

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 9 juli 2015 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Sjätte direktivet 77/388/EEG – Artiklarna 2 led 1 och 4.1 – Skattskyldighet – Fastighetstransaktioner – Försäljning av mark som hänförs till de privata tillgångarna för en fysisk person som är yrkesverksam som egenföretagare – Skattskyldig person som agerar i denna egenskap”

I mål C-331/14,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Vrhovno sodišče (Slovenien) genom beslut av den 12 juni 2014, som inkom till domstolen den 8 juli 2014, i målet

Petar Kezič, s.p., Trgovina Prizma

mot

Republika Slovenija,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta samt domarna J.-C. Bonichot (referent), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça och C. Lycourgos,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Petar Kezič, s.p., Trgovina Prizma, genom B. Ozimek, odvetnica,
- Sloveniens regering, genom A. Grum, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och B. Rous Demiri, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2 led 1 och 4.1 i 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) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Petar Kezi?, s.p., Trgovina Prizma (Petar Kezi?, en fysisk person som är yrkesverksam som egenföretagare under firman Trgovina Prizma) och Republika Slovenija representerad av Ministrstvo za finance (finansministeriet) angående huruvida försäljning av mark är mervärdesskattepliktig.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Artikel 2 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

...”

4 Artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”1. Med ’skattskyldig person’ avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet.”

Slovensk rätt

5 Sjätte direktivet har införlivats med slovensk rätt genom lagen om mervärdesskatt (Zakon o davku na dodano vrednost, Uradni list RS, št. 89/98, s. 8433) (nedan kallad ZDDV), i vilken artikel 3.1 föreskriver att mervärdesskatt ska betalas vid leverans av varor och för tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom Republiken Sloveniens territorium av en skattskyldig person inom ramen för dennas ekonomiska verksamhet.

6 Enligt artikel 27 i ZDDV är överlåtelse av fast egendom undantagen från mervärdesskatt. Detta gäller dock inte för den första överlåtelsen av äganderätten eller av föfoganderätten till nya byggnader.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

7 Petar Kezi? är sedan år 1995 registrerad som egenföretagare och utövar sitt arbete i egenskap av fysisk person under firman Trgovina Prizma.

8 Av beslutet om hänskjutande framgår att Petar Kezi? mellan åren 1998 och 2002 förvärvade sju fastigheter och att han inte gjorde detta i egenskap av egenföretagare utan i egenskap av privatperson. Två av fastigheterna förvärvades på detta sätt från en fysisk person, under åren 1998 och 2000, medan de fem övriga fastigheterna förvärvades från en juridisk person, under åren 2001 och 2002. Petar Kezi? behövde inte betala mervärdesskatt för dessa olika förvärv.

9 Mellan åren 2001 och 2003 erhöll Petar Kezi? de administrativa tillstånd som krävdes för att uppföra ett köpcentrum på de sju ovannämnda fastigheterna. I egenskap av egenföretagare påbörjade han därefter byggnationen under maj 2003.

10 I juni 2003 överförde Petar Kezi? de fem senast förvärvade fastigheterna till sitt företags tillgångar, med beaktande av en värdering utförd av en juridisk sakkunnig person. Han bibehöll däremot de andra två fastigheterna som sina privata tillgångar (nedan kallat de omtvistade fastigheterna).

11 Under år 2004 sålde Petar Kezi? köpcentrumet tillsammans med de sju fastigheterna på vilka det är uppfört till två juridiska personer. Han utförde således försäljningen, å ena sidan, i egenskap av egenföretagare, och fakturerade förvärvarna utgående mervärdesskatt för den del av köpcentrumet och de fem fastigheterna på vilka denna är uppförd och, å andra sidan, i egenskap av privatperson, de omtvistade fastigheterna liksom den andra delen av köpcentret, som är uppfört på dessa, men utan att fakturera utgående mervärdesskatt.

12 Genom beslut av den 24 oktober 2004 ansåg den behöriga skattemyndigheten att försäljningen av de omtvistade fastigheterna hörde till Petar Kezi?s ekonomiska verksamhet i egenskap av egenföretagare, varför han krävdes på mervärdesskatt för försäljningen.

13 Den 18 juli 2007 avslog finansministeriet Petar Kezi?s överklagande av nämnda beslut.

14 Upravno sodiš?e (förvaltningsdomstol) fastställde beslutet och genom ett avgörande av den 25 maj 2011 avslog Vrhovno sodiš?e (högsta domstolen) Petar Kezi?s överklagande. Detta avgörande ogiltigförklarades emellertid av Ustavno sodiš?e (författningsdomstolen) som, genom avgörande av den 21 november 2013, återförvisade målet till Vrhovno sodiš?e för omprövning.

15 Den hänskjutande domstolen anser att prövningen av det nationella utgången förutsätter att det fastställs på vilka villkor sjätte direktivet tillåter att en skattskyldig person undantar egendom som han använder i sin ekonomiska verksamhet från systemet för mervärdesskatt.

16 Mot denna bakgrund beslutade Vrhovno sodiš?e att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Ska artiklarna 2 led 1 och 4.1 i sjätte direktivet tolkas så, att i en situation såsom i det nationella målet – där en person förvärvar fastigheter i egenskap av privatperson utan att någon ingående mervärdesskatt härvid tas ut och därefter uppför ett köpcentrum på dessa fastigheter i egenskap av egenföretagare och sedan bokför vissa av fastigheterna där köpcentrumet är uppfört såsom egendom tillhörig företaget enligt nationella bokföringsregler för att därefter sälja köpcentrumet och samtliga fastigheter till byggherren – ska denna person redan på grund av att han inte bokfört fastigheterna såsom företags egendom anses ha undantagit dessa fastigheter från tillämpningen av mervärdesskattesystemet och därför vid försäljningen av dessa inte anses som en beskattningsbar person som är skyldig att fakturera och sedan erlagga utgående mervärdesskatt?”

Prövning av tolkningsfrågan

17 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida det under

sådana omständigheter som dem i det nationella målet – under vilka en skattskyldig person har förvärvat fastigheter, där vissa blev en del av vederbörandes privata tillgångar och andra överfördes till vederbörandes företags tillgångar, och på dessa fastigheter uppfört, i egenskap av skattskyldig person, ett köpcentrum som därefter har sålts tillsammans med de fastigheter på vilket denna byggnad var uppförd – artiklarna 2 led 1 och 4.1 i sjätte direktivet ska tolkas så, att försäljningen av de fastigheter som ingick i den skattskyldiges privata tillgångar ska vara mervärdesskattepliktig.

18 Det framgår av ordalydelsen i artikel 2.1 i sjätte direktivet att en skattskyldig person måste handla "i denna egenskap" för att en transaktion ska vara mervärdesskattepliktig. En skattskyldig person som genomför en transaktion privat handlar däremot inte i sin egenskap av skattskyldig och är inte föremål för mervärdesbeskattning (se, för ett liknande resonemang dom Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, punkterna 16–18, och dom Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, punkt 24).

19 Enligt domstolens fasta praxis ska begreppet skattskyldig person definieras utifrån begreppet ekonomisk verksamhet, i enlighet med artikel 4.2 i sjätte direktivet, och omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, och däribland särskilt transaktioner som innebär utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav (se, för ett liknande resonemang dom Saby m.fl., C-180/10 och C-181/10, EU:C:2011:589, punkterna 43 och 44).

20 En skattskyldig person har, i övrigt, vid användning av en anläggningstillgång för såväl yrkesmässiga som privata ändamål valet, med avseende på mervärdesskatten, att antingen hänföra hela denna egendom till rörelsens tillgångar eller att behålla den i dess helhet som en del av sina privata tillgångar och på så sätt utesluta den helt från mervärdesskattereglerna, eller att låta den ingå i rörelsen till den del den faktiskt används i densamma (se dom Charles och Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, punkt 23). En sådan egendom kan sålunda vara utesluten från mervärdesskattereglerna även om den delvis används inom ramen för den skattskyldige personens ekonomiska verksamhet. Den skattskyldiga personen fråntas då emellertid helt rätten att göra avdrag för egendomen (se dom Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, punkt 27).

21 Dessutom kan en skattskyldig som säljer sådan egendom som han eller hon valt att till en del endast använda privat, inte handla i denna egenskap för det som gäller försäljningen av denna del (se, för ett liknande resonemang dom Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, punkt 24). Han eller hon ska dock under hela den tid som han eller hon innehar egendomen i fråga visa att han eller hon har för avsikt att behålla en del i sina privata tillgångar (dom Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, punkt 21).

22 Det går däremot inte att dra slutsatsen från ovannämnda praxis att försäljningen av en skattskyldig persons mark som har hänförts till dennas privata tillgångar enbart av detta skäl inte är mervärdesskattepliktig. En skattskyldig persons transaktioner som sker mot vederlag är i princip mervärdesskatteskyldiga, när denna agerat i denna egenskap. Således krävs det utöver att tillgångarna är hänfödda till de privata tillgångarna, även att en sådan försäljning inte sker inom ramen för utövandet av den berörda skattskyldiga personens ekonomiska verksamhet, utan inom förvaltningen och administrationen av dennas privata tillgångar.

23 Det är förvisso riktigt att endast den omständigheten att en ägare utövar sin äganderätt inte räcker för att ekonomisk verksamhet ska anses föreligga (se, för ett liknande resonemang, dom Saby m.fl., C-180/10 och C-181/10, EU:C:2011:589, punkt 36). Ur denna synvinkel kan vidare omständigheten att föremålet för försäljning var förvärvat med den skattskyldiga personens privata tillgångar inte ha avgörande betydelse.

24 Domstolen har emellertid tidigare slagit fast, angående försäljning av mark för bebyggelse, att det utgör ett relevant bedömningskriterium att parten har åtagit sig att vidta aktiva åtgärder för att saluföra fastigheten genom att använda medel som liknar dem som används av en producent, en återförsäljare eller en person som tillhandahåller tjänster i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet, såsom, bland annat, arbeten för att göra marken byggfärdig och avsättandet av medel som är tydligt avsedda för saluföring (se, för ett liknande resonemang dom S?aby m.fl., C?180/10 och C?181/10, EU:C:2011:589, punkterna 39 och 40). Eftersom dessa initiativ normalt inte är ett led i förvaltningen av privata tillgångar, kan försäljningen av mark avsedd för bebyggelse under sådana omständigheter inte endast anses innebära att en ägare utnyttjar sin äganderätt (se, för ett liknande resonemang dom S?aby m.fl., C?180/10 och C?181/10, EU:C:2011:589, punkt 41).

25 Den hänskjutande domstolen har nämnt, bland annat, omständigheterna att de sju fastigheterna förvärvades av Petar Kezi? under en relativt kort tidsrymd mellan åren 1998 och 2002, att dessa fastigheter tillsammans utgjorde en nödvändig förutsättning för uppförandet av ett köpcentrum från och med maj 2003, och att Petar Kezi? utförde återställningsarbeten på de omtvistade fastigheterna för mer än 48 000 euro. Domstolen konstaterar att det av dessa omständigheter framgår att försäljningen av de omtvistade fastigheterna inte hör till vanligt utövande av Petar Kezi? äganderätt, utan att den i själva verket hör till hans ekonomiska verksamhet som företagare.

26 Det ska tilläggas att inga av de handlingar som har inkommit till domstolen ger en förklaring på varför försäljningen av de omstridda fastigheterna ska betraktas som en förvaltningsåtgärd av privata tillgångar och som sådana ska vara särskilda från försäljningen av de andra fastigheterna på vilka Petar Kezi? uppfört ett köpcentrum inom ramen för sin ekonomiska verksamhet som företagare.

27 Mot bakgrund av detta, och med reservation för den kontroll som det ankommer på den nationella domstolen att göra, ska Petar Kezi? anses ha agerat i egenskap av en mervärdesskatteskyldig person vid tiden för försäljningen av de omstridda fastigheterna, varför mervärdesskatt skulle ha påförts vid denna transaktion.

28 Mot bakgrund av vad som har anförts ovan ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Under sådana omständigheter som dem i det nationella målet – under vilka en skattskyldig person har förvärvat fastigheter, där vissa blev en del av vederbörandes privata tillgångar och andra överfördes till vederbörandes företags tillgångar, och på dessa fastigheter uppfört, i egenskap av skattskyldig person, ett köpcentrum som därefter har sålts tillsammans med de fastigheter på vilka denna byggnad var uppförd – ska artiklarna 2 led 1 och 4.1 i sjätte direktivet tolkas så, att försäljningen av de fastigheter som ingick i den skattskyldiges privata tillgångar ska vara mervärdesskattepliktig, eftersom att den skattskyldiga personen vid denna transaktion agerat i denna egenskap.

Rättegångskostnader

29 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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:

Under sådana omständigheter som dem i det nationella målet – under vilka en skattskyldig person har förvärvat fastigheter, där vissa blev en del av vederbörandes privata tillgångar och andra överfördes till vederbörandes företags tillgångar, och på dessa fastigheter

uppfört, i egenskap av skattskyldig person, ett köpcentrum som därefter har sålts tillsammans med de fastigheter på vilket denna byggnad var uppförd – ska artiklarna 2 led 1 och 4.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund tolkas så, att försäljningen av de fastigheter som ingick i den skattskyldiges privata tillgångar ska vara mervärdesskattepliktig, eftersom att den skattskyldiga personen vid denna transaktion agerat i denna egenskap.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: slovenska.