

Laikina versija

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2020 m. vasario 6 d.(1)

Byla C-716/18

CT

prieš

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

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

(*Curtea de Apel Timișoara* (Timișoaros apeliacinis teismas, Rumunija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Direktyva 2006/112/EB – PVM direktyvos 287 ir 288 straipsniai – Speciali smulkaus verslo įmoniųms skirta schema – Neapmokestinimas nepasiekus tam tikros apyvartos ribų – Šių apyvartos ribų apskaičiavimas kelių ekonominės veiklos rūšių atveju – Srovoka „nekilnojamojo turto sandoriai“, kurie „nėra pagalbiniai“ ir ? kuriuos reikia atsižvelgti“

I. ?žanga

1. Ši byla susijusi su smulkaus verslo įmonių neapmokestinimu. Valstybės narė gali neapmokestinti PVM apmokestinamųjų asmenų, kurių metinė apyvarta nesiekia tam tikros sumos. Rumunijoje ši suma yra 65 000 EUR. Kyla klausimas, kaip reikia apskaičiuoti šią sumą, jeigu apmokestinamasis asmuo vykdo ?vairių veiklų. Nagrinėjamu atveju apmokestinamasis asmuo 2012 m. gavo pajamų iš konsultavimo veiklos, dirbdamas apskaitininku, mokesčių konsultantu ir advokatu, taip pat kaip bankroto administratorius, rašytojas ir nekilnojamojo turto nuomotojas.

2. Kadangi pajam? (apyvartos) iš advokato veiklos Rumunija, apskai?iuodama min?t?j? sum?, ne?traukia, 65 000 EUR riba b?t? viršyta tik tuo atveju, jeigu b?t? ?traukti nuomos sandoriai. Ta?iau pagal PVM direktyvos 288 straipsnio pirmo sakinio 4 punkt? „nekilnojamojo turto sandoriai“ ?traukiami tik tada, kai jie „n?ra pagalbiniai“. Teisingumo Teismui pirm? kart? suteikiama proga išaiškinti, ar žem?s nuoma laikytina „nekilnojamojo turto sandoriu“ ir kada reik?t? preziumuoti, kad tai nereikšmingas „pagalbinis“ sandoris.

II. Teisinis pagrindas

A. S?jungos teis?

3. S?jungos teis?s pagrind? sudaro 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (toliau – PVM direktyva)(2) 287 ir 288 straipsniai.

4. PVM direktyvos 287 straipsnio 18 punkte nustatyta:

„Valstyb?s nar?s, kurios ? [Europos S?jung?] ?stojo po 1978 m. sausio 1 d., gali nuo mokes?io atleisti apmokestinamuosius asmenis, kuri? metin? apyvarta yra ne didesn? kaip toliau pateiktoms sumoms lygiavert? suma nacionaline valiuta pagal j? ?stojimo dienos valiut? perskai?iavimo kurs?: <...>

18. Rumunija: 35 000 eur?; <...>“

5. 2012 m. kovo 26 d. Tarybos ?gyvendinimo sprendimo(3) 1 straipsnyje Rumunijai, nukrypstant nuo Direktyvos 2006/112 287 straipsnio 18 punkto, leidžiama nuo PVM atleisti apmokestinamuosius asmenis, kuri? metin? apyvarta neviršija 65 000 eur? sumos, apskai?iuotos nacionaline valiuta pagal ?stojimo ? Europos S?jung? dien? galiojus? valiutos kurs?.

6. PVM direktyvos 288 straipsnyje nustatyta:

„Apyvart?, kuria remiantis taikomos šiame skirsnyje numatytos proced?ros, sudaro šios sumos be PVM:

- 1) preki? tiekimo ir paslaug? teikimo vert?, jeigu tiekimas ir teikimas yra apmokestinami;
- 2) sandori?, kurie neapmokestinami suteikiant teis? atskaityti anks?iau sumok?t? PVM pagal 110 ar 111 straipsnius, 125 straipsnio 1 dal?, 127 straipsn? ar 128 straipsnio 1 dal?, vert?;
- 3) pagal 146–149 straipsnius ir 151, 152 ar 153 straipsnius neapmokestinam? sandori? vert?;
- 4) nekilnojamojo turto sandori?, 135 straipsnio 1 dalies b–g punktuose nurodyt? finansini? sandori? ir draudimo paslaug?, jei šie sandoriai n?ra pagalbiniai, vert?.

Ta?iau apskai?iuojant apyvart? neatsižvelgiama ? ?mon?s materialaus ir nematerialaus ilgalaikio turto perleidimus.“

7. Be to, d?l pirkimo PVM atskaitos paskirstymo 174 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„Nukrypstant nuo 1 dalies, atskaitoma proporcinga dalis apskai?iuojama neatsižvelgiant ? šias sumas: <...>

- b) atsitiktini? nekilnojamojo turto ir finansini? sandori? apyvartos sum?;
- c) 135 straipsnio 1 dalies b–g punktuose nurodyt? sandori?, jei šie sandoriai yra atsitiktiniai,

apyvartos sum?."

B. Rumunijos teis?

8. Rumunijos teis?je atitinkamos nuostatos numatytos *Legea Nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, cu modific?rile ?i complet?rile ulterioare* (2003 m. gruodžio 22 d. ?statymas Nr. 571 d?l Mokes?i? kodekso), kuris v?liau buvo iš dalies pakeistas ir papildytas (toliau – Mokes?i? kodeksas). Mokes?i? kodekso 152 straipsnyje nustatyta:

„1. Pagal 1251 straipsnio 2 dalies a punkt? Rumunijoje ?steigtam apmokestinamajam asmeniui, kurio deklaruota ar gauta metin? apyvarta yra mažesn? nei 65 000 eur? <...> ar 220 000 RON riba, gali b?ti taikomas neapmokestinimas <...> d?l 126 straipsnio 1 dalyje numatyt? sandori? <...>.

2. Apyvarta, kuria remiantis taikoma 1 dalis, sudaryta iš apmokestinam?j? asmen?, prašan?i? išbraukti iš PVM mok?toj? registro, per kalendorinius metus atlikt? preki? tiekim? ir paslaug? teikim?, kurie yra apmokestinami ar, atsižvelgiant ? atvej?, gal?jo b?ti apmokestinami, jeigu j? neb?t? atlikusi smulkaus verslo ?mon?, ekonomin?s veiklos sandori?, kuri? tiekimo ar teikimo vieta yra užsienyje, su s?lyga, kad mokestis b?t? atskaitytas, jei tokie sandoriai b?t? atlikti Rumunijoje pagal 145 straipsnio 2 dalies b punkt?, neapmokestinam? sandori? su teise ? atskait? ir neapmokestinam? sandori? be teis?s ? atskait?, numatyt? 141 straipsnio 2 dalies a, b, e ir f punktuose, jeigu jie nepapildo pagrindin?s veiklos, gryniosios bendrosios vert?s <...>“

9. *Hot?r?rea Guvernului Rom?niei nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (2004 m. sausio 22 d. Rumunijos vyriausyb?s dekretas Nr. 44, kuriuo patvirtinamos 2003 m. ?statymo Nr. 571 d?l Mokes?i? kodekso ?gyvendinimo taisykl?s), iš dalies pakeisto 2012 m. liepos 4 d. Vyriausyb?s dekretu Nr. 670, 47 punkto 3 pastraipoje numatyta:

„Sandoris papildo pagrindin? veikl?, jei tenkinamos šios s?lygos:

- a) aptariamai veiklai 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.“

III. Faktin?s aplinkyb?s ir prašymas priimti prejudicin? sprendim?

10. Kaip jau min?ta, apeliantas pagrindin?je byloje (toliau – apeliantas), be to, kad yra universiteto d?stytojas, dar praktikuoja kelias laisv?sias profesijas, ?skaitant apskaitininko, mokes?i? konsultanto, bankroto administratoriaus ir advokato. Be to, kartais gauna pajam? iš autori? teisi?.

11. Pagal Rumunijos teis?s aktus apeliantas gavo vien? mokes?i? mok?tojo identifikacin? numer? „apskaitos ir audito veiklai, konsultavimui mokes?i? klausimais“, numatyt? mokes?i? konsultant? ir apskaitinink? profesijoms. Ši? profesij? vykdymo tikslais apeliantas deklaravo ?vairias profesijos vykdymo vietas. Jo, kaip bankroto administratoriaus, veiklos vieta registruota apeliantui priklausan?io pastato adresu.

12. Nuo 2007 m. apeliantas gauna pajam? ir iš min?to nekilnojamojo turto nuomos. Turtas buvo išnuomotas komercinei bendrovei, kurios akcininkas ir vadovas yra apeliantas. Ši bendrov? turi registruot? buvein? nuomojamame pastate ir ten vykdo, be kita ko, konsultavimo, apskaitos, audito bei konsultavimo mokes?i? srityje veikl?. Pagrindin? jos deklaruota veikla yra „verslo ir

valdymo konsultavimo veikla“.

13. 2016 m. buvo atliktas apelianto laikotarpio nuo 2011 m. sausio 1 d. iki 2016 m. birželio 30 d. mokestinis patikrinimas, susijęs su PVM. Po šio patikrinimo *Administrația Județeană a Finanțelor Publice* (mokesčių administratorius, toliau – AJFP) nustatė, kad 2012 m. apeliantas viršijo 220 000 Rumunijos lėšų (RON) (65 000 EUR) apyvartos sumą, nustatytą siekiant taikyti specialiąją smulkaus verslo įmonėms skirtą lengvatinio apmokestinimo schemą, dėl to turėjo įsiregistruoti kaip PVM mokėtojas. Todėl AJFP nustatė PVM, kurį turėjo sumokėti apeliantas, t. y. 95 184 RON sumą.

14. Apskaičiuodamas minėtą apyvartą AJFP atsižvelgė tiek į pajamas iš mokesčių konsultanto, apskaitininko ir bankroto administratoriaus laisvųjų profesijų, tiek iš autorių teisių bei bendros nuosavybės teise turimo nekilnojamojo turto nuomos. Apskaičiuojant neatsižvelgta į pajamas iš dstytojo darbo užmokesčio ir advokato veiklos, kurioms taikomos specialios apmokestinimo schemos.

15. AJFP nustatė, kad 2012 m. 69 % visų apelianto pajamų buvo iš bankroto administratoriaus veiklos, 17 % iš nekilnojamojo turto nuomos ir 14 % iš apskaitininko ir mokesčių konsultanto veiklos. Todėl AJFP nusprendė, kad pagrindinę apelianto veiklą aptariamais metais buvo bankroto administratoriaus veikla, atsižvelgiant į gautą pajamą iš šios veiklos proporcingą dalį, palyginti su bendromis pajamomis; jis taip pat manė, kad nekilnojamojo turto nuoma negali būti laikoma šios veiklos „papildomu sandoriu“ tam, kad galėtų būti neįtraukta į atitinkamą metų apyvartos skaičiavimą.

16. Pradinis administracinis skundas dėl pranešimo apie mokesčio dydį buvo atmestas 2017 m. rugpjūčio 22 d. sprendimu. Skundą dėl šio sprendimo *Tribunalul Timiș* (Timišo apygardos teismas) atmetė 2018 m. kovo 26 d. sprendimu. Apeliantas pateikė apeliacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusiame teisme. *Curtea de Apel Timișoara* (Timišoaros apeliacinis teismas, Rumunija) sustabdė bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui tris prejudicinius klausimus pagal SESV 267 straipsnį:

„1. Ar aplinkybomis, kaip nagrinėjamoje byloje, kai fizinis asmuo vykdo ekonominę veiklą, užsiimdamas keliomis laisvosiomis profesijomis ir nuomodamas nekilnojamąjį turtą ir taip gaudamas nuolatinę pajamą, PVM direktyvos 288 straipsnio [1 dalies] 4 punkto nuostatos reikalauja nustatyti konkrečią profesinę veiklą kaip pagrindinę veiklą, siekiant patikrinti, ar nuoma gali būti į ją papildantis sandoris, ir jei atsakymas būtų teigiamas, kokiais kriterijais remiantis turi būti nustatoma ta pagrindinė veikla, o gal tas nuostatas reikia aiškinti taip, kad visa profesinė veikla, sudaranti tokio fizinio asmens ekonominę veiklą, yra „pagrindinė veikla“?

2. Tuo atveju, kai fizinio asmens trečiajam asmeniui išnuomotas nekilnojamasis turtas nėra skirtas ir naudojamas kitoje to asmens ekonominėje veikloje ir negalima nustatyti ryšio tarp išnuomoto nekilnojamojo turto ir aptariamo asmens vykdomos profesinės veiklos, ar PVM direktyvos 288 straipsnio [1 dalies] 4 punkto nuostatos leidžia nuomos sandorį kvalifikuoti kaip „papildomą sandorį“, todėl jo neįtraukti skaičiuojant apyvartą, kuria remiantis taikoma speciali smulkaus verslo įmonėms skirta lengvatinio apmokestinimo schema?

3. Antrajame klausime aprašytu atveju, ar nuomos sandorį kvalifikuojant kaip „papildomą“ svarbu tai, kad šis sandoris buvo atliktas trečiojo asmens, t. y. juridinio asmens, kurio akcininkas ir vadovas yra apeliantas, naudai, kai juridinis asmuo turi buveinę aptariamame pastate ir vykdo tokio paties pobūdžio profesinę veiklą kaip aptariamasis fizinis asmuo?“

17. Per prejudicinio sprendimo priėmimo procedūrą Teisingumo Teisme pastabas raštu pateikė apeliantas, Rumunija ir Europos Komisija.

IV. Teisinis vertinimas

18. Trimis klausimais, į kuriuos, kaip teisingai siūlo Rumunija, galima atsakyti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, kaip turi būti aiškinamas PVM direktyvos 288 straipsnio pirmo sakinio 4 punktas. Konkrečiai jis klausia, kaip vertinti, ar tai yra „nekilnojamojo turto sandoriai“, kurie „nėra pagalbiniai“.

19. Tai iš esmės priklauso nuo PVM direktyvos 287 straipsnyje numatyto neapmokestinimo esmės ir tikslo (žr. toliau A dalį). Reikia išsiaiškinti, ar pastato nuoma yra „nekilnojamojo turto sandoris“ (dėl to žr. toliau B dalį) ir kokiais kriterijais remiantis pastarasis laikytinas „pagalbinis“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 288 straipsnio pirmo sakinio 4 punktą (dėl to žr. toliau C dalį). Jeigu pagal šiuos kriterijus nuoma konkrečiu atveju laikytina tokiu pagalbinis sandoriu (dėl to žr. toliau D dalį), apeliantas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo manymu, neviršytų PVM direktyvos 287 straipsnyje numatytą neapmokestinamos apyvartos ribą.

20. Vis dėlto Teisingumo Teismas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui turi pateikti naudingą atsakymą, padėsiantį išspręsti pagrindinį bylą, todėl reikia pritarti Komisijai, kuri pažymi, kad iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, jog apskaičiuojant smulkaus verslo įmonės apyvartos ribas nebuvo įtrauktos nei pajamos iš nesavarankiškos profesoriaus veiklos, nei pajamos iš advokato veiklos. Priežastis, ko gera, yra ta, kad šioms veiklos rūšims taikomas specialus apmokestinimas.

21. Kad nebuvo įtrauktos pajamos iš nesavarankiškos (nagrinėjamoje byloje – profesoriaus) veiklos, PVM atveju yra suprantama, nes šioje veikloje nėra apmokestinamų sandorių. Bet savarankiškai dirbančio advokato veikla neginytinai yra savarankiška ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, todėl ji sudaro apmokestinami sandoriai, į kuriuos iš esmės turi būti atsižvelgiama. Šiuo atveju neturi reikšmės, ar šiems sandoriams taikomas kitoks apmokestinimas, ar ne. Kitoks atvejis būtų, jeigu apeliantas būtų gavęs pajamų kaip darbintas (t. y. nesavarankiškas) advokatas arba jeigu sandorius būtų sudaręs ne jis, o bendrovė. Kadangi prašymas priimti prejudicinį sprendimą šiuo aspektu nėra visiškai aiškus, tai patikrinti turės nacionalinis teismas.

A. PVM direktyvos 287 straipsnyje numatyto neapmokestinimo esmė ir tikslas

22. Norint vertinti, ar apeliantas, nepaisant nuomos sandorių, gali būti neapmokestinamas PVM kaip smulkaus verslo įmonė(4) pagal PVM direktyvos 287 straipsnį, pirmiausia reikia apibrėžti šio specialaus neapmokestinimo esmę ir tikslą. Kadangi jis grindžiamas ne objektyvia veiklos rūšimi, o tik tuo, kad apmokestinamasis asmuo nepasiekia tam tikros apyvartos ribos, tai reiškia, kad PVM direktyvos 287 straipsnyje numatytas subjektyvus neapmokestinimas.

23. Kaip jau yra pripažintas Teisingumo Teismas(5) ir kaip jau esu pažymėjusi kitur(6), šio subjektyvaus neapmokestinimo esmė pirmiausia yra administravimo supaprastinimas.

24. Jeigu šios ribos nebūtų, kiekvieną asmenį, vykdantį net ir menkiausi PVM direktyvos 9 straipsnyje apibrėžtą ekonominę veiklą ir gavusį net vieną eurą pajamų, mokesčių administratorius turėtų traktuoti kaip apmokestinamąjį asmenį. Tai ne tik apmokestinamajam asmeniui, bet ir mokesčių administratoriui sukeltų administracinių išlaidų, kurių nekompensuotų jokios mokesčių pajamos(7). Šios priežiūros naštos ir su ja susijusios mokesčių administratoriaus išlaidų, kurios būtų neproporcingos mokesčių pajamoms, siekiama išvengti nustatant *de minimis*

rib?. Tai aiškiai matyti ir 1973 m. Komisijos pasiūlyme dėl Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo. Jame buvo aiškiai remiamasi valstybių narių sunkumais, kylančiais taikant prastas PVM tvarkas smulkaus verslo zonoms(8).

25. Su tuo susijusi mažoms zonoms teikiama nauda, pavyzdžiui, parama asmenims, pradedantiems verslą(9), daugiau yra lydimasis reiškinyss nei šio reglamentavimo esmė ir tikslas. Tai ypač matyti iš šioje byloje reikšmingo PVM direktyvos 288 straipsnio. Jame paaiškinama, kad PVM direktyvos 287 straipsnyje numatyta *de minimis* riba (kuriai gali nustatyti valstybės narės) susijusi ne su zonos dydžiu ar jos veiklos trukme rinkoje, o tik su tikėtina mokestinių pajamų dydžiu.

26. Nustatant apyvartą, pagal kurią sprendžiama, ar tai yra smulkaus verslo zona, atsižvelgiama tik į zonos apmokestinamus sandorius (PVM direktyvos 288 straipsnio pirmo sakinio 1 punktą) ir kai kuriuos neapmokestinamus sandorius (2–4 punktai). Kitų neapmokestinamų sandorių vertė gali būti bet kokio dydžio – jie nebus kliūtis netaikyti PVM likusiems apmokestinamiems sandoriams. Ši taisyklė taikoma, be kita ko, didelės ligoninėsms, jeigu šios sudaro nedaug apmokestinamų sandorių. Tie apmokestinamieji asmenys ir šiuos sandorius gali laikyti neapmokestinamais, net jeigu jie dėl savo dydžio vargu ar būtų bendrinėje kalboje vadinami smulkaus verslo zonomis arba rinkoje veiktų taip ilgai, kad jie tikrai nebūtų galima vadinti naujokais.

27. Kad šio neapmokestinimo tikslas nėra verslo pradedančiųjų skatinimas, rodo ir nuostatoje minimas nacionalinis ryšys. PVM netaikomas tik šalies teritorijoje apmokestinamiems sandoriams. Didelės nacionalinės zonos, sudarančios didelės vertės apmokestinamus sandorius užsienyje ir nedaug apmokestinamų sandorių šalies teritorijoje, patenka į neapmokestinimo taikymo sritį. Be to, PVM direktyvos 287 straipsnyje numatyta ne neapmokestinamoji pajamų dalis, o riba, iki kurios neapmokestinama. Ši riba viršijus, visi sandoriai nuo pirmojo euro tampa apmokestinami, o neapmokestinamoji pajamų dalis išlieka. Šis „viskas arba nieko“ principas nėra tinkamas skatinti pradedančiuosius verslą, nes jis diskriminuoja labai skirtingai pradėjusius verslą, palyginti su nelabai skirtingai pradėjusiais.

28. Taigi PVM direktyvos 287 straipsnis visų pirma skirtas valstybėms narėms palengvinti administracinei naštai.

B. Požymio „nekilnojamojo turto sandoriai“ aiškinimas

29. Jeigu PVM direktyvos 287 straipsnis yra *de minimis* norma, pagal kurią mažesnės vertės apmokestinamiems sandoriams PVM netaikomas siekiant supaprastinti jo administravimą, jį reikia aiškinti siaurai. Platus aiškinimas neatitinka *de minimis* normos pobūdžio(10).

30. Be to, *de minimis* ribos taikymo sumetimais PVM direktyvos 288 straipsnio pirmo sakinio 1 punkte nustatyta, kad prekių tiekimo ir paslaugų teikimo vertė, jeigu tiekimas ir teikimas yra apmokestinami, nėra apskaičiuojamą apyvartą. Taigi šioje nuostatoje aiškiai nustatoma, kad apskaičiuojant apyvartą atsižvelgiama į visus apmokestinamus sandorius.

31. Tai reiškia, kad kiti sandoriai, minimi 2–4 punktuose, kuriuos reikia atsižvelgti, gali būti tik neapmokestinami. Antraip nebūtų jokios prasmės nurodyti juos atskirai. PVM direktyvos 288 straipsnio pirmo sakinio 2 ir 3 punktuose taip pat aiškiai pabrėžiamas atitinkamų sandorių neapmokestinamasis pobūdis.

32. Ir 4 punkto formuluotą „nekilnojamojo turto sandoriai“ gali reikšti tik PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j, k ir l punktų taikymo sritį patenkančius nekilnojamojo turto sandorius. Todėl tai, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas, kitaip nei irgi 4 punkte minimi finansiniai sandorių atveju,

nedaro aiškos nuorodos ? šias nuostatas, neturi reikšm?s.

33. Tiesa, n?ra visiškai aišku, ar s?voka „nekilnojamojo turto sandoris“ reiškia tik neapmokestinam? prekyb? žeme (PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j ir k punktai), ar ir neapmokestinam? žem?s nuom? (PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies l punktas). Formuluo? lyg ir rodyt? pirm?j? variant?, nes versijoje kitomis kalbomis minimi sandoriai (pranc?z? k. „opérations immobilières“; angl? k. „real estate transactions“). Vis d?lto versijos šiomis kalbomis n?ra pagrindas teigti, kad min?ta s?voka neapima žem?s nuomos, kaip tai suprantama bendrin?je kalboje.

34. Kadangi formuluo? n?ra konkreti, pagrindin? reikšm? tenka PVM direktyvos 287 straipsnio esmei ir tikslui, t. y. tam, kad smulkaus verslo ?mon?ms skirtoje normoje remiamasi *de minimis* pob?džiu. Tod?l manau, kad ?trauktin? neapmokestinam? nekilnojamojo turto sandori? s?vok? reikia aiškinti pla?iai ir, pritariant Komisijos nuomonei, atsižvelgti ir ? neapmokestinamus nuomos sandorius, siekiant tiksliau apibr?žti PVM direktyvos 287 straipsnio taikymo srit?.

35. Vadinasi, apelianto sudarytas nuomos sandoris pirmiausia tur?jo b?ti *neapmokestinamas* tam, kad apskritai gal?t? kilti klausimas, ar tai pagalbinio pob?džio sandoris. Ar taip buvo, iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? nematyti, tod?l tai tur?s patikrinti nacionalinis teismas.

C. „Pagalbinio sandorio“ s?lygos

36. Taip pat reikia išsiaiškinti „pagalbinio sandorio“, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 288 straipsnio pirmo sakinio 4 punkt?, s?lygas. Nustatant neapmokestinimo rib? jame minimi neapmokestinami sandoriai ?traukiami tik tuo atveju, jeigu jie n?ra pagalbiniai.

37. Taip direktyvos leid?jas užtikrina, kad smulkaus verslo ?moni? neapmokestinimu d?l savo apmokestinam? sandori?, neviršijan?i? šios ribos, negal?t? pasinaudoti iš esm?s PVM neapmokestinam? veikl? vykdan?ios verslo šakos, kurioms taikomas šis punktas (bankai, draudimo bendrov?s ir nekilnojamojo turto bendrov?s). J? atveju sandoriai, kuriems PVM netaikomas, yra ne pagalbiniai, o pagrindiniai.

38. Teisingumo Teismas kol kas dar n?ra nustat?s pagalbinio sandorio s?lyg?.

39. Tiesa, PVM direktyvoje d?l atskaitomos proporcingos dalies apskai?iavimo 174 straipsnio 2 dalies b ir c punktuose vartojama panaši „atsitiktinio sandorio“ s?voka(11). Kalbama apie pirkimo PVM atskaitos apimt?, kai apmokestinami pirkimo sandoriai naudojami ir apmokestinamiems, ir neapmokestinamiems pardavimo sandoriams.

40. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s(12), kad ekonomin? veikla netur?t? b?ti kvalifikuojama kaip „atsitiktin?“, jei tai yra tiesioginis, t?stinis ir b?tinai apmokestinamos ?mon?s veiklos išpl?timas arba jeigu ji reikalauja žymaus PVM apmokestinam? prek? ar paslaug? panaudojimo.

41. Š? neigiam? apibr?žim? galima pritaikyti PVM direktyvos 287 straipsnyje numatyto neapmokestinimo sri?iai. Juk kai yra tiesioginis, t?stinis ir b?tinai apmokestinamos ?mon?s veiklos išpl?timas, ši ?mon?s veikla tampa glaudžiai susijusi su „pagrindine veikla“ ir nebegali b?ti laikoma atsitiktine ar pagalbine. N?ra jokio objektyvaus pagrindo vertinti šiuos sandorius atskirai.

42. Be to, viename sprendime, susijusiame su PVM direktyvos 174 straipsnio 2 dalimi, Teisingumo Teismas nusprend?, kad pasiektos apyvartos apimtis gali b?ti indikatorius, rodantis, jog šie sandoriai negali b?ti laikomi atsitiktiniais. Vis d?lto, Teisingumo Teismo teigimu, vien tai, kad pajamos iš ši? sandori? yra didesn?s nei pajamos iš veiklos, kuri? atitinkama ?mon? nurodo

kaip pagrindin?, n?ra pakankamas pagrindas nelaikyti j? atsitiktiniais sandoriais, kaip tai suprantama pagal ši? nuostat?(13).

43. Šis teiginys gali b?ti teisingas, kalbant apie PVM direktyvos 174 straipsnio 2 dal? ir atskaitom? proporcing? PVM dal?, bet juo negalima remtis nagrin?jant neapmokestinim? administravimo supaprastinimo sumetimais (*de minimis* reglamentavimas). Pirmasis atvejis susij?s su sumok?to pirkimo PVM paskirstymu pagal pardavimo sandorius (tam reikalinga atskaitoma proporcinga PVM dalis). Antrasis atvejis susij?s su klausimu, kada neapmokestinimas neturi b?ti taikomas d?l to, kad buvo viršyta apyvartos riba, kuri yra paprasčiausia *de minimis* riba (d?l esm?s ir tikslo žr. šios išvados 22 ir paskesnius punktus).

44. Sprendžiant tokio neapmokestinimo klausim?, svarbiausias yra tariam? pagalbinio sandorio vert?s dydis. Tod?l, mano nuomone, neapmokestinami nekilnojamojo turto sandoriai, kurie, pavyzdžiui, savo vert?s dydžiu jau viršija 287 straipsnyje nustatyt? rib?, niekada negali b?ti smulkaus verslo ?mon?s pagalbiniai sandoriai, nes jie n?ra mažareikšmiai.

45. Manau, kad PVM direktyvos 288 straipsnio pirmo sakinio 4 punktas buvo suformuluotas atsižvelgiant ? tai, kad administravimo supaprastinimo pagrindais nuo PVM atleistos ?mon?s neapmokestinimas neturi išnykti d?l daugiau ar mažiau atsitiktini?, vis? pirma vienkartinio, neapmokestinamo nekilnojamojo turto sandorio už tikrosios ?mon?s veiklos rib?, jeigu šie sandoriai neturi jokios ?takos mokestini? pajam? dydžiui.

46. 1973 m. Komisijos pasi?lyme yra formuluot?, kad netur?t? b?ti atsižvelgiama ? „daugiau ar mažiau atsitiktinius sandorius, kai kuriais metais dirbtinai išpu?ian?iais apyvart?“, ir tokius sandorius, kurie „neatspindi tikrojo ?mon?s dydžio“(14). Tai patvirtina PVM direktyvos 288 straipsnio antras sakiny. Jame aiškiai nustatyta, kad apskai?iuojant apyvart? neatsižvelgiama ? ?mon?s ilgalaikio turto perleidimus.

47. Taip yra, ko gero, d?l to, kad siekiama užkirsti keli? d?l tokio „ne?prast?“ sandorio galin?iam atsirasti skirtingam apmokestinam?j? asmen?, kuriems PVM netaikomas (t. y. smulkaus verslo ?mones), vertinimui PVM tikslais: vieni j? lieka smulkaus verslo ?mon?mis, kiti praranda š? status?.

48. Kaip pavyzd? galima pateikti ilgalaik? privataus turto nuom?. Jeigu PVM direktyvos 288 straipsnio pirmo sakinio 4 punkte neb?t? numatyta, kad apskai?iuojant apyvart? ? š? sandor? nereikia atsižvelgti, ?mon? tur?t? apmokestinti vis? savo aktyvios veiklos metin? apyvart?. O panaši ?mon?, kuri tokio privataus turto nenuomoja, gal?t? ir toliau naudotis neapmokestinimu PVM. Bet daugiau ar mažiau atsitiktin? kito turto naudojimo aplinkyb? neturi ?takos principiniam „smulkaus verslo ?mon?s“ statusui tarpusavio konkurencin?je kovoje. Tr?ksta pakankamos s?sajos su tikr?ja ekonomine smulkaus verslo ?mon?s veikla. Pagalbinio sandorio prielaida galiausiai yra vertinamojo priskyrimo klausimas(15).

49. Taigi, mano nuomone, pagalbinio sandorio s?voka apima tik tokius sandorius, kurie n?ra susij? su (tikr?ja) apmokestinamojo asmens apmokestinama veikla. Šios s?sajos n?ra, kai jie arba: 1) yra vienkartiniai, ne?prasti veiksmai, neatitinkantys tikrosios ?mon?s veiklos objekto; arba 2) nereikalauja žymaus preki? ar paslaug? panaudojimo ?mon?s viduje, gali b?ti vertinami atskirai ir šiuo atžvilgiu yra nereikšmingo pob?džio (pavyzdžiui, nesvarbi privataus turto nuoma, žr. šios išvados 44 punkt?).

D. D?l taikymo konkre?iai bylai

50. Taigi konkre?ioje byloje reikia išsiaiškinti, ar žem?s sklypo, kuriame apelianantas vykdo ekonomin? bankroto administratoriaus veikl?, nuoma n?ra glaudžiai susijusi su tikr?ja

apmokestinama apelianto veikla.

51. Turiu d?l to abejoni?. Nagrin?jamoje byloje ?em?s nuoma n?ra nei atsitiktin?, nei atskirta nuo tikrosios apmokestinamos (konsultacin?s) apelianto veiklos. Viena vertus, jis pats naudoja ?em?s sklyp?, tur?damas jame savo, kaip bankroto administratoriaus, buvein? apmokestinamai veiklai vykdyti. Taigi tai n?ra nuoma, nepriklausanti nuo ?mon?s veiklos.

52. Kita vertus, apeliantas, anot prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo, nuomoja ?em? bendrovei, kurioje pats yra akcininkas ir vadovas ir kurioje dirba konsultantu. Tai n?ra vienkartinis veiksmas, kuris netur?t? iškraipyti metin?s apyvartos skai?iavimo (žr. šios išvados 45 punkt?). Veikiau nuoma yra glaudžiai susijusi (žr. šios išvados 48 punkt?) su tikr?ja apmokestinama (konsultacine) apelianto veikla.

53. Vadinasi, reikia pritarti Komisijos ir Rumunijos nuomonei, kad, atsižvelgiant ? glaud? objektyv? ir žmogišk?j? ryš?, negalima teigti, kad tai yra nereikšminga veikla už tikrosios ekonomin?s apelianto veiklos (konsultavimo) rib?.

54. Vis d?lto Teisingumo Teismui priklauso pirmin? jurisdikcija aiškinti S?jungos teis?. Taikyti pirma nurodytus aiškinimo principus ir jais remiantis atlikti vertinam?j? priskyrim? tur?s prašym? priimti prejudicin? sprendim? teikiantis teismas.

V. Išvada

55. Si?lau Teisingumo Teismui taip atsakyti ? *Curtea de Apel Timi?oara* (Timišoaros apeliacinis teismas, Rumunija) pateiktus prejudicinius klausimus:

nekilnojamojo turto sandori?, kurie yra pagalbiniai, s?voka apima visus neapmokestinamus sandorius, kaip jie suprantami pagal Direktyvos 2006/112/EB 135 straipsnio 1 dalies j, k ir l punktus, kurie n?ra susij? su (tikr?ja) apmokestinama ?mon?s veikla ir yra mažareikšmiai, t. y. patys nevirsija nustatytos neapmokestinimo ribos. Su (tikr?ja) apmokestinama ?mon?s veikla jie nesusij? tada, kai tai yra arba vienkartiniai veiksmai, neatitinkantys tikrosios ?mon?s veiklos objekto, arba kai jie nereikalauja žymaus ?mon?s preki? ar paslaug? panaudojimo.

1 Originalo kalba: vokie?i?.

2 OL L 347, 2006, p. 1, 2012 m. galiojusi redakcija.

3 Tarybos ?gyvendinimo sprendimas, kuriuo Rumunijai leidžiama imtis specialios priemon?s, kuria nukrypstama nuo Direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 287 straipsnio (2012/181/ES) (OL L 92, 2012, p. 26).

4 Žr. XII antraštin?s dalies 1 skyriaus antrašt? (Speciali smulkaus verslo ?mon?ms skirta schema).

5 2019 m. geguž?s 2 d. Sprendimas *Jarmuškien?* (C?265/18, EU:C:2019:348, 37 punkto pabaiga) ir 2010 m. spalio 26 d. Sprendimas *Schmelz* (C?97/09, EU:C:2010:632, 63 punktas).

6 Išvada byloje *Schmelz* (C?97/09, EU:C:2010:354, 33 punkto pabaiga).

7 2019 m. geguž?s 2 d. Sprendimas *Jarmuškien?* (C?265/18, EU:C:2019:348, 38 punktas).

8 Žr. pagrindim? d?l 25 straipsnio (smulkaus verslo ?mon?s) 1973 m. birželio 20 d. Komisijos pasi?lymo (COM(73) 950 *final*) 27 puslapyje.

9 Šiuo klausimu žr. 2019 m. liepos 29 d. Sprendim? *B (Naudot? automobili? pardav?jo apyvarta)* (C?388/18, EU:C:2019:642, 42 punktas su jame nurodyta jurisprudencija) ir 2010 m. spalio 26 d. Sprendim? *Schmelz* (C?97/09, EU:C:2010:632, 63 ir 70 punktai); taip pat žr. mano išvad? byloje *Schmelz* (C?97/09, EU:C:2010:354, 33 ir 54 punktai).

10 2019 m. geguž?s 2 d. Sprendimas *Jarmuškien?* (C?265/18, EU:C:2019:348, 27 punktas); panašios nuomon?s laikosi Teisingumo Teismas, pripažindamas, kad nukrypimas nuo bendros taisykl?s ar jos išimtis turi b?ti aiškinami siaurai – žr., pavyzdžiui, 2006 m. rugs?jo 28 d. Sprendim? *Komisija / Austrija* (C?128/05, EU:C:2006:612, 22 punktas).

11 Versijoje pranc?z? kalba abi s?vokos identiškios (*caractère d'opérations accessoires*). Taip pat versijoje rumun? kalba (*opera?iuni accesorii*). Ta?iau skirtingos s?vokos vartojamos versijoje vokie?i? kalba (*Nebenumsatz vs. Hilfsumsatz*) ir angl? kalba (*ancillary transactions vs. incidental transactions*).

12 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *NCC Construction Danmark* (C?174/08, EU:C:2009:669, 31 punktas), cituojant 2004 m. balandžio 29 d. Sprendim? *EDM* (C?77/01, EU:C:2004:243, 76 punktas) ir 1996 m. liepos 11 d. Sprendim? *Régie dauphinoise* (C?306/94, EU:C:1996:290, 22 punktas).

13 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *EDM* (C?77/01, EU:C:2004:243, 77 punktas).

14 Žr. pagrindim? d?l 25 straipsnio (smulkaus verslo ?mon?s) 1973 m. birželio 20 d. Komisijos pasi?lymo (COM(73) 950 *final*) 29 puslapyje.

15 Žr. H. Stadie (Rau, G., ir Dürrwächter, E., *UStG*, 19 straipsnio 112 pastaba (atnaujinta: 183 papildymas, 2019 m. liepa).