

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

MELCHIOR WATHELET

föredraget den 28 februari 2013(1)

Mål C-62/12

Galin Kostov

mot

Direktor na Direktsia "Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(begäran om förhandsavgörande från Administrativen sad – Varna (Bulgarien))

"Gemensamt system för mervärdesskatt – Begreppet beskattningsbar person – Mervärdesskatteplikt för en fysisk person som tillfälligtvis tillhandahållit tjänster som saknar samband med personens fria yrke som förrättningsman"

I – Inledning

1. Förevarande begäran om förhandsavgörande rör begreppet beskattningsbar person i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat direktivet om mervärdesskatt)(2). Till grund för begäran ligger en situation i vilken en privat förrättningsman har ingått ett fullmaktsavtal på grundval av vilket nämnda person för fullmaktsgivarens räkning har förvärvat fast egendom i Bulgarien. Enligt den hänskjutande domstolen har denna verksamhet inget samband med utövandet av fullmaktstagarens yrke.

2. Frågan som har uppkommit är huruvida nämnda förrättningsman ska anses vara en "beskattningsbar person" i den mening som avses i artikel 9.1 i direktivet om mervärdesskatt och av denna anledning ska betala mervärdesskatt på de transaktioner som har ett samband med fullmakten.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – Unionsrätten

3. I artikel 2 i direktivet om mervärdesskatt föreskrivs följande:

"1. Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

...

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

...”

4. Artikel 9 i direktivet om mervärdesskatt har följande lydelse:

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

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

2. Förutom de personer som avses i punkt 1 skall var och en som tillfälligtvis utför en leverans av ett nytt transportmedel, som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller av förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning ut ur en medlemsstats territorium men inom gemenskapens territorium, anses som en beskattningsbar person.”

5. I artikel 12.1 i direktivet om mervärdesskatt anges följande:

”Medlemsstaterna får anse som beskattningsbar person var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som hänför sig till sådana verksamheter som avses i artikel 9.1 andra stycket, särskilt någon av följande transaktioner:

a) Leverans före första besittningstagandet av en byggnad eller delar av en byggnad och den mark byggnaden står på.

b) Leverans av mark för bebyggelse.”

6. I artikel 14 i samma direktiv anges följande:

”1. Med ’leverans av varor’ avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

2. Förutom den transaktion som avses i punkt 1 skall följande transaktioner anses som leverans av varor:

...

c) Överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning.

...”

B – *Nationell rätt*

7. Administrativen sad – Varna (förvaltningsdomstol i Varna, Bulgarien) har hänvisat till följande bestämmelser i mervärdesskattelagen (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost)

(nedan kallad ZDDS):

8. I artikel 2 ZDDS föreskrivs följande:

”Mervärdeskatt ska betalas för:

1. varje leverans av varor eller varje tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag
... .”

9. I artikel 3 ZDDS föreskrivs följande:

”1. Med beskattningsbar person avses den som bedriver självständig ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

2. Med självständig ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria yrken, inklusive verksamhet som utövas av privata revisorer eller notarius publicus. Yrkesverksamhet eller verksamhet som systematiskt sker mot ersättning, inklusive utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav, skall också betraktas som självständig ekonomisk verksamhet. ...”

10. I artikel 6.2 punkt 4 ZDDS beskrivs tillhandahållande av varor som ”ställande av en vara till en persons faktiska förfogande när nämnda person agerar i eget namn och för någon annans räkning”.

11. Enligt artikel 8 ZDDS avses med tjänst i denna lag allt som har ett värde och som inte utgör en vara eller betalningsmedel eller främmande valuta som används som betalningsmedel.

III – Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

12. Galin Kostov är verksam som självständig privat förrättningsman i Bulgarien. Han är registrerad för mervärdeskatt med stöd av artikel 96.1 ZDDS.

13. Den 13 november 2008 ingick Galin Kostov ett fullmaktsavtal med bolaget Bon Marin AD (nedan kallat fullmaktsavtalet). Enligt detta avtal åtog sig Galin Kostov att, såsom fullmaktsinnehavare åt bolaget Bon Marin AD, avge anbud inom ramen för tre auktioner av tre delvis bebyggda tomter vilka var statens privata egendom. Nämnda tomter förvaltades av Försvarsministeriet och omfattade ett område om ungefär 40 000 kvadratmeter.(3) Galin Kostov åtog sig också, för det fall nämnda tomter skulle tilldelas honom, att överlåta äganderätten till nämnda tomter till Bon Marin AD.

14. Fullmaktsgivaren, Bon Marin AD, åtog sig att tillhandahålla de ekonomiska medel som krävdes för att genomföra köpen enligt avtalet, överta äganderätten till de objekt som Galin Kostov hade förvärvat med användning av sin fullmakt och att betala ut en summa om 50 000 BGN (vilket motsvarar ungefär 25 500 euro) till Galin Kostov.

15. Nämnda summa betalades ut samma dag som fullmaktsavtalet skrevs under. I nämnda avtal angavs för övrigt att Galin Kostov hade rätt att behålla ersättningen även om han inte lyckades förvärva tomterna.

16. I maj år 2009 övertog Galin Kostov äganderätten från staten till de tre tomter som avsågs i fullmaktsavtalet.

17. Efter medgivande från fullmaktsinnehavaren överlät Bon Marin AD den 30 juni 2009 samtliga sina rättigheter och skyldigheter enligt fullmaktsavtalet till Bleyk Siy Kepital EOOD.

18. Tvisten om mervärdesskatt inleddes efter det att det behöriga skattekontoret i staden Varna hade antagit ett omprövningsbeslut. Enligt detta beslut hade Galin Kostov mottagit 50 000 BGN i ersättning för tillhandahållande av en beskattningsbar tjänst i den mening som avses i artikel 12 ZDDS. Galin Kostov hade tillhandahållit denna tjänst i egenskap av beskattningsbar person och han var därmed skyldig att erlägga mervärdesskatt på denna summa.

19. Efter överklagande bekräftade direktören för avdelningen Överklaganden och verkställighet i Varna, vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning (Direktor na Direksia "Obzhalvane I upravlentie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihodite) (nedan kallad motparten), omprövningsbeslutet.

20. Galin Kostov överklagade detta beslut med hänvisning till att tillhandahållandet av den aktuella tjänsten utgjorde en enstaka händelse och saknade samband med hans självständiga ekonomiska verksamhet som privat förrättningsman, vilken är den enda verksamhet för vilken han har registrerats för mervärdesskatt.

21. Administrativen sad – Varna beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Utgör en fysisk person – som är registrerad för mervärdesskatt med anledning av att vederbörande utövar verksamhet som privat förrättningsman – en beskattningsbar person, i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112, som är skyldig att betala mervärdesskatt enligt artikel 193 i direktiv 2006/112, med avseende på en tjänst som personen tillfälligtvis tillhandahåller och som saknar samband med ovannämnda verksamhet?"

IV – Förfarandet vid domstolen

22. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolens kansli den 7 februari 2012. Motparten i målet vid den nationella domstolen, den bulgariska och den rumänska regeringen samt Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden.

V – Analys

A – Inledande synpunkter

23. Såväl den hänskjutande domstolen som motparten i det nationella målet och den bulgariska och den rumänska regeringen har utgått från att ett fullmaktsavtal föreligger och från att fullmaktsinnehavaren har tillhandahållit en tjänst. Kommissionen anser däremot att fråga är om ett kommissionsavtal i den mening som avses i artikel 14.2 c i direktivet om mervärdesskatt. Om Galin Kostov agerade för Bon Marin AD:s räkning skulle han nämligen inte ha agerat i bolagets namn utan i eget namn. Förevarande mål rör således, enligt kommissionen, en leverans av varor.

24. Därmed anser kommissionen att två transaktioner föreligger, dels ett köp (Galin Kostovs förvärv av tomterna), dels en försäljning (paret Kostovs(4) leverans av tomterna till bolaget Bleyk Siy Kepital EOOD). Huruvida mervärdesskatt ska uttas på dessa transaktioner beror således på om leverans av byggnader eller obebyggd mark enligt artikel 135.1 j och k i direktivet om mervärdesskatt är undantagna från skatteplikt.

25. Det ska erinras om att det inte ankommer på domstolen att uttala sig om tolkningen och tillämpligheten av nationella bestämmelser eller att fastställa de faktiska förhållanden vilka är

relevanta för utgången i målet vid den nationella domstolen. Däremot ankommer det på domstolen att, inom ramen för kompetensfördelningen mellan gemenskapsdomstolarna och nationella domstolar att av processrättsliga hänsyn beakta det faktiska och rättsliga sammanhang i vilket tolkningsfrågorna ställts, såsom det framställts i begäran om förhandsavgörande(5).

26. Det ankommer således på den hänskjutande domstolen, som uttryckligen talar om en fullmakt i beslutet om hänskjutande, att kvalificera det aktuella avtalet. För det fall Galin Kostov, på grundval av bulgarisk rätt och med tillämpning av det aktuella avtalet, deltog i budgivningen i eget namn och för bolag Bon Marin AD:s räkning, och ett avtal om kommission därför ska anses föreligga, utgörs de tillämpliga bestämmelserna om mervärdesskatt av bestämmelserna om leverans av varor, med beaktande av bland annat artiklarna 14.2 c och 135.1 j och k i direktivet om mervärdesskatt. I förevarande förslag till avgörande har jag samma utgångspunkt som den hänskjutande domstolen, nämligen att ett fullmaktsavtal föreligger varmed fråga är om tillhandahållande av tjänster.

B – *Prövning i sak*

1. Principiell ståndpunkt

27. Den nationella domstolen har ställt sin tolkningsfråga för att få klarhet i huruvida en person som är beskattningsbar i egenskap av utövare av ett fritt yrke endast är skattskyldig med avseende på transaktioner som utförs inom ramen för personens sedvanliga ekonomiska verksamhet eller även är skattskyldig med avseende på andra ekonomiska transaktioner för vilka vederbörande uppbär ersättning, och detta även när den sistnämnda verksamheten endast utövas tillfälligtvis.

a) Ska de tjänster som Galin Kostov tillhandahållit anses utgöra utövande av "ekonomisk verksamhet" i den mening som avses i artiklarna 2 och 9.1 i direktivet om mervärdesskatt eller är de hänförliga till Galin Kostovs privata sfär?

28. Enligt domstolens praxis ska ekonomisk verksamhet bedrivas inom ramen för ett företags verksamhetsföremål eller i kommersiellt syfte, och särskilt kännetecknas av en önskan att det investerade kapitalet ska förränta sig, för att omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt(6).

29. I enlighet med denna praxis "ska den ekonomiska verksamheten följaktligen förstås som en verksamhet som ska kunna utövas av ett privat företag på en marknad, som är organiserad inom en yrkesmässig ram och generellt sett drivs i vinstsyfte".(7)

30. Av beslutet om hänskjutande framgår att Galin Kostov i förevarande fall tillhandahöll bolaget Bon Marin AD, och dess efterträdare Bleyk Siy Kepital EOOD, tjänster mot ett arvode om 50 000 BGN. Det finns inget i handlingarna i målet som antyder att Galin Kostov tillhandahöll dessa tjänster i något annat syfte än att tjäna pengar eller att arvodet enbart utgjorde ersättning för kostnader som Galin Kostov hade haft i egenskap av fullmaktsinnehavare.

b) Har Galin Kostov utövat denna verksamhet i egenskap av "beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap" (artikel 2 i direktivet om mervärdesskatt) trots att nämnda verksamhet inte ingår i Galin Kostovs sedvanliga verksamhet såsom förrättningsman?

31. Av beslutet om hänskjutande framgår att privata förrättningsmän, i enlighet med artikel 2 i lagen om privata förrättningsmän (Zakon za chastnite sadebni izpalniteli), på statens vägnar tvångsvis driver in privata obetalda fordringar vilka fastställts i en exekutionstitel. Genom att ingå och verkställa fullmaktsavtalet agerade Galin Kostov således varken som privat förrättningsman

eller utövade sådana befogenheter som han i egenskap av privat förrättningsman har enligt lag.

32. Såsom kommissionen anfört i sitt skriftliga yttrande, tillåter inte lydelsen av artikel 9 i direktivet om mervärdesskatt en restriktiv tolkning enligt vilken verksamhet som utövas av en beskattningsbar person inte är beskattningsbar uteslutande med anledning av att verksamheten inte ingår i personens sedvanliga verksamhet.

33. En beskattningsbar person är således inte bara beskattningsbar med avseende på verksamhet som personen har uppgett utgör en del av personens sedvanliga verksamhet, utan är beskattningsbar med avseende på all verksamhet för vilken ersättning utgår och som, i den mening som avses i artikel 9.1 i direktivet om mervärdesskatt, utgör "verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör". Häri inbegrips verksamhet som inte ingår i personens sedvanliga verksamhet.

34. Såsom motparten i det nationella målet har uppgett, skulle en annan tolkning leda till att personer som utövar självständig ekonomisk verksamhet godtyckligt kunde ändra status med avseende på tillämpningen av direktivet om mervärdesskatt (ena gången beskattningsbar person, andra gången icke beskattningsbar person, beroende på det mer eller mindre nära sambandet med den huvudsakliga verksamheten). Detta vore oacceptabelt.

c) Vilken innebörd har det för mervärdesskatten att fråga endast är om tillfälliga tjänster?

35. En definition av "tillfällig" saknas, men flera omständigheter i lagstiftningen och domstolens rättspraxis tyder på att särskilda mervärdesskattebestämmelser gäller för "tillfällig" verksamhet.

36. Vad avser lydelsen av själva direktivet om mervärdesskatt ska artiklarna 9 och 12 uppmärksammas.

37. I artikel 9.1 andra stycket definieras ekonomisk verksamhet först som "varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken". Därefter ges ett exempel enligt vilket "utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ... särskilt [skall] betraktas som ekonomisk verksamhet".

38. Begreppet "fortlöpande" som används i artikel 9 kan emellertid inte förstås så, att verksamhet som utövas tillfälligt inte ska beskattas.

39. Begreppet fortlöpande används dessutom endast i direktivet om mervärdesskatt med avseende på ett specifikt exempel på ekonomisk verksamhet, nämligen utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar och avser inte själva verksamheten utan intäkterna av densamma.

40. Vad avser artikel 12 i direktivet om mervärdesskatt(8) kan medlemsstaterna (men måste inte) anse som beskattningsbar person "var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som hänförs till sådana verksamheter som avses i artikel 9.1 andra stycket". Som rena exempel ("särskilt") nämns därefter leverans före första besittningstagandet av en byggnad eller delar av en byggnad och den mark byggnaden står på samt leverans av mark för bebyggelse.

41. I den mån som Bulgarien inte har utnyttjat den möjlighet som ges i artikel 12 i direktivet om mervärdesskatt kan denna bestämmelse tolkas på följande två sätt:

– Om medlemsstaterna inte har utnyttjat den möjlighet som ges i artikel 12, ska mervärdesskatt inte utgå på transaktioner som är hänförliga till sådana verksamheter som avses i artikel 9 i direktivet om mervärdesskatt och som utförs tillfälligtvis. Med förbehåll för att en definition av tillfällig ekonomisk verksamhet saknas, skulle de tjänster som har utförts av Galin

Kostov kunna anses utgöra sådan verksamhet.

– Eftersom artikel 12 medger att medlemsstaterna "anser som en beskattningsbar person" var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som hänför sig till sådana verksamheter som avses i artikel 9 i direktivet om mervärdesskatt, kan detta per definition bara avse personer som inte redan är beskattningsbara. Denna möjlighet existerade redan i sjätte direktivet i vars artikel 4.3(9) det preciserades att medlemsstaterna även "[kan] anse ... såsom skattskyldig"(10) var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som avser verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Dessa texter berör inte Galin Kostov. Eftersom han är en beskattningsbar person behöver artikel 12 inte alls tillämpas för att "anse" att han är en sådan. Denna tolkning, vilken jag förordar och som kommissionen har försvarat i sitt skriftliga yttrande(11) (övriga parter nämner inte artikel 12), är förenlig med det mycket vida tillämpningsområde för mervärdesskatt som unionslagstiftaren önskade skapa och med ett annat ställningstagande av kommissionen enligt vilket en beskattningsbar person antas vara beskattningsbar med avseende på all ekonomisk verksamhet, om det inte är fråga om privat verksamhet, vilket det åligger den skattskyldiga personen att visa.

42. Domstolens praxis ska också uppmärksammas. Jag kommer nedan att citera domarna i målen Enkler, S?aby m.fl. och R?dlihs(12).

43. I det ovannämnda målet Enkler hade Renate Enkler krävt att hon skulle betraktas som en beskattningsbar person för att kunna dra av mervärdesskatt på ett köp av en husbil som hon emellertid nästan uteslutande hade använt för privata ändamål. Uthyrningen till tredje man omfattade endast 18 dagar under tre beskattningsår och mindre än 15 procent av körda kilometer.

44. Vid en första anblick förefaller punkt 20 i domen i det ovannämnda målet Enkler (vilken avkunnades medan sjätte direktivet fortfarande var i kraft, men på grundval av texter som i princip inte, i vart fall inte i sak, har ändrats i direktivet om mervärdesskatt(13)) ge oss ett klart och tydligt svar genom att ange att "[D]et skall först påpekas att det framgår av en jämförelse av artikel 4.2 [nu artikel 9.1 i direktivet om mervärdesskatt], med artikel 4.3 [nu artikel 12 i direktivet om mervärdesskatt] i sjätte direktivet att begreppet ekonomisk verksamhet, vilket förekommer i både i den första och den andra meningen i artikel 4.2, inte avser verksamhet som utövas tillfälligt".

45. Längre ned i denna dom har domstolen emellertid inte använt begreppet verksamhet som utövas tillfälligtvis för att besvara den hänskjutande domstolens fråga. Tvisten gällde för övrigt snarare skillnaden mellan verksamhet som hade utövats av en entreprenör och verksamhet som var helt privat (punkterna 16, 17 och 18 i nämnda dom).

46. I detta sammanhang ska emellertid noteras att domstolen inte själv uttalade sig om huruvida Renate Enklers transaktioner utgjorde ekonomisk verksamhet i den mening som avses i direktivet om mervärdesskatt. Domstolen anförde att det för att besvara denna fråga var nödvändigt att beakta olika omständigheter, däribland den berörda varans natur, sambandet till sedvanlig ekonomisk verksamhet, hur länge verksamheten hade pågått, antalet kunder och omfattningen av intäkterna (punkterna 24–29 i nämnda dom).

47. Domen i det ovannämnda målet S?aby m.fl., rörde ett eventuellt uttag av mervärdesskatt på en försäljning av jordbruksmark. Nämnda mark hade förvärvats av en jordbrukare, vars förvärv var undantaget från mervärdesskatt, och därefter klassificerats om till bebyggbar tomt till följd av en ändring i stadsplaneringen.

48. Domstolen, som utgick från att den aktuella medlemsstaten (här Republiken Polen) inte

hade utnyttjat den möjlighet som ges i artikel 12 i direktivet om mervärdesskatt att ålägga personer som utför en tillfällig transaktion skattskyldighet, undersökte åter igen "samtliga omständigheter"(14) i målet för att kvalificera den aktuella försäljningen av tomten, antingen såsom ett utövande av äganderätten från tomtägarens sida, vilken i så fall agerade som privatperson, eller såsom utövande av ekonomisk verksamhet av en beskattningsbar person, och detta utan att använda begreppet "tillfällig verksamhet".

49. Domstolen angav närmare bestämt (punkterna 37 och 38 i nämnda dom) att antalet och omfattningen av de försäljningar som genomförts inte är avgörande i sig. Det ska noteras att det i det ovannämnda målet S?aby m.fl., rörde sig om försäljning av en enda tomt, men att kvalificeringen av försäljningen med avseende på mervärdesskatt kan variera i enlighet med omständigheterna.

50. I punkt 50 i nämnda dom har domstolen sålunda preciserat att "en fysisk person, som har bedrivit jordbruksverksamhet på en fastighet som klassificerats om till mark avsedd för bebyggelse till följd av ändringar i detaljplanen vilka ägt rum av skäl utanför vederbörandes kontroll, ... inte [är] att anse som en beskattningsbar person, i den mening som avses i artiklarna 50.9 och 1.12 i direktiv 2006/1, i dess lydelse enligt direktiv 2006/15, när vederbörande säljer nämnda fastighet, om försäljningen är ett led i förvaltningen av personens privata tillgångar"(15).

51. Om nämnda person däremot, för att genomföra nämnda försäljning, "vidtar aktiva åtgärder för att saluföra fastigheten" genom att använda "medel som liknar dem som används av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet", ska personen däremot enligt domstolen anses som en beskattningsbar person(16).

52. I domen i det ovannämnda målet R?dlihs gjorde domstolen, inom ramen för artikel 9.1 andra stycket, åtskillnad mellan det fallet i vilket en enskild har använt en tillgång på ett sätt som medför att hans verksamhet ska anses som en "ekonomisk verksamhet", det vill säga när en tillgång i princip uteslutande är ägnad att utnyttjas ekonomiskt, och det fallet i vilket en tillgång på grund av sin karaktär kan utnyttjas för såväl ekonomiska som privata ändamål.(17) Utan att blanda in begreppet "tillfällig verksamhet" i denna distinktion fastställde domstolen att när den berörda parten, i det andra fallet, vidtar aktiva åtgärder genom att använda medel som liknar dem som används av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör ska den verksamhet som är i fråga anses utgöra "ekonomisk verksamhet" i den mening som avses i artikel 9.1 i direktivet om mervärdesskatt.(18)

53. Av det ovan anförda följer att direktivet om mervärdesskatt, såsom kommissionen uppgett, i fråga om skatteplikt inte föreskriver några undantag för verksamhet som utövas tillfälligtvis av beskattningsbara personer med mindre än att verksamheten är hänförlig till sfären för privat verksamhet eller utövas inom ramen för förvaltningen av privata tillgångar.

54. Om verksamhet som tillfälligt utövas av en beskattningsbar person undantogs från principen om skatteplikt skulle neutralitetsprincipen och principen om likabehandling av ekonomiska transaktioner kunna äventyras. Enligt nämnda principer ska mervärdesskatt uttas på samma sätt för samma verksamheter med avseende på alla beskattningsbara personer.(19) Enligt fast rättspraxis är dessutom, såsom jag betonat ovan i punkt 41, tillämpningsområdet för bestämmelserna om mervärdesskatt enligt sjätte direktivet mycket omfattande och inbegriper all ekonomisk verksamhet som bedrivs av tillverkare, affärsinnehavare och personer som tillhandahåller tjänster.(20)

55. Mervärdesskatt ska således uttas på sådana transaktioner som dem som har genomförts av Galin Kostov.

2. I andra hand

56. För det fall domstolen bedömer att mervärdesskatt i princip varken kan uttas på tillfälliga transaktioner som har utförts av icke beskattningsbara personer eller på transaktioner som har utförts av beskattningsbara personer med mindre än att artikel 12 tillämpas ska, i andra hand, de kriterier som måste vara uppfyllda för att de aktuella transaktionerna ska kunna betecknas som tillfälliga av den hänskjutande domstolen identifieras.

57. På grundval av de kriterier som följer av domarna i de ovannämnda målen Enkler, S?aby m.fl. och R?dlihs, anser jag att särskilt följande omständigheter i det aktuella målet ska beaktas:

- Även om den hänskjutande domstolen bedömer att de aktuella transaktionerna "saknar samband" med Galin Kostovs verksamhet som privat förrättningsman, ska det likväl noteras att de inte helt saknar koppling till Galin Kostovs utbildning och yrkesmässiga kvalifikationer samt det förtroende som måste föreligga mellan en näringsidkare och en fullmaktsinnehavare som getts i uppdrag att förvärva fast egendom, vilket motparten i det nationella målet och Bulgariens regering har betonat.

- Såsom i det ovannämnda målet S?aby m.fl. saknar den omständigheten att fråga är om ett enda avtal avgörande betydelse.

- Det ska noteras att Galin Kostovs avtalsparter är bolag, att de köpta tomterna sannolikt ska användas i industrin eller handeln samt har ett betydande ekonomiskt värde på samma sätt som Galin Kostovs ersättning, vilken ska jämföras med hans andra inkomster av tjänst (kommissionen har i sitt yttrande påpekat att den ersättningen om 50 000 BGN som utbetalades till Galin Kostov motsvarar flera år av genomsnittlig månadslön i Bulgarien(21)).

- Enligt fullmaktsavtalet skulle Galin Kostov få behålla ersättningen oberoende av om han lyckades förvärva tomterna.

58. Det ankommer på den nationella domstolen att beakta samtliga relevanta omständigheter i handlingarna i målet och att göra en samlad bedömning för att fastställa huruvida de aktuella verksamheterna var tillfälliga.

VI – Förslag till avgörande

59. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågan från Administrativen sad – Varna enligt följande:

I första hand

En fysisk person – som är registrerad för mervärdesskatt med anledning av att vederbörande utövar verksamhet som privat förrättningsman – utgör en beskattningsbar person, i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, som är skyldig att betala mervärdesskatt enligt artikel 193 i direktiv 2006/112, med avseende på en tjänst som personen tillfälligtvis tillhandahåller och som saknar samband med ovannämnda verksamhet.

Alternativt

För att fastställa huruvida en fysisk person – som är registrerad för mervärdesskatt med anledning

av att vederbörande utövar verksamhet som privat förrättningsman – kan undantas från skatteplikt för ett tillhandahållande av tjänst, med anledning av att det rör sig om en tillfällig tjänst eller en tjänst som saknar samband med personens sedvanliga verksamhet, ska den hänskjutande domstolen beakta samtliga omständigheter i det enskilda fallet, och särskilt, utan att tillmäta någon av omständigheterna nedan avgörande betydelse,

- arten av och användningsområdet för de varor som avses av transaktionen,
- transaktionernas samband med den berörda personens yrke och, för det fall de inte överensstämmer med nämnda persons verksamhet, deras eventuella samband med den berördas utbildning och yrkeskvalifikationer, vilka kan vara avgörande för att skapa ett sådant förtroendeförhållande som krävs för att transaktionerna ska kunna genomföras med framgång,
- mängden och typen av klienter,
- transaktionernas omfattning, och
- de villkor som gäller för ersättningen och dennas storlek.

1 – Originalspråk: franska.

2 – EUT L 347, s. 1.

3 – På den första tomten, som omfattade 12 387 kvadratmeter, fanns sju fastigheter vilkas sammanlagda yta uppgick till 2 314 kvadratmeter. På den andra tomten, som omfattade 12 471 kvadratmeter, fanns sex fastigheter (fem lagerlokaler och en verkstad) vilkas sammanlagda yta uppgick till 3 843 kvadratmeter. På den tredje tomten, som omfattade 15 186 kvadratmeter, fanns fyra lagerlokaler vilkas sammanlagda yta uppgick till 6 147 kvadratmeter.

4 – Såsom den hänskjutande domstolen har uppgett kom tomterna att utgöra paret Kostovs gemensamma egendom enligt artikel 19.1 i familjelagen.

5 – Se dom av den 13 november 2003 i mål C-153/02, Neri, s. I-13555, punkterna 34 och 35, och av den 29 april 2004 i de förenade målen C-482/01 och C-493/01, Orfanopoulos och Oliveri (REG 2004, s. I-5257), punkt 42.

6 – Domstolens dom av den 14 november 2000 i mål C-142/99, Floridienne och Berginvest (REG 2000, s. I-9567, punkt 28).

7 – Se, för ett liknande resonemang, punkt 10 i generaladvokat Maduros förslag till avgörande i målet BBL (domstolens dom av den 21 oktober 2004 i mål C-8/03, REG 2004, s. I-10157). Se också punkt 19 i generaladvokat Lenz förslag till avgörande i målet Wellcome Trust (domstolens dom av den 20 juni 1996 i mål C-155/94, REG 1996, s. I-3013).

8 – Till skillnad från artikel 9.2 i direktivet om mervärdesskatt enligt vilken medlemsstaterna är skyldiga att anse ”var och en som tillfälligtvis utför en leverans av ett nytt transportmedel, som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller av förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning ut ur en medlemsstats territorium men inom gemenskapens territorium, ... som en beskattningsbar person”.

9 – Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

10 – Min kursivering.

11 – Se Ben Terra och Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT* (IBFD 2011) volym 1, s. 373.

12 – Domstolens dom av den 26 september 1996 i mål C-230/94, Enkler (REG 1996, s. I-4517), av den 15 september 2011 i de förenade målen C-180/10 och C-181/10, Saby m.fl. (REU 2011, s. I-8461), och av den 19 juli 2012 i mål C-263/11, Rđlihs).

13 – Domen i målet Rđlihs (ovan fotnot 12) punkt 23.

14 – Domen i målet Saby m.fl. (ovan fotnot 12).

15 – Ibidem (punkt 50).

16 – Ibidem (punkt 51).

17 – Se domen i målet Rđlihs (ovan fotnot 12), punkterna 34 och 35.

18 – Ibidem (punkt 36).

19 – Jag är inte bekant med de fullmaktsgivande bolagens ekonomiska verksamheter. Det har emellertid fastställts att nämnda bolag har förvärvat byggnader vilka i huvudsak är avsedda att användas inom industrin och handeln. Dessa verksamheter bör därför inte behandlas olika, med avseende på direktivet om mervärdesskatt, beroende på om verksamheterna utövas med professionella eller icke professionella personer inom sektorn.

20 – Domstolens dom av den 28 januari 2010 i mål C-473/08, Eulitz (REU 2010, s. I-907, punkt 24).

21 – Enligt Bulgariens nationella statistikinstitut uppgick den genomsnittliga månadslönen i Bulgarien det tredje kvartalet år 2012 till 754 BGN (vilket ungefär motsvarar 385 euro).