

Pagaidu versija

ENERĢLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES

[JULIANE KOKOTT] SECINĀJUMI,

sniegti 2020. gada 6. februārī (1)

Lieta C-716/18

CT

pret

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

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

(Curtea de Apel Timișoara [Timișoaras apelācijas tiesa, Rumānija] lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Direktīva 2006/112/EK – PVN direktīvas 287. un 288. pants – Pāšs režīms mazajiem uzņēmumiem – Atbrīvojums no nodokļa konkrēta apgrozījuma sliekšņa nesasniegšanas gadījumā – Attiecīgā apgrozījuma atbrīvojuma sliekšņa aprēķināšana vairāku komercdarbību gadījumā – Nodokļa aprēķinā iekļaujamo darījumu ar nekustamajiem pašumiem, kas “nav palīdzdarījumi”, jēdziens

I. Ievads

1. Izskatām lieta ir par tē saukto mazo uzņēmumu atbrīvojumu no nodokļa. Šis atbrīvojums no nodokļa paredz, ka dalībvalstīs var atbrīvot no PVN nodokļa maksātājus, kuru gada apgrozījums nepārsniedz noteiktu summu. Rumānijā tē ir noteikta 65 000 EUR apmērā. Jautājums ir par to, kā šā summa ir jāaprēķina, ja nodokļa maksātājs veic dažādas darbības. Izskatāmā lietā nodokļa maksātājs 2012. gadā guva ienākumus, sniedzot konsultācijas kā grāmatvedības ekspertu, konsultantu nodokļu jomā un advokātu, kā maksātāja procesa administratoru, kā rakstnieku un no nekustamā pašuma izrēķināšanu.

2. Ēmot vērā, ka ienākumus/darījumus no advokāta darbības Rumānija neiekļauj šajā aprēķinā, noteiktais 65 000 EUR sliekšnis būtu pārsniegts tikai tad, ja aprēķinā iekļautu izrēķināšanu darījumus. Tomēr PVN direktīvas 288. panta pirmās daļas 4. punkts ir paredzēts, ka “darījumus ar nekustamajiem pašumiem” nodokļa aprēķinā iekļauj tikai tad, ja tie “nav palīdzdarījumi”. Tiesai tagad pirmo reizi ir jāprecizē, vai nekustamā pašuma iznomāšana ir

kvalificējama kā "darījums ar nekustamo īpašumu" un kad ir jāuzskata, ka tas ir "palīdzdarījums".

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesību normas

3. Atbilstošās Savienības tiesību normas ir Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – "PVN direktīva") (2) 287. un 288. pants.

4. PVN direktīvas 287. panta 18) punkts ir paredzēts:

"Dalībvalstīs, kas pievienojušās pēc 1978. gada 1. janvāra, var piemērot atbrīvojumu no nodokļa tiem nodokļa maksātājiem, kuru gada apgrozījums nepārsniedz turpmāk norādīto summu ekvivalentu attiecīgās valsts valūtas vai pēc valūtas maiņas kursa, kas bija spēkā to pievienošanās dienā: [...]"

18) Rumānija: EUR 35 000; [...]"

5. Saskaņā ar Padomes īstenošanas lēmuma (2002. gada 26. marts) (3) 1. pantu, atkāpjoties no Direktīvas 2006/112 287. panta 18. punkta, Rumānijai ir atļauts piešķirt atbrīvojumu no PVN tiem nodokļa maksātājiem, kuru gada apgrozījums nav lielāks par 65 000 EUR ekvivalentu valsts valūtas vai pēc valūtas maiņas kursa, kas bija spēkā dienā, kad tā pievienojās Eiropas Savienībai.

6. PVN direktīvas 288. pants ir noteikts:

"Apgrozījums, ko ņem par pamatu šajā iedaļā paredzēto režīmu piemērošanai, sastāv no šādam summam bez PVN:

1) piegādāto preču un sniegto pakalpojumu vērtība, ciktāl par šo precēm un pakalpojumiem iekasē nodokli;

2) to darījumu vērtība, kuri atbrīvoti, atmaksājot iepriekšējā stadijā samaksāto PVN, saskaņā ar 110. un 111. pantu, 125. panta 1. punktu, 127. pantu un 128. panta 1. punktu;

3) to darījumu vērtība, kuri atbrīvoti saskaņā ar 146. līdz 149. pantu un 151., 152. vai 153. pantu;

4) darījumu ar nekustamajiem īpašumiem, 135. panta 1. punkta b) līdz g) apakšpunktos norādīto finanšu darījumu un apdrošināšanas pakalpojumu vērtība, ja vien šie darījumi nav palīdzdarījumi.

Tomēr, aprēķinot apgrozījumu, neņem vērā uzņēmuma materiālo vai nemateriālo kapitālieguldījuma preču atsavināšanu."

7. Priekšnodokļa atskaitēšanas sadalījuma kontekstā 174. panta 2. punkts turklāt ir ietverts šāds regulējums:

"Atkāpjoties no 1. punkta, no atskaitēmās dāzās aprēķiniem izslēdz šādas summas: [...]"

b) apgrozījuma summas, kuras attiecināmas uz gadījuma rakstura nekustamo īpašumu un finanšu darījumiem;

c) apgrozījuma summas, kuras attiecināmas uz 135. panta 1. punkta b) līdz g) apakšpunktu minētajiem darījumiem, ciktāl tie ir gadījuma rakstura darījumi.”

B. Rumānijas tiesību normas

8. Atbilstošās Rumānijas tiesību normas ir ietvertas *Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal* (2003. gada 22. decembra Likums Nr. 571 par nodokļu kodeksu) ar turpmākajiem grozījumiem un papildinājumiem (turpmāk tekstā – “Nodokļu kodekss”). Nodokļu kodeksa 152. pantā šajā ziņā ir noteikts:

“(1) Rumānijā reģistrēts nodokļu maksātājs atbilstoši 125.1 panta 2. punkta a) apakšpunktam, kura deklarātais vai īstenotais gada apgrozījums nepārsniedz 65 000 EUR [...] jeb 220 000 RON, var piemērot atbrīvojumu no nodokļa [...] par 126. panta 1. punktu paredzētajiem darījumiem [...].

(2) Apgrozījums, atkarībā no kura ir lemjams par 1. punkta piemērojamību, – to nodokļu maksātāju gadījums, kuri līdz tikt svērtoti no nodokļu maksātāju reģistra, kur tie ir reģistrēti kā PVN maksātāji, – ir šādu darījumu, nerēķinot nodokli, kopvērtība: preču piegādes un pakalpojumu sniegšana, ko nodokļu maksātājs veicis kalendārā gada gaitā un kas ir apliekamas vai attiecīgi varētu būt apliekamas ar nodokli, ja šīs darbības nebūtu veicis mazs uzņēmums; darījumi, kas izriet no saimnieciskajām darbībām, kurās piegādes/sniegšanas vieta tiek uzskatīta par esošu ūrzemēs un par kuriem nodoklis būtu atskaitāms gadījumā, ja minētie darījumi būtu veikti Rumānijā atbilstoši 145. panta 2. punkta b) apakšpunktam; no nodokļa atbrīvotie darījumi ar atskaitēšanas tiesībām un no nodokļa atbrīvotie darījumi bez atskaitēšanas tiesībām, kas paredzēti 141. panta 2. punkta a), b), e) un f) apakšpunktā, ja vien tie nav pamatdarbības palīgdarījumi [...].”

9. *Hotărârea Guvernului României nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Rumānijas valdības 2004. gada 22. janvāra Rīkojums Nr. 44, ar ko apstiprina Likumu Nr. 571/2003 par nodokļu kodeksu īstenošanas noteikumiem), kurā grozījumi un papildinājumi izdarīti ar 2012. gada 4. jūlija Rīkojumu Nr. 670, 47. punkta 3. apakšpunktu ir ietverts šāds apsvērums:

“Darījums ir pamatdarbības palīgdarījums, ja ir kumulatīvi ievēroti šādi nosacījumi:

- a. konkrētās darbības veikšanai ir nepieciešami aprīkojuma un personāla izmantošana ziņā ierobežoti tehniskie resursi,
- b. darījums nav tieši saistīts ar nodokļa maksātāja pamatdarbību un
- c. darījuma nolūkā izdarīto pirkumu summa un ar darījumu saistītā atskaitāmā nodokļa summa ir nenozīmīga.”

III. Fakti un prejudiciālie nolikuma tiesvedība

10. Kā jau iepriekš minēts, prasītājs pamatlietā (turpmāk tekstā – “prasītājs”) līdztekus savai universitātes profesora darbībai strādāja vairākus brīvās profesijas, konkrēti – par grāmatvedības ekspertu, konsultantu nodokļu jomā, maksātnes procesa administratoru un advokātu. Tāpat arī viņš laiku pa laikam gūst ienākumus no autoratlīdzības.

11. Saskaņā ar Rumānijas tiesību aktiem prasītājs saņēma vienoto nodokļu reģistrācijas kodu par posteni “grāmatvedības un grāmatvedības revīzijas darbība, konsultanta nodokļu jomā darbība”, kas paredzēts konsultanta nodokļu jomā un grāmatvedības eksperta profesijām. Darbam šajā profesijā prasītājs norādīja vairākas prakses vietas. Tikai viņa kā maksātnes

procesa administratora individuālās prakses vieta ir reģistrācija pamatlīdzekļu kopam nekustamā īpašuma adresē.

12. Kopš 2007. gada prasītājs gūst ienākumus ar no iepriekš minēto nekustamā īpašuma izīrēšanas. Īpašums ir izīrēts kādai komercsabiedrībai, kurā prasītājam ir biedra un vadītāja statuss. Šīs sabiedrības deklarētā juridiskā adrese atrodas izīrētajā nekustamajā īpašumā, kurā tā arī veic konsultācijas, grāmatvedības un grāmatvedības revīzijas darbības, kā arī sniedz konsultācijas nodokļu jomā. Tās deklarētais pamatdarbības veids ir “biznesa un vadības konsultācijas”.

13. 2017. gadā prasītājam tika veikts nodokļu audits saistībā ar maksājamo PVN par laikposmu no 2011. gada 1. janvāra līdz 2016. gada 30. jūnijam. Šīs pārbaudes gaitā nodokļu administrācija (*Administrația Județeană a Finanțelor Publice*, turpmāk tekstā – “AJFP”) konstatēja, ka 2012. gadā prasītājs bija pārsniedzis apgrozījuma maksimālo apmēru 220 000 Rumānijas leju (RON) (65 000 EUR) apmērā, kas noteikts tīklā, lai piemērotu īpašo atbrīvošanas no nodokļa režīmu mazajiem uzņēmumiem, tādēļ prasītājam esot bijis jāreģistrējas kā PVN maksātājam. Tādējādi AJFP noteica, ka prasītājam jāsamaksā PVN 95 184 RON apmērā.

14. Lai noteiktu minēto apgrozījumu, AJFP ņēma vērā gan ienākumus, kas gūti, darbojoties brīvājos nodokļu konsultanta, grāmatvedības eksperta un maksātnespējas procesa administratora profesijās, kā arī ienākumus no autoratlīdzības, kā arī tos, kas gūti, izīrējot kopīpašumu esošu nekustamo īpašumu. Aprēķinot netika iekļauti nedz ienākumi no profesora statusa saņemta atalgojuma, nedz ienākumi no darbības advokāta profesijā, uz kuriem attiecas īpaši maksājumu režīmi.

15. AJFP konstatēja, ka 2012. gadā 69 % no prasītāja ienākumu kopsummas tika gūti no maksātnespējas procesa administratora darbības, 17 % – no nekustamā īpašuma izīrēšanas un 14 % – no grāmatvedības eksperta un konsultanta nodokļu jomā darbības. Tādējādi AJFP par prasītāja pamatdarbību aplūkojamajā gadā uzskatīja maksātnespējas procesa administratora darbību, ņemot vērā no tās gūto ienākumu patsvaru no visām saimnieciskās darbības gūto ienākumu kopuma, un – ka nekustamā īpašuma izīrēšanu nevarot uzskatīt par šādas darbības “palīgdarbību”, ko varētu izslēgt no minēto gada apgrozījuma aprēķina.

16. Administratīvā sūdzība par šo paziņojumu par nodokli tika noraidīta ar 2017. gada 22. augusta lēmumu. Administratīvo prasību tiesā par šo pārdēļto lēmumu *Tribunalul Timiș* (Timișas apgabaltiesa, Rumānija) noraidīja ar 2018. gada 26. marta spriedumu. Par šo nupat minēto spriedumu prasītājs iesniedza apelācijas sūdzību iesniedzējtiesā. *Curtea de Apel Timișoara* (Timișoaras apelācijas tiesa, Rumānija) apturēja tiesvedību un atbilstoši LESD 267. pantam, izmantojot prejudiciālo nolikuma tiesvedību, iesniedza Tiesai šādas trīs jautājumus:

“1) Vai – ņemot apstākļos kā pamatlīdzekļu esošie, kad fiziska persona, strādājuma vairākās brīvājos profesijās, kā arī izīrējuma nekustamo īpašumu, veic saimniecisku darbību un no tās gūst pastāvīgus ienākumus, – PVN direktīvas 288. panta [pirmās daļas] 4. punkts liek identificēt konkrētu profesionālo darbību kā pamatdarbību, lai pārbaudītu, vai izīrēšana var tikt kvalificēta kā šīs darbības palīgdarbības un – gadījumā, ja tā tas ir, – uz kādu kritēriju pamata var identificēt šo pamatdarbību, vai tomēr šīs tiesību norma ir jāinterpretē tādējādi, ka “pamatdarbība” ir visas šīs fiziskās personas saimnieciskā darbību veidojošās profesionālās darbības?

2) Vai – apstākļos, kad nekustamais īpašums, ko kāda fiziska persona izīrējusi kādai trešajai personai, nav paredzēts un netiek izmantots izīrētāja pārējās saimnieciskās darbības veikšanai un tādēļ nav iespējams noteikt saikni starp šo nekustamo īpašumu un izīrētāja darbību dažādajās profesijās, – PVN direktīvas 288. panta [pirmās daļas] 4. punkts ļauj kvalificēt

iznomāšanas darījumu kā "palīdzdarījumu" un tādēļ rezultātā attiecīgi neņem vērā, aprēķinot apgrozījumu, atkarībā no kura mazajiem uzņēmumiem var būt piemērojams pašs atbrīvojuma no nodokļa režīms?

3) Vai – otrajā jautājumā aprakstītajā gadījumā –, lai kvalificētu izīrēšanas darījumu kā "palīdzdarījumu", ir nozīme apstāklim, ka tas ticis īstenots tādās trešās personas labā, kura ir juridiska persona, kurā šai fiziskajai personai ir biedra un vadītāja statuss un kuras juridiskā adrese ir šajā nekustamajā pašumā, un kura veic tādā pašā veida profesionālo darbību kā tā, kuru veic attiecīgā fiziskā persona?"

17. Tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza prasītājs, Rumānija un Eiropas Komisija.

IV. Juridiskais vērtējums

18. Uzdodot attiecīgās trīs jautājumus, uz kuriem – kā pamatoti ierosina Rumānija – var atbildēt kopā, iesniedzējtiesa galvenokārt vēlas noskaidrot, kā ir jāinterpretē PVN direktīvas 288. panta pirmās daļas 4. punkts. Konkrēti tā vēlas uzzināt, kā novērtēt, vai runa ir par "darījumiem ar nekustamajiem pašumiem", kas "nav palīdzdarījumi".

19. Tas būtiski ir atkarīgs no PVN direktīvas 287. pantā paredzētā nodokļa atbrīvojuma jēgas un mēra (šajā ziņā skat. A punktu). Šajā kontekstā ir jāprecizē, vai šķas izīrēšana ir "darījums ar nekustamo pašumu" (šajā ziņā skat. B punktu) un, pamatojoties uz kādiem kritērijiem, tas ir jāvērtē kā "palīdzdarījums" PVN direktīvas 288. panta pirmās daļas 4. punkta izpratnē (šajā ziņā skat. C punktu). Ja, piemērojot šos kritērijus, izīrēšana konkrētajā situācijā ir uzskatāma par šādu palīdzdarījumu (šajā ziņā skat. D punktu), tad gadījumā prasītājs, pēc iesniedzējtiesas domām, nepārsniegtu PVN direktīvas 287. pantā atbrīvojumam no nodokļa noteikto apgrozījuma sliekšni.

20. Tomēr, ņemot vērā, ka Tiesai ir jāsniedz iesniedzējtiesai lietderīga atbilde attiecīgās lietas atrisinājumam, kopā ar Komisiju ir jānorāda uz šādu aspektu: saskaņā ar līgumu sniegtu prejudiciālu nolēmumu mazam uzņēmumam piemērojamā atbrīvojuma sliekšņa aprēķinā netika iekļauti nedz ienākumi, kas gūti no algota darba profesora statusā, nedz ienākumi, kas gūti no darbības advokāta profesijā. Iemesls tam, acīmredzot, ir tāds, ka šāms darbības piemērojamā pašu taksācijas režīmu.

21. No PVN tiesību normu viedokļa ienākumu, kas gūti no algota darba (konkrētajā gadījumā – darba profesora statusā), neiekļaušana aprēķinā ir saprotama, jo nav konstatējami apliekami darījumi. Tomēr, tā kā patstāvīga advokāta darbība neapstrādāmi ir patstāvīga saimnieciskā darbība PVN direktīvas 9. panta 1. punkta izpratnē, tie ir apliekami darījumi, kas principā ir jāiekļauj aprēķinā. Nav nozīmes tam, vai šiem darījumiem piemēro vai nepiemēro arī citu taksācijas režīmu. Atšķirīgā situācijā būtu tad, ja prasītājs būtu guvis šos ienākumus kā nodarbināts (t.i., algots) advokāts vai attiecīgi darījumus būtu veicis nevis viņš, bet gan komercsabiedrība. Tā kā līgums sniegtu prejudiciālu nolēmumu šajā aspektā nav viennozīmīgs, tas ir jāpārbauda valsts tiesai.

A. PVN direktīvas 287. pantā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa jēga un mēris

22. Lai varētu vērtēt, vai, lai gan ir izīrēšanas darījumi, prasītājam var piemērot tādēļ sauktā mazā uzņēmuma (4) nodokļa atbrīvojumu saskaņā ar PVN direktīvas 287. pantu, vispirms ir jānoskaidro šā pašā atbrīvojuma jēga un mēris. Tā kā atbrīvojuma kontekstā objektīvi netiek ņemts vērā darbības veids, bet gan tikai tas, vai attiecīgais nodokļa maksātājs nesasniedz noteikto apgrozījuma sliekšni, PVN direktīvas 287. pantā ir paredzēts subjektīvs atbrīvojums.

23. K? jau ir l?musi Tiesa (5) un es citviet esmu nor?d?jusi (6), š? subjekt?v? atbr?vojuma no nodok?a prim?r? j?ga ir nodok?u administr?šanas vienk?ršošana.

24. Neeksist?jot š?dam sliekšnim, nodok?u administr?cijai ikviena persona, kas veic visniec?g?ko saimniecisko darb?bu PVN direkt?vas 9. panta izpratn?, jau no pirm? EUR b?tu j?uzskata par nodok?a maks?t?ju. Tas rad?tu administrat?vos izdevumus ne tikai nodok?a maks?t?jam, bet ar? nodok?u administr?cijai, kam izpaliktu atbilstoši nodok?u ie??mumi (7). Š?s uzraudz?bas izmaksas un ar to saist?tos nodok?u administr?cijas izdevumus bez atbilstošiem nodok?u ie??mumiem j?nov?rš, nosakot minim?lo sliekšni. Tas ir skaidri redzams ar? Komisijas 1973. gada priekšlikum? Padomes Sestajai direkt?vai par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem. Jau taj? ir skaidri ?emtas v?r? dal?bvalstu gr?t?bas piem?rot mazajiem uz??mumiem parastos PVN rež?mus (8).

25. Ar to saist?tais atbalsts mazajiem uz??mumiem, piem?ram, veicinot jaunuz??mumu dibin?šanu (9), šaj? zi?? dr?z?k ir š? rež?ma refleksi, nevis j?ga un m?r?is. Pavisam skaidri tas k??st, apl?kojot izskat?maj? liet? b?tisko PVN direkt?vas 288. pantu. Taj? konkr?ti ir preciz?ts, ka PVN direkt?vas 287. pant? paredz?tais minim?lais sliekšnis (kuru dal?bvalstis var noteikt) nav saist?ts ar uz??muma lielumu vai t? kl?tb?tnes tirg? ilgumu, bet gan tikai ar sagaid?mo nodok?u ie??mumu apm?ru.

26. Proti, lai noteiktu, vai konkr?tais ir t? sauktais mazais uz??mums, atbilstošaj? apgroz?jum? ietilpst tikai uz??muma ar nodokli apliekamie dar?jumi (PVN direkt?vas 288. panta pirm?s da?as 1. punkts) un daži neapliekamie dar?jumi (2.–4. punkts). Lai cik lieli ar? b?tu p?r?jie neapliekamie dar?jumi, tie neietekm?tu p?r?jiem apliekamiem dar?jumiem piem?rojamo atbr?vojumu no nodok?a. T?d?j?di tas attiecas, piem?ram, ar? uz lielaj?m slimn?c?m, ja t?s veic tikai maznoz?m?gus apliekamos dar?jumus. Šie nodok?a maks?t?ji attiec?gos dar?jumus var uzskat?t par neapliekamiem ar? tad, ja lieluma d?? tos sarunvalod? nevar nosaukt par maziem uz??mumiem vai ilglaic?g?s darb?bas tirg? d?? – par jaunuz??mumiem.

27. Ar? attiec?gaj? ties?bu norm? izmantot? piesaiste iekšzemei liecina, ka attiec?g? atbr?vojuma no nodok?a m?r?is nav veicin?t jaunuz??mumu dibin?šanu. Attiec?gaj? norm? atbr?vojums no nodok?a ir paredz?ts tikai iekšzem? apliekamiem dar?jumiem. T?d?j?di lielie iekšzemes uz??mumi, kuriem ir lieli apliekami dar?jumi ?rvalst?s un tikai maznoz?m?gi apliekami dar?jumi iekšzem?, tom?r ietilpst atbr?vojuma piem?rošanas jom?. Turkl?t PVN direkt?vas 287. pant? noteiktais nodok?a rež?ms neparedz neapliekamo minimumu, bet gan atbr?vojuma sliekšni. P?rk?pjot šo sliekšni, visiem dar?jumiem no pirm? EUR piem?ro nodokli, savuk?rt neapliekamais minimums paliktu sp?k?. Šis “visu vai neko” princips dr?z?k nav piem?rots, lai veicin?tu jaunuz??mumu dibin?šanu, jo tas ?paši veism?giem jaunuz??mumiem rada neizdev?g?ku st?vokli sal?dzin?jum? ar maz?k veism?giem jaunuz??mumiem.

28. J?secina, ka PVN direkt?vas 287. panta prim?rais m?r?is ir atvieglot dal?bvalst?m nodok?u administr?šanu.

B. Krit?rija “dar?jumi ar nekustamajiem ?pašumiem” interpret?cija

29. Ja PVN direkt?vas 287. pants ir norma, ar ko nosaka minim?lo sliekšni un kas nelieliem apliekamiem dar?jumiem paredz atbr?vojumu no nodok?a t? administr?šanas vienk?ršošanas apsv?rumu d??, t?d? gad?jum? š? ties?bu norma ir j?interpret? šauri. Plaša interpret?cija nav savienojama ar š?das normas j?gu (10).

30. Turkl?t atbilstoši PVN direkt?vas 288. panta pirm?s da?as 1. punktam, lai piem?rotu minim?lo sliekšni, apgroz?juma apr??in? iek?auj pieg?d?to pre?u un sniegto pakalpojumu

v?rt?bu, cik?l par š?m prec?m un pakalpojumiem iek? nodokli. T?d?j?di attiec?gaj? ties?bu norm? ir skaidri noteikts, ka apr??in? ir j?iek?auj *visi* apliekamie dar?jumi.

31. L?dz ar to p?r?jo apr??in? iek?aujamo dar?jumu v?rt?ba, kas min?ta 2.–4. punkt?, var attiekties vien uz neapliekamajiem dar?jumiem. Pret?j? gad?jum? tos atseviš?i min?t neb?tu j?gas. PVN direkt?vas 288. panta pirm?s da?as 2. un 3. punkt? turkl?t ir skaidri nor?d?ts attiec?go dar?jumu k? t?du dar?jumu raksturs, kuri ir atbr?voti no nodok?a.

32. Ar? ar 4. punkt? iek?auto “dar?jumu ar nekustamajiem ?pašumiem” formul?jumu var b?t dom?ti tikai dar?jumi ar nekustamajiem ?pašumiem, kuriem saska?? ar PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta j), k) un l) apakšpunktu ir piem?rojams atbr?vojums no nodok?a. T?d?? nav svar?gi, ka – atš?ir?b? no finanšu dar?jumiem, kas ar? ir min?ti 4. punkt?, – Savien?bas likumdev?js nav skaidri un gaiši ir min?jis attiec?g?s ties?bu normas.

33. Tom?r nav piln?gas skaidr?bas, vai j?dzien? “dar?jumi ar nekustamajiem ?pašumiem” ietilpst tikai ar nodokli neapliekam? nekustamo ?pašumu tirdzniec?ba (PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta j) un k) apakšpunkts) vai taj? ietilpst ar? neapliekam? nekustamo ?pašumu iz?r?šana (PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta l) apakšpunkts). Formul?jums dr?z?k liecina par pirmo variantu, jo citas valodu versijas dr?z?k koncentr?jas uz transakcij?m (fran?u valodas versij? – “opérations immobilières”; ang?u valodas versij? – “real estate transactions”). Tom?r ar? š?s valodu versijas neizsl?dz, ka sarunvalod? ar to var saprast ar? nekustam? ?pašuma iz?r?šanu.

34. ?emot v?r? šo atv?rto formul?jumu, b?tiska noz?me ir PVN direkt?vas 287. panta j?gai un m?r?im, t?gad mazo uz??mumu nodok?u rež?ma minim?l? sliekš?a raksturam. T?d??, lai ierobežotu PVN direkt?vas 287. panta piem?rošanas jomu, uzskatu, ka apr??in? iek?aujamo neapliekamo dar?jumu ar nekustamajiem ?pašumiem j?dziens ir j?interpret? plaši un – saska?? ar Komisijas nost?ju – taj? j?iek?auj ar? neapliekamie iz?r?šanas dar?jumi.

35. T?d?j?di, lai visp?r var?tu uzdot jaut?jumu par pal?gdar?juma raksturu, pras?t?ja veiktajam dar?jumam ir j?b?t *neapliekamam* iz?r?šanas dar?jumam. No l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu neizriet, vai šis ir t?ds gad?jums, t?d?? tas ir j?izv?rt? valsts tiesai.

C. “Pal?gdar?juma” nosac?jumi

36. Turpm?k? gait? j?noskaidro, k?di ir “pal?gdar?juma” PVN direkt?vas 288. panta pirm?s da?as 4. punkta izpratn? nosac?jumi. Taj? min?tie neapliekamie dar?jumi ir iek?aujami atbr?vojuma sliekš?a apr??in? tikai tad, ja tie nav pal?gdar?jumi.

37. T?d?j?di likumdev?js nodrošina, ka attiec?gaj? punkt? ietvert?s nozares, kuru darb?ba princip? ir atbr?vota no nodok?a (bankas, apdrošin?šanas sabiedr?bas un nekustamo ?pašumu nozare), attiec?b? uz saviem ar nodokli apliekamajiem dar?jumiem, kuri nep?rsniedz atbr?vojuma slieksni, nevar izmantot t? saukto nodok?a atbr?vojumu mazajiem uz??mumiem. Proti, mazo uz??mumu gad?jum? no nodok?a atbr?votie dar?jumi nav pal?gdar?jumi, bet gan pamatdar?jumi.

38. Tiesa l?dz šim v?l nav l?musi, k?di ir nosac?jumi, lai uzskat?tu, ka attiec?gais dar?jums ir pal?gdar?jums.

39. PVN direkt?v? katr? zi?? saist?b? ar jaut?jumu par atskait?m?s da?as apr??in?šanu 174. panta 2. punkta b) un c) apakšpunkt? tiek izmantots l?dz?gs “gad?juma rakstura dar?juma” j?dziens (11). Tas skar priekšnodok?a atskait?šanas apm?ru, ja apliekamus ien?košos dar?jumus izmantoto gan apliekamajiem, gan neapliekamajiem izejošajiem dar?jumiem.

40. Šaj? zi?? Tiesa jau ir l?musi (12), ka saimniecisku darb?bu nevar kvalific?t k? gad?juma

rakstura darb?bu, ja t? ir tiešs, past?v?gs un nepieciešams turpin?jums uz??muma ar nodokli apliekamai darb?bai vai ja t? ietver b?tisku pre?u un pakalpojumu, par kuriem j?maks? PVN, izmantošanu.

41. Šo noraidošo pieeju var p?rnest uz PVN direkt?vas 287. panta atbr?vojuma jomu. T? tas ir t?d??, ka, ja runa ir par tiešu, past?v?gu un nepieciešamu turpin?jumu uz??muma ar nodokli apliekamai darb?bai, šai darb?bai ir "pamatdarb?bas" liktenis un to vairs nevar uzskat?t par gad?juma rakstura dar?jumu un ar? ne par pal?gdar?jumu. Pavisam vienk?rši – nav objekt?va iemesla ?pašai pieejai šiem dar?jumiem.

42. Tiesa nol?mum? attiec?b? uz PVN direkt?vas 174. panta 2. punktu turkl?t ir ar? l?musi, ka realiz?to dar?jumu apjoms var b?t apliecin?jums tam, ka šie dar?jumi nav uzskat?mi par gad?juma rakstura dar?jumiem. Tom?r apst?klis, ka ien?kumi no šiem dar?jumiem ir liel?ki par ien?kumiem no darb?bas, kas saska?? ar attiec?g? uz??muma sniegto inform?ciju ir t? pamatdarb?ba, pats par sevi nav pietiekams, lai noraid?tu to k? gad?juma rakstura dar?jumu kvalifik?ciju š? noteikuma izpratn? (13).

43. Šis apsv?rums, iesp?jams, ir pareizs PVN direkt?vas 174. panta 2. punkta un atskait?m?s da?as kontekst?, tom?r ne saist?b? ar atbr?vojumu no nodok?a administr?šanas vienk?ršošanas apsv?rumu d?? (minim?l? sliekš?a rež?ms). Proti, pirmais variants attiecas uz samaks?t? priekšnodok?a par ien?košajiem pakalpojumiem sadal?jumu, pamatojoties uz izejošajiem pakalpojumiem (tam ir vajadz?ga atskait?m? da?a). Savuk?rt otraj? variant? jaut?jums ir par to, kad atbr?vojumu no nodok?a vairs nepiem?ro apgroz?juma sliekš?a p?rsniegšanas d??, kas ir vien minim?lais sliekšnis (par j?gu un m?r?i skat. iepriekš 22. un n?kamos punktus).

44. Š?da atbr?vojuma no nodok?a kontekst? b?tiska noz?me ir š?ietamo pal?gdar?jumu v?rt?bai. T?p?c neapliekami dar?jumi ar nekustamajiem ?pašumiem, kuru v?rt?ba, piem?ram, p?rsniedz 287. pant? noteikto atbr?vojuma sliekšni t?d??, ka tie nav maznoz?m?gi, manupr?t, nekad nevar b?t t? saukt? maz? uz??muma pal?gdar?jumi.

45. Manupr?t, PVN direkt?vas 288. panta pirm?s da?as 4. punkt? ietvert? doma ir š?da: atbr?vojumu no nodok?a, kas nodok?u administr?šanas vienk?ršošanas apsv?rumu d?? ir piem?rots uz??mumam, neb?tu j?atce? vair?k vai maz?k nejaušu, it ?paši vienreiz?ju neapliekamu dar?jumu ar nekustamo ?pašumu d??, kas nav uz??muma faktisk?s darb?bas veids un kas neietekm? nodok?u ie??mumu lielumu.

46. Komisijas 1973. gada priekšlikum? ir atrodams formul?jums, ka "vair?k vai maz?k vien neregul?ri notiekošus dar?jumus, kas gadu no gada m?ksl?gi palielina apgroz?juma apjomu", un t?dus dar?jumus, kas "nesniedz patiesu priekšstatu par uz??muma lielumu", nav j??em v?r? (14). To apliecina PVN direkt?vas 288. panta otr? da?a. Taj? ir skaidri noteikts, ka apgroz?juma sliekš?a apr??in? neiek?auj uz??muma kapit?lieguld?juma pre?u atsavin?šanu.

47. Dom?jams, ka iemesls tam ir nepie?aut, ka attiec?b?s starp pašiem nodok?a maks?t?jiem, kuri ir atbr?voti no nodok?a (t.i., t? sauktie mazie uz??mumi), š?du "?pašu" dar?jumu rezult?t? rodas nevienl?dz?ga attieksme (viens saglab? no nodok?a atbr?vota maz? uz??muma statusu, otrs to zaud?).

48. K? piem?ru var min?t priv?t?pašuma past?v?gu iz?r?šanu. Ja PVN direkt?vas 288. panta pirm?s da?as 4. punkts šo dar?jumu atkal neizsl?gtu no apr??ina, uz??mumam b?tu j?maks? nodoklis par visu gada apgroz?jumu, kas radies uz??muma p?rj?s akt?v?s saimniecisk?s darb?bas rezult?t?. Turpretim l?dzv?rt?gs uz??mums, kurš neiz?r? š?du priv?t?pašumu, joproj?m var?tu baud?t priekšroc?bas, ko sniedz atbr?vojums no nodok?a. Vair?k vai maz?k nejaušs citu akt?vu izmantošanas apst?klis tom?r neietekm? principi?lo "maz? uz??muma" statusu savstarp?j?

konkurenc?. Izpaliek pietiekama saikne ar t? saukt? maz? uz??muma faktisko saimniecisko darb?bu. Tom?r galarezult?t? pal?gdar?jumu prezum?jums ir v?rt?jošas klasifik?cijas jaut?jums (15).

49. Manupr?t, pal?gdar?juma j?dzien? ietilpst tikai t?di dar?jumi, kam nav ciešas saiknes ar nodok?a maks?t?ja (faktisko) apliekamo darb?bu. Š?da saikne izpaliek tad, ja tie ir vai nu (1) vienreiz?ji, ?paši dar?jumi ?rpus uz??muma faktisk? darb?bas veida, vai ar? (2) tajos neietilpst b?tiska pre?u un pakalpojumu izmantošana uz??muma darb?bas kontekst?, bet gan ir apl?kojami š?irti no t? un t?d?j?di tiem ir vien nenoz?m?gs raksturs (t? var?tu b?t, piem?ram, priv?t?pašuma maznoz?m?ga – skat. 44. punktu – iz?r?šana).

D. Par piem?rošanu konkr?tajai lietai

50. T?d?? konkr?taj? liet? ir j?preciz?, vai nekustam? ?pašuma, kur? pras?t?js veic saimniecisko darb?bu k? maks?tnesp?jas procesa administrators, iz?r?šana nav cieši saist?ta ar pras?t?ja faktisko apliekamo darb?bu.

51. Man tas š?iet apšaub?mi. Izskat?maj? liet? nekustam? ?pašuma iz?r?šana nav nedz nejauša, nedz atrauta no pras?t?ja faktisk?s apliekam?s (konsultanta) darb?bas. Pirmk?rt, viš? nekustamo ?pašumu pats izmanto k? juridisko adresi savai apliekamajai maks?tnesp?jas procesa administratora darb?bai. L?dz ar to t? nav no uz??m?jdarb?bas neatkar?ga iz?r?šana.

52. Otrk?rt, saska?? ar iesniedz?jtiesas sniegto inform?ciju pras?t?js nekustamo ?pašumu iz?r? k?dai komercsabiedr?bai, kur? vi?am ir biedra un vad?t?ja statuss un kur? ar? viš? pats darbojas konsultanta status?. T? nav vienreiz?ja darb?ba, kas draud izkrop?ot gada apgroz?juma apr??inu (šaj? zi?? skat. iepriekš 45. punktu). Gluži pret?ji, tai ir sp?c?ga saikne (šaj? zi?? skat. iepriekš 48. punktu) ar pras?t?ja faktisko apliekamo (konsultanta) darb?bu.

53. T?d?j?di – saska?? ar Komisijas un Rum?nijas nost?ju – cieš?s faktisk?s un personisk?s saiknes d?? izskat?maj? liet? gan vairs nevar run?t par maznoz?m?gu darb?bu ?rpus pras?t?ja faktisk?s saimniecisk?s darb?bas (konsult?ciju sniegšana).

54. Tom?r Tiesas kompetenc? prim?ri ir sniegt Savien?bas ties?bu interpret?ciju. Iepriekš min?to interpret?cijas principu piem?rošana un ar to saist?t? v?rt?još? klasifik?cija ir uzdevums, kas j?veic iesniedz?jtiesai.

V. Secin?jumi

55. T?d?? ierosinu Tiesai uz *Curtea de Apel Timi?oara* (Timišoaras apel?cijas tiesa, Rum?nija) prejudici?lajiem jaut?jumiem atbild?t š?di:

Dar?jumu ar nekustamo ?pašumu, kas ir pal?gdar?jumi, j?dzien? ietilpst visi neapliekamie dar?jumi Direkt?vas 2006/112/EK 135. panta 1. punkta j), k) un l) apakšpunkta izpratn?, kam tr?kst ciešas saiknes ar uz??muma (faktisko) apliekamo darb?bu un kas ir maznoz?m?gi, t.i., paši nep?rsniedz atbr?vojuma sliekšni. Cieša saikne iztr?kst tad, ja tie ir vai nu vienreiz?ji dar?jumi ?rpus uz??muma faktisk? darb?bas veida, vai ar? neietver b?tisku uz??muma pre?u un pakalpojumu izmantošanu.

1 Ori?in?lvaloda – v?cu.

2 OV 2006, L 347, 1. lpp., redakcij?, kas bija sp?k? 2012. gad?.

3 Padomes ?stenošanas l?mums, ar ko Rum?nijai at?auj ieviest ?pašu pas?kumu, atk?pjoties no 287. panta Direkt?v? 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu

(2012/181/ES) – OV 2012, L 92, 26. lpp.

4 Skat. XII sadašas 1. nodašas virsrakstu (pašs režms mazajiem uz??mumiem).

5 Spriedumi, 2019. gada 2. maijs, *Jarmuškien?* (C?265/18, EU:C:2019:348, 37. punkta beigu da?a), un 2010. gada 26. oktobris, *Schmelz* (C?97/09, EU:C:2010:632, 63. punkts).

6 Secinājumi liet? *Schmelz* (C?97/09, EU:C:2010:354, 33. punkta beigu da?a).

7 T? skaidri teikts ar? 2019. gada 2. maija spriedum? *Jarmuškien?* (C?265/18, EU:C:2019:348, 38. punkts).

8 Skat. pamatojumu attiec?b? uz 25. pantu (Mazie uz??mumi) Komisijas priekšlikuma (1973. gada 20. j?nijs) 27. lpp., COM(73) 950, gal?g? redakcija.

9 Šaj? zi?? skat. spriedumus, 2019. gada 29. j?lijs, B (lietotu automaš?nu tirgot?ja apgroz?jums) (C?388/18, EU:C:2019:642, 42. punkts un taj? min?t? judikat?ra), un 2010. gada 26. oktobris, *Schmelz* (C?97/09, EU:C:2010:632, 63. un 70. punkts), k? ar? manus secin?jumus liet? *Schmelz* (C?97/09, EU:C:2010:354, 33. un 54. punkts).

10 2019. gada 2. maija spriedum? *Jarmuškien?* (C?265/18, EU:C:2019:348, 27. punkts) l?dz?gu viedokli Tiesa pauž, uzskatot, ka iz??mums vai atk?pe no visp?r?jas normas ir j?interpret? šauri –daudzu vid? skat. spriedumu, 2006. gada 28. septembris, Komisija/Austrija (C?128/05, EU:C:2006:612, 22. punkts).

11 Fran?u valodas versij? abi j?dzieni ir pat identiski (*caractère d'opérations accessoires*). L?dz?gi tas ir rum??u valodas versij? (*opera?iuni accesorii*). Tom?r t? tas nav v?cu valodas versij? (*Nebenumsatz vs. Hilfsumsatz*) un ang?u valodas versij? (*ancillary transactions vs. incidental transactions*).

12 Spriedums, 2009. gada 29. oktobris, *NCC Construction Danmark* (C?174/08, EU:C:2009:669, 31. punkts), cit?jot spriedumu, 2004. gada 29. apr?lis, EDM (C?77/01, EU:C:2004:243, 76. punkts), un spriedumu, 1996. gada 11. j?lijs, *Régie dauphinoise* (C?306/94, EU:C:1996:290, 22. punkts).

13 Spriedums, 2004. gada 29. apr?lis, EDM (C?77/01, EU:C:2004:243, 77. punkts).

14 Pamatojums attiec?b? uz 25. pantu (Mazie uz??mumi) Komisijas priekšlikuma (1973. gada 20. j?nijs) 29. lpp., COM(73) 950, gal?g? redakcija.

15 T?du viedokli izteicis jau Stadie, H., Rau/Dürrwächter, *UStG*, 19. pants, 112. piez?me (versija: 183. izdevums – 2019. gada j?lijs).