

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2020. gada 9. jūlijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 288. panta pirmās daļas 4) punkts – Pašs režīms mazajiem uzņēmumiem – Gada apgrozījuma aprēķināšanas metode, ko izmanto par pamatu pašs režīma mazajiem uzņēmumiem piemērošanai – Jūdziens “gadījuma rakstura nekustamo pašumu darījums” – Nekustamo pašuma iznomāšana, ko īsteno fiziska persona, kura veic vairākas brīvo profesiju darbības

Lietā C-716/18

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Curtea de Apel Timișoara* (Timișoaras apeliācijas 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 Timișoara – 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. Ilešis [*M. Ileși*] un K. Likurģs [*C. Lycourgos*],

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

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

ģemot vģrģ rakstveida procesu,

ģemot vģrģ apsvģrumus, ko sniedza:

– CT vģrdģ – *N. ģvidchi*, advokģts,

– Rumģnijas valdģbas vģrdģ – sģkotģģji *E. Gane*, *L. Liģu* un *O.ģC. Ichim*, kģ arģ *C.ģR. Canģģr*, pģc tam šie trģs pirmie minģtie, pģrstģģģji,

– Eiropas Komisijas vģrdģ – *A. Armenia* un *J. Jokubauskaitģ*, pģrstģģves,

noklausģģusies ģenerģlvokģģtes secinģģjumus 2020. gada 6. februģra tiesas sģdģ,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo 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 līgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp CT un *Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice* (Karašas Severinas žudeca Valsts finanšu administrācija – Fizisko personu nodokļu inspekcija, turpmāk tekstā – “AJFP Caraș-Severin”) un *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1* (Timișoaras Reģionālā valsts finanšu ģenerāldirekcija – Pirmās dzēbu izskatīšanas nodaļa) par CT gada apgrozījuma aprēķinīšanas metodi nolikā, viam piemērot PVN direktīvā paredzēto pašo 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 pašuma izmantošana ar noliku gūt no tās ilglaicīgus ienākumus jāpaši 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 pašuma iznomāšanu vai izīrēšanu.

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

a) izmitināšanu, kā tās definēta dalībvalstu tiesību aktos, viesnīcu nozarē vai līdžgas 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

darb?bas jomai.”

5 Min?t?s direkt?vas 174. panta 2. punkt? ir nor?d?ts š?di:

“Atk?pjoties no 1. punkta, no atskait?m?s da?as apr??iniem izsl?dz š?das summas:

a) apgroz?juma summas, kuras attiecin?mas uz t?du kapit?lieguld?jumu pre?u pieg?d?m, ko nodok?a maks?t?js lieto savas saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m;

b) apgroz?juma summas, kuras attiecin?mas uz gad?juma rakstura nekustamo ?pašumu un finanšu dar?jumiem;

c) apgroz?juma summas, kuras attiecin?mas uz 135. panta 1. punkta b) l?dz g) apakšpunkt? min?tajiem dar?jumiem, cikt?l tie ir gad?juma rakstura dar?jumi.”

6 PVN direkt?vas XII sada?? “?paši rež?mi” ir ietverta 1. noda?a “?pašs rež?ms mazajiem uz??mumiem”. Š?s noda?as 2. ieda?? “Atbr?vojumi vai diferenc?ti nodok?a atvieglojumi” ietilpst š?s direkt?vas 282.–292. pants.

7 Atbilstoši min?t?s direkt?vas 282. pantam šaj? ieda?? paredz?tie atbr?vojumi un nodok?a atvieglojumi attiecas uz pre?u pieg?di un pakalpojumu sniegšanu, ko veic mazie uz??mumi.

8 Š?s pašas direkt?vas 287. pants ir formul?ts š?di:

“Dal?bvalstis, kas pievienojuš?s p?c 1978. gada 1. janv?ra, var piem?rot atbr?vojumu no nodok?a t?diem nodok?a maks?t?jiem, kuru gada apgroz?jums nep?rsniedz turpm?k nor?d?to summu ekvivalentu attiec?g?s valsts val?t? p?c val?tas mai?as kursa, kas bija sp?k? to pievienošan?s dien?:

[..]

18) Rum?nija: 35 000 [EUR];

[..].”

9 PVN direkt?vas 288. pant? ir noteikts:

“Apgroz?jums, ko ?em par pamatu šaj? ieda?? paredz?to rež?mu piem?rošanai, sast?v no š?d?m summ?m bez [pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN)]:

1) pieg?d?to pre?u un sniegto pakalpojumu v?rt?ba, cikt?l par š?m prec?m un pakalpojumiem iekas? nodokli;

2) to dar?jumu v?rt?ba, kuri atbr?voti, atmaks?jot iepriekš?j? stadij? samaks?to PVN, saska?? ar 110. un 111. pantu, 125. panta 1. punktu, 127. pantu un 128. panta 1. punktu;

3) to dar?jumu v?rt?ba, kuri atbr?voti saska?? ar 146. l?dz 149. pantu un 151., 152. vai 153. pantu;

4) dar?jumu ar nekustamajiem ?pašumiem, 135. panta 1. punkta b) l?dz g) apakšpunktos nor?d?to finanšu dar?jumu un apdrošin?šanas pakalpojumu v?rt?ba, ja vien šie dar?jumi nav pal?gdar?jumi.

Tomēr, aprītiņot apgrozījumu, neēm vērē uz??muma materi?lo vai nemateri?lo kapit?lieguld?juma pre?u atsavin?šanu.”

10 Atbilstoši Padomes ?stenošanas l?muma 2012/181/ES (2012. gada 26. marts), ar ko Rum?nijai at?auj ieviest ?pašu pas?kumu, atk?pjoties no 287. panta Direkt?v? 2006/112 (OV 2012, L 92, 26. lpp.), 1. pantam, “atk?pjoties no [PVN direkt?vas] 287. panta 18. punkta, Rum?nijai at?auj pieš?irt atbr?vojumu no PVN [...] tiem nodok?a maks?t?jiem, kuru gada apgroz?jums nav liel?ks par 65 000 [EUR] ekvivalentu valsts val?t? p?c val?tas mai?as kursa, kas bija sp?k? dien?, kad t? pievienoj?s Eiropas Savien?bai”.

Rum?nijas ties?bas

11 2003. gada 22. decembra *lege nr. 571 privind Codul fiscal* (Likums Nr. 571 par Nodok?u kodeksu) (2003. gada 23. decembra *Monitorul Oficial al României*, I da?a, Nr. 927), kur? groz?jumi izdar?ti ar 2006. gada 17. j?lija *lege nr. 343 pentru modificarea ?i completarea Legii nr. 571 privind Codul fiscal* (Likums Nr. 343, ar ko groza un papildina Likumu Nr. 571 par Nodok?u kodeksu) (2006. gada 1. augusta *Monitorul Oficial al României*, I da?a, Nr. 662) (turpm?k tekst? – “Nodok?u kodekss”), 127. pant? “Nodok?a maks?t?ji un saimniecisk? darb?ba” ir paredz?ts:

“1. Par nodok?a maks?t?ju uzskata jebkuru personu, kas patst?v?gi jebkur? viet? veic t?du saimniecisko darb?bu, k?da ir paredz?ta 2. punkt?, neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?a vai rezult?ta.

2. Šaj? sada?? jebkuru ražot?ju, tirgot?ju vai pakalpojumu sniedz?ju darb?bu, tostarp kalnr?pniec?bu, lauksaimniecisku darb?bu un br?vo profesiju darb?bu, uzskata par “saimniecisku darb?bu”. Materi?la vai nemateri?la ?pašuma izmantošana ar nol?ku g?t no t? ilglaic?gus ien?kumus it ?paši ir uzskat?ma par saimniecisku darb?bu.”

12 Š? kodeksa 141. panta “Atbr?vojumi attiec?b? uz dar?jumiem, kas ir veikti valsts iekšien?” 2. punkt? ir noteikts:

“No PVN ir atbr?voti ar? š?di dar?jumi:

[..]

e) zemes noma, nekustam? ?pašuma koncesija, noma un l?zings [..].”

13 Min?t? kodeksa 152. panta “?pašs atbr?vojuma rež?ms mazajiem uz??mumiem” 1. punkts ir formul?ts š?di:

“Rum?nij? re?istr?ts nodok?u maks?t?js atbilstoši 125.*bis* panta 2. punkta a) apakšpunktam, kura deklar?tais vai ?stenotais gada apgroz?jums nep?rsniedz 65 000 EUR, izmantojot ekvivalentu [Rum?nijas lej?s (RON)], kas noteikts atbilstoši val?tas mai?as kursam, kuru *Banca Na?ional? a României* [(Rum?nijas Valsts banka)] ir pazi?ojusi pievienošan?s dien?, un kas noapa?ots l?dz n?kamajai t?kstošda?ai, proti, 220 000 RON, var piem?rot atbr?vojumu no nodok?a [...] par 126. panta 1. punkt? paredz?tajiem dar?jumiem, iz?emot jaunu transportl?dzek?u pieg?des Kopienas iekšien?, kas ir atbr?votas no nodok?a saska?? ar 143. panta 2. punkta b) apakšpunktu.”

14 Š? paša kodeksa 152. panta 2. punkt? ir noteikti dar?jumi, kuru kop?j? v?rt?ba, bez nodok?a, ir izmantojama par pamatu, lai piem?rotu ?pašo rež?mu mazajiem uz??mumiem, un ir paredz?ts nosac?jums, saska?? ar kuru šie dar?jumi nevar b?t nodok?a maks?t?ja pamatdarb?bas pal?gdar?jumi.

15 Nodok?u kodeksa 153. pants "Re?istr?cija PVN nol?k?" ir paredz?ts:

"1. Nodok?a maks?t?jiem, kas saimniecisko darb?bu veic Rum?nij? un kas veic vai kam ir nodoms veikt saimniecisko darb?bu, kura ir saist?ta ar dar?jumiem, kas apliekami ar un/vai atbr?voti no PVN ar ties?b?m uz atskait?jumu, ir j?pieprasa sava re?istr?cija PVN nol?k? kompetentaj? nodok?u iest?d? [...] š?d? k?rt?b?: [...]"

b) ja kalend?r? gada laik? ir sasniegta vai p?rsniegta 152. panta 1. punkt? paredz?t? atbr?vojuma robežv?rt?ba, desmit dienu laik? no t? m?neša beig?m, kur? ir sasniegta vai p?rsniegta š? robežv?rt?ba;

[..]"

16 2004. gada 22. janv?ra *normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Likuma Nr. 571/2003 par Nodok?u kodeksu piem?rošanas noteikumi), kas apstiprin?ti ar *hot?r?re nr. 44 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Vald?bas l?mums Nr. 44, ar ko apstiprina Likuma Nr. 571/2003 par Nodok?u kodeksu piem?rošanas noteikumus) (2004. gada 6. febru?ra *Monitorul Oficial al Rom?niei*, I da?a, Nr. 112), kas groz?ti ar 2012. gada 4. j?lija *hot?r?re nr. 670 pentru modificarea ?i completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hot?r?rea Guvernului nr. 44/2004* (Vald?bas l?mums Nr. 670, ar ko groza un papildina Likuma Nr. 571/2003 par Nodok?u kodeksu piem?rošanas noteikumus, kuri apstiprin?ti ar Vald?bas l?mumu Nr. 44/2004) (2012. gada 13. j?lija *Monitorul Oficial al Rom?niei*, I da?a, Nr. 481), 47. punkta 3. apakšpunkt? ir noteikts:

"Dar?jums ir nodok?a maks?t?ja pamatdarb?bas pal?gdar?jums, ja kumulat?vi ir iev?roti š?di nosac?jumi:

a) š? dar?juma veikšanai ir nepieciešami apr?kojuma un person?la izmantošanas zi?? ierobežoti tehniskie resursi;

b) dar?jums nav tieši saist?ts ar nodok?a maks?t?ja pamatdarb?bu un

c) min?t? dar?juma nol?k? izdar?to pirkumu summa un ar to pašu dar?jumu saist?t? atskait?m? nodok?a summa ir neliela."

17 Šo piem?rošanas noteikumu 61. punkta 1. apakšpunkt? saist?b? ar Nodok?u kodeksa 152. pantu ir noteikts:

"Atbilstoši Nodok?u kodeksa 152. panta 2. punktam dar?jums ir nodok?a maks?t?ja pamatdarb?bas pal?gdar?jums, ja kumulat?vi ir iev?roti 47. punkta 3. apakšpunkt? paredz?tie nosac?jumi."

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

18 Pras?t?js pamatliet?, kas ir universit?tes profesors, str?d? vair?k?s br?vaj?s profesij?s, proti, par gr?matved?bas ekspertu, konsultantu nodok?u jom?, maks?tnesp?jas procesa administratoru un advok?tu, k? ar? g?st ien?kumus k? rakstu un darbu autors. 2008. gad? vi??š k? fiziska persona sa??ma nodok?u re?istr?cijas numuru attiec?b? uz "gr?matved?bas darb?b?m", kas ietver gr?matved?bas eksperta un konsultanta nodok?u jom? darb?bas.

19 Pras?t?js pamatliet?, kas k? darb?bas veikšanas vietu liel?kajai da?ai savu darb?bu ir nor?d?jis savu personisko adresi, k? maks?tnesp?jas procesa administratora profesijas veikšanas

vieta deklarācija adresi, kur atrodas nekustamais īpašums, kam viņš ir līdzpašnieks kopā ar kādu citu personu un kas daļēji ir iznomāts kādai komercsabiedrībai, kur viņš ir pārvadošais partneris. Šīs PVN nolikuma reģistrācijas sabiedrības juridiskā adrese ir reģistrācija šajā nekustamajā īpašumā, kur tā veic konsultāciju komercdarbību un vadīšanu, grāmatvedības darbības un finanšu revīziju, kā arī sniedz konsultācijas nodokļu jomā. Minētās sabiedrības veiktais darbības galvenais deklarātais mērķis ir šāds: "Konsultācija komercdarbību un vadīšanu".

20 2016. gadā attiecībā uz prasību pamatlieta tika veikta fiskālās kontroles saistībā ar PVN, kas attiecas uz viņa kā fiziskas personas saimniecisko darbību, un tās nosaukums *AJFP Cara Severin* konstatēja, ka 2012. gadā viņa apgrozījums pārsniedza 220 000 RON (aptuveni 65 000 EUR), kas tolaik veidoja robežvērtību īpaša režīma mazajiem uzņēmumiem piemērošanai Rumūnijā. Tādējādi ar paziņojumu par nodokli šis nodokļu iestāde prasītajam pamatlieta noteica pienākumu samaksāt summu, kas pārsniedz minētajam bija jāsamaksā no dienas, kurā tam bija pienākums reģistrēties PVN nolikuma, proti, no 2012. gada 1. septembra.

21 Lai noskaidrotu, vai prasība pamatlieta gada apgrozījums pārsniedza šo robežvērtību 2012. gadā, *AJFP Cara Severin* īpaša veida ienākumus, ko viņš bija guvis ne tikai no brīvo profesiju darbības veikšanas un no autortiesībām, bet arī no minētā nekustamā īpašuma iznomāšanas. Šīs iestādes veiktajai aprēķināšanai nebija ietverti ne ienākumi no algas, ko ieinteresētā persona saņemusi kā universitātes profesors, ne arī tie, kuri gūti no viņa darbības advokāta statusa, jo šiem pārsniedzajiem ienākumiem PVN jau bija piemērojams kā advokātu profesionālajai personībsabiedrībai, kur viņš ir partneris.

22 It īpaši konstatējusi, ka 2012. gadā prasība pamatlieta kopā ar ienākumiem, kam ir nozīme nolikuma piemērotā īpašo režīmu mazajiem uzņēmumiem, 69 % apmērā tika gūti no maksimālās procesa administratora darbības, 17 % apmērā – no nekustamā īpašuma, kuram viņš ir līdzpašnieks, iznomāšanas un 14 % apmērā – no grāmatvedības eksperta un konsultanta nodokļu jomā darbības, *AJFP Cara Severin* uzskatīja, ka ieinteresētās personas pamatdarbība šajā gadā bija maksimālās procesa administratora darbība. Šī iestāde precīzi, ka nekustamā īpašuma iznomāšanu nevar kvalificēt kā šīs pamatdarbības "palīgdarbību". Nodokļu kodeksa 152. panta 2. punkta izpratnē, jo no tās gūtos ienākumus tādējādi nevar izslēgt no tā apgrozījuma aprēķināšanai, kas tiek izmantots par pamatu, lai noteiktu īpašo režīma mazajiem uzņēmumiem piemērošanu.

23 Prasītājs pamatlieta par *AJFP Cara Severin* paziņojumu par nodokli un fiskālās kontroles ziņojumu iesniedza sūdzību. Ar 2017. gada 22. augusta lēmumu Timișoaras Reģionālās valsts finanšu iestāde – Pirmās sūdzību izskatīšanas nodaļa šo sūdzību noraidīja.

24 Prasītājs pamatlieta par minēto lēmumu iesniedza administratīvu sūdzību. Ar 2018. gada 26. marta spriedumu *Tribunalul Timișoara* (Timișas apgabaltiesa, Rumūnija) šo administratīvo sūdzību noraidīja.

25 Līdz ar to prasītājs pamatlieta iesniedza prasību iesniegzt tiesā, ar ko viņš norādīja, ka nekustamā īpašuma, kuram viņš ir līdzpašnieks, noma ir palīgdarbības Nodokļu kodeksa 152. panta 2. punkta izpratnē un ka no tās gūtos ienākumus nevar iekļaut apgrozījuma aprēķināšanā nolikuma piemērotā īpašo režīmu mazajiem uzņēmumiem. *Curtea de Apel Timișoara* (Timișoaras apelācijas tiesa, Rumūnija), uzskatīdama, ka tajā izskatāmā strīdā atrisinājumam ir vajadzīga PVN direktīvas noteikumu interpretācija, nolikuma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"1) Vai tādās apstākļos kā pamatlieta esošie, kad fiziska persona, strīdā vairs nav brīvā profesijā, kā arī iznomādama nekustamo īpašumu, veic saimniecisku darbību un no tās gūst pastāvīgus ienākumus, [PVN direktīvas] 288. panta [pirms daļas] 4. punkts liek

identificēt konkrētu profesionālo darbību kā pamatdarbu, 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 pamatdarbu, vai tomēr [šīs tiesību norma] ir jāinterpretē tādējādi, ka “pamatdarba” ir visas šīs fiziskās personas saimniecisko darbību veidojošās profesionālās darbības?

2) Vai apstākļos, kad nekustamais pašums, ko kāda fiziska persona iznomā jūsi kādai trešajai personai, nav paredzēts un netiek izmantots iznomātāja pārējās saimnieciskās darbības veikšanai un tādēļ nav iespējams noteikt saikni starp šo nekustamo pašumu un iznomātāja darbību dažādajās profesijās, [PVN direktīvas] 288. panta [pirmās daļas] 4. punkts ļauj kvalificēt iznomāšanas darījumu kā “palīgdarījumu” un tā rezultātā attiecīgi neņem vērā, aprēķinot apgrozījumu, atkarībā no kura mazajiem uzņēmumiem var būt piemērojams pašatbrīvojuma no nodokļa režīms?

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

Par prejudiciālajiem jautājumiem

26 Ar saviem jautājumiem, kas ir jāizskata kopā, iesniedzītiesa 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 pašuma iznomāšana, šāda iznomāšana ir “palīgdarījums” šīs tiesību normas izpratnē – pašā režīma mazajiem uzņēmumiem piemērošanas nolūkā.

27 Iesūcums, pirmkārt, ir jānorāda – kā izņēmums no kopējās PVN direktīvas sistēmas – pašais 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 nozīmā skat. spriedumu, 2019. gada 2. maijs, *Jarmuškiens*, C-265/18, EU:C:2019:348, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

28 Otrkārt, runājot par nekustamo pašumu 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 nozīmā skat. spriedumu, 2000. gada 27. janvāris, *Heerma*, C-23/98, EU:C:2000:46, 19. punkts un tajā minētā judikatūra).

29 Treškārt, kā enerģētadvokāte to ir norādījusi secinājumu 30. un 31. punktā, nekustamā pašuma iznomāšana var būt “darījums ar nekustamo pašumu” PVN direktīvas 288. panta pirmās daļas 4) punkta izpratnē tikai tiktāl, cik ir runa par darījumu, kurš atbrīvots no nodokļa, un tas ir jāpārbauda iesniedzītīgai, ņemot vērā šīs direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunktu un 2. punkta peldējo daļu.

30 ņemot vērā šos saskatnājos apsvērumus, ir jānorāda, ka, tā kā PVN direktīvas 288. panta pirmās daļas 4) punktā nav nekādas atsauces uz dalībvalstu tiesībām, jūdzienš “palīgdarījums” šīs tiesību normas izpratnē ir patstāvīgs Savienības tiesību jūdzienš, kas ir jāinterpretē vienvērdīgi Savienības teritorijā, neatkarīgi no dalībvalstīs izmantotajām kvalifikācijām, ņemot vērā ne tikai minētās tiesību normas formulējumu, bet arī kontekstu, kādā šī pati tiesību norma iekāujas, kā arī tās mērķi (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2020. gada 5. februāris, *Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid* (Jūrnieku nodarbināšana Roterdamā ostā), C-341/18,

EU:C:2020:76, 40. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

31 Run?jot par PVN direkt?vas 288. panta pirm?s da?as 4) punkta formul?jumu, ir j?nor?da, ka taj? nav preciz?ts, kas ir j?saprot ar “pal?gdar?jumu”, kurš k? j?dziens turkl?t nav defin?ts nevien? cit? š?s direkt?vas ties?bu norm?.

32 Run?jot par PVN direkt?vas 288. panta pirm?s da?as 4) punkta kontekstu, ir j?min š?s direkt?vas 174. panta 2. punkta b) apakšpunkts, kas ir ietverts min?t?s direkt?vas X sada?as “Atskait?šana” 2. noda?? “Proporcional? atskait?šana”, kur? ir noteikts, ka no atskait?m?s da?as apr??iniem izsl?dz apgroz?juma summas, kas ir attiecin?mas uz “gad?juma rakstura nekustamo ?pašumu un finanšu dar?jumiem”.

33 Š? p?d?j? min?t? ties?bu norma b?t?b? atbilst Padomes Sest?s direkt?vas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), 19. panta 2. punktam, ar kuru Savien?bas likumdev?js ir v?l?jies no atskait?m?s da?as apr??ina izsl?gt apgroz?jumu, kas g?ts no dar?jumiem, kuri ir neierasti sal?dzin?jum? ar attiec?g? nodok?a maks?t?ja parasto darb?bu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2008. gada 6. marts, *Nordania Finans* un *BG Factoring*, C?98/07, EU:C:2008:144, 24. punkts).

34 It ?paši nol?k? interpret?t j?dzienu “pal?gdar?jums” š?s ties?bu normas izpratn? Tiesa ir atsaukusies uz paskaidrojumu rakstu, kas ir pievienots priekšlikumam Padomes Sestajai direkt?vai par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, kuru Komisija iesniegusi Eiropas Kopienu Padomei 1973. gada 29. j?nij? [COM(73) 950, gal?g? redakcija] (*Bulletin des Communautés européennes*, pielikums 11/73, 20. lpp.) (turpm?k tekst? – “Sest?s direkt?vas priekšlikums”). Saska?? ar šo paskaidrojumu rakstu “[š? priekšlikuma 19. panta 2. punkt?] paredz?tie elementi ir j?izsl?dz no atskait?m?s da?as apr??ina, lai nov?rstu, ka tie var izkrop?ot t? patieso noz?mi, jo š?di elementi neatspogu?o nodok?u maks?t?ja profesion?lo darb?bu”. Saska?? ar min?to paskaidrojumu rakstu “t? tas ir ražošanas l?dzek?u p?rdošanu un nekustamo ?pašumu dar?jumu vai finansi?lu dar?jumu gad?jum?, kas tiek veikti tikai k? pal?gdar?jumi, proti, kam ir tikai pak?rtota vai nejauša noz?me attiec?b? pret uz??muma kop?jo apgroz?jumu”. Taj? paš? paskaidrojumu rakst? ir preciz?ts, ka “[šie] dar?jumi ir izsl?gti tikai tad, ja tie nav saist?ti ar nodok?a maks?t?ja parasto profesion?lo darb?bu” (spriedums, 2009. gada 29. oktobris, *NCC Construction Danmark*, C?174/08, EU:C:2009:669, 30. punkts).

35 J?nor?da, ka PVN direkt?vas 288. panta pirm?s da?as 4) punkts atbilst t?diem pašiem apsv?rumiem. Š? ties?bu norma atbilst Sest?s direkt?vas priekšlikuma 25. panta 2. punktam, kas ir k?uvis par Sest?s direkt?vas 77/388 24. panta 4. punktu. Saska?? ar paskaidrojumu rakstu, kas pievienots Sest?s direkt?vas priekšlikumam, “[min?taj? ties?bu norm?] ir noteikta t? apgroz?juma noteikšanas metode, kas ir izmantojams par pamatu atbr?vojuma un diskonta piem?rošanai”. Saska?? ar šo paskaidrojumu rakstu “t? izsl?dz vair?k vai maz?k nejaušus dar?jumus, kas gadu no gada var negat?vi ietekm?t apgroz?juma apjomu”, un “t? izsl?dz ar? dar?jumus, kas t?pat k? pras?jumu cesija neatspogu?o uz??muma re?lo izm?ru”.

36 Protams, ir j?nor?da, ka past?v PVN direkt?vas t?das valodu versijas, it ?paši bulg?ru, v?cu, ang?u, horv?tu, holandiešu un slov??u valodu versijas, kur?s 174. panta 2. punkt? un š?s direkt?vas 288. panta pirm?s da?as 4) punkt? nav izmantots identisks j?dziens “pal?gdar?jumi”.

37 Tom?r, ?emot v?r? š? sprieduma 34. un 35. punkt? izkl?st?tos apsv?rumus, ir j?secina, ka šaj?s ties?bu norm?s ietvertajiem j?dzieniem, lai gan tie ir izmantoti daž?dos kontekstos, ir viens un tas pats priekšmets.

38 Tādējādi jādziens “palīdzdarbji” apzīmē dažus darbjumus, kas neietilpst nodokļa maksājuma parastajā profesionālajā darbībā.

39 Attiecīgā pašreizējā kontekstā darbjuma kvalificēšana par nodokļa maksājuma “palīdzdarbju” neprasa identificēt elementu, kas veido šo nodokļa maksājuma galveno saimniecisko darbību un neprasa arī tās piesaisti jebkādi citai minētajai nodokļa maksājuma saimnieciskajai darbībai. Šis jādziens ir jāuzskata par patstāvīgu jādzienu.

40 Šādu PVN direktīvas 288. panta pirmās daļas 4) punkta interpretāciju apstiprina pašreizējā mazajiem uzņēmumiem mērķis. Šajā ziņā Tiesa ir norādījusi, ka šīs 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 minētajā režīmā 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, *Jarmuškien*, C-265/18, EU:C:2019:348, 37. punkts).

41 No tā izriet, ka, lai nodrošinātu pašreizējā mazajiem uzņēmumiem mērķa sasniegšanu, nav jānosaka šāds administratīvs slogs to darbjumu dēļ, kas neietilpst nodokļa maksājuma 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 pašuma darbjums ir vai nav veikts nodokļa maksājuma parastās profesionālās darbības ietvaros, proti, apstāklis, kas ir jāpārbauda nodokļu iestādēm un attiecīgā gadījumā valsts tiesm.

44 Tādējādi nodokļu iestādēm un valsts tiesm ir jāņem vērā tām iesniegtā informācija, it pašā attiecīgā nekustamā pašuma raksturs, šā pašuma iegādes finansējuma izcelsme un tā izmantojums.

45 Runājot par pamatlietā aplūkoto situāciju, no iesniedzējtiesas lūguma izriet, kā enerģētiskajam advokātam ir norādījusi secinājumu 51. un 52. punktā, ka, pirmkārt, prasītāja pamatlietā veiktās maksimālās procesa administratora darbības juridiskā adrese ir norādīta iznomātajā nekustamajā pašumā, kuram višis ir līdzpašnieks. Otrkārt, šo nekustamo pašumu, kurā atrodas arī telpas birojiem, prasītājs pamatlietā iznomā kādai juridiskajai personai, kurā višis ir pārvaldošais partneris. Turklāt šīs juridiskās personas juridiskā adrese ir minētajā nekustamajā pašumā, un tā veic tāda pašā rakstura darbības kā tās, ko veic prasītājs pamatlietā. Iesniedzējtiesai ir jānovērt, vai šie apstākļi pierāda, ka attiecīgā iznomāšana ietilpst nodokļa maksājuma parastajā profesionālajā darbībā.

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

Par tiesāšanas izdevumiem

47 Attiecībā uz pamatlīnijas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo 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 maksājumu kā fizisku personu, kuras saimniecisko darbību veido vairāku brīvo profesiju darbību veikšana, kā arī nekustamā īpašuma iznomāšana, šāda iznomāšana nav "palīdzdarbības" šīs tiesību normas izpratnē, ja šīs darbības tiek veikts nodokļa maksājuma parastās profesionālās darbības ietvaros.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – rumāņu.