Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
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* (Timišoaros 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 įmonėms skirta schema – Neapmokestinimas nepasiekus tam tikros apyvartos ribų – Šių apyvartos ribų apskaičiavimas kelių ekonominės veiklos rūšių atveju – Sąvoka „nekilnojamojo turto sandoriai“, kurie „nėra pagalbiniai“ ir į kuriuos reikia atsižvelgti“

I. Įžanga

1. Ši byla susijusi su smulkaus verslo įmonių neapmokestinimu. Valstybė 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 įvairią veiklą. 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 pajamų (apyvartos) iš advokato veiklos Rumunija, apskaičiuodama minėtąją sumą, neįtraukia, 65 000 EUR riba būtų viršyta tik tuo atveju, jeigu būtų įtraukti nuomos sandoriai. Tačiau pagal PVM direktyvos 288 straipsnio pirmo sakinio 4 punktą „nekilnojamojo turto sandoriai“ įtraukiami tik tada, kai jie „nėra pagalbiniai“. Teisingumo Teismui pirmą kartą suteikiama proga išaiškinti, ar žemės nuoma laikytina „nekilnojamojo turto sandoriu“ ir kada reikėtų preziumuoti, kad tai nereikšmingas „pagalbinis“ sandoris.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

3. Sąjungos teisės pagrindą sudaro 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva)[2] 287 ir 288 straipsniai.

1 Originalo kalba: vokiečių.

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

4. PVM direktyvos 287 straipsnio 18 punkte nustatyta:

„Valstybės narės, kurios į [Europos Sąjungą] 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 eurų; <…>“

5. 2012 m. kovo 26 d. Tarybos įgyvendinimo sprendimo [3] 1 straipsnyje Rumunijai, nukrypstant nuo Direktyvos 2006/112 287 straipsnio 18 punkto, leidžiama nuo PVM atleisti apmokestinamuosius asmenis, kurių metinė apyvarta neviršija 65 000 eurų sumos, apskaičiuotos nacionaline valiuta pagal įstojimo į Europos Sąjungą dieną galiojusį valiutos kursą.

6. PVM direktyvos 288 straipsnyje nustatyta:

„Apyvartą, kuria remiantis taikomos šiame skirsnyje numatytos procedūros, sudaro šios sumos be 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 ar 153 straipsnius 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.“

7. Be to, dėl pirkimo PVM atskaitos paskirstymo 174 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„Nukrypstant nuo 1 dalies, atskaitoma proporcinga dalis apskaičiuojama neatsižvelgiant į šias sumas: <…>

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.“

3 Tarybos įgyvendinimo sprendimas, kuriuo Rumunijai leidžiama imtis specialios priemonės, kuria nukrypstama nuo Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 287 straipsnio (2012/181/ES) (OL L 92, 2012, p. 26).

B. Rumunijos teisė

8. Rumunijos teisėje atitinkamos nuostatos numatytos *Legea Nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare* (2003 m. gruodžio 22 d. Įstatymas Nr. 571 dėl Mokesčių kodekso), kuris vėliau buvo iš dalies pakeistas ir papildytas (toliau – Mokesčių kodeksas). Mokesčių kodekso 152 straipsnyje nustatyta:

„1. Pagal 125^1 straipsnio 2 dalies a punktą Rumunijoje įsteigtam apmokestinamajam asmeniu, kurio deklaruota ar gauta metinė apyvarta yra mažesnė nei 65 000 eurų <…> ar 220 000 RON riba, gali būti taikomas neapmokestinimas <…> dėl 126 straipsnio 1 dalyje numatytų sandorių <…>.

2. Apyvarta, kuria remiantis taikoma 1 dalis, sudaryta iš apmokestinamųjų asmenų, prašančių išbraukti iš PVM mokėtojų registro, per kalendorinius metus atliktų prekių tiekimų ir paslaugų teikimų, kurie yra apmokestinami ar, atsižvelgiant į atvejį, galėjo būti apmokestinami, jeigu jų nebūtų atlikusi smulkaus verslo įmonė, ekonominės veiklos sandorių, kurių tiekimo ar teikimo vieta yra užsienyje, su sąlyga, kad mokestis būtų atskaitytas, jei tokie sandoriai būtų atlikti Rumunijoje pagal 145 straipsnio 2 dalies b punktą, neapmokestinamų sandorių su teise į atskaitą ir neapmokestinamų sandorių be teisės į atskaitą, numatytų 141 straipsnio 2 dalies a, b, e ir f punktuose, jeigu jie nepapildo pagrindinės veiklos, grynosios bendrosios vertės <…>“

9. *Hotărârea Guvernului României 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 vyriausybės dekretas Nr. 44, kuriuo patvirtinamos 2003 m. Įstatymo Nr. 571 dėl Mokesčių kodekso įgyvendinimo taisyklės), iš dalies pakeisto 2012 m. liepos 4 d. Vyriausybės dekretu Nr. 670, 47 punkto 3 pastraipoje numatyta:

„Sandoris papildo pagrindinę veiklą, jei tenkinamos šios sąlygos:

a) aptariamai veiklai 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.“

III. Faktinės aplinkybės ir prašymas priimti prejudicinį sprendimą

10. Kaip jau minėta, apeliantas pagrindinėje byloje (toliau – apeliantas), be to, kad yra universiteto dėstytojas, dar praktikuoja kelias laisvąsias profesijas, įskaitant apskaitininko, mokesčių konsultanto, bankroto administratoriaus ir advokato. Be to, kartais gauna pajamų iš autorių teisių.

11. Pagal Rumunijos teisės aktus apeliantas gavo vieną mokesčių mokėtojo identifikacinį numerį „apskaitos ir audito veiklai, konsultavimui mokesčių klausimais“, numatytą mokesčių konsultantų ir apskaitininkų profesijoms. Šių profesijų vykdymo tikslais apeliantas deklaravo įvairias profesijos vykdymo vietas. Jo, kaip bankroto administratoriaus, veiklos vieta registruota apeliantui priklausančio pastato adresu.

12. Nuo 2007 m. apeliantas gauna pajamų ir iš minėto nekilnojamojo turto nuomos. Turtas buvo išnuomotas komercinei bendrovei, kurios akcininkas ir vadovas yra apeliantas. Ši bendrovė turi registruotą buveinę nuomojamame pastate ir ten vykdo, be kita ko, konsultavimo, apskaitos, audito bei konsultavimo mokesčių srityje veiklą. Pagrindinė 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 lėjų (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 dėstytojo 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 pagrindinė apelianto veikla aptariamais metais buvo bankroto administratoriaus veikla, atsižvelgiant į gautų pajamų 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 atitinkamų 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 pateikusiame teisme. *Curtea de Apel Timişoara* (Timišoaros apeliacinis teismas, Rumunija) sustabdė bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui tris prejudicinius klausimus pagal SESV 267 straipsnį:

„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 [1 dalies] 4 punkto nuostatos reikalauja nustatyti konkrečią profesinę veiklą kaip pagrindinę veiklą, siekiant patikrinti, ar nuoma gali būti 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 aptariamas 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 įvertinti, 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 „pagalbiniu“, 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 pagalbiniu sandoriu (dėl to žr. toliau D dalį), apeliantas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo manymu, neviršytų PVM direktyvos 287 straipsnyje numatytų neapmokestinamos apyvartos ribų.

20. Vis dėlto Teisingumo Teismas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui turi pateikti naudingą atsakymą, padėsiantį išspręsti pagrindinę 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 neginčytinai yra savarankiška ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, todėl ją 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 įdarbintas (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 įvertinti, 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 pripažinęs 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 menkiausią 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 mokestinės pajamos[7]. Šios priežiūros naštos ir su ja susijusių mokesčių administratoriaus išlaidų, kurios būtų neproporcingos mokestinėms

4 Žr. XII antraštinės dalies 1 skyriaus antraštę (Speciali smulkaus verslo įmonėms skirta schema).

5 2019 m. gegužės 2 d. Sprendimas *Jarmuškienė* (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. gegužės 2 d. Sprendimas *Jarmuškienė* (C-265/18, EU:C:2019:348, 38 punktas).

pajamoms, siekiama išvengti nustatant *de minimis* ribą. Tai aiškiai matyti ir 1973 m. Komisijos pasiūlyme dėl Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo. Jame buvo aiškiai remiamasi valstybių narių sunkumais, kylančiais taikant įprastas PVM tvarkas smulkaus verslo įmonėms [8].

25. Su tuo susijusi mažoms įmonėms teikiama nauda, pavyzdžiui, parama asmenims, pradedantiems verslą [9], daugiau yra lydimasis reiškinys 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 (kurią gali nustatyti valstybės narės) susijusi ne su įmonės dydžiu ar jos veiklos trukme rinkoje, o tik su tikėtinų mokestinių pajamų dydžiu.

26. Nustatant apyvartą, pagal kurią sprendžiama, ar tai yra smulkaus verslo įmonė, atsižvelgiama tik į įmonės apmokestinamus sandorius (PVM direktyvos 288 straipsnio pirmo sakinio 1 punktas) 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, didelėms ligoninėms, 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 įmonėmis arba rinkoje veiktų taip ilgai, kad jų tikrai nebūtų galima vadinti naujokais.

27. Kad šio neapmokestinimo tikslas nėra verslą pradedančiųjų skatinimas, rodo ir nuostatoje minimas nacionalinis ryšys. PVM netaikomas tik šalies teritorijoje apmokestinamiems sandoriams. Didelės nacionalinės įmonės, 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. Šią ribą 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 sėkmingai pradėjusius verslą, palyginti su nelabai sėkmingai 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, ją 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, įeina į apskaičiuojamą apyvartą. Taigi šioje nuostatoje aiškiai nustatoma, kad apskaičiuojant apyvartą atsižvelgiama į *visus* apmokestinamus sandorius.

8 Žr. pagrindimą dėl 25 straipsnio (smulkaus verslo įmonės) 1973 m. birželio 20 d. Komisijos pasiūlymo (COM(73) 950 *final*) 27 puslapyje.

9 Šiuo klausimu žr. 2019 m. liepos 29 d. Sprendimą *B* (*Naudotų automobilių pardavėjo apyvarta*) (C-388/18, EU:C:2019:642, 42 punktas su jame nurodyta jurisprudencija) ir 2010 m. spalio 26 d. Sprendimą *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:632, 63 ir 70 punktai); taip pat žr. mano išvadą byloje *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:354, 33 ir 54 punktai).

10 2019 m. gegužės 2 d. Sprendimas *Jarmuškienė* (C-265/18, EU:C:2019:348, 27 punktas); panašios nuomonės laikosi Teisingumo Teismas, pripažindamas, kad nukrypimas nuo bendros taisyklės ar jos išimtis turi būti aiškinami siaurai – žr., pavyzdžiui, 2006 m. rugsėjo 28 d. Sprendimą *Komisija / Austrija* (C-128/05, EU:C:2006:612, 22 punktas).

31. Tai reiškia, kad kiti sandoriai, minimi 2–4 punktuose, į 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 formuluotė „nekilnojamojo turto sandorių“ gali reikšti tik į 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 minimų finansinių sandorių atveju, nedaro aiškios nuorodos į šias nuostatas, neturi reikšmės.

33. Tiesa, nėra visiškai aišku, ar sąvoka „nekilnojamojo turto sandoris“ reiškia tik neapmokestinamą prekybą žeme (PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j ir k punktai), ar ir neapmokestinamą žemės nuomą (PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies l punktas). Formuluotė lyg ir rodytų pirmąjį variantą, nes versijoje kitomis kalbomis minimi sandoriai (prancūzų k. „opérations immobilières“; anglų k. „real estate transactions“). Vis dėlto versijos šiomis kalbomis nėra pagrindas teigti, kad minėta sąvoka neapima žemės nuomos, kaip tai suprantama bendrinėje kalboje.

34. Kadangi formuluotė nėra konkreti, pagrindinė reikšmė tenka PVM direktyvos 287 straipsnio esmei ir tikslui, t. y. tam, kad smulkaus verslo įmonėms skirtoje normoje remiamasi *de minimis* pobūdžiu. Todėl manau, kad įtrauktinų neapmokestinamų nekilnojamojo turto sandorių sąvoką reikia aiškinti plačiai ir, pritariant Komisijos nuomonei, atsižvelgti ir į neapmokestinamus nuomos sandorius, siekiant tiksliau apibrėžti PVM direktyvos 287 straipsnio taikymo sritį.

35. Vadinasi, apelianto sudarytas nuomos sandoris pirmiausia turėjo būti *neapmokestinamas* tam, kad apskritai galėtų kilti klausimas, ar tai pagalbinio pobūdžio sandoris. Ar taip buvo, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą nematyti, todėl tai turės patikrinti nacionalinis teismas.

C. „Pagalbinio sandorio“ sąlygos

36. Taip pat reikia išsiaiškinti „pagalbinio sandorio“, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 288 straipsnio pirmo sakinio 4 punktą, sąlygas. Nustatant neapmokestinimo ribą jame minimi neapmokestinami sandoriai įtraukiami tik tuo atveju, jeigu jie nėra pagalbiniai.

37. Taip direktyvos leidėjas užtikrina, kad smulkaus verslo įmonių neapmokestinimu dėl savo apmokestinamų sandorių, neviršijančių šios ribos, negalėtų pasinaudoti iš esmės PVM neapmokestinamą veiklą vykdančios verslo šakos, kurioms taikomas šis punktas (bankai, draudimo bendrovės ir nekilnojamojo turto bendrovės). Jų atveju sandoriai, kuriems PVM netaikomas, yra ne pagalbiniai, o pagrindiniai.

38. Teisingumo Teismas kol kas dar nėra nustatęs pagalbinio sandorio sąlygų.

39. Tiesa, PVM direktyvoje dėl atskaitomos proporcingos dalies apskaičiavimo 174 straipsnio 2 dalies b ir c punktuose vartojama panaši „atsitiktinio sandorio“ sąvoka [11]. Kalbama apie pirkimo PVM atskaitos apimtį, kai apmokestinami pirkimo sandoriai naudojami ir apmokestinamiems, ir neapmokestinamiems pardavimo sandoriams.

11 Versijoje prancūzų kalba abi sąvokos identiškos (*charactère d'opérations accessoires*). Taip pat versijoje rumunų kalba (*operațiuni accesorii*). Tačiau skirtingos sąvokos vartojamos versijoje vokiečių kalba (*Nebenumsatz* vs. *Hilfsumsatz*) ir anglų kalba (*ancillary transactions* vs. *incidental transactions*).

40. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs [12], kad ekonominė veikla neturėtų būti kvalifikuojama kaip „atsitiktinė“, jei tai yra tiesioginis, tęstinis ir būtinas apmokestinamos įmonės veiklos išplėtimas arba jeigu ji reikalauja žymaus PVM apmokestinamų prekių ar paslaugų panaudojimo.

41. Šį neigiamą apibrėžimą galima pritaikyti PVM direktyvos 287 straipsnyje numatyto neapmokestinimo sričiai. Juk kai yra tiesioginis, tęstinis ir būtinas apmokestinamos įmonės veiklos išplėtimas, ši įmonės veikla tampa glaudžiai susijusi su „pagrindine veikla“ ir nebegali būti laikoma atsitiktine ar pagalbine. Nėra jokio objektyvaus pagrindo vertinti šiuos sandorius atskirai.

42. Be to, viename sprendime, susijusiame su PVM direktyvos 174 straipsnio 2 dalimi, Teisingumo Teismas nusprendė, kad pasiektos apyvartos apimtis gali būti indikatorius, rodantis, jog šie sandoriai negali būti laikomi atsitiktiniais. Vis dėlto, Teisingumo Teismo teigimu, vien tai, kad pajamos iš šių sandorių yra didesnės nei pajamos iš veiklos, kurią atitinkama įmonė nurodo kaip pagrindinę, nėra pakankamas pagrindas nelaikyti jų atsitiktiniais sandoriais, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą [13].

43. Šis teiginys gali būti teisingas, kalbant apie PVM direktyvos 174 straipsnio 2 dalį ir atskaitomą proporcingą PVM dalį, bet juo negalima remtis nagrinėjant neapmokestinimą administravimo supaprastinimo sumetimais (*de minimis* reglamentavimas). Pirmasis atvejis susijęs su sumokėto pirkimo PVM paskirstymu pagal pardavimo sandorius (tam reikalinga atskaitoma proporcinga PVM dalis). Antrasis atvejis susijęs su klausimu, kada neapmokestinimas neturi būti taikomas dėl to, kad buvo viršyta apyvartos riba, kuri yra paprasčiausia *de minimis* riba (dėl esmės ir tikslo žr. šios išvados 22 ir paskesnius punktus).

44. Sprendžiant tokio neapmokestinimo klausimą, svarbiausias yra tariamų pagalbinių sandorių vertės dydis. Todėl, mano nuomone, neapmokestinami nekilnojamojo turto sandoriai, kurie, pavyzdžiui, savo vertės dydžiu jau viršija 287 straipsnyje nustatytą ribą, niekada negali būti smulkaus verslo įmonės pagalbiniai sandoriai, nes jie nėra mažareikšmiai.

45. Manau, kad PVM direktyvos 288 straipsnio pirmo sakinio 4 punktas buvo suformuluotas atsižvelgiant į tai, kad administravimo supaprastinimo pagrindais nuo PVM atleistos įmonės neapmokestinimas neturi išnykti dėl daugiau ar mažiau atsitiktinių, visų pirma vienkartinių, neapmokestinamų nekilnojamojo turto sandorių už tikrosios įmonės veiklos ribų, jeigu šie sandoriai neturi jokios įtakos mokestinių pajamų dydžiui.

46. 1973 m. Komisijos pasiūlyme yra formuluotė, kad neturėtų būti atsižvelgiama į „daugiau ar mažiau atsitiktinius sandorius, kai kuriais metais dirbtinai išpučiančiais apyvartą“, ir tokius sandorius, kurie „neatspindi tikrojo įmonės dydžio“ [14]. Tai patvirtina PVM direktyvos 288 straipsnio antras sakinys. Jame aiškiai nustatyta, kad apskaičiuojant apyvartą neatsižvelgiama į įmonės ilgalaikio turto perleidimus.

47. Taip yra, ko gero, dėl to, kad siekiama užkirsti kelią dėl tokių „neįprastų“ sandorių galinčiam atsirasti skirtingam apmokestinamųjų asmenų, kuriems PVM netaikomas (t. y. smulkaus verslo įmones), vertinimui PVM tikslais: vieni jų lieka smulkaus verslo įmonėmis, kiti praranda šį statusą.

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. Sprendimą *EDM* (C-77/01, EU:C:2004:243, 76 punktas) ir 1996 m. liepos 11 d. Sprendimą *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. pagrindimą dėl 25 straipsnio (smulkaus verslo įmonės) 1973 m. birželio 20 d. Komisijos pasiūlymo (COM(73) 950 *final*) 29 puslapyje.

48. Kaip pavyzdį galima pateikti ilgalaikę privataus turto nuomą. Jeigu PVM direktyvos 288 straipsnio pirmo sakinio 4 punkte nebūtų numatyta, kad apskaičiuojant apyvartą į šį sandorį nereikia atsižvelgti, įmonė turėtų apmokestinti visą savo aktyvios veiklos metinę apyvartą. O panaši įmonė, kuri tokio privataus turto nenuomoja, galėtų ir toliau naudotis neapmokestinimu PVM. Bet daugiau ar mažiau atsitiktinė kito turto naudojimo aplinkybė neturi įtakos principiniam „smulkaus verslo įmonės“ statusui tarpusavio konkurencinėje kovoje. Trūksta pakankamos sąsajos su tikrąja ekonomine smulkaus verslo įmonės veikla. Pagalbinių sandorių prielaida galiausiai yra vertinamojo priskyrimo klausimas [15].

49. Taigi, mano nuomone, pagalbinio sandorio sąvoka apima tik tokius sandorius, kurie nėra susiję su (tikrąja) apmokestinamojo asmens apmokestinama veikla. Šios sąsajos nėra, kai jie arba: 1) yra vienkartiniai, neįprasti veiksmai, neatitinkantys tikrosios įmonės veiklos objekto; arba 2) nereikalauja žymaus prekių ar paslaugų panaudojimo įmonės viduje, gali būti vertinami atskirai ir šiuo atžvilgiu yra nereikšmingo pobūdžio (pavyzdžiui, nesvarbi privataus turto nuoma, žr. šios išvados 44 punktą).

D. Dėl taikymo konkrečiai bylai

50. Taigi konkrečioje byloje reikia išsiaiškinti, ar žemės sklypo, kuriame apeliantas vykdo ekonominę bankroto administratoriaus veiklą, nuoma nėra glaudžiai susijusi su tikrąja apmokestinama apelianto veikla.

51. Turiu dėl to abejonių. Nagrinėjamoje byloje žemės nuoma nėra nei atsitiktinė, nei atskirta nuo tikrosios apmokestinamos (konsultacinės) apelianto veiklos. Viena vertus, jis pats naudoja žemės sklypą, turėdamas jame savo, kaip bankroto administratoriaus, buveinę apmokestinamai veiklai vykdyti. Taigi tai nėra nuoma, nepriklausanti nuo įmonės veiklos.

52. Kita vertus, apeliantas, anot prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, nuomoja žemę bendrovei, kurioje pats yra akcininkas ir vadovas ir kurioje dirba konsultantu. Tai nėra vienkartinis veiksmas, kuris neturėtų iškraipyti metinės apyvartos skaičiavimo (žr. šios išvados 45 punktą). Veikiau nuoma yra glaudžiai susijusi (žr. šios išvados 48 punktą) su tikrąja apmokestinama (konsultacine) apelianto veikla.

53. Vadinasi, reikia pritarti Komisijos ir Rumunijos nuomonei, kad, atsižvelgiant į glaudų objektyvų ir žmogiškąjį ryšį, negalima teigti, kad tai yra nereikšminga veikla už tikrosios ekonominės apelianto veiklos (konsultavimo) ribų.

54. Vis dėlto Teisingumo Teismui priklauso pirminė jurisdikcija aiškinti Sąjungos teisę. Taikyti pirma nurodytus aiškinimo principus ir jais remiantis atlikti vertinamąjį priskyrimą turės prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas.

V. Išvada

55. Siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Curtea de Apel Timişoara* (Timišoaros apeliacinis teismas, Rumunija) pateiktus prejudicinius klausimus:

nekilnojamojo turto sandorių, kurie yra pagalbiniai, sąvoka apima visus neapmokestinamus sandorius, kaip jie suprantami pagal Direktyvos 2006/112/EB 135 straipsnio 1 dalies j, k ir l punktus, kurie nėra susiję su (tikrąja) apmokestinama įmonės veikla ir yra mažareikšmiai, t. y. patys neviršija nustatytos

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

neapmokestinimo ribos. Su (tikrąja) apmokestinama įmonės veikla jie nesusiję tada, kai tai yra arba vienkartiniai veiksmai, neatitinkantys tikrosios įmonės veiklos objekto, arba kai jie nereikalauja žymaus įmonės prekių ar paslaugų panaudojimo.