaip tai suprantama pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 9 straipsnio 1 dalį, todėl privalo mokėti pridėtinės vertės mokestį už paslaugas, kurias teikė retkarčiais ir kurios nesusijusios su jo privataus teismo antstolio veikla.

– Papildomas atsakymas

Siekdamas nustatyti, ar fizinis asmuo, registruotas kaip pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas dėl savo privataus teismo antstolio veiklos, gali išvengti pareigos mokėti pridėtinės vertės mokestį už paslaugų teikimą, nes jis atliekamas retkarčiais ir nesusijęs su jo įprasta veikla, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas turi įvertinti visus bylos duomenis, kai ypač nėra vienas iš šių veiksnių savaime nėra esminis:

– su sandoriais susijusio turto pobūdis ir paskirtis,

– sandorių ryšys su atitinkamo asmens profesija, o kai jie neatitinka šio asmens konkrečios veiklos, – jį galimas ryšys su suinteresuotojo asmens išsilavinimu ir profesine kvalifikacija, kurie gali būti esminiai siekiant užmegzti pasitikėjimu pagrįstus santykius, būtinus atitinkamiems sandoriams vykdyti,

– klientų skaičius ir tipas,

– sandorių apimtis ir

– atlyginimui taikomos sąlygos ir jo dydis.

1 – Originalo kalba: prancūzų.

2 – OL L 347, p. 1.

3 – Pirmasis žemės sklypas užima 12 387 m² plotą ir jame yra septyni pastatai, kurių bendras plotas 2 314 m². Antrasis žemės sklypas užima 12 471 m² plotą ir jame yra šeši pastatai (penki sandėliai ir viena remonto dirbtuvė), kurių bendras plotas 3 843 m². Trečiasis žemės sklypas užima 15 186 m² plotą ir jame yra keturi pastatai, kurių bendras plotas 6 147 m².

4 – Kadangi, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas, nekilnojamojo turto objektai pagal Šeimos kodekso 19 straipsnio 1 dalį tapo bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe.

5 – Žr. 2003 m. lapkričio 13 d. Sprendimą *Neri* (C-153/02, Rink. p. I-13555, 34 ir 35 punktai) ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *Orfanopoulos ir Oliveri* (C-482/01 ir C-493/01, Rink. p. I-5257, 42 punktas).

6 – 2000 m. lapkričio 14 d. Sprendimas *Floridienne ir Berginvest* (C-142/99, Rink. p. I-9567, 28 punktas).

7 – Šiuo klausimu žr. generalinio advokato M. P. Maduro išvados byloje *BBL* (2004 m. spalio 21 d. sprendimas, C-8/03, Rink. p. I-10157) 10 punkt?. Taip pat žr. generalinio advokato C. O. Lenz išvados byloje *Wellcome Trust* (1996 m. birželio 20 d. sprendimas, C-155/94, Rink. p. I-3013) 19 punkt?.

8 – Priešingai nei pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 2 dal?, kurioje *pareigojama* apmokestinamuoju asmeniu laikyti „asmen?, retkar?iais tiekiant? naujas transporto priemones, kurias ?sigyjan?iam asmeniui siun?ia ar gabena pardav?jas arba prekes ?sigyjantis asmuo, arba tai atliekama j? vardu, ? paskirties viet? už valstyb?s nar?s teritorijos rib?, bet Bendrijos teritorijoje“.

9 – 1977 m. geguž?s 17 d. Tarybos direktyva d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva).

10 – Pasviruoju šriftu išskirta mano.

11 – Žr. B. Terra ir J. Kajus „A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT“ (IBFD, 2012), 1 t., p. 373.

12 – 1996 m. rugs?jo 26 d. Sprendimas *Enkler* (C-230/94, Rink. p. I-4517), 2011 m. rugs?jo 15 d. Sprendimas *S?aby ir kt.* (C-180/10 ir C-181/10, Rink. p. I-8461) ir 2012 m. liepos 19 d. Sprendimas *R?dlihs* (C-263/11).

13 – Min?to Sprendimo *R?dlihs* 23 punktas.

14 – Min?to Sprendimo *S?aby ir kt.* 38 punktas.

15 – Ten pat, 50 punktas.

16 – Ten pat, 51 punktas.

17 – Žr. min?to Sprendimo *R?dlihs* 34 ir 35 punktus.

18 – Ten pat, 36 punktas.

19 – Su s?lyga, kad žinoma bendrovi? ?galiotoj? ekonomin? veikla, bet kai nustatyta, jog jos ?sigijo nekilnojamojo turto objektus, iš esm?s skirtus gamybai arba prekybai, j? veikla neturi b?ti vertinama skirtingai PVM direktyvos poži?riu, atsižvelgiant ? tai, ar ji vykdoma pasitelkus sektoriaus specialistus, ar asmenis, kurie n?ra tokio sektoriaus specialistai.

20 – 2010 m. sausio 28 d. Sprendimas *Eulitz* (C-473/08, Rink. p. I-907, 24 punktas).

21 – Bulgarijos Nacionalinio statistikos instituto duomenimis, vidutinis darbo užmokestis Bulgarijoje tre?i?j? 2012 m. ketvirt? buvo 754 BGN (apie 385 eurus).