TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2020. gada 9. jūlijā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 288. panta pirmās daļas 4) punkts – Īpašs režīms mazajiem uzņēmumiem – Gada apgrozījuma aprēķināšanas metode, ko izmanto par pamatu īpaša režīma mazajiem uzņēmumiem piemērošanai – Jēdziens "gadījuma rakstura nekustamo īpašumu darījums" – Nekustamā īpašuma iznomāšana, ko īsteno fiziska persona, kura veic vairākas brīvo profesiju darbības

Lietā C-716/18

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Curtea de Apel Timişoara* (Timišoaras apelācijas tiesa, Rumānija) iesniedza ar lēmumu, kurš pieņemts 2018. gada 1. novembrī un kurš Tiesā reģistrēts 2018. gada 14. novembrī, tiesvedībā

CT

pret

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

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timişoara – Serviciul Soluționare Contestații 1,

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs J. Regans [*E. Regan*], tiesneši I. Jarukaitis [*I. Jarukaitis*], E. Juhāss [*E. Juhász*] (referents), M. Ilešičs [*M. Ilešič*] un K. Likurgs [*C. Lycourgos*],

ģenerāladvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– CT vārdā – *N. Şvidchi*, advokāts,

– Rumānijas valdības vārdā – sākotnēji *E. Gane*, *L. Liţu* un *O.-C. Ichim*, kā arī *C.-R. Canţăr*, pēc tam šie trīs pirmie minētie, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – *A. Armenia* un *J. Jokubauskaitė*, pārstāves,

* Tiesvedības valoda – rumāņu.

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2020. gada 6. februāra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2009/162/ES (2009. gada 22. decembris) (OV 2010, L 10, 14. lpp.; turpmāk tekstā – "PVN direktīva"), 288. panta pirmās daļas 4) punktu.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp CT un *Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraş-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice* (Karašas Severinas žudeca Valsts finanšu administrācija – Fizisko personu nodokļu inspekcija, turpmāk tekstā – "*AJFP Caraş-Severin*") un *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timişoara – Serviciul Soluționare Contestații 1* (Timišoaras Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija – Pirmā sūdzību izskatīšanas nodaļa) par CT gada apgrozījuma aprēķināšanas metodi nolūkā viņam piemērot PVN direktīvā paredzēto īpašo režīmu mazajiem uzņēmumiem.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 9. pantā ir noteikts:

"1. "Nodokļa maksātājs" ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par "saimniecisku darbību". Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.

[..]"

4 Atbilstoši šīs direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunktam un 2. punktam:

"1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

l) nekustama īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu.

2. Šā panta 1. punkta l) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums neattiecas uz:

a) izmitināšanu, kā tā definēta dalībvalstu tiesību aktos, viesnīcu nozarē vai līdzīgas funkcijas nozarēs, tostarp vietu izīrēšanu tūristu nometnēs vai zemes gabalos, kas izveidoti par nometnes vietām;

b) transportlīdzekļu stāvvietu iznomāšanu/izīrēšanu;

c) pastāvīgi uzstādītu iekārtu un mehānismu iznomāšanu/izīrēšanu;

d) seifu izīrēšanu.

Dalībvalstis var piemērot papildu izņēmumus 1. punkta l) apakšpunktā minētā atbrīvojuma darbības jomai."

5 Minētās direktīvas 174. panta 2. punktā ir norādīts šādi:

"Atkāpjoties no 1. punkta, no atskaitāmās daļas aprēķiniem izslēdz šādas summas:

a) apgrozījuma summas, kuras attiecināmas uz tādu kapitālieguldījumu preču piegādēm, ko nodokļa maksātājs lieto savas saimnieciskās darbības vajadzībām;

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) apakšpunktā minētajiem darījumiem, ciktāl tie ir gadījuma rakstura darījumi."

6 PVN direktīvas XII sadaļā "Īpaši režīmi" ir ietverta 1. nodaļa "Īpašs režīms mazajiem uzņēmumiem". Šīs nodaļas 2. iedaļā "Atbrīvojumi vai diferencēti nodokļa atvieglojumi" ietilpst šīs direktīvas 282.–292. pants.

7 Atbilstoši minētās direktīvas 282. pantam šajā iedaļā paredzētie atbrīvojumi un nodokļa atvieglojumi attiecas uz preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko veic mazie uzņēmumi.

8 Šīs pašas direktīvas 287. pants ir formulēts šādi:

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

[..]

18) Rumānija: 35 000 [EUR];

[..]."

9 PVN direktīvas 288. pantā ir noteikts:

"Apgrozījums, ko ņem par pamatu šajā iedaļā paredzēto režīmu piemērošanai, sastāv no šādām summām bez [pievienotās vērtības nodokļa (PVN)]:

1) piegādāto preču un sniegto pakalpojumu vērtība, ciktāl par šīm 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 palīgdarījumi.

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

10 Atbilstoši Padomes Īstenošanas lēmuma 2012/181/ES (2012. gada 26. marts), ar ko Rumānijai atļauj ieviest īpašu pasākumu, atkāpjoties no 287. panta Direktīvā 2006/112 (OV 2012, L 92, 26. lpp.), 1. pantam, "atkāpjoties no [PVN direktīvas] 287. panta 18. punkta, Rumānijai atļauj piešķirt atbrīvojumu no PVN [..] tiem nodokļa maksātājiem, kuru gada apgrozījums nav lielāks par 65 000 [EUR] ekvivalentu valsts valūtā pēc valūtas maiņas kursa, kas bija spēkā dienā, kad tā pievienojās Eiropas Savienībai".

Rumānijas tiesības

11 2003. gada 22. decembra *lege nr. 571 privind Codul fiscal* (Likums Nr. 571 par Nodokļu kodeksu) (2003. gada 23. decembra *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 927), kurā grozījumi izdarīti ar 2006. gada 17. jūlija *lege nr. 343 pentru modificarea şi completarea Legii nr. 571 privind Codul fiscal* (Likums Nr. 343, ar ko groza un papildina Likumu Nr. 571 par Nodokļu kodeksu) (2006. gada 1. augusta *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 662) (turpmāk tekstā – "Nodokļu kodekss"), 127. pantā "Nodokļa maksātāji un saimnieciskā darbība" ir paredzēts:

"1. Par nodokļa maksātāju uzskata jebkuru personu, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic tādu saimniecisko darbību, kāda ir paredzēta 2. punktā, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

2. Šajā sadaļā jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par "saimniecisku darbību". Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus it īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību."

12 Šī kodeksa 141. panta "Atbrīvojumi attiecībā uz darījumiem, kas ir veikti valsts iekšienē" 2. punktā ir noteikts:

"No PVN ir atbrīvoti arī šādi darījumi:

[..]

e) zemes noma, nekustamā īpašuma koncesija, noma un līzings [..]."

13 Minētā kodeksa 152. panta "Īpašs atbrīvojuma režīms mazajiem uzņēmumiem" 1. punkts ir formulēts šādi:

"Rumānijā reģistrēts nodokļu maksātājs atbilstoši 125.*bis* panta 2. punkta a) apakšpunktam, kura deklarētais vai īstenotais gada apgrozījums nepārsniedz 65 000 EUR, izmantojot ekvivalentu [Rumānijas lejās (RON)], kas noteikts atbilstoši valūtas maiņas kursam, kuru *Banca Naţională a României* [(Rumānijas Valsts banka)] ir paziņojusi pievienošanās dienā, un kas noapaļots līdz nākamajai tūkstošdaļai, proti, 220 000 RON, var piemērot atbrīvojumu no nodokļa [..] par 126. panta 1. punktā paredzētajiem darījumiem, izņemot jaunu transportlīdzekļu piegādes Kopienas iekšienē, kas ir atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar 143. panta 2. punkta b) apakšpunktu."

14 Šī paša kodeksa 152. panta 2. punktā ir noteikti darījumi, kuru kopējā vērtība, bez nodokļa, ir izmantojama par pamatu, lai piemērotu īpašo režīmu mazajiem uzņēmumiem, un ir paredzēts nosacījums, saskaņā ar kuru šie darījumi nevar būt nodokļa maksātāja pamatdarbības palīgdarījumi.

15 Nodokļu kodeksa 153. pants "Reģistrācija PVN nolūkā" ir paredzēts:

"1. Nodokļa maksātājiem, kas saimniecisko darbību veic Rumānijā un kas veic vai kam ir nodoms veikt saimniecisko darbību, kura ir saistīta ar darījumiem, kas apliekami ar un/vai atbrīvoti no PVN ar tiesībām uz atskaitījumu, ir jāpieprasa sava reģistrācija PVN nolūkā kompetentajā nodokļu iestādē [..] šādā kārtībā: [..]

b) ja kalendārā gada laikā ir sasniegta vai pārsniegta 152. panta 1. punktā paredzētā atbrīvojuma robežvērtība, desmit dienu laikā no tā mēneša beigām, kurā ir sasniegta vai pārsniegta šī robežvērtība;

[..]."

16 2004. gada 22. janvāra *normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Likuma Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu piemērošanas noteikumi), kas apstiprināti ar *hotărâre nr. 44 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Valdības lēmums Nr. 44, ar ko apstiprina Likuma Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu piemērošanas noteikumus) (2004. gada 6. februāra *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 112), kas grozīti ar 2012. gada 4. jūlija *hotărâre nr. 670 pentru modificarea şi completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004* (Valdības lēmums Nr. 670, ar ko groza un papildina Likuma Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu piemērošanas noteikumus, kuri apstiprināti ar Valdības lēmumu Nr. 44/2004) (2012. gada 13. jūlija *Monitorul Oficial al României*, I daļa, Nr. 481), 47. punkta 3. apakšpunktā ir noteikts:

"Darījums ir nodokļa maksātāja pamatdarbības palīgdarījums, ja kumulatīvi ir ievēroti šādi nosacījumi:

a) šī darījuma veikšanai ir nepieciešami aprīkojuma un personāla izmantošanas ziņā ierobežoti tehniskie resursi;

b) darījums nav tieši saistīts ar nodokļa maksātāja pamatdarbību un

c) minētā darījuma nolūkā izdarīto pirkumu summa un ar to pašu darījumu saistītā atskaitāmā nodokļa summa ir neliela."

17 Šo piemērošanas noteikumu 61. punkta 1. apakšpunktā saistībā ar Nodokļu kodeksa 152. pantu ir noteikts:

"Atbilstoši Nodokļu kodeksa 152. panta 2. punktam darījums ir nodokļa maksātāja pamatdarbības palīgdarījums, ja kumulatīvi ir ievēroti 47. punkta 3. apakšpunktā paredzētie nosacījumi."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

18 Prasītājs pamatlietā, kas ir universitātes profesors, strādā vairākās brīvajās profesijās, proti, par grāmatvedības ekspertu, konsultantu nodokļu jomā, maksātnespējas procesa administratoru un advokātu, kā arī gūst ienākumus kā rakstu un darbu autors. 2008. gadā viņš kā fiziska persona saņēma nodokļu reģistrācijas numuru attiecībā uz "grāmatvedības darbībām", kas ietver grāmatvedības eksperta un konsultanta nodokļu jomā darbības.

19 Prasītājs pamatlietā, kas kā darbības veikšanas vietu lielākajai daļai savu darbību ir norādījis savu personisko adresi, kā maksātnespējas procesa administratora profesijas veikšanas vietu deklarēja adresi, kurā atrodas nekustamais īpašums, kam viņš ir līdzīpašnieks kopā ar kādu citu personu un kas daļēji ir iznomāts kādai komercsabiedrībai, kurā viņš ir pārvaldošais partneris. Šīs PVN nolūkā reģistrētās sabiedrības juridiskā adrese ir reģistrēta šajā nekustamajā īpašumā, kur tā veic konsultēšanu

komercdarbībā un vadībzinībās, grāmatvedības darbības un finanšu revīziju, kā arī sniedz konsultācijas nodokļu jomā. Minētās sabiedrības veiktās darbības galvenais deklarētais mērķis ir šāds: "Konsultēšana komercdarbībā un vadībzinībās".

20 2016. gadā attiecībā uz prasītāju pamatlietā tika veikta fiskālā kontrole saistībā ar PVN, kas attiecas uz viņa kā fiziskas personas saimniecisko darbību, un tās noslēgumā *AJFP Caraș-Severin* konstatēja, ka 2012. gadā viņa apgrozījums pārsniedzis 220 000 RON (aptuveni 65 000 EUR), kas tolaik veidoja robežvērtību īpaša režīma mazajiem uzņēmumiem piemērošanai Rumānijā. Tādējādi ar paziņojumu par nodokli šī nodokļu iestāde prasītājam pamatlietā noteica pienākumu samaksāt summu, kas pēdējam minētajam bija jāsamaksā no dienas, kurā tam bija pienākums reģistrēties PVN nolūkā, proti, no 2012. gada 1. septembra.

21 Lai noskaidrotu, vai prasītāja pamatlietā gada apgrozījums pārsniedza šo robežvērtību 2012. gadā, *AJFP Caraș-Severin* ņēma vērā ienākumus, ko viņš bija guvis ne tikai no brīvo profesiju darbības veikšanas un no autortiesībām, bet arī no minētā nekustamā īpašuma iznomāšanas. Šīs iestādes veiktajā aprēķinā nebija ietverti ne ienākumi no algas, ko ieinteresētā persona saņēmusi kā universitātes profesors, ne arī tie, kuri gūti no viņa darbības advokāta statusā, jo šiem pēdējiem minētajiem ienākumiem PVN jau bija piemērojams kā advokātu profesionālajai personālsabiedrībai, kurā viņš ir partneris.

22 It īpaši konstatējusi, ka 2012. gadā prasītāja pamatlietā kopējie ienākumi, kam ir nozīme nolūkā piemērot īpašo režīmu mazajiem uzņēmumiem, 69 % apmērā tika gūti no maksātnespējas procesa administratora darbības, 17 % apmērā – no nekustamā īpašuma, kuram viņš ir līdzīpašnieks, iznomāšanas un 14 % apmērā – no grāmatvedības eksperta un konsultanta nodokļu jomā darbības, *AJFP Caraș-Severin* uzskatīja, ka ieinteresētās personas pamatdarbība šajā gadā bija maksātnespējas procesa administratora darbība. Šī iestāde precizēja, ka nekustamā īpašuma iznomāšanu nevar kvalificēt kā šīs pamatdarbības "palīgdarījumu" Nodokļu kodeksa 152. panta 2. punkta izpratnē, jo no tās gūtos ienākumus tādējādi nevar izslēgt no tā apgrozījuma aprēķina, kas tiek izmantots par pamatu, lai noteiktu īpašā režīma mazajiem uzņēmumiem piemērošanu.

23 Prasītājs pamatlietā par *AJFP Caraș-Severin* paziņojumu par nodokli un fiskālās kontroles ziņojumu iesniedza sūdzību. Ar 2017. gada 22. augusta lēmumu Timišoaras Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija – Pirmā sūdzību izskatīšanas nodaļa šo sūdzību noraidīja.

24 Prasītājs pamatlietā par minēto lēmumu iesniedza administratīvu sūdzību. Ar 2018. gada 26. marta spriedumu *Tribunalul Timiș* (Timišas apgabaltiesa, Rumānija) šo administratīvo sūdzību noraidīja.

25 Līdz ar to prasītājs pamatlietā iesniedza prasību iesniedzējtiesā, ar ko viņš norāda, ka nekustamā īpašuma, kuram viņš ir līdzīpašnieks, noma ir palīgdarījums Nodokļu kodeksa 152. panta 2. punkta izpratnē un ka no tās gūtos ienākumus nevar iekļaut apgrozījuma aprēķinā nolūkā piemērot īpašo režīmu mazajiem uzņēmumiem. *Curtea de Apel Timișoara* (Timišoaras apelācijas tiesa, Rumānija), uzskatīdama, ka tajā izskatāmā strīda atrisinājumam ir vajadzīga PVN direktīvas noteikumu interpretācija, nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai tādos apstākļos kā pamatlietā esošie, kad fiziska persona, strādādama vairākās brīvajās profesijās, kā arī iznomādama 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 šī iznomāšana var tikt kvalificēta kā šīs darbības palīgdarījums un – gadījumā, ja tā tas ir, – uz kādu kritēriju pamata var identificēt šo pamatdarbību, vai tomēr [šī tiesību norma] ir jāinterpretē tādējādi, ka "pamatdarbība" ir visas šīs fiziskās personas saimniecisko darbību veidojošās profesionālās darbības?

2) Vai apstākļos, kad nekustamais īpašums, ko kāda fiziska persona iznomājusi kādai trešajai personai, nav paredzēts un netiek izmantots iznomātāja pārējās saimnieciskās darbības veikšanai un tādēļ nav iespējams noteikt saikni starp šo nekustamo īpašumu un iznomātāja darbību dažādajās profesijās,

[PVN direktīvas] 288. panta [pirmās daļas] 4. punkts ļauj kvalificēt iznomāšanas darījumu kā "palīgdarījumu" un tā rezultātā attiecīgi neņemt to vērā, aprēķinot apgrozījumu, atkarībā no kura mazajiem uzņēmumiem var būt piemērojams īpašs atbrīvojuma no nodokļa režīms?

3) Vai otrajā jautājumā aprakstītajā gadījumā, lai kvalificētu iznomāšanas darījumu kā "palīgdarījumu", ir nozīme apstāklim, ka tas ticis īstenots tādas trešās personas labā, kas ir juridiska persona, kurā šai fiziskajai personai ir biedra un vadītāja statuss un kuras juridiskā adrese ir šajā nekustamajā īpašumā, un kura veic tāda paša veida profesionālo darbību kā tā, ko veic attiecīgā fiziskā persona?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

26 Ar saviem jautājumiem, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 288. panta pirmās daļas 4. punkts ir interpretējams tādējādi, ka, runājot par nodokļa maksātāju kā fizisku personu, kuras saimniecisko darbību veido vairāku brīvo profesiju darbību veikšana, kā arī nekustamā īpašuma iznomāšana, šāda iznomāšana ir "palīgdarījums" šīs tiesību normas izpratnē īpaša režīma mazajiem uzņēmumiem piemērošanas nolūkā.

27 Iesākumā, pirmkārt, ir jānorāda – kā izņēmums no kopējās PVN direktīvas sistēmas īpašais režīms mazajiem uzņēmumiem, kas ir izveidots ar šīs direktīvas 281.–294. pantu, ir interpretējams šauri un var tikt piemērots tikai tiktāl, cik tas ir vajadzīgs šī režīma mērķa sasniegšanai (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 2. maijs, *Jarmuškienė*, C-265/18, EU:C:2019:348, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

28 Otrkārt, runājot par nekustamo īpašumu iznomāšanu, Tiesa ir atzinusi, ka runa ir par saimniecisku darbību, kas ietilpst PVN direktīvas piemērošanas jomā, ciktāl iznomāšanas darbība tiek veikta nolūkā gūt pastāvīgus ienākumus saskaņā ar šīs direktīvas 9. panta 1. punkta otro daļu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2000. gada 27. janvāris, *Heerma*, C-23/98, EU:C:2000:46, 19. punkts un tajā minētā judikatūra).

29 Treškārt, kā ģenerāladvokāte to ir norādījusi secinājumu 30. un 31. punktā, nekustamā īpašuma iznomāšana var būt "darījums ar nekustamo īpašumu" PVN direktīvas 288. panta pirmās daļas 4) punkta izpratnē tikai tiktāl, cik ir runa par darījumu, kurš atbrīvots no nodokļa, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, ņemot vērā šīs direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunktu un 2. punkta pēdējo daļu.

30 Ņemot vērā šos sākotnējos apsvērumus, ir jānorāda, ka, tā kā PVN direktīvas 288. panta pirmās daļas 4) punktā nav nekādas atsauces uz dalībvalstu tiesībām, jēdziens "palīgdarījums" šīs tiesību normas izpratnē ir patstāvīgs Savienības tiesību jēdziens, kas ir jāinterpretē vienveidīgi Savienības teritorijā, neatkarīgi no dalībvalstīs izmantotajām kvalifikācijām, ņemot vērā ne tikai minētās tiesību normas formulējumu, bet arī kontekstu, kādā šī pati tiesību norma iekļaujas, kā arī tās mērķi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 5. februāris, *Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid* (Jūrnieku nodarbināšana Roterdamas ostā), C-341/18, EU:C:2020:76, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

31 Runājot par PVN direktīvas 288. panta pirmās daļas 4) punkta formulējumu, ir jānorāda, ka tajā nav precizēts, kas ir jāsaprot ar "palīgdarījumu", kurš kā jēdziens turklāt nav definēts nevienā citā šīs direktīvas tiesību normā.

32 Runājot par PVN direktīvas 288. panta pirmās daļas 4) punkta kontekstu, ir jāmin šīs direktīvas 174. panta 2. punkta b) apakšpunkts, kas ir ietverts minētās direktīvas X sadaļas "Atskaitīšana" 2. nodaļā "Proporcionālā atskaitīšana", kurā ir noteikts, ka no atskaitāmās daļas aprēķiniem izslēdz apgrozījuma summas, kas ir attiecināmas uz "gadījuma rakstura nekustamo īpašumu un finanšu darījumiem".

33 Šī pēdējā minētā tiesību norma būtībā atbilst Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), 19. panta 2. punktam, ar kuru Savienības likumdevējs ir vēlējies no atskaitāmās daļas aprēķina izslēgt apgrozījumu, kas gūts no darījumiem, kuri ir neierasti salīdzinājumā ar attiecīgā nodokļa maksātāja parasto darbību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2008. gada 6. marts, *Nordania Finans* un *BG Factoring*, C-98/07, EU:C:2008:144, 24. punkts).

34 It īpaši nolūkā interpretēt jēdzienu "palīgdarījums" šīs tiesību normas izpratnē Tiesa ir atsaukusies uz paskaidrojumu rakstu, kas ir pievienots priekšlikumam Padomes Sestajai direktīvai par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kuru Komisija iesniegusi Eiropas Kopienu Padomei 1973. gada 29. jūnijā [COM(73) 950, galīgā redakcija] (*Bulletin des Communautés européennes*, pielikums 11/73, 20. lpp.) (turpmāk tekstā – "Sestās direktīvas priekšlikums"). Saskaņā ar šo paskaidrojumu rakstu "[šī priekšlikuma 19. panta 2. punktā] paredzētie elementi ir jāizslēdz no atskaitāmās daļas aprēķina, lai novērstu, ka tie var izkropļot tā patieso nozīmi, jo šādi elementi neatspoguļo nodokļu maksātāja profesionālo darbību". Saskaņā ar minēto paskaidrojumu rakstu "tā tas ir ražošanas līdzekļu pārdošanu un nekustamo īpašumu darījumu vai finansiālu darījumu gadījumā, kas tiek veikti tikai kā palīgdarījumi, proti, kam ir tikai pakārtota vai nejauša nozīme attiecībā pret uzņēmuma kopējo apgrozījumu". Tajā pašā paskaidrojumu rakstā ir precizēts, ka "[šie] darījumi ir izslēgti tikai tad, ja tie nav saistīti ar nodokļa maksātāja parasto profesionālo darbību" (spriedums, 2009. gada 29. oktobris, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, EU:C:2009:669, 30. punkts).

35 Jānorāda, ka PVN direktīvas 288. panta pirmās daļas 4) punkts atbilst tādiem pašiem apsvērumiem. Šī tiesību norma atbilst Sestās direktīvas priekšlikuma 25. panta 2. punktam, kas ir kļuvis par Sestās direktīvas 77/388 24. panta 4. punktu. Saskaņā ar paskaidrojumu rakstu, kas pievienots Sestās direktīvas priekšlikumam, "[minētajā tiesību normā] ir noteikta tā apgrozījuma noteikšanas metode, kas ir izmantojams par pamatu atbrīvojuma un diskonta piemērošanai". Saskaņā ar šo paskaidrojumu rakstu "tā izslēdz vairāk vai mazāk nejaušus darījumus, kas gadu no gada var negatīvi ietekmēt apgrozījuma apjomu", un "tā izslēdz arī darījumus, kas tāpat kā prasījumu cesija neatspoguļo uzņēmuma reālo izmēru".

36 Protams, ir jānorāda, ka pastāv PVN direktīvas tādas valodu versijas, it īpaši bulgāru, vācu, angļu, horvātu, holandiešu un slovēņu valodu versijas, kurās 174. panta 2. punktā un šīs direktīvas 288. panta pirmās daļas 4) punktā nav izmantots identisks jēdziens "palīgdarījumi".

37 Tomēr, ņemot vērā šī sprieduma 34. un 35. punktā izklāstītos apsvērumus, ir jāsecina, ka šajās tiesību normās ietvertajiem jēdzieniem, lai gan tie ir izmantoti dažādos kontekstos, ir viens un tas pats priekšmets.

38 Tādējādi jēdziens "palīgdarījumi" apzīmē dažus darījumus, kas neietilpst nodokļa maksātāja parastajā profesionālajā darbībā.

39 Attiecīgā īpašā režīma kontekstā darījuma kvalificēšana par nodokļa maksātāja "palīgdarījumu" neprasa identificēt elementu, kas veido šī nodokļa maksātāja galveno saimniecisko darbību un neprasa arī tā piesaisti jebkādai citai minētā nodokļa maksātāja saimnieciskajai darbībai. Šis jēdziens ir jāuzskata par patstāvīgu jēdzienu.

40 Šādu PVN direktīvas 288. panta pirmās daļas 4) punkta interpretāciju apstiprina īpašā režīma mazajiem uzņēmumiem mērķis. Šajā ziņā Tiesa ir norādījusi, ka šis režīms paredz administratīvus atvieglojumus, kuru mērķis ir stiprināt mazo uzņēmumu veidošanu, darbību un konkurētspēju, kā arī saglabāt saprātīgu līdzsvaru starp administratīvo slogu, kas ir saistīts ar nodokļu kontroli, un sagaidāmajiem mazajiem nodokļu ieņēmumiem. Tādējādi minētā režīma mērķis ir novērst šādu administratīvu slogu

gan mazajiem uzņēmumiem, gan nodokļu administrācijām (spriedumi, 2010. gada 26. oktobris, *Schmelz*, C-97/09, EU:C:2010:632, 63. un 68. punkts, un 2019. gada 2. maijs, *Jarmuškienė*, C-265/18, EU:C:2019:348, 37. punkts).

41 No tā izriet, ka, lai nodrošinātu īpašā režīma mazajiem uzņēmumiem mērķa sasniegšanu, nav jānosaka šāds administratīvs slogs to darījumu dēļ, kas neietilpst nodokļa maksātāja parastajā profesionālajā darbībā.

42 Ir svarīgi atgādināt, ka attiecībā uz PVN direktīvas 174. panta 2. punktā šobrīd ietvertajiem noteikumiem Tiesa ir atzinusi, ka saimniecisko darbību nevar kvalificēt kā "gadījuma rakstura" darbību, ja tā ir tiešs, pastāvīgs un nepieciešams turpinājums attiecīgā uzņēmuma ar nodokli apliekamai profesionālajai darbībai (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2009. gada 29. oktobris, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, EU:C:2009:669, 31. punkts).

43 Citās situācijās, kuras nav minētas iepriekšējā punktā, noteicošais apstāklis ir tas, vai nekustamā īpašuma darījums ir vai nav veikts nodokļa maksātāja parastās profesionālās darbības ietvaros, proti, apstāklis, kas ir jāpārbauda nodokļu iestādēm un attiecīgā gadījumā valsts tiesām.

44 Tādējādi nodokļu iestādēm un valsts tiesām ir jāņem vērā tām iesniegtā informācija, it īpaši attiecīgā nekustamā īpašuma raksturs, šī īpašuma iegādes finansējuma izcelsme un tā izmantojums.

45 Runājot par pamatlietā aplūkoto situāciju, no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, kā ģenerāladvokāte ir norādījusi secinājumu 51. un 52. punktā, ka, pirmkārt, prasītāja pamatlietā veiktās maksātnespējas procesa administratora darbības juridiskā adrese ir norādīta iznomātajā nekustamajā īpašumā, kuram viņš ir līdzīpašnieks. Otrkārt, šo nekustamo īpašumu, kurā atrodas arī telpas birojiem, prasītājs pamatlietā iznomā kādai juridiskajai personai, kurā viņš ir pārvaldošais partneris. Turklāt šīs juridiskās personas juridiskā adrese ir minētajā nekustamajā īpašumā, un tā veic tāda paša rakstura darbības kā tās, ko veic prasītājs pamatlietā. Iesniedzējtiesai ir jānovērtē, vai šie apstākļi pierāda, ka attiecīgā iznomāšana ietilpst nodokļa maksātāja parastajā profesionālajā darbībā.

46 No visiem iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka PVN direktīvas 288. panta pirmās daļas 4) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, runājot par nodokļa maksātāju kā fizisku personu, kuras saimniecisko darbību veido vairāku brīvo profesiju darbību veikšana, kā arī nekustamā īpašuma iznomāšana, šāda iznomāšana nav "palīgdarījums" šīs tiesību normas izpratnē, ja šis darījums tiek veikts nodokļa maksātāja parastās profesionālās darbības ietvaros.

Par tiesāšanās izdevumiem

47 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu 2009/162/ES (2009. gada 22. decembris), 288. panta pirmās daļas 4) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, runājot par nodokļa maksātāju kā fizisku personu, kuras saimniecisko darbību veido vairāku brīvo profesiju darbību veikšana, kā arī nekustamā īpašuma iznomāšana, šāda iznomāšana nav "palīgdarījums" šīs tiesību normas izpratnē, ja šis darījums tiek veikts nodokļa maksātāja parastās profesionālās darbības ietvaros.

[Paraksti]