



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 16 februari 2017¹

Mål C-36/16

Minister Finansów
mot
Posnania Investment SA

(begäran om förhandsavgörande från Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen))

”Begäran om förhandsavgörande — Skattelagstiftning — Gemensamt system för mervärdesskatt — Beskattningsbara transaktioner — Leverans mot ersättning — En beskattningsbar person som agerar i denna egenskap — Fråga huruvida skatteplikt föreligger vid överlåtelse av egendom till betalning av en skatteskuld”

I. Inledning

1. Utgör överlåtelse av egendom till betalning av en skatteskuld en transaktion som ska vara föremål för mervärdesskatt, när den person som är betalningsskyldig för skatt samtidigt även utgör en beskattningsbar person i den mening som avses inom mervärdesskatterätten? Denna fråga som hittills inte avgjorts ligger till grund för förevarande begäran om förhandsavgörande.
2. I målet vid den nationella domstolen har ett bolag utnyttjat en sådan möjlighet som föreskrivs i polsk skatteprocessrätt att kvitta skatteskulder mot överlåtelse av egendom, närmare bestämt genom att överföra äganderätten till en fastighet till staten. Detta bolag bedrev emellertid bland annat även handel med fastigheter.
3. Frågan huruvida en transaktion för att kvitta skatteskulder kan beskattas på nytt kan verka egendomlig. Även med hänsyn till mervärdesskattens indirekta karaktär, där skattebördan ska övervältras på mottagaren – här staten – förefaller det egendomligt att anta att det föreligger mervärdesskatteplikt.

¹ — Originalspråk: tyska.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionslagstiftningen

4. Den unionsrättsliga ramen i förevarande mål utgörs av artikel 2.1 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt² (nedan kallat mervärdesskattedirektivet). Enligt nämnda bestämmelse ska följande transaktioner vara föremål för mervärdesskatt:

”Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

5. I artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet definieras begreppet beskattningsbar person enligt följande:

”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.”

6. I artikel 16.1 i mervärdesskattedirektivet fastställs följande:

”Med leverans av varor mot ersättning skall likställas uttag som en beskattningsbar person gör av en vara ur sin rörelse för sitt eget eller personalens privata bruk, för överlåtelse därav utan ersättning eller mer generellt för användning för andra ändamål än den egna rörelsen, om mervärdesskatten på varan i fråga eller dess beståndsdelar helt eller delvis har medfört avdragsrätt.”

B. Nationell lagstiftning

7. Den polska lagstiftaren har genomfört kraven i mervärdesskattedirektivet i detta hänseende. Dessutom föreskrivs, enligt de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat, i artikel 66.1 i skattelagen av den 29 augusti 1997 en möjlighet för beskattningsbara personer att kvitta obetalda skatteskulder genom att överlåta egendom till skattemyndigheten eller bland annat till en kommun, såvida kommunen därigenom erhåller den motsvarande skatteintäkten. Enligt artikel 66.2 i den polska skattelagen sker överlåtelsen och den därav följande avskrivningen av skatteskulden på grundval av ett avtal med kommunen (respektive skattemyndigheten etcetera), för vilket närmare villkor föreskrivs i artikel 66.2 och 66.3 i den polska skattelagen. Enligt artikel 66.4 i den polska skattelagen avskrivs skatteskulden när äganderätten till den överlättna materiella tillgången överförs.

III. Målet vid den nationella domstolen

8. Klaganden i målet vid den nationella domstolen, Posnania Investment SA (nedan kallad Posnania eller bolaget), är ett bolag enligt polsk rätt som bland annat bedriver handel med fastigheter. För att kvitta skatteskulder utnyttjade Posnania möjligheten i artikel 66.1 i den polska skattelagen och ingick den 5 februari 2013 ett avtal med den ansvariga kommunen om överföring av äganderätten till en obebyggd fastighet. Detta ledde till att skatteskulden delvis avskrevs.

² — EUT L 347, 2006, s. 1.

9. Därefter begärde Posnania ett förhandsbesked av finansministern angående frågan huruvida överföringen av äganderätten till kommunen skulle vara föremål för mervärdesskatt. Bolaget ansåg att detta inte var fallet. Som motivering hänvisade bolaget särskilt till Högsta förvaltningsdomstolens praxis, enligt vilken en äganderättsöverföring till staten för att kvitta skatteskulder avseende statlig skatt utgör en transaktion som inte ska vara föremål för mervärdesskatt.

10. I sitt förhandsbesked av den 10 maj 2013 ansåg finansministern däremot att bolagets äganderättsöverföring i princip utgör en leverans som ska vara föremål för mervärdesskatt. Posnania överklagade förhandsbeskedet.

11. Domstolen i första instans upphävde genom dom av den 13 februari 2014 finansministerns förhandsbesked med hänvisning till nämnda praxis från Högsta förvaltningsdomstolen. I domskälen anförde domstolen i första instans att skattemyndighetens agerande särskilt hade åsidosatt ”förtroendepincipen”. Finansministern överklagade denna dom.

IV. Begäran om förhandsavgörande och förfarandet vid domstolen

12. Genom beslut av den 21 september 2015 har Högsta förvaltningsdomstolen, vid vilken målet numera är anhängigt, hänskjutit följande fråga enligt artikel 267 FEUF med begäran om förhandsavgörande:

”Ska en beskattningsbar persons överföring av äganderätten till en fastighet (materiella tillgångar) till

- a) staten för att kvitta skatteskulder avseende statlig skatt, eller
- b) kommuner, provinser, eller distrikt för att kvitta skatteskulder avseende skatt som tillkommer dessa enheter,

vilket leder till att skatteskulden avskrivs, betraktas som en beskattningsbar transaktion (leverans av varor mot ersättning) i den mening som avses i artikel 2.1 a och artikel 14.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt?”

13. Vid förfarandet vid domstolen har Republiken Polen och Europeiska kommissionen yttrat sig skriftligen över dessa frågor.

V. Rättslig bedömning

14. Artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet innehåller fem villkor för att skatten ska bli utkrävbar. Det måste föreligga en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster (1) som en beskattningsbar person (2) när denne agerar i denna egenskap (3) gör mot ersättning (4) inom en medlemsstats territorium (5). Av dessa villkor är tre otvivelaktigt uppfyllda. Överföringen av en fastighet utgör en leverans. Denna leverans gjordes även av en beskattningsbar person inom en medlemsstats territorium.

15. För att tolkningsfrågan ska kunna besvaras krävs det således enligt artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet att det görs en prövning av huruvida det i denna situation kan antas föreligga en leverans ”mot ersättning” (se nedan avsnitt A) där den beskattningsbara personen ”agerar i denna egenskap” (se nedan avsnitt B).

A. Leverans från en beskattningsbar person inom en medlemsstats territorium mot ersättning

16. Överlåtelsen av fastigheten inom ramen för skattebetalningen skedde enligt kommissionen och Republiken Polen mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet. Avskrivning av en penningsskuld till följd av en leverans kan inte behandlas på annat sätt än uppkomst av en penningfordran på grund av en leverans.

17. Det kan på sin höjd anses osäkert huruvida leveransen och avskrivningen av skatteskulden grundas på ett ömsesidigt rättsförhållande. Domstolen har i sin praxis funnit att det krävs ett sådant ömsesidigt rättsförhållande. Ett tillhandahållande av tjänster anses ske ”mot ersättning”, i den mening som avses i artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet endast om det mellan den som tillhandahåller tjänsten och den som köper den föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, varvid den ersättning som den person som tillhandahåller tjänsten tar emot utgör det faktiska vederlaget för den tjänst som tillhandahålls mottagaren.³

18. Det följer redan av artikel 66.1 i den polska skattelagen att tillhandahållandet av fastigheten och avskrivningen av skatteskulden grundas på samma rättsförhållande. Enligt nämnda bestämmelse fastställs vad som utgör ett lagstadgat rättsförhållande. Detta bekräftas även genom det offentlighetsrättsliga avtal som föreskrivs i artikel 66.2 i den polska skattelagen. Det är på sin höjd osäkert huruvida det vid en lagstadgad avskrivning av skatteskulden (artikel 66.4 i den polska skattelagen) på grund av överföring av materiella tillgångar i stället för betalning de facto föreligger ett ömsesidigt eller endast ett ensidigt rättsförhållande. Detta behöver emellertid inte klargöras här.

19. Mervärdesskatten utgör en *allmän* skatt på konsumtion,⁴ genom vilken mottagaren av tjänsten beskattas för mottagandet av en fördel som kan konsumeras (leverans eller tjänst). Således ska begreppet erforderligt rättsförhållande ges en mycket vidsträckt tolkning. Det kan varken anses avgörande att det föreligger ett civilrättsligt giltigt rättsförhållande, eller att detta vilar på civilrättslig eller offentlighetsrättslig grund eller att denna grund är ömsesidig. Det är enbart avgörande huruvida mottagaren använder tillgångar för en förmån som kan konsumeras (leverans eller tjänst).⁵ Det är således avgörande att kostnaden och den förmån som kan konsumeras är ömsesidiga och inte huruvida de civilrättsliga- eller offentlighetsrättsliga grunderna är ömsesidiga.

20. Mot bakgrund av denna vidsträckta tolkning av en transaktion mot ersättning som är påkallad i mervärdesskatterättsligt hänseende ska det – såsom kommissionen och Republiken Polen har gjort gällande – anses vara fråga om en leverans mot ersättning i förevarande mål. Detta gäller även om betalningsskyldigheten för skatteskulden enligt lag upphör när äganderätten till fastigheten överförs (artikel 66.4 i den polska skattelagen).

3 — Dom av den 21 november 2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, punkt 32), dom av den 20 juni 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 40), dom av den 23 mars 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, punkt 34), dom av den 17 september 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, punkt 18), dom av den 3 mars 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punkt 14).

4 — Dom av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 19) och dom av den 7 november 2013, Tulică och Plavoşin (C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 34), och beslut av den 9 december 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, ej publicerat, EU:C:2011:825, punkt 21).

5 — Även drinks som betalas ensidigt och frivilligt efter tillhandahållandet av mat och dryck i en restaurang utgör således ersättning för en tjänst.

B. Begreppet beskattningsbar person som agerar i denna egenskap

1. Utgör betalning av skatteskulder ekonomisk verksamhet?

21. Det ska dessutom klargöras huruvida en beskattningsbar person som i egenskap av betalningsskyldig för mervärdesskatt inte betalar sin skatt i pengar, utan i natura, i detta hänseende även agerar som beskattningsbar person, det vill säga "i denna egenskap" i den mening som avses i artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet.

22. En beskattningsbar person agerar endast "i denna egenskap" när denna genomför transaktioner inom ramen för sin skattepliktiga verksamhet.⁶ Såsom vidare framgår av artikel 9 i mervärdesskattedirektivet är det inte enbart tillräckligt att det är fråga om en verksamhet mot ersättning. Tvärtom krävs det en viss kvalitet enligt direktivet, nämligen att det föreligger en ekonomisk verksamhet vid den tidpunkt agerandet ägde rum.

23. Således är den avgörande frågan i förevarande mål huruvida betalning av en skatteskuld utgör ekonomisk verksamhet för den som är betalningsskyldig för mervärdesskatt i den mening som avses i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet. Om denna fråga besvaras nekande uppkommer dessutom frågan huruvida det förändrar något om skatteskulderna inte betalas i pengar utan i natura.

24. Begreppet ekonomisk verksamhet omfattar enligt artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör och enligt rättspraxis omfattar det samtliga led för produktion, distribution och tillhandahållande av tjänster.⁷

25. I artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet beskrivs den ekonomiska verksamheten genom hänvisning till yrkeskategorier. Härvid är det vid närmare betraktelse fråga om en typologisk beskrivning genom att olika grupper (yrkeskategorier) av företag räknas upp. Till skillnad från ett abstrakt begrepp är en typologisk beskrivning mer öppen. Tillhörigheten till en viss grupp måste inte fastställas genom en abstrakt, logisk klassificering, utan kan fastställas utifrån graden av likhet med den typiska bilden (mönstret). Det krävs inte att samtliga kännetecken som är utmärkande för gruppen är för handen, utan det ena eller andra kännetecknet kan saknas i det enskilda fallet. Det enskilda fall som ska bedömas hänförs endast till gruppen genom en jämförelse av likheter. För en sådan klassificering krävs en sammantagen betraktelse i det enskilda fallet där uppfattningen inom handeln samt graden av likhet med den gruppen (den typiska bilden) är avgörande.

26. Även om begreppet ekonomisk verksamhet ska tolkas extensivt,⁸ utgör betalning av skatteskulder inte någon sådan ekonomisk verksamhet. Tvärtom utgör betalning av skatt endast fullgörandet av en offentligrettslig personlig skyldighet som varje person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt har även om denne inte utgör en beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt. Detta är även fallet när det är fråga om skatt på grund av ekonomisk verksamhet, såsom till exempel betalning av mervärdesskatteskulder.

6 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 oktober 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, punkt 17 och följande punkter), dom av den 29 april 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, punkt 66), dom av den 12 januari 2006, Optigen m.fl. (C-354/03, C-355/03 och C-484/03, EU:C:2006:16, punkt 42).

7 — Se, bland annat, dom av den 4 december 1990, van Tiem (C-186/89, EU:C:1990:429, punkt 17), dom av den 26 juni 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, punkt 41), dom av den 12 januari 2006, Optigen m.fl. (C-354/03, C-355/03 och C-484/03, EU:C:2006:16, punkt 41).

8 — Dom av den 12 september 2000, kommissionen/Förenade kungariket (C-359/97, EU:C:2000:426, punkt 39), dom av den 26 juni 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, punkt 42), dom av den 26 juni 2007, T-Mobile Austria m.fl. (C-284/04, EU:C:2007:381, punkt 35), dom av den 20 juni 2013, Fuchs (C-219/12, EU:C:2013:413, punkt 17).

27. Denna slutsats påverkas inte av det förhållandet att skatteskulden betalas i natura. Överlåtelse av tillgångar utgör i slutänden endast en särskild betalningsform inom ramen för skatteuttaget. Liksom i ett normalt skatteförfarande betalas den uppkomna lagstadgade skatteskulden i natura i stället för med pengar, varvid beloppet motsvarar tillgångens objektiva värde, och inte en köpeskilling. Ett sådant agerande inom ramen för det offentligrättsliga skatteuttaget kan således inte betecknas som ekonomisk verksamhet. En överföring av materiella tillgångar för att betala sin egen skatteskuld är inte tillnärmelsevis jämförbar med verksamheten för en typisk beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet (till exempel en handlare som köper in varor för att sälja dem vidare).

28. Detta påverkas inte heller av det offentligrättsliga avtal som föreskrivs i den polska skattelagen. Genom detta avtal säkerställs enbart att parterna är införstådda med detta särskilda betalnings sätt. Skattemyndigheten godkänner därigenom endast att skatteskulden kan betalas i natura.

29. Vidare innehåller begäran om förhandsavgörande inte heller några omständigheter som tyder på att skattemyndigheten enligt nationell lagstiftning har rätt att kontakta en person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt och erbjuda denna att i stället för med pengar hellre betala skatten genom att överlåta en viss fastighet, vilken myndigheten annars skulle förvärvat genom köp. Det är enbart upp till den som är betalningsskyldig för mervärdesskatt att avgöra huruvida och med vilka tillgångar denne önskar betala sin skatt. Skattemyndigheten kan på sin höjd godta detta, men inte kräva en sådan betalning.

30. I synnerhet avskrivs skatteskulden enligt lag genom överföringen av ett belopp som motsvarar tillgångens värde. Den är inte beroende av förhandlingen mellan parterna i det offentligrättsliga avtalet eller av deras vilja. Tillgångens värde fastställs i en rättsstat förmodligen genom abstrakta – för samtliga personer som är betalningsskyldiga för mervärdesskatt gällande – bedömningskriterier. Under dessa förutsättningar – vilka det emellertid ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva – kan en betalning av skatteskulder genom överföring av materiella tillgångar i princip inte anses utgöra en (typisk) ekonomisk verksamhet.

2. Huruvida det föreligger ett undantag på grund av närheten till den skattepliktiga huvudsakliga verksamheten

31. I förevarande fall var det emellertid inte till exempel en advokat eller en läkare som överlät fastigheten, utan ett bolag som bedrev handel med fastigheter. Således kan det inte förnekas att det föreligger en viss närhet mellan transaktionen (överföring av äganderätten till en fastighet i stället för betalning i pengar) och den utövade ekonomiska verksamheten (handeln med fastigheter).

32. Domstolen behandlade en liknande situation i målet Kostov⁹. I detta mål hade en beskattningsbar person (en självständig förrättningsman) ingått enskilda fullmaktsavtal för att köpa fastigheter på auktion för tredje man som till sitt innehåll hade en viss anknytning till hans huvudsakliga verksamhet (köp på auktion). Domstolen fann att dessa avtal var skattepliktiga.

33. Domstolen uppgav att "[a]rtikel 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".¹⁰

9 — Dom av den 13 juni 2013, Kostov (C-62/12, EU:C:2013:391).

10 — Dom av den 13 juni 2013, Kostov (C-62/12, EU:C:2013:391, punkt 31).

34. Detta uttalande kan inte tolkas så, att samtliga transaktioner som en beskattningsbar person genomför mot ersättning plötsligt även sker i egenskap av beskattningsbar person. I den konkreta domen förelåg det nämligen ett nära samband mellan förrättningsmannens bisyssla och dennes beskattningsbara huvudsakliga verksamhet. Således utgjorde de där omtvistade fullmaktsavtalen som vid enstaka tillfällen ingicks med utomstående tredje män även en ekonomisk verksamhet enligt det standardiserande synsätt som var påkallat.

35. Däremot föreligger det enligt ett standardiserat synsätt inte någon ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet när ett bolag som handlar med fastigheter betalar en skatteskuld genom överföring av äganderätten till en fastighet i stället för betalning i pengar.

36. Visserligen krävs det enligt principen om konkurrensneutralitet – såsom kommissionen har gjort gällande – att alla konkurrerande tillhandahållare av varor eller tjänster till konsumenter omfattas av mervärdesskatt på samma sätt. Vid en betalning av skatteskulder i natura föreligger det emellertid inte någon konkurrenssituation med andra betalningsskyldiga för mervärdesskatt över huvud taget. Den som är betalningsskyldig för mervärdesskatt konkurrerar vid denna tidpunkt inte heller med andra beskattningsbara personer (till exempel med andra bolag som handlar med fastigheter). Denne har nämligen inte någon förhandlingsposition när det gäller att fastställa köpeskillingen för den tillgång som ska överföras. Tvärtom företas bedömningen av den tillgång som ska överföras inom ramen för skatteuppbörden förmodligen enligt objektiva kriterier. Således kan det inte föreligga någon priskonkurrens.

37. Överföringen av en materiell tillgång för att kvitta en skatteskuld äger således inte rum på någon marknad. Detta gäller i samma utsträckning för "normala" betalningsskyldiga för mervärdesskatt som för betalningsskyldiga för mervärdesskatt vilka samtidigt är beskattningsbara personer. Inte heller staten har i egenskap av mottagare av prestationen någon möjlighet att välja huruvida den ska "förvärva" denna fastighet eller en annan. Den kan enbart välja huruvida den i stället för pengar även godtar tillgångar upp till deras objektiva värde för att betala skatten.

38. Domstolen har följaktligen slagit fast att till och med en transaktion som obestriddligen är ekonomisk och sker mot ersättning (försäljning av droger) inte är beskattningsbar om all (laglig) konkurrens inom en ekonomisk sektor är utesluten.¹¹ Detta resonemang kan tillämpas i förevarande situation. När betalningsskyldigheten för den personliga skatteskulden upphör genom överlåtelse av tillgångar (det vill säga vid skatteuttaget) är även all konkurrens mellan de beskattningsbara personerna utesluten.

39. Det avgörande är huruvida den nationella lagstiftningen (i förevarande mål genom det föreskrivna offentlighetsliga avtalet) inom ramen för ett offentlighetsligt skatteuttag ger parterna rätt att komma överens om vilken materiell tillgång som ska överföras och priset, såsom vid ett köp. Så länge detta inte är fallet agerar den beskattningsbara personen inte inom ramen för sin ekonomiska verksamhet vid betalningen av sin skatteskuld. Denna agerar således inte "i denna egenskap", i den mening som avses i artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet. Detta gäller även om den beskattningsbara personen är ett bolag som handlar med fastigheter och i stället för pengar överlåter en fastighet som betalning.

11 — Se, bland annat, dom av den 29 juni 1999, Coffeeshop "Siberië" (C-158/98, EU:C:1999:334, punkterna 14 och 21), dom av den 29 juni 2000, Salumets m.fl. (C-455/98, EU:C:2000:352, punkt 19), dom av den 12 januari 2006, Optigen m.fl. (C-354/03, C-355/03 och C-484/03, EU:C:2006:16, punkt 49).

3. Mervärdesskattens karaktär

40. Mervärdesskattens karaktär som indirekt skatt på konsumtion bekräftar denna slutsats. Mervärdesskatten ska bäras av slutkonsumenten,¹² varvid den beskattningsbara personen ”endast” ombesörjer skatteuppbörd åt staten.¹³ Även detta talar i förevarande mål mot antagandet att det föreligger en ekonomisk verksamhet. Det framgår att utgångspunkten för en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet är att den beskattningsbara personen genom sin motprestation – som denne förhandlar fram med sin avtalspartner – övervältrar mervärdesskatten på mottagaren av tjänsten och kan samla in den från vederbörande. Detta resonemang är inte förenligt med att skattens utkrävbarhet upphör enligt lag och det faktum att den mottagande staten avser att ta ut skatt och inte bära ytterligare skatter (i detta mål den mervärdesskatt som ska övervältras på den).

4. Risken med ett gynnande av staten i egenskap av ”konsument”

41. Jag delar inte de tvivel som kommissionen har gett uttryck för vad gäller risken för att den som är betalningsskyldig för mervärdesskatten eller staten gynnas. Den som är betalningsskyldig för mervärdesskatten erhåller inte någon fördel, eftersom överföringen av en materiell tillgång i syfte att betala skatt inte påverkas av en skyldighet att betala mervärdesskatt. En sådan skyldighet skulle nämligen medföra följande konsekvenser: Om en person som ska betala mervärdesskatt har en skatteskuld som uppgår till beloppet X och fastigheten har ett värde som uppgår till beloppet X samt transaktionen är beskattningsbar, så skulle skatteskulden avskrivas och staten skulle vara skyldig att betala mervärdesskatt till den som är betalningsskyldig för mervärdesskatten så att den beskattningsbara personen kunde betala in den (tillbaka till staten). Staten skulle inte heller spara någon mervärdesskatt, eftersom den erhåller en naturaprestation i form av överföring av en tillgång oberoende av dess eget behov av konsumtion och således inte sparar in andra mervärdesskattebelagda utgifter.

42. I motsats till vad kommissionen anser föreligger tvärtom en risk för att antagandet att det föreligger en beskattningsbar transaktion till och med medför en möjlighet till avdrag för ingående mervärdesskatt för förvärv av tillgångar för användning för privat ändamål, eftersom tillgångarna någon gång kan komma att behöva användas till att betala skatteskulder.¹⁴

43. Det är inte heller rimligt med en skillnad i behandlingen med avseende på betalningen av skatten beroende på huruvida skatten betalas med pengar (ingen skattebörda) eller i natura (i förevarande mål full skattebörda). Detsamma gäller för skillnaden i behandling av skattebetalning i natura beroende på huruvida betalningen görs av beskattningsbara personer eller icke beskattningsbara personer. Denna mervärdesskatterättsliga klassificering kan inte spela någon roll för storleken på skatteintäkterna (som härrör från andra sorters skatter som leder till en uppkomst av skatteskulder).

44. Således kvarstår endast risken för en obeskattad slutkonsumtion för det fall att överföring av materiella tillgångar i stället för betalning inte anses utgöra ekonomisk verksamhet. Denna risk föreligger emellertid enbart när den som tillhandahåller prestationen (här bolaget) i egenskap av beskattningsbar person redan har utnyttjat sin avdragsrätt med avseende på den tillgång som ska överföras.

12 — Dom av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 19) och dom av den 7 november 2013, Tulică och Plavoşin (C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 34), och beslut av den 9 december 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, ej publicerat, EU:C:2011:825, punkt 21).

13 — Dom av den 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punkt 25) och dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 21).

14 — Särskilt hobbyverksamhet från beskattningsbara personer som alltid går med underskott (inom inkomstbeskattningen återfinns ofta självständiga advokater eller läkare med privata vingårdar, häststuterier, segeljakter etcetera) kan drivas mycket effektivt på allmänhetens bekostnad genom avdrag för ingående mervärdesskatt.

45. Denna risk motverkas dock i enlighet med det mervärdesskatterättsliga systemet genom artikel 16 (och även artikel 26) i mervärdesskattedirektivet. Om betalningen av skatt i natura inte utgör ekonomisk verksamhet, ska tillgångarna i och med den äganderättsöverföring som görs i stället för betalning anses ha uttagits ur rörelsen för rörelsefrämmande ändamål. Genom artikel 16 i mervärdesskattedirektivet korrigeras i sådant fall ett genomfört avdrag för ingående mervärdesskatt och därmed förhindras en obeskattad slutkonsumtion. Den beskattningsbara personen behandlas då som en privatperson som överlämnar en tillgång till staten för att betala en skatteskuld. Således säkerställs en likabehandling av alla skattebetalningar från samtliga beskattningsbara personer oberoende av huruvida de (mer eller mindre tillfälligt) samtidigt även utgör beskattningsbara personer i mervärdesskattmässigt hänseende.

5. Slutsats

46. Således utgör en överföring av materiella tillgångar från den beskattningsbara personens tillgångar för att betala dennes skatteskulder inte ekonomisk verksamhet där den beskattningsbara personen agerar ”i denna egenskap”, i den mening som avses i artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet. Detta gäller även när den beskattningsbara personen överför materiella tillgångar med vilka vederbörande normalt handlar inom ramen för sin verksamhet. Det föreligger således inte någon transaktion som är föremål för mervärdesskatt i den mening som avses i artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet.

VI. Förslag till avgörande

47. Således föreslår jag att den fråga som ställts av Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) besvaras på följande sätt:

En beskattningsbar persons överföring av äganderätten till en fastighet till skattemyndigheten, vilket enligt lag medför att skatteskulden avskrivs, utgör inte en beskattningsbar transaktion i den mening som avses i artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet. I samband med en sådan transaktion agerar den beskattningsbara personen således inte i denna egenskap. Ett avdrag för ingående mervärdesskatt som gjorts i samband med den överlåtna tillgången ska emellertid korrigeras enligt artikel 16 i mervärdesskattedirektivet.

För detta krävs att möjligheten att betala skatt i natura i stället för i pengar endast är öppen för den som är betalningsskyldig för mervärdesskatt och endast utförs genom det föreskrivna offentligrättsliga avtalet. Parterna får i detta avseende inte ha något inflytande på ”köpeskillingen”. Det krävs tvärtom att denna fastställs enligt objektiva bedömningskriterier, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.