Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

9. juli 2020*

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 288, stk. 1, nr. 4) – særordning for små virksomheder – metoden for beregning af den årlige omsætning, der benyttes som grundlag for anvendelsen af særordningen for små virksomheder – begrebet »bitransaktion vedrørende fast ejendom« – udlejning af en fast ejendom af en fysisk person, der udøver flere liberale erhverv«

I sag C-716/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Curtea de Apel Timişoara (appeldomstolen i Timişoara, Rumænien) ved afgørelse af 1. november 2018, indgået til Domstolen den 14. november 2018, i sagen

CT

mod

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

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

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, E. Regan, og dommerne I. Jarukaitis, E. Juhász (refererende dommer), M. Ilešič og C. Lycourgos,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– CT ved avocat N. Şvidchi,

– den rumænske regering først ved E. Gane, L. Lițu, O.-C. Ichim og C.-R. Canțăr, derefter ved de tre førstnævnte, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved A. Armenia og J. Jokubauskaitė, som befuldmægtigede,

* Processprog: rumænsk.

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 6. februar 2020,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 288, stk. 1, nr. 4), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2009/162/EU af 22. december 2009 (EUT 2010, L 10, s. 14) (herefter »momsdirektivet«).

2 Denne anmodning er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem på den ene side CT og på den anden side Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraş-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice (distriktsstyrelsen for offentlige finanser i Caraș-Severin – afdelingen for skattekontrol af fysiske personer, herefter »AJFP Caraș-Severin«) og Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timişoara – Serviciul Soluționare Contestații 1 (det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Timişoara – 1. afdeling for ankesager) vedrørende metoden for beregning af CT's årlige omsætning med henblik på, at han kan anvende den i momsdirektivet fastsatte særordning for små virksomheder.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 9 fastsætter:

»1. Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

[…]«

4 Dette direktivs artikel 135, stk. 1, litra l), og artikel 35, stk. 2, har følgende ordlyd:

»1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[…]

l) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.

2. Den i stk. 1, litra 1), omhandlede fritagelse omfatter ikke følgende former for udlejning:

a) transaktioner inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver, således som dette begreb er fastlagt i medlemsstaternes lovgivning, herunder udlejning i ferielejre eller i områder, der er indrettet som campingpladser

b) udlejning af pladser til parkering af transportmidler

c) udlejning af udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet

d) udlejning af sikkerhedsbokse.

Medlemsstaterne kan fastsætte yderligere undtagelser inden for det i stk. 1, litra l), omhandlede anvendelsesområde.«

5 Artikel 174, stk. 2, i nævnte direktiv bestemmer følgende:

»Uanset stk. 1 ses der ved beregning af pro rata-satsen bort fra følgende beløb:

a) den del af omsætningen, der vedrører levering af investeringsgoder benyttet af den afgiftspligtige person i hans virksomhed

b) den del af omsætningen, der vedrører bitransaktioner angående fast ejendom og af finansiel karakter

c) den del af omsætningen, der vedrører de i artikel 135, stk. 1, litra b)-g), nævnte transaktioner, når der er tale om bitransaktioner.«

6 Under afsnit XII vedrørende »særordninger« indeholder momsdirektivet et kapitel 1 med overskriften »Særordning for små virksomheder«. Afdeling 2 i dette kapitel, der har overskriften »Fritagelser eller gradvise nedsættelser«, indeholder direktivets artikel 282-292.

7 I henhold til nævnte direktivs artikel 282 finder de i denne afdeling omhandlede fritagelser og nedsættelser anvendelse på leveringer af varer og ydelser foretaget af små virksomheder.

8 Samme direktivs artikel 287 har følgende ordlyd:

»Medlemsstater, som er tiltrådt efter den 1. januar 1978, kan indrømme afgiftsfritagelse til afgiftspligtige personer, hvis årlige omsætning højst er lig med modværdien i national valuta af følgende beløb beregnet på grundlag af kursen på dagen for deres tiltrædelse:

[…]

18) Rumænien: 35 000 EUR

[…]«

9 Momsdirektivets artikel 288 bestemmer:

»Den omsætning, der benyttes som grundlag for anvendelsen af den i denne afdeling omhandlede ordning, består af følgende beløb uden [merværdiafgift (moms)]:

1) beløbet for leveringer af varer og ydelser, i det omfang disse pålægges afgift

2) beløbet for transaktioner, som i henhold til artikel 110 og 111, artikel 125, stk. 1, artikel 127 og artikel 128, stk. 1, er fritaget med ret til fradrag af den i det tidligere omsætningsled betalte moms

3) beløbet for de transaktioner, som er fritaget for afgift i henhold til artikel 146-149 og artikel 151, 152 og 153

4) beløbet for transaktioner vedrørende fast ejendom, for de i artikel 135, stk. 1, litra b) til g), omhandlede finansielle transaktioner og for forsikringsydelser, medmindre disse transaktioner har karakter af bitransaktioner.

Overdragelse af materielle eller immaterielle investeringsgoder, som udgjorde en del af virksomhedens aktiver, tages dog ikke i betragtning ved beregning af omsætningens størrelse.«

10 Artikel 1 i Rådets gennemførelsesafgørelse 2012/181/EU af 26. marts 2012 om bemyndigelse af Rumænien til at anvende en foranstaltning, der fraviger artikel 287 i direktiv 2006/112 (EUT 2012, L 92, s. 26), fastsætter, at »[v]ed fravigelse af artikel 287, nr. 18), i [moms]direktiv[et] gives Rumænien tilladelse til at indrømme momsfritagelse til afgiftspligtige personer, hvis årsomsætning ikke overstiger modværdien i national valuta af 65 000 EUR efter omregningskursen på den dato, hvor landet tiltrådte Den Europæiske Union«.

Rumænsk ret

11 Artikel 127 i lege nr. 571 privind Codul fiscal (lov nr. 571 af 22.12.2003 om skatter og afgifter (*Monitorul Oficial* al României, del I, nr. 927 af 23.12.2003), som ændret ved lov nr. 343 pentru modificarea şi completarea Legii nr. 571 privind Codul fiscal (lov nr. 343 om ændring og supplering af lov nr. 571 om skatter og afgifter) af 17. juli 2006 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 662 af 1.8.2006) (herefter »skatte- og afgiftsloven«), med overskriften »Afgiftspligtige personer og økonomisk virksomhed« fastsætter:

»1. Ved afgiftspligtig person forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en økonomisk virksomhed som omhandlet i stk. 2, uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. I henhold til dette afsnit omfatter økonomisk virksomhed enhver virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

12 Nævnte lovs artikel 141 med overskriften »Fradrag for indenlandske transaktioner« bestemmer i stk. 2:

»2. Følgende transaktioner er ligeledes afgiftsfritaget:

[…]

e) forpagtningsaftaler, koncessioner, udlejning og leasing af fast ejendom […].«

13 Nævnte lovs artikel 152, stk. 1, med overskriften »Særlig fritagelsesordning for små virksomheder« har følgende ordlyd:

»1. En afgiftspligtig person, som er etableret i Rumænien i overensstemmelse med artikel 125a, stk. 2, litra a), kan – hvis den ifølge angivelsen eller den faktiske årlige omsætning er lavere end tærsklen på 65 000 EUR, svarende til [rumænske lei (RON)] fastsat i henhold til vekselkursen fra Banca Naţională a României [Rumæniens nationalbank] på tiltrædelsesdatoen og afrundet til nærmeste tusindedel, dvs. 220 000 RON – omfattes af afgiftsfritagelsen […] for de i artikel 126, stk. 1, nævnte transaktioner, bortset fra leveringer inden for Fællesskabet af nye transportmidler, der er fritaget i overensstemmelse med artikel 143, stk. 2, litra b).«

14 Samme lovs artikel 152, stk. 2, fastlægger de transaktioner, hvis samlede beløb, uden afgift, benyttes som grundlag for anvendelsen af særordningen for små virksomheder og opstiller en betingelse om, at disse transaktioner ikke må være en bitransaktion i forhold til den afgiftspligtiges hovedvirksomhed.

15 Skatte- og afgiftslovens artikel 153 med overskriften »Momsregistrering« fastsætter:

»1. En afgiftspligtig person, som har hjemsted i Rumænien for sine økonomiske aktiviteter, og som udøver eller har til hensigt at udøve en økonomisk virksomhed, der omfatter moms og/eller momsfritagne transaktioner med fradragsret, er forpligtet til at anmode om momsregistrering hos den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed […] i henhold til følgende regler: […]

b) når personen i løbet af et kalenderår når eller overstiger tærsklen for fritagelse fastsat i artikel 152, stk. 1, inden ti dage inden udgangen af den måned, hvor han har nået eller oversteget nævnte tærskel

[…]«

16 Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (bestemmelserne til gennemførelse af lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter), godkendt ved hotărâre nr. 44 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (regeringsbeslutning nr. 44 om godkendelse af bestemmelserne til gennemførelse af lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter) af 22. januar 2004 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 112 af 6.2.2004), som ændret ved 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 (regeringsbeslutning nr. 670 om ændring og supplering af bestemmelserne til gennemførelse af lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter, godkendt ved regeringsbeslutning nr. 44/2004) af 4. juli 2012 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 481 af 13.7.2012), bestemte i punkt 47, stk. 3:

»En transaktion har karakter af bitransaktion i forhold til hovedvirksomheden, hvis følgende betingelser samlet er opfyldt:

a) Udførelsen af den omhandlede aktivitet kræver begrænsede tekniske ressourcer i form af udstyr og personale.

b) Transaktionen har ikke direkte forbindelse med den afgiftspligtige persons hovedvirksomhed.

c) Beløbet af erhvervelserne foretaget i forbindelse med transaktionen og beløbet af den fradragsberettigede afgift af transaktionen er ubetydelige.«

17 Gennemførelsesbestemmelserne fastsatte i punkt 61, stk. 1, vedrørende skatte- og afgiftslovens artikel 152:

»1. En transaktion har karakter af bitransaktion i forhold til hovedvirksomheden i henhold til skatte- og afgiftslovens artikel 152, stk. 2, hvis betingelserne i punkt 47, stk. 3, samlet er opfyldt.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

18 Sagsøgeren i hovedsagen er universitetsprofessor og udøver samtidig en række liberale erhverv, herunder erhverv som revisor, skatterådgiver, kurator i insolvensprocedurer og advokat, og oppebærer desuden indtægter som ophavsmand til artikler og værker. Han fik i 2008 som fysisk person et skatteregistreringsnummer til »revisorvirksomhed«, der omfatter revisorrådgivning og skattekonsultation.

19 Sagsøgeren i hovedsagen har angivet sin personlige adresse som stedet for udøvelsen af hovedparten af sin virksomhed, men har registret udøvelsen af erhvervet som kurator i insolvensprocedurer på adressen for en fast ejendom, som han ejer i sameje med en anden person, og som delvist er udlejet til et kommercielt selskab, som sagsøgeren er ejer af og direktør for. Dette selskab er momsregistreret

og har hjemsted på adressen for denne faste ejendom, hvor det bl.a. udøver virksomhedsrådgivning og anden rådgivning om driftsledelse, bogføring, revision og skatterådgivning. Selskabets erklærede hovedformål er »virksomheds- og managementrådgivning«.

20 I 2016 blev sagsøgeren i hovedsagen genstand for en afgiftsmæssig kontrol hvad angår momsen for hans økonomiske virksomhed som fysisk person, ved afslutningen af hvilken AJFP Caraș-Severin konstaterede, at hans omsætning i 2012 havde været større end 220 000 RON (ca. 65 000 EUR), som på daværende tidspunkt udgjorde referencetærsklen med henblik på anvendelsen af særordningen for små virksomheder i Rumænien. Som følge heraf pålagde skatte- og afgiftsmyndigheden ved en afgiftsansættelse sagsøgeren i hovedsagen at betale det beløb, som denne burde have betalt fra den dato, hvor han skulle have ladet sig momsregistrere, dvs. den 1. september 2012.

21 Med henblik på at fastslå, om sagsøgeren i hovedsagens årlige omsætning havde oversteget denne referencetærskel i 2012, tog AJFP Caraș-Severin ikke alene hensyn til de indtægter, som sagsøgeren havde oppebåret fra udøvelsen af sine forskellige liberale erhverv og fra sine ophavsrettigheder, men også til indtægterne fra udlejningen af førnævnte faste ejendom. Denne myndigheds beregning inkluderede ikke de lønindtægter, som sagsøgeren modtog som universitetsprofessor, eller indtægterne fra hans advokaterhverv, idet de sidstnævnte indtægter allerede var blevet pålagt moms inden for rammerne af det advokatselskab, hvori han var partner.

22 Efter navnlig at have konstateret, at sagsøgeren i hovedsagens samlede indtægtsbeløb, der var relevant med henblik på anvendelsen af særordningen for små virksomheder, i 2012 hidrørte fra erhvervet som kurator i insolvensprocedurer med 69%, fra udlejningen af den i sameje ejede faste ejendom med 17% og fra virksomheden som revisor og skatterådgiver med 14%, fandt AJFP Caraș-Severin, at sagsøgerens hovedvirksomhed i det pågældende år bestod i erhvervet som kurator i insolvensprocedurer. Denne myndighed præciserede, at udlejningen af den faste ejendom ikke kunne kvalificeres som en »bitransaktion« i forhold til denne hovedvirksomhed som omhandlet i skatte- og afgiftslovens artikel 152, stk. 2, idet indtægterne herfra ikke kunne udelukkes fra beregningen af den omsætning, som udgjorde grundlaget for at bestemme, om særordningen for små virksomheder fandt anvendelse.

23 Sagsøgeren i hovedsagen påklagede afgiftsansættelsen og afgiftskontrolrapporten fra AJFP Caraș-Severin. Ved afgørelse af 22. august 2017 meddelte det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Timișoara – 1. afdeling for ankesager – afslag på denne klage.

24 Sagsøgeren i hovedsagen anlagde et forvaltningsretligt søgsmål til prøvelse af denne afgørelse. Ved dom af 26. marts 2018 forkastede Tribunalul Timiș (retten i første instans i Timiș, Rumænien) dette forvaltningsretlige søgsmål.

25 Sagsøgeren i hovedsagen har derefter iværksat appel ved den forelæggende ret og har herved gjort gældende, at udlejningen af den faste ejendom, som han er medejer af, udgør en bitransaktion som omhandlet i skatte- og afgiftslovens artikel 152, stk. 2, og at beløbene herfra ikke skal medtages ved beregningen af omsætningen med henblik på anvendelsen af særordningen for små virksomheder. Curtea de Apel Timișoara (appeldomstolen i Timișoara, Rumænien) fandt, at afgørelsen af den for denne verserende tvist krævede en fortolkning af momsdirektivets bestemmelser, og besluttede derfor at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Pålægger bestemmelserne i artikel 288, [stk. 1], nr. 4), i [momsdirektivet] under de i den foreliggende sag relevante omstændigheder, hvor en fysisk person udøver økonomisk virksomhed, som omfatter udøvelse af flere liberale erhverv samt udlejning af en fast ejendom, hvoraf vedkommende opnår løbende indtægter, at identificere en bestemt erhvervsvirksomhed som hovedvirksomhed med henblik på at vurdere, om udlejningen kan kvalificeres som en bitransaktion i forhold til hovedvirksomheden og, hvis spørgsmålet besvares bekræftende, på

grundlag af hvilke kriterier kan da denne hovedvirksomhed identificeres, eller [skal ovennævnte bestemmelser] fortolkes således, at samtlige erhvervsvirksomheder, hvori denne fysiske persons økonomiske virksomhed finder udtryk, udgør vedkommendes »hovedvirksomhed«?

2) Hvis den faste ejendom, som en fysisk person udlejer til tredjemand, ikke er bestemt til og anvendes som led i udøvelsen af personens øvrige økonomiske virksomhed, således at der ikke kan fastsættes en forbindelse mellem [den udlejede faste ejendom] og udøvelsen af vedkommendes forskellige erhverv, kan man da ifølge bestemmelserne i [momsdirektivets] artikel 288, stk. 1, nr. 4), kvalificere udlejningen som »bitransaktion« med den følge, at den sidstnævnte transaktion ikke medtages i opgørelsen af den omsætning, der tjener som reference for anvendelse af den særlige fritagelsesordning for små virksomheder?

3) Har det i situationen beskrevet i det andet spørgsmål betydning for at kvalificere transaktionen som »bitransaktion«, at udlejningen er sket til tredjemand, nærmere bestemt en juridisk person, som den fysiske person er ejer af og direktør for, der har hjemsted i den omhandlede faste ejendom, og som udøver erhvervsvirksomhed af samme art som den pågældende fysiske persons [erhvervsvirksomhed]?«

Om de præjudicielle spørgsmål

26 Med sine spørgsmål, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 288, stk. 1, nr. 4), skal fortolkes således, at udlejning af en fast ejendom, foretaget af en afgiftspligtig fysisk person, hvis økonomiske virksomhed omfatter udøvelse af flere liberale erhverv samt udlejning af denne faste ejendom, udgør en »bitransaktion« i denne bestemmelses forstand med henblik på anvendelsen af særordningen for små virksomheder.

27 Indledningsvis bemærkes for det første, at særordningen for små virksomheder, der er fastsat i momsdirektivets artikel 281-294, som en undtagelse til det fælles momssystem i dette direktiv skal fortolkes strengt og kun bør anvendes i det omfang, det er nødvendigt for at nå formålet med ordningen (jf. i denne retning dom af 2.5.2019, Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

28 Hvad for det andet angår udlejning af fast ejendom har Domstolen fastslået, at der er tale om økonomisk virksomhed, der er omfattet af momsdirektivets anvendelsesområde, for så vidt som udlejningen gennemføres med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter i overensstemmelse med dette direktivs artikel 9, stk. 1, andet afsnit (jf. i denne retning dom af 27.1.2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

29 Som generaladvokaten har anført i punkt 30 og 31 i forslaget til afgørelse, kan udlejning af fast ejendom for det tredje kun udgøre en »transaktion vedrørende fast ejendom« som omhandlet i momsdirektivets artikel 288, stk. 1, nr. 4), for så vidt som der er tale om en afgiftsfritaget transaktion, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, henset til momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l), og artikel 135, stk. 2, sidste afsnit.

30 Med henvisning til disse indledende bemærkninger skal det bemærkes, at eftersom momsdirektivets artikel 288, stk. 1, nr. 4), ikke indeholder nogen henvisning til medlemsstaternes nationale ret, udgør begrebet »bitransaktion« i denne bestemmelses forstand et selvstændigt EU-retligt begreb, som skal fortolkes ensartet på Unionens område, uafhængigt af de kvalificeringer, der anvendes i medlemsstaterne, idet der ikke blot skal tages hensyn til nævnte bestemmelses ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, samt til det formål, som den forfølger (jf. i denne retning dom af 5.2.2020, Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Påmønstring af søfolk i havnen i Rotterdam), C-341/18, EU:C:2020:76, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

31 Med hensyn til ordlyden af momsdirektivets artikel 288, stk. 1, nr. 4), bemærkes, at den ikke præciserer, hvad der skal forstås ved »bitransaktion«, hvilket begreb i øvrigt ikke er defineret i nogen af de øvrige bestemmelser i dette direktiv.

32 Hvad angår den sammenhæng, hvori momsdirektivets artikel 288, stk. 1, nr. 4), indgår, skal der henvises til dette direktivs artikel 174, stk. 2, litra b), der findes i kapitel 2 med overskriften »Pro rata–satsen for fradraget« i direktivets afsnit X med overskriften »Fradrag«, og som bestemmer, at der ved beregningen af pro rata-satsen for fradraget ses bort fra den del af omsætningen, der vedrører »bitransaktioner angående fast ejendom og af finansiel karakter«.

33 Denne sidste bestemmelse svarer i det væsentlige til artikel 19, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), hvorved EU-lovgiver har villet udelukke omsætningen vedrørende transaktioner, der er usædvanlige i forhold til den pågældende afgiftspligtige persons almindelige virksomhed, fra beregningen af pro rata-satsen (jf. i denne retning dom af 6.3.2008, Nordania Finans og BG Factoring, C-98/07, EU:C:2008:144, præmis 24).

34 Domstolen har med henblik på at fortolke begrebet »bitransaktion« navnlig henvist til den begrundelse, der ledsagede forslaget til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som Kommissionen forelagde Rådet for De Europæiske Fællesskaber den 29. juni 1973 (KOM(73) 950 endelig udg.) (*Bulletin for De Europæiske Fællesskaber*, supplement 11/73, s. 20) (herefter »forslaget til sjette direktiv«). I henhold til denne begrundelse »[skal d]e faktorer, der er omhandlet i [dette forslags artikel 19, stk. 2,] ikke medtages ved beregningen af pro rata-satsen, idet de ikke afspejler den afgiftspligtiges erhvervsmæssige virksomhed og derfor ville kunne berøve pro rata-satsen nogen reel betydning«. Ifølge nævnte begrundelse er »[d]ette […] tilfældet hvad angår salg af investeringsgoder, omsætning af fast ejendom og omsætning af finansiel karakter, der kun har accessorisk karakter, dvs. der har en underordnet eller tilfældig karakter i forhold til virksomhedens samlede omsætning«. Det præciseres i begrundelsen, at »[d]isse former for omsætning […] i øvrigt kun er undtaget, hvis de ikke er en del af den afgiftspligtiges regelmæssige erhvervsaktiviteter« (dom 29.10.2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, præmis 30).

35 Det bemærkes, at de samme betragtninger ligger bag momsdirektivets artikel 288, stk. 1, nr. 4). Denne bestemmelse svarer nemlig til artikel 25, stk. 2, i forslaget til sjette direktiv, nu artikel 24, stk. 4, i sjette direktiv 77/388. I overensstemmelse med begrundelsen, der ledsager forslaget til sjette direktiv, »fastlægger [denne bestemmelse] metoden for bestemmelsen af den omsætning, der tjener som reference ved anvendelsen af en afgiftsfritagelse og en dekort«. Ifølge denne begrundelse udelukker bestemmelsen »[o]msætninger af mere eller mindre lejlighedsvis karakter, der kan ændre omsætningens størrelse voldsomt fra det ene år til det andet«, og »[den] bortser også fra omsætninger, der, som ved overdragelse af tilgodehavender, ikke er udtryk for virksomhedens reelle størrelse«.

36 Det skal ganske vist bemærkes, at der findes sprogversioner af momsdirektivet, bl.a. den bulgarske, den tyske, den engelske, den kroatiske, den nederlandske og den slovenske version, der ikke anvender de identiske ord »bitransaktioner« i momsdirektivets artikel 174, stk. 2, og i dette direktivs artikel 288, stk. 1, nr. 4).

37 Henset til betragtningerne i denne doms præmis 34 og 35 må det imidlertid konkluderes, at begreberne i disse bestemmelser, selv om de anvendes i forskellige sammenhænge, har samme formål.

38 Begrebet »bitransaktion« betegner således visse transaktioner, som ikke henhører under den afgiftspligtige persons sædvanlige erhvervsmæssige virksomhed.

39 Inden for rammerne af den omhandlede særordning kræver kvalificeringen af en transaktion som en afgiftspligtig persons »bitransaktion« ikke, at der identificeres et grundlæggende element i den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed som hovedbestanddel, og kræver heller ikke, at den er knyttet til nogen anden økonomisk virksomhed fra den afgiftspligtige persons side. Dette udtryk skal anses for et selvstændigt begreb.

40 En sådan fortolkning af momsdirektivets artikel 288, stk. 1, nr. 4), bekræftes af formålet med særordningen for små virksomheder. I denne forbindelse har Domstolen bemærket, at denne ordning fastsætter forenklinger af administrationen, som tilsigter at styrke små virksomheders oprettelse, aktiviteter og konkurrencedygtighed samt at bevare et fornuftigt forhold mellem de administrative byrder forbundet med skattekontrollen og de meget begrænsede skatteindtægter, som må påregnes. Denne ordning tilsigter således at fritage såvel små virksomheder som skattemyndighederne for sådanne administrative byrder (dom af 26.10.2010 Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, præmis 63 og 68, og af 2.5.2019, Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, præmis 37).

41 Det følger heraf, at der med henblik på at sikre gennemførelsen af det formål, der forfølges med særordningen for små virksomheder, ikke er grundlag for at pålægge sådanne administrative byrder som følge af transaktioner, der ikke henhører under den afgiftspligtiges sædvanlige erhvervsmæssige virksomhed.

42 Det bemærkes, at Domstolen med hensyn til de bestemmelser, der nu fremgår af momsdirektivets artikel 174, stk. 2, har fastslået, at en økonomisk virksomhed, ikke kan anses for en »bitransaktion«, hvis den bl.a. ligger i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af den pågældende virksomheds sædvanlige afgiftspligtige virksomhed (jf. i denne retning dom af 29.10.2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, præmis 31).

43 I andre situationer end den, der er nævnt i den foregående præmis, er den afgørende omstændighed, om ejendomstransaktionen er blevet gennemført inden for rammerne af den afgiftspligtige persons sædvanlige erhvervsmæssige virksomhed, hvilken omstændighed skal undersøges af skattemyndighederne og i givet fald af de nationale retter.

44 De nationale skattemyndigheder og domstole skal således tage hensyn til de oplysninger, der er fremlagt for dem, navnlig karakteren af den pågældende faste ejendom, oprindelsen af finansieringen af erhvervelsen af denne ejendom og anvendelsen heraf.

45 Hvad angår den i hovedsagen omhandlede situation fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, således som generaladvokaten har anført i punkt 51 og 52 i forslaget til afgørelse, at hjemstedet for sagsøgeren i hovedsagens virksomhed som kurator i insolvensprocedurer for det første er etableret på adressen for den udlejede ejendom, som sagsøgeren er medejer af. For det andet udlejer sagsøgeren i hovedsagen denne ejendom, som indeholder kontorlokaler, til en juridisk person, som han er ejer af og direktør for. Desuden har denne juridiske person hjemsted på adressen for den nævnte ejendom og udøver virksomhed af samme art som den, der udøves af den nævnte sagsøger i hovedsagen. Det tilkommer den forelæggende ret at vurdere, om disse omstændigheder godtgør, at den omhandlede udlejning henhører under den afgiftspligtige persons sædvanlige erhvervsmæssige virksomhed.

46 Det følger af samtlige ovenstående betragtninger, at de forelagte spørgsmål skal besvares med, at momsdirektivets artikel 288, stk. 1, nr. 4), skal fortolkes således, at udlejning af en fast ejendom foretaget af en afgiftspligtig fysisk person, hvis økonomiske virksomhed omfatter udøvelse af flere liberale erhverv samt udlejning af denne faste ejendom, ikke udgør en »bitransaktion« i denne bestemmelses forstand, når denne transaktion udføres inden for rammerne af en af den afgiftspligtige person udøvet sædvanlig erhvervsmæssig virksomhed.

Sagsomkostninger

47 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Femte Afdeling) for ret:

Artikel 288, stk. 1, nr. 4), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2009/162/EU af 22. december 2009, skal fortolkes således, at udlejning af en fast ejendom foretaget af en afgiftspligtig fysisk person, hvis økonomiske virksomhed omfatter udøvelse af flere liberale erhverv samt udlejning af denne faste ejendom, ikke udgør en »bitransaktion« i denne bestemmelses forstand, når denne transaktion udføres inden for rammerne af en af den afgiftspligtige person udøvet sædvanlig erhvervsmæssig virksomhed.

Underskrifter