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 punktas – Speciali smulkaus verslo įmonėms skirta schema – Metinės apyvartos, kuria remiamasi siekiant taikyti specialią smulkaus verslo įmonėms skirtą schemą, apskaičiavimo metodas – Sąvoka „pagalbinis nekilnojamojo turto sandoris“ – Fizinio asmens, besiverčiančio keliomis laisvomis profesijomis, vykdoma nekilnojamojo turto nuoma“

Byloje C-716/18

dėl *Curtea de Apel București* (Bukarešto apeliacinis teismas, Rumunija) 2018 m. lapkričio 1 d. nutartimi, kurią 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 Caraș-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,

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– CT, atstovaujamo advokato N. Șvidchi,

– Rumunijos vyriausybės, atstovaujamos iš pradžių E. Gane, L. Lițu, O.-C. Ichim ir C.-R. Canțăr, vėliau trijų pirmųjų,

– Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia ir J. Jokubauskaitės,

* Proceso kalba: rumunų.

susipažinęs su 2020 m. vasario 6 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio 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. 14) (toliau – PVM direktyva), 288 straipsnio pirmos pastraipos 4 punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant CT ir *Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice* (Karaš-Severino apskrities valstybės finansų administratorius – Fizinių asmenų mokestinių patikrinimų skyrius, toliau – *AJFP Caraș-Severin*) bei *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1* (Timišoaros valstybės finansų generalinė regioninė direkcija – 1 ginčų nagrinėjimo skyrius) ginčą dėl metinės apyvartos apskaičiavimo būdo, siekiant jam taikyti PVM direktyvoje numatytą specialią smulkaus verslo įmonėms skirtą schemą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 9 straipsnyje nustatyta:

„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.

<…>“

4 Tos pačios direktyvos 135 straipsnio 1 dalies l punkte ir 2 dalyje nustatyta:

„1. Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<…>

1) nekilnojamojo turto lizingas ar nuoma.

2. 1 dalies l punkte numatyta išimtis netaikoma:

a) apgyvendinimo paslaugų, kaip jas apibrėžia valstybių narių įstatymai, teikimui viešbučiuose ar panašią veiklą vykdančiose įstaigose, įskaitant apgyvendinimą poilsiavietėse ar stovyklauti įrengtose vietose;

b) transporto priemonių stovėjimui skirtų patalpų ir aikštelių nuomai;

c) stacionariai įrengtų įrenginių ir mašinų nuomai;

d) seifų nuomai.

Valstybės narės gali numatyti kitus neapmokestinamus sandorius, kuriems taikomas 1 dalies l 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 sumą;

b) atsitiktinių nekilnojamojo turto ir finansinių sandorių apyvartos sumą;

c) 135 straipsnio 1 dalies b–g punktuose nurodytų sandorių, jei šie sandoriai yra atsitiktiniai, apyvartos sumą.“

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

7 Minėtos direktyvos 282 straipsnyje nurodyta, kad šios direktyvos 2 skirsnyje numatyti neapmokestinimo atvejai ir laipsniškos mokesčio lengvatos taikomi, kai prekes tiekia ir paslaugas teikia smulkiojo 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 metinė apyvarta yra ne didesnė kaip toliau pateiktoms sumoms lygiavertė suma nacionaline valiuta pagal jų įstojimo dienos valiutų 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 įgyvendinimo sprendimą 2012/181/ES, kuriuo Rumunijai leidžiama nustatyti priemonę, nukrypstančią 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 [eurų] sumos, apskaičiuotos nacionaline valiuta pagal įstojimo į Europos Sąjungą dieną galiojusį valiutos kursą“.

Rumunijos teisė

11 2003 m. gruodžio 22 d. *lege Nr. 571 privind Codul fiscal* (Įstatymas 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 motificarea i completarea Legii Nr. 571 privind Codul fiscal* (Įstatymas Nr. 343, kuriuo iš dalies keičiamas ir papildomas Įstatymas 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 šią antraštinę dalį, apima gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant 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, įvykdytų šalies teritorijoje, neapmokestinimas PVM“ 2 dalyje nustatyta:

„Šie sandoriai taip pat neapmokestinami PVM:

<…>

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

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

„Rumunijoje įsteigtam 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 įstojimo 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 mokesčio 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 mokėtojo“ numatyta:

„1. Apmokestinamasis asmuo, kuris Rumunijoje vykdo ar ketina vykdyti ekonominę veiklą, apimančią PVM apmokestinamuosius sandorius ir (arba) neapmokestinamuosius sandorius su teise į atskaitą, turi prašyti kompetentingos institucijos jį įregistruoti kaip PVM mokėtoją: <…>

b) jei kalendoriniais metais jo apyvarta pasiekia ar viršija 152 straipsnio 1 dalyje numatytą viršutinę nepamokestinamąją ribą – per 10 dienų pasibaigus mėnesiui, kai ši riba buvo pasiekta ar viršyta;

<…>“

16 *Normele metodologice de aplicare a Legii Nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Įstatymo Nr. 571/2003 dėl Mokesčių kodekso įgyvendinimo taisyklės), patvirtintų 2004 m. sausio 22 d. *hotărâre Nr. 44 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii Nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Vyriausybės dekretas Nr. 44, kuriuo patvirtinamos Įstatymo Nr. 571/2003 dėl Mokesčių kodekso įgyvendinimo taisyklės; *Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 112, 2004 m. vasario 6 d.), iš dalies pakeistu 2012 m. liepos 4 d. *hotărâre Nr. 670 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii Nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului Nr. 44/2004* (Vyriausybės dekretas Nr. 670, kuriuo keičiamos ir papildomos Įstatymo Nr. 571/2003 dėl Mokesčių kodekso įgyvendinimo taisyklės, patvirtintos Vyriausybės dekretu Nr. 44; *Monitorul Oficial al României*, I dalis, Nr. 481, 2012 m. liepos 13 d.), 47 punkto 3 dalyje nustatyta:

„3. Sandoris yra apmokestinamojo asmens pagrindinės veiklos pagalbinis sandoris, jei tenkinamos šios kumuliacinės sąlygos:

a) aptariamam sandoriui vykdyti reikalingi riboti techniniai ištekliai, t. y. įranga ir personalas;

b) sandoris nėra tiesiogiai susijęs su apmokestinamojo asmens pagrindine veikla; ir

c) suma už pirkimus sandorio tikslais ir su sandoriu susijusi atskaitytino mokesčio suma yra nereikšmingos.“

17 Šių įgyvendinimo taisyklių 61 punkto 1 dalyje dėl Mokesčių kodekso 152 straipsnio buvo nustatyta:

„Pagal Mokesčių kodekso 152 straipsnio 2 dalį sandoris yra apmokestinamojo asmens pagrindinės veiklos pagalbinis sandoris, jei tenkinamos 47 punkto 3 dalyje numatytos kumuliacinės sąlygos.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

18 Ieškovas pagrindinėje byloje, universiteto dėstytojas, dar praktikuoja kelias laisvąsias profesijas, įskaitant apskaitininko, mokesčių konsultanto, bankroto administratoriaus ir advokato, be to, dar gauna pajamų kaip straipsnių ir kūrinių autorius. 2008 m. jis, kaip fizinis asmuo, gavo mokesčių mokėtojo identifikacinį numerį „apskaitos veiklai“, kuri apėmė auditą ir konsultavimą mokesčių klausimais.

19 Ieškovas pagrindinėje byloje daugumą savo veiklos rūšių registravo asmeniniu adresu, o kaip bankroto administratoriaus veiklos vietą deklaravo pastatą, kurio bendraturtis jis yra kartu su kitu asmeniu; tas pastatas iš dalies išnuomotas komercinei bendrovei, kurios vadovaujantis partneris jis yra. Šios bendrovės, PVM mokėtojos, registruota buveinė yra šiame pastate, kur ji vykdo, be kita ko, verslo ir kito valdymo konsultavimo, apskaitos ir finansų audito bei konsultavimo mokesčių srityje veiklą. Pagrindinis deklaruotas minėtos bendrovės veiklos tikslas yra „verslo ir kitoks valdymo konsultavimas“.

20 2016 m. buvo atliktas ieškovo pagrindinėje byloje, kaip fizinio asmens, ekonominės veiklos mokestinis patikrinimas, susijęs su PVM, po kurio *AJFP Caraș-Severin* konstatavo, kad 2012 m. jo apyvarta viršijo 220 000 RON (apie 65 000 EUR), o tai tuo metu buvo referencinė riba taikant specialią smulkaus verslo įmonėms skirtą schemą Rumunijoje. Todėl pranešimu apie mokėtiną mokestį ši mokesčių institucija nurodė ieškovui pagrindinėje byloje sumokėti sumą, kurią jis turėjo sumokėti nuo tos dienos, kai privalėjo įsiregistruoti kaip PVM mokėtojas, t. y. nuo 2012 m. rugsėjo 1 d.

21 Siekdama nustatyti, ar ieškovo pagrindinėje byloje metinė apyvarta viršijo šią referencinę ribą 2012 m., *AJFP Caraș-Severin* atsižvelgė į jo pajamas, gautas ne tik už įvairių laisvųjų profesijų vykdymą ir autorių teises, bet ir į šio nekilnojamojo turto nuomą. Į šios institucijos atliktą skaičiavimą nebuvo įtrauktos nei pajamos iš darbo užmokesčio, kurias suinteresuotasis asmuo gavo kaip dėstytojas universitete, nei pajamos iš jo, kaip advokato, veiklos, nes pastarosios pajamos jau buvo apmokestintos PVM advokatų profesinėje bendrijoje, kuriai jis priklausė.

22 Konkrečiai kalbant, konstatavusi, kad 2012 m. 69 % bendros ieškovo pagrindinėje byloje pajamų sumos, kuri buvo reikšminga taikant specialią smulkaus verslo įmonėms skirtą schemą, sudarė pajamos iš bankroto administratoriaus veiklos, 17 % pajamos iš pastato, kurio bendraturtis jis buvo, nuomos, 14 % pajamų iš apskaitininko ir konsultanto mokesčių srityje veiklos, *AJFP Caraș-Severin* nusprendė, kad suinteresuotojo asmens pagrindinė veikla tais metais buvo bankroto administratoriaus veikla. Ši institucija patikslino, kad pastato nuoma negali būti laikoma šios pagrindinės veiklos „pagalbiniu sandoriu“, kaip tai suprantama pagal Mokesčių kodekso 152 straipsnio 2 dalį, todėl iš jos gautos pajamos negali būti neįtrauktos apskaičiuojant apyvartą, kuri yra referencinė nustatant specialios smulkaus verslo įmonėms skirtos schemos taikymą.

23 Ieškovas pagrindinėje byloje pateikė skundą dėl pranešimo apie mokėtiną mokestį ir *AJFP Caraș-Severin* mokestinio patikrinimo akto. 2017 m. rugpjūčio 22 d. sprendimu Timišoaros valstybės finansų generalinė regioninė direkcija – 1 ginčų nagrinėjimo skyrius atmetė šį skundą.

24 Ieškovas pagrindinėje byloje pateikė skundą dėl šio sprendimo. 2018 m. kovo 26 d. sprendimu *Tribunalul Timiș* (Timišo apygardos teismas, Rumunija) atmetė šį skundą.

25 Taigi ieškovas pagrindinėje byloje pateikė apeliacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme, jame teigė, kad nekilnojamojo turto, kurio bendraturtis jis yra, nuoma – tai pagalbinis sandoris, kaip tai suprantama pagal Mokesčių kodekso 152 straipsnio 2 dalį, ir kad iš jos gautos pajamos neturi būti įtrauktos apskaičiuojant apyvartą, siekiant taikyti specialią smulkaus verslo įmonėms skirtą schemą. Manydamas, kad sprendimui jo nagrinėjamoje byloje priimti būtinas PVM direktyvos nuostatų išaiškinimas, *Curtea de Apel Timişoara* (Timišoaros apeliacinis teismas, Rumunija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar aplinkybėmis, kaip nagrinėjamoje byloje, kai fizinis asmuo vykdo ekonominę veiklą, užsiimdamas keliomis laisvosiomis profesijomis ir nuomodamas nekilnojamąjį turtą ir taip gaudamas nuolatinių pajamų, [PVM] direktyvos 288 straipsnio [pirmos pastraipos] 4 punkto nuostatos reikalauja nustatyti konkrečią profesinę veiklą kaip pagrindinę veiklą siekiant patikrinti, ar nuoma gali būti jos pagalbinis sandoris, ir, jei atsakymas būtų teigiamas, kokiais kriterijais remiantis gali būti nustatoma ta pagrindinė veikla, o gal [tas nuostatas] reikia aiškinti taip, kad kiekviena 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 įvairios profesinės veiklos, ar [PVM]direktyvos 288 straipsnio [pirmos pastraipos] 4 punkto nuostatos leidžia nuomos sandorį kvalifikuoti kaip „pagalbinį sandorį“, todėl jo neįtraukti skaičiuojant apyvartą, kuria remiantis taikoma speciali smulkaus verslo įmonėms skirta neapmokestinimo schema?

3. Antrajame klausime aprašytu atveju, ar nuomos sandorį kvalifikuojant kaip „pagalbinį“ nuomos sandorį 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 punktas turi būti aiškinamas taip, kad, kalbant apie apmokestinamąjį asmenį kaip fizinį asmenį, kurio ekonominę veiklą 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 įmonėms skirtą schemą.

27 Pirma, primintina, kad kaip bendrosios PVM sistemos išimtis speciali smulkaus verslo įmonėms 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 generalinė advokatė, 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 l punktą ir 2 dalies paskutinę 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 sąvoka „pagalbinis sandoris“ pagal šią nuostatą yra autonominė Sąjungos teisės sąvoka, 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* (*Jūreivių įdarbinimas 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 sąvoką „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 „Proporcinė atskaita“ 174 straipsnio 2 dalies b punktą, kuriame nustatyta, kad atskaitoma proporcinga dalis apskaičiuojama neatsižvelgiant į „atsitiktinių 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 proporciją sumų, priskirtinų 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 rėmėsi 1973 m. birželio 29 d. Europos Komisijos Europos Bendrijų Tarybai pateikto Šeštosios direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų 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 proporciją, 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 memorandume 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, jų dalykas tas pats.

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

39 Pagal nagrinėjamą specialią schemą tam, kad sandoris būtų laikomas apmokestinamojo asmens „pagalbiniu 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 Tokį PVM direktyvos 288 straipsnio pirmos pastraipos 4 punkto aiškinimą patvirtina specialios smulkaus verslo įmonėms 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 tikėtinų mažų mokestinių pajamų. Taigi minėta schema siekiama išvengti tokios administracinės naštos ir smulkaus verslo įmonėms, 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 įmonėms skirtos schemos tikslo įgyvendinimą, nereikia nustatyti tokios administracinės naštos dėl sandorių, kurie nesusiję su apmokestinamojo asmens įprasta profesine veikla.

42 Svarbu priminti, kad dėl PVM direktyvos 174 straipsnio 2 dalies nuostatų Teisingumo Teismas nusprendė, kad ekonominė veikla nelaikoma „pagalbine“, jei, be kita ko, ji yra atitinkamos įmonės įprastos apmokestinamos veiklos nuolatinė ir būtina tąsa (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, lemiama aplinkybė yra tai, ar nekilnojamojo turto sandoris buvo sudarytas vykdant apmokestinamojo asmens įprastą profesinę veiklą, o šią aplinkybę turi išnagrinėti mokesčių institucijos ir prireikus nacionaliniai teismai.

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

45 Kalbant apie pagrindinėje byloje nagrinėjamą situaciją, iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad, kaip savo išvados 51 ir 52 punktuose nurodė generalinė advokatė, viena vertus, ieškovo pagrindinėje byloje vykdomos bankroto administratoriaus veiklos buveinės adresas yra nuomojamo pastato, kurio bendraturtis jis yra, adresas. Antra, šį pastatą, kuriame yra patalpų, skirtų biurams, ieškovas pagrindinėje 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 pagrindinėje byloje. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar šios aplinkybės įrodo, kad nagrinėjama 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 ekonominę veiklą 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.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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 2009/162/ES, 288 straipsnio pirmos pastraipos 4 punktas turi būti aiškinamas taip, kad, kiek tai susiję su apmokestinamuoju asmeniu kaip fiziniu asmeniu, kurio ekonominę veiklą 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.

Parašai.