Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2020. gada 6. februārī[1]

Lieta C-716/18

CT
pret
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 Timişoara* [Timišoaras apelācijas tiesa, Rumānija] lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Direktīva 2006/112/EK – PVN direktīvas 287. un 288. pants – Īpašs 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 īpašumiem, kas "nav palīgdarījumi", jēdziens

I. Ievads

1. Izskatāmā lieta ir par tā saukto mazo uzņēmumu atbrīvojumu no nodokļa. Šis atbrīvojums no nodokļa paredz, ka dalībvalstis var atbrīvot no PVN nodokļa maksātājus, kuru gada apgrozījums nepārsniedz noteiktu summu. Rumānijā tā ir noteikta 65 000 EUR apmērā. Jautājums ir par to, kā šī summa ir jāaprēķina, ja nodokļa maksātājs veic dažādas darbības. Izskatāmajā lietā nodokļa maksātājs 2012. gadā guva ienākumus, sniedzot konsultācijas kā grāmatvedības eksperts, konsultants nodokļu jomā un advokāts, kā maksātnespējas procesa administrators, kā rakstnieks un no nekustamā īpašuma izīrēšanas.

2. Ņemot vērā, ka ienākumus/darījumus no advokāta darbības Rumānija neiekļauj šajā aprēķinā, noteiktais 65 000 EUR slieksnis būtu pārsniegts tikai tad, ja aprēķinā iekļautu izīrēšanas darījumus. Tomēr PVN direktīvas 288. panta pirmās daļas 4. punktā ir paredzēts, ka "darījumus ar nekustamajiem īpašumiem" nodokļa aprēķinā iekļauj tikai tad, ja tie "nav palīgdarījumi". Tiesai tagad pirmo reizi ir iespēja precizēt, vai nekustamā īpašuma iznomāšana ir kvalificējama kā "darījums ar nekustamo īpašumu" un kad ir jāuzskata, ka tas ir "palīgdarījums".

1 Oriģinālvaloda – vācu.

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) punktā ir paredzēts:

"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: EUR 35 000; [..]."

5. Saskaņā ar Padomes Īstenošanas lēmuma (2012. 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 valūtā pēc valūtas maiņas kursa, kas bija spēkā dienā, kad tā pievienojās Eiropas Savienībai.

6. PVN direktīvas 288. pantā ir noteikts:

"Apgrozījums, ko ņem par pamatu šajā iedaļā paredzēto režīmu piemērošanai, sastāv no šādām summām bez 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."

7. Priekšnodokļa atskaitīšanas sadalījuma kontekstā 174. panta 2. punktā turklāt ir ietverts šāds regulējums:

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

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

2 OV 2006, L 347, 1. lpp., redakcijā, kas bija spēkā 2012. gadā.

3 Padomes Īstenošanas lēmums, ar ko Rumānijai atļauj ieviest īpašu pasākumu, atkāpjoties no 287. panta Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (2012/181/ES) – OV 2012, L 92, 26. lpp.

c) apgrozījuma summas, kuras attiecināmas uz 135. panta 1. punkta b) līdz g) apakšpunktā 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 deklarētais vai īstenotais gada apgrozījums nepārsniedz 65 000 EUR [..] jeb 220 000 RON, var piemērot atbrīvojumu no nodokļa [..] par 126. panta 1. punktā paredzētajiem darījumiem [..].

(2) Apgrozījums, atkarībā no kura ir lemjams par 1. punkta piemērojamību, – to nodokļu maksātāju gadījumā, kuri lūdz tikt svītroti no nodokļu maksātāju reģistra, kurā 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 ārzemēs 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 atskaitīšanas tiesībām un no nodokļa atbrīvotie darījumi bez atskaitīšanas 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. apakšpunktā 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 nenozīmīgas."

III. Fakti un prejudiciālā nolēmuma tiesvedība

10. Kā jau iepriekš minēts, prasītājs pamatlietā (turpmāk tekstā – "prasītājs") līdztekus savai universitātes profesora darbībai strādāja vairākās brīvajās profesijās, konkrēti – par grāmatvedības ekspertu, konsultantu nodokļu jomā, maksātnespējas 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 šajās profesijās prasītājs norādīja vairākas prakses vietas. Tikai viņa kā maksātnespējas procesa administratora individuālā prakses vieta ir reģistrēta pamatlietā aplūkojamā nekustamā īpašuma adresē.

12. Kopš 2007. gada prasītājs gūst ienākumus arī no iepriekš minētā 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 vadībzinību konsultācijas".

13. 2016. 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 tālab, 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 brīvajās nodokļu konsultanta, grāmatvedības eksperta un maksātnespējas procesa administratora profesijās, kā arī ienākumus no autoratlīdzības, kā arī tos, kas gūti, izīrējot kopīpašumā esošu nekustamo īpašumu. Aprēķinā netika iekļauti nedz ienākumi no profesora statusā saņemtā atalgojuma, nedz ienākumi no darbības advokāta profesijā, uz kuriem attiecas īpaši taksācijas 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 īpatsvaru no visas saimnieciskās darbības gūto ienākumu kopumā, un – ka nekustamā īpašuma izīrēšanu nevarot uzskatīt par šādas darbības "palīgdarījumu", ko varētu izslēgt no minētā gada apgrozījuma aprēķina.

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

"1) Vai – tādos apstākļos kā pamatlietā esošie, kad fiziska persona, strādādama vairākās brīvajās profesijās, kā arī izīrēdama 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 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 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 "palīgdarījumu" un tā rezultātā attiecīgi neņemt vērā, aprēķinot apgrozījumu, atkarībā no kura mazajiem uzņēmumiem var būt piemērojams īpašs atbrīvojuma no nodokļa režīms?

3) Vai – otrajā jautājumā aprakstītajā gadījumā –, lai kvalificētu izīrēšanas darījumu kā "palīgdarījumu", ir nozīme apstāklim, ka tas ticis īstenots tādas trešās personas labā, kura 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, kuru veic attiecīgā fiziskā persona?"

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

IV. Juridiskais vērtējums

18. Uzdodot attiecīgos 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 īpašumiem", kas "nav palīgdarījumi".

19. Tas būtiski ir atkarīgs no PVN direktīvas 287. pantā paredzētā nodokļa atbrīvojuma jēgas un mērķa (šajā ziņā skat. A punktu). Šajā kontekstā ir jāprecizē, vai ēkas izīrēšana ir "darījums ar nekustamo īpašumu" (šajā ziņā skat. B punktu) un, pamatojoties uz kādiem kritērijiem, tas ir jāvērtē kā "palīgdarījums" 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 palīgdarījumu (šajā ziņā skat. D punktu), tādā gadījumā prasītājs, pēc iesniedzējtiesas domām, nepārsniegtu PVN direktīvas 287. pantā atbrīvojumam no nodokļa noteikto apgrozījuma slieksni.

20. Tomēr, ņemot vērā, ka Tiesai ir jāsniedz iesniedzējtiesai lietderīga atbilde attiecīgās lietas atrisinājumam, kopā ar Komisiju ir jānorāda uz šādu aspektu: saskaņā ar lūgumu sniegt 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 šīm darbībām piemēro īpašu 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 neapstrīdami 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. Atšķirīga situācija 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 lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu šajā aspektā nav viennozīmīgs, tas ir jāpārbauda valsts tiesai.

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

22. Lai varētu vērtēt, vai, lai gan ir izīrēšanas darījumi, prasītājam var piemērot tā sauktā mazā uzņēmuma [4] nodokļa atbrīvojumu saskaņā ar PVN direktīvas 287. pantu, vispirms ir jānoskaidro šī īpašā atbrīvojuma jēga un mērķis. Tā kā atbrīvojuma kontekstā objektīvi netiek ņemts vērā darbības veids, bet gan tikai tas, vai attiecīgais nodokļa maksātājs nesasniedz noteikto apgrozījuma slieksni, PVN direktīvas 287. pantā ir paredzēts subjektīvs atbrīvojums.

4 Skat. XII sadaļas 1. nodaļas virsrakstu (Īpašs režīms mazajiem uzņēmumiem).

23. Kā jau ir lēmusi Tiesa[5]un es citviet esmu norādījusi[6], šī subjektīvā atbrīvojuma no nodokļa primārā jēga ir nodokļu administrēšanas vienkāršošana.

24. Neeksistējot šādam slieksnim, nodokļu administrācijai ikviena persona, kas veic visniecīgāko saimniecisko darbību PVN direktīvas 9. panta izpratnē, jau no pirmā EUR būtu jāuzskata par nodokļa maksātāju. Tas radītu administratīvos izdevumus ne tikai nodokļa maksātājam, bet arī nodokļu administrācijai, kam izpaliktu atbilstoši nodokļu ieņēmumi[7]. Šīs uzraudzības izmaksas un ar to saistītos nodokļu administrācijas izdevumus bez atbilstošiem nodokļu ieņēmumiem jānovērš, nosakot minimālo slieksni. Tas ir skaidri redzams arī Komisijas 1973. gada priekšlikumā Padomes Sestajai direktīvai par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem. Jau tajā ir skaidri ņemtas vērā dalībvalstu grūtības piemērot mazajiem uzņēmumiem parastos PVN režīmus[8].

25. Ar to saistītais atbalsts mazajiem uzņēmumiem, piemēram, veicinot jaunuzņēmumu dibināšanu[9], šajā ziņā drīzāk ir šī režīma reflekss, nevis jēga un mērķis. Pavisam skaidri tas kļūst, aplūkojot izskatāmajā lietā būtisko PVN direktīvas 288. pantu. Tajā konkrēti ir precizēts, ka PVN direktīvas 287. pantā paredzētais minimālais slieksnis (kuru dalībvalstis var noteikt) nav saistīts ar uzņēmuma lielumu vai tā klātbūtnes tirgū ilgumu, bet gan tikai ar sagaidāmo nodokļu ieņēmumu apmēru.

26. Proti, lai noteiktu, vai konkrētais ir tā sauktais mazais uzņēmums, atbilstošajā apgrozījumā ietilpst tikai uzņēmuma ar nodokli apliekamie darījumi (PVN direktīvas 288. panta pirmās daļas 1. punkts) un daži neapliekamie darījumi (2.–4. punkts). Lai cik lieli arī būtu pārējie neapliekamie darījumi, tie neietekmētu pārējiem apliekamiem darījumiem piemērojamo atbrīvojumu no nodokļa. Tādējādi tas attiecas, piemēram, arī uz lielajām slimnīcām, ja tās veic tikai maznozīmīgus apliekamos darījumus. Šie nodokļa maksātāji attiecīgos darījumus var uzskatīt par neapliekamiem arī tad, ja lieluma dēļ tos sarunvalodā nevar nosaukt par maziem uzņēmumiem vai ilglaicīgās darbības tirgū dēļ – par jaunuzņēmumiem.

27. Arī attiecīgajā tiesību normā izmantotā piesaiste iekšzemei liecina, ka attiecīgā atbrīvojuma no nodokļa mērķis nav veicināt jaunuzņēmumu dibināšanu. Attiecīgajā normā atbrīvojums no nodokļa ir paredzēts tikai iekšzemē apliekamiem darījumiem. Tādējādi lielie iekšzemes uzņēmumi, kuriem ir lieli apliekami darījumi ārvalstīs un tikai maznozīmīgi apliekami darījumi iekšzemē, tomēr ietilpst atbrīvojuma piemērošanas jomā. Turklāt PVN direktīvas 287. pantā noteiktais nodokļa režīms neparedz neapliekamo minimumu, bet gan atbrīvojuma slieksni. Pārkāpjot šo slieksni, visiem darījumiem no pirmā EUR piemēro nodokli, savukārt neapliekamais minimums paliktu spēkā. Šis "visu vai neko" princips drīzāk nav piemērots, lai veicinātu jaunuzņēmumu dibināšanu, jo tas īpaši veiksmīgiem jaunuzņēmumiem rada neizdevīgāku stāvokli salīdzinājumā ar mazāk veiksmīgiem jaunuzņēmumiem.

28. Jāsecina, ka PVN direktīvas 287. panta primārais mērķis ir atvieglot dalībvalstīm nodokļu administrēšanu.

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

6 Secinājumi lietā *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:354, 33. punkta beigu daļa).

7 Tā skaidri teikts arī 2019. gada 2. maija spriedumā *Jarmuškienė* (C-265/18, EU:C:2019:348, 38. punkts).

8 Skat. pamatojumu attiecībā uz 25. pantu (Mazie uzņēmumi) Komisijas priekšlikuma (1973. gada 20. jūnijs) 27. lpp., COM(73) 950, galīgā redakcija.

9 Šajā ziņā skat. spriedumus, 2019. gada 29. jūlijs, B (lietotu automašīnu tirgotāja apgrozījums) (C-388/18, EU:C:2019:642, 42. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2010. gada 26. oktobris, *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:632, 63. un 70. punkts), kā arī manus secinājumus lietā *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:354, 33. un 54. punkts).

B. Kritērija "darījumi ar nekustamajiem īpašumiem" interpretācija

29. Ja PVN direktīvas 287. pants ir norma, ar ko nosaka minimālo slieksni un kas nelieliem apliekamiem darījumiem paredz atbrīvojumu no nodokļa tā administrēšanas vienkāršošanas apsvērumu dēļ, tādā gadījumā šī tiesību norma ir jāinterpretē šauri. Plaša interpretācija nav savienojama ar šādas normas jēgu [10].

30. Turklāt atbilstoši PVN direktīvas 288. panta pirmās daļas 1. punktam, lai piemērotu minimālo slieksni, apgrozījuma aprēķinā iekļauj piegādāto preču un sniegto pakalpojumu vērtību, ciktāl par šīm precēm un pakalpojumiem iekasē nodokli. Tādējādi attiecīgajā tiesību normā ir skaidri noteikts, ka aprēķinā ir jāiekļauj *visi* apliekamie darījumi.

31. Līdz ar to pārējo aprēķinā iekļaujamo darījumu vērtība, kas minēta 2.–4. punktā, var attiekties vien uz neapliekamiem darījumiem. Pretējā gadījumā tos atsevišķi minēt nebūtu jēgas. PVN direktīvas 288. panta pirmās daļas 2. un 3. punktā turklāt ir skaidri norādīts attiecīgo darījumu kā tādu darījumu raksturs, kuri ir atbrīvoti no nodokļa.

32. Arī ar 4. punktā iekļauto "darījumu ar nekustamajiem īpašumiem" formulējumu var būt domāti tikai darījumi ar nekustamajiem īpašumiem, kuriem saskaņā ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta j), k) un l) apakšpunktu ir piemērojams atbrīvojums no nodokļa. Tādēļ nav svarīgi, ka – atšķirībā no finanšu darījumiem, kas arī ir minēti 4. punktā, – Savienības likumdevējs nav skaidri un gaiši ir minējis attiecīgās tiesību normas.

33. Tomēr nav pilnīgas skaidrības, vai jēdzienā "darījumi ar nekustamajiem īpašumiem" ietilpst tikai ar nodokli neapliekamā nekustamo īpašumu tirdzniecība (PVN direktīvas 135. panta 1. punkta j) un k) apakšpunkts) vai tajā ietilpst arī neapliekamā nekustamo īpašumu izīrēšana (PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunkts). Formulējums drīzāk liecina par pirmo variantu, jo citas valodu versijas drīzāk koncentrējas uz transakcijām (franču valodas versijā – "opérations immobilières"; angļu valodas versijā – "real estate transactions"). Tomēr arī šīs valodu versijas neizslēdz, ka sarunvalodā ar to var saprast arī nekustamā īpašuma izīrēšanu.

34. Ņemot vērā šo atvērto formulējumu, būtiska nozīme ir PVN direktīvas 287. panta jēgai un mērķim, tātad mazo uzņēmumu nodokļu režīma minimālā sliekšņa raksturam. Tādēļ, lai ierobežotu PVN direktīvas 287. panta piemērošanas jomu, uzskatu, ka aprēķinā iekļaujamo neapliekamo darījumu ar nekustamajiem īpašumiem jēdziens ir jāinterpretē plaši un – saskaņā ar Komisijas nostāju – tajā jāiekļauj arī neapliekamie izīrēšanas darījumi.

35. Tādējādi, lai vispār varētu uzdot jautājumu par palīgdarījuma raksturu, prasītāja veiktajam darījumam ir jābūt *neapliekamam* izīrēšanas darījumam. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu neizriet, vai šis ir tāds gadījums, tādēļ tas ir jāizvērtē valsts tiesai.

C. "Palīgdarījuma" nosacījumi

36. Turpmākā gaitā jānoskaidro, kādi ir "palīgdarījuma" PVN direktīvas 288. panta pirmās daļas 4. punkta izpratnē nosacījumi. Tajā minētie neapliekamie darījumi ir iekļaujami atbrīvojuma sliekšņa aprēķinā tikai tad, ja tie nav palīgdarījumi.

10 2019. gada 2. maija spriedumā *Jarmuškienė* (C-265/18, EU:C:2019:348, 27. punkts) līdzīgu viedokli Tiesa pauž, uzskatot, ka izņēmums vai atkāpe no vispārējas normas ir jāinterpretē šauri –daudzu vidū skat. spriedumu, 2006. gada 28. septembris, Komisija/Austrija (C-128/05, EU:C:2006:612, 22. punkts).

37. Tādējādi likumdevējs nodrošina, ka attiecīgajā punktā ietvertās nozares, kuru darbība principā ir atbrīvota no nodokļa (bankas, apdrošināšanas sabiedrības un nekustamo īpašumu nozare), attiecībā uz saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, kuri nepārsniedz atbrīvojuma slieksni, nevar izmantot tā saukto nodokļa atbrīvojumu mazajiem uzņēmumiem. Proti, mazo uzņēmumu gadījumā no nodokļa atbrīvotie darījumi nav palīgdarījumi, bet gan pamatdarījumi.

38. Tiesa līdz šim vēl nav lēmusi, kādi ir nosacījumi, lai uzskatītu, ka attiecīgais darījums ir palīgdarījums.

39. PVN direktīvā katrā ziņā saistībā ar jautājumu par atskaitāmās daļas aprēķināšanu 174. panta 2. punkta b) un c) apakšpunktā tiek izmantots līdzīgs "gadījuma rakstura darījuma" jēdziens [11]. Tas skar priekšnodokļa atskaitīšanas apmēru, ja apliekamus ienākošos darījumus izmantoto gan apliekamiem, gan neapliekamiem izejošajiem darījumiem.

40. Šajā ziņā Tiesa jau ir lēmusi [12], ka saimniecisku darbību nevar kvalificēt kā gadījuma rakstura darbību, ja tā ir tiešs, pastāvīgs un nepieciešams turpinājums uzņēmuma ar nodokli apliekamai darbībai vai ja tā ietver būtisku preču un pakalpojumu, par kuriem jāmaksā PVN, izmantošanu.

41. Šo noraidošo pieeju var pārnest uz PVN direktīvas 287. panta atbrīvojuma jomu. Tā tas ir tādēļ, ka, ja runa ir par tiešu, pastāvīgu un nepieciešamu turpinājumu uzņēmuma ar nodokli apliekamai darbībai, šai darbībai ir "pamatdarbības" liktenis un to vairs nevar uzskatīt par gadījuma rakstura darījumu un arī ne par palīgdarījumu. Pavisam vienkārši – nav objektīva iemesla īpašai pieejai šiem darījumiem.

42. Tiesa nolēmumā attiecībā uz PVN direktīvas 174. panta 2. punktu turklāt ir arī lēmusi, ka realizēto darījumu apjoms var būt apliecinājums tam, ka šie darījumi nav uzskatāmi par gadījuma rakstura darījumiem. Tomēr apstāklis, ka ienākumi no šiem darījumiem ir lielāki par ienākumiem no darbības, kas saskaņā ar attiecīgā uzņēmuma sniegto informāciju ir tā pamatdarbība, pats par sevi nav pietiekams, lai noraidītu to kā gadījuma rakstura darījumu kvalifikāciju šī noteikuma izpratnē [13].

43. Šis apsvērums, iespējams, ir pareizs PVN direktīvas 174. panta 2. punkta un atskaitāmās daļas kontekstā, tomēr ne saistībā ar atbrīvojumu no nodokļa administrēšanas vienkāršošanas apsvērumu dēļ (minimālā sliekšņa režīms). Proti, pirmais variants attiecas uz samaksātā priekšnodokļa par ienākošajiem pakalpojumiem sadalījumu, pamatojoties uz izejošajiem pakalpojumiem (tam ir vajadzīga atskaitāmā daļa). Savukārt otrajā variantā jautājums ir par to, kad atbrīvojumu no nodokļa vairs nepiemēro apgrozījuma sliekšņa pārsniegšanas dēļ, kas ir vien minimālais slieksnis (par jēgu un mērķi skat. iepriekš 22. un nākamos punktus).

44. Šāda atbrīvojuma no nodokļa kontekstā būtiska nozīme ir šķietamo palīgdarījumu vērtībai. Tāpēc neapliekami darījumi ar nekustamajiem īpašumiem, kuru vērtība, piemēram, pārsniedz 287. pantā noteikto atbrīvojuma slieksni tādēļ, ka tie nav maznozīmīgi, manuprāt, nekad nevar būt tā sauktā mazā uzņēmuma palīgdarījumi.

45. Manuprāt, PVN direktīvas 288. panta pirmās daļas 4. punktā ietvertā doma ir šāda: atbrīvojumu no nodokļa, kas nodokļu administrēšanas vienkāršošanas apsvērumu dēļ ir piemērots uzņēmumam, nebūtu jāatceļ vairāk vai mazāk nejaušu, it īpaši vienreizēju neapliekamu darījumu ar nekustamo īpašumu dēļ, kas nav uzņēmuma faktiskās darbības veids un kas neietekmē nodokļu ieņēmumu lielumu.

11 Franču valodas versijā abi jēdzieni ir pat identiski (*caractère d' opérations accessoires*). Līdzīgi tas ir rumāņu valodas versijā (*operaţiuni accesorii*). Tomēr tā tas nav vācu valodas versijā (*Nebenumsatz* vs. *Hilfsumsatz*) un angļu valodas versijā (*ancillary transactions* vs. *incidental transactions*).

12 Spriedums, 2009. gada 29. oktobris, *NCC Construction Danmark* (C-174/08, EU:C:2009:669, 31. punkts), citējot spriedumu, 2004. gada 29. aprīlis, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, 76. punkts), un spriedumu, 1996. gada 11. jūlijs, *Régie dauphinoise* (C-306/94, EU:C:1996:290, 22. punkts).

13 Spriedums, 2004. gada 29. aprīlis, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, 77. punkts).

46. Komisijas 1973. gada priekšlikumā ir atrodams formulējums, ka "vairāk vai mazāk vien neregulāri notiekošus darījumus, kas gadu no gada mākslīgi palielina apgrozījuma apjomu", un tādus darījumus, kas "nesniedz patiesu priekšstatu par uzņēmuma lielumu", nav jāņem vērā [14]. To apliecina PVN direktīvas 288. panta otrā daļa. Tajā ir skaidri noteikts, ka apgrozījuma sliekšņa aprēķinā neiekļauj uzņēmuma kapitālieguldījuma preču atsavināšanu.

47. Domājams, ka iemesls tam ir nepieļaut, ka attiecībās starp pašiem nodokļa maksātājiem, kuri ir atbrīvoti no nodokļa (t.i., tā sauktie mazie uzņēmumi), šādu "īpašu" darījumu rezultātā rodas nevienlīdzīga attieksme (viens saglabā no nodokļa atbrīvota mazā uzņēmuma statusu, otrs to zaudē).

48. Kā piemēru var minēt privātīpašuma pastāvīgu izīrēšanu. Ja PVN direktīvas 288. panta pirmās daļas 4. punkts šo darījumu atkal neizslēgtu no aprēķina, uzņēmumam būtu jāmaksā nodoklis par visu gada apgrozījumu, kas radies uzņēmuma pārējās aktīvās saimnieciskās darbības rezultātā. Turpretim līdzvērtīgs uzņēmums, kurš neizīrē šādu privātīpašumu, joprojām varētu baudīt priekšrocības, ko sniedz atbrīvojums no nodokļa. Vairāk vai mazāk nejaušs citu aktīvu izmantošanas apstāklis tomēr neietekmē principiālo "mazā uzņēmuma" statusu savstarpējā konkurencē. Izpaliek pietiekama saikne ar tā sauktā mazā uzņēmuma faktisko saimniecisko darbību. Tomēr galarezultātā palīgdarījumu prezumējums ir vērtējošas klasifikācijas jautājums [15].

49. Manuprāt, palīgdarījuma jēdzienā ietilpst tikai tādi darījumi, kam nav ciešas saiknes ar nodokļa maksātāja (faktisko) apliekamo darbību. Šāda saikne izpaliek tad, ja tie ir vai nu 1) vienreizēji, īpaši darījumi ārpus uzņēmuma faktiskā darbības veida, vai arī 2) tajos neietilpst būtiska preču un pakalpojumu izmantošana uzņēmuma darbības kontekstā, bet gan ir aplūkojami šķirti no tā un tādējādi tiem ir vien nenozīmīgs raksturs (tā varētu būt, piemēram, privātīpašuma maznozīmīga – skat. 44. punktu – izīrēšana).

D. Par piemērošanu konkrētajai lietai

50. Tādēļ konkrētajā lietā ir jāprecizē, vai nekustamā īpašuma, kurā prasītājs veic saimniecisko darbību kā maksātnespējas procesa administrators, izīrēšana nav cieši saistīta ar prasītāja faktisko apliekamo darbību.

51. Man tas šķiet apšaubāmi. Izskatāmajā lietā nekustamā īpašuma izīrēšana nav nedz nejauša, nedz atrauta no prasītāja faktiskās apliekamās (konsultanta) darbības. Pirmkārt, viņš nekustamo īpašumu pats izmanto kā juridisko adresi savai apliekamajai maksātnespējas procesa administratora darbībai. Līdz ar to tā nav no uzņēmējdarbības neatkarīga izīrēšana.

52. Otrkārt, saskaņā ar iesniedzējtiesas sniegto informāciju prasītājs nekustamo īpašumu izīrē kādai komercsabiedrībai, kurā viņam ir biedra un vadītāja statuss un kurā arī viņš pats darbojas konsultanta statusā. Tā nav vienreizēja darbība, kas draud izkropļot gada apgrozījuma aprēķinu (šajā ziņā skat. iepriekš 45. punktu). Gluži pretēji, tai ir spēcīga saikne (šajā ziņā skat. iepriekš 48. punktu) ar prasītāja faktisko apliekamo (konsultanta) darbību.

53. Tādējādi – saskaņā ar Komisijas un Rumānijas nostāju – ciešās faktiskās un personiskās saiknes dēļ izskatāmajā lietā gan vairs nevar runāt par maznozīmīgu darbību ārpus prasītāja faktiskās saimnieciskās darbības (konsultāciju sniegšana).

54. Tomēr Tiesas kompetencē primāri ir sniegt Savienības tiesību interpretāciju. Iepriekš minēto interpretācijas principu piemērošana un ar to saistītā vērtējošā klasifikācija ir uzdevums, kas jāveic iesniedzējtiesai.

14 Pamatojums attiecībā uz 25. pantu (Mazie uzņēmumi) Komisijas priekšlikuma (1973. gada 20. jūnijs) 29. lpp., COM(73) 950, galīgā redakcija.
15 Tādu viedokli izteicis jau Stadie, H., Rau/Dürrwächter, *UStG*, 19. pants, 112. piezīme (versija: 183. izdevums – 2019. gada jūlijs).

V. Secinājumi

55. Tādēļ ierosinu Tiesai uz *Curtea de Apel Timişoara* (Timišoaras apelācijas tiesa, Rumānija) prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

Darījumu ar nekustamo īpašumu, kas ir palīgdarījumi, jēdzienā ietilpst visi neapliekamie darījumi Direktīvas 2006/112/EK 135. panta 1. punkta j), k) un l) apakšpunkta izpratnē, kam trūkst ciešas saiknes ar uzņēmuma (faktisko) apliekamo darbību un kas ir maznozīmīgi, t.i., paši nepārsniedz atbrīvojuma slieksni. Cieša saikne iztrūkst tad, ja tie ir vai nu vienreizēji darījumi ārpus uzņēmuma faktiskā darbības veida, vai arī neietver būtisku uzņēmuma preču un pakalpojumu izmantošanu.