

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

11. juli 2024 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles system for merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 2, stk. 1, litra a) – artikel 9, stk. 1 – artikel 14, stk. 2, litra a) – levering af afgiftspligtige varer – overdragelse af ejendomsretten til et landbrugsareal mod betaling af en erstatningsydelse i henhold til en afgørelse truffet af en offentlig myndighed – ekspropriering«

I sag C-182/23 [Makowit] (i),

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 18. januar 2023, indgået til Domstolen den 22. marts 2023, i sagen

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

mod

J.S.,

har,

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, N. Piçarra, og dommerne N. Jääskinen (refererende dommer) og M. Gavalec,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej ved B. Kołodziej og T. Wojciechowski,
- den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,
- Europa-Kommissionen ved M. Herold og M. Owsiany-Hornung, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 9, stk. 1, og artikel

14, stk. 2, litra a), 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 indgivet i forbindelse med en tvist mellem J.S. og Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktøren for den nationale skatte- og afgiftsoplysningsmyndighed, Polen) (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) vedrørende en påstand om annullation af et bindende svar af 31. oktober 2017 (herefter »det bindende svar«).

Retsforskrifter

EU-retten

3 Det fremgår af momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), at levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, er momspligtig.

4 Direktivets artikel 9, stk. 1, bestemmer:

»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 Det nævnte direktivs artikel 14 bestemmer:

»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:

a) overdragelse af ejendomsretten til en vare mod betaling af en erstatningsydelse i henhold til pålæg fra det offentlige eller på dets vegne eller ifølge loven

[...]

6 Samme direktivs artikel 167 har følgende ordlyd:

»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«

Polsk ret

7 Artikel 7, stk. 1, i ustawa o podatku od towarów i usług (lov om afgift på varer og tjenesteydelser) af 11. marts 2004 (Dz. U. af 2022, pos. 931, herefter »momsloven«) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, fastsætter:

»Ved levering af varer som omhandlet i artikel 5, stk. 1, nr. 1, forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et gode, herunder:

1) overdragelse af ejendomsretten til goder mod betaling af en erstatningsydelse, i henhold til pålæg fra en offentlig myndighed eller på dens vegne eller ifølge loven

[...]«

8 Denne lovs artikel 15, stk. 1 og 2, har følgende ordlyd:

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

2. Ved økonomisk virksomhed forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale erhverv. Økonomisk virksomhed omfatter navnlig transaktioner, der består i kontinuerlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

9 J.S. driver en landbrugsbedrift, hvor han har drevet virksomhed med opdræt af malkekøer og mælkeproduktion siden 2001. Han har været registreret som momspligtig person siden januar 2013. I 2003 og derefter i 2015 købte han parceller til udvidelse af denne bedrift. Denne erhvervelse blev ikke pålagt moms og var heller ikke genstand for et momsfradrag.

10 Ved afgørelse truffet af voivode, en offentlig forvaltningsmyndighed, den 6. marts 2017 blev ejendomsretten til en del af de parceller, hvorpå J.S.s bedrift er beliggende, overdraget til Skarb Pa?stwa (statskassen, Polen) med henblik på at gennemføre investeringer i vejnettet. Samtidig indledte voivode en procedure til fastsættelse af den erstatningsydelse, der skulle betales til J.S. for overdragelsen af ejendomsretten til de parceller, som statskassen havde erhvervet.

11 I denne forbindelse indgav J.S. en anmodning til skatte- og afgiftsmyndigheden om et bindende svar med henblik på at fastslå dels, om J.S. skulle anses for momspligtig som følge af salget af de parceller, som statskassen havde erhvervet med henblik på gennemførelse af investeringer i vejnettet, dels om den herfor oppebårne erstatningsydelse skulle pålægges moms. Efter J.S.s opfattelse skulle disse spørgsmål besvares benægtende.

12 I det bindende svar fastslog skatte- og afgiftsmyndigheden, at overdragelsen ved ekspropriation af ejendomsretten til parceller til statskassen med henblik på gennemførelse af investeringer der var foretaget i vejnettet skulle anses for en levering af varer, som mod vederlag foretages af J.S., der handler som en enhed, der udøver økonomisk virksomhed som omhandlet i momslovens artikel 15, stk. 2, dvs. som momspligtig.

13 J.S. anfægtede denne fortolkning ved Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Warszawa, Polen), som annullerede det bindende svar ved dom af 15. oktober 2018. I begrundelsen fremhævede denne ret, at J.S. ikke havde taget skridt til at sælge de omhandlede parceller, og at ekspropriationen af disse var blevet besluttet uafhængigt af hans vilje. Ifølge den nævnte ret havde denne ekspropriation således ingen forbindelse med J.S.s landbrugsvirksomhed, og J.S. havde følgelig ikke handlet som momspligtig, da de pågældende parceller blev overført til statskassen.

14 Skatte- og afgiftsmyndigheden har iværksat kassationsappel til prøvelse af denne dom ved Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen), den forelæggende ret, idet den bl.a. har gjort gældende, at erhvervelsen ved ekspropriation af de omhandlede parceller var forbundet med J.S.s erhvervsmæssige virksomhed, der bestod i udnyttelsen af de nævnte parceller inden for rammerne af hans landbrugsaktivitet. Denne erhvervelse skulle derfor ifølge skatte- og afgiftsmyndigheden anses for en levering af varer mod

vederlag, som skulle pålægges moms.

15 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at afgørelsen af den tvist, der er indbragt for den, afhænger af, om overdragelsen af ejendomsretten til en fast ejendom gennem ekspropriation til statskassen med henblik på opførelse af offentlige veje skal anses for en levering af varer foretaget af en afgiftspligtig person, der udøver økonomisk virksomhed, med den begrundelse, at denne afgiftspligtige person havde anvendt den nævnte faste ejendom i forbindelse med sin økonomiske landbrugsvirksomhed.

16 For det første har den forelæggende ret anført, at det i det foreliggende tilfælde ikke fremgår af den beskrivelse af de faktiske omstændigheder, der har givet anledning til denne tvist, således som den er udarbejdet af skatte- og afgiftsmyndigheden, at de omhandlede parceller har været genstand for en overdragelse til den del af J.S.s formue, som ikke anvendes til landbrugsbedriften, idet disse parceller altid har udgjort et aktiv i sidstnævntes virksomhed.

17 For det andet har den nævnte ret anført, at det bl.a. fremgår af dom af 15. september 2011, S?aby m.fl. (C-180/10 og C-181/10, EU:C:2011:589), at hvis en erhvervsdrivende tager aktive skridt i form af en økonomisk udnyttelse, som gør det muligt at anse ham for en erhvervsdrivende, skal de solgte varer pålægges moms. Den forelæggende ret har imidlertid bemærket, at J.S. i det foreliggende tilfælde ikke har taget nogen skridt med henblik på at sælge de nævnte parceller. Den forelæggende ret har anført, at den blotte omstændighed, at en person er momspligtig, ifølge polsk retspraksis ikke er en ufravigelig betingelse for, at en transaktion er momspligtig, men at det for, at denne bliver momspligtig er nødvendigt at have handlet i egenskab af momspligtig person i forbindelse med den konkrete transaktion, der henhører under den pågældende erhvervsdrivendes økonomiske virksomhed. Den forelæggende ret har imidlertid anført, at J.S. i det foreliggende tilfælde ikke var aktiv på området for handel med jordarealer, bl.a. med henblik på at sælge de omhandlede parceller, og at han ikke udøvede nogen anden økonomisk virksomhed end den landbrugsvirksomhed, som han var momspligtig for.

18 For det tredje har den forelæggende ret fremhævet, at der ikke er blevet anvendt moms ved J.S.s køb af disse parceller, således at der ikke er blevet foretaget fradrag for moms ved denne lejlighed.

19 Naczelny S?d Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er bestemmelserne i artikel 9, stk. 1, jf. artikel 14, stk. 2, litra a), i [momsdirektivet] til hinder for at anse en landbruger, der er [moms]pligtig efter de almindelige regler, som overdrager ejendomsretten til et grundareal til statskassen, hvilket sker ved ekspropriation mod [betaling af en erstatningsydelse] som følge af en ændring af grundarealets anvendelse til ikke-landbrugsmæssige formål, for at være forpligtet til at afregne moms af denne levering alene af den grund, at grundarealet har været anvendt til landbrugsvirksomhed, der er momspligtig?«

Om det præjudicielle spørgsmål

20 Indledningsvis bemærkes, at det af fast praksis fremgår, at det som led i den samarbejdsprocedure mellem de nationale retter og Domstolen, som er indført ved artikel 267 TEUF, tilkommer denne at give den nationale ret et hensigtsmæssigt svar, som sætter den i stand til at afgøre den tvist, der verserer for den. Ud fra dette synspunkt påhviler det Domstolen efter omstændighederne at omformulere de spørgsmål, den forelægges. Domstolen kan desuden inddrage EU-retlige regler, som den nationale ret ikke har henvist til i sine spørgsmål (dom af 7.9.2023, Groenland Poultry, C-169/22, EU:C:2023:638, præmis 47 og den deri nævnte

retspraksis).

21 Henset til de oplysninger, som den forelæggende ret har anført, afhænger afgørelsen af tvisten i hovedsagen i det foreliggende tilfælde af spørgsmålet om, hvorvidt en ekspropriation af landbrugsparceller som den i hovedsagen omhandlede mod betaling af en erstatningsydelse til den oprindelige ejer af disse parceller skal pålægges moms.

22 Det er momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), der fastsætter de betingelser, som en levering af varer skal opfylde for at kunne kvalificeres som en momspligtig transaktion.

23 Den forelæggende ret har endvidere i sit spørgsmål henvist til momsdirektivets artikel 9, stk. 1, som definerer begreberne afgiftspligtig person og økonomisk virksomhed. Det fremgår imidlertid af forelæggelsesafgørelsen, at spørgsmålet om, hvorvidt J.S. er momspligtig, og om han udøver økonomisk virksomhed, er ubestridt.

24 Det skal derfor fastslås, at den forelæggende ret med sit spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), sammenholdt med direktivets artikel 14, stk. 2, litra a), skal fortolkes således, at en transaktion med overdragelse ved ekspropriation af ejendomsretten til landbrugsparceller mod betaling af en erstatningsydelse til ejeren af denne parcel skal pålægges moms, når denne ejer er en momspligtig landmand, selv om han ikke udøver nogen form for handel med jordarealer og ikke har taget skridt til en sådan overdragelse.

25 I denne henseende bemærkes, at der ved momsdirektivet er indført et fælles momssystem, der bl.a. hviler på en ensartet definition af afgiftspligtige transaktioner (dom af 13.6.2018, Gmina Wroc?aw, C-665/16, EU:C:2018:431, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

26 I henhold til dette direktivs 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. Der skal derfor foretages en undersøgelse, såfremt omstændighederne i denne doms præmis 24 er opfyldt, dels af begrebet »levering af varer mod vederlag«, dels af begrebet »afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«.

27 Hvad for det første angår begrebet »levering af varer« definerer momsdirektivets artikel 14, stk. 1, dette begreb som overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Direktivets artikel 14, stk. 2, litra a), tilføjer, at ud over den i artiklens stk. 1 omhandlede transaktion anses overdragelse af ejendomsretten til en vare mod betaling af en erstatningsydelse i henhold til pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge loven for at være en »levering af varer«.

28 Denne artikels stk. 2 udgør i forhold til den generelle definition i artiklens stk. 1 en lex specialis, hvis anvendelsesbetingelser har en selvstændig karakter i forhold til anvendelsesbetingelserne i stk. 1 (jf. i denne retning dom af 13.6.2018, Gmina Wroc?aw, C-665/16, EU:C:2018:431, præmis 36, og af 25.2.2021, Gmina Wroc?aw (Konvertering af en brugsret), C-604/19, EU:C:2021:132, præmis 55).

29 Kvalificeringen som »levering af varer« som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), kræver således, at tre kumulative betingelser er opfyldt. For det første skal der foreligge en overdragelse af ejendomsretten. Dernæst skal denne overdragelse ske i henhold til pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge loven. Endelig skal der betales en erstatningsydelse (dom af 13.6.2018, Gmina Wroc?aw, C-665/16, EU:C:2018:431, præmis 37, og af 25.2.2021, Gmina Wroc?aw (Konvertering af en brugsret), C-604/19, EU:C:2021:132, præmis 56).

30 Hvad i det foreliggende tilfælde angår de to første ovennævnte betingelser fremgår det af de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, at det er ubestridt dels, at de i hovedsagen

omhandlede landbrugspareller er blevet statskassens ejendom, dels at denne overdragelse af ejendomsretten følger af en ensidig afgørelse fra voivode, der er en offentlig forvaltningsmyndighed, som blev truffet den 6. marts 2017.

31 Hvad angår den tredje betingelse i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), nemlig betingelsen om betaling af en erstatningsydelse, har Domstolen fastslået, at det med henblik på at afgøre, om denne betingelse er opfyldt, alene skal godtgøres, at den omhandlede erstatningsydelse er direkte knyttet til overdragelsen af ejendomsretten, og at denne erstatningsydelse faktisk er blevet udbetalt (dom af 25.2.2021, Gmina Wrocław (Konvertering af en brugsret), C-604/19, EU:C:2021:132, præmis 61 og den deri nævnte retspraksis).

32 Det fremgår imidlertid af forelæggelsesafgørelsen, at den i hovedsagen omhandlede erstatningsydelse er direkte knyttet til overdragelsen af ejendomsretten til de i hovedsagen omhandlede landbrugspareller til statskassen. Eftersom betalingen af denne erstatningsydelse faktisk er sket, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, udgør den omhandlede transaktion en »levering af varer« som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a).

33 Hvad angår betingelsen om, at denne levering skal foretages »mod vederlag« i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), er den omstændighed, at den afgiftspligtige person blot modtager en erstatningsydelse som omhandlet i dette direktivs artikel 14, stk. 2, litra a), tilstrækkelig til, at betingelsen om en transaktion mod vederlag med henblik på anvendelsen af sidstnævnte bestemmelse er opfyldt (jf. i denne retning dom af 13.6.2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, præmis 44).

34 Hvad for det andet angår begrebet »afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab« i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt J.S. handlede i denne egenskab ved overdragelsen af ejendomsretten til de omhandlede landbrugspareller. Den forelæggende ret har i denne forbindelse understreget, at han hverken driver økonomisk virksomhed med handel med jordarealer eller har taget skridt til at sælge disse pareller.

35 I denne henseende bemærkes, at en afgiftspligtig person som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, første afsnit, i princippet kun handler i denne egenskab, hvis den pågældende handler inden for rammerne af sin økonomiske virksomhed (dom af 13.6.2018, Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis). Sidstnævnte kriterium er opfyldt, når en afgiftspligtig person overdrager ejendomsretten til fast ejendom, der anvendes til denne økonomiske virksomhed i bred forstand (jf. i denne retning dom af 13.6.2018, Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, præmis 42).

36 Derimod optræder en afgiftspligtig person, der udfører en privat transaktion, ikke i egenskab af afgiftspligtig person. Følgelig henhører en transaktion, der udføres af en afgiftspligtig person som privatperson ikke under momsens anvendelsesområde (dom af 4.10.1995, Armbricht, C-291/92, EU:C:1995:304, præmis 17 og 18, og af 8.3.2001, Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, præmis 24).

37 I det foreliggende tilfælde fremgår det af de sagsakter, som Domstolen råder over, at de omhandlede landbrugspareller ifølge afgiftsmyndigheden udgjorde en del af J.S.s virksomheds aktiver på tidspunktet for overdragelsen af deres ejendomsret til statskassen.

38 Det følger heraf, at J.S., der er momspligtig på grund af sin landbrugsvirksomhed, handlede som afgiftspligtig person ved at overdrage ejendomsretten til landbrugspareller, der var knyttet til hans økonomiske virksomhed, selv om han ikke udøvede nogen form for virksomhed med handel med jordarealer, og selv om han ikke havde taget skridt i denne henseende.

39 I sidstnævnte henseende skal det tilføjes, at en betingelse om, at den afgiftspligtige person skal foretage en aktiv handling, heller ikke er forenelig med den effektive virkning af momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), der pr. definition henviser til en overdragelse af ejendomsretten til en vare, som finder sted i henhold til pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge loven (jf. i denne retning dom af 25.2.2021, Gmina Wrocław, C-604/19, EU:C:2021:132, præmis 75).

40 Såfremt den forelæggende ret konstaterer, at den omhandlede transaktion i hovedsagen er blevet gennemført af J.S. inden for rammerne af forvaltningen af den del af hans formue, som ikke anvendes til landbrugsvirksomhed, må det fastslås, at J.S. ikke har handlet som afgiftspligtig person, og at nævnte transaktion ikke er momspligtig.

41 Henset til ovenstående betragtninger skal det præjudicielle spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), sammenholdt med direktivets artikel 14, stk. 2, litra a), skal fortolkes således, at en transaktion med overdragelse ved ekspropriation af ejendomsretten til landbrugspareller mod betaling af en erstatningsydelse til ejeren af denne parcel skal pålægges moms, når denne ejer er en momspligtig landmand og handler i denne egenskab, selv om han ikke udøver nogen form for handel med jordarealer og ikke har taget skridt til en sådan overdragelse.

Sagsomkostninger

42 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 parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

Artikel 2, stk. 1, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med direktivets artikel 14, stk. 2, litra a),

skal fortolkes således, at

en transaktion med overdragelse ved ekspropriation af ejendomsretten til landbrugspareller mod betaling af en erstatningsydelse til ejeren af denne parcel skal pålægges merværdiafgift (moms), når denne ejer er en momspligtig landmand og handler i denne egenskab, selv om han ikke udøver nogen form for handel med jordarealer og ikke har taget skridt til en sådan overdragelse.

Underskrifter

* Processprog: polsk.

i Den foreliggende sags navn er et vedtaget navn. Det svarer ikke til et navn på en part i sagen.