

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 13 juni 2013 (*)

”Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 9.1 – Begreppet beskattningsbar person – Fysisk person – Skattepliktigt tillhandahållande av tjänst – Tillhandahållande vid enstaka tillfällen – Avsaknad av samband med en yrkesverksamhet som registrerats och som är mervärdesskattepliktig – Självständig förrättningsman”

I mål C-62/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 TFUE, framställd av Administrativen sad – Varna (Bulgarien) genom beslut av den 1 februari 2012, som inkom till domstolen den 7 februari 2012, i målet

Galin Kostov

mot

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

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna M. Berger, A. Borg Barthet (referent), E. Levits och J.-J. Kasel,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Direktor na Direktsia ”Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, genom S. Zlateva,
- Bulgariens regering, genom E. Petranova och T. Ivanov, båda i egenskap av ombud,
- Rumäniens regering, genom R.-H. Radu, i egenskap av ombud, biträdd av R. -I. Munteanu och I. Bara, i egenskap av rådgivare,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och V. Savov, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 28 februari 2013 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av begreppet beskattningsbar person för mervärdesskatteändamål inom ramen för rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Galin Kostov och Direktor na Direktsiya "Obzhalvane I upravlentie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktören vid avdelningen för "överklaganden och verkställighet" i staden Varna vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning (nedan kallad Direktor) angående ett beskattningsbeslut gällande transaktioner utförda enligt ett fullmaktsavtal.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 2 i mervärdesskattedirektivet 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 mervärdesskattedirektivet 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 mervärdesskattedirektivet föreskrivs 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) Tillhandahållande före första inflyttning av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på.

b) Leverans av mark för bebyggelse.”

6 I artikel 14 i direktivet föreskrivs 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.

...”

Bulgarisk rätt

7 Administrativen sad – Varna (förvaltningsdomstolen i Varna, Bulgarien) har åberopat följande bestämmelser i lagen om mervärdesskatt (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost) (nedan kallad ZDDS).

8 I artikel 2 ZDDS föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt ska betalas för

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 gruvidrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria yrken, inklusive verksamhet som utövas av privata förrättningsmän eller notarius publicus. Stadigvarande verksamhet eller yrkesverksamhet som bedrivs mot ersättning, inklusive utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav, ska också betraktas som självständig ekonomisk verksamhet. ...”

10 Enligt artikel 6 andra stycket punkt 4 ZDDS förstås med leverans av varor att ”en vara ställs 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.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

12 Galin Kostov är verksam som självständig privat förrättningsman i Bulgarien. Han är registrerad för mervärdesskatt enligt artikel 96.1 ZDDS.

13 Den 13 november 2008 ingick Galin Kostov ett fullmaktsavtal (nedan kallat avtalet) med bolaget Bon Marin AD (nedan kallat Bon Marin). Enligt detta avtal åtog sig Galin Kostov att, såsom fullmäktig för Bon Marin, avge anbud vid tre auktioner av tre delvis bebyggda tomter, vilka var privaträttsligt ägda av staten. Nämnda tomter förvaltades av Försvarsministeriet och omfattade ett område om ungefär 40 000 kvadratmeter. Galin Kostov åtog sig också, för det fall hans bud på tomterna skulle godtas, att överlåta äganderätten till nämnda tomter till Bon Marin.

14 Fullmaktsgivaren, Bon Marin, 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 till honom betala en ersättning på 50 000 bulgariska leva (BGN) (vilket motsvarar ungefär 25 500 euro).

15 Ersättningen betalades ut samma dag som avtalet skrevs under. I avtalet angavs även 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 avtalet.

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

18 Tvisten avseende mervärdesskatt uppkom efter det att det behöriga skattekontoret i staden Varna hade fattat ett omprövningsbeslut. Enligt detta beslut hade Galin Kostov mottagit 50 000 BGN i ersättning för skattepliktigt tillhandahållande av tjänst i den mening som avses i artikel 12 ZDDS. Galin Kostov hade tillhandahållit tjänsten i egenskap av beskattningsbar person och han var därmed skyldig att erlägga mervärdesskatt på ersättningen.

19 Efter överklagande fastställde Direktor omprövningsbeslutet.

20 Galin Kostov överklagade Direktors beslut och gjorde gällande att tillhandahållandet av den aktuella tjänsten utgjorde en isolerad händelse och att den 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 bedriver verksamhet som privat förrättningsman – en beskattningsbar person, i den mening som avses i artikel 9.1 i [mervärdesskattedirektivet], som är skyldig att betala mervärdesskatt enligt artikel 193 i [mervärdesskattedirektivet], med avseende på en tjänst som personen tillhandahåller vid enstaka tillfällen och som saknar samband med verksamheten som privat förrättningsman?”

Prövning av tolkningsfrågan

22 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en person som har att erlägga mervärdesskatt för sin verksamhet som privat förrättningsman ska anses som ”beskattningsbar person” för varje annan ekonomisk verksamhet som vederbörande bedriver vid enstaka tillfällen.

Inledande anmärkning

23 För besvarandet av denna fråga ska det inledningsvis påpekas att såväl den hänskjutande domstolen som Direktor och den bulgariska och den rumänska regeringen baserar sina resonemang på uppfattningen att målet avser ett fullmaktsavtal och ett tillhandahållande av tjänster från fullmäktigens sida, medan Europeiska kommissionen däremot anser att det i det nationella målet är fråga om ett kommissionsavtal i den mening som avses i artikel 14.2 c i mervärdesskattedirektivet och att förevarande mål därför avser en leverans av varor.

24 Det ska i detta avseende erinras om att det inte ankommer på domstolen att uttala sig om tolkningen och tillämpligheten av nationella bestämmelser eller att fastställa vilka faktiska omständigheter som är relevanta för utgången i målet vid den nationella domstolen.

25 Det ankommer nämligen på domstolen att i enlighet med fördelningen av behörighet mellan gemenskapsdomstolen och de nationella domstolarna beakta den faktiska och rättsliga bakgrunden till tolkningsfrågorna, såsom den angetts i beslutet om hänskjutande (se dom av den 13 november 2003 i mål C-153/02, Neri, REG 2003, 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).

26 Domstolen konstaterar under dessa omständigheter att den hänskjutande domstolen i sitt beslut om hänskjutande har funnit avtalet utgöra ett "fullmaktsavtal". De överväganden som redovisas här nedan bygger alltså på presumptionen att det finns ett fullmaktsavtal och därmed att det har skett ett tillhandahållande av tjänster.

Prövning i sak

27 Domstolen erinrar inledningsvis om att det i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att "med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat." I andra stycket i denna bestämmelse föreskrivs vidare att med ekonomisk verksamhet avses "varje" verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör.

28 Vidare gäller att även om det av en tolkning *e contrario* av artikel 12.1 i mervärdesskattedirektivet kan följä att en person som endast vid enstaka tillfällen utför en transaktion som vanligtvis utförs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, i princip inte kan anses som en "beskattningsbar person" i den mening som avses i det direktivet, ger denna bestämmelse inte nödvändigtvis vid handen att en beskattningsbar person som verkar inom ett visst verksamhetsområde, och som vid enstaka tillfällen utför en transaktion inom ett annat verksamhetsområde, inte är skyldig att betala mervärdesskatt på denna transaktion.

29 Tvärtom förhåller det sig så, vilket framgår av skäl 5 i mervärdesskattedirektivet, att "[e]tt mervärdesskattesystem blir enklast och mest neutralt när skatten tas ut på ett så allmänt sätt som möjligt". I skäl 13 i direktivet betonas dessutom att "[b]egreppet 'beskattningsbar person' bör definieras så, att medlemsstaterna för att skatten skall vara så neutral som möjligt kan låta beteckningen omfatta personer som vid enstaka tillfällen utför vissa transaktioner".

30 Under dessa förhållanden ska artikel 12.1 i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att den endast avser personer som inte redan utgör beskattningsbara personer för sina huvudsakliga ekonomiska verksamheter. När det däremot gäller en sådan beskattningsbar person som Galin Kostov, är det inte förenligt med bland annat ändamålet att uppnå en så enkel och generell uppörd av mervärdesskatten som möjligt att tolka artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet så, att begreppet ekonomisk verksamhet i denna bestämmelse inte omfattar en verksamhet som – även om den endast bedrivs vid enstaka tillfällen – faller in under

den allmänna definitionen av detta begrepp i bestämmelsens första mening, och bedrivs av en beskattningsbar person som stadigvarande även bedriver en annan ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet.

31 Med hänsyn till vad som redovisats ovan ska den fråga som ställts besvaras enligt följande. Artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en fysisk person som redan har att erlagga mervärdesskatt för sin verksamhet som privat förrättningsman ska anses som "beskattningsbar person" för varje annan ekonomisk verksamhet som vederbörande bedriver vid enstaka tillfällen, under förutsättning att denna verksamhet utgör en verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.

Rättegångskostnader

32 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 (första avdelningen) följande:

Artikel 9.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att en fysisk person som redan har att erlagga mervärdesskatt för sin verksamhet som privat förrättningsman ska anses som "beskattningsbar person" för varje annan ekonomisk verksamhet som vederbörande bedriver vid enstaka tillfällen, under förutsättning att denna verksamhet utgör en verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i direktiv 2006/112.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: bulgariska.