

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

9. juli 2015 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift – sjette direktiv 77/388/EØF – artikel 2, nr. 1), og artikel 4, stk. 1 – afgiftspligt – ejendomstransaktioner – salg af grunde overført til den private formue hos en fysisk person, der udøver erhverv som selvstændig erhvervsdrivende – afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«

I sag C-331/14,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Vrhovno sodišče (Slovenien) ved afgørelse af 12. juni 2014, indgået til Domstolen den 8. juli 2014, i sagen:

Petar Kezi? s.p. Trgovina Prizma

mod

Republika Slovenija,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, R. Silva de Lapuerta, og dommerne J.-C. Bonichot (refererende dommer), A. Arabadjiev, J.L. da Cruz Vilaça og C. Lycourgos,

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Petar Kezi? s.p. Trgovina Prizma ved odvetnica B. Ozimek
- den slovenske regering ved A. Grum, som befuldmægtiget
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og B. Rous Demiri, 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 en præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, nr. 1), og artikel 4, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet

beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Denne anmodning er fremsat som led i en tvist mellem Petar Kezi? s.p. Trgovina Prizma (Petar Kezi? er en fysisk person, der udøver erhverv som selvstændig erhvervsdrivende under betegnelsen »Trgovina Prizma«) og Republika Slovenija repræsenteret ved Ministrstvo za finance (finansministeriet) vedrørende spørgsmålet, om salget af grunde skal pålægges merværdiafgift (herefter »moms«).

Retsforskrifter

EU-retten

3 I sjette direktivs artikel 2 fastsættes følgende:

»[Moms] pålægges:

1. [l]evering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab

[...]«

4 Direktivets artikel 4, stk. 1 og 2, har følgende ordlyd:

»1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed anses bl.a. transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

Slovensk ret

5 Sjette direktiv er gennemført i slovensk ret ved momsloven (Zakon o davku na dodano vrednost, Uradni list RS, št. 89/98, s. 8433), hvis artikel 3, stk. 1, bestemmer, at moms betales af levering af goder og tjenesteydelser, som den afgiftspligtige udfører mod vederlag under udøvelsen af sin virksomhed i Republikken Slovenien.

6 I denne lovs artikel 27 bestemmes, at handel af fast ejendom, med undtagelse af den første overdragelse af en ejendomsret eller en ret til at råde over en nyopført bygning, er fritaget for moms.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

7 Petar Kezi? har siden 1995 været registreret som selvstændig erhvervsdrivende, der udøver sit erhverv som fysisk person under forretningsbetegnelsen »Trgovina Prizma«.

8 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at Petar Kezi? i årene 1998-2002 ikke i sin egenskab af selvstændig erhvervsdrivende, men som privatperson købte syv grunde. To af disse grunde blev købt af en privatperson i 1998 og 2000, mens de øvrige fem grunde blev købt af et erhvervsselskab i 2001 og 2002. Petar Kezi? skulle ikke betale moms ved de forskellige transaktioner.

9 Mellem 2001 og 2003 indhentede Petar Kezi? de nødvendige administrative tilladelser til at opføre et indkøbscenter på de ovennævnte syv grunde. Derefter fik han som selvstændig erhvervsdrivende iværksat konstruktionsarbejdet i maj 2003.

10 I juni 2003 henførte Petar Kezi? de fem senest købte grunde til sin virksomheds formue under hensyn til værdien vurderet af en syn- og skønsmand. Han bevarede derimod de øvrige to grunde i sin private formue (herefter »de pågældende grunde«).

11 I 2004 solgte Petar Kezi? indkøbscentret og de syv grunde, hvorpå dette var opført, til to erhvervsselskaber. Han solgte således på den ene side som selvstændig erhvervsdrivende indkøbscentret og de fem grunde, hvorpå denne del af det var opført, hvorved han fakturerede køberne for udgående moms, og solgte på den anden side som privat, fysisk person de pågældende grunde samt den anden del af indkøbscentret, der var opført på disse, men uden at fakturere udgående moms for disse.

12 Ved afgørelse af 26. oktober 2004 pålagde den kompetente afgiftsmyndighed Petar Kezi? at betale moms af dette salg, idet den fandt, at salget af de pågældende grunde henhørte under Petar Kezi?' økonomiske virksomhed som selvstændig erhvervsdrivende.

13 Den 18. juli 2007 forkastede finansministeriet Petar Kezi?' klage over denne afgørelse som ubegrundet.

14 Upravno sodiš?e (forvaltningsdomstolen) tiltrådte denne afgørelse, og ved dom af 25. maj 2011 afviste Vrhovno sodiš?e (højesteret) en »kassationsanke« indgivet af Petar Kezi?. Denne dom blev imidlertid ophævet af Ustavno sodiš?e (forfatningsdomstolen), som ved afgørelse af 21. november 2013 hjemviste sagen til Vrhovno sodiš?e med henblik på fornyet afgørelse.

15 Den forelæggende ret har fundet, at den tvist, som den er forelagt, indebærer en fastlæggelse af de betingelser, hvorunder sjette direktiv giver en afgiftspligtig person mulighed for at udelade de formuegoder, som vedkommende benytter i udøvelsen af sin økonomiske virksomhed, fra momsordningen.

16 Vrhovno sodiš?e har på den baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal sjette direktivs artikel 2, nr. 1), og artikel 4, stk. 1, fortolkes således, at det under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende – hvor en person i egenskab af privatperson erhverver nogle grunde uden i den forbindelse at blive faktureret indgående moms, dernæst som selvstændig erhvervsdrivende opfører et indkøbscenter på disse grunde og bogfører blot en del af de grunde, hvorpå den pågældende opfører indkøbscentret, som anlægsaktiver tilhørende dennes virksomhed i henhold til nationale regnskabsregler for derefter at sælge indkøbscentret og alle grundene til bygherren til den opførte bygning – skal lægges til grund, at den pågældende person, allerede fordi denne ikke har bogført nogle grunde som anlægsaktiver tilhørende virksomheden, ikke har inddraget disse grunde i momsordningen og derfor i forbindelse med salget af disse ikke er afgiftspligtig og dermed ikke er pligtig at fakturere og betale udgående moms?«

Om det præjudicielle spørgsmål

17 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 2, nr. 1), og artikel 4, stk. 1, skal fortolkes således, at salget af de grunde, der var henført til en afgiftspligtig persons private formue, under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende – hvor den afgiftspligtige person købte nogle grunde, hvoraf visse blev henført til hans private formue og andre til hans virksomhed, og hvorpå han som afgiftspligtig person opførte et indkøbscenter, som han derefter solgte sammen med de grunde, hvorpå indkøbscentret blev opført – må anses for at kunne pålægges moms.

18 Det fremgår af affattelsen af sjette direktivs artikel 2, nr. 1), at en afgiftspligtig person skal optræde »i denne egenskab« for at kunne pålægges moms. Derimod optræder en afgiftspligtig person, der udfører en privat transaktion, ikke i egenskab af afgiftspligtig person, og denne henhører ikke under anvendelsesområdet for moms (jf. i denne retning domme Armbrrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, præmis 16-18, og Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, præmis 24).

19 Det skal ligeledes bemærkes, at det følger af Domstolens faste praksis, at begrebet »afgiftspligtig person« er defineret i relation til begrebet »økonomisk virksomhed«, som i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 2, omfatter alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, og navnlig transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter (jf. i denne retning dom S?aby m.fl., C-180/10 og C-181/10, EU:C:2011:589, præmis 43 og 44).

20 Den afgiftspligtige person har endvidere i momsmæssig henseende valget, såfremt et investeringsgode anvendes til såvel erhvervsmæssige som til private formål, mellem at henføre dette gode til sin virksomhedsformue, at bevare godet fuldt ud i sin private formue og således holde det helt ude fra momsordningen, eller kun at lade godet indgå i virksomheden i det omfang, det faktisk anvendes erhvervsmæssigt (dom Charles og Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, præmis 23). Et sådant gode kan således holdes ude fra momsordningen, selv om det delvist anvendes til den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed, der altså i så fald imidlertid ikke er fradragsberettiget (jf. dom Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, præmis 27).

21 Endvidere optræder en afgiftspligtig person, når han sælger et gode, hvoraf han havde valgt at benytte en del til privat brug, ikke med hensyn til salget af denne del i denne egenskab (jf. i denne retning dom Armbrrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, præmis 24). Han skal dog i hele den periode, hvor han er indehaver af det pågældende gode, give udtryk for sin hensigt om at beholde en del heraf i sin private formue (dom Armbrrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, præmis 21).

22 Det kan imidlertid ikke udledes af den ovennævnte retspraksis, at en afgiftspligtig persons salg af en grund, som han havde henført til sin private formue, alene af denne grund ikke skal pålægges moms. Eftersom de transaktioner, som en afgiftspligtig person foretager mod vederlag, nemlig principielt skal pålægges moms, når denne har optrådt i denne egenskab, er det ud over en tilknytning til den nævnte private formue endvidere nødvendigt, at den pågældende afgiftspligtige person ikke foretager et sådant salg som led i sin økonomiske virksomhed, men som led i forvaltningen af sin private formue.

23 I denne forbindelse er det ganske vist rigtigt, at en indehavers almindelige udøvelse af sin ejendomsret ikke i sig selv kan betragtes som en økonomisk virksomhed (jf. i denne retning dom S?aby m.fl., C-180/10 og C-181/10, EU:C:2011:589, præmis 36). Det kan endvidere ud fra disse betragtninger ikke have afgørende betydning, at genstanden for salget blev købt med personlige midler.

24 Hvad angår salget af en ubebygget grund har Domstolen tidligere præciseret, at et relevant kriterium for vurderingen derimod er, at den berørte aktivt tager skridt mod en økonomisk udnyttelse af grunde gennem mobilisering af midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 2, som bl.a. gennemførelse af bygge- og anlægsarbejde på disse arealer og gennemførelse af kendte markedsføringsmidler (jf. i denne retning dom S?aby m.fl., C-180/10 og C-181/10, EU:C:2011:589, præmis 39 og 40). Sådanne tiltag indgår sædvanligvis ikke som led i personlig formueforvaltning, hvorfor salg af et grundstykke til bebyggelse i et sådant tilfælde ikke betragtes som en indehavers almindelige udøvelse af sin ejendomsret (jf. i denne retning dom S?aby m.fl., C-180/10 og C-181/10, EU:C:2011:589, præmis 41).

25 Hvad angår de af den forelæggende ret omtalte omstændigheder og bl.a. for det første den omstændighed, at Petar Kezi?' køb af de syv grunde skete i et relativt kort tidsrum mellem 1998 og 2002, for det andet, at disse grunde sammen var en nødvendig forudsætning for fra maj 2003 at opføre et indkøbscenter, og for det tredje, at Petar Kezi? foretog retablering for mere end 48 000 EUR på de pågældende grunde, skal det bemærkes, at disse omstændigheder er af en art, som viser, at salget af de pågældende grunde ikke henhørte under Petar Kezi?' almindelige udøvelse af sin ejendomsret, men at det i virkeligheden indgik i hans økonomiske virksomhed som selvstændig erhvervsdrivende.

26 Det skal tilføjes, at der af de akter, der er indgivet til Domstolen, intet fremgår, der kan forklare, hvorfor salget af de pågældende grunde skulle anses for privat formueforvaltning og dermed skulle adskilles fra salget af de andre grunde, hvorpå Petar Kezi? har fået opført et indkøbscenter som led i sin økonomiske virksomhed som selvstændig erhvervsdrivende.

27 På den baggrund og med forbehold for den efterprøvelse, som den forelæggende ret skal foretage, skal Petar Kezi? anses for at have optrådt som momspligtig person, da han solgte de pågældende grunde, hvorfor denne operation skulle pålægges denne afgift.

28 I betragtning af det ovenstående skal det forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 2, nr. 1), og artikel 4, stk. 1, skal fortolkes således, at salget af de grunde, der var henført til en afgiftspligtig persons private formue, under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende – hvor den afgiftspligtige person købte nogle grunde, hvoraf visse blev henført til hans private formue og andre til hans virksomhed, og hvorpå han som afgiftspligtig person opførte et indkøbscenter, som han derefter solgte sammen med de grunde, hvorpå indkøbscentret blev opført – skal pålægges moms, eftersom nævnte afgiftspligtige person ved denne transaktion optrådte i denne egenskab.

Sagens omkostninger

29 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 sagens omkostninger. 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, nr. 1), og artikel 4, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at salget af de grunde, der var henført til en afgiftspligtig persons private formue, under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende – hvor den afgiftspligtige person købte nogle grunde, hvoraf visse blev henført til hans private formue og andre til hans virksomhed, og hvorpå han som afgiftspligtig person opførte et indkøbscenter, som han derefter solgte sammen

med de grunde, hvorpå indkøbscentret blev opført – skal pålægges merværdiafgift, eftersom nævnte afgiftspligtige person ved denne transaktion optrådte i denne egenskab.

Underskrifter

* Processprog: slovensk.