Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 6 februari 2020 [1]

Mål C-716/18

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

(begäran om förhandsavgörande från Curtea de Apel Timişoara [Överdomstol i Timisoara, Rumänien])

”Begäran om förhandsavgörande – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 287 och 288 i mervärdesskattedirektivet – Särskild ordning för små företag – Undantag vid underskridande av vissa omsättningsgränser – Beräkning av denna omsättningsgräns vid flera ekonomiska verksamheter – Begreppet ’fastighetstransaktioner’ som ska inkluderas och inte har ’karaktär av bitransaktioner’”

I. Inledning

1. Förevarande mål avser det så kallade undantaget för små företag. Enligt detta kan medlemsstaten undanta beskattningsbara personer vars årsomsättning understiger ett visst belopp från mervärdesskatteplikt. I Rumänien går gränsen vid 65 000 euro. Frågan är nu hur detta belopp ska beräknas om en beskattningsbar person utför olika verksamheter. I det nu aktuella fallet hade den beskattningsbara personen år 2012 inkomster från rådgivningsverksamhet som revisor, skatterådgivare och advokat, som förvaltare i insolvensförfaranden, som författare och från uthyrning av en fast egendom.

2. Eftersom inkomsterna/omsättningen från advokatverksamheten inte inkluderas i denna beräkning i Rumänien, skulle gränsen på 65 000 euro bara överskridas om omsättningen från uthyrningen inkluderades. Enligt artikel 288 första meningen led 4 i mervärdesskattedirektivet inkluderas emellertid ”fastighetstransaktioner” bara om de inte har karaktär av bitransaktioner. Domstolen får nu för första gången tillfälle att klarlägga huruvida uthyrning av fast egendom ska klassificeras som en ”fastighetstransaktion” och i vilka fall det rör sig om en obetydlig bitransaktion.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

3. Uttag av mervärdesskatt i unionen regleras av artiklarna 287 och 288 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet). [2]

1 Originalspråk: tyska.

2 EUT L 347, 2006, s. 1, i den lydelse som gällde år 2012.

4. I artikel 287.18 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”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 EUR. …”

5. Enligt artikel 1 i rådets genomförandebeslut av den 26 mars 2012 [3] får Rumänien, i avvikelse från artikel 287.18 i direktiv 2006/112/EG, 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.

6. Artikel 288 i mervärdesskattedirektivet föreskriver följande:

”Den omsättning som ska 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.”

7. Dessutom finns följande bestämmelse i artikel 174.2 i samband med uppdelning av avdraget för mervärdesskatt:

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

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.”

3 Rådets genomförandebeslut 2012/18/EU av den 26 mars 2012 om bemyndigande för Rumänien att genomföra en särskild åtgärd som avviker från artikel 287 i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 92, 2012, s. 26).

B. Rumänsk rätt

8. I den rumänska rätten finns motsvarande bestämmelser i Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal (lag nr 571 av den 22 december 2003 – skattelagen) i dess ändrade och kompletterade lydelse (nedan kallad skattelagen). I artikel 152 i skattelagen föreskrivs följande i detta avseende:

”1) Den beskattningsbara person som är etablerad i Rumänien i enlighet med artikel 125[1].2 a, vars deklarerade eller uppnådda årsomsättning är lägre än tröskelvärdet på 65 000 EUR … det vill säga 220 000 RON, kan tillämpa undantaget för mervärdesskatt … för de transaktioner som anges i artikel 126.1 ….

2) Den omsättning som används som referensnivå för tillämpning av punkt 1 utgörs av det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, när det är fråga om beskattningsbara personer som anmäler att de vill avregistrera sig för mervärdesskatt, för dels de leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som den beskattningsbara personen har utfört under ett kalenderår, som är beskattningsbara eller, beroende på det enskilda fallet, skulle kunna vara beskattningsbara om de inte utfördes av ett litet företag, dels för transaktioner inom ramen för ekonomiska verksamheter för vilka platsen för leveransen/tillhandahållandet anses vara i utlandet, om skatten var avdragsgill, i det fall nämnda transaktioner utfördes i Rumänien i enlighet med artikel 145.2 b, dels för transaktioner som är undantagna från mervärdesskatt med avdragsrätt, dels för transaktioner som är undantagna från mervärdesskatt utan avdragsrätt i enlighet med artikel 141.2 a, b, e och f, om dessa inte är bitransaktioner i förhållande till huvudverksamheten ….”

9. I punkt 47.3 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 rumänska regeringens dekret nr 44 av den 22 januari 2004 om godkännande av tillämpningsföreskrifter för lag nr 571/2003 – skattelagen), i dess ändrade och kompletterade lydelse enligt regeringsdekret nr 670 av den 4 juli 2012 anges följande:

”En transaktion är en bitransaktion i förhållande till huvudverksamheten om följande villkor samtidigt är uppfyllda:

a. Utövandet av den ifrågavarande verksamheten kräver begränsade tekniska resurser vad beträffar utrustning och personal.

b. Transaktionen är inte direkt kopplad till den beskattningsbara personens huvudverksamhet.

c. Beloppet för de genomförda förvärven i samband med transaktionen och beloppet för den avdragsgilla skatten på transaktionen är obetydliga.”

III. Bakgrund och begäran om förhandsavgörande

10. Vid sidan av sitt arbete som universitetslärare utövar käranden i det nationella målet, CT, såsom nämnts ovan, en rad verksamheter inom fria yrken, däribland som revisor, skatterådgivare, förvaltare i insolvensförfaranden och advokat. Vidare har han då och då upphovsrättsliga intäkter.

11. I enlighet med den rumänska lagstiftningen har CT tilldelats ett enda skatteregistreringsnummer för ”verksamhet i form av bokföring, revision och skatterådgivning”, som är fastställt för yrkesutövare såsom skatterådgivare och revisorer. Vad gäller dessa verksamheter har CT anmält flera fasta etableringsställen. En fastighet som tillhör CT är registrerad som säte för verksamheten som förvaltare i insolvensförfaranden.

12. Sedan år 2007 har CT också haft intäkter från uthyrning av ovannämnda fasta egendom. Den fasta egendomen är uthyrd till ett bolag som CT är ägare av och direktör för. Detta bolag har sitt säte i den uthyrda fasta egendomen och bedriver där bland annat rådgivnings-, bokförings-, revisions- och skatterådgivningsverksamhet. Den huvudsakliga verksamhet som har deklarerats är ”företagsrådgivning och organisationskonsulttjänster”.

13. År 2016 blev klaganden föremål för en skattekontroll avseende den mervärdesskatt som skulle betalas för perioden från och med den 1 januari 2011 till och med den 30 juni 2016. I anslutning till denna kontroll konstaterade Administrația Județeană a Finanțelor Publice (skattemyndigheten) (nedan kallad AJFP) att CT under år 2012 överskred omsättningstaket på 220 000 rumänska Leu (RON) (65 000 euro), som är fastställt för tillämpningen av den särskilda ordningen för undantag från mervärdesskatt för små företag, och att CT därmed var skyldig att registrera sig till mervärdesskatt. Därför ålade AJFP CT att betala mervärdesskatt med ett belopp om 95 184 RON.

14. För att beräkna ovannämnda omsättning beaktade AJFP dels CT:s intäkter från verksamheten som skatterådgivare, revisor och förvaltare i insolvensförfaranden, dels de upphovsrättsliga intäkterna, dels intäkterna från uthyrningen av den samägda fasta egendomen. I beräkningen togs varken universitetslärarlönen eller intäkterna från advokatverksamheten med, eftersom dessa är föremål för särskild beskattning.

15. AJFP konstaterade att under år 2012 kom 69 procent av CT:s sammanlagda intäkter från verksamheten som förvaltare i insolvensförfaranden, 17 procent från uthyrning av den fasta egendomen och 14 procent från verksamheten som revisor och skatterådgivare. AJFP ansåg därför att CT:s huvudverksamhet under ifrågavarande år utgjordes av verksamheten som förvaltare i insolvensförfaranden, eftersom intäkterna från den sistnämnda verksamheten svarade för en betydande del av de sammanlagda intäkterna från hela den ekonomiska verksamheten. Vidare ansåg AJFP att uthyrningen av den fasta egendomen inte kunde kvalificeras som en ”bitransaktion” i förhållande till denna verksamhet för att därigenom kunna uteslutas från beräkningen av omsättningen för ovannämnda år.

16. CT gav in ett överklagande av beskattningsbeslutet, vilket avslogs genom beslut av den 22 augusti 2017. Överklagandet av det sistnämnda beslutet ogillades av Tribunalul Timiș (Tribunalen i Timiș, Rumänien) genom dom av den 26 mars 2018. CT överklagade nämnda dom till den hänskjutande domstolen. Curtea de Apel Timişoara (Appellationsdomstolen i Timişoara, Rumänien) förklarade förfarandet vilande och hänsköt följande tre frågor för förhandsavgörande till domstolen i enlighet med artikel 267 FEUF:

”1) Ska man enligt bestämmelserna i artikel 288 första stycket led 4 i mervärdesskattedirektivet, under sådana omständigheter som de som föreligger i förevarande tvist, där en fysisk person bedriver ekonomisk verksamhet som omfattar flera verksamheter inom fria yrken samt uthyrning av en fast egendom från vilken vederbörande fortlöpande har intäkter, identifiera en viss näringsverksamhet som huvudverksamhet för att bedöma om uthyrningen kan kvalificeras som en bitransaktion i förhållande till huvudverksamheten och, om frågan besvaras jakande, utifrån vilka kriterier kan då nämnda huvudverksamhet identifieras, eller ska ovannämnda bestämmelser tolkas så, att alla näringsverksamheter genom vilka denna fysiska person bedriver ekonomisk verksamhet utgör dennes ”huvudverksamhet”?

2) Om den fasta egendom som en fysisk person hyr ut till tredje man inte är avsedd att användas inom ramen för denna persons övriga ekonomiska verksamhet, vilket innebär att det inte går att fastställa att det föreligger en koppling mellan [den uthyrda fasta egendomen] och de olika verksamheter som vederbörande bedriver, kan man då enligt bestämmelserna i artikel 288 [första stycket] led 4 i mervärdesskattedirektivet kvalificera uthyrningen som en bitransaktion med följd att den sistnämnda transaktionen inte tas med vid beräkningen av den omsättning som används som referensnivå för tillämpning av den särskilda ordningen för skattebefrielse för små företag?

3) Har det för att kvalificera transaktionen som en bitransaktion i det fall som beskrivs i tolkningsfråga 2 betydelse att den fasta egendomen har hyrts ut till tredje man, närmare bestämt en juridisk person som den fysiska personen är ägare av och direktör för, som har sitt säte i ifrågavarande fasta egendom och bedriver näringsverksamhet av samma slag som ifrågavarande fysiska persons näringsverksamhet?"

17. I förfarandet vid domstolen har CT, Rumänien och Europeiska kommissionen avgett skriftliga yttranden.

IV. Bedömning

18. Den hänskjutande domstolen har ställt de tre frågorna, vilka – såsom Rumänien helt riktigt har föreslagit – kan besvaras tillsammans, för att i huvudsak få klarhet i hur artikel 288 första meningen led 4 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas. Den vill rent konkret få veta hur bedömningen av huruvida det föreligger "fastighetstransaktioner som inte har karaktär av bitransaktioner" ska gå till.

19. Detta beror i avgörande grad på meningen och syftet med skattebefrielsen enligt artikel 287 i mervärdesskattedirektivet (se avsnitt A). Det ska i detta avseende klarläggas huruvida uthyrningen av en byggnad ska anses utgöra en "fastighetstransaktion" (se avsnitt B) och enligt vilka kriterier denna uthyrning ska bedömas som bitransaktion i den mening som avses i artikel 288 första meningen led 4 i mervärdesskattedirektivet (se avsnitt C). Om uthyrningen, när dessa kriterier tillämpas, i det konkreta fallet ska anses utgöra en sådan bitransaktion (se avsnitt D), anser den hänskjutande domstolen att CT inte överskrider omsättningsgränserna för undantag från skattebefrielsen enligt artikel 287 i mervärdesskattedirektivet.

20. Eftersom domstolen dock även ska ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar på frågan hur den bakomliggande tvisten ska lösas, vill jag i likhet med kommissionen påpeka följande: Enligt beslutet om hänskjutande inkluderades varken universitetslärarlönen eller intäkterna från verksamheten som advokat vid beräkningen av den nedre gränsen för mervärdesskatt för ett litet företag. Anledningen till detta är tydligen att dessa intäkter är föremål för särskild beskattning.

21. Att inkomsterna av en anställning (som universitetslärare i det nu aktuella fallet) inte inkluderas är rimligt ur ett mervärdesskatteperspektiv, eftersom det inte finns någon beskattningsbar omsättning. Eftersom näringsverksamheten som advokat emellertid ostridigt utgör självständig ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, är detta beskattningsbar omsättning som i princip ska inkluderas vid beräkningen. Huruvida denna omsättning är föremål för annan beskattning saknar betydelse i detta avseende. Det skulle förhålla sig på annat sätt om CT hade haft inkomst som anställd (det vill säga avlönad) advokat och transaktionerna inte genomförts av denne utan av bolaget. Eftersom begäran om förhandsavgörande inte är entydig i detta avseende har den nationella domstolen att pröva detta.

A. Meningen och syftet med skattebefrielsen enligt artikel 287 i mervärdesskattedirektivet

22. För att kunna bedöma huruvida CT trots omsättningen av uthyrning kan omfattas av undantag från skatteplikt för så kallade små företag [4] enligt artikel 287 i mervärdesskattedirektivet ska jag först undersöka meningen och syftet med detta särskilda undantag från mervärdesskatt. Eftersom undantaget inte är objektivt kopplat till verksamhetens art, utan bara till den omständigheten att den beskattningsbara personen som sådan inte når en omsättningsgräns, föreskrivs ett subjektivt undantag från skatteplikt i artikel 287 i mervärdesskattedirektivet.

4 Se rubriken till kapitel 1 i avdelning XII (Särskild ordning för små företag).

23. Såsom domstolen tidigare har slagit fast [5] och jag har förklarat på annan plats [6] är syftet med detta subjektiva undantag från skatteplikt i första hand att underlätta administrationen.

24. Utan en sådan gräns skulle skattemyndigheten vara tvungen att från första euron behandla varje person som bedriver en aldrig så liten ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet som en beskattningsbar person. Detta skulle inte bara för den beskattningsbara personen, utan också för skattemyndigheten, medföra administrativa kostnader som inte motsvaras av skatteintäkterna. [7] Dessa kostnader för tillsyn och skattemyndighetens kostnader för denna tillsyn i avsaknad av motsvarande skatteintäkter undviks genom en minimigräns. Detta framgår också av kommissionens förslag till rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter från år 1973. Redan där hänvisades uttryckligen till medlemsstaternas svårigheter att tillämpa de normala mervärdesskattereglerna på små företag. [8]

25. Fördelen för mindre företag i samband med detta, till exempel i form av stöd till nyetablerade företag, [9] är snarast en effekt av denna bestämmelse och inte meningen och syftet med denna. Detta framgår tydligt av artikel 288 i mervärdesskattedirektivet som är relevant i det nu aktuella fallet. Där klargörs nämligen att minimigränsen i artikel 287 i mervärdesskattedirektivet (vilken medlemsstaterna får fastställa) inte avser företagets storlek eller hur länge detta har funnits på marknaden, utan endast storleken på den förväntade skatteintäkten.

26. Den omsättning som är relevant för att avgöra om det är fråga om ett litet företag är nämligen bara företagets skattepliktiga transaktioner (artikel 288 första meningen led 1 i mervärdesskattedirektivet) och vissa transaktioner som är undantagna från skatteplikt (leden 2–4). De övriga undantagna transaktionerna kan vara nog så omfattande, men de skulle inte utgöra hinder för att undanta de övriga skattepliktiga transaktionerna. Därmed omfattas till exempel också stora sjukhus, såvida de bara genomför obetydliga skattepliktiga transaktioner. Dessa beskattningsbara personer får då också behandla dessa transaktioner som undantagna från skatteplikt, även om de i allmänt språkbruk, på grund av sin storlek, knappast kan betecknas som små företag eller som nyetablerade företag, om de har funnits länge på marknaden.

27. Att detta undantag inte syftar till att främja nyetablerade företag visas också av att bestämmelsen rör nationella förhållanden. Bestämmelsen undantar endast transaktioner som är skattepliktiga inom landet. Stora inhemska företag med omfattande skattepliktiga transaktioner utomlands och endast obetydliga skattepliktiga transaktioner inom landet omfattas därmed ändå av tillämpningsområdet för undantag från skatteplikt. I artikel 287 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs dessutom inget generellt avdrag, utan en nedre gräns för beskattning. När gränsvärdet överskrids blir alla transaktioner skattepliktiga från första euron, medan ett generellt avdrag skulle finnas kvar. Denna allt eller inget-princip är snarare olämplig för att främja nyetablerade företag, eftersom den missgynnar särskilt framgångsrika nyetablerade företag jämfört med mindre framgångsrika sådana.

28. Artikel 287 i mervärdesskattedirektivet ska följaktligen i första hand underlätta administrationen för medlemsstaterna.

5 Dom av den 2 maj 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, punkt 37 slutet), och dom av den 26 oktober 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punkt 63).

6 Förslag till avgörande i målet Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, punkt 33 slutet).

7 Se också, särskilt, dom av den 2 maj 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, punkt 38).

8 Se motiveringen till artikel 25 (beträffande små företag) sidan 27 i kommissionens förslag av den 20 juni 1973, KOM(73) 950 slutlig.

9 Se dom av den 29 juli 2019, B (Omsättning för återförsäljare av begagnade bilar) (C-388/18, EU:C:2019:642, punkt 42 och där angiven rättspraxis), och dom av den 26 oktober 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punkterna 63 och 70), samt mitt förslag till avgörande i målet Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, punkterna 33 och 54).

B. Tolkningen av kriteriet ”fastighetstransaktioner”

29. Om artikel 287 i mervärdesskattedirektivet utgör en minimibestämmelse som, för att förenkla administrationen, undantar smärre skattepliktiga transaktioner, måste den tolkas restriktivt. En vid tolkning passar inte ihop med karaktären hos en minimibestämmelse. [10]

30. Dessutom ska enligt artikel 288 första meningen led 1 i mervärdesskattedirektivet beloppet för leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, i den mån som de beskattas, inkluderas vid beräkningen av omsättningen. I denna bestämmelse anges det följaktligen tydligt att *alla* skattepliktiga transaktioner ska inkluderas vid beräkningen.

31. De ytterligare belopp som ska inkluderas och som nämns i leden 2–4 ska bara avse transaktioner som är undantagna från skatteplikt. I annat fall skulle det inte vara meningsfullt att nämna dem separat. I artikel 288 första meningen leden 2 och 3 i mervärdesskattedirektivet anges också uttryckligen att de ifrågavarande transaktionerna är undantagna från skatteplikt.

32. Med formuleringen ”fastighetstransaktioner” i led 4 kan också bara avses de fastighetstransaktioner som omfattas av undantaget i artikel 135.1 j, k och l i mervärdesskattedirektivet. Den omständigheten att unionslagstiftaren, i motsats till vad som är fallet i samband med de finansiella transaktioner som likaledes nämns i led 4, inte uttryckligen nämner dessa bestämmelser saknar därför betydelse.

33. Det är dock inte helt klart huruvida begreppet ”fastighetstransaktioner” endast avser handel med fastigheter som är undantagen från skatteplikt (artikel 135.1 j och k i mervärdesskattedirektivet), eller om också fastighetsuthyrning som är undantagen från skatteplikt avses (artikel 135.1 l i mervärdesskattedirektivet). Ordalydelsen tyder snarare på det första alternativet, för i de andra språkversionerna betonas transaktionerna (på franska ”opérations immobilières” och på engelska ”real estate transactions”). Dessa språkversioner utesluter emellertid inte heller att även uthyrning av fast egendom kan avses i allmänt språkbruk.

34. Med tanke på denna öppna formulering är meningen och syftet med artikel 287 i mervärdesskattedirektivet, det vill säga att bestämmelsen för små företag har karaktär av minimibestämmelse, avgörande. Jag anser därför att begreppet ”fastighetstransaktioner som är undantagna från skatteplikt och som ska inkluderas” ska ges en vid tolkning och – i likhet med kommissionens uppfattning – också innefatta omsättning av fastighetsuthyrning som är undantagen från skatteplikt, för att avgränsa tillämpningsområdet för artikel 287 i mervärdesskattedirektivet.

35. CT måste följaktligen ha haft omsättning genom uthyrning som är *undantagen från skatteplikt* för att frågan om karaktär av bitransaktion över huvud taget ska uppkomma. Huruvida så var fallet framgår inte av begäran om förhandsavgörande och måste därför prövas av den nationella domstolen.

C. Villkor för en bitransaktion

36. Jag ska vidare klarlägga under vilka villkor det ska anses vara fråga om en bitransaktion i den mening som avses i artikel 288 första meningen led 4 i mervärdesskattedirektivet. De transaktioner som anges där och som är undantagna från skatteplikt ska bara inkluderas vid beräkningen av den nedre gränsen för beskattning när de inte utgör bitransaktioner.

10 Dom av den 2 maj 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, punkt 27), se bland annat, för ett liknande resonemang, dom av den 28 september 2006, kommissionen/Österrike (C-128/05, EU:C:2006:612, punkt 22), där domstolen förklarade att varje avvikelse eller undantag från en huvudregel ska tolkas restriktivt.

37. Lagstiftaren säkerställer därmed att de sektorer som anges där och som i princip är undantagna från skatteplikt (banker, försäkringsbolag och fastighetssektorn) inte kan utnyttja det så kallade undantaget för små företag för sina skattepliktiga transaktioner som inte överskrider den nedre gränsen för beskattning. Hos dessa utgör de undantagna transaktionerna nämligen inte bitransaktioner, utan huvudtransaktioner.

38. Domstolen har hittills inte avgjort vilka villkor som gäller för att det ska anses föreligga en bitransaktion.

39. I den tyska språkversionen av mervärdesskattedirektivet används emellertid det liknande begreppet ”Hilfsumsatz” i stället för ”Nebenumsatz” när det gäller beräkningen av den avdragsgilla andelen enligt artikel 174.2 b och c.[11] Det är fråga om att fastställa omfattningen av avdragsrätten när skattepliktiga ingående transaktioner används både för skattepliktiga utgående transaktioner och för utgående transaktioner som är undantagna från skatteplikt.

40. I detta avseende har domstolen tidigare slagit fast[12] att en ekonomisk verksamhet inte kan utgöra en kringtjänst, när den utgör en direkt, bestående och nödvändig förlängning av ett företags skattepliktiga verksamhet eller om den innebär en omfattande användning av skattepliktiga varor och tjänster.

41. Denna negativa begränsning kan tillämpas på området skattebefrielse i artikel 287 i mervärdesskattedirektivet. Om det föreligger en direkt, bestående och nödvändig förlängning av ett företags skattepliktiga verksamhet gäller nämligen samma sak för denna verksamhet som för ”huvudverksamheten”. Den kan inte längre betraktas som en bitransaktion. Det finns helt enkelt ingen saklig grund för att behandla dessa transaktioner olika.

42. I ett avgörande beträffande artikel 174.2 i mervärdesskattedirektivet har domstolen dessutom slagit fast att omfattningen av transaktionerna kan indikera att dessa inte ska anses utgöra bitransaktioner. Den omständigheten att de inkomster som genereras genom sådana transaktioner överstiger inkomsterna från den verksamhet som företaget har angett vara den huvudsakliga, kan emellertid enligt domstolen inte i sig utesluta att dessa klassificeras som bitransaktioner i den mening som avses i nämnda bestämmelse.[13]

43. Detta påstående kan vara relevant när det gäller artikel 174.2 i mervärdesskattedirektivet och den avdragsgilla andelen, men inte för ett undantag från skatteplikt av hänsyn till administrativ förenkling (minimiregeln). Den förra avser nämligen fördelningen av den ingående mervärdesskatten i förhållande till den utgående mervärdesskatten (därför är det nödvändigt att göra en proportionell beräkning). När det gäller undantag från skatteplikt av hänsyn till administrativ förenkling är emellertid frågan när undantag från skatteplikt på grund av överskridande av en omsättningsgräns som utgör en ren minimigräns inte ska gälla (se punkt 22 och följande punkter ovan beträffande meningen och syftet).

44. För ett sådant undantag från skatteplikt har storleken på de påstådda bitransaktionerna avgörande betydelse. Fastighetstransaktioner som är undantagna från skatteplikt och till exempel redan överskrider den nedre gränsen för beskattning kan därför, eftersom de inte är obetydliga, enligt min uppfattning aldrig utgöra bitransaktioner i ett litet företag.

11 I den franska [och den svenska] språkversionen är de båda begreppen till och med identiska (charactère d’opérations accessoires [respektive bitransaktion]). Detsamma gäller för den rumänska språkversionen (operațiuni accesorii). Detta gäller dock inte för den tyska (Nebenumsatz kontra Hilfsumsatz) och den engelska (ancillary transactions kontra incidental transactions) språkversionen.

12 Dom av den 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punkt 31). Där citeras dom av den 29 april 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, punkt 76), och dom av den 11 juli 1996, Régie dauphinoise (C-306/94, EU:C:1996:290, punkt 22).

13 Dom av den 29 april 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, punkt 77).

45. Tanken bakom artikel 288 första meningen led 4 i mervärdesskattedirektivet tycks vara följande: Undantaget från skatteplikt av hänsyn till administrativ förenkling ska inte upphöra att gälla genom mer eller mindre tillfälliga transaktioner och i synnerhet engångstransaktioner rörande fast egendom utanför företagets verksamhetsföremål vilka är undantagna från skatteplikt och inte påverkar skatteintäkterna.

46. I kommissionens förslag från år 1973 finns formuleringen att de ”mer eller mindre tillfälliga transaktioner genom vilka transaktionsvolymen förstoras upp från ett år till ett annat på ett konstlat sätt” och sådana transaktioner som ”inte ger en rättvisande bild av företagets storlek” inte ska räknas med.[14] Detta bekräftas av artikel 288 andra meningen i mervärdesskattedirektivet. Där anges uttryckligen att avyttring av ett företags anläggningstillgångar inte ska inkluderas vid beräkning av omsättningsgränsen.

47. Avsikten är förmodligen att förhindra att personer som är undantagna från skatteplikt (det vill säga små företag) behandlas olika i mervärdesskattehänseende (att det ena företaget behandlas som ett litet företag som är undantaget från skatteplikt, medan det andra förlorar denna status) genom sådana ”extraordinära” transaktioner.

48. Ett exempel torde vara varaktig uthyrning av privat egendom. Om artikel 288 första meningen led 4 i mervärdesskattedirektivet inte åter undantog dessa transaktioner vid beräkningen, skulle det ena företaget bli tvunget att betala skatt på hela årsomsättningen inom ramen för den övriga aktiva verksamheten. Ett jämförbart företag som inte hyr ut sådan privat egendom skulle däremot fortfarande kunna komma i åtnjutande av undantaget från skatteplikt. Den mer eller mindre tillfälliga omständigheten att ytterligare tillgångar används påverkar emellertid inte företagets principiella status som ”litet företag” i konkurrensen mellan företagen. Det finns inget tillräckligt samband med det lilla företagets egentliga ekonomiska verksamhet. Huruvida det rör sig om bitransaktioner är följaktligen en bedömningsfråga.[15]

49. Enligt min uppfattning avser begreppet bitransaktion alltså bara sådana transaktioner som inte har något närmare samband med den beskattningsbara personens (egentligen) skattepliktiga verksamhet. Detta samband saknas om de antingen för det första utgör en enda extraordinär handling utanför det egentliga verksamhetsföremålet eller för det andra inte kräver betydande användning av varor och tjänster inom ramen för företaget, utan ska betraktas för sig och bara är av mindre betydelse (obetydlig (se punkt 44 ovan) uthyrning av privat egendom skulle till exempel vara tänkbar).

D. Tillämpning på det konkreta fallet

50. Jag ska därför i det konkreta fallet undersöka huruvida uthyrningen av den fastighet där CT bedriver ekonomisk verksamhet som förvaltare i insolvensförfaranden inte har något närmare samband med CT:s egentliga skattepliktiga verksamhet.

51. Detta verkar tveksamt. I det nu aktuella fallet är uthyrningen av fastigheten varken tillfällig eller frikopplad från CT:s egentligen skattepliktiga (rådgivnings)verksamhet. För det första använder han själv fastigheten som säte för sin skattepliktiga verksamhet som förvaltare i insolvensförfaranden. Det är följaktligen inte någon uthyrning som är självständig i förhållande till företagets verksamhet.

14 Motiveringen till artikel 25 (beträffande små företag) på sidan 29 i kommissionens förslag av den 20 juni 1973, Kom(73) 950 slutlig.

15 Se Stadie, H. i: Rau/Dürrwächter, *UStG*, § 19 *Anm.*: 112 (Stand: 183. Lfg. – Juli 2019).

52. För det andra hyr CT enligt den hänskjutande domstolen ut fastigheten till ett bolag vilket han själv är ägare av och direktör för och i vilket han också själv bedriver rådgivningsverksamhet. Detta är inte någon engångshandling som inte ska påverka årsomsättningen (se punkt 45 ovan). Det finns tvärtom ett starkt samband (se, i detta avseende, punkt 48 ovan) med CT:s egentliga skattepliktiga (rådgivnings)verksamhet.

53. Man kan således i det nu aktuella fallet förmodligen inte längre tala om en obetydlig verksamhet utanför CT:s egentliga ekonomiska verksamhet (rådgivning) på grund av den nära materiella och personliga anknytningen, vilket också är kommissionens och Rumäniens uppfattning.

54. Emellertid är EU-domstolen i första hand behörig att tolka unionsrätten. Det åligger den hänskjutande domstolen att tillämpa de ovannämnda tolkningsprinciperna och göra en bedömning i samband med detta.

V. Förslag till avgörande

55. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågorna från Curtea de Apel Timişoara (Appellationsdomstolen i Timişoara, Rumänien) på följande sätt:

Med begreppet fastighetstransaktioner som har karaktär av bitransaktioner avses alla transaktioner som är undantagna från skatteplikt i den mening som avses i artikel 135.1 j, k och l i direktiv 2006/112/EG, vilka inte har något närmare samband med företagets (egentliga) skattepliktiga verksamhet och är obetydliga, det vill säga själva inte överskrider den nedre gränsen för beskattning. Det saknas ett nära samband när transaktionerna antingen är engångshandlingar utanför det egentliga verksamhetsföremålet eller inte kräver omfattande användning av företagets varor och tjänster.