Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

11. maj 2017*

»Præjudiciel forelæggelse — skatter og afgifter — det fælles merværdiafgiftssystem — direktiv 2006/112/EF — artikel 2, stk. 1, litra a) — artikel 14, stk. 1 — afgiftspligtige transaktioner — begrebet »levering af varer mod vederlag« — overdragelse af en fast ejendom til staten eller en regional enhed til betaling af en skattegæld — ikke omfattet«

I sag C-36/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) ved afgørelse af 21. september 2015, indgået til Domstolen den 22. januar 2016, i sagen

Minister Finansów

mod

Posnania Investment SA,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, M. Ilešič, og dommerne A. Prechal, A. Rosas, C. Toader (refererende dommer) og E. Jarašiūnas,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,

— Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og M. Owsiany-Hornung, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 16. februar 2017,

afsagt følgende

* Processprog: polsk.

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, stk. 1, litra a), og artikel 14, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem Minister Finansów (finansministeriet, Polen, herefter »ministeriet«) og Posnania Investment SA (herefter »Posnania«) vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt en transaktion, hvorved dette selskab til en regional enhed har overdraget ejendomsretten til en fast ejendom til udligning af en skattegæld, er merværdiafgiftspligtig (momspligtig).

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, bestemmer:

»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

[…]«

4 Direktivets artikel 9, stk. 1, fastsætter:

»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.«

5 Ifølge direktivets artikel 14, stk. 1, forstås ved »levering af varer« overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

6 Momsdirektivets artikel 16 har følgende ordlyd:

»Det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager en vare, som han vil anvende til privat brug for sig selv eller for sit personale, eller som han overdrager vederlagsfrit eller i øvrigt benytter til et for virksomheden uvedkommende formål, sidestilles med levering af varer mod vederlag, såfremt varen eller de bestanddele, som den er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af momsen.

Udtagning af varer til virksomhedens eget brug i form af gaver af ringe værdi og vareprøver sidestilles dog ikke med levering af varer mod vederlag.«

Polsk ret

7 Artikel 2, stk. 6, i ustawa o podatku od towarów i usług (lov om moms på varer og tjenesteydelser) af 11. marts 2004, med senere ændringer (Dz. U. 2011, nr. 177, position 1054, herefter »momsloven«), bestemmer

»I de følgende bestemmelser forstås ved: »varer«: genstande og deres komponenter samt energi i enhver form.«

8 Lovens artikel 5, stk. 1, nr. 1, har følgende ordlyd:

»Afgift på varer og tjenesteydelser pålægges: levering af varer og ydelser, som foretages mod vederlag på det nationale område.«

9 Nævnte lovs artikel 7, stk. 1, lyder således:

»Ved levering af varer som omhandlet i artikel 5, stk. 1, nr. 1, forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over goder […]«

10 Samme lovs artikel 15, stk. 1, er affattet således:

»Som afgiftspligtig person anses juridiske personer, organisatoriske enheder uden status som juridisk person og fysiske personer, der selvstændigt udøver økonomisk virksomhed som omhandlet i stk. 2 uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.«

11 Momslovens artikel 15, stk. 2, bestemmer

»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, herunder også når virksomheden kun er udøvet en enkelt gang, men under omstændigheder, der viser, at hensigten er at udøve den hyppigt. Ved økonomisk virksomhed forstås ligeledes udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

12 Artikel 66 i ordynacja podatkowa af 29. august 1997 (lov om skatter og afgifter, Dz. U. 2015, position 613) har følgende ordlyd:

»Stk. 1. Skattegælden kan i særlige tilfælde ophøre ved overdragelse af ejendomsretten til goder eller formuerettigheder

1) til statskassen – til udligning af afgiftsrestancer vedrørende afgifter, som kommer statens budget til gode

2) til kommunen, regionen eller voïvodie'en – til udligning af afgiftsrestancer vedrørende afgifter, som kommer disses budgetter til gode.

Stk. 2. Overdragelsen sker efter anmodning fra den afgiftspligtige

1) i det i stk. 1, nr. 1, nævnte tilfælde på grundlag af en aftale, der indgås mellem formanden for den region, der varetager opgaven som centraladministration, og den afgiftspligtige, og med samtykke fra direktøren for den kompetente skattemyndighed eller fra direktøren for den kompetente toldmyndighed

2) i det i stk. 1, nr. 2, nævnte tilfælde på grundlag af en aftale, der indgås mellem borgmesteren, byformanden, regionsformanden eller voïvodie-formanden og den afgiftspligtige.

[…]

Stk. 4. I de i stk. 1 nævnte tilfælde er datoen for skattegældens ophør den dato, hvor overdragelsen af ejendomsretten til goder eller formuerettigheder finder sted […]«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

13 Posnania er et selskab efter polsk ret, som udøver økonomisk virksomhed inden for ejendomshandel. Selskabet er momspligtigt med hensyn til denne virksomhed. For at udligne restancer på grund af Posnanias manglende betaling af en skyldig afgift foreslog selskabet Czerwonak kommune (Polen, herefter »kommunen«) at indgå en aftale i medfør af artikel 66 i lov om skatter og afgifter om overdragelse til kommunen af ejendomsretten til en af selskabet ejet ubebygget grund.

14 Denne aftale, som blev indgået den 5. februar 2013, førte til et delvist ophør af Posnanias afgiftsgæld på samme tidspunkt, som ejendomsretten til den nævnte faste ejendom blev overdraget til kommunen.

15 Posnania indgav en anmodning til ministeriet om en skatteafgørelse med henblik på at få fastlagt, om den med kommunen indgåede transaktion var momspligtig i en sådan situation, og om selskabet derfor havde pligt til at udstede en faktura.

16 I sin anmodning gjorde Posnania gældende, at den omhandlede transaktion ikke var momspligtig, idet selskabet henviste til retspraksis fra den forelæggende ret, Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen), ifølge hvilken en overdragelse til statskassen af ejendomsretten til et gode til udligning af skatterestancer, som kommer statens budget til gode, ikke er en momspligtig transaktion.

17 Ved skatteafgørelse af 10. maj 2013 fandt ministeriet, at kommunen, ved Posnanias overdragelse til denne af ejendomsretten til den faste ejendom, fik tillagt alle en ejers prærogativer, og følgelig udgjorde den nævnte ejendomsoverdragelse til udligning af skatterestancer – i den polske lovgivnings forstand – en levering af varer mod vederlag, som principielt var momspligtig.

18 Posnania anlagde sag ved Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (regional domstol i forvaltningsretlige sager i provinsen Warszawa, Polen) med påstand om annullation af den nævnte skatteafgørelse.

19 Ved dom af 13. februar 2014 tog denne ret påstanden til følge og annullerede skatteafgørelsen, idet den fandt, at der kan opkræves moms af overdragelsen af ejendomsretten til goder efter anordning fra en offentlig myndighed eller i henhold til lov, såfremt der ydes en modydelse for en sådan overdragelse. Da dette i henhold til polsk ret ikke er tilfældet i det foreliggende tilfælde, fastslog nævnte ret, at en overdragelse til statskassen af ejendomsretten til et gode til udligning af skatterestancer, som kommer statens budget til gode, ikke er en momspligtig transaktion.

20 Denne retsafgørelse blev gjort til genstand for en af ministeriet iværksat kassationsanke for den forelæggende ret.

21 I sin anmodning om præjudiciel afgørelse har den forelæggende ret præciseret, at skønt det er uomtvistet, at Posnania er en afgiftspligtig person, er der dog tvivl om, hvorvidt en overdragelse af retten til at råde over et materielt gode som ejer, som modydelse for en skattegæld, kan anses for en »levering af varer mod vederlag« i momsdirektivets forstand.

22 I denne forbindelse har den forelæggende ret henvist til sin egen praksis, i henhold til hvilken en overdragelse af ejendomsretten til statskassen til udligning af skatterestancer, som kommer statens budget til gode, ikke er en momspligtig transaktion, for så vidt som en skat ikke er en pengeydelse, der kan modtages som modydelse for en anden ydelse, fordi et grundlæggende træk ved en skat er dennes ensidighed.

23 Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Udgør en afgiftspligtig persons overdragelse af ejendomsretten til en fast ejendom (et materielt gode) til:

a) statskassen – [til] udligning [af] afgiftsrestancer vedrørende afgifter, som kommer statens budget til gode, eller

b) kommunen, regionen eller [voïvodie'en] – [til] udligning [af] afgiftsrestancer vedrørende afgifter, som kommer disses budgetter til gode, hvilket fører til udligning af den skyldige afgift, en afgiftspligtig handling (levering af varer) som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra a), og artikel 14, stk. 1, i [momsdirektivet]?«

Om det præjudicielle spørgsmål

24 Den forelæggende ret ønsker med sit spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), og artikel 14, stk. 1, skal fortolkes således, at en momspligtig persons overdragelse af ejendomsretten til en fast ejendom til fordel for statskassen i en medlemsstat eller en regional enhed i en sådan medlemsstat, der sker som betaling af en skatterestance, udgør en momspligtig levering af varer mod vederlag.

25 Indledningsvis bemærkes, at der ved momsdirektivet er indført et fælles momssystem, der bl.a. hviler på en ensartet definition af afgiftspligtige transaktioner (jf. dom af 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 39).

26 I henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), er levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, momspligtig.

27 I henhold til momsdirektivets artikel 9, stk. 1, forstås ved »afgiftspligtig person« »enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed«. Ved »økonomisk virksomhed« forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

28 Momsdirektivets artikel 14, stk. 1, definerer »levering af varer« som »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.

29 For så vidt angår den i hovedsagen omhandlede transaktion er det uomtvistet, for det første, at den mellem Posnania og kommunen indgåede aftale har medført en overdragelse af ejendomsretten til en fast ejendom, og for det andet, at Posnania er en afgiftspligtig person.

30 For det tredje er betingelsen vedrørende varens leveringssted utvivlsomt opfyldt, idet transaktionen fandt sted på en medlemsstats område, nemlig i Polen.

31 Hvad for det fjerde angår spørgsmålet om, hvorvidt en transaktion i form af en overdragelse til en offentlig enhed af ejendomsretten til en fast ejendom, i det foreliggende tilfælde ejendomsretten til et grundstykke, der overdrages til en kommune til betaling af afgiftsrestanser, skal anses for at ske mod

vederlag, bemærkes, at levering af goder kun sker »mod vederlag« i den forstand, hvori udtrykket anvendes i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), såfremt der mellem leverandøren og køberen består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af leverandøren modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af det leverede gode (dom af 27.4.1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, præmis 26, og af 21.11.2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, præmis 32).

32 I det foreliggende tilfælde består der ganske vist et retsforhold mellem leverandøren af den faste ejendom og modtageren heraf, svarende til det, der er mellem en kreditor og dennes debitor.

33 Skatteyderens pligt til som debitor for en skattegæld at betale skattemyndigheden i dennes egenskab af kreditor for denne gæld er imidlertid af ensidig karakter, for så vidt som den nævnte skatteyders betaling af skatten udelukkende medfører vedkommendes retlige frigørelse af gælden, selv om den pågældende, som i det foreliggende tilfælde, betaler ved en overdragelse af en fast ejendom i betalings sted.

34 En skat er således en obligatorisk opkrævning, der foretages autoritativt af den offentlige myndighedsudøver med hensyn til midler, som tilhører personer omfattet af dennes beskatningskompetence. Denne opkrævning er bestemt til, via de offentlige budgetter, at betale almennyttige offentlige ydelser. Hvad enten den vedrører et pengebeløb eller – som i det foreliggende tilfælde – en fast ejendom, giver en sådan opkrævning ikke anledning til nogen ydelse fra den offentlige myndigheds side, og dermed heller ikke til nogen modydelse fra skattepligtiges side.

35 Der er dermed ikke tale om et retsforhold, hvor der udveksles gensidige ydelser som omhandlet i den praksis fra Domstolen, der er henvist til i denne doms præmis 31.

36 For så vidt kan en transaktion i form af en overdragelse af et gode i betalings sted, hvis formål er at bringe en skattegæld til ophør, ikke anses for en transaktion mod vederlag som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), og er ikke momspligtig.

37 Ikke desto mindre må det tilføjes, at skønt den nationale ret er enekompetent til at bedømme de i hovedsagen omhandlede faktiske omstændigheder og til at fortolke den nationale lovgivning inden for rammerne af en præjudiciel forelæggelse, har Domstolen, hvis opgave det er at give den nationale ret brugbare svar, kompetence til på grundlag af sagsakterne i hovedsagen samt de for Domstolen afgivne indlæg at vejlede den nationale ret på en sådan måde, at denne lettere kan træffe sin afgørelse (dom af 24.2.2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, præmis 32).

38 For så vidt angår en transaktion som den i hovedsagen omhandlede bemærkes, at det ikke kan udelukkes, at en afgiftspligtig person såsom Posnania i sin egenskab af momspligtig allerede har foretaget et fradrag af indgående afgift for den faste ejendom, der er omhandlet i hovedsagen.

39 Som generaladvokaten har anført i punkt 44 i forslaget til afgørelse, bemærkes i så henseende, at hvis der er en risiko for et ubeskattet slutforbrug, er denne risiko imidlertid dækket af bestemmelserne i momsdirektivets artikel 16.

40 Det fremgår således af Domstolens faste praksis, at formålet med denne bestemmelse er at sikre ligebehandling mellem den afgiftspligtige, som udtager et gode til sit eget eller til sit personales brug, på den ene side, og den endelige forbruger, som erhverver et gode af samme art, på den anden side (jf. i denne retning dom af 17.7.2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

41 Med henblik på at nå dette mål sidestiller momsdirektivets artikel 16 det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager et gode, som han anvender til privat brug for sig selv eller for sit personale, eller som han overdrager vederlagsfrit, eller som han mere generelt benytter til et for

virksomheden uvedkommende formål, med levering mod vederlag, såfremt dette gode eller de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af momsen (dom af 17.7.2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, præmis 24).

42 Henset til de ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), og artikel 14, stk. 1, skal fortolkes således, at en momspligtig persons overdragelse af ejendomsretten til en fast ejendom til fordel for statskassen i en medlemsstat eller til en regional enhed i en sådan medlemsstat, der ligesom den i hovedsagen omhandlede overdragelse sker til betaling af en skatterestance, ikke udgør en momspligtig levering af varer mod vederlag.

Sagsomkostninger

43 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

Artikel 2, stk. 1, litra a), og artikel 14, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at en merværdiafgiftspligtig persons overdragelse af ejendomsretten til en fast ejendom til fordel for statskassen i en medlemsstat eller til en regional enhed i en sådan medlemsstat, der ligesom den i hovedsagen omhandlede overdragelse sker til betaling af en skatterestance, ikke udgør en merværdiafgiftspligtig levering af varer mod vederlag.

Underskrifter