Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
6 päivänä helmikuuta 2020 [1]

Asia C-716/18

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

(Ennakkoratkaisupyyntö – Curtea de Apel Timișoara (Timișoaran ylioikeus (Romania))

Ennakkoratkaisupyyntö – Direktiivi 2006/112/EY – Arvonlisäverodirektiivin 287 ja 288 artikla – Pienten yritysten erityisjärjestelmä – Verosta vapauttaminen, kun tietyt liikevaihtorajat eivät ylity – Tällaisen liikevaihdon arvon laskeminen, kun taloudellisia toimintoja on useita – Huomioon otettavat ”kiinteistöjä koskevat liiketoimet”, jotka eivät ole ”luonteeltaan liitännäisiä”

I Johdanto

1. Nyt käsiteltävä asia koskee periaatetta, jonka nojalla pienet yritykset voidaan vapauttaa verosta. Kyseisen periaatteen mukaan jäsenvaltio voi vapauttaa arvonlisäverosta verovelvolliset, joiden vuosittainen liikevaihto ei ylitä tiettyä määrää. Romaniassa tämä määrä on 65 000 euroa. On kuitenkin epäselvää, miten tämä määrä on laskettava, kun verovelvollinen harjoittaa useita toimintoja. Nyt käsiteltävässä asiassa verovelvollinen sai vuonna 2012 tuloja neuvontapalveluista tilintarkastajana, veroneuvojana ja asianajajana sekä maksukyvyttömyysmenettelyjen selvittäjänä ja kirjailijana, minkä lisäksi hän sai tuloja myös kiinteistön vuokraamisesta.

2. Koska Romaniassa laskelmaan ei sisällytetä asianajotoiminnasta saatavaa tuloa/liikevaihtoa, 65 000 euron raja ylittyy ainoastaan, jos määrään sisällytetään vuokrauksesta saatu liikevaihto. Arvonlisäverodirektiivin 288 artiklan ensimmäisen kohdan 4 alakohdan mukaan ”kiinteistöjä koskevat liiketoimet” sisällytetään laskelmaan vain, jos kyseiset liiketoimet eivät ole ”luonteeltaan liitännäisiä”. Unionin tuomioistuin saa nyt ensimmäisen kerran tilaisuuden selventää, onko kiinteän omaisuuden vuokrausta pidettävä ”kiinteistöjä koskevana liiketoimena”, ja milloin on katsottava, että kyse on ”luonteeltaan liitännäisestä” liiketoimesta, jota ei sisällytetä laskelmaan.

1 Alkuperäinen kieli: saksa.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

3. Unionin oikeuden kehyksen muodostavat yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 287 ja 288 artikla. [2]

4. Arvonlisäverodirektiivin 287 artiklan 18 alakohdassa 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;

– –”

5. Poiketen siitä, mitä direktiivin arvonlisädirektiivin 287 artiklan 18 alakohdassa säädetään, Romanialla on 26.3.2012 annetun neuvoston täytäntöönpanopäätöksen [3] 1 artiklan nojalla 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.

6. 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.”

2 EUVL 2006, L 347, s. 1; sellaisena kuin se oli voimassa vuonna 2012.

3 Luvan antamisesta Romanialle ottaa käyttöön yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY 287 artiklasta poikkeava erityistoimenpide annettu neuvoston täytäntöönpanopäätös 2012/181/EU (EUVL 2012, L 92, s. 26).

7. Vähennyksen jakautumisesta säädetään lisäksi 174 artiklan 2 kohdassa seuraavaa:

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

– –

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.”

B Romanian oikeus

8. Romanian oikeudessa asiaa koskevat säännökset sisältyvät verokoodeksista 22.12.2003 annettuun lakiin laki nro 571 (Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal), sellaisena kuin se on myöhemmin muutettuna ja täydennettynä (jäljempänä verokoodeksista annettu laki). Verokoodeksista annetun lain 152 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Verovelvollinen, joka on sijoittautunut Romaniaan 125[1] §:n 2 momentin a kohdassa tarkoitetulla tavalla ja jonka vuotuinen ilmoitettu tai toteutunut liikevaihto on alle kynnysarvon, joka on 65 000 euroa – – eli 220 000 Romanian leuta (RON), voi hakea verovapautusta – – 126 §:n 1 momentissa tarkoitettujen liiketoimien osalta – –

(2) Liikevaihto, jota käytetään viitearvona 1 momenttia sovellettaessa, muodostuu verovelvollisten, jotka pyytävät, että heidät poistetaan arvonlisäverovelvollisia koskevasta rekisteristä, tapauksessa verottomasta kokonaismäärästä, jossa otetaan huomioon verovelvollisen verovuonna toteuttamat tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset, jotka ovat veronalaisia tai tietyissä tapauksissa olisivat veronalaisia, jos niitä ei olisi toteuttanut pieni yritys; liiketoimet, joihin liittyvät tavarat on luovutettu tai palvelut on suoritettu ulkomailla, jos vero voitaisiin vähentää, jos mainitut liiketoimet olisi toteutettu Romaniassa 145 §:n 2 momentin b kohdassa tarkoitetulla tavalla, ja 141 §:n 2 momentin a, b, e ja f kohdassa säädetyt verovapaat liiketoimet, joihin liittyy veron vähennysoikeus, ja verovapaat liiketoimet, joihin ei liity vähennysoikeutta, jos nämä liiketoimet eivät ole pääasialliseen toimintaan nähden liitännäisiä – –”

9. Verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 täytäntöönpanoa koskevien sääntöjen hyväksymisestä 22.1.2004 annetun Romanian hallituksen asetuksen nro 44 (Hotărârea Guvernului României nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal), sellaisena kuin se on muutettuna ja täydennettynä 4.7.2012 annetulla asetuksella nro 670, 47 §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”Liiketoimi on pääasiallisen toiminnan liitännäistoimi, jos seuraavat kumulatiiviset edellytykset täyttyvät:

a. kyseisen toiminnan toteuttaminen edellyttää vähäisiä henkilöstöresursseja ja teknisiä resursseja,

b. liiketoimi ei liity suoraan verovelvollisen pääasialliseen toimintaan, ja

c. liiketoimea varten toteutetut hankinnat ja liiketoimen osalta vähennettävä vero ovat määrältään vähäisiä.”

III Tosiseikat ja ennakkoratkaisumenettely

10. Kuten edellä jo todettiin, pääasian kantaja (jäljempänä kantaja) toimii paitsi yliopisto-opettajana myös itsenäisenä ammatinharjoittajana tilintarkastajan, veroneuvojan, maksukyvyttömyysmenettelyjen selvittäjän ja asianajajan toimessa. Lisäksi hän saa toisinaan tekijänoikeuskorvauksia.

11. Kantaja sai Romanian lainsäädännön mukaisesti yhden ainoan verotunnuksen ”kirjanpito- ja tilintarkastustoimintaa sekä veroneuvojan toimintaa” varten; tämä vastaa veroneuvojan ja tilintarkastajan ammatteja. Kantaja ilmoitti näiden ammattien harjoittamiselle useita toimipaikkoja. Kantajan toimisto, jossa hän toimii maksukyvyttömyysmenettelyjen selvittäjänä, on rekisteröity hänen omistamansa kiinteistön osoitteeseen.

12. Kantaja on saanut vuodesta 2007 lukien tuloja kyseisen kiinteistön vuokrauksesta. Kiinteistö on vuokrattu yhtiölle, jonka osakas ja toimitusjohtaja kantaja on. Kyseisen yhtiön kotipaikaksi on rekisteröity vuokrattu kiinteistö, ja se harjoittaa siellä muun muassa konsultointia, kirjanpito- ja tilintarkastustoimintaa sekä veroneuvontaa. Toiminnan pääasialliseksi tarkoitukseksi on ilmoitettu ”liiketoimintaan ja liikkeenjohtoon liittyvä neuvonta”.

13. Vuonna 2016 kantajan osalta tehtiin verotarkastus, joka koski 1.1.2011 ja 30.6.2016 väliseltä ajanjaksolta maksettavaa arvonlisäveroa. Administrația Județeană a Finanțelor Publice (verohallinto, jäljempänä AJFP) totesi kyseisen tarkastuksen jälkeen, että kantaja oli vuonna 2012 ylittänyt pienten yritysten verovapautusta koskevan erityisjärjestelmän soveltamista varten vahvistetun 220 000 leun (65 000 euron) suuruisen liikevaihdon raja-arvon, joten kantajan olisi pitänyt rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi. AJFP vahvisti näin ollen kantajan maksettavaksi tulevan arvonlisäveron määräksi 95 184 leuta.

14. AJFP otti mainittua liikevaihtoa määrittäessään huomioon sekä tulot, jotka olivat peräisin vapaiden ammattien harjoittamisesta veroneuvojana, tilintarkastajana ja maksukyvyttömyysmenettelyjen selvittäjänä, että tekijänoikeuskorvauksista ja yhteisomistuksessa olevan kiinteistön vuokrauksesta peräisin olevat tulot. Tässä laskelmassa ei otettu huomioon yliopisto-opetuksesta saatua palkkaa eikä asianajotoiminnasta peräisin olevia tuloja, joihin sovelletaan erityisiä verotusjärjestelmiä.

15. AJFP totesi, että vuonna 2012 kantajan kaikista tuloista 69 prosenttia oli saatu maksukyvyttömyysmenettelyjen selvittäjän toiminnasta, 17 prosenttia kiinteistön vuokrauksesta ja 14 prosenttia veroneuvojan ja tilintarkastajan toiminnasta. AJFP katsoi näin ollen, että kantajan pääasiallisena toimintana kyseisenä vuonna oli maksukyvyttömyysmenettelyjen selvittäjän toiminta, kun otetaan huomioon siitä saatujen tulojen määrä verrattuna koko liiketoiminnasta peräisin oleviin kaikkiin tuloihin; lisäksi se totesi, että kiinteistön vuokrauksen ei voitu katsoa olevan mainitun toiminnan liitännäistoimi, joka voitaisiin jättää mainitulta vuodelta laskettavan liikevaihdon ulkopuolelle.

16. Verotuspäätöksestä tehty oikaisuvaatimus hylättiin 22.8.2017 annetulla päätöksellä. Tribunalul Timiș (Timișin alioikeus, Romania) hylkäsi tästä viimeksi mainitusta päätöksestä nostetun kanteen 26.3.2018 antamallaan tuomiolla. Valittaja haki ennakkoratkaisua pyytäneeltä tuomioistuimelta muutosta viimeksi mainittuun ratkaisuun. Curtea de Apel Timișoara (Timișoaran ylioikeus, Romania) lykkäsi asian käsittelyä ja esitti unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan mukaisessa ennakkoratkaisumenettelyssä seuraavat kolme kysymystä:

”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, arvonlisäverodirektiivin 288 artiklan ensimmäisen kohdan 4 alakohdan säännöksissä, että on yksilöitävä yksi tietty ammattitoiminta, joka on pääasiallista toimintaa, selvitettäessä, voidaanko vuokrauksen katsoa olevan pääasiallisen toiminnan liitännäistoimi, ja mikäli tähän on vastattava myöntävästi, minkä edellytysten perusteella mainittu

pääasiallinen toiminta on yksilöitävä, vai onko edellä mainittuja säännöksiä tulkittava siten, että niiden mukaan ammatillisen toiminnan kokonaisuus, jonka avulla luonnollinen henkilö harjoittaa liiketoimintaa, 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, arvonlisäverodirektiivin 288 artiklan ensimmäisen kohdan 4 alakohdan säännösten nojalla sallittua katsoa, että vuokraustoimi on liitännäistoimi, 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 vuokraustoimea liitännäistoimeksi merkitystä sillä seikalla, että kyseinen vuokraustoimi on toteutettu sellaisen kolmannen tahon – oikeushenkilö, jonka osakas ja johtaja mainittu luonnollinen henkilö on – hyväksi, jonka kiinteä toimipaikka on kyseisessä kiinteistössä ja joka harjoittaa samanluonteista ammatillista toimintaa kuin kyseinen luonnollinen henkilö?”

17. Kantaja, Romania ja Euroopan komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia ennakkoratkaisumenettelyssä.

IV Oikeudellinen arviointi

18. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kolmella kysymyksellään, joihin – kuten Romania perustellusti ehdottaa – voidaan vastata yhdessä, miten arvonlisäverodirektiivin 288 artiklan ensimmäisen kohdan 4 alakohtaa on tulkittava. Se kysyy, miten on arvioitava sitä, onko kyse ”kiinteistöjä koskevista liiketoimista”, jotka eivät ole ”luonteeltaan liitännäisiä”.

19. Tämän kannalta ratkaiseva merkitys on arvonlisäverodirektiivin 287 artiklassa säädetyn verovapautuksen tarkoituksella (tästä A kohta). Tällöin on määritettävä, onko kiinteistön vuokraus ”kiinteistöjä koskeva liiketoimi” (tästä B kohta) ja mitkä ovat ne arviointiperusteet, joiden nojalla sitä on pidettävä arvonlisäverodirektiivin 288 artiklan ensimmäisen kohdan 4 alakohdassa tarkoitettuna liitännäistoimena (tästä C kohta). Jos näitä arviointiperusteita sovellettaessa vuokrausta on pidettävä käsiteltävässä asiassa tällaisena liitännäistoimena (tästä D kohta), ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsityksen mukaan kantaja ei ylitä arvonlisäverodirektiivin 287 artiklassa vapautukselle asetettua liikevaihtorajaa.

20. Koska unionin tuomioistuimen tarkoituksena on antaa ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle hyödyllinen vastaus asian taustalla olevan riidan ratkaisemiseksi, on korostettava komission tavoin seuraavaa: Ennakkoratkaisupyynnön mukaan pienyrityksen verovapautuksen raja-arvoa koskevassa laskelmassa ei otettu huomioon yliopisto-opettajan työstä saatua palkkaa eikä asianajotoiminnasta saatuja tuloja. Tämä johtuu nähtävästi siitä, että niihin sovelletaan erityisiä verotusjärjestelmiä.

21. Palkkatyöstä (tässä tapauksessa yliopisto-opetuksesta) saatujen tulojen jättäminen laskelman ulkopuolelle on arvonlisäverolainsäädännön perusteella ymmärrettävää, koska tältä osin ei ole toteutettu veronalaisia liiketoimia. Koska itsenäisenä asianajajana toimiminen on kiistatta arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua itsenäistä liiketoimintaa, tällaiset liiketoimet ovat veronalaisia, ja ne sisällytetään lähtökohtaisesti laskelmaan. Sillä, kannetaanko näistä liiketoimista muuta veroa, ei ole merkitystä. Tilanne olisi toinen, jos kantaja olisi saanut palkkatuloja asianajajana (eli epäitsenäisestä ansiotyöstä) eli jos liiketoimet olisi toteuttanut hänen sijastaan yritys. Koska ennakkoratkaisupyyntö ei ole tältä osin yksiselitteinen, kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa asia.

A Arvonlisäverodirektiivin 287 artiklassa säädetyn verovapautuksen tarkoitus

22. Jotta voidaan arvioida, voiko kantaja vuokraustoiminnasta saatavasta liikevaihdosta huolimatta kuulua arvonlisäverodirektiivin 287 artiklassa säädetyn pienyritysten [4] verovapautuksen piiriin, on aluksi tutkittava tämän erityisen verovapautuksen tarkoitusta. Koska verovapautus ei perustu objektiivisesti toiminnan luonteeseen vaan ainoastaan siihen, ettei verovelvollisen liikevaihto ylitä tiettyä rajaa, arvonlisäverodirektiivin 287 artiklassa kyse on subjektiivisesta vapautuksesta.

23. Kuten unionin tuomioistuin on jo todennut [5] ja kuten olen muistuttanut toisessa yhteydessä, [6] tämän subjektiivisen verovapautuksen tarkoituksena on ensisijaisesti hallinnon yksinkertaistaminen.

24. Ilman tällaista raja-arvoa verohallinnon pitäisi kohdella verovelvollisena jo ensimmäisestä eurosta lähtien jokaista arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa tarkoitettua vähäistäkin liiketoimintaa harjoittavaa henkilöä. Tästä aiheutuisi paitsi verovelvolliselle myös verohallinnolle hallintokuluja, joita ei voitaisi kattaa vastaavilla verotuloilla. [7] Vähäisen liiketoiminnan rajalla on tarkoitus välttää tällaisia valvontaan liittyviä rasitteita ja taloushallintokuluja, joihin ei liity vastaavia verotuloja. Tämä ilmenee myös komission ehdotuksesta neuvoston kuudenneksi direktiiviksi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta vuodelta 1973. Jo siinä viitattiin nimenomaisesti jäsenvaltioiden vaikeuksiin soveltaa tavanomaisia arvonlisäverojärjestelmiä pieniin yrityksiin. [8]

25. Tähän liittyvä pienyritysten suosiminen, esimerkiksi tukemalla aloittavia yrityksiä, [9] on pikemminkin tämän järjestelmän heijastevaikutus kuin sen tarkoitus. Tämä korostuu sovellettaessa nyt käsiteltävässä asiassa merkityksellistä arvonlisäverodirektiivin 288 artiklaa. Siinä nimittäin selvennetään, että arvonlisäverodirektiivin 287 artiklassa säädetty vähäisen liiketoiminnan raja (jonka jäsenvaltiot voivat määrittää) ei liity yrityksen kokoon tai markkinoilla olon siihenastiseen kestoon vaan ainoastaan odotettavissa olevien verotulojen määrään.

26. Liikevaihtoon, jonka perusteella määritetään, onko kyse pienyrityksestä, sisällytetään nimittäin ainoastaan verolliset liiketoimet (arvonlisäverodirektiivin 288 artiklan ensimmäisen kohdan 1 alakohta) ja jotkin verosta vapautetut yrityksen liiketoimet (2–4 alakohta). Muiden verosta vapautettujen liiketoimien arvo voi olla suurempi, eivätkä ne estä muiden verollisten liiketoimien vapauttamista verosta. Järjestelmän piiriin kuuluvat esimerkiksi myös suuret sairaalat, mikäli ne suorittavat vain vähäisiä verollisia liiketoimia. Nämä verovelvolliset voivat tällöin kohdella myös tällaisia liiketoimia verottomina, vaikka niitä ei kokonsa perusteella pidettäisi yleiskielessä pienyrityksinä tai aloittavina yrityksinä, koska ne ovat toimineet markkinoilla useita vuosia.

27. Myös säännöksen kansallinen liittymä osoittaa, ettei verovapautuksella ole tarkoitus tukea aloittavia yrityksiä. Sillä vapautetaan verosta ainoastaan kotimaassa veronalaiset liiketoimet. Näin ollen suuret kotimaiset yritykset, joilla on paljon verollisia liiketoimia ulkomailla ja vain vähäisiä verollisia liiketoimia kotimaassa, kuuluvat silti verovapautuksen soveltamisalaan. Lisäksi arvonlisäverodirektiivin 287 artiklassa säädetyssä järjestelmässä ei säädetä vapaaosasta vaan verovapautuksen raja-arvosta. Jos raja-arvo ylittyy, kaikki liiketoimet ensimmäisestä eurosta alkaen tulevat verollisiksi, kun taas vapaaosa pysyisi samana. Tämä kaikki tai ei mitään -periaate ei ole omiaan edistämään aloittavien yritysten toimintaa, koska sillä asetetaan erityisen hyvin menestyvät aloittavat yritykset huonompaan asemaan huonommin menestyviin aloittaviin yrityksiin nähden.

4 Ks. XII osaston 1 luvun otsikko (Pienten yritysten erityisjärjestelmät).

5 Tuomio 2.5.2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, 37 kohdan loppuosa) ja tuomio 26.10.2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, 63 kohta).

6 Ks. ratkaisuehdotukseni Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, 33 kohdan loppuosa).

7 Näin nimenomaisesti myös tuomio 2.5.2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, 38 kohta).

8 Ks. komission 20.6.1973 tekemän ehdotuksen (KOM(73) 950 lopullinen) sivulla 27 esitetyt 25 artiklaa (pienet yritykset) koskevat perustelut.

9 Ks. tästä tuomio 29.7.2019, B (käytettyjen ajoneuvojen myyjän liikevaihto) (C-388/18, EU:C:2019:642, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen); tuomio 26.10.2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, 63 ja 70 kohta) ja ratkaisuehdotukseni Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, 33 ja 54 kohta).

28. Näin ollen arvonlisäverodirektiivin 287 artiklan pääasiallisena tarkoituksena on jäsenvaltioiden hallinnon keventäminen.

B Edellytyksen ”kiinteistöjä koskevat liiketoimet” tulkinta

29. Jos arvonlisäverodirektiivin 287 artikla on vähäistä liiketoimintaa koskeva säännös, jolla pienet verolliset liiketoimet vapautetaan verosta hallinnon yksinkertaistamiseksi, sitä on tulkittava suppeasti. Laaja tulkinta ei sovi yhteen vähäistä liiketoimintaa koskevan säännöksen kanssa. [10]

30. Arvonlisäverodirektiivin 288 artiklan ensimmäisen kohdan 1 alakohdassa säädetään lisäksi, että vähäisen liiketoiminnan raja-arvoa sovellettaessa liikevaihto koostuu tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten arvosta siltä osin kuin niitä on verotettava. Kyseisessä säännöksessä täsmennetään näin ollen nimenomaisesti, että *kaikki* verolliset liiketoimet on sisällytettävä laskelmaan.

31. Näin ollen muut 2–4 alakohdassa mainitut huomioon otettavat arvot voivat koskea ainoastaan verosta vapautettuja liiketoimia. Muussa tapauksessa niiden mainitsemisessa erikseen ei olisi järkeä. Arvonlisäverodirektiivin 288 artiklan ensimmäisen kohdan 2 ja 3 alakohdassa vahvistetaan nimenomaisesti, että kyseiset liiketoimet ovat verosta vapautettuja.

32. Myös saman kohdan 4 alakohdassa olevalla ilmaisulla ”kiinteistöjä koskevat liiketoimet” voidaan tarkoittaa ainoastaan arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan j, k ja l alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaan kuuluvia kiinteistöjä koskevia liiketoimia. Sillä, että unionin lainsäätäjä ei mainitse nimenomaisesti näitä säännöksiä, toisin kuin myös 4 alakohdassa tarkoitettujen rahoitusliiketoimien yhteydessä, ei siis ole merkitystä.

33. Ei ole kuitenkaan täysin yksiselitteistä, kattaako käsite ”kiinteistöjä koskevat liiketoimet” ainoastaan verosta vapautetun kiinteän omaisuuden luovutuksen (arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan j ja k alakohta) vaiko myös verosta vapautetun kiinteän omaisuuden vuokrauksen (arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan l alakohta). Sanamuoto viittaa enemmänkin ensimmäiseen vaihtoehtoon, sillä muissa kieliversioissa puhutaan pikemminkin kaupasta tai transaktioista (ranskaksi ”opérations immobilières”, englanniksi ”real estate transactions”). Myöskään näissä kieliversioissa ei kuitenkaan suljeta pois sitä, että tällä voitaisiin tarkoittaa yleiskielessä myös kiinteän omaisuuden vuokrausta.

34. Kun otetaan huomioon tämä väljä sanamuoto, ratkaiseva merkitys on arvonlisäverodirektiivin 287 artiklan tarkoituksella eli pienten yritysten erityisjärjestelmän de minimis -luonteella. Näin ollen katson, että arvonlisäverodirektiivin 287 artiklan soveltamisalan rajaamiseksi huomioon otettavien verosta vapautettujen kiinteistöjä koskevien liiketoimien käsitettä on tulkittava laajasti ja – yhdenmukaisesti komission käsityksen kanssa – sen piiriin on sisällytettävä myös verosta vapautettu vuokraustoiminta.

35. Näin ollen kyseessä on täytynyt olla kantajan harjoittama *verosta vapautettu* vuokraustoiminta, jotta ylipäätään herää kysymys siitä, onko liiketoimi luonteeltaan liitännäinen. Ennakkoratkaisupyynnöstä ei ilmene, oliko tilanne tämä, ja siksi kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa asia.

10 Tuomio 2.5.2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, 27 kohta); unionin tuomioistuimen mukaan poikkeusta yleisestä järjestelmästä on tulkittava suppeasti – ks. mm. tuomio 28.9.2006, komissio v. Itävalta (C-128/05, EU:C:2006:612, 22 kohta).

C ”Liitännäistä liiketoimea” koskevat edellytykset

36. On myös selvennettävä arvonlisäverodirektiivin 288 artiklan ensimmäisen kohdan 4 alakohdassa tarkoitetun liitännäisen liiketoimen muita edellytyksiä. Siinä mainitut verosta vapautetut liiketoimet on otettava huomioon viitearvona käytettävän liikevaihdon laskennassa ainoastaan, jos ne eivät ole liitännäisiä.

37. Lainsäätäjä varmistaa tällä, että säännöksen soveltamisalaan kuuluvat lähtökohtaisesti verosta vapautetut toimialat (pankit, vakuutuslaitokset ja kiinteistöala) eivät voi hyödyntää pienten yritysten verovapautusta verovapautuksen raja-arvon alittavien verollisten liiketoimiensa osalta. Näillä aloilla verosta vapautetut liiketoimet eivät nimittäin ole liitännäisiä liiketoimia vaan pääasiallisia liiketoimia.

38. Unionin tuomioistuin ei ole tähän mennessä lausunut siitä, mitkä ovat liitännäistä liiketoimea koskevat edellytykset.

39. Arvonlisäverodirektiivin 174 artiklan 2 kohdan b ja c alakohdassa vähennyksen suhdelukua laskettaessa käytetään kuitenkin vastaavanlaista käsitettä ”Hilfsumsatz” (liitännäiset liiketoimet).[11] Siinä kyse on vähennyksen määrän määrittämisestä silloin, kun ostovaiheen verollisia liiketoimia käytetään sekä verollisten että verosta vapautettujen myyntivaiheen liiketoimiin.

40. Tältä osin on unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä jo todettu,[12] että taloudellista toimintaa ei voida pitää liitännäisenä toimintana, jos se on yrityksen verollisen liiketoiminnan välitön, pysyvä ja välttämätön jatke tai jos siinä käytetään merkittävästi arvonlisäverollisia tavaroita tai palveluja.

41. Tätä negatiivista rajoitusta voidaan soveltaa myös arvonlisäverodirektiivin 287 artiklassa säädetyn verovapautuksen alalla. Kun kyse on yrityksen verollisen liiketoiminnan välittömästä, pysyvästä ja välttämättömästä jatkeesta, tätä toimintaa on kohdeltava samoin kuin ”pääasiallista toimintaa”, eikä sitä voida enää pitää liitännäisenä liiketoimena. Näiden toimien erilaiseen kohteluun ei ole yksinkertaisesti perusteltua syytä.

42. Lisäksi arvonlisäverodirektiivin 174 artiklan 2 kohtaa koskevassa tuomiossa on todettu, että liiketoimien tuottamien tulojen suuruus voi olla osoitus siitä, että näitä liiketoimia ei ole pidettävä liitännäisinä. Kuitenkaan se, että tällaisista liiketoimista saatavien tulojen määrä ylittää kyseisen yrityksen pääasialliseksi toiminnaksi ilmoitetusta toiminnasta saatavien tulojen määrän, ei voi yksinään estää pitämästä näitä rahoitusliiketoimia ”liitännäisinä liiketoimina” kyseisessä säännöksessä tarkoitetussa mielessä.[13]

43. Tämä toteamus voi päteä arvonlisäverodirektiivin 174 artiklan 2 kohdan ja vähennyksen suhdeluvun tapauksessa, mutta se ei päde hallinnon yksinkertaistamistarpeeseen perustuvan verovapautuksen tapauksessa (vähäistä liikevaihtoa koskeva järjestelmä). Ensin mainittu koskee nimittäin ostoihin sisältyvän maksetun arvonlisäveron jakamista myynnin lajin perusteella (mikä on tehtävä suhdeluvun mukaan). Viimeksi mainitussa kyse on kuitenkin siitä, milloin verovapautusta ei myönnetä sellaisen liikevaihtorajan ylittymisen vuoksi, joka on määritetty vähäisen liiketoiminnan rajaksi (ks. tämän tarkoituksesta edellä 22 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

11 Ranskankielisessä versiossa nämä kaksi sanaa ovat jopa samat (charactère d’opérations accessoires). Sama koskee romaniankielistä versiota (operațiuni accesorii). Ne eivät ole kuitenkaan samat saksankielisessä (Nebenumsatz v. Hilfsumsatz) eivätkä englanninkielisessä versiossa (ancillary transactions v. incidental transactions).

12 Tuomio 29.10.2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, 31 kohta), jossa viitataan tuomioon 29.4.2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, 76 kohta) ja tuomio 11.7.1996, Régie dauphinoise (C-306/94, EU:C:1996:290, 22 kohta).

13 Tuomio 29.4.2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, 77 kohta).

44. Tällaisen verovapautuksen kannalta ratkaiseva merkitys on oletettujen liitännäisten liiketoimien suuruudella. Siksi kiinteistöjä koskevia verosta vapautettuja liiketoimia, joista saatavien tulojen suuruus ylittää 287 artiklassa säädetyn verovapautuksen raja-arvon, ei mielestäni voida koskaan pitää pienen yrityksen liitännäisinä liiketoimina, koska ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä.

45. Arvonlisäverodirektiivin 288 artiklan ensimmäisen kohdan 4 alakohdan taustalla oleva ajatus on mielestäni se, että hallinnon yksinkertaistamistarpeeseen perustuvaa yrityksen verovapautusta ei pidä jättää myöntämättä sellaisten enemmän tai vähemmän satunnaisten, erityisesti kertaluonteisten ja verottomien kiinteistöihin liittyvien liiketoimien vuoksi, jotka eivät kuulu yrityksen varsinaiseen toimialaan ja joilla ei ole vaikutusta verotulojen määrään.

46. Komission ehdotuksessa vuodelta 1973 todetaan, että enemmän tai vähemmän satunnaisia liiketoimia, joilla liikevaihdon määrää kasvatetaan keinotekoisesti eri vuosina, ja liikevaihtoa, joka ei anna totuudenmukaista kuvaa yrityksen koosta, ei pitäisi ottaa huomioon.[14] Tämä vahvistetaan arvonlisäverodirektiivin 288 artiklan toisessa kohdassa. Siinä säädetään nimenomaisesti, että tuotantohyödykkeiden luovutuksia ei oteta huomioon liikevaihtoa laskettaessa.

47. Tällä on todennäköisesti haluttu estää se, että verosta vapautettuja verovelvollisia (eli pienyrityksiä) kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (toinen säilyttää asemansa verosta vapautettuna pienyrityksenä, kun taas toinen menettää tämän aseman) tällaisten ”poikkeuksellisten” liiketoimien vuoksi.

48. Esimerkkinä voidaan mainita yksityisomaisuuden jatkuvaluonteinen vuokraaminen. Jos arvonlisäverodirektiivin 288 artiklan ensimmäisen kohdan 4 alakohdassa näitä liiketoimia ei jätettäisi laskelman ulkopuolelle, yrityksen muusta aktiivisesta toiminnasta saatava koko vuosittainen liikevaihto olisi veronalaista. Vastaavanlainen yritys, joka ei anna vuokralle tällaista yksityisomaisuutta, voisi sen sijaan hyötyä edelleen verovapautuksesta. Muiden omaisuuserien enemmän tai vähemmän sattumanvaraisella käytöllä ei ole kuitenkaan vaikutusta yleiseen asemaan pienyrityksenä pienyritysten keskinäisessä kilpailussa. Riittävää liittymää pienyrityksen varsinaiseen taloudelliseen toimintaan ei ole. Se, katsotaanko toimet liitännäisiksi liiketoimiksi, edellyttää kuitenkin arviointiin perustuvaa luokittelua.[15]

49. Mielestäni liitännäisiä liiketoimia ovat ainoastaan sellaiset liiketoimet, jotka eivät liity läheisesti verovelvollisen (varsinaiseen) verolliseen toimintaan. Tällaista liittymää ei ole, jos 1) kyse on kertaluonteisesta ja poikkeuksellisesta liiketoimesta, joka ei kuulu yrityksen varsinaiseen toimialaan, tai 2) liiketoimi ei edellytä yrityksen tavaroiden ja palvelujen laajaa käyttöä, vaan sen on katsottava olevan niistä erillinen ja näin ollen luonteeltaan ainoastaan vähäinen (esimerkkinä voidaan mainita yksityisomaisuuden vähäinen vuokraustoiminta – ks. 44 kohta).

D Soveltaminen nyt käsiteltävään asiaan

50. Nyt käsiteltävässä asiassa on siksi selvennettävä, onko niin, että sen kiinteistön vuokraaminen, jossa kantaja harjoittaa taloudellista toimintaa maksukyvyttömyysmenettelyn selvittäjänä, ei liity läheisesti kantajan varsinaiseen veronalaiseen toimintaan.

51. Mielestäni tämä on kyseenalaista. Nyt tarkasteltavassa asiassa kiinteistön vuokraaminen ei ole satunnaista eikä se ole kantajan varsinaisesta verollisesta toiminnasta (neuvonta) erillistä toimintaa. Ensinnäkin kantaja käyttää kiinteistöä päätoimipaikkana, jossa hän harjoittaa verollista toimintaa maksukyvyttömyysmenettelyjen selvittäjänä. Kyse ei näin ollen ole yrityksen toiminnasta riippumattomasta vuokraamisesta.

14 Ks. komission 20.6.1973 tekemän ehdotuksen (KOM(73) 950 lopullinen) sivulla 29 esitetyt 25 artiklaa (pienet yritykset) koskevat perustelut.
15 Näin jo Stadie, H. teoksessa Rau/Dürrwächter, *UStG*, 19 §, huomautus 112 (tila: 183. julkaisu – heinäkuu 2019).

52. Toiseksi kantaja vuokraa kiinteistöä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan yhtiölle, jonka osakas ja toimitusjohtaja hän itse on ja jossa hän tarjoaa myös neuvontapalveluja. Kyse ei ole kertaluonteisesta toimesta, eikä sillä pyritä vääristämään vuotuisen liikevaihdon laskentaa (tästä edellä 45 kohta). Kyse on pikemminkin toimesta, jolla on vahva liittymä (ks. tästä edellä 48 kohta) kantajan varsinaiseen veronalaiseen toimintaan (neuvonta).

53. Komission ja Romanian tavoin katson, että läheisen aineellisen ja henkilöllisen liittymän vuoksi ei voida puhua kantajan varsinaisen taloudellisen toiminnan (neuvonta) ulkopuolisesta vähäisestä liiketoiminnasta.

54. Unionin tuomioistuin on kuitenkin ensisijaisesti toimivaltainen tulkitsemaan unionin oikeutta. Edellä mainittujen tulkintaperiaatteiden soveltaminen ja niihin liittyvä arviointiin perustuva luokittelu ovat ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtäviä.

V Ratkaisuehdotus

55. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Curtea de Apel Timișoaran esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Käsite ”kiinteistöihin liittyvät liiketoimet, jotka ovat luonteeltaan liitännäisiä” kattaa kaikki direktiivin 2006/112/EY 135 artiklan 1 kohdan j, k ja l alakohdassa tarkoitetut verosta vapautetut liiketoimet, jotka eivät liity läheisesti yrityksen (varsinaiseen) veronalaiseen toimintaan ja jotka ovat vähäisiä eli jotka eivät itsessään ylitä verovapautuksen raja-arvoa. Tällaista läheistä liittymää ei ole, jos ne ovat kertaluonteisia toimia, jotka eivät kuulu yrityksen varsinaiseen toimialaan, tai jos ne eivät edellytä yrityksen tavaroiden tai palvelujen merkittävää käyttöä.