A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2020. július 9.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – A 288. cikk első bekezdésének 4. pontja – Kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozás – A kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozás alkalmazásának alapjául szolgáló éves forgalom kiszámításának módszere – A »kiegészítő jellegű ingatlanügylet« fogalma – Ingatlan több szabadfoglalkozású tevékenységet végző természetes személy általi bérbeadása”

A C-716/18. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Curtea de Apel Timişoara (temesvári fellebbviteli bíróság, Románia) a Bírósághoz 2018. november 14-én érkezett, 2016. november 1-jei határozatával terjesztett elő a

CT

és

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

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

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: E. Regan tanácselnök, I. Jarukaitis, Juhász E. (előadó), M. Ilešič és C. Lycourgos bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– CT képviseletében N. Şvidchi avocat,

– a román kormány képviseletében kezdetben: E. Gane, L. Lițu, O.-C. Ichim és C.-R. Canțăr, később: az első három, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében A. Armenia és J. Jokubauskaitė, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: román.

a főtanácsnok indítványának a 2020. február 6-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2009. december 22-i 2009/162/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010. L 10., 14. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 288. cikke első bekezdése 4. pontjának az értelmezésére irányul.

2 Ezt a kérelmet a CT, valamint az Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice (krassó-szörény megyei költségvetési hivatal – természetes személyeket ellenőrző szolgálat, a továbbiakban: AJFP Caraș-Severin) és a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1 (temesvári regionális költségvetési főigazgatóság – 1. sz. panaszkezelési szolgálat) között az azon számítási módszer tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelyet CT éves forgalmának a héairányelvben előírt, a kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozás ő esetében történő alkalmazása keretében való meghatározására használtak.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 9. cikke kimondja:

„(1) »Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

»Gazdasági tevékenység« a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.

[…]”

4 Ezen irányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontja és (2) bekezdése értelmében:

„(1) A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[…]

l) az ingatlanok bérbe- és haszonbérbeadása.

(2) Az alábbi ügyletekre nem vonatkozik az (1) bekezdés l) pontjában említett adómentesség:

a) a tagállamok törvényi fogalommeghatározásainak megfelelő szálláshelyadási szolgáltatás a szállodaiparban vagy a hasonló kereskedelmi ágazatokban, beleértve a nyári táborhelyeket vagy a kempingeket;

b) közlekedési eszközök parkolására szolgáló helyek bérbeadása;

c) tartósan beépített berendezések és gépek bérbeadása;

d) széfek bérbeadása.

A tagállamok az (1) bekezdés l) pontjában említett adómentesség alkalmazási körére vonatkozóan további kivételeket írhatnak elő.”

5 Az említett irányelv 174. cikkének (2) bekezdése értelmében:

„Az (1) bekezdéstől eltérve a levonási hányad kiszámításakor figyelmen kívül kell hagyni az alábbi összegeket:

a) az adóalany saját üzleti céljaira használt tárgyi eszközök értékesítéséből származó árbevétel összege;

b) a kiegészítő jellegű ingatlan- és pénzügyi ügyletekből származó árbevétel összege;

c) a 135. cikk (1) bekezdésének b)–g) pontjában meghatározott ügyletekhez kapcsolódó árbevétel összege, amennyiben kiegészítő jellegű ügyletekről van szó.”

6 A héairányelv „Különös szabályozások” című XII. címében szerepel „A kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozás” című 1. fejezet. E fejezet „Adómentesség és degresszív adókedvezmény” elnevezésű 2. szakasza ezen irányelv 282–292. cikkét foglalja magában.

7 Az említett irányelv 282. cikke értelmében az e szakaszban megállapított adómentességet és degresszív adókedvezményt a kisvállalkozások által végzett termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra kell alkalmazni.

8 Ugyanezen irányelv 287. cikkének szövege a következő:

„Az 1978. január 1-jét követően csatlakozó tagállamok adómentességet biztosíthatnak azoknak az adóalanyoknak, amelyek éves árbevétele nem haladja meg az alábbi összegek nemzeti valutában kifejezett, csatlakozásuk napján érvényes átváltási árfolyamon számított ellenértékét:

[…]

18. Románia: 35 000 [euró]

[…]”

9 A héairányelv 288. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az ebben a szakaszban meghatározott szabályozás alkalmazásának alapjául szolgáló árbevétel az alábbi, [hozzáadottérték-adó (héa)] nélküli összegekből áll:

1. az adóztatandó termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás ellenértéke;

2. a 110. és 111. cikk, a 125. cikk (1) bekezdése, a 127. cikk, valamint a 128. cikk (1) bekezdése értelmében az előzetesen megfizetett adó levonásának jogával járó adómentes ügyletek értéke;

3. a 146–149. és a 151., 152. vagy 153. cikk értelmében adómentes ügyletek értéke;

4. az ingatlanügyletek, a 135. cikk (1) bekezdésének b)–g) pontjában említett pénzügyi ügyletek és a biztosítási szolgáltatások értéke, kivéve, ha ezek az ügyletek kiegészítő jellegűek.

A vállalkozás materiális vagy immateriális tárgyi eszközeinek elidegenítését azonban az összeg kiszámításánál figyelmen kívül kell hagyni.”

10 A 2006/112 irányelv 287. cikkétől eltérő különös intézkedés bevezetésének Románia számára történő engedélyezéséről szóló, 2012. március 26-i 2012/181/EU tanácsi végrehajtási határozat (HL 2012. L 92., 26. o.) 1. cikke értelmében „[a héairányelv] 287. cikkének 18. pontjától eltérve Románia felhatalmazást kap arra, hogy héamentességet biztosítson azoknak az adóalanyoknak, amelyek éves árbevétele nem haladja meg a 65 000 [euró] nemzeti valutában kifejezett, az Európai Unióhoz való csatlakozása napján érvényes átváltási árfolyamon számított ellenértékét”.

A román jog

11 A 2006. július 17-i lege nr. 343 pentru modificarea şi completarea Legii nr. 571 privind Codul fiscal (az adótörvénykönyvről szóló 571. sz. törvényt módosító és kiegészítő 343. sz. törvény, Monitorul Oficial al României, I. rész, 662. sz., 2006. augusztus 1.) által módosított, 2003. december 22-i lege nr. 571 privind Codul fiscal (az adótörvénykönyvről szóló 571. sz. törvény, *Monitorul Oficial* al României, I. rész, 927. sz., 2003. december 23.; a továbbiakban: adótörvénykönyv) „Adóalanyok és gazdasági tevékenységek” című 127. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„(1) Adóalany az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

(2) A jelen fejezet értelmében gazdasági tevékenység a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelő-ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen az áruk vagy immateriális eszközök és jogok bevétel elérése érdekében történő tartós hasznosítása.”

12 E törvénykönyvnek az „A belföldön teljesített ügyletekre vonatkozó adómentességek” című 141. cikkének (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Mentesek a héa alól a következő tevékenységek:

[…]

e) ingatlan haszonbérlete, koncessziója, bérbeadása és lízingje […]”

13 Az említett törvénykönyvnek „A kisvállalkozások adómentességére vonatkozó különös szabályok” című 152. cikke (1) bekezdésének szövege a következő:

„A 125a. cikk (2) bekezdésének a) pontja értelmében Romániában letelepedett adóalany, akinek a Banca Națională a României [(román nemzeti bank)] által a csatlakozás időpontjában közölt és a következő ezredre kerekített árfolyamon a bevallott vagy elért éves árbevétele nem éri el [román lejben (RON)] a 65 000 eurós felső határt, azaz a 220 000 RON-t, alkalmazhatja az adómentességet […] a 126. cikk (1) bekezdésében említett ügyletekre az új közlekedési eszközök Közösségen belüli beszerzése kivételével, amely a 143. cikk (2) bekezdés b) pontja alapján adómentes.”

14 Ugyanezen törvénykönyv 152. cikkének (2) bekezdése meghatározza azokat az ügyleteket, amelyek adó nélküli teljes összege referenciaként szolgál a kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozás alkalmazása céljából, és azt a feltételt írja elő, hogy ezen ügyletek nem lehetnek kiegészítő jellegűek az adóalany fő tevékenységéhez képest.

15 Az adótörvénykönyv „Héa-nyilvántartásbavétel” című 153. cikke előírja:

„(1) Az az adóalany, amely gazdasági tevékenységét Romániában végzi, és amely adólevonási joggal adóköteles és/vagy héamentes tevékenységet folytat vagy kíván folytatni, köteles az illetékes adóhatóságnál a héaalanyként történő nyilvántartásba vételét […] kérni a következő módon: […]

b) amennyiben egy naptári éven át eléri vagy meghaladja a 152. cikk (1) bekezdése által előírt mentességi határértéket, azon hónap végétől számított tíz napon belül, amelynek során a határértéket elérte vagy meghaladta;

[…]”

16 A hotărâre nr. 44 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (az adótörvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény végrehajtási rendelkezéseinek jóváhagyásáról szóló 44. sz. kormányhatározat) által jóváhagyott, és a 2012. július 4-i hotărâre nr. 670 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 (az adótörvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvénynek a 44/2004. sz. kormányhatározat által jóváhagyott végrehajtási rendelkezései módosításáról és kiegészítéséről szóló 670. kormányhatározat, *Monitorul Oficial al României*, I. rész, 481. sz., 2012. július 13.) által módosított, 2004. január 22-i normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (az adótörvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény végrehajtási rendelkezései, *Monitorul Oficial al României*, I. rész, 112. sz., 2004. február 6.) 47. pontjának (3) bekezdésében az alábbiak szerint rendelkezett:

„Egy ügylet az adóalany főtevékenységéhez képest kiegészítő jellegű, ha a következő feltételek együttesen teljesülnek:

a) A szóban forgó tevékenység megvalósítása korlátozott mértékű technikai erőforrásokat igényel a berendezések és a személyzet tekintetében;

b) az ügylet nem függ össze közvetlenül az adóalany főtevékenységével; valamint

c) az ügylet tekintetében végrehajtott beszerzések összege, valamint az ügylethez kapcsolódóan levonható adó összege nem jelentős.”

17 E végrehajtási rendelkezések 61. pontjának (1) bekezdése az adótörvénykönyv 152. cikkét illetően a következőképpen rendelkezett:

„Az adótörvénykönyv 152. cikkének (2) bekezdése értelmében valamely ügylet az adóalany fő tevékenységéhez képest kiegészítő jellegű, amennyiben a 47. pont (3) bekezdésében előírt feltételek együttesen teljesülnek.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

18 Az alapeljárás felperese egyetemi tanár, több függetlenül foglalkozást űz, nevezetesen könyvvizsgálói, adótanácsadói, adósságrendezési eljárásokban szakértői, valamint ügyvédi tevékenységet, és ezenfelül cikkek és kiadványok szerzőjeként szerez jövedelmet. 2008-ban természetes személyként adónyilvántartási számot kapott a „számviteli tevékenységek” tekintetében, amelyek magukban foglalták a számviteli szakértői és az adótanácsadói tevékenységet.

19 Az alapeljárás felperese, aki tevékenységeinek többségét személyes lakcíméről végzi, az adósságrendezési eljárásokkal kapcsolatos szakértői tevékenységének székhelyét olyan ingatlan címére jelentette be, amelynek résztulajdonosa egy másik személlyel együtt, és amelyet részben olyan

gazdasági társaságnak adnak bérbe, amelynek ő tagja és ügyvezetője. E héa-azonosítószámmal rendelkező társaság székhelye ebben az ingatlanban található, ahol többek között üzleti tanácsadási és egyéb ügyviteli tanácsadási, számviteli és könyvvizsgálati, valamint adóügyi tanácsadási tevékenységet végez. E társaság bejelentett főtevékenysége a következő: „Üzleti tanácsadás és egyéb ügyviteli tanácsadás”.

20 2016-ban az alapeljárás felperese a természetes személyként végzett gazdasági tevékenységére vonatkozó héaellenőrzés alanyát képezte, amelynek eredményeképpen az AJFP Caraș-Severin megállapította, hogy a 2012. év során forgalma meghaladta a 220 000 RON-t (hozzávetőleg 65 000 euró), amely akkoriban a kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozás alkalmazásának referenciaküszöbét jelentette Romániában. Következésképpen ezen adóhatóság adómegállapító határozatban az alapügy felperesének terhére rótta azt az összeget, amelyet ez utóbbinak azon időponttól, vagyis 2012. szeptember 1-jétől kezdve kellett volna megfizetnie, amikor kérnie kellett volna felvételét a héanyilvántartásba.

21 Annak meghatározása érdekében, hogy az alapeljárás felperesének éves forgalma 2012-ben meghaladta-e ezt a referenciaküszöböt, az AJFP Caraș-Severin az általa nemcsak a különböző szabad foglalkozásainak és szerzői jogainak gyakorlásából, hanem az említett ingatlan bérbeadásából származó jövedelmet is figyelembe vette. Az e hatóság által végzett számítás nem foglalta magában sem az érintett által egyetemi oktatói minőségben szerzett bérjövedelmeket, sem pedig az ügyvédi tevékenységéből származó jövedelmet, mivel ez utóbbi már héaköteles volt azon ügyvédi iroda keretében, amelynek tagja volt.

22 Közelebbről az AJFP Caraș-Severin, miután megállapította, hogy 2012-ben az alapügy felperesének a kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozás alkalmazása szempontjából releváns teljes jövedelme 69%-ban az adósságrendezési szakértői tevékenységből, 17%-ban azon ingatlan bérbeadásából, amelynek társtulajdonosa volt, és 14%-ban a könyvvizsgálói és adótanácsadói tevékenységből származott, úgy ítélte meg, hogy ezen év folyamán az érdekelt főtevékenysége az adósságrendezési eljárásokban folytatott szakértői tevékenység volt. E hatóság pontosította, hogy az ingatlan bérbeadása nem minősíthető ezen alaptevékenységhez kapcsolódó „kiegészítő jellegű ügyletnek” az adózás rendjéről szóló törvény 152. cikkének (2) bekezdése értelmében, így az e tevékenységből származó jövedelmek nem zárhatók ki a kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozás alkalmazásának alapjául szolgáló forgalom számításából.

23 Az alapeljárás felperese panaszt nyújtott be az AJFP Caraș-Severin adómegállapító határozata és adóellenőrzési jelentése ellen. 2017. augusztus 22-i határozatával a temesvári regionális költségvetési főigazgatóság – 1. sz. panaszkezelési szolgálat elutasította e panaszt.

24 A felperes közigazgatási keresetet nyújtott be ezen határozattal szemben. 2018. március 26-i ítéletével a Tribunalul Timiș (Temes megyei törvényszék, Románia) elutasította e közigazgatási keresetet.

25 Az alapeljárás felperese ezért jogorvoslati kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz, amelyben arra hivatkozott, hogy azon ingatlan bérbeadása, amelynek társtulajdonosa, az adótörvénykönyv 152. cikkének (2) bekezdése értelmében vett kiegészítő jellegű ügyletnek minősül, és hogy az abból származó jövedelmeket nem lehet figyelembe venni a forgalomnak a kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozás alkalmazása céljából való kiszámításakor. Mivel úgy ítélte meg, hogy az előtte folyamatban lévő jogvita megoldásához a héairányelv rendelkezéseinek értelmezése szükséges, a Curtea de Apel Timişoara (temesvári fellebbviteli bíróság, Románia) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1. A szóban forgó jogvita körülményeihez hasonló körülmények között, amikor a természetes személy több szabadfoglalkozás gyakorlása útján, valamint ingatlanbérbeadás révén folytat gazdasági tevékenységet, ily módon tartós bevételt elérve, [a héairányelv] 288. cikke [első bekezdésének] 4. pontjában foglalt rendelkezések előírják-e meghatározott szakmai tevékenység főtevékenységként

való megjelölését annak ellenőrzése céljából, hogy a bérbeadás e tevékenységhez viszonyítva kiegészítő jellegű ügyletnek minősíthető-e, igenlő válasz esetén pedig e tevékenység mely szempontok alapján minősíthető főtevékenységnek, vagy úgy kell-e értelmezni [e rendelkezéseket], hogy azon szakmai tevékenységek összessége minősül »főtevékenységnek«, amelyek által e természetes személy gazdasági tevékenysége megvalósításra kerül?

2. Abban az esetben, ha a természetes személy által harmadik személy részére bérbe adott ingatlan nem e természetes személy egyéb gazdasági tevékenységére szolgál és azt nem annak folytatásához használja, és így következésképpen nem állapítható meg a bérbe adott ingatlan és a szóban forgó személy által gyakorolt különböző szabadfoglalkozások közötti kapcsolat, a [héairányelv] 288. cikke [első bekezdésének] 4. pontjában foglalt rendelkezések lehetővé teszik-e, hogy a bérbeadásra irányuló ügyletet »kiegészítő jellegű ügyletként« jelöljék meg, ami azt eredményezné, hogy ez utóbbit ki kellene zárni a kisvállalkozásokra vonatkozó mentesség különös szabályozása alkalmazásának alapjául szolgáló forgalom számításánál?

3. A második kérdésben bemutatott esetben releváns-e a bérbeadásra irányuló ügylet »kiegészítő« jellegűnek való minősítéséhez az a tény, hogy azt egy olyan jogi személynek minősülő harmadik személy részére végezték, amelyben a természetes személy tagi és ügyvezetői minőséggel rendelkezik, amelynek állandó székhelye a szóban forgó ingatlan, és amely a szóban forgó természetes személy szakmai tevékenységének jellegéhez hasonló jellegű szakmai tevékenységet folytat?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

26 Kérdéseivel, amelyeket célszerű együtt vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 288. cikke első bekezdésének 4. pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az olyan természetes személy adóalany tekintetében, akinek gazdasági tevékenysége több szabadfoglalkozású tevékenységből és egy ingatlan bérbeadásából áll, az ilyen bérbeadás az e rendelkezés értelmében vett „kiegészítő jellegű ügyletnek” minősül-e a kisvállalkozásokra vonatkozó szabályozás alkalmazása szempontjából.

27 Elöljáróban először is meg kell állapítani, hogy a héairányelv közös rendszere alóli kivételként a kisvállalkozásokra vonatkozó, ezen irányelv 281–294. cikkével létrehozott különös szabályozást szigorúan kell értelmezni, és azt csak a céljának eléréséhez szükséges mértékben kell alkalmazni (lásd ebben az értelemben: 2019. május 2-i Jarmuškienė ítélet, C-265/18, EU:C:2019:348, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

28 Másodszor, ami az ingatlanok bérbeadását illeti, a Bíróság megállapította, hogy a héairányelv hatálya alá tartozó gazdasági tevékenységről van szó, amennyiben a bérleti ügyletet ezen irányelv 9. cikke (1) bekezdése második albekezdésének megfelelően tartós bevétel elérése érdekében végzik (lásd ebben az értelemben: 2000. január 27-i Heerma ítélet, C-23/98, EU:C:2000:46, 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 Harmadszor, amint arra a főtanácsnok az indítványának 30. és 31. pontjában rámutatott, az ingatlan bérbeadása csak akkor minősülhet a héairányelv 288. cikke első bekezdésének 4. pontja értelmében vett „ingatlanügyletnek”, ha adómentes ügyletről van szó, aminek vizsgálata ezen irányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontjára és (2) bekezdésének utolsó albekezdésére tekintettel a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

30 Ezen előzetes észrevételekre figyelemmel meg kell állapítani, hogy mivel a héairányelv 288. cikke első bekezdésének 4. pontja nem tartalmaz semmilyen utalást a tagállamok jogára, az e rendelkezés értelmében vett „kiegészítő jellegű ügylet” fogalma az uniós jog olyan önálló fogalmának minősül, amelyet az Unió területén egységesen kell értelmezni, a tagállamokban használt meghatározásoktól

függetlenül, figyelembe véve nem csupán az említett rendelkezés szövegét, hanem azt a kontextust is, amelybe e rendelkezés illeszkedik, valamint az általa követett célt (lásd ebben az értelemben: 2020. február 5-i Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid [Tengerészek felvétele a rotterdami kikötőben] ítélet, C-341/18, EU:C:2020:76, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 A héairányelv 288. cikke első bekezdése 4. pontjának szövegét illetően meg kell állapítani, hogy az nem pontosítja, hogy mit kell „kiegészítő jellegű ügylet” alatt érteni, amely fogalmat egyébként ezen irányelv egyetlen más rendelkezése sem határoz meg.

32 A héairányelv 288. cikke első bekezdése 4. pontjának kontextusát illetően meg kell említeni ezen irányelv 174. cikke (2) bekezdésének b) pontját, amely az említett irányelv „Adólevonás” című X. címének „Arányos levonás” című 2. fejezetében szerepel, amely kimondja, hogy a levonható arányosított adó kiszámítása során figyelmen kívül kell hagyni a „kiegészítő jellegű ingatlan- és pénzügyi ügyletekből” származó árbevétel összegét.

33 Ez utóbbi rendelkezés a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 19. cikke (2) bekezdésének felel meg, amellyel az uniós jogalkotó ki kívánta zárni az arány számításából az olyan forgalmat, amely kivételes jellegű volt az adóalany szokásos tevékenységéhez képest (lásd ebben az értelemben: 2008. március 6-i Nordania Finans és BG Factoring ítélet, C-98/07, EU:C:2008:144, 24. pont).

34 Ami közelebbről az e rendelkezés értelmében vett „kiegészítő jellegű ügylet” fogalmának értelmezését illeti, a Bíróság a Bizottság által az Európai Közösségek Tanácsa elé 1973. június 29-én terjesztett, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló hatodik tanácsi irányelvjavaslatot (COM(73) 950 final) (az Európai Közösségek Hírlevele, 11/73 kiegészítés, 20. o.; a továbbiakban: a hatodik irányelvre vonatkozó javaslat) kísérő indokolásra utalt. Ezen indokolás szerint „[az e javaslat 19. cikkének (2) bekezdésében] foglalt tényezőket nem szabad figyelembe venni az arányosított adó kiszámításánál annak érdekében, hogy ne hamisítsák annak valódi jelentését, mivel e tényezők nem tükrözik az adóalany szakmai tevékenységét.” Az említett indokolás szerint „[ez] a helyzet áll fenn a tárgyi eszközök értékesítése és az ingatlan- és pénzügyi ügyletek esetében, amelyek a vállalkozás teljes árbevételéhez viszonyítva csak eseti jellegűek, azaz csak másodlagos vagy véletlenszerű jelentőséggel bírnak.” Ugyanezen indokolás pontosítja, hogy „[e] tételeket csak abban az esetben kell figyelmen kívül hagyni, ha azok nem képezik részét az adóalany szokásos üzleti tevékenységének.” (2009. október 29-i NCC Construction Danmark ítélet, C-174/08, EU:C:2009:669, 30. pont).

35 Meg kell jegyezni, hogy a héairányelv 288. cikke első bekezdésének 4. pontja ugyanezen megfontolásokat követi. E rendelkezés ugyanis megfelel a hatodik irányelvre vonatkozó javaslat 25. cikke (2) bekezdésének, amely a 77/388 hatodik irányelv 24. cikkének (4) bekezdése lett. A hatodik irányelvre vonatkozó javaslatot kísérő indokolás szerint „[az említett rendelkezés] meghatározza a forgalom meghatározásának módját, amely a mentesség és a degresszív kedvezmény alapjául szolgál”. Ezen indokolás szerint „[ez] kizárja azokat a többé-kevésbé alkalmi ügyleteket, amelyek egyik évről a másikra megzavarhatják az üzleti forgalmat”, és „[ez] kizárja az olyan ügyleteket is, mint a követelések engedményezése, amelyek nem fejezik ki a vállalkozás tényleges méretét”.

36 Kétségtelenül utalni kell arra, hogy vannak a héairányelvnek olyan nyelvi változatai, többek között a bolgár, a német, az angol, a horvát, a holland és a szlovén nyelvi változat, amelyek nem tartalmazzák egyaránt a „kiegészítő jellegű ügyletek” fordulatot ezen irányelv 174. cikkének (2) bekezdésében és 288. cikke első bekezdésének 4. pontjában.

37 Ugyanakkor a jelen ítélet 34. és 35. pontjában kifejtett megfontolásokra tekintettel meg kell állapítani, hogy az e rendelkezésekben szereplő fogalmaknak, noha azokat különböző összefüggésekben használják, ugyanaz a céljuk.

38 Így a „kiegészítő jellegű ügylet” fogalma olyan ügyleteket jelöl, amelyek nem tartoznak az adóalany szokásos szakmai tevékenységének körébe.

39 A szóban forgó különös szabályozással összefüggésben valamely ügyletnek az adóalany „kiegészítő jellegű ügyleteként” történő minősítéséhez nem szükséges ezen adóalany gazdasági tevékenysége egyik alkotóelemének elsődlegesként történő azonosítása, és az nem követeli meg annak az említett adóalany bármely más gazdasági tevékenységéhez való kapcsolódását sem. Ezt a kifejezést önálló fogalomnak kell tekinteni.

40 A héairányelv 288. cikke első bekezdése 4. pontjának ilyen értelmezését megerősíti a kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozás által követett cél. E tekintetben a Bíróság megállapította, hogy e szabályozás olyan adminisztrációs egyszerűsítéseket ír elő, amelyek célja a kisvállalkozások alapításának, tevékenységének és versenyképességének a megerősítése, valamint az adóellenőrzéshez kapcsolódó adminisztratív terhek és a várható csekély adóbevétel közti észszerű arány fenntartása. Így e szabályozásnak az a célja, hogy ilyen adminisztratív terhektől mind a kisvállalkozásokat, mind az adóhatóságokat megkímélje (lásd ebben az értelemben: 2010. október 26-i Schmelz ítélet, C-97/09, EU:C:2010:632, 63. és 68. pont; 2019. május 2-i Jarmuškienė ítélet, C-265/18, EU:C:2019:348, 37. pont).

41 Ebből következik, hogy a kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozás által követett cél megvalósításának biztosítása érdekében nincs helye ilyen adminisztratív kötelezettségek megállapítására olyan ügyletek miatt, amelyek nem tartoznak az adóalany szokásos szakmai tevékenységének körébe.

42 Emlékeztetni kell arra, hogy a jelen ügyben a héairányelv 174. cikkének (2) bekezdésében szereplő rendelkezések tekintetében a Bíróság kimondta, hogy a tevékenység nem minősülhet „kiegészítő jellegű ügyletnek”, ha az a vállalkozás adóköteles szakmai tevékenységének közvetlen, állandó és szükséges részét képezi (lásd ebben az értelemben: 2009. október 29-i NCC Construction Danmark ítélet, C-174/08, EU:C:2009:669, 31. pont).

43 Az előző pontban szereplőtől eltérő helyzetekben a döntő körülmény az, hogy az ingatlanügyletet az adóalany szokásos szakmai tevékenységének keretében teljesítették-e, vagy sem, amely körülményt a nemzeti adóhatóságnak, illetve adott esetben a nemzeti bíróságnak kell megvizsgálnia.

44 Így a nemzeti adóhatóságnak és a nemzeti bíróságnak figyelembe kell vennie az eléje terjesztett bizonyítékokat, különösen az érintett ingatlan jellegét, ezen ingatlan megszerzése finanszírozásának eredetét, illetve annak használatát.

45 Az alapügyben szóban forgó helyzetet illetően az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy – amint arra a főtanácsnok indítványának 51. és 52. pontjában rámutatott – egyrészt az alapügy felperese által az adósságrendezési eljárásokkal kapcsolatban végzett szakértői tevékenység székhelye azon bérbe adott ingatlan címén található, amelynek az utóbbi társtulajdonosa. Másrészt ezt az ingatlant, amely irodai használatra szolgáló helyiségeket foglal magában, az alapügy felperese bérbe adja egy olyan jogi személynek, amelynek maga a tagja és ügyvezetője. Ráadásul e jogi személy székhelye az említett épületben található, és az alapügy felperese által végzett tevékenységgel azonos jellegű tevékenységeket végez. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak értékelése, hogy e körülmények bizonyítják-e, hogy a szóban forgó bérbeadás az adóalany szokásos szakmai tevékenységének körébe tartozik.

46 A fenti megfontolások összességéből következik, hogy az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 288. cikke első bekezdésének 4. pontját úgy kell értelmezni, hogy az olyan természetes személy adóalany esetében, akinek gazdasági tevékenysége több szabadfoglalkozású tevékenység végzéséből és egy ingatlan bérbeadásából áll, az ilyen bérbeadás nem minősül az e rendelkezés értelmében vett „kiegészítő jellegű ügyletnek”, ha ezen ügyletet az adóalany valamely szokásos szakmai tevékenységének keretében teljesítik.

A költségekről

47 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

A 2009. december 22-i 2009/162/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 288. cikke első bekezdésének 4. pontját úgy kell értelmezni, hogy az olyan természetes személy adóalany esetében, akinek gazdasági tevékenysége több szabadfoglalkozású tevékenység végzéséből és egy ingatlan bérbeadásából áll, az ilyen bérbeadás nem minősül az e rendelkezés értelmében vett „kiegészítő jellegű ügyletnek”, ha ezen ügyletet az adóalany valamely szokásos szakmai tevékenységének keretében teljesítik.

Aláírások