JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2020. február 6.[1]

C-716/18. sz. ügy

CT
kontra
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1

(a Curtea de Apel Timișoara [temesvári fellebbviteli bíróság, Románia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – 2006/112 irányelv – A héairányelv 287. és 288. cikke – A kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozás – Adómentesség az árbevételre vonatkozó bizonyos árbevételi küszöbök el nem érése esetén – A mentességre vonatkozó ezen árbevételi küszöb kiszámítása több gazdasági tevékenység esetén – A beszámítandó nem »kiegészítő jellegű« »ingatlanügyletek« fogalma”

I. Bevezetés

1. A jelen eljárás az úgynevezett kisvállalkozásokra vonatkozó adómentességet érinti. Eszerint a tagállam az egy bizonyos összeg alatti éves árbevétellel rendelkező adóalanyokat mentesítheti a héa alól. Romániában ez az éves árbevétel 65 000 euró. Felmerül a kérdés, hogyan kell kiszámítani ezt az összeget, ha az adóalany különböző tevékenységeket folytat. A jelen ügyben az adóalany 2012-ben könyvvizsgálói, adóügyi tanácsadói és ügyvédi tanácsadói tevékenységből, felszámoló biztosi, írói tevékenységből és ingatlan bérbeadásából származó bevételeket szerzett.

2. Mivel Románia az ügyvédi tevékenységből származó bevételeket/ügyleteket nem veszi figyelembe e számítás során, a 65 000 eurós értékhatárt csak a bérbeadásra irányuló ügyletek figyelembevételével lépnék át. A héairányelv 288. cikke első bekezdésének 4. pontja azonban csak akkor veszi figyelembe az „ingatlanügyleteket” a számítás során, ha ezek nem „kiegészítő” jellegűek. A Bíróságnak most először van alkalma annak tisztázására, hogy az ingatlan-bérbeadás „ingatlanügyletnek” minősül-e, és hogy mikor kell jelentéktelen „kiegészítő [ügyletet]” feltételezni.

II. A jogi háttér

A. Az uniós jog

3. Az uniós jogi hátteret a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv[2] (a továbbiakban: héairányelv) 287. és 288. cikke határozza meg.

1 Eredeti nyelv: német.

2 HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323. o., 31. o.; a 2012-ben hatályos változat szerint.

4. A héairányelv 287. cikkének 18. pontja a következőket írja elő:

„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 EUR.”

5. A 2012. március 26-i tanácsi végrehajtási határozat[3] 1. cikke szerint a 2006/112 irányelv 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.

6. A héairányelv 288. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az ebben a szakaszban meghatározott szabályozás alkalmazásának alapjául szolgáló árbevétel az alábbi, 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 értékesítését azonban az árbevétel kiszámításakor figyelmen kívül kell hagyni.”

7. Ezenkívül az adólevonás felosztásával összefüggésben a 174. cikk (2) bekezdésében a következő szabályozás szerepel:

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

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.”

3 A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv 287. cikkétől eltérő különös intézkedés bevezetésének Románia számára történő engedélyezéséről szóló tanácsi végrehajtási határozat (2012/181/EU) – HL 2012. L 92., 26. o.

B. A román jog

8. A román jogban a megfelelő rendelkezések a később módosított és egységes szerkezetbe foglalt Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscalban (az adójogi törvénykönyvről szóló, 2003. december 22-i 571/2003. sz. törvény, a továbbiakban: adójogi törvénykönyv) találhatók. E tekintetben az adójogi törvénykönyv 152. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A 125[1. cikk] (2) bekezdésének a) pontja alapján Romániában székhellyel rendelkező azon adóalany, amelynek bevallott vagy elért éves árbevétele nem éri el a 65 000 eurós, […] azaz 220 000 RON-os határértéket, adómentességet […] kérhet a 126. cikk (1) bekezdésében meghatározott tevékenységek tekintetében […].

(2) Az (1) bekezdés alkalmazásának alapjául szolgáló árbevétel az alábbiak összértékéből tevődik össze: adó nélkül azon adóalanyok esetében, akik a héaalany-nyilvántartásból való törlésüket kérik: az adóalany által egy naptári év során végzett adóköteles vagy adott esetben, ha azokat nem kisvállalkozás folytatja, adóköteles termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások, az olyan gazdasági tevékenységből származó ügyletek, amelyek esetében úgy kell tekinteni, hogy a termékértékesítés/szolgáltatásnyújtás helye külföldön van, ha az adó levonható lenne abban az esetben, ha ezeket az ügyleteket Romániában valósították volna meg a 145. cikk (2) bekezdésének b) pontjával összhangban, a 141. cikk (2) bekezdésének a), b), e) és f) pontjában előírt, levonási joggal járó adómentes ügyletek, valamint levonási joggal nem járó adómentes ügyletek, amennyiben azok nem kiegészítő jellegűek a főtevékenységhez képest […]”

9. A 2012. július 4-i 670/2012. sz. kormányrendelet által módosított és egységes szerkezetbe foglalt Hotărârea Guvernului României nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (a román kormánynak az adójogi törvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény alkalmazási szabályainak megerősítéséről szóló, 2004. január 22-i 44/2004. sz. rendelete) 47. pontjának (3) bekezdésében a következő megállapítás szerepel:

„Egy ügylet a főtevékenységhez 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.”

III. A tényállás és az előzetes döntéshozatali eljárás

10. Ahogy már említettem, az alapeljárás felperese (a továbbiakban: felperes) egyetemi oktatói tevékenységén túl több szabadfoglalkozást is gyakorol, így többek között könyvvizsgálói, adóügyi szakértői, felszámoló biztosi és ügyvédi szakmát. Ezzel együtt alkalomszerűen szerzői jogból eredő bevételhez is jut.

11. A román szabályozás alapján a felperes egyetlen, az adóügyi és könyvvizsgálói szakmákat illetően előírt adónyilvántartási számmal rendelkezett „a számviteli és könyvvizsgálati, valamint az adóügyi szakértői tevékenységek” tekintetében. E szakmák gyakorlásához a felperes különböző székhelyeket jelölt meg. A felszámoló biztosi tevékenységének folytatására szolgáló egyéni irodájának székhelyeként egy a felperes tulajdonában álló ingatlan szerepel a nyilvántartásban.

12. 2007-től kezdve a felperes a fent említett ingatlan bérbeadásából származó bevételre tett szert. Az ingatlant a felperes azon gazdasági társaság részére adta bérbe, amelynek tagja és ügyvezetője. A társaság székhelye a bérelt ingatlanban található, és ebben az ingatlanban több más tevékenység mellett tanácsadási, könyvvizsgálói és számviteli, valamint adóügyi tanácsadói tevékenységet lát el. A tevékenység elsődleges tárgyaként az „üzletkötési és vezetési tanácsadásra irányuló tevékenységet" jelölték meg.

13. 2016-ban a felperest a megfizetendő héa tekintetében adóellenőrzés alá vonták a 2011. január 1. és 2016. június 30. közötti időszakra vonatkozóan. Ezen ellenőrzést követően az adóhatóság (Administrația Județeană a Finanțelor Publice, a továbbiakban: AJFP) megállapította, hogy 2012 folyamán a felperes átlépte a 220 000 román lej (RON) (65 000 euró) éves árbevételi küszöböt, amelyet a kisvállalkozásokra vonatkozó mentesség különös szabályozásának alkalmazása céljából állapítottak meg, és ily módon a felperesnek a héaalany-nyilvántartásba való felvételét kellett volna kérnie. Következésképpen az AJFP megállapította a felperes által megfizetendő héa összegét, amely 95 184 RON-nak felelt meg.

14. Az említett árbevétel megállapításához az AJFP figyelembe vette mind az adóügyi tanácsadói, a könyvvizsgálói és a felszámoló biztosi szabadfoglalkozás gyakorlásából és a szerzői jogokból eredő, mind pedig a közös tulajdonban álló ingatlan bérbeadásából származó bevételeket. A számítás során nem vették figyelembe az oktatói jövedelméből származó bevételeket és az ügyvédi tevékenységből származó bevételeket, amelyek különös adózási szabályozás hatálya alá tartoznak.

15. Az AJFP megállapította, hogy 2012-ben a felperes teljes bevételének 69%-a a felszámoló biztosi tevékenységéből, 17%-a az ingatlan bérbeadásából, 14%-a pedig a könyvvizsgálói és adóügyi tanácsadói tevékenységéből eredt. Következésképpen az AJFP úgy ítélte meg, hogy a felperesnek a szóban forgó évben folytatott főtevékenysége a felszámoló biztosi tevékenysége volt az ez utóbbiból származó bevételének a teljes gazdasági tevékenységéből eredő összbevételéhez viszonyított súlyára tekintettel; a hatóság továbbá úgy ítélte meg, hogy az ingatlan bérbeadását nem lehetett volna a tevékenységet „kiegészítő [ügyletnek]" minősíteni annak érdekében, hogy kizárják ezen ügyletet az említett évben elért árbevétel kiszámításánál.

16. Az adómegállapító határozattal szemben benyújtott előzetes közigazgatási kifogást a 2017. augusztus 22-i határozattal elutasították. Az ez utóbbival szemben a közigazgatási eljárásban benyújtott jogorvoslati kérelmet a Tribunalul Timiș (temesi törvényszék, Románia) a 2018. március 26-i ítéletével elutasította. A felperes fellebbezést nyújtott be ez utóbbi ítélettel szemben a kérdést előterjesztő bírósághoz. A Curtea de Apel Timișoara (temesvári fellebbviteli bíróság, Románia) felfüggesztette az eljárást, és az EUMSZ 267. cikk szerinti előzetes döntéshozatali eljárás útján a következő három kérdést terjesztette a Bíróság elé:

1. A szóban forgó jogvita körülményeihez hasonló körülmények között, amikor a természetes személy több szabadfoglalkozás gyakorlása útján, valamint ingatlan-bérbeadás 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 ügyletnek minősíthető-e, igenlő válasz esetén pedig e tevékenység mely szempontok alapján minősíthető főtevékenységnek, vagy úgy kell-e értelmezni a fent említett 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 [ügyletként]” jelöljék meg, ami azt eredményezi, hogy ez utóbbit ki kell 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 a tag és az ügyvezető minőségével rendelkezik, amelynek állandó székhelye a szóban forgó ingatlan, és amely a szóban forgó természetes személy szakmai tevékenységének jellegéhez hasonló jellegű szakmai tevékenységet folytat?

17. A Bíróság előtti eljárásban a felperes, Románia, valamint az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket.

IV. A jogkérdésről

18. A három kérdéssel, amelyek – ahogy Románia helyesen javasolja – együttesen megválaszolhatók, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt szeretné megtudni, hogyan kell értelmezni a héairányelv 288. cikke első bekezdésének 4. pontját. Konkrétan azt szeretné megtudni, hogyan kell megítélni azt, hogy olyan „ingatlanügyletekről” van-e szó, amelyek nem „kiegészítő jellegűek”.

19. Ez döntően a héairányelv 287. cikke szerinti adómentesség értelmétől és céljától függ (erről az A. pontban). E tekintetben tisztázni kell, hogy egy épület bérbeadása „ingatlanügyletnek” minősül-e (erről a B. pontban), és hogy milyen kritériumok alapján értékelhető ezen ügylet a héairányelv 288. cikke első bekezdésének 4. pontja értelmében vett „kiegészítő [ügyletnek]” (erről a C. pontban). Ha e kritériumok alkalmazásával a bérbeadás a konkrét esetben ilyen kiegészítő ügyletnek minősül (erről a D. pontban), akkor a kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint a felperes nem lépné át a héairányelv 287. cikke szerinti, mentességre vonatkozó árbevételi küszöböt.

20. Mivel azonban a Bíróságnak hasznos választ is kell adnia az alapul szolgáló jogvita megoldásához, a Bizottsággal egyetértve a következőkre kell rámutatni: Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint a kisvállalkozásokra vonatkozó mentességi küszöb kiszámítása során nem vették figyelembe az oktatói jövedelemből származó bevételeket és az ügyvédi tevékenységből származó bevételeket. Ennek oka nyilvánvalóan az, hogy ezek különös adózási szabályozás hatálya alá tartoznak.

21. A nem önálló (a jelen ügyben oktatói) tevékenységből származó bevételek figyelmen kívül hagyása héajogi szempontból érthető, mivel e tekintetben hiányoznak az adóköteles ügyletek. Mivel azonban az önálló ügyvédi tevékenység nem vitatottan a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében vett önálló gazdasági tevékenységnek minősül, ezek olyan adóköteles ügyletek, amelyeket főszabály szerint figyelembe kell venni a számítás során. E tekintetben nem releváns, hogy ezek az ügyletek más adózás hatálya alá tartoznak-e, vagy sem. Más lenne a helyzet, ha a felperes alkalmazott (azaz nem önálló) ügyvédként szerzett volna bevételt, illetve ha az árbevételt nem a felperes, hanem a társaság szerezte volna. Mivel az előzetes döntéshozatal iránti kérelem e tekintetben nem egyértelmű, a nemzeti bíróság feladata ennek vizsgálata.

A. A héairányelv 287. cikke szerinti adómentesség értelme és célja

22. Annak megítélhetősége céljából, hogy a felperes a bérbeadásra irányuló ügyletek ellenére még a héairányelv 287. cikke szerinti, úgynevezett kisvállalkozásokra vonatkozó adómentesség[4] hatálya alá tartozhat-e, először e különös adómentesség értelmét és célját kell megállapítani. Mivel ezen adómentesség nem objektív módon a tevékenység jellegéhez, hanem csak az árbevételi küszöbnek az adóalany általi személyes el nem éréséhez kapcsolódik, a héairányelv 287. cikke szubjektív adómentességet ír elő.

23. Ahogy a Bíróság már megállapította,[5] és ahogy más helyen kifejtettem,[6] e szubjektív adómentességet elsősorban az adminisztráció egyszerűsítése indokolja.

24. Ilyen korlát hiányában az adóhatóságnak minden olyan személyt, aki bármilyen csekély, a héairányelv 9. cikke értelmében vett gazdasági tevékenységet folytat, az első eurótól adóalanyként kellene kezelnie. Ez nemcsak az adóalany, hanem adóhatóság oldalán is olyan adminisztratív költségeket eredményezne, amellyel nem állna szemben megfelelő adóbevétel.[7] A csekély összegekre vonatkozó korlát célja a felügyelettel kapcsolatos e ráfordításnak és az adóhatóság ezzel összefüggő, megfelelő adóbevétel nélkül felmerülő költségeinek elkerülése. Ez megjelenik a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló hatodik tanácsi irányelvre vonatkozó 1973. évi bizottsági javaslatban is. Már ott kifejezetten figyelembe vették a tagállamok azon nehézségeit, hogy a rendes héaszabályokat a kisvállalkozásokra alkalmazzák.[8]

25. A kisebb vállalkozások ezzel járó előnyben részesítése, például a kezdő vállalkozások támogatása[9] e tekintetben inkább visszaható hatása, mintsem értelme és célja e rendelkezésnek. Ez éppen a héairányelv itt releváns 288. cikkében jelenik meg. Ez ugyanis tisztázza, hogy a héairányelv 287. cikkében szereplő, csekély összegekre vonatkozó korlát (amelyet a tagállamok határozhatnak meg), nem a vállalkozás nagyságát vagy a vállalkozás piaci jelenlétének addigi időtartamát, hanem csupán a várható adóbevétel nagyságát érinti.

26. Annak meghatározása szempontjából ugyanis, hogy úgynevezett kisvállalkozásról van-e szó, az irányadó árbevételbe csak az adóköteles ügyletek értéke (a héairányelv 288. cikke első bekezdésének 1. pontja) és néhány adómentes ügylet értéke (2–4. pont) tartozik bele. A többi adómentes ügylet, legyenek azok bármilyen nagy értékűek, nem zárnák ki a többi adóköteles ügylet adómentességét. Ez kiterjed például nagy kórházakra is, amennyiben azok csak csekély adóköteles ügyletet végeznek. Ezek az adóalanyok akkor is adómentesként kezelhetik ezen ügyleteket, ha a nagyságuk alapján az általános nyelvhasználat szerint aligha nevezhetők kisvállalkozásoknak, vagy a több éves piaci tevékenységük alapján nem nevezhetők kezdő vállalkozásoknak.

27. A rendelkezés belföldi vonatkozása is jelzi, hogy ezen adómentességnek nem célja a kezdő vállalkozások támogatása. Ezen adómentesség csak a belföldön adóköteles ügyleteket mentesíti az adó alól. Ezáltal a nagy értékű külföldi adóköteles ügyleteket és csak csekély értékű belföldi adóköteles ügyleteket végző nagy belföldi vállalkozások mindazonáltal az adómentesség hatálya alá tartoznak. Ezenkívül a héairányelv 287. cikkében foglalt rendelkezés nem adómentes összeget, hanem mentességi

4 Lásd a XII. cím 1. fejezetének címét (A kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozás).

5 2019. május 2-i Jarmuškienė ítélet (C-265/18, EU:C:2019:348, 37. pont, utolsó mondat); 2010. október 26-i Schmelz ítélet (C-97/09, EU:C:2010:632, 63. pont).

6 A Schmelz ügyre vonatkozó indítványom (C-97/09, EU:C:2010:354, 33. pont, utolsó mondat).

7 Így kifejezetten a 2019. május 2-i Jarmuškienė ítélet (C-265/18, EU:C:2019:348, 38. pont) is.

8 Lásd a 25. cikkre (kisvállalkozások) vonatkozó indokolást az 1973. június 20-i bizottsági javaslat (COM(73) 950 végleges) 27. oldalán.

9 Lásd erről: 2019. július 29-i B ítélet (egy használtautó-kereskedő árbevétele) (C-388/18, EU:C:2019:642, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2010. október 26-i Schmelz ítélet (C-97/09, EU:C:2010:632, 63. és 70. pont); a Schmelz ügyre vonatkozó indítványom (C-97/09, EU:C:2010:354, 33. és 54. pont).

küszöböt ír elő. A küszöbérték átlépésével az összes ügylet az első eurótól adókötelessé válik, miközben az adómentes összeg fennmaradna. Ez a „mindent vagy semmit” elv inkább alkalmatlan a kezdő vállalkozások támogatására, mivel a különösen sikeres kezdő vállalkozásokat hátrányban részesíti a kevésbé sikeres kezdő vállalkozásokkal szemben.

28. Következésképpen a héairányelv 287. cikke elsősorban az adminisztráció egyszerűsítését szolgálja a tagállamok javára.

B. Az „ingatlanügyletek” tényállási elem értelmezése

29. Ha a héairányelv 287. cikke csekély összegekre vonatkozó olyan rendelkezésnek minősül, amely az adminisztráció egyszerűsítése okából a kisebb értékű adóköteles ügyleteket mentesíti az adó alól, akkor e rendelkezést szigorúan kell értelmezni. A tág értelmezés nem egyeztethető össze a csekély összegekre vonatkozó rendelkezés jellegével.[10]

30. Ezenkívül a héairányelv 288. cikke első bekezdésének első pontja szerint a csekély összegekre vonatkozó korlát alkalmazása szempontjából az adóztatandó termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás ellenértékét figyelembe kell venni az árbevétel kiszámítása során. Ez a rendelkezés tehát kifejezetten leszögezi, hogy az *összes* adóköteles ügyletet figyelembe kell venni a számítás során.

31. Következésképpen a 2–4. pontban említett további beszámítandó összegek csak adómentes ügyletekre vonatkozhatnak. Ellenkező esetben nem lenne értelme a külön említésüknek. A héairányelv 288. cikke első bekezdésének 2. és 3. pontja kifejezetten is rögzíti a szóban forgó ügyletek adómentes jellegét.

32. Továbbá a 4. pontban szereplő „ingatlanügyletek” megfogalmazás alatt csak a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének j), k) és l) pontja szerinti adómentesség hatálya alá tartozó ingatlanügyleteket érthetik. Ennélfogva lényegtelen, hogy az uniós jogalkotó – eltérően a szintén a 4. pontban említett pénzügyi ügyletek esetétől – nem említi kifejezetten e rendelkezéseket.

33. Nem teljesen egyértelmű azonban, hogy az „ingatlanügyletek” fogalom alá csak az adómentes ingatlanértékesítés (a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének j) és k) pontja) tartozik-e, vagy az adómentes ingatlan-bérbeadás (a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontja) is. A szöveg inkább az előbbire utal, mivel a többi nyelvi változatot inkább ügyletekre vonatkoztatva fogalmazták meg (franciául „opérations immobilières”, angolul „real estate transactions”). Mindazonáltal e nyelvi változatok sem zárják ki azt, hogy az általános nyelvhasználat szerint az ingatlan-bérbeadás is e fogalom alá tartozhat.

34. E nyitott megfogalmazásra tekintettel a héairányelv 287. cikkének értelme és célja, tehát a kisvállalkozásokra vonatkozó szabályozás csekély összegekre vonatkozó jellege irányadó. Ennélfogva a héairányelv 287. cikke hatályának pontosítása céljából szükségesnek tartom a figyelembe veendő adómentes ingatlanügyletek fogalmának tág értelmezését és – a Bizottság álláspontjával egyezően – a bérbeadásra irányuló adómentes ügyletek figyelembevételét.

35. Következésképpen a felperes által végzett, bérbeadásra irányuló *adómentes* ügyletnek kellett fennállnia ahhoz, hogy felmerüljön egyáltalán a kiegészítő jellegű ügyletre vonatkozó kérdés. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből nem állapítható meg, és ennélfogva a nemzeti bíróságnak vizsgálnia kell, hogy a jelen ügyben is erről van-e szó.

10 2019. május 2-i Jarmuškienė ítélet (C-265/18, EU:C:2019:348, 27. pont), hasonlóképpen a Bíróság, amikor azt az álláspontot képviseli, hogy az általános szabálytól való minden eltérést vagy kivételt szigorúan kell értelmezni – lásd többek között: 2006. szeptember 28-i Bizottság kontra Ausztria ítélet (C-128/05, EU:C:2006:612, 22. pont).

C. A „kiegészítő [ügylet]” feltételei

36. Tisztázni kell továbbá a héairányelv 288. cikke első bekezdésének 4. pontja értelmében vett „kiegészítő [ügylet]” feltételeit. Az ott megjelölt adómentes ügyleteket csak akkor kell figyelembe venni a mentességi küszöb számítása során, ha azok nem kiegészítő jellegűek.

37. Ezáltal az irányelvet elfogadó jogalkotó biztosítja azt, hogy az e rendelkezésben említett, főszabály szerint adómentesen működő ágazatok (bankok, biztosítások és az ingatlanpiac) a mentességi küszöböt át nem lépő adóköteles ügyleteik tekintetében nem vehetik igénybe az úgynevezett kisvállalkozásokra vonatkozó mentességet. Ezen ágazatok esetében ugyanis az adómentes ügyletek nem kiegészítő ügyletek, hanem főügyletek.

38. A Bíróság eddig még nem döntött arról, hogy melyek a feltételei a kiegészítő ügylet fennállásának.

39. Mindazonáltal a héairányelv a levonási hányad kiszámításának kérdésével kapcsolatban a 174. cikk (2) bekezdésének b) és c) pontjában a „kiegészítő jellegű [ügylet]”[11] hasonló fogalmát alkalmazza. E tekintetben az adólevonás mértékéről van szó abban az esetben, ha adóköteles beszerzési ügyleteket adóköteles és adómentes értékesítési ügyletekhez is felhasználnak.

40. Ezzel kapcsolatban a Bíróság már megállapította,[12] hogy egy gazdasági tevékenység nem minősülhet kiegészítő jellegű ügyletnek, ha az a vállalkozás adóköteles tevékenységének közvetlen, állandó és szükséges részét képezi, vagy ha jelentős mértékben igénylik héaköteles termékek vagy szolgáltatások felhasználását.

41. Ez a negatív körülhatárolás a héairányelv 287. cikke szerinti adómentesség területére is alkalmazható. Ha ugyanis a vállalkozás adóköteles tevékenységének közvetlen, állandó és szükséges részéről van szó, akkor ez a tevékenység osztja a „főtevékenység” sorsát, és nem tekinthető kiegészítő jellegű ügyletnek és kiegészítő ügyletnek sem. Egyszerűen nincs objektív indoka ezen ügyletek külön kezelésének.

42. Egy, a héairányelv 174. cikkének (2) bekezdésével kapcsolatban hozott ítéletében a Bíróság ezenkívül azt is megállapította, hogy a szerzett bevételek mértéke arra utaló körülmény lehet, hogy ezen ügyletek nem minősülnek kiegészítő jellegű ügyletnek. Önmagában az a körülmény azonban, hogy az ezen ügyletekből származó bevételek magasabbak, mint az azon tevékenységből származó bevételek, amely az érintett vállalkozás tájékoztatása szerint e vállalkozás főtevékenységének minősül, nem elegendő ahhoz, hogy kizárja ezen ügyleteknek az e rendelkezés értelmében vett kiegészítő jellegű ügyleteknek való minősítését.[13]

43. Ez a megállapítás a héairányelv 174. cikkének (2) bekezdésére és a levonási hányadra helytálló lehet, az adminisztráció egyszerűsítése okából biztosított adómentességre (a csekély összegekre vonatkozó rendelkezésre) azonban nem. Az előbbi ugyanis az igénybe vett szolgáltatások előzetesen megfizetett adójának a nyújtott szolgáltatások szerinti felosztását érinti (ehhez szükséges a levonási hányad). Az utóbbi esetében azonban arról a kérdésről van szó, hogy mikor szűnik meg az adómentesség az olyan árbevételi küszöb átlépése miatt, amely pusztán csekély összegekre vonatkozó korlátnak (az értelméről és céljáról lásd a fenti 22. és azt követő pontokat) minősül.

11 A francia nyelvi változatban a két fogalom ráadásul azonos (charactère d’operations accessoires). Ugyanez érvényes a román nyelvi változat (operațiuni accesorii) esetében. A német (Nebenumsatz és Hilfsumsatz) és az angol (ancillary transactions és incidental transactions) nyelvi változat esetében azonban nem ez a helyzet.

12 2009. október 29-i NCC Construction Danmark ítélet (C-174/08, EU:C:2009:669, 31. pont) a 2004. április 29-i EDM ítéletre (C-77/01, EU:C:2004:243, 76. pont) és az 1996. július 11-i Régie dauphinoise ítéletre (C-306/94, EU:C:1996:290, 22. pont) való hivatkozással.

13 2004. április 29-i EDM ítélet (C-77/01, EU:C:2004:243, 77. pont).

44. Az ilyen adómentesség szempontjából a vélelmezett kiegészítő ügyletek mértéke meghatározó jelentőséggel bír. Ennélfogva az olyan adómentes ingatlanügyletek, amelyek például a mértékük alapján már a 287. cikk szerinti mentességi küszöböt átlépik, a hiányzó csekély mértékük miatt véleményem szerint soha nem lehetnek egy úgynevezett kisvállalkozás kiegészítő ügyletei.

45. Úgy tűnik számomra, hogy a héairányelv 288. cikke első bekezdésének 4. pontja mögött a következő elgondolás rejlik: Az adminisztráció egyszerűsítése okából adómentes vállalkozás adómentessége ne szűnjön meg olyan, a vállalkozásnak a létesítő okirat szerinti tulajdonképpeni tevékenységén kívül eső, többé-kevésbé alkalmi, különösen egyszeri adómentes ingatlanügyletek révén, amelyek nem befolyásolják az adóbevétel nagyságát.

46. Az 1973. évi bizottsági javaslatban az a megfogalmazás szerepel, hogy figyelmen kívül kell hagyni a „többé-kevésbé csak alkalmilag végzett olyan ügyleteket, amelyek az árbevételt egyik évről a másikra mesterségesen megnövelik”, és az olyan ügyleteket, „amelyek nem adnak valósághű képet a vállalkozás nagyságáról”. [14] Ezt megerősíti a héairányelv 288. cikkének második mondata. Ez kifejezetten kizárja a vállalkozás tárgyi eszközeinek értékesítését az árbevételi küszöb kiszámításából.

47. Ennek hátterét feltételezhetően annak megakadályozása képezi, hogy az adómentes adóalanyok (azaz az úgynevezett kisvállalkozások) egymás közötti viszonyában az ilyen „rendkívüli” ügyletek révén héajogi szempontból egyenlőtlen bánásmód (az egyik adóalany adómentes kisvállalkozás marad, a másik elveszti ezt a jogállást) keletkezzen.

48. Példa lehet a magánvagyon tartós bérbeadása. Ha a héairányelv 288. cikke első bekezdésének 4. pontja nem zárná ki a számításból ezt az ügyletet, akkor az egyik vállalkozásnak az egyéb aktív tevékenységéből származó valamennyi éves árbevétel után adóznia kellene. Ezzel szemben az olyan hasonló vállalkozás, amely nem ad bérbe ilyen magánvagyont, továbbra is hasznot húzhatna az adómentességből. A további vagyontárgyak használatával kapcsolatos többé-kevésbé alkalmi körülmény azonban nem befolyásolja az alapvetően fennálló „kisvállalkozás” jogállást az egymás közötti versenyben. Hiányzik az úgynevezett kisvállalkozás tulajdonképpeni gazdasági tevékenységéhez fűződő elégséges kapcsolat. Végeredményben a kiegészítő ügyletek feltételezése azonban értékelő minősítés kérdése. [15]

49. Véleményem szerint tehát csak olyan ügyletek tartoznak a kiegészítő ügylet fogalma alá, amelyek nem kapcsolódnak szorosan az adóalany (tulajdonképpeni) adóköteles tevékenységéhez. Ez a kapcsolat hiányzik, ha az ügyletek (1) a vállalkozásnak a létesítő okirat szerinti tulajdonképpeni tevékenységén kívül eső egyszeri, rendkívüli ügyleteknek minősülnek vagy (2) nem követelik meg javaknak és szolgáltatásoknak a vállalkozás keretében történő széles körű felhasználását, hanem ettől függetlenül vizsgálandók, és e tekintetben csekély jellegűek (elképzelhető lenne például – lásd a 44. pontot – a magánvagyon csekély mértékű bérbeadása).

D. A konkrét ügyre történő alkalmazásról

50. A konkrét ügyben ennélfogva azt kell tisztázni, hogy azon ingatlan bérbeadása, amelyben a felperes felszámoló biztosként gazdasági tevékenységet folytat, nem kapcsolódik-e szorosan a felperes tulajdonképpeni adóköteles tevékenységéhez.

51. Ez számomra kétségesnek tűnik. A jelen ügyben az ingatlan bérbeadása nem alkalmi jellegű és nem is független a felperes tulajdonképpeni adóköteles (tanácsadási) tevékenységétől. Egyfelől a felperes maga használja az ingatlant az adóköteles felszámoló biztosi tevékenysége székhelyeként. Ennélfogva nem a vállalkozási tevékenységtől független bérbeadásról van szó.

14 A 25. cikkre (kisvállalkozások) vonatkozó indokolás az 1973. június 20-i bizottsági javaslat (COM(73) 950 végleges) 29. oldalán.

15 Így már Stadie, H. in: Rau/Dürrwächter, *UStG*, 19. §, 112. megjegyzés (Jelenlegi változat: 183. módosítás – 2019. július).

52. Másfelől a felperes – a kérdést előterjesztő bíróság szerint – egy olyan társaságnak adja bérbe az ingatlant, amelynek tagja és ügyvezetője, és amelynél ő maga is tanácsadási tevékenységet folytat. Ez nem minősül olyan egyszeri ügyletnek, amely nem torzíthatja az éves árbevétel kiszámítását (erről a fenti 45. pont). Valójában szoros kapcsolat (erről a fenti 48. pont) áll fenn a felperes tulajdonképpeni adóköteles (tanácsadási) tevékenységével.

53. A felperes tulajdonképpeni gazdasági tevékenységén (tanácsadás) kívül eső csekély értékű tevékenységről a jelen ügyben tehát – a Bizottság és Románia álláspontjával egyezően – a szoros tárgyi és személyi kapcsolódás alapján bizonyára nem beszélhetünk.

54. A Bíróság azonban elsődlegesen az uniós jog értelmezése tekintetében illetékes. A fent ismertetett értelmezési elvek alkalmazása és az azzal kapcsolatos értékelő minősítés olyan feladat, amelyet a kérdést előterjesztő bíróságnak kell elvégeznie.

V. Végkövetkeztetés

55. Azt javasolom tehát a Bíróságnak, hogy a Curtea de Apel Timişoara (temesvári fellebbviteli bíróság, Románia) előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseire a következő választ adja:

A kiegészítő jellegű ingatlanügyletek fogalma alá tartozik a 2006/112/EK irányelv 135. cikke (1) bekezdésének j), k) és l) pontja értelmében vett valamennyi olyan adómentes ügylet, amely nem áll szoros kapcsolatban a vállalkozás (tulajdonképpeni) adóköteles tevékenységével, és amely csekély jellegű, azaz maga nem lépi át a mentességi küszöböt. A szoros kapcsolat hiányzik, ha ezen ügyletek a vállalkozásnak a létesítő okirat szerinti tulajdonképpeni tevékenységén kívül eső egyszeri ügyleteknek minősülnek, vagy nem követelik meg javaknak és szolgáltatásoknak a vállalkozás keretében történő széles körű felhasználását.