



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

13. juni 2013*

»Det fælles merværdiafgiftssystem — direktiv 2006/112/EF — artikel 9, stk. 1 — begrebet »afgiftspligtig« — fysisk person — afgiftspligtig levering af tjenesteydelser — lejlighedsvis levering — manglende tilknytning til en registreret og momspligtig erhvervsvirksomhed — selvstændig foged«

I sag C-62/12,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Administrativen sad – Varna (Bulgarien) ved afgørelse af 1. februar 2012, indgået til Domstolen den 7. februar 2012, i sagen:

Galin Kostov

mod

Direktor na Direksia »Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto« – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden A. Tizzano, og dommerne M. Berger, A. Borg Barthet (refererende dommer), E. Levits og J.-J. Kasel,

generaladvokat: M. Wathelet

justitssekretær: A. Calot Escobar,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Direktor na Direksia »Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto« – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite ved S. Zlateva
- den bulgarske regering ved E. Petranova og T. Ivanov, som befuldmægtigede
- den rumænske regering ved R.-H. Radu, som befuldmægtiget, bistået af conseillères R. -I. Munteanu og I. Bara
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og V. Savov, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 28. februar 2013,

* Processprog: bulgarsk.

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af begrebet person, der har pligt til at betale merværdiafgift (herefter »moms«), i henhold til Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, og berigtiget i EUT L 335 af 20.12.2007, s. 60, herefter »momsdirektivet«).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Galin Kostov og Direktor na Direktsia »Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto« – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktøren for direktoratet »klager og opkrævningsadministration« i Varna under centraladministrationen ved det nationale agentur for offentlige indtægter, herefter »Direktor«) om momsansættelse vedrørende transaktioner, der er knyttet til en mandataftale.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Momsdirektivets artikel 2 bestemmer:

»1. 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

[...]

- c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[...]«

- 4 I momsdirektivets artikel 9 bestemmes følgende:

»1. 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.

2. Ud over de i stk. 1 omhandlede personer betragtes som afgiftspligtig person enhver person, der lejlighedsvis leverer et nyt transportmiddel, der af sælgeren, af kunden eller for disses regning, forsendes eller transporteres til kunden til steder uden for en medlemsstats område, men inden for Fællesskabets område.«

5 Momsdirektivet bestemmer i artikel 12, stk. 1:

»Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person anse enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, omhandlede former for virksomhed og især en enkelt af følgende transaktioner:

- a) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning
- b) levering af en byggegrund.«

6 Direktivets 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:

[...]

- c) overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.

[...]«

Bulgarsk ret

7 Administrativen sad – Varna (forvaltningsretten i Varna, Bulgarien) har lagt følgende bestemmelser i Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (den bulgarske lov om merværdiafgift, herefter »momsloven«) til grund.

8 Momslovens artikel 2 bestemmer:

»[Moms] pålægges:

Enhver afgiftspligtig levering af en vare eller udførelse af en tjenesteydelse mod vederlag.

[...]«

9 Momslovens artikel 3 har følgende ordlyd:

»(1) Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

(2) Ved »selvstændig økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale erhverv, herunder tillige virksomhed som privat foged og notar. Selvstændig økonomisk virksomhed omfatter ligeledes enhver virksomhed, der udøves regelmæssigt eller erhvervsmæssigt mod vederlag, herunder tillige ved udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. [...]«

10 Levering af varer omfatter ifølge momslovens artikel 6, stk. 2, nr. 4), »faktisk tilrådighedsstillelse af en vare for en person, der handler i eget navn og for tredjemands regning«.

- 11 I henhold til momslovens artikel 8 er en tjenesteydelse i lovens forstand alt, der har en værdi, og som adskiller sig fra en vare og fra penge og udenlandsk valuta, der kan anvendes som betalingsmiddel.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 12 Galin Kostov driver selvstændigt erhverv som privat foged i Bulgarien. Han er momsregistreret i henhold til momslovens artikel 96, stk. 1.
- 13 Den 13. november 2008 indgik Galin Kostov en mandataftale (herefter »aftalen«) med selskabet Bon Marin AD (herefter »Bon Marin«). Galin Kostov forpligtede sig i denne aftale til som mandatar for Bon Marin AD at afgive bud i forbindelse med tre auktioner over tre delvist bebyggede ejendomme under ordningen med privat statsejendom, som forvaltes af forsvarsministeriet og dækker et areal på ca. 40 000 m². Ved tilslag forpligtede han sig også til at overdrage ejendomsretten til disse ejendomme til Bon Marin.
- 14 Mandanten, Bon Marin, forpligtede sig til at stille de økonomiske midler til rådighed, som var nødvendige for at gennemføre de køb, der var omhandlet i aftalen, at erhverve adkomstdokumenterne til de ejendomme, som Galin Kostov erhvervede i forbindelse med sit mandat, og at betale ham det aftalte vederlag på 50 000 bulgarske leva (BGN) (ca. 25 500 EUR).
- 15 Dette vederlag blev udbetalt på datoen for underskrivelsen af aftalen, der i øvrigt bestemte, at Galin Kostov ville modtage vederlaget, selv om hans bud ikke blev antaget.
- 16 I maj 2009 erhvervede Galin Kostov fra staten adkomstdokumenterne til de ejendomme, der er beskrevet i aftalen.
- 17 Den 30. juni 2009 overdrog Bon Marin i enighed med mandataren samtlige rettigheder og forpligtelser i henhold til aftalen til Bleyk Siy Kapital EOOD.
- 18 Momstvisten udspringer af en afgiftskontrolafgørelse, der blev truffet af den kompetente skattemyndighed i byen Varna. Ifølge denne afgørelse havde Galin Kostov modtaget vederlaget på 50 000 BGN for en afgiftspligtig tjenesteydelse som omhandlet i momslovens artikel 12, som han havde udført som momspligtig person, og af hvilket beløb han derfor skulle erlægge moms.
- 19 Afgiftskontrolafgørelsen blev påklaget til Direktor, der stadfæstede den.
- 20 Galin Kostov har anlagt sag til prøvelse af denne afgørelse fra Direktor, hvorved det gøres gældende, at den tjenesteydelse, han udførte, var lejlighedsvis og ikke stod i forbindelse med hans selvstændige økonomiske virksomhed som privat foged, hvilket var den eneste virksomhed, han var momsregistreret for.
- 21 Administrativen sad – Varna har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal en fysisk person, der er momsregistreret på grund af sin virksomhed som privat foged, anses for afgiftspligtig i henhold til artikel 9, stk. 1, i [momsdirektivet] og forpligtet til at betale moms i henhold til [moms]direktivets artikel 193, for så vidt angår en lejlighedsvis tjenesteydelse, som ikke har forbindelse med hans virksomhed som privat foged?«

Om det præjudicielle spørgsmål

- 22 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 9, stk. 1, skal fortolkes således, at en person, der er momsplichtig af sin virksomhed som selvstændig foged, også skal anses for »afgiftspligtig« af enhver anden økonomisk virksomhed, der udøves lejlighedsvist.

Indledende bemærkninger

- 23 Med henblik på at besvare dette spørgsmål bemærkes indledningsvis, at såvel den forelæggende ret som Direktor og den bulgarske og den rumænske regering går ud fra, at der foreligger en mandataftale og en tjenesteydelse, som mandataren har udført, hvorimod Europa-Kommissionen mener, at hovedsagen vedrører en kommissionsaftale som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c), og at den foreliggende sag således vedrører levering af varer.
- 24 Det skal herved påpeges, at det ikke tilkommer Domstolen at udtale sig om fortolkningen og anvendelsen af nationale bestemmelser eller at fastlægge de faktiske omstændigheder, som er relevante for afgørelsen af tvisten i hovedsagen.
- 25 Domstolen skal således i henhold til kompetencefordelingen mellem Fællesskabets retsinstanser og de nationale retter tage hensyn til de faktiske omstændigheder og de retsregler, som ifølge forelæggelsesafgørelsen er baggrunden for det præjudicielle spørgsmål (jf. dom af 13.11.2003, sag C-153/02, Neri, Sml. I, s. 13555, præmis 34 og 35, og af 29.4.2004, forenede sager C-482/01 og C-493/01, Orfanopoulos og Oliveri, Sml. I, s. 5257, præmis 42).
- 26 På denne baggrund skal det fastslås, at den forelæggende ret i sin forelæggelsesafgørelse har betegnet den aftale, der er indgået mellem Galin Kostov og Bon Marin, som en »mandataftale«. De følgende betragtninger forudsætter derfor, at der foreligger en mandataftale og således levering af tjenesteydelser.

Om realiteten

- 27 Det skal først bemærkes, at i henhold til momsdirektivets artikel 9, stk. 1, første afsnit, »[forstås] [v]ed »afgiftspligtig person« [...] enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed«. Ifølge andet afsnit i denne bestemmelse anses økonomisk virksomhed nærmere bestemt for »alle« former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder.
- 28 Selv om det er korrekt, at en modsætningsslutning ved fortolkningen af momsdirektivets artikel 12, stk. 1, kan medføre, at en person, der kun lejlighedsvis udfører en transaktion, der normalt foretages af en producent, handlende eller tjenesteyder, i princippet ikke kan anses for »en afgiftspligtig person« i henhold til dette direktiv, følger det imidlertid ikke nødvendigvis af denne bestemmelse, at den afgiftspligtige person inden for en bestemt form for virksomhed, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under en anden form for virksomhed, ikke skal svare moms af denne transaktion.
- 29 Det bemærkes derimod, som det fremgår af femte betragtning til momsdirektivet, at »[d]et mest enkle og mest neutrale momssystem opnås, når afgiften opkræves så generelt som muligt«. Det understreges desuden i 13. betragtning til dette direktiv, at »[...] begrebet afgiftspligtig person [bør] defineres således, at medlemsstaterne for at sikre afgiftens neutralitet har mulighed for at lade det indbefatte personer, der foretager lejlighedsvis transaktioner«.

- 30 Under disse omstændigheder skal momsdirektivets artikel 12, stk. 1, fortolkes således, at den kun omfatter personer, som ikke allerede er momspligtige af deres primære økonomiske virksomhed. Hvad derimod angår en afgiftspligtig person, såsom Galin Kostov, ville det ikke være i overensstemmelse med navnlig formålet om en så enkel og generel momsopkrævning som muligt at fortolke momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, således, at begrebet »økonomisk virksomhed« i denne bestemmelse ikke omfatter en form for virksomhed, der, selv om den kun udøves lejlighedsvis, falder ind under den generelle definition af dette begreb i den nævnte bestemmelses første punktum, og som udøves af en afgiftspligtig person, som desuden på en varig måde udøver en anden form for økonomisk virksomhed i henhold til momsdirektivet.
- 31 Henset til det ovenstående skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 9, stk. 1, skal fortolkes således, at en fysisk person, der allerede er momspligtig af sin virksomhed som selvstændig foged, skal anses for »afgiftspligtig« af enhver anden økonomisk virksomhed, der udøves lejlighedsvis, på betingelse af, at denne virksomhed udgør virksomhed i henhold til momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit.

Sagens omkostninger

- 32 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 (Første Afdeling) for ret:

Artikel 9, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at en fysisk person, der allerede er merværdiafgiftspligtig af sin virksomhed som selvstændig foged, skal anses for »afgiftspligtig« af enhver anden økonomisk virksomhed, der udøves lejlighedsvis, på betingelse af, at denne virksomhed udgør virksomhed i henhold til artikel 9, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112.

Underskrifter