Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

9 päivänä heinäkuuta 2020*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 288 artiklan ensimmäisen kohdan 4 alakohta – Pienten yritysten erityisjärjestelmä – Pienten yritysten erityisjärjestelmän soveltamisessa viitearvona käytettävän vuosittaisen liikevaihdon laskentamenetelmä – Kiinteistöä koskevan liitännäisen liiketoimen käsite – Useita vapaita ammatteja harjoittavan verovelvollisen suorittama kiinteistön vuokraus

Asiassa C-716/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Curtea de Apel Timişoara (Timişoaran ylioikeus, Romania) on esittänyt 1.11.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 14.11.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

CT

vastaan

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – S**erviciul Inspecție Persoane Fizice** ja

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – S**erviciul Soluționare Contestații 1**,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Regan sekä tuomarit I. Jarukaitis, E. Juhász (esittelevä tuomari), M. Ilešič ja C. Lycourgos,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– CT, edustajanaan N. Şvidchi, avocat,

– Romanian hallitus, asiamiehinään aluksi E. Gane, L. Lițu, O.-C. Ichim ja C.-R. Canțăr, sittemmin E. Gane, L. Lițu ja O.-C. Ichim,

– Euroopan komissio, asiamiehinään A. Armenia ja J. Jokubauskaitė,

* Oikeudenkäyntikieli: romania.

kuultuaan julkisasiamiehen 6.2.2020 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 22.12.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/162/EU (EUVL 2010, L 10, s. 14) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 288 artiklan ensimmäisen kohdan 4 alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä CT ja toisaalta Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraş-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice (verohallinnon Caraş-Severinin piirihallintoyksikkö – luonnollisten henkilöiden verotarkastusyksikkö; jäljempänä AJFP Caraş-Severin) ja Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timişoara – Serviciul Soluționare Contestații 1 (verohallinnon Timişoaran alueellinen pääosasto – riitojenratkaisuyksikkö 1) ja joka koskee menetelmää, jolla CT:n vuosittainen liikevaihto lasketaan arvonlisäverodirektiivissä säädetyn pienten yritysten erityisjärjestelmän soveltamista varten.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. ’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

_ _”

4 Saman direktiivin 135 artiklan 1 kohdan l alakohdassa ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

_ _

l) kiinteän omaisuuden vuokraus

2. Edellä 1 kohdan l alakohdassa säädettyä vapautusta ei sovelleta seuraaviin liiketoimiin:

a) hotellialalla tai vastaavalla alalla harjoitettava kyseisen jäsenvaltion lainsäädännössä määritelty majoitustoiminta, mukaan lukien leirintätarkoitukseen varustetuilla alueilla tapahtuva majoitustoiminta;

b) alueiden vuokraus kulkuneuvojen paikoitusta varten;

c) pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden vuokraus;

d) säilytyslokeroiden vuokraus.

Jäsenvaltiot voivat säätää muistakin 1 kohdan 1 alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaa koskevista poikkeuksista.”

5 Mainitun direktiivin 174 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Poiketen siitä, mitä säädetään 1 kohdassa, vähennyksen suhdelukua laskettaessa seuraavia määriä ei oteta huomioon:

a) liikevaihdon määrä, joka muodostuu sellaisten tuotantotavaroiden luovutuksista, joita verovelvollinen on käyttänyt yrityksessään;

b) liikevaihdon määrä, joka muodostuu liitännäisistä kiinteistö- ja rahoitusliiketoimista;

c) liikevaihdon määrä, joka muodostuu 135 artiklan 1 kohdan b–g alakohdassa tarkoitetuista liiketoimista silloin, kun on kyse liitännäisistä liiketoimista.”

6 Arvonlisäverodirektiivin XII osastoon, jonka otsikkona on ”Erityisjärjestelmät”, sisältyy 1 luku, jonka otsikkona on ”Pienten yritysten erityisjärjestelmä”. Tämän luvun 2 jaksoon, jonka otsikkona on ”Verovapautukset tai asteittaiset verohelpotukset”, sisältyvät direktiivin 282–292 artikla.

7 Mainitun direktiivin 282 artiklan sanamuodon mukaan tässä jaksossa säädettyjä verovapautuksia ja asteittaisia verohelpotuksia on sovellettava pienten yritysten suorittamiin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.

8 Saman direktiivin 287 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot, jotka ovat liittyneet 1 päivän tammikuuta 1978 jälkeen, voivat myöntää verovapautuksen sellaisille verovelvollisille, joiden vuosittainen liikevaihto on kansallisena valuuttana niiden liittymispäivänä voimassa olleen muuntokurssin mukaan enintään:

– –

18) Romania: 35 000 euroa

– –”

9 Arvonlisäverodirektiivin 288 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä jaksossa säädetyn järjestelmän soveltamisessa viitearvona käytettävä liikevaihto koostuu seuraavista arvonlisäverottomista arvoista:

1) tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten arvosta siltä osin kuin niitä on verotettava,

2) 110 ja 111 artiklan, 125 artiklan 1 kohdan, 127 artiklan sekä 128 artiklan 1 kohdan nojalla vapautettujen liiketoimien arvosta, joihin liittyy edeltävässä vaiheessa maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus;

3) edellä 146–149 ja 151, 152 tai 153 artiklan nojalla vapautettujen liiketoimien arvosta;

4) kiinteistöjä koskevien liiketoimien, edellä 135 artiklan 1 kohdan b–g alakohdassa tarkoitettujen rahoitusliiketoimien ja vakuutuspalvelujen arvosta, jolleivät nämä liiketoimet ole luonteeltaan liitännäisiä.

Yrityksen suorittamia aineellisten tai aineettomien tuotantohyödykkeiden luovutuksia ei kuitenkaan oteta huomioon liikevaihtoa laskettaessa."

10 Romanialle annettavasta luvasta ottaa käyttöön yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY 287 artiklasta poikkeava erityistoimenpide 26.3.2012 annetun neuvoston täytäntöönpanopäätöksen 2012/181/EU (EUVL 2012, L 92, s. 26) 1 artiklan mukaan "poiketen siitä, mitä [arvonlisävero]direktiivin 287 artiklan 18 [ala]kohdassa säädetään, Romanialle annet[tiin] lupa vapauttaa arvonlisäverosta sellaiset verovelvolliset, joiden vuosittaisen liikevaihdon vasta-arvo kansallisena valuuttana on enintään 65 000 euroa Romanian Euroopan unioniin liittymispäivänä voimassa olleen muuntokurssin mukaan laskettuna".

Romanian oikeus

11 Verokoodeksista 22.12.2003 annetun lain nro 571 (Legea nr. 571 privind Codul fiscal; Monitorul Oficial al României, osa I, nro 927, 23.12.2003), sellaisena kuin se on muutettuna verokoodeksista annetun lain nro 571 muuttamisesta ja täydentämisestä 17.7.2006 annetulla lailla nro 343 (Legea nr. 343 pentru modificarea şi completarea Legii nr. 571 privind Codul fiscal; Monitorul Oficial al României, osa I, nro 662, 1.8.2006) (jäljempänä verokoodeksi), 127 §:ssä, jonka otsikkona on "Verovelvolliset ja liiketoiminta", säädetään seuraavaa:

"1. Verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa 2 momentin soveltamisalaan kuuluvaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Tässä osastossa tarkoitettu liiketoiminta käsittää tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittaman toiminnan, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa."

12 Kyseisen koodeksin 141 §:n, jonka otsikkona "Maan alueella suoritettuja liiketoimia koskevat vapautukset", 2 momentissa säädetään seuraavaa:

"Seuraavat liiketoimet on niin ikään vapautettu arvonlisäverosta:

– –

e) maanvuokraus, kiinteän omaisuuden käyttöä koskevien oikeuksien antaminen, kiinteän omaisuuden vuokraus ja leasing – –".

13 Edellä mainitun koodeksin 152 §:n, jotka otsikkona on "Pienten yritysten verovapautuksia koskeva erityisjärjestelmä", 1 momentin sanamuoto on seuraava:

"Romaniaan 125^1 §:n 2 momentin a kohdassa tarkoitetulla tavalla sijoittautunut verovelvollinen, jonka ilmoitettu tai toteutettu vuosittainen liikevaihto alittaa 65 000 euron, joka vastaa Banca Naţională a României (Romanian keskuspankki) liittymispäivänä ilmoittaman vaihtokurssin mukaisesti vahvistettua ja seuraavaan tuhannesosaan pyöristettyä [Romanian leun (RON)] määrää, eli 220 000 RON:n enimmäisrajan, voi soveltaa verovapautusta – – 126 §:n 1 momentissa tarkoitettujen liiketoimien osalta lukuun ottamatta 143 §:n 2 momentin b kohdan mukaisesti verosta vapautettuja uusien kulkuneuvojen yhteisöluovutuksia."

14 Saman koodeksin 152 §:n 2 momentissa määritetään liiketoimet, joiden kokonaismäärää (ilman arvonlisäveroa) käytetään viitearvona pienten yritysten erityisjärjestelmän soveltamista varten, ja siinä asetetaan edellytys, jonka mukaan nämä liiketoimet eivät saa olla verovelvollisen pääasialliseen toimintaan nähden liitännäisiä.

15 Verokoodeksin 153 §:ssä, jonka otsikkona on ”Rekisteröityminen arvonlisäverovelvolliseksi”, 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Romaniassa liiketoimintaa harjoittavan verovelvollisen, joka harjoittaa tai aikoo harjoittaa liiketoimintaa, johon sisältyy verotettavia liiketoimia ja/tai arvonlisäverosta vapautettuja toimia, joihin liittyy veron vähennysoikeus, on haettava rekisteröintiä arvonlisäverovelvolliseksi toimivaltaiselta veroviranomaiselta – – seuraavasti: – –

b) jos verovelvollinen saavuttaa tai ylittää jonain kalenterivuonna 152 §:n 1 momentissa säädetyn vapautuksen enimmäisrajan, 10 vuorokauden kuluessa sen kuukauden päättymisestä, jona enimmäisraja saavutettiin tai ylitettiin;

– –”

16 Verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 täytäntöönpanosääntöjen, jotka on hyväksytty verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 täytäntöönpanosääntöjen hyväksymisestä 22.1.2004 annetulla hallituksen päätöksellä nro 44 (hotărâre nr. 44 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal; Monitorul Oficial al României, osa I, nro 112, 6.2.2004), sellaisina kuin ne ovat muutettuina ja täydennettyinä verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 hallituksen päätöksellä nro 44/2004 hyväksyttyjen täytäntöönpanosääntöjen muuttamisesta ja täydentämisestä 4.7.2012 annetulla hallituksen päätöksellä nro 670 (hotărâre nr. 670 pentru modificarea şi completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004; Monitorul Oficial al României, osa I, nro 481, 13.7.2012) (jäljempänä verokoodeksin täytäntöönpanosäännöt), 47 kohdan 3 alakohdassa säädettiin seuraavaa:

”Liiketoimi on verovelvollisen liitännäinen liiketoimi suhteessa pääasialliseen toimintaan, jos seuraavat kumulatiiviset edellytykset täyttyvät:

a) kyseisen liiketoimen toteuttaminen edellyttää vähäisiä henkilöstöresursseja ja vähäisiä teknisiä välineistöresursseja

b) liiketoimi ei liity suoraan verovelvollisen pääasialliseen toimintaan, ja

c) kyseistä liiketoimea varten toteutetut hankinnat ja samaa liiketoimea koskeva vähennyskelpoinen vero ovat määrältään vähäisiä.”

17 Verokoodeksin täytäntöönpanosääntöjen 61 kohdan 1 alakohdassa määrättiin verokoodeksin 152 §:n osalta seuraavaa:

”Liiketoimi on verokoodeksin 152 §:n 2 momentissa tarkoitettu verovelvollisen pääasialliseen toimintaan nähden liitännäinen liiketoimi, jos 47 kohdan 3 alakohdassa määrätyt kumulatiiviset edellytykset täyttyvät.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

18 Pääasian valittajana oleva yliopiston opettaja harjoittaa itsenäisesti useita ammatteja eli toimii tilintarkastajana, veroneuvojana, maksukyvyttömyysmenettelyiden selvittäjänä ja asianajajana ja saa tuloja artikkeleiden ja kirjojen kirjoittajana. Hän sai vuonna 2008 luonnollisena henkilönä verorekisterinumeron ”kirjanpitotoimintaa”, johon sisältyi tilintarkastus ja veroneuvonta, varten.

19 Pääasian valittaja, joka harjoittaa suurinta osaa toiminnastaan kotiosoitteestaan käsin, ilmoitti maksukyvyttömyysmenettelyiden selvittäjän ammatin harjoittamista varten osoitteeksi sellaisen kiinteistön, jonka hän omistaa yhdessä toisen henkilön kanssa ja jonka hän on vuokrannut kaupalliselle yhtiölle, jonka johtajana toimiva yhtiömies hän on. Kyseinen yhtiö on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi yhteisöoikeudellisessa kotipaikassaan, joka on kyseisessä kiinteistössä, jossa se harjoittaa muun muassa liiketoimintaan ja liikkeenjohtoon liittyvää neuvontatoimintaa sekä kirjanpito-, tilintarkastus- ja veroneuvontatoimintaa. Kyseisen yhtiön pääasialliseksi toimialaksi on ilmoitettu ”Liiketoimintaan ja liikkeenjohtoon liittyvä neuvonta”.

20 Pääasian valittajalle tehtiin vuonna 2016 hänen luonnollisena henkilönä suorittamansa liiketoiminnan osalta arvonlisäverotarkastus, jonka päätteeksi AJFP Caraş-Severin totesi, että pääasian valittajan liikevaihto oli ylittänyt vuoden 2012 kuluessa tuohon aikaan pienten yritysten erityisjärjestelmän soveltamiselle Romaniassa säädetyn 220 000 RON:n (n. 65 000 euroa) ylärajan. Kyseinen veroviranomainen määräsi näin ollen verotuspäätöksessä pääasian valittajan maksamaan määrän, jonka tämä olisi ollut velvollinen maksamaan siitä päivästä alkaen, jona se oli velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi, eli 1.9.2012.

21 Sen ratkaisemiseksi, oliko pääasian valittajan vuosittainen liikevaihto ylittänyt tämän ylärajan vuonna 2012, AJFP Caraş-Severin otti pääasian valittajan harjoittamista vapaista ammateista saamien tulojen ja tämän tekijänoikeuskorvausten lisäksi huomioon myös kiinteistön vuokrauksesta saadut tulot. Kyseinen viranomainen ei sisällyttänyt laskelmaan pääasian valittajan yliopiston opettajana tekemästä työstä saamia palkkoja eikä myöskään tämän asianajotoiminnasta saamia palkkiota, koska viimeksi mainituista tuloista oli jo suoritettu arvonlisäveroa asianajajien ammattialan siviiliyhtiön, jonka yhtiömies hän on, puitteissa.

22 Todettuaan, että pienten yritysten erityisjärjestelmän soveltamista varten merkityksellisestä pääasian valittajan kokonaistulojen määrästä vuonna 2012 69 prosenttia oli peräisin hänen toiminnastaan maksukyvyttömyysmenettelyiden selvittäjänä, 17 prosenttia sen kiinteistön vuokrauksesta, jossa hän oli yhteisomistajana, ja 14 prosenttia hänen toiminnastaan tilintarkastajana ja veroneuvojana, AJFP Caraş-Severin katsoi, että pääasian valittajan pääasiallisena toimintana oli kyseisenä vuonna hänen maksukyvyttömyysmenettelyiden selvittäjänä suorittamansa toiminta. Veroviranomainen täsmensi, ettei kiinteistön vuokrausta voitu katsoa verokoodeksin 152 §:n 2 momentissa tarkoitetuksi pääasialliseen toimintaan nähden ”liitännäiseksi liiketoimeksi”, joten siitä saatuja tuloja ei voitu jättää pois laskettaessa liikevaihtoa, jota käytettiin viitearvona pienten yritysten erityisjärjestelmän soveltamisessa.

23 Pääasian valittaja teki AJFP Caraş-Severinin verotuspäätöksestä ja verontarkastuskertomuksesta oikaisuvaatimuksen. Verohallinnon Timişoaran alueellinen pääosasto – riitojenratkaisuyksikkö 1 hylkäsi 22.8.2017 tekemällään päätöksellä tämän oikaisuvaatimuksen.

24 Pääasian valittaja nosti päätöksestä hallinto-oikeudellisen kanteen. Tribunalul Timiş (Thimişin alioikeus, Romania) hylkäsi kanteen 26.3.2018 antamallaan tuomiolla.

25 Pääasian valittaja haki tämän jälkeen tuomioon muutosta ennakkoratkaisua pyytäneeltä tuomioistuimelta ja esitti, että kiinteistön, jonka yhteisomistaja hän on, vuokraus on verokoodeksin 152 §:n 2 momentissa tarkoitettu liitännäinen liiketoimi ja että siitä saatavia tuloja ei saada sisällyttää pienten yritysten erityisjärjestelmän soveltamista varten tehtävään liikevaihdon laskelmaan. Koska Curtea de Apel Timişoara (Timişoaran ylioikeus, Romania) katsoi, että sen käsiteltäväksi saatetun oikeusriidan ratkaiseminen edellytti arvonlisäverodirektiivin säännösten tulkintaan, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Edellytetäänkö pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa luonnollinen henkilö harjoittaa liiketoimintaa siten, että hän harjoittaa useita vapaita ammatteja ja vuokraa kiinteistöä ja saa tällä tavoin jatkuvaluonteisia tuloja, [arvonlisävero]direktiivin 288 artiklan ensimmäisen kohdan 4 alakohdan säännöksissä, että on yksilöitävä yksi tietty elinkeinotoiminta, joka on

pääasiallista toimintaa, selvitettäessä, voidaanko vuokrauksen katsoa olevan pääasiallisen toiminnan suhteen liitännäinen liiketoimi, ja mikäli tähän on vastattava myöntävästi, minkä edellytysten perusteella mainittu pääasiallinen toiminta voidaan yksilöidä, vai onko edellä mainittuja säännöksiä tulkittava siten, että niiden mukaan luonnollisen henkilön liiketoimintaan kuuluva jokainen yksittäinen elinkeinotoiminta on ”pääasiallista toimintaa”?

2) Onko tapauksessa, jossa luonnollisen henkilön kolmannelle vuokraamaa kiinteistöä ei ole tarkoitettu eikä käytetty kyseisen henkilön muun liiketoiminnan harjoittamiseen, jolloin vuokratun kiinteistön ja kyseisen henkilön harjoittamien useiden ammattien välillä ei näin ollen voida katsoa olevan yhteyttä, [arvonlisävero]direktiivin 288 artiklan ensimmäisen kohdan 4 alakohdan säännösten nojalla sallittua katsoa, että vuokrausliiketoimi on liitännäinen liiketoimi, sillä seurauksella, että sitä ei oteta huomioon laskettaessa liikevaihtoa, jota käytetään viitearvona pienten yritysten vapautusta koskevan erityisjärjestelmän soveltamiselle?

3) Onko toisessa kysymyksessä kuvatussa tapauksessa luokiteltaessa vuokrausliiketoimea liitännäiseksi liiketoimeksi merkitystä sillä seikalla, että kyseinen vuokrausliiketoimi on toteutettu sellaisen kolmannen tahon – oikeushenkilö, jonka yhtiömies ja johtaja mainittu luonnollinen henkilö on – hyväksi, jonka kotipaikka on kyseisessä kiinteistössä ja joka harjoittaa samanluonteista elinkeinotoimintaa kuin kyseinen luonnollinen henkilö?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee näillä kysymyksillään, jotka on tutkittava yhdessä, onko arvonlisäverodirektiivin 288 artiklan ensimmäisen kohdan 4 alakohtaa tulkittava siten, että verovelvollisen luonnollisen henkilön, jonka liiketoiminta koostuu useiden vapaiden ammattien harjoittamisesta ja kiinteistön vuokrauksesta, suorittama kiinteistön vuokraus on tässä säännöksessä tarkoitettu ”liitännäinen liiketoimi” pienten yritysten erityisjärjestelmän soveltamisen kannalta.

27 Aluksi on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 281–294 artiklassa perustettu pienten yritysten erityisjärjestelmä on poikkeus tämän direktiivin yleisestä järjestelmästä ja sitä on sen vuoksi tulkittava suppeasti ja sovellettava vain siltä osin kuin se on tarpeen järjestelyn tavoitteen saavuttamiseksi (ks. vastaavasti tuomio 2.5.2019, Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Toiseksi unionin tuomioistuin on todennut, että kiinteistön vuokrauksen osalta on kyseessä arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan kuuluva liiketoiminta siltä osin kuin vuokraus toteutetaan jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa tämän direktiivin 9 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaisesti (ks. vastaavasti tuomio 27.1.2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Kolmanneksi on huomattava, että – kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 30 ja 31 kohdassa – kiinteistön vuokraus voi olla arvonlisäverodirektiivin 288 artiklan 1 kohdan 4 alakohdassa tarkoitettu ”kiinteistöä koskeva liiketoimi” ainoastaan silloin, jos kyseessä on verosta vapautettu liiketoimi, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava tämän direktiivin 135 artiklan 1 kohdan l alakohdan ja 2 kohdan viimeisen alakohdan kannalta.

30 Näiden alustavien toteamusten jälkeen on todettava, että koska arvonlisäverodirektiivin 288 artiklan ensimmäisen kohdan 4 alakohta ei sisällä mitään viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen, tässä säännöksessä tarkoitettu käsite ”liitännäinen liiketoimi” on itsenäinen unionin oikeuden käsite, jota on tulkittava yhtenäisesti unionin alueella riippumatta luokitteluista jäsenvaltioissa, ja tulkinta on suoritettava siten, että huomioon otetaan mainitun säännöksen sanamuodon lisäksi myös sen

asiayhteys sekä sillä tavoitellut tavoitteet (ks. vastaavasti tuomio 5.2.2020, Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Merimiesten pestautuminen Rotterdamin satamassa), C-341/18, EU:C:2020:76, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Arvonlisäverodirektiivin 288 artiklan ensimmäisen kohdan 4 alakohdan sanamuodosta on todettava, että siinä ei täsmennetä, mitä ”liitännäisellä liiketoimella” ymmärretään, eikä tätä käsitettä ole määritelty missään muussakaan tämän direktiivin säännöksessä.

32 Arvonlisäverodirektiivin 288 artiklan ensimmäisen kohdan 4 alakohdan asiayhteydestä on viitattava tämän direktiivin X osastossa, jonka otsikkona on ”Vähennykset”, olevaan 2 lukuun, jonka otsikkona on ”Vähennyksen suhdeluku”, sisältyvään 174 artiklan 2 kohdan b alakohtaan, jossa säädetään, että vähennyksen suhdelukua laskettaessa huomioon ei oteta liikevaihdon määrää, joka muodostuu ”liitännäisistä kiinteistö- ja rahoitusliiketoimista”.

33 Viimeksi mainittu säännös vastaa pääpiirteissään jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1) 19 artiklan 2 kohtaa, jolla unionin lainsäätäjä on halunnut jättää suhdeluvun laskennassa huomiotta sellaisista liiketoimista muodostuvan liikevaihdon, jotka ovat epätavanomaisia asianomaisen verovelvollisen tavanomaiseen toimintaan nähden (ks. vastaavasti tuomio 6.3.2008, Nordania Finans ja BG Factoring, C-98/07, EU:C:2008:144, 24 kohta).

34 Unionin tuomioistuin on viitannut erityisesti tässä säännöksessä tarkoitetun käsitteen ”liitännäinen liiketoimi” tulkintaa varten komission Euroopan yhteisöjen neuvostolle 29.6.1973 esittämään ehdotukseen kuudenneksi direktiiviksi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste (KOM(73) 950 lopullinen) (Euroopan yhteisöjen tiedote, täydennysosa 11/73, s. 20) (jäljempänä kuudetta direktiiviä koskeva ehdotus) liittyvään perusteluosaan. Tämän perusteluosan sanamuodon mukaan ”[tämän ehdotuksen 19 artiklan 2 kohdassa] tarkoitetut seikat on jätettävä huomioimatta suhdeluvun laskennassa, jotta ne eivät vääristäisi sen tosiasiallista merkitystä, koska kyseiset seikat eivät kuvasta verovelvollisen elinkeinotoimintaa”. Kyseisen perusteluosan mukaan ”tämä koskee investointitavaroiden myyntiä sekä kiinteistö- ja rahoitusliiketoimia, jotka ovat vain liitännäisiä eli joilla on vain toissijainen tai satunnainen vaikutus yrityksen kokonaisliikevaihtoon”. Kyseisen perusteluosan mukaan ”nämä toimet jätetään huomioimatta laskennassa vain, jos ne eivät kuulu verovelvollisen tavanomaiseen elinkeinotoimintaan” (tuomio 29.10.2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, 30 kohta).

35 On huomattava, että arvonlisäverodirektiivin 288 artiklan ensimmäisen kohdan 4 alakohdan taustalla ovat samat perusteet. Tämä säännös vastaa nimittäin kuudetta direktiiviä koskevan ehdotuksen 25 artiklan 2 kohtaa, josta tuli kuudennen direktiivin 77/388 24 artiklan 4 kohta. Kuudetta direktiiviä koskevaan ehdotukseen liittyvän perusteluosan mukaan ”[mainitussa säännöksessä] vahvistetaan sen liikevaihdon määrittämistapa, jota käytetään viitearvona verovapauksia ja asteittaisia verohelpotuksia sovellettaessa”. Tämän perusteluosan mukaan ”siinä jätetään huomioimatta enemmän tai vähemmän satunnaiset liiketoimet, jotka vääristävät liikevaihdon määrää eri vuosina” ja ”siinä jätetään pois myös liiketoimet, kuten saatavien siirrot, jotka eivät anna totuudenmukaista kuvaa yrityksen koosta”.

36 Tosin on olemassa arvonlisäverodirektiivin kieliversioita, kuten muun muassa bulgarian, saksan, englannin, kroatian, hollannin ja sloveenin kieliversiot, joissa tämän direktiivin 174 artiklan 2 kohdassa ja 288 artiklan ensimmäisen kohdan 4 alakohdassa ei ole samaa ilmaisua ”liitännäiset liiketoimet”.

37 Tämän tuomion 34 ja 35 kohdassa esitetyt seikat huomioon ottaen on kuitenkin päädyttävä siihen, että näissä säännöksissä olevilla käsitteillä on sama merkitys, vaikka niitä käytetään eri asiayhteyksissä.

38 Näin ollen käsitteellä ”liitännäiset liiketoimet” tarkoitetaan tiettyjä liiketoimia, jotka eivät kuulu veroverovelvollisen tavanomaiseen elinkeinotoimintaan.

39 Kyseisen erityisjärjestelmän asiayhteydessä liiketoimen luokitteluun verovelvollisen ”liitännäiseksi liiketoimeksi” ei vaadita kyseisen verovelvollisen liiketoiminnan osan yksilöimistä pääasialliseksi toiminnaksi eikä sen liittämistä johonkin muuhun mainitun verovelvollisen toimintaan. Tämä ilmaisu on katsottava itsenäiseksi käsitteeksi.

40 Pienten yritysten erityisjärjestelmällä tavoiteltu tavoite tukee tällaista arvonlisäverodirektiivin 288 artiklan ensimmäisen alakohdan 4 alakohdan tulkintaa. Unionin tuomioistuin on todennut tästä, että tässä järjestelmässä säädetään hallinnon yksinkertaistamistoimista, joiden tarkoituksena on vahvistaa pienyritysten perustamista, toimintaa ja kilpailukykyä sekä säilyttää verovalvontaan liittyvän hallinnollisen työn määrä järkevässä suhteessa odotettavissa olevien verotulojen vähäisyyteen. Kyseisellä järjestelmällä pyritään siten sekä pienyritysten että verohallintojen vapauttamiseen tällaisesta hallinnollisesta työstä (tuomio 26.10.2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, 63 ja 68 kohta ja tuomio 2.5.2019, Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, 37 kohta).

41 Tästä seuraa, että pienten yritysten erityisjärjestelmällä tavoitellun tavoitteen toteutumisen takaaminen ei edellytä, että tällaista hallinnollista työtä olisi tehtävä sellaisten liiketoimien takia, jotka eivät kuulu verovelvollisen tavanomaiseen elinkeinotoimintaan.

42 Arvonlisäverodirektiivin 174 artiklan 2 kohdassa olevista säännöksistä on palautettava mieleen, että unionin tuomioistuin on todennut, että liiketoimintaa ei voida pitää ”liitännäisenä” toimintana, jos se on erityisesti kyseisen yrityksen tavanomaisen verollisen elinkeinotoiminnan välitön, pysyvä ja välttämätön jatke (ks. vastaavasti tuomio 29.10.2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, 31 kohta).

43 Muissa kuin edellisessä tuomion kohdassa olevassa tilanteessa ratkaisevaa on se, suoritettiinko kiinteistöä koskeva liiketoimi verovelvollisen tavanomaisen elinkeinotoiminnan yhteydessä, minkä tutkiminen kuuluu veroviranomaisille ja mahdollisesti kansallisille tuomioistuimille.

44 Kansallisten veroviranomaisten ja tuomioistuinten on otettava huomioon niille esitetyt seikat ja erityisesti se, millainen kyseisen kiinteistön luonne on, mikä on kiinteistön hankkimiseen käytetyn rahoituksen alkuperä ja mihin kiinteistöä käytetään.

45 Pääasiassa kyseessä olevan tilanteen osalta ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että – kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 51 ja 52 kohdassa – yhtäältä pääasian valittajan pääasiallisena toimintana harjoittaman maksukyvyttömyysmenettelyiden selvittäjän toiminnan kotipaikka sijaitsee vuokratun kiinteistön, jonka yhteisomistaja hän, osoitteessa. Toisaalta pääasian valittaja on vuokrannut tämän kiinteistön, johon sisältyy toimistotiloja, oikeushenkilölle, jonka johtajana toimiva yhtiömies hän on. Lisäksi kyseisen oikeushenkilön kotipaikka on kyseisessä kiinteistössä, ja se harjoittaa samanluonteista toimintaa kuin pääasian valittaja. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava, osoittavatko nämä seikat, että kyseessä oleva vuokraus kuuluu verovelvollisen tavanomaiseen elinkeinotoimintaan.

46 Kaikista edellä olevista seikoista seuraa, että esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 288 artiklan ensimmäisen kohdan 4 alakohtaa on tulkittava siten, että verovelvollisen luonnollisen henkilön, jonka liiketoiminta koostuu useiden vapaiden ammattien harjoittamisesta ja kiinteistön vuokrauksesta, suorittama kiinteistön vuokraus ei ole tässä säännöksessä tarkoitettu ”liitännäinen liiketoimi”, jos tämä liiketoimi on suoritettu verovelvollisen tavanomaisen elinkeinotoiminnan yhteydessä.

Oikeudenkäyntikulut

47 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 22.12.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/162/EU, 288 artiklan ensimmäisen kohdan 4 alakohtaa on tulkittava siten, että verovelvollisen luonnollisen henkilön, jonka liiketoiminta koostuu useiden vapaiden ammattien harjoittamisesta ja kiinteistön vuokrauksesta, suorittama kiinteistön vuokraus ei ole tässä säännöksessä tarkoitettu ”liitännäinen liiketoimi”, jos tämä liiketoimi on suoritettu verovelvollisen tavanomaisen elinkeinotoiminnan yhteydessä.

Allekirjoitukset