Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 11 maj 2017 *

”Begäran om förhandsavgörande — Beskattning — Gemensamt system för mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Artikel 2.1 a — Artikel 14.1 — Skattepliktiga transaktioner — Begreppet ”leverans av varor mot ersättning” — Överlåtelse av en fastighet till stat eller kommun i syfte att kvitta en skatteskuld — Omfattas inte”

I mål C-36/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) genom beslut av den 21 september 2015, som inkom till domstolen den 22 januari 2016, i målet

Ministrowi Finansów

mot

Posnania Investment SA,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Ilešič samt domarna A. Prechal, A. Rosas, C. Toader (referent) och E. Jarašiūnas,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Polens regering, genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och M. Owsiany-Hornung, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 16 februari 2017 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

* Rättegångsspråk: polska.

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2.1 a och 14.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Minister Finansów (finansministern, Polen) (nedan kallad ministern) och Posnania Investment SA (nedan kallat Posnania), angående eventuell mervärdesskatteplikt för en transaktion genom vilken Posnania överförde äganderätten till en fastighet till en kommun i syfte att kvitta en skatteskuld.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”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.

…”

4 I artikel 9.1 i direktivet föreskrivs följande:

”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.”

5 Enligt artikel 14.1 i samma direktiv avses med ”leverans av varor” överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

6 I artikel 16 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Med leverans av varor mot ersättning skall likställas uttag som en beskattningsbar person gör av en vara ur sin rörelse för sitt eget eller personalens privata bruk, för överlåtelse därav utan ersättning eller mer generellt för användning för andra ändamål än den egna rörelsen, om mervärdesskatten på varan i fråga eller dess beståndsdelar helt eller delvis har medfört avdragsrätt.

Emellertid skall uttag som görs inom ramen för den beskattningsbara personens rörelse i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller ge bort varuprov inte likställas med en leverans av varor mot ersättning.”

Polsk rätt

7 I artikel 2.6. i ustawa o podatku od towarów i usług (lag om beskattning av varor och tjänster), av den 11 mars 2004, i dess ändrade lydelse (enligt Dz. U. 2011, nr 177, position 1054) (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs följande:

”I denna lag avses med varor: materiella tillgångar eller delar av dessa och alla former av energi.”

8 Artikel 5.1.1 i nämnda lag har följande lydelse:

”Beskattningsunderlaget för skatt på varor och tjänster utgörs av följande: Leverans av varor och tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom landets territorium.”

9 I artikel 7.1 i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”Leverans av varor som avses i artikel 5.1.1 omfattar överföring av rätten att såsom ägare förfoga över varor …”

10 I artikel 15.1 i nämnda lag föreskrivs följande:

”Med beskattningsbara personer avses juridiska personer, organisationsenheter som inte är juridiska personer och fysiska personer som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i punkt 2, oberoende av verksamhetens syfte eller resultat.”

11 I artikel 15.2 i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”Med ekonomisk verksamhet avses all verksamhet som bedrivs av producenter, handlare och tjänsteleverantörer, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Detta gäller även beträffande enstaka handlingar när de sker under omständigheter som tyder på en avsikt att företa handlingen ofta. Med ekonomisk verksamhet avses även utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav.”

12 Artikel 66 i ordynacja podatkowa (skattelagen, Dz.U. 2015, position 613), av den 29 augusti 1997, har följande lydelse:

”1 § Ett särskilt fall av upphörande av en skatteskuld uppstår när äganderätten till varor och materiella tillgångar överförs till

1) staten för att kvitta skatteskulder avseende skatt som tillkommer staten, eller

2) en kommun, ett distrikt eller en region för att kvitta skatteskulder avseende skatt som tillkommer dessa enheter

2 § Överföring sker på den skattskyldiges begäran

1) i det fall som avses i punkt 1.1 på grundval av ett avtal som ingåtts mellan ordföranden för den region som handlar på uppdrag av centralmyndigheten och den beskattningsbara personen efter godkännande av kommunstyrelsens ordförande eller ordföranden för den behöriga tullmyndigheten,

2) i det fall som avses i punkt 1.2, på grundval av ett avtal som ingåtts mellan stadens borgmästare, distriktsordföranden eller regionpresidenten och den beskattningsbara personen.

…

4 § I de fall som omnämns i punkt 1 upphör skatteskulden när äganderätten till varorna eller de materiella tillgångarna överförs.

…”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

13 Posnania, som är ett företag bildat enligt polsk rätt, utövar sin ekonomiska verksamhet på området för handel med fastigheter. Posnania ska i den egenskapen betala mervärdesskatt. I syfte att kvitta en obetald skatteskuld som företaget hade, föreslog företaget kommunen Czerwonak (Polen) (nedan kallad kommunen) att, med stöd av artikel 66 i skattelagen, ingå ett avtal om överföring av äganderätten till en av företaget ägd obebyggd tomtmark till kommunen.

14 Detta avtal, som ingicks den 5 februari 2013, innebar att en del av Posnanias skatteskuld upphörde samtidigt som äganderätten till nämnda fastighet överfördes till kommunen.

15 Posnania gav in en ansökan till ministern om ett förhandsbesked i skattefrågor, angående huruvida transaktionen med kommunen, i en sådan situation, var mervärdesskattepliktig och huruvida företaget i så fall var skyldigt att utfärda motsvarande faktura.

16 Posnania gjorde gällande att transaktionen i fråga inte borde vara mervärdesskattepliktig med hänvisning till rättspraxis från den hänskjutande domstolen, Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen), enligt vilken en överföring till staten av äganderätten till materiella tillgångar i syfte att kvitta skatteskulder till förmån för statsbudgeten inte utgör en mervärdesskattepliktig transaktion.

17 I förhandsbeskedet av den 10 maj 2013 slog ministern fast att, genom att äganderätten till Posnanias fastighet hade överförts till kommunen uppfyllde kommunen samtliga villkor för att betraktas som ägare och överföringen av äganderätten i syfte att kvitta skatteskulden utgjorde således en leverans av varor mot ersättning i den mening som avses i polsk rätt, som i princip är föremål för mervärdesskatteplikt.

18 Posnania väckte talan vid Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Förvaltningsdomstolen i Warszawa, Polen) om ogiltigförklaring av nämnda förhandsbesked.

19 I dom av den 13 februari 2014 biföll Förvaltningsdomstolen i Warszawa talan och ogiltigförklarade förhandsbeskedet. Förvaltningsdomstolen slog fast att en överföring av äganderätten till tillgångar kan – om den sker på order av en myndighet eller enligt lag – vara föremål för mervärdesskatteplikt, men enbart om en sådan övergång sker mot ersättning. Eftersom detta, enligt polsk lagstiftning, inte hade skett i förevarande fall, fann domstolen i fråga att överföringen av äganderätten till en tillgång till skattemyndigheten i syfte att kvitta en skatteskuld till förmån för statsbudgeten inte är en transaktion som är föremål för mervärdesskatteplikt.

20 Ministern överklagade denna dom till den hänskjutande domstolen.

21 Den hänskjutande domstolen har i beslutet om hänskjutande angett att, även om Posnanias ställning som skattskyldig inte har ifrågasatts, uppkommer ändå frågan om en överföring av rätten att förfoga över en materiell tillgång i egenskap av ägare, som sker i syfte att kvitta en skatteskuld, kan betraktas som ”en leverans av varor mot ersättning” i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet.

22 Den hänskjutande domstolen har i det avseendet erinrat om sin egen praxis enligt vilken överföringen av äganderätten till en tillgång till skattemyndigheten i syfte att kvitta en skatteskuld till förmån för statsbudgeten inte är en transaktion som är föremål för mervärdesskatteplikt i den mån skatt inte är en ekonomisk prestation som utges i ersättning för en annan prestation, då skatten i fråga huvudsakligen kännetecknas av att vara ensidig.

23 Mot denna bakgrund beslutade Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Ska överföring av äganderätt till mark (materiella tillgångar) av en mervärdesskattskyldig person till

a) staten för att kvitta skatteskulder avseende skatt som tillkommer staten, eller

b) en kommun, ett distrikt, eller en region för att kvitta skatteskulder avseende skatt som tillkommer dessa enheter, vilket leder till att betalningsskyldigheten för skatteskulden upphör, betraktas som en beskattningsbar transaktion (leverans av varor mot ersättning) i den mening som avses i artikel 2.1 a och artikel 14.1 i [mervärdesskattedirektivet]?”

Prövning av tolkningsfrågan

24 Den hänskjutande domstolen har ställt tolkningsfrågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 2.1 a och 14.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en överföring av äganderätten till en fastighet, av en mervärdesskattskyldig person, till en skattemyndighet eller en kommun i en medlemsstat i syfte att, såsom i det nationella målet, kvitta en skatteskuld ska betraktas som en leverans av varor mot ersättning som är föremål för mervärdesskatteplikt.

25 Domstolen erinrar inledningsvis om att det genom mervärdesskattedirektivet har inrättats ett gemensamt system för mervärdesskatt, vilket bland annat grundar sig på en enhetlig definition av vad som utgör skattepliktiga transaktioner (se dom av den 20 juni 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 39).

26 Enligt artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet omfattas leverans av varor mot ersättning, som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap, av mervärdesskatt.

27 Enligt artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet avses med ”beskattningsbar person” den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska särskilt betraktas som ”ekonomisk verksamhet”.

28 I artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet definieras ”leverans av varor” som överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

29 Vad beträffar den i det nationella målet aktuella transaktionen råder det inga tvivel om att, för det första, det avtal som ingicks mellan Posnania och kommunen innebar en överföring av äganderätten till en fastighet och att, för det andra, Posnania är en beskattningsbar person.

30 För det tredje är det ostridigt att villkoret angående platsen för leveransen av varan är uppfyllt, eftersom transaktionen skedde inom en medlemsstats territorium, närmare bestämt i Polen.

31 Vad för det fjärde gäller frågan huruvida överföringen av äganderätten till en fastighet till en offentlig myndighet har skett mot ersättning, i det här fallet mark till kommunen, i syfte att kvitta en skatteskuld, erinras om att leverans av varor endast sker ”mot ersättning” i den mening som avses i

artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet om det mellan säljaren och köparen föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer och om det pris som säljaren tar ut utgör det faktiska motvärdet av den vara som köparen erhåller (dom av den 27 april 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, punkt 26, och dom av den 21 november 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, punkt 32).

32 I förevarande fall föreligger det visserligen ett rättsförhållande mellan leverantören och mottagaren av fastigheten, på samma sätt som mellan en borgenär och en gäldenär.

33 Den beskattningsbara personens skyldighet att, i egenskap av skattskyldig, betala sin skatteskuld till skattemyndigheten, i dess egenskap av fordringsägare, är dock av ensidig karaktär i den mån den skatt som den beskattningsbara personen i fråga betalar in endast innebär att den skattskyldige rättsligen blir av med sin skatteskuld, även när vederbörande, såsom i förevarande fall, gör detta genom en överföring av äganderätten till en fastighet.

34 Skatten är nämligen obligatorisk och tas ut av myndigheter utifrån de tillgångar som personer inom dess skatteupptagningsområde förfogar över. Skatteuttaget ska, via olika offentliga budgetar, finansiera allmännyttiga tjänster. Ett sådant uttag, oavsett om det rör sig om ett penningbelopp eller, som i förevarande fall, en materiell tillgång, sker inte på grund av en insats från myndighetens sida, och därmed inte heller på grund av en motprestation från den beskattningsbara personens sida.

35 Det rör sig således inte om ett rättförhållande under vilket ömsesidiga prestationer utbyts i den mening som avses i domstolen praxis och vilken erinrats om i punkt 31 ovan.

36 En transaktion genom vilken en materiell tillgång erbjuds som betalning för en skatteskuld kan i det avseendet inte anses utgöra en transaktion mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet och kan inte bli föremål för mervärdesskatt.

37 Tilläggas ska dock att, även om den nationella domstolen inom ramen för en begäran om förhandsavgörande är ensam behörig att bedöma de faktiska omständigheterna i det nationella målet och att tolka den nationella lagstiftningen, är emellertid EU-domstolen, som ska ge den nationella domstolen ett användbart svar, behörig att, mot bakgrund av handlingarna i det nationella målet och de yttranden som avgetts, lämna upplysningar av sådant slag att den hänskjutande domstolen får möjlighet att avgöra målet (dom av den 24 februari 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punkt 32).

38 Vad gäller en transaktion, liknande den i det nationella målet, påpekas att det inte är uteslutet att en beskattningsbar person, såsom Posnania, i egenskap av mervärdesskattskyldig, redan har gjort avdrag för den ingående skatten för den i det nationella målet berörda fastigheten.

39 Såsom generaladvokaten har anfört i punkt 44 i sitt förslag till avgörande, påpekas vad gäller detta att även om det föreligger en risk för en obeskattad slutkonsumtion, motverkas denna av bestämmelserna i artikel 16 i mervärdesskattedirektivet.

40 Det framgår nämligen av domstolens fasta praxis att ändamålet med denna bestämmelse är att säkerställa en jämlik behandling av, å ena sidan, den beskattningsbara person som tar ut en vara för sitt eget eller personalens privata bruk och, å andra sidan, den slutkonsument som förvärvar samma slags vara (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 juli 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

41 För att genomföra det målet likställs i artikel 16 i mervärdesskattedirektivet leverans av varor mot ersättning med uttag som en beskattningsbar person gör av en vara ur sin rörelse för sitt eget eller personalens privata bruk, för överlåtelse därav utan ersättning eller mer generellt för användning för

andra ändamål än den egna rörelsen, om mervärdesskatten på varan i fråga eller dess beståndsdelar helt eller delvis har medfört avdragsrätt (dom av den 17 juli 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, punkt 24).

42 Av det anförda följer att frågan ska besvaras enligt följande. Artiklarna 2.1 a och 14.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en överföring av äganderätten till en fastighet, av en mervärdesskattskyldig person, till en skattemyndighet eller en kommun i en medlemsstat i syfte att, såsom i det nationella målet, kvitta en skatteskuld ska inte betraktas som en leverans av varor mot ersättning som är föremål för mervärdesskatteplikt.

Rättegångskostnader

43 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

Artikel 2.1 a och artikel 14.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att en överföring av äganderätten till en fastighet, av en mervärdesskattskyldig person, till en skattemyndighet eller en kommun i en medlemsstat i syfte att, såsom i det nationella målet, kvitta en skatteskuld ska inte betraktas som en leverans av varor mot ersättning som är föremål för mervärdesskatteplikt.

Underskrifter