Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 6. februar 2020 [1]

Sag C-716/18

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

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Curtea de Apel Timişoara [appeldomstolen i Timişoara, Rumænien])

»Præjudiciel forelæggelse – direktiv 2006/112/EF – momsdirektivets artikel 287 og 288 – særordning for små virksomheder – fritagelse under visse omsætningsgrænser – beregning af denne omsætningsfrie grænse ved flere økonomiske aktiviteter – begrebet »transaktioner vedrørende fast ejendom«, som ikke »har karakter af bitransaktioner«, som skal medregnes«

I. Indledning

1. Den foreliggende sag vedrører momsfritagelsen for små virksomheder. Ifølge denne ordning kan medlemsstaten fritage afgiftspligtige personer med en årlig omsætning under et vist beløb fra moms. I Rumænien ligger denne grænse på 65 000 EUR. Spørgsmålet er nu, hvordan dette beløb skal beregnes, når en afgiftspligtig person udfører forskellige aktiviteter. I det foreliggende tilfælde opnåede den afgiftspligtige person i 2012 indkomster fra en rådgivende virksomhed som revisor, skatterådgiver og advokat, som kurator i insolvensprocedurer, som forfatter og fra udlejning af en fast ejendom.

2. Da Rumænien ikke medtager indkomst/omsætning fra advokatvirksomheden i denne beregning, vil grænsen på 65 000 EUR kun blive overskredet, hvis udlejningsomsætningen bliver medregnet. Momsdirektivets artikel 288, stk. 1, nr. 4), medtager imidlertid kun »transaktioner vedrørende fast ejendom« i beregningen, hvis disse ikke har karakter af »bitransaktioner«. Domstolen får nu for første gang mulighed for at afklare, om udlejning af en fast ejendom skal kvalificeres som en »transaktion vedrørende fast ejendom«, og hvornår der er tale om en ubetydelig »bitransaktion«.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

3. De EU-retlige forskrifter er indeholdt i artikel 287 og 288 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«) [2].

1 – Originalsprog: tysk.

2 – EUT 2006, L 347, s. 1, i den for 2012 gældende affattelse.

4. Momsdirektivets artikel 287, nr. 18), 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 […]«

5. I henhold til artikel 1 i Rådets gennemførelsesafgørelse af 26. marts 2012[3] gives Rumænien ved fravigelse af artikel 287, nr. 18), i direktiv 2006/112 tilladelse til at give afgiftspligtige personer momsfritagelse, hvis deres omsætning ikke overstiger modværdien i national valuta af 65 000 EUR efter omregningskursen på den dato, hvor landet tiltrådte Den Europæiske Union.

6. Momsdirektivets artikel 288 bestemmer følgende:

»Den omsætning, der benyttes som grundlag for anvendelsen af den i denne afdeling omhandlede ordning, består af følgende beløb uden 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 151-153

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

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

7. Derudover findes i forbindelse med opdelingen af fradrag af den i det tidligere omsætningsled betalte moms følgende bestemmelse i artikel 174, stk. 2:

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

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.«

3 – Rådets gennemførelsesafgørelse 2012/181/EU af 26.3.2012 om tilladelse til Rumænien til at indføre en særlig foranstaltning, der fraviger artikel 287 i direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2012, L 92, s. 26).

B. Rumænsk ret

8. I rumænsk ret findes de tilsvarende bestemmelser i Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal (lov nr. 571/2003 af 22.12.2003 om skatter og afgifter, med ændringer og tilføjelser; herefter »skatteloven«). Skattelovens artikel 152 bestemmer herom:

»(1) Den afgiftspligtige person, som er etableret i Rumænien i overensstemmelse med artikel 125[1], stk. 2, litra a), kan – hvis den ifølge angivelsen eller den faktiske årlige omsætning er lavere end tærsklen på 65 000 EUR, dvs. 220 000 RON – omfattes af afgiftsfritagelsen […] for de i artikel 126, stk. 1, nævnte transaktioner […]

(2) Den omsætning, der tjener som reference for anvendelse af stk. 1, består af det samlede beløb, uden afgift, med hensyn til afgiftspligtige personer, der ansøger om afmeldelse fra momsregistrering, dels for de af den afgiftspligtige person i løbet af et kalenderår gennemførte leveringer af varer og ydelser, som er afgiftspligtige, eller som i givet fald kunne være afgiftspligtige, hvis de ikke var gennemført af en lille virksomhed, dels for transaktioner som led i økonomiske virksomheder, for hvilke leveringsstedet anses at være i udlandet, hvis afgiften var fradragsberettiget i tilfældet af, at disse transaktioner blev gennemført i Rumænien i henhold til artikel 145, stk. 2, litra b), dels for fritagne transaktioner med fradragsret, dels for fritagne transaktioner uden fradragsret som omhandlet i artikel 141, stk. 2, litra a), b), e) og f), såfremt disse ikke er accessoriske i forhold til hovedvirksomheden […]«

9. I punkt 47, stk. 3, i Hotărârea Guvernului României nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (den rumænske regerings beslutning nr. 44 af 22.1.2004 om godkendelse af betingelserne for anvendelse af lov nr. 571/2003 om skatteloven, som ændret og suppleret ved lovdekret nr. 670 af 4.7.2012, findes følgende udsagn:

»En transaktion har karakter af bitransaktion i forhold til hovedvirksomheden, hvis følgende vilkår 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.«

III. Sagens faktiske omstændigheder og anmodningen om præjudiciel afgørelse

10. Som allerede nævnt udøver sagsøgeren i hovedsagen (herefter »sagsøgeren«) ved siden af at være universitetsprofessor en række liberale erhverv, herunder erhverv som revisor, skatterådgiver, kurator i insolvensprocedurer og advokat. På tilsvarende måde opnår han lejlighedsvis ophavsretslige indtægter.

11. I medfør af den rumænske lovgivning er sagsøgeren blevet tildelt et enkelt skatteregistreringsnummer for »virksomhed i form af bogføring, revision og skattekonsultation«, som anvendes for erhverv som skatterådgiver og revisor. Med hensyn til udøvelsen af disse erhverv har sagsøgeren angivet forskellige forretningssteder. Som hjemsted for hans enkeltmandskontor til kuratorvirksomhed i insolvensprocedurer er registreret en ejendom, som tilhører sagsøgeren.

12. Fra og med 2007 har sagsøgeren opnået indtægter fra udlejningen af den nævnte faste ejendom. Ejendommen er udlejet til et kommercielt selskab, som sagsøgeren er ejer af og direktør for. Dette selskab har hjemsted i den lejede ejendom og udøver her bl.a. rådgivning, bogføring, revision og skatterådgivning. Det erklærede hovedformål er »virksomheds- og managementrådgivning«.

13. I 2016 blev sagsøgeren genstand for en afgiftskontrol hvad angår den skyldige moms for perioden fra den 1. januar 2011 til den 30. juni 2016. I forbindelse med denne undersøgelse konstaterede afgiftsmyndigheden (Administrația Județeană a Finanțelor Publice, herefter »AJFP«), at sagsøgeren i 2012 overskred den omsætningstærskel på 220 000 rumænske lei (RON) (65 000 EUR), som er fastsat med henblik på anvendelsen af den særlige fritagelsesordning for små virksomheder, således at han havde pligt til at momsregistrere sig. Som følge heraf fastlagde AJFP, at sagsøgeren skulle betale moms svarende til et beløb på 95 184 RON.

14. For at opgøre den nævnte omsætning tog AJFP højde for dels indtægterne fra de liberale erhverv som skatterådgiver, revisor og kurator i insolvensprocedurer, dels de ophavsretslige indtægter, dels indtægterne fra udlejningen af den samejede faste ejendom. Opgørelsen inkluderede ikke vederlaget for hvervet som universitetsprofessor eller indtægter fra advokaterhvervet, som er omfattet af særlige skatteordninger.

15. AJFP konstaterede, at sagsøgeren i 2012 opnåede 69% af sine samlede indtægter fra erhvervet som kurator i insolvensprocedurer, 17% fra udlejningen af den faste ejendom og 14% fra erhvervet som revisor og skatterådgiver. Derfor fandt AJFP, at sagsøgerens hovedvirksomhed det pågældende år bestod i erhvervet som kurator i insolvensprocedurer, henset til størrelsen af indtægterne fra dette erhverv i forhold til hans samlede økonomiske virksomhed; endvidere var AJFP af den opfattelse, at udlejningen af den faste ejendom ikke, med henblik på at udelukke denne fra opgørelsen af omsætningen for det nævnte år, kunne kvalificeres som en »bitransaktion« i forhold til den nævnte hovedvirksomhed.

16. Ved afgørelse af 22. august 2017 blev der meddelt afslag på den administrative klage vedrørende afgiftsansættelsen. Det administrative søgsmål til prøvelse af sidstnævnte afgørelse blev forkastet af Tribunalul Timiș (retten i første instans i Timiș, Rumænien) ved dom af 26. marts 2018. Sagsøgeren har iværksat appel ved den forelæggende ret til prøvelse af den sidstnævnte dom. Curtea de Apel Timișoara (appeldomstolen i Timișoara, Rumænien) har udsat sagen og forelagt Domstolen følgende tre præjudicielle spørgsmål i henhold til artikel 267 TEUF:

»1) Pålægger bestemmelserne i momsdirektivets artikel 288, stk. 1, nr. 4), 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 bestemmelse 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]?«

17. I sagen for Domstolen har sagsøgeren, Rumænien og Europa-Kommissionen afgivet skriftlige indlæg.

IV. Retlig bedømmelse

18. Med de tre spørgsmål, der – som Rumænien med rette foreslår – kan besvares under ét, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvordan momsdirektivets artikel 288, første punktum, nr. 4), skal fortolkes. Konkret ønsker den oplyst, hvordan det skal bedømmes, om der foreligger »transaktioner vedrørende fast ejendom«, som ikke »har karakter af bitransaktioner«.

19. Dette afhænger af hensigten og formålet med afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 287 (under A). I denne forbindelse skal det afklares, om udlejning af en bygning skal bedømmes som en »transaktion vedrørende fast ejendom« (under B), og ud fra hvilke kriterier denne skal bedømmes som »bitransaktion« som omhandlet i momsdirektivets artikel 288, stk. 1, nr. 4) (under C). Såfremt udlejningen under anvendelse af disse kriterier i det konkrete tilfælde skal anses for en sådan bitransaktion (under D), overskrider sagsøgeren efter den forelæggende rets opfattelse ikke omsætningsgrænserne for fritagelsen i momsdirektivets artikel 287.

20. Da Domstolen imidlertid også skal give den forelæggende ret et nyttigt svar til brug for løsningen af tvisten i hovedsagen, skal der, som anført af Kommissionen, gøres opmærksom på følgende: Ifølge forelæggelseskendelsen har man ved beregningen af frigrænsen for en lille virksomhed hverken medregnet indkomst fra ansættelsen som universitetsprofessor eller indkomst fra virksomheden som advokat. Dette skyldes åbenbart, at disse er underlagt en særlig beskatning.

21. Momsretligt er det forståeligt, at man ikke medregner indkomst fra en ansættelse (i den foreliggende sag som universitetsprofessor), da der ikke foreligger afgiftspligtige transaktioner i denne forbindelse. En selvstændig advokats virke udgør imidlertid uomtvistet en selvstændig økonomisk aktivitet som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, og udgør dermed afgiftspligtige transaktioner, som grundlæggende indgår i beregningen. I denne forbindelse er det irrelevant, om disse transaktioner er underlagt en anden beskatning eller ej. Det ville forholde sig anderledes, hvis sagsøgeren havde haft indkomst som ansat (dvs. ikke selvstændig) advokat, eller hvis omsætningen ikke blev opnået af ham, men af selskabet. Da anmodningen om præjudiciel afgørelse ikke er entydig på dette punkt, påhviler det den nationale domstol at efterprøve dette.

A. Hensigten og formålet med afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 287

22. For at kunne bedømme, om sagsøgeren trods udlejningstransaktionerne stadig er omfattet af afgiftsfritagelsen for små virksomheder[4] i henhold til momsdirektivets artikel 287, skal det først klarlægges, hvad hensigten og formålet med denne særlige afgiftsfritagelse er. Da den objektivt set ikke knytter sig til aktiviteternes beskaffenhed, men kun til den omstændighed, at den afgiftspligtige ikke når en omsætningsgrænse ved udøvelsen af den specifikke økonomiske virksomhed, fastsætter momsdirektivets artikel 287 en subjektiv afgiftsfritagelse.

4 – Jf. overskriften til kapitel 1 i afsnit XII (Særordning for små virksomheder).

23. Som Domstolen allerede har fastslået [5], og som jeg har beskrevet andetsteds [6], er formålet med denne subjektive afgiftsfritagelse primært at opnå en administrativ forenkling.

24. Uden en sådan grænse ville afgiftsmyndigheden skulle behandle enhver person, som udøver en nok så lille økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, som en afgiftspligtig person fra den første euro. Dette ville udløse administrative byrder ikke kun for den afgiftspligtige person, men også for afgiftsmyndigheden, som ikke ville blive modsvaret af en tilsvarende afgiftsindtægt [7]. Denne kontrolbyrde og de dermed forbundne udgifter for afgiftsmyndigheden uden en tilsvarende afgiftsindtægt skal undgås ved hjælp af en bagatelgrænse. Dette fremgår også af Kommissionens forslag til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter fra 1973. Allerede her henvises der udtrykkeligt til medlemsstaternes vanskeligheder med at anvende de almindelige momsregler på små virksomheder [8].

25. Den dermed forbundne begunstigelse af mindre virksomheder, som f.eks. tilsigter at styrke små virksomheders oprettelse [9], er i denne forbindelse snarere en afspejling af denne bestemmelse end dens hensigt og formål. Dette bliver netop tydeligt ved momsdirektivets artikel 288, som er relevant i den foreliggende sag. Denne præciserer nemlig, at bagatelgrænsen i momsdirektivets artikel 287 (som medlemsstaterne kan fastsætte) ikke vedrører virksomhedens størrelse eller hidtidige tilstedeværelse på markedet, men kun størrelsen af den forventede afgiftsindtægt.

26. Den afgørende omsætning til fastsættelse af, om der foreligger en såkaldt lille virksomhed, omfatter nemlig kun virksomhedens afgiftspligtige transaktioner [momsdirektivets artikel 288, stk. 1, nr. 1)] og visse afgiftsfrie transaktioner [nr. 2)-4)]. De øvrige afgiftsfrie transaktioner kan være nok så høje uden at være til hinder for en afgiftsfritagelse for de øvrige afgiftspligtige transaktioner. Dermed er f.eks. også store sygehuse omfattet, såfremt de kun udfører afgiftspligtige transaktioner i mindre omfang. Disse afgiftspligtige personer kan da også behandle disse transaktioner som afgiftsfrie, selv hvis de på grund af deres størrelse i almindelig sprogbrug næppe kan betegnes som små virksomheder eller på grund af deres mangeårige virksomhed på markedet ikke kan betegnes som iværksættere.

27. Det forhold, at formålet med denne afgiftsfritagelse ikke er at støtte iværksættere, fremgår også af bestemmelsens indenlandske reference. Denne fritager kun de transaktioner, der er afgiftspligtige i indlandet. Dermed er store indenlandske virksomheder, som har en stor afgiftspligtig omsætning i udlandet og kun en beskeden afgiftspligtig omsætning i indlandet, alligevel omfattet af anvendelsesområdet for afgiftsfritagelsen. Derudover indeholder bestemmelsen i momsdirektivets artikel 287 ikke et fribeløb, men en frigrænse. Når grænseværdien overskrides, bliver alle transaktioner afgiftspligtige fra den første euro, hvorimod et fribeløb ville bestå. Dette alt eller intet-princip er næppe egnet til at støtte iværksættere, da det ville forfordele de særligt succesrige iværksættere i forhold til de mindre succesrige iværksættere.

28. Det kan konkluderes, at momsdirektivets artikel 287 primært har til formål at tilvejebringe en administrativ lettelse til fordel for medlemsstaterne.

5 – Dom af 2.5.2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, præmis 37 in fine), og af 26.10.2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, præmis 63).

6 – Forslag til afgørelse Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, punkt 33 in fine).

7 – Således også udtrykkeligt dom af 2.5.2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, præmis 38).

8 – Jf. begrundelsen til artikel 25 (små virksomheder) på s. 27 i Kommissionens forslag af 20.6.1973 (KOM(73) 950 endelig udg.).

9 – Jf. i denne forbindelse dom af 29.7.2019, B (En brugtvognsforhandlers omsætning) (C-388/18, EU:C:2019:642, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis), og af 26.10.2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, præmis 63 og 70), samt mit forslag til afgørelse Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, punkt 33 og 54).

B. Fortolkning af kriteriet »transaktioner vedrørende fast ejendom«

29. Hvis momsdirektivets artikel 287 udgør en bagatelbestemmelse, som fritager mindre afgiftspligtige transaktioner af hensyn til en forenkling af administrationen, skal den fortolkes strengt. En vid fortolkning er ikke forenelig med karakteren af bagatelbestemmelse [10].

30. Derudover indgår beløbet for leveringer af varer og ydelser, i det omfang disse pålægges afgift, ifølge momsdirektivets artikel 288, stk. 1, nr. 1), i beregningen af omsætningen med henblik på anvendelsen af bagatelgrænsen. Denne bestemmelse præciserer således udtrykkeligt, at *alle* afgiftspligtige transaktioner skal indgå i beregningen.

31. Følgelig kan de i nr. 2)-4) nævnte beløb, som skal indgå i beregningen, kun vedrøre afgiftsfrie transaktioner. Ellers ville det ikke give mening at nævne dem særskilt. Momsdirektivets artikel 288, stk. 1, nr. 2) og 3), fastholder også udtrykkeligt de pågældende transaktioners afgiftsfrihed.

32. Også med formuleringen i nr. 4) som »transaktioner vedrørende fast ejendom« kan der kun være ment de transaktioner vedrørende fast ejendom, som er omfattet af afgiftsfritagelsen i henhold til momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra j), k) og l). Det er derfor uden betydning, at EU-lovgiver – til forskel fra de finansielle transaktioner, som også er nævnt i nr. 4) – ikke udtrykkeligt nævner disse bestemmelser.

33. Det er imidlertid ikke helt entydigt, om begrebet »transaktioner vedrørende fast ejendom« kun omfatter afgiftsfri handel med fast ejendom [momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra j) og k)], eller tillige afgiftsfri udlejning af fast ejendom [momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l)]. Ordlyden tyder mest på det første, idet de øvrige sprogversioner snarere er orienteret mod transaktionen (fransk »opération immobilières«, engelsk »real estate transactions«). Imidlertid udelukker heller ikke disse sprogversioner, at også udlejning af en fast ejendom i almindelig sprogbrug kan være omfattet.

34. I betragtning af denne åbne formulering er det hensigten og formålet med momsdirektivets artikel 287, dvs. bagatelkarakteren af særordningen for små virksomheder, der bliver afgørende. Derfor anser jeg det for nødvendigt at fortolke begrebet afgiftsfrie transaktioner vedrørende fast ejendom, som skal medregnes, bredt og i overensstemmelse med Kommissionens opfattelse også at lade det omfatte afgiftsfrie udlejningstransaktioner med henblik på at indgrænse anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 287.

35. Sagsøgerens udlejningstransaktion skal altså have været en *afgiftsfri* transaktion, for at spørgsmålet om karakteren af bitransaktion overhovedet er relevant. Det fremgår ikke af anmodningen om præjudiciel afgørelse, om dette var tilfældet, og det påhviler derfor den nationale domstol at prøve dette.

C. Betingelser for en »bitransaktion«

36. Endvidere skal betingelserne for en »bitransaktion« som omhandlet i momsdirektivets artikel 288, stk. 1, nr. 4), afklares. De afgiftsfrie transaktioner, der er nævnt i denne bestemmelse, skal kun medtages ved beregningen af frigrænsen, hvis de ikke har karakter af »bitransaktioner«.

10 – Dom af 2.5.2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, præmis 27), På samme måde har Domstolen. fastslået, at en afvigelse eller undtagelse fra en generel regel skal fortolkes strengt – jf. bl.a. dom af 28.9.2006, Kommissionen mod Østrig, C-128/05, EU:C:2006:612, præmis 22).

37. Dermed sikrer lovgiver, at de brancher, der er omfattet af bestemmelsen, og som principielt handler afgiftsfrit (banker, forsikringsselskaber og ejendomsbranchen), ikke kan gøre brug af særordningen for små virksomheder for deres afgiftsfrie transaktioner, som ikke overskrider frigrænsen. I disse virksomheder er de fritagne transaktioner nemlig ikke bitransaktioner, men derimod hovedtransaktioner.

38. Domstolen har hidtil ikke afgjort, hvad betingelserne er for, at der foreligger en bitransaktion.

39. Imidlertid anvender momsdirektivet i forbindelse med spørgsmålet om beregning af pro rata-satsen for fradraget i artikel 174, stk. 2, litra b) og c), det lignende [tyske] begreb »Hilfsumsatz« [11]. Det drejer sig om omfanget af fradraget for indgående afgift, når indgående transaktioner anvendes til såvel afgiftspligtige som afgiftsfrie udgående transaktioner.

40. Herom har Domstolen allerede fastslået [12], at en økonomisk aktivitet ikke kan anses for en »bitransaktion«, hvis den ligger i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af virksomhedens afgiftspligtige virksomhed, eller hvis den indebærer en væsentlig anvendelse af goder og tjenesteydelser, for hvilke der skal betales moms.

41. Denne negative afgrænsning kan overføres til området for afgiftsfritagelse i momsdirektivets artikel 287. Hvis der foreligger en direkte, permanent og nødvendig forlængelse af virksomhedens afgiftspligtige virksomhed, deler denne aktivitet skæbne med »hovedaktiviteten« og kan ikke længere betragtes som en bitransaktion. Der er ganske enkelt ingen saglig grund til at give disse transaktioner særskilt behandling.

42. I en afgørelse vedrørende momsdirektivets artikel 174, stk. 2, har Domstolen desuden fastslået, at størrelsen af de genererede indtægter kan være et indicium for, at disse transaktioner ikke skal anses for bitransaktioner. Imidlertid kan den omstændighed, at der ved sådanne transaktioner genereres større indtægter end dem, der skabes ved den aktivitet, som den pågældende virksomhed har angivet som sin hovedaktivitet, ikke i sig selv udelukke, at disse transaktioner anses for »bitransaktioner« i denne bestemmelses forstand [13].

43. Dette udsagn er muligvis rigtigt for momsdirektivets artikel 174, stk. 2, og pro rata-satsen for fradraget, men ikke for en afgiftsfritagelse, som har til formål at forenkle administrationen (bagatelregel). Førstnævnte vedrører nemlig opdelingen af afgiften på indgående ydelser i forhold til de udgående ydelser (dette kræver en pro rata-sats). Sidstnævnte tilfælde drejer sig imidlertid om spørgsmålet om, hvornår en afgiftsfritagelse skal bortfalde på grund af overskridelse af en omsætningsgrænse, som udgør en ren bagatelgrænse (jf. ovenfor, punkt 22 ff. vedrørende hensigt og formål).

44. For en sådan afgiftsfritagelse har størrelsen af de formodede bitransaktioner afgørende betydning. Afgiftsfrie transaktioner vedrørende fast ejendom, som f.eks. ud fra deres størrelse allerede overskrider frigrænsen i artikel 287, kan, da de ikke er ubetydelige, efter min opfattelse aldrig være bitransaktioner i en såkaldt lille virksomhed.

11 – I den franske sprogversion er de to begreber sågar identiske (»charactère d'opérations accessoires«). Det samme gælder for den rumænske sprogversion (»operațiuni accesorii«). Dette gælder imidlertid ikke for den tyske sprogversion (Nebenumsatz henholdsvis Hilfsumsatz) og den engelske sprogversion (ancillary transactions, henholdsvis incidental transactions).

12 – Dom af 29.10.2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, præmis 31), med henvisning til dom af 29.4.2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, præmis 76), og af 11.7.1996, Régie dauphinoise (C-306/94, EU:C:1996:290, præmis 22).

13 – Dom af 29.4.2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, præmis 77).

45. Grundtanken bag momsdirektivets artikel 288, stk. 1, nr. 4), er efter min opfattelse følgende: Afgiftsfritagelsen for en virksomhed, som er fritaget af hensyn til en forenklet administration, skal ikke bortfalde på grund af mere eller mindre tilfældige, især enkeltstående, afgiftsfrie transaktioner vedrørende fast ejendom uden for virksomhedens egentlige formål, som ikke har indvirkning på afgiftsindtægtens størrelse.

46. I Kommissionens forslag fra 1973 findes formuleringen, at de »mere eller mindre lejlighedsvise transaktioner, hvorved omsætningens størrelse pustes kunstigt op fra det ene år til det næste«, og transaktioner, som »ikke giver et realistisk billede af virksomhedens størrelse«, ikke bør medtages [14]. Dette bekræftes i momsdirektivets artikel 288, stk. 2. I denne bestemmelse undtages overdragelse af materielle eller immaterielle investeringsaktiver udtrykkeligt fra beregningen af omsætningens størrelse.

47. Dette er formodentlig begrundet i et ønske om at forhindre, at der sker en momsretlig forskelsbehandling blandt de afgiftsfritagne afgiftspligtige personer (dvs. de såkaldte små virksomheder) indbyrdes (den ene vedbliver at være en afgiftsfritaget lille virksomhed, den anden mister denne status) som følge af sådanne »usædvanlige« transaktioner.

48. Et eksempel kunne være varig udlejning af private aktiver. Hvis denne transaktion ikke blev taget ud af beregningen igen ved momsdirektivets artikel 288, stk. 1, nr. 4), ville den ene virksomhed skulle betale afgift af hele årets omsætning fra dens øvrige aktiviteter. En sammenlignelig virksomhed, som ikke udlejer sådanne private aktiver, ville derimod fortsat kunne drage fordel af afgiftsfritagelsen. Den mere eller mindre tilfældige omstændighed, som udnyttelse af yderligere aktiver udgør, har imidlertid ingen indflydelse på den principielle status som »lille virksomhed« i den indbyrdes konkurrence. Der mangler en tilstrækkelig forbindelse til den såkaldte lille virksomheds egentlige økonomiske aktivitet. I sidste ende er spørgsmålet om, hvorvidt det lægges til grund, at der foreligger bitransaktioner, imidlertid et spørgsmål om en vurderende klassificering [15].

49. Efter min opfattelse omfatter begrebet bitransaktion altså kun transaktioner, som ikke har nogen nærmere forbindelse til den afgiftspligtige persons (egentlige) afgiftspligtige aktiviteter. Denne forbindelse foreligger ikke, hvis de enten 1) udgør enkeltstående, usædvanlige handlinger uden for virksomhedens egentlige formål eller 2) ikke indebærer en væsentlig anvendelse af goder og tjenesteydelser inden for virksomhedens rammer, men må betragtes som løsrevet herfra og derfor kun har bagatelkarakter (man kan f.eks. tænke sig en mindre – jf. punkt 44 – udlejning af private aktiver).

D. Anvendelse i den konkrete sag

50. I den konkrete sag skal det derfor afklares, om udlejningen af den faste ejendom, hvor sagsøgeren driver virksomhed som kurator i insolvensprocedurer, ikke har nærmere forbindelse til sagsøgerens egentlig afgiftspligtige virksomhed.

51. Dette forekommer mig tvivlsomt. I den foreliggende sag er udlejningen af ejendommen hverken tilfældig eller løsrevet fra sagsøgerens egentlig afgiftspligtige (rådgivende) virksomhed. For det første benytter han selv ejendommen som hjemsted for sin afgiftspligtige virksomhed som kurator i insolvensprocedurer. Dermed foreligger der ikke en udlejning, som er uafhængig af virksomhedsaktiviteten.

14 – Jf. begrundelsen til artikel 25 (små virksomheder) på s. 29 i Kommissionens forslag af 20.6.1973 (KOM(73) 950 endelig udg.).

15 – Således allerede H. Stadie i Rau og Dürrwächter, *UStG*, § 19, bem. 112 (udgave: 183. oplag – juli 2019).

52. For det andet udlejer sagsøgeren ifølge den forelæggende ret ejendommen til et selskab, hvor han selv er medejer og direktør, og hvor han selv er aktiv som rådgiver. Dette er ikke en enkeltstående handling, som ikke bør forvanske den årlige omsætning (jf. ovenfor, punkt 45). Tværtimod foreligger der en stærk forbindelse (jf. ovenfor, punkt 48) til sagsøgerens egentlig afgiftspligtige (rådgivende) virksomhed.

53. Som både Kommissionen og den rumænske regering har anført, kan der på grund af den tætte materielle og menneskelige tilknytning dermed i den foreliggende sag vel ikke længere være tale om en bagatelaktivitet uden for sagsøgerens egentlige økonomiske aktivitet (rådgivning).

54. Imidlertid tilkommer det primært Domstolen at fortolke EU-retten. Anvendelsen af de ovenfor beskrevne fortolkningsprincipper og den dermed forbundne vurderende klassificering er en opgave, som påhviler den forelæggende ret.

V. Forslag til afgørelse

55. Jeg foreslår således Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål fra Curtea de Apel Timişoara (appeldomstolen i Timişoara, Rumænien) som følger:

»Begrebet transaktioner vedrørende fast ejendom, som har karakter af bitransaktioner, omfatter alle afgiftsfrie transaktioner som omhandlet i artikel 135, stk. 1, litra j), k) og l), i direktiv 2006/112/EF, som ikke har en nærmere forbindelse til virksomhedens (egentlige) afgiftspligtige aktivitet, og som er af beskedent omfang, dvs. ikke i sig selv overskrider frigrænsen. Den nærmere forbindelse foreligger ikke, hvis de enten udgør enkeltstående handlinger uden for virksomhedens egentlige formål eller ikke indebærer en væsentlig anvendelse af virksomhedens goder og tjenesteydelser.«