Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 9 juli 2020*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 288 första stycket led 4 – Särskild ordning för små företag – Metod för beräkning av den årsomsättning som ska tjäna som referensnivå vid tillämpningen av den särskilda ordningen för små företag – Begreppet ’Fastighetstransaktioner som har karaktär av bitransaktioner’ – Lokaluthyrning av en fysisk person som utövar flera fria yrken”

I mål C-716/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Curtea de Apel Timișoara (Appellationsdomstolen i Timișoara, Rumänien), genom beslut av den 1 november 2018, som inkom till domstolen den 14 november 2018, i målet

CT

mot

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

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden E. Regan, samt domarna I. Jarukaitis, E. Juhász (referent), M. Ilešič och C. Lycourgos,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– CT, genom N. Șvidchi, avocat,

– Rumäniens regering, inledningsvis genom E. Gane, L. Lițu, O.-C. Ichim och C.-R. Canțăr, därefter genom E. Gane, L. Lițu och O.-C. Ichim, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom A. Armenia och J. Jokubauskaitė, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: rumänska.

och efter att den 6 februari 2020 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 288 första stycket led 4 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009 (EUT L 10, 2010, s. 14) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan CT å ena sidan, och Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraş-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice (Regional förvaltningsmyndighet för offentliga finanser i Caraş-Severin – avdelningen för skattekontroll av fysiska personer, nedan kallad AJFP Caraş-Severin) och Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timişoara – Serviciul Soluționare Contestații 1 (Regionalt generaldirektorat för offentliga finanser i Timişoara – första avdelningen för klagomål), angående hur CT:s årsomsättning ska beräknas för att avgöra huruvida han ska omfattas av den särskilda ordning för små företag som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Artikel 9 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”1. Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.

…”

4 I artikel 135.1 led l och 135.2 i detta direktiv föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

…

l) Utarrendering och uthyrning av fast egendom.

2. Följande transaktioner skall inte omfattas av undantaget från skatteplikt i punkt 1 l:

a) Tillhandahållande av logi, såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstiftning, inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, däribland tillhandahållande av logi i semesterbyar eller på områden som iordningställts för användning som campingplatser.

b) Uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon.

c) Uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner.

d) Uthyrning av boxar.

Medlemsstaterna får besluta om ytterligare begränsningar av tillämpningsområdet för undantaget i punkt 1 l.”

5 I artikel 174.2 i nämnda direktiv anges följande:

”Med avvikelse från punkt 1 skall vid beräkningen av den avdragsgilla andelen bortses från följande belopp:

a) den omsättning som kan hänföras till leverans av investeringsvaror som används av den beskattningsbara personen i hans rörelse,

b) den omsättning som kan hänföras till transaktioner som har karaktären av bitransaktioner till fastighets- och finansiella transaktioner,

c) den omsättning som kan hänföras till de transaktioner som avses i artikel 135.1 b-g i de fall de har karaktären av bitransaktioner.”

6 Avdelning XII, med rubriken ”Särskilda ordningar”, i mervärdesskattedirektivet innehåller ett kapitel 1, med rubriken ”Särskild ordning för små företag”. Avsnitt 2 i det kapitlet, med rubriken ”Skattebefrielse eller graderade skattelättnader” omfattar artiklarna 282–292 i direktivet.

7 Enligt artikel 282 i mervärdesskattedirektivet ska den skattebefrielse och de skattelättnader som fastställs i det avsnittet vara tillämpliga på leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som görs av små företag.

8 Artikel 287 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”De medlemsstater som anslutit sig efter den 1 januari 1978 får tillämpa skattebefrielse från skatteplikt för beskattningsbara personer vars årsomsättning högst är lika med motvärdet i nationell valuta av följande belopp enligt den omräkningskurs som gällde på dagen för deras anslutning:

…

18. Rumänien: 35 000 [euro].

…”

9 I artikel 288 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Den omsättning som skall tjäna som referensnivå vid tillämpningen av ordningen i detta avsnitt skall utgöras av följande belopp, exklusive mervärdesskatt:

1) Beloppet för leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, i den mån som de beskattas.

2) Beloppet för transaktioner som med stöd av artiklarna 110 och 111, artikel 125.1, artikel 127 och artikel 128.1 är undantagna från skatteplikt med rätt till avdrag för mervärdesskatt som betalats i det föregående ledet.

3) Beloppet för de transaktioner som är undantagna från skatteplikt i enlighet med artiklarna 146–149 och artiklarna 151, 152 och 153.

4) Beloppet för fastighetstransaktioner, de finansiella transaktioner som avses i artikel 135.1 b–g och försäkringstjänster, såvida dessa transaktioner inte har karaktär av bitransaktioner.

Köpeskillingen vid avyttring av ett företags materiella eller immateriella anläggningstillgångar skall dock inte räknas med vid beräkning av omsättningen.”

10 I artikel 1 i rådets genomförandebeslut 2012/181/EU av den 26 mars 2012 om bemyndigande för Rumänien att genomföra en särskild åtgärd som avviker från artikel 287 i direktiv 2006/112 (EUT L 92, 2012, s. 26) anges att ”[g]enom undantag från artikel 287.18 i [mervärdesskattedirektivet] får Rumänien tillämpa momsbefrielse för beskattningsbara personer vars årsomsättning inte överstiger motvärdet i nationell valuta av 65 000 [euro] enligt omräkningskursen på dagen för landets anslutning till Europeiska unionen”.

Rumänsk rätt

11 Artikel 127 i lege nr. 571 privind Codul fiscal (lag nr 571 om skatt) av den 22 december 2003 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 927 av den 23 december 2003), i dess lydelse enligt lege nr. 343 pentru modificarea şi completarea Legii nr. 571 privind Codul fiscal (lag nr 343 om ändring och komplettering av lag nr 571 om skatt) av den 17 juli 2006 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 662 av den 1 augusti 2006) (nedan kallad skattelagen), med rubriken ”Beskattningsbara personer och ekonomisk verksamhet”, har följande lydelse:

”1. Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver ekonomisk verksamhet som avses i punkt 2, oberoende av dess syfte eller resultat.

2. I denna avdelning avses med ekonomisk verksamhet varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

12 I artikel 141 i skattelagen, med rubriken ”Undantag för transaktioner som utförs inom landet”, föreskrivs följande i punkt 2:

”Även följande transaktioner är undantagna från skatteplikt:

…

e) arrende, koncession, uthyrning och leasing av fast egendom …”

13 Artikel 152.1 i nämnda lag, med rubriken ”Särskild undantagsordning för små företag”, har följande lydelse:

”En beskattningsbar person med säte i Rumänien, i den mening som avses i artikel 125a.2 a, vars deklarerade eller realiserade årsomsättning understiger gränsvärdet 65 000 euro, till ett motvärde i [rumänska lei (RON)] som fastställts enligt den växelkurs som Banca Națională a României [(Rumäniens centralbank)] uppgett på anslutningsdagen, avrundat till nästa tusental, det vill säga 220 000 RON, kan tillämpa undantaget från skatteplikt … på de transaktioner som avses i artikel 126.1, med undantag för gemenskapsinterna leveranser av nya fordon, vilka är undantagna från skatteplikt enligt artikel 143.2 b.”

14 I artikel 152.2 i samma lag anges de transaktioner vars totala belopp, exklusive skatt, ska tjäna som referensnivå vid tillämpningen av den särskilda ordningen för små företag. I denna bestämmelse uppställs även ett villkor om att dessa transaktioner inte får ha karaktär av bitransaktioner i förhållande till den beskattningsbara personens huvudsakliga verksamhet.

15 I artikel 153 i skattelagen, med rubriken ”Registrering för mervärdesskatt”, föreskrivs följande:

”1. En beskattningsbar person som bedriver ekonomisk verksamhet i Rumänien, och som bedriver eller avser att bedriva ekonomisk verksamhet som omfattar beskattningsbara transaktioner och/eller transaktioner som är undantagna från skatteplikt med rätt till avdrag ska registrera sig för mervärdesskatt hos den behöriga skattemyndigheten … enligt följande: …

b) om den beskattningsbara personen under ett kalenderår uppnår eller överskrider det gränsvärde för undantag för skatteplikt som föreskrivs i artikel 152.1, inom tio dagar från och med utgången av den månad då vederbörande uppnådde eller överskred detta gränsvärde.

…”

16 I normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (tillämpningsföreskrifter för lag nr 571/2003 om skatt), godkända genom hotărâre nr. 44 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (regeringsbeslut nr 44 om godkännande av tillämpningsföreskrifterna för lag nr 571/2003 om skatt) av den 22 januari 2004 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 112 av den 6 februari 2004), i dess ändrade lydelse enligt 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 (regeringsbeslut nr 670 om ändring och komplettering av tillämpningsföreskrifterna för lag nr 571/2003 om skatt, godkänt genom regeringsbeslut nr 44/2004) av den 4 juli 2012 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 481 av den 13 juli 2012) föreskrivs följande i punkt 47.3:

”En transaktion ska anses vara en bitransaktion i förhållande till den beskattningsbara personens huvudsakliga verksamhet om samtliga följande villkor är uppfyllda:

a) för att genomföra transaktionen krävs begränsade tekniska resurser i fråga om utrustning och personal,

b) transaktionen inte har ett direkt samband med den beskattningsbara personens huvudsakliga verksamhet, och

c) beloppet för de förvärv som gjorts med avseende på nämnda transaktion och den avdragsgilla skatten för denna transaktion är försumbara.”

17 I punkt 61.1 i tillämpningsföreskrifterna föreskrevs följande beträffande artikel 152 i skattelagen:

”En transaktion ska anses vara en bitransaktion i förhållande till den beskattningsbara personens huvudsakliga verksamhet, i den mening som avses i artikel 152.2 i skattelagen, om samtliga villkor i punkt 47.3 är uppfyllda.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

18 Klaganden i målet vid den nationella domstolen är universitetslärare men han utövar också ett flertal fria yrken, däribland som revisor, skatterådgivare, konkursförvaltare och advokat. Han uppbär dessutom inkomster i egenskap av författare till artiklar och litterära verk. År 2008 registrerades han, i egenskap av fysisk person, för mervärdesskatt för sin ”revisionsverksamhet”, vilken omfattade revisions- och skatterådgivning.

19 Klaganden i det nationella målet bedriver de flesta av sina verksamheter från sin hemadress, men för verksamheten som konkursförvaltare hade han uppgett en adress till en fastighet som han äger tillsammans med en annan person och som delvis är uthyrd till ett bolag i vilket han är delägare och verkställande direktör. Bolaget, som är registrerat för mervärdesskatt, har sitt säte i denna fastighet där det bland annat bedriver verksamhet i form av affärsrådgivning och rådgivning i fråga om finansiell förvaltning, bokföring och revision, samt tillhandahåller konsulttjänster på skatteområdet. Bolagets huvudsakliga verksamhet uppges vara: ”Affärs- och förvaltningsrådgivning”.

20 År 2016 var klaganden i det nationella målet föremål för en mervärdesskattekontroll med avseende på den ekonomiska verksamhet han bedrev i egenskap av fysisk person, varvid AJFP Caraș-Severin konstaterade att hans omsättning under år 2012 översteg 220 000 RON (cirka 65 000 euro), vilket vid den tidpunkten utgjorde gränsvärdet i Rumänien för att den särskilda ordningen för små företag skulle vara tillämplig. Genom ett beskattningsbeslut ålade skattemyndigheten således klaganden i det nationella målet att betala det belopp som han borde ha betalat från och med den dag då han var skyldig att registrera sig för mervärdesskatt, det vill säga den 1 september 2012.

21 Vid bedömningen av huruvida klagandens årsomsättning hade överskridit detta gränsvärde under 2012 beaktade AJFP Caraș-Severin inte enbart hans inkomster från diverse fria yrken och upphovsrättsintäkter, utan även han inkomster från uthyrningen av ovannämnda fastighet. Myndighetens beräkning omfattade däremot inte de löneinkomster som klaganden uppburit i egenskap av universitetslärare, och inte heller de inkomster som härrörde från hans verksamhet som advokat, eftersom de sistnämnda inkomsterna redan beskattades för mervärdesskatt genom den advokatbyrå han var delägare i.

22 Efter att ha konstaterat att under år 2012 härrörde klagandens totala inkomster som var relevanta för tillämpningen av den särskilda ordningen för små företag till 69 procent från hans verksamhet som konkursförvaltare, till 17 procent från uthyrningen av den fastighet han var delägare i, samt till 14 procent från verksamheten bestående i revisions- och skatterådgivning, fann AJFP Caraș-Severin att klagandens huvudsakliga verksamhet under det året utgjordes av hans verksamhet som konkursförvaltare. Skattemyndigheten preciserade att uthyrningen av fastigheten inte kunde anses utgöra en ”bitransaktion” till den huvudsakliga verksamheten, i den mening som avses i artikel 152.2 i skattelagen, och inkomsterna från uthyrningsverksamhet kunde således inte undantas vid beräkningen av den omsättning som skulle tjäna som referensnivå vid bedömningen av huruvida ordningen för små företag var tillämplig.

23 Klaganden i det nationella målet begärde omprövning av beskattningsbeslutet och den skattekontrollrapport som AJFP Caraș-Severin upprättat. Genom beslut av den 22 augusti 2017 avslog det regionala generaldirektoratet för offentliga finanser i Timișoara – första avdelningen för klagomål, klagandens begäran.

24 Klaganden i det nationella målet överklagade det beslutet, varvid Tribunalul Timiș (Förstainstansdomstolen i Timiș, Rumänien) ogillade överklagandet genom dom av den 26 mars 2018.

25 Klaganden i det nationella målet överklagade följaktligen den domen till den hänskjutande domstolen, och gjorde gällande att uthyrningen av den fastighet han var delägare i utgjorde en ”bitransaktion” i den mening som avses i artikel 152.2 i skattelagen, och att den inkomst han uppburit härav inte skulle

inkluderas i beräkningen av den omsättning som skulle ligga till grund för bedömningen av huruvida den särskilda ordningen för små företag var tillämplig eller ej. Curtea de Apel Timişoara (Appellationsdomstolen i Timişoara, Rumänien) ansåg att det för att lösa tvisten var nödvändigt att tolka bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet och beslutade därför att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

”1) Ska bestämmelserna i artikel 288 [första stycket] led 4 i [mervärdesskattedirektivet], under sådana omständigheter som de i förevarande tvist, där en fysisk person bedriver ekonomisk verksamhet som omfattar utövande av ett flertal fria yrken samt uthyrning av en fastighet och löpande uppbär intäkter härav, tolkas så, att de medför ett krav på att en viss näringsverksamhet ska klassificeras som huvudsaklig verksamhet vid bedömningen av huruvida uthyrningen av fastigheten ska anses utgöra en ”bitransaktion” till denna huvudsakliga verksamhet och, för det fall att den frågan ska besvaras jakande, vilka kriterier ska tillämpas för att avgöra vilken näringsverksamhet som är den huvudsakliga, eller ska dessa [bestämmelser] tolkas så, att varje näringsverksamhet som omfattas av denna persons ekonomiska verksamhet utgör dennes ’huvudsakliga verksamhet’?

2) Ska bestämmelserna i artikel 288 [första stycket] led 4 tolkas så, att för det fall att den fastighet som en fysisk person hyr ut till tredje man inte är avsedd att användas inom ramen för denna persons övriga ekonomiska verksamhet, och det således inte är möjligt att fastställa att det föreligger ett samband mellan den uthyrda fastigheten och de olika yrken som vederbörande utövar, kan denna uthyrning klassificeras som ’bitransaktion’, med följden att denna uthyrning inte ska tas i beaktande vid beräkningen av den omsättning som ska tjäna som referensnivå för att avgöra huruvida den särskilda ordningen om skattebefrielse för små företag är tillämplig?

3) Under sådana omständigheter som det redogjorts för i fråga 2, är det förhållandet att fastigheten hyrts ut till tredje man, närmare bestämt en juridisk person som den fysiska personen är delägare i och verkställande direktör för, och som har sitt säte i ifrågavarande fastighet och där bedriver samma typ av verksamhet som den fysiska personen, relevant för bedömningen av huruvida uthyrningen ska anses utgöra en ’bistransaktion’?”

Prövning av tolkningsfrågorna

26 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, vilka ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida artikel 288 första stycket led 4 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att i fråga om en beskattningsbar person som är en fysisk person, vars ekonomiska verksamhet består i att utöva flera fria yrken samt uthyrning av fast egendom, utgör denna uthyrning en ”bitransaktion” i den mening som avses i nämnda bestämmelse, vid tillämpningen av den särskilda ordningen för små företag.

27 Det ska för det första påpekas att det undantag från det gemensamma systemet för mervärdesskatt som införts genom den särskilda ordningen för små företag enligt artiklarna 281–294 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas restriktivt, och endast tillämpas i den mån det är nödvändigt för att uppnå det mål som eftersträvas härmed (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 maj 2019, Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

28 Vad för det andra gäller uthyrning av fast egendom har domstolen slagit fast att det rör sig om ekonomisk verksamhet som omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskattedirektivet, i den mån uthyrningen, i enlighet med artikel 9.1 andra stycket i det direktivet, sker i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 januari 2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

29 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 30 och 31 i sitt förslag till avgörande, ska det för det tredje noteras att uthyrning av fast egendom endast kan utgöra en ”fastighetstransaktion” i den mening som avses i artikel 288 första stycket led 4 i mervärdesskattedirektivet om det rör sig om en transaktion som är undantagen från skatteplikt, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva mot bakgrund av artikel 135.1 l och 135.2 sista stycket i mervärdesskattedirektivet.

30 Mot bakgrund av dessa inledande anmärkningar ska det påpekas att eftersom artikel 288 första stycket led 4 i mervärdesskattedirektivet inte innehåller någon hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar, ska begreppet ”bitransaktion”, i den mening som avses i den bestämmelsen, anses utgöra ett självständigt unionsrättsligt begrepp som ska ges en enhetlig tolkning inom hela unionen, oberoende av hur det kvalificeras i medlemsstaterna, med beaktande inte enbart av dess lydelse, utan också av det sammanhang i vilket bestämmelsen förekommer och det mål som eftersträvas med den aktuella lagstiftningen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 februari 2020, Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Sjömäns påmönstring i Rotterdams hamn), C-341/18, EU:C:2020:76, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

31 Angående ordalydelsen i artikel 288 första stycket led 4 i mervärdesskattedirektivet konstaterar domstolen att varken den bestämmelsen eller någon annan av direktivets bestämmelser innehåller någon precisering av vad som avses med ”bitransaktion”.

32 När det gäller det sammanhang i vilket artikel 288 första stycket led 4 i mervärdesskattedirektivet förekommer, hänvisar domstolen till artikel 174.2 b, som ingår i kapitel 2, med rubriken ”Proportionellt avdrag”, i avdelning X, med rubriken ”Avdrag”, i detta direktiv, där det föreskrivs att vid beräkningen av den avdragsgilla andelen ska man bortse från den omsättning som kan hänföras till ”transaktioner som har karaktären av ”bitransaktioner” till fastighets- och finansiella transaktioner”.

33 Sistnmnda bestämmelse motsvarar i huvudsak artikel 19.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1 s. 28), varigenom unionslagstiftaren hade för avsikt att från beräkningen av den avdragsgilla andelen undanta sådana transaktioner som är främmande i förhållande till den beskattningsbara personens normala verksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 mars 2008, Nordania Finans och BG Factoring, C-98/07, EU:C:2008:144, punkt 24).

34 Vid tolkningen av begreppet ”bitransaktion”, i den mening som avses i sistnämnda bestämmelse, har domstolen särskilt hänvisat till redogörelsen för skälen i förslaget till rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, som kommissionen presenterade för Europeiska gemenskapernas råd den 29 juni 1973 (KOM(73) 950 slutlig) (*Europeiska gemenskapernas bulletin*, tillägg 11/73, s. 20) (nedan kallat förslaget till sjätte direktivet). Enligt denna redogörelse ska ”de transaktioner som avses i [artikel 19.2 i förslaget] undantas vid beräkningen av den avdragsgilla andelen, eftersom de inte återspeglar den beskattningsbara personens näringsverksamhet och därför skulle kunna frånta den avdragsgilla andelen en reell betydelse”. Enligt denna redogörelse är ”detta fallet med försäljning av anläggningstillgångar och med fastighets- och finansiella transaktioner som endast utgör kringtjänster, det vill säga som endast har en underordnad eller tillfällig betydelse i förhållande till företagets totala omsättning”. Av denna redogörelse framgår även att ”dessa transaktioner undantas för övrigt endast om de inte omfattas av den beskattningsbara personens normala ekonomiska verksamhet” (dom av den 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punkt 30).

35 Det ska noteras att artikel 288 första stycket led 4 i mervärdesskattedirektivet grundar sig på samma överväganden. Denna bestämmelse motsvarar nämligen artikel 25.2 i förslaget till sjätte direktivet, sedermera artikel 24.4 i sjätte direktivet 77/388. I enlighet med redogörelsen för skälen i förslaget till sjätte direktivet ”anges [i denna bestämmelse] metoden för att beräkna den omsättning som ska tjäna

som referensnivå vid tillämpningen av skattebefrielse och skattelättnad”. Det framgår av nämnda redogörelse att ”[genom denna bestämmelse] undantas mer eller mindre tillfälliga transaktioner som från ett år till ett annat kan påverka omsättningens storlek”, och ”[härigenom] undantas även transaktioner som, i likhet med överlåtelser av fordringar, inte återspeglar företagets egentliga storlek”.

36 Det kan visserligen konstateras att det finns språkversioner av mervärdesskattedirektivet, bland annat de bulgariska, tyska, engelska, kroatiska, nederländska och slovenska språkversionerna, som inte använder samma begrepp för ”bitransaktion” i artikel 174.2 i och artikel 288 första stycket led 4 i mervärdesskattedirektivet.

37 Mot bakgrund av övervägandena i punkterna 34 och 35 ovan finner domstolen emellertid att begreppen i dessa bestämmelser, även om de används i olika sammanhang, eftersträvar samma mål.

38 Begreppet ”bitransaktion” avser således vissa transaktioner som inte omfattas av den beskattningsbara personens normala näringsverksamhet.

39 För att en transaktion ska anses ha karaktär av en ”bitransaktion”, inom ramen för den särskilda ordning som är aktuell i förevarande mål, är det inte nödvändigt att en del av den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet identifieras som den huvudsakliga verksamheten, och det krävs inte heller att denna transaktion har något samband med någon annan ekonomisk verksamhet som den beskattningsbara personen bedriver. Detta uttryck ska således betraktas som ett självständigt begrepp.

40 Denna tolkning av artikel 288 första stycket led 4 i mervärdesskattedirektivet vinner stöd av det mål som eftersträvas genom den särskilda ordningen för små företag. I detta hänseende har domstolen slagit fast att det genom denna ordning har införts ett förenklat administrativt förfarande som är ägnat att stimulera uppkomsten av nya småföretag och att stärka deras verksamhet och konkurrenskraft, samt upprätthålla en rimlig balans mellan den administrativa börda som är förknippad med skattekontroller och de ringa skatteintäkter som är att förvänta. Denna ordning syftar sålunda till att bespara såväl de små företagen som skattemyndigheterna sådana administrativa bördor (dom av den 26 oktober 2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, punkterna 63 och 68, och dom av den 2 maj 2019, Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, punkt 37).

41 För att säkerställa att det mål som eftersträvas genom den särskilda ordningen för små företag uppnås finns det således ingen anledning att påföra sådana administrativa bördor med anledning av transaktioner som inte omfattas av den beskattningsbara personens normala näringsverksamhet.

42 Det ska erinras om att domstolen, med avseende på de bestämmelser som nu återfinns i artikel 174.2 i mervärdesskattedirektivet, har slagit fast att en ekonomisk verksamhet inte kan utgöra en ”bitransaktion” när den utgör en direkt, bestående och nödvändig förlängning av det berörda företagets skattepliktiga verksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punkt 31).

43 I andra situationer än den som beskrivits i föregående punkt är den avgörande omständigheten huruvida fastighetstransaktionen har utförts inom ramen för den beskattningsbara personens normala näringsverksamhet, en omständighet som ska prövas av skattemyndigheterna och, i förekommande fall, av de nationella domstolarna.

44 Skattemyndigheterna och de nationella domstolarna ska således beakta de omständigheter som de har kännedom om, däribland fastighetens art, hur förvärvet av fastigheten har finansierats, samt hur den används.

45 Vad beträffar situationen i det nationella målet framgår det av beslutet om hänskjutande, såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 51 och 52 i sitt förslag till avgörande, att klagandens verksamhet som konkursförvaltare har sitt säte på adressen till den uthyrda fastighet som klaganden är delägare i. Denna fastighet, som omfattar kontorslokaler, hyrs ut av klaganden i det nationella målet till en juridisk person som klaganden är delägare i och verkställande direktör för. Denna juridiska person har dessutom sitt säte i nämnda fastighet och bedriver samma slags verksamhet där som den som klaganden i det nationella målet bedriver. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma huruvida dessa omständigheter visar att uthyrningen i fråga utgör en del av den beskattningsbara personens normala näringsverksamhet eller ej.

46 Det framgår av ovanstående att tolkningsfrågorna ska besvaras enligt följande. Artikel 288 första stycket led 4 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att i fråga om en beskattningsbar person, vars ekonomiska verksamhet består i att utöva flera fria yrken samt uthyrning av fast egendom, utgör denna uthyrning inte en ”bitransaktion” i den mening som avses i nämnda bestämmelse, när denna transaktion genomförs inom ramen för den beskattningsbara personens normala näringsverksamhet.

Rättegångskostnader

47 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

Artikel 288 första stycket led 4 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009 ska tolkas så, att i fråga om en beskattningsbar person, vars ekonomiska verksamhet består i att utöva flera fria yrken samt uthyrning av fast egendom, utgör denna uthyrning inte en ”bitransaktion” i den mening som avses i nämnda bestämmelse, när denna transaktion genomförs inom ramen för den beskattningsbara personens normala näringsverksamhet.

Underskrifter