

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

M. WATHELET

fremSAT den 28. februar 2013 (1)

**Sag C-62/12**

**Galin Kostov**

**mod**

**Direktor na Direktsia »Obzhalvane I upravlentie na izpalnenieto« – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Administrativen sad – Varna (Bulgarien))

»Det fælles merværdiafgiftssystem – begrebet afgiftspligtig person – fysisk persons momspligt ved lejlighedsvis levering af tjenesteydelser, der ikke har forbindelse med hans liberale erhverv som foged«

**I – Indledning**

1. Denne præjudicielle sag vedrører begrebet person, der har pligt til at betale merværdiafgift (herefter »moms«) i henhold til Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«) (2). Sagen er opstået i forbindelse med, at en privat foged har indgået en mandataftale, hvorefter han på mandantens vegne har erhvervet en række ejendomme i Bulgarien, uden at det ifølge den forelæggende ret stod i forbindelse med hans erhverv.

2. Spørgsmålet er, om fogeden skal anses for en »afgiftspligtig person« i henhold til momsdirektivets artikel 9, stk. 1, og derfor skal betale moms af de transaktioner, der er knyttet til mandataftalen.

**II – Retsforskrifter**

**A – EU-retten**

3. Momsdirektivets artikel 2 bestemmer:

»1. Følgende transaktioner er momspligtige:

a) levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[...]

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[...]«

4. Momsdirektivets artikel 9 foreskriver følgende:

»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.

2. Ud over de i stk. 1 omhandlede personer betragtes som afgiftspligtig person enhver person, der lejlighedsvis leverer et nyt transportmiddel, der af sælgeren, af kunden eller for disses regning, forsendes eller transporteres til kunden til steder uden for en medlemsstats område, men inden for Fællesskabets område.«

5. Momsdirektivets artikel 12, stk. 1, bestemmer:

»Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person anse enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, omhandlede former for virksomhed og især en enkelt af følgende transaktioner:

- a) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning
- b) levering af en byggegrund.«

6. Samme direktivs artikel 14 har følgende ordlyd:

»1. Ved »levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

2. Ud over den i stk. 1 omhandlede transaktion anses følgende transaktioner for at være levering af varer:

[...]

c) overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.

[...]«

B – *Bulgarsk ret*

7. Administrativen sad – Varna (forvaltningsretten i Varna, Bulgarien) har lagt følgende bestemmelser i Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (den bulgarske momslov, herefter »momsloven«) til grund.

8. Momslovens artikel 2 bestemmer:

»[Moms] pålægges:

1. Enhver afgiftspligtig levering af en vare eller udførelse af en tjenesteydelse mod vederlag.«

9. Momslovens artikel 3 har følgende ordlyd:

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

2. Ved »selvstændig økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale erhverv, herunder tillige virksomhed som privat foged og notar. Selvstændig økonomisk virksomhed omfatter ligeledes enhver virksomhed, der udøves regelmæssigt eller erhvervsmæssigt mod vederlag, herunder tillige ved udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter [...]«

10. Levering af varer omfatter ifølge momslovens artikel 6, stk. 2, nr. 4), »faktisk tilrådighedsstillelse af en vare for en person, der handler i eget navn og for tredjemands regning«.

11. I henhold til momslovens artikel 8 er en tjenesteydelse i lovens forstand alt, der har en værdi, og som adskiller sig fra en vare og fra penge og udenlandsk valuta, der kan anvendes som betalingsmiddel.

### **III – Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål**

12. Galin Kostov driver selvstændigt erhverv som privat foged i Bulgarien. Han er momsregistreret i henhold til momslovens artikel 96, stk. 1.

13. Den 13. november 2008 indgik Galin Kostov en mandataftale med selskabet Bon Marin AD (herefter »den omtvistede aftale«). Galin Kostov forpligtede sig i denne aftale til som mandatar for Bon Marin AD at afgive bud i forbindelse med tre auktioner over tre delvist bebyggede ejendomme under ordningen med privat statsejendom, som forvaltes af forsvarsministeriet og dækker et areal på ca. 40 000 m<sup>2</sup> (3). Ved tilslag forpligtede han sig også til at overdrage ejendomsretten til disse ejendomme til Bon Marin AD.

14. Mandanten, Bon Marin AD, forpligtede sig til at stille de økonomiske midler til rådighed, som var nødvendige for at gennemføre de køb, der var omhandlet i aftalen, at erhverve adkomstdokumenterne til de ejendomme, som Galin Kostov erhvervede i forbindelse med sit mandat, og at betale ham det aftalte vederlag på 50 000 BGN (ca. 25 500 EUR).

15. Dette vederlag blev udbetalt på datoen for underskrivelsen af den i hovedsagen omtvistede aftale, der i øvrigt bestemte, at Galin Kostov ville modtage vederlaget, selv om hans bud ikke blev antaget.

16. I maj 2009 erhvervede Galin Kostov fra staten adkomstdokumenterne til de ejendomme, der er beskrevet i mandataftalen.

17. Den 30. juni 2009 overdrog Bon Marin AD i enighed med mandataren samtlige rettigheder og forpligtelser i henhold til den i hovedsagen omhandlede aftale til Bleyk Siy Kepital EOOD.

18. Momstvisten udspringer af en afgiftskontrolafgørelse, der blev truffet af den kompetente skattemyndighed i byen Varna. Ifølge denne afgørelse havde Galin Kostov modtaget vederlaget på 50 000 BGN for en afgiftspligtig tjenesteydelse som omhandlet i momslovens artikel 12, som han havde udført som momspligtig person, og af hvilket beløb han derfor skulle erlægge moms.

19. Afgiftskontrolafgørelsen blev påklaget til Direktor na Direktsia »Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto« – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktøren for direktoratet »Klager og Opkrævningsadministration« – Varna under centraladministrationen for det nationale agentur for indtægter, herefter »sagsøgte i hovedsagen«), der stadfæstede den.

20. Galin Kostov har anlagt sag til prøvelse af denne afgørelse, hvorved det gøres gældende, at den tjenesteydelse, han udførte, var lejlighedsvis og ikke stod i forbindelse med hans selvstændige økonomiske virksomhed som privat foged, hvilket var den eneste virksomhed, han var momsregistreret for.

21. Administrativen sad – Varna har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal en fysisk person, der er momsregistreret på grund af sin virksomhed som privat foged, anses for afgiftspligtig i henhold til artikel 9, stk. 1, i [momsdirektivet] og forpligtet til at betale moms i henhold til direktivets artikel 193, for så vidt angår en lejlighedsvis tjenesteydelse, som ikke har forbindelse med hans virksomhed som privat foged?«

#### **IV – Retsforhandlingerne for Domstolen**

22. Anmodningen om præjudiciel afgørelse blev indgivet til Domstolen den 7. februar 2012. Sagsøgte i hovedsagen, den bulgarske og rumænske regering samt Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg.

#### **V – Bedømmelse**

##### *A – Indledende bemærkninger*

23. Den forelæggende ret såvel som sagsøgte i hovedsagen og den bulgarske og rumænske regering går ud fra, at der foreligger en mandataftale og en tjenesteydelse, som mandataren har udført, hvorimod Kommissionen mener, at sagen vedrører en kommissionsaftale som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c), fordi Galin Kostov ganske vist handlede for regning af Bon Marin AD, men i sit eget og ikke i dette selskabs navn. Kommissionen mener således, at den foreliggende sag vedrører levering af varer.

24. Der er efter Kommissionens opfattelse tale om to transaktioner, hvor den ene er et kommissionskøb (Galin Kostovs erhvervelse af de pågældende ejendomme), og den anden er et kommissionssalg (ægteparret Kostovs levering af ejendommene (4) til Bleyk Siy Kepital EOOD). Spørgsmålet om, hvorvidt disse transaktioner var momspligtige, afhænger derfor af, om de fritagelser for levering af bygninger eller ubebygget fast ejendom, der er fastsat i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra j) og k), finder anvendelse.

25. Det skal herved påpeges, at det ikke tilkommer Domstolen at udtale sig om fortolkningen og anvendelsen af nationale bestemmelser eller at fastlægge de faktiske omstændigheder, som er relevante for afgørelsen af tvisten i hovedsagen. Domstolen skal således i henhold til kompetencefordelingen mellem Unionens retsinstanser og de nationale retter tage hensyn til de faktiske omstændigheder og de retsregler, som ifølge forelæggelsesafgørelsen er baggrunden for det præjudicielle spørgsmål (5).

26. Det påhviler derfor den forelæggende ret, der direkte taler om et mandat i sin forelæggelsesafgørelse, at kvalificere den i hovedsagen omtvistede aftale. Hvis Galin Kostov efter bulgarsk ret og i henhold til den nævnte aftale har deltaget i auktionen i eget navn og for regning af Bon Marin AD, og det derfor må konstateres, at der foreligger en kommissionsaftale, vil den

gældende momsordning navnlig under hensyn til momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c), og artikel 135, stk. 1, litra j) og k), være den, der finder anvendelse på levering af varer. Jeg vil i dette forslag til afgørelse tage udgangspunkt i den forelæggende rets antagelse, nemlig at der foreligger en mandataftale og dermed en tjenesteydelse.

## B – *Realiteten*

### 1. Principalt

27. Den forelæggende ret ønsker med sit præjudicielle spørgsmål oplyst, om en person, der er momspligtig i forbindelse med sit liberale erhverv, kun skal svare moms af de transaktioner, der er genstand for dennes sædvanlige økonomiske virksomhed, eller også skal svare moms af alle andre økonomiske transaktioner, som denne person modtager en modydelse for, uanset om den sidstnævnte virksomhed kun udøves lejlighedsvis.

a) Henhører de ydelser, som Galin Kostov har leveret, under udøvelse af »økonomisk virksomhed« som omhandlet i momsdirektivets artikel 2 og artikel 9, stk. 1, eller henhører de under hans privatsfære?

28. Ifølge Domstolens praksis forudsætter momspligten, at en virksomhed gennemføres med driftsformål eller med en kommerciel målsætning, der navnlig er karakteriseret ved et ønske om rentabilisering af den investerede kapital (6).

29. I overensstemmelse med denne retspraksis »skal der således ved økonomisk virksomhed forstås en aktivitet, der kan udøves af en privat virksomhed på et marked, og som tilrettelægges i en professionel ramme og i almindelighed er drevet af et ønske om at opnå fortjeneste« (7).

30. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at Galin Kostov i hovedsagen har leveret ydelser til Bon Marin AD og dets efterfølger, Bleyk Siy Kapital EOOD, for et vederlag på 50 000 BGN. Der er ikke oplysninger i sagen, der tyder på, at Galin Kostov påtog sig denne virksomhed af andre årsager end for at opnå en fortjeneste, eller at vederlaget blot skulle dække de udgifter, mandataren havde haft.

b) Udøvede Galin Kostov denne virksomhed som »afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab« (momsdirektivets artikel 2), selv om den ikke indgik i hans sædvanlige fogedvirksomhed?

31. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at fogeder i henhold til artikel 2 i Zakon za chastnite sadebni izpalniteli (lov om privat fogedvirksomhed) er personer, som staten har givet til opgave at tvangsinddrive private fordringer. Galin Kostov Kostov handlede derfor ikke som privat foged og udøvede heller ikke sine lovfæstede beføjelser som privat foged, da han indgik og opfyldte den omtvistede aftale.

32. Som Kommissionen har påpeget i sit skriftlige indlæg, giver momsdirektivets artikel 9 ikke grundlag for en snæver fortolkning, som fritager den virksomhed, der udøves af en afgiftspligtig person, for moms, blot fordi den ikke svarer til hans sædvanlige virksomhed.

33. En momspligtig person har således ikke kun pligt til at betale moms af den virksomhed, som han har angivet som sin sædvanlige virksomhed, men af enhver indtægtsgivende virksomhed, der ifølge momsdirektivets artikel 9, stk. 1, er »virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder«, herunder virksomhed, der ikke svarer til den pågældendes sædvanlige virksomhed.

34. Hvis der anlægges en anden fortolkning, vil det i øvrigt, som sagsøgte i hovedsagen har

påpeget, få den uacceptable konsekvens, at personer, der udøver selvstændig økonomisk virksomhed, vilkårligt kan ændre status i forhold til momsdirektivets anvendelse, dvs. skifte mellem at være afgiftspligtig eller ikke-afgiftspligtig, alt efter hvor tæt forbindelsen er til deres hovedbeskæftigelse.

c) Hvilken momsmæssig betydning har det, at de omhandlede ydelser kun blev leveret lejlighedsvis?

35. Der er i lovgivningen og Domstolens praksis holdepunkter for at antage, at der findes en særlig momsordning for »lejlighedsvis« transaktioner, uden at den defineres nærmere.

36. Hvad angår selve momsdirektivet er det især artikel 9 og 12, der er relevante.

37. I momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, defineres økonomisk virksomhed først som »alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv« efterfulgt af et eksempel, hvorefter der »[v]ed økonomisk virksomhed [navnlig forstås] udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter«.

38. Begrebet »varig«, der anvendes i nævnte artikel 9, kan imidlertid ikke forstås således, at det udelukker, at der opkræves moms af en virksomhed, der udøves lejlighedsvis.

39. I momsdirektivet anvendes begrebet varig i øvrigt kun i forbindelse med et konkret eksempel på en økonomisk virksomhed, nemlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder, og det finder ikke anvendelse på selve virksomheden, men på indtægterne fra denne særlige virksomhed.

40. Momsdirektivets artikel 12 (8) giver medlemsstaterne mulighed for (men ikke pligt til) at anse »enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, omhandlede former for virksomhed«, som afgiftspligtig person og nævner blot som eksempler (»især«) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning og levering af en byggegrund.

41. For så vidt som Republikken Bulgarien ikke har gjort brug af den mulighed, der gives i momsdirektivets artikel 12, kan denne bestemmelse fortolkes på to måder:

– Hvis medlemsstaterne ikke gør brug af den mulighed, der gives i artikel 12, opkræves der ikke moms af transaktioner henhørende under de i momsdirektivets artikel 9 omhandlede former for virksomhed, når disse transaktioner udføres lejlighedsvis. Dette kan være tilfældet for de ydelser, Galin Kostov har leveret, uden at det defineres, hvad der forstås ved lejlighedsvis økonomisk virksomhed.

– Eftersom medlemsstaterne ifølge artikel 12 kan »anse« enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i momsdirektivets artikel 9 omhandlede former for virksomhed, for at være en »afgiftspligtig person«, kan dette pr. definition kun gælde for personer, der ikke allerede er momspligtige. Denne mulighed fandtes også i sjette direktiv 77/388/EØF (9), som i artikel 4, stk. 3, præciserede, at medlemsstaterne »som afgiftspligtig person *ligeledes* [kunne] anse« (10) enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Disse bestemmelser finder ikke anvendelse på Galin Kostov. Når Galin Kostov er en afgiftspligtig person, er der ikke behov for at »anse« ham for at være det i henhold til artikel 12. Denne fortolkning, som jeg går ind for, og som Kommissionen har argumenteret for i sit skriftlige indlæg (11) (de øvrige parter har ikke henvist til artikel 12), er

forenelig med det meget brede anvendelsesområde, som EU-lovgiver ønskede, at momsreglerne skulle have, og med en anden stillingtagen fra Kommissionen, hvorefter det formodes, at en momspligtig person skal svare moms af alle former for økonomisk virksomhed, medmindre de henhører under hans privatsfære, hvilket han har pligt til at godtgøre.

42. Domstolens praksis bør også fremhæves. Jeg skal nævne dommene i sagerne Enkler, S?aby m.fl. og R?dlihs (12).

43. I den sag, der gav anledning til Enkler-dommen, havde Renate Enkler anmodet om momsregistrering for at kunne fradrage moms i forbindelse med købet af en campingbil, som hun dog næsten udelukkende anvendte til privat brug, eftersom den kun var udlejet til andre i 18 dage i løbet af tre skatteår, og udlejningen tegnede sig for under 15% af de kørte kilometre.

44. Det ser umiddelbart ud til, at svaret fremgår klart af præmis 20 i Enkler-dommen (der blev afsagt inden for rammerne af sjette direktiv, men på grundlag af bestemmelser, der uden væsentlige materielle ændringer blev overført til momsdirektivet (13)), hvori det »for det første [bemærkes], at det fremgår af sjette direktivs artikel 4, stk. 2 [nu momsdirektivets artikel 9, stk. 1], sammenholdt med artikel 4, stk. 3 [nu momsdirektivets artikel 12], at begrebet økonomisk virksomhed indgår i såvel første som andet punktum af artikel 4, stk. 2, og derfor ikke omfatter virksomhed, der udøves lejlighedsvis«.

45. I en efterfølgende dom anvendte Domstolen dog ikke begrebet lejlighedsvis virksomhed i sit svar til den forelæggende ret. Tvisten vedrørte i øvrigt snarere forskellen mellem en virksomhed, der udøves af en erhvervsdrivende, og en virksomhed af rent privat karakter (præmis 16, 17 og 18 i R?dlihs-dommen).

46. Det er i den forbindelse vigtigt at understrege, at Domstolen ikke selv tog stilling til, om de transaktioner, Renate Enkler foretog, skulle anses for »økonomisk virksomhed« i momsdirektivets forstand, da den bemærkede, at der ved afgørelsen af dette spørgsmål skulle tages hensyn til forskellige omstændigheder, heriblandt det pågældende godes art, forbindelsen til den normale økonomiske virksomhed, virksomhedens varighed, kundekredsens omfang og indtægternes størrelse (præmis 24-29 i Enkler-dommen).

47. S?aby-dommen vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt en landmand, der momsfrit havde erhvervet et landbrugsareal, som efter en ændring af byplanlægningen var blevet omdannet til byggegrunde, var momspligtig i forbindelse med salget af disse byggegrunde.

48. Efter at have undersøgt tilfældet, hvor den pågældende medlemsstat (i dette tilfælde Republikken Polen) ikke havde benyttet sig af den mulighed, som den ifølge momsdirektivets artikel 12 har for at opkræve moms af personer, der lejlighedsvis udfører en transaktion, gennemgik Domstolen igen »samtlige omstændigheder« (14) i sagen med henblik på at kvalificere salget af det omhandlede areal enten som indehaverens almindelige udøvelse af sin ejendomsret, hvor indehaveren handler som privatperson, eller som en økonomisk virksomhed, der udøves af en afgiftspligtig person, hvor der ikke længere er tale om en »lejlighedsvis virksomhed«.

49. Domstolen bemærkede nærmere bestemt (i dommens præmis 37 og 38), at antallet og omfanget af transaktioner ikke i sig selv er afgørende. Det skal hertil anføres, at den sag, der lå til grund for S?aby-dommen, vedrørte salget af et enkelt areal, men at dets momsmæssige kvalifikation kan variere alt efter omstændighederne.

50. I dommens præmis 50 præciserede Domstolen således, at »[e]n fysisk person, der har udøvet landbrugsvirksomhed på et bestemt areal, som senere – som følge af en ændring af lokalplanen, der ikke er udtryk for personens vilje – er blevet omdannet til grundstykker beregnet til

bebyggelse, skal, når vedkommende påbegynder salg af jordarealet, ikke anses for momspligtig i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, og artikel 12, stk. 1, såfremt salget indgår som led i forvaltningen af personens personlige formue» (15).

51. Domstolen fastslog derimod (16), at de pågældende transaktioner bliver momspligtige, hvis det konstateres, at personen med henblik på gennemførelse af salget »aktivt påbegynder at tage skridt mod en økonomisk udnyttelse« ved at mobilisere »midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder – som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit«.

52. I R?dlihs-dommen sondrede Domstolen i forbindelse med momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, mellem det tilfælde, hvor en privatperson udnytter et gode på en sådan måde, at hans virksomhed skal anses for »økonomisk virksomhed«, hvilket som regel vil sige, at godet er egnet til en udelukkende økonomisk udnyttelse, og det tilfælde, hvor et gode på grund af sin karakter kan anvendes såvel til erhvervsmæssig som privat brug (17). Domstolen udtalte uden i denne sontring at komme ind på begrebet »lejlighedsvis virksomhed«, at den omhandlede virksomhed må karakteriseres som »økonomisk virksomhed« som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, når den berørte i det sidstnævnte tilfælde aktivt tager skridt til forvaltning gennem mobilisering af tilsvarende midler som dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder (18).

53. Det følger af det ovenstående, at momsdirektivet som anført af Kommissionen ikke fastsætter nogen momsfrigtagelse for virksomhed, der udøves lejlighedsvis af afgiftspligtige personer, for så vidt som denne virksomhed ikke henhører under deres privatsfære eller ikke udgør et led i forvaltningen af deres personlige formue.

54. Hvis en virksomhed, der udøves lejlighedsvis af en afgiftspligtig person, som hovedregel fritages for moms, vil det i øvrigt kunne gribe ind i neutralitetsprincippet og princippet om ligebehandling af økonomiske transaktioner, som kræver, at alle afgiftspligtige personer pålægges moms på samme måde for den samme virksomhed (19). Ifølge fast retspraksis anviser momsdirektivet i øvrigt, som jeg har fremhævet i punkt 41 i dette forslag til afgørelse, et meget vidt anvendelsesområde for momsen, der omfatter alle former for økonomisk virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder (20).

55. Transaktioner som dem, Galin Kostov har udført, skal som følge heraf pålægges moms.

## 2. Subsidiært

56. Såfremt Domstolen fastslår, at transaktioner, der foretages lejlighedsvis af såvel ikke-afgiftspligtige som afgiftspligtige personer, ikke er momspligtige, medmindre artikel 12 bringes i anvendelse, er det subsidiært nødvendigt at fastlægge de kriterier, som den forelæggende ret bør anvende for at kvalificere de omhandlede transaktioner på denne måde.

57. På baggrund af de kriterier, der er opstillet i dommene i Enkler-sagen, i sagen S?aby m.fl. og i R?dlihs-sagen, mener jeg således, at der navnlig bør tages hensyn til følgende omstændigheder i den foreliggende sag:

– Selv om den forelæggende ret finder, at de omtvistede transaktioner »ikke har forbindelse med« Galin Kostovs virksomhed som privat foged, er det alligevel, som sagsøgte i hovedsagen og den bulgarske regering har anført, vigtigt at fremhæve, at de ikke er helt løsrevet fra hans uddannelse og faglige kvalifikationer og det tillidsforhold, der bør være mellem en erhvervsdrivende og en mandatar, der har fået til opgave at erhverve fast ejendom.

- Som det også var tilfældet i dommen i sagen S?aby m.fl., er det ikke afgørende, at der kun er tale om en enkelt aftale.
- Det skal understreges, at Galin Kostovs medkontrahenter er selskaber, at de bygninger, der blev købt, sandsynligvis har et industrielt eller kommercielt formål og ikke er uden økonomisk betydning, og at Galin Kostovs vederlag bør sammenholdes med hans øvrige erhvervsmæssige indtjening (Kommissionen har oplyst i sit indlæg, at vederlaget på 50 000 BGN til Galin Kostov svarer til flere års månedlige gennemsnitsløn i Bulgarien (21)).
- Det var bestemt i den omtvistede aftale, at Galin Kostov ville få sit vederlag uanset resultatet af auktionen.

58. Det tilkommer den nationale ret at fremdrage alle relevante oplysninger af akterne i hovedsagen og at foretage en samlet vurdering for at afgøre, om den pågældende virksomhed var lejlighedsvis eller ej.

## VI – Forslag til afgørelse

59. På grundlag af det anførte foreslår jeg Domstolen at besvare det præjudicielle spørgsmål, som Administrativen sad – Varna har forelagt, på følgende måde:

»– Principalt

En fysisk person, der er momsregistreret på grund af sin virksomhed som privat foged, skal anses for en afgiftspligtig person i henhold til artikel 9, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem og dermed forpligtet til at betale merværdiafgift af en lejlighedsvis tjenesteydelse, som ikke har forbindelse med hans virksomhed som privat foged.

– Subsidiært

Ved afgørelsen af, om en fysisk person, der er momsregistreret på grund af sin virksomhed som privat foged, kan fritages for forpligtelsen til at betale merværdiafgift af en tjenesteydelse, fordi den er lejlighedsvis og leveret uden forbindelse med hans sædvanlige virksomhed, skal den forelæggende ret vurdere samtlige oplysninger i sagen, og navnlig uden at en af disse omstændigheder i sig selv er afgørende:

- arten og anvendelsen af de goder, der er omfattet af transaktionerne
- transaktionernes forbindelse med den pågældende persons erhverv, og – såfremt de ikke svarer til dennes særlige virksomhed – deres eventuelle forbindelse med den pågældendes uddannelse og faglige kvalifikationer, som kan være afgørende for at skabe det tillidsforhold, der er nødvendigt for at gennemføre de omhandlede transaktioner
- kundekredsens størrelse og type
- transaktionernes omfang og
- de betingelser, der gælder for vederlaget, og vederlagets størrelse.«

1 – Originalsprog: fransk.

2 – EUT L 347, s. 1.

- 3 – Den første grund er på 12 387 m<sup>2</sup> og rummer syv bygninger med et samlet areal på 2 314 m<sup>2</sup>. Den anden grund er på 12 471 m<sup>2</sup> og rummer seks bygninger (fem lagerbygninger og et værksted) med et samlet areal på 3 843 m<sup>2</sup>. Den tredje grund er på 15 186 m<sup>2</sup> og rummer fire lagerbygninger med et samlet areal på 6 147 m<sup>2</sup>.
- 4 – Eftersom ejendommene som nævnt af den forelæggende ret tilhørte ægteparret Kostovs fælleseje i henhold til artikel 19, stk. 1, i Semeen kodeks (lov om familieret).
- 5 – Jf. dom af 13.11.2003, sag C-153/02, Neri, Sml. I, s. 13555, præmis 34 og 35, og af 29.4.2004, forenede sager C-482/01 og C-493/01, Orfanopoulos og Oliveri, Sml. I, s. 5257, præmis 42.
- 6 – Dom af 14.11.2000, sag C-142/99, Floridienne og Berginvest, Sml. I, s. 9567, præmis 28.
- 7 – Jf. i denne retning punkt 10 i generaladvokat Maduros forslag til afgørelse i BBL-sagen, dom af 21.10.2004, sag C-8/03, Sml. I, s. 10157. Jf. ligeledes punkt 19 i generaladvokat Lenz' forslag til afgørelse i Wellcome Trust-sagen, dom af 20.6.1996, sag C-155/94, Sml. I, s. 3013.
- 8 – I modsætning til momsdirektivets artikel 9, stk. 2, der *forpligter* medlemsstaterne til at betragte »enhver person, der lejlighedsvis leverer et nyt transportmiddel, der af sælgeren, af kunden eller for disses regning, forsendes eller transporteres til kunden til steder uden for en medlemsstats område, men inden for Fællesskabets område«, som afgiftspligtig person.
- 9 – Rådets direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).
- 10 – Min fremhævelse.
- 11 – Jf. B. Terra og J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT* (IBFD 2011), bind 1, s. 373.
- 12 – Dom af 26.9.1996, sag C-230/94, Enkler, Sml. I, s. 4517, af 15.9.2011, forenede sager C-180/10 og C-181/10, S?aby m.fl., Sml. I, s. 8461, og af 19.7.2012, sag C-263/11, R?dlihs.
- 13 – R?dlihs-dommen, præmis 23.
- 14 – S?aby-dommen, præmis 38.
- 15 – ibidem, præmis 50.
- 16 – Ibidem, præmis 51.
- 17 – Jf. R?dlihs-dommen, præmis 34 og 35.
- 18 – Ibidem, præmis 36.
- 19 – For så vidt som de bemyndigende selskabers økonomiske virksomhed er kendt, men hvor det er konstateret, at de først og fremmest erhvervede ejendommene til industrielle eller kommercielle formål, bør deres virksomhed ikke behandles forskelligt i forhold til momsdirektivet afhængig af, om den udøves i fællesskab med branchefolk eller ej.
- 20 – Dom af 28.1.2010, sag C-473/08, Eulitz, Sml. I, s. 907, præmis 24.

21 – Ifølge det bulgarske statistiske institut lå den månedlige gennemsnitsløn i Bulgarien på 754 BGN (ca. 385 EUR) i tredje kvartal af 2012.