

Downloaded via the EU tax law app / web

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

28. februar 2019 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – sjette direktiv 77/388/EØF – fritagelse – artikel 13, punkt B, litra b) – bortforpagtning og udlejning af fast ejendom – begreb – kontrakt om overdragelse af landbrugsdrift af landbrugsarealer, der består af vinmarker«

I sag C-278/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Portugal) ved afgørelse af 14. marts 2018, indgået til Domstolen den 24. april 2018, i sagen

Manuel Jorge Sequeira Mesquita

mod

Fazenda Pública,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, F. Biltgen (refererende dommer), og dommerne C.G. Fernlund og L.S. Rossi,

generaladvokat: Y. Bot

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes, M. Figueiredo og R. Campos Laires, P. Barros da Costa og M.J. Marques, som befuldmægtigede,
- den østrigske regering ved G. Hesse, som befuldmægtiget,
- Europa-Kommissionen ved P. Costa de Oliveira og L. Lozano Palacios, 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 13, punkt B, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Denne anmodning er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Manuel Jorge Sequeira Mesquita og Fazenda Pública (statskassen, Portugal) vedrørende efteropkrævning af merværdiafgift (moms) vedrørende indkomståret 2002 og angående en aftale om overdragelse af en landbrugsbedrift af landbrugsarealer, som bestod af vinmarker, der var indgået med Sociedade Agrícola e Comercial dos Vinhos Vale da Corça Lda.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Sjette direktivs artikel 2, som var en del af direktivets afsnit II med overskriften »Anvendelsesområde«, bestemte:

»[Moms] pålægges:

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

[...]«

4 Sjette direktivs artikel 5, stk. 8, havde følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne kan anlægge den betragtning, at der ved hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag eller i form af indskud i et selskab, ikke er sket nogen levering af varer, og at modtageren træder i overdragerens sted. Medlemsstaterne træffer, når modtageren ikke er en fuldt afgiftspligtig person, i givet fald de nødvendige foranstaltninger for at undgå konkurrenceforvridning.«

5 Sjette direktivs artikel 13 med overskriften »Afgiftsfritagelser i indlandet« fastsatte under punkt B med overskriften »Andre fritagelser«:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

b) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom med undtagelse af:

1. transaktioner inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver, således som dette begreb er fastlagt i medlemsstaternes lovgivning, herunder udlejning i ferielejre eller i områder, der er indrettet som campingpladser
2. udlejning af pladser til parkering af køretøjer
3. udlejning af udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet
4. udlejning af bokse.

Medlemsstaterne kan fastsætte yderligere undtagelser inden for dette fritagelsesområde

[...]«

6 Sjette direktiv er med virkning fra den 1. januar 2007 blevet ophævet og erstattet af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1). Indholdet af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), er, praktisk talt uændret, blevet gengivet i artikel 135, stk. 1, nr. 1), og artikel 135, stk. 2, i direktiv 2006/112.

Portugisisk ret

7 Artikel 9 i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (lov om merværdiafgift, herefter »CIVA«) bestemte i den affattelse, der fandt anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen:

»Følgende er moms fritaget:

[...]

30) udlejning af fast ejendom. Denne fritagelse dækker ikke:

- a) levering af indkvartering foretaget inden for rammerne af hotelvirksomhed eller anden virksomhed med lignende funktioner, herunder campingpladser
- b) udlejning af pladser til opsamling eller kollektiv parkering af køretøjer
- c) udlejning af maskiner eller andet udstyr, der installeres på brugsstedet, samt enhver anden udlejning af fast ejendom, der medfører overførsel af driften af en forretnings- eller industrivirksomhed mod vederlag
- d) udlejning af bokse
- e) udlejning af udstillingslokaler eller til reklameformål

[...]«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

8 Sagsøgeren i hovedsagen er bestyrer af boet efter Adelino Gonçalves Mesquita. Sidstnævnte havde indgået en aftale med Sociedade Agrícola e Comercial dos Vinhos Vale da Corça, et selskab, som driver virksomhed inden for vinavlssektoren. Med denne aftale havde Adelino Gonçalves Mesquita som modydelse for forudbetalte beløb overdraget landbrugsbedriften af landbrugsarealer, som han var ejer af, og som bestod af vinmarker. Nævnte aftale var blevet indgået for et år og blev automatisk fornyet for en tilsvarende periode, indtil en af parterne opsagde aftalen.

9 Ifølge rapporten på grundlag af en afgiftskontrol vedrørende indkomståret 2002 var nævnte overdragelse momspligtig. Det samlede beløb for efteropkrævning af afgift, der blev meddelt, er blevet fastsat til 107 527,10 EUR, med tillæg af udligningsrenter.

10 Sagsøgeren i hovedsagen anlagde sag til prøvelse af disse efteropkrævninger af afgift ved Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela (domstolen i forvaltnings- og skatteretlige sager i Mirandela, Portugal), idet denne påberåbte sig den moms fritagelse, der er fastsat i CIVA's artikel 9, nr. 30). Da sagsøgeren i hovedsagen ikke fik medhold i dette søgsmål, iværksatte han appel

ved Tribunal Central Administrativo Norte (appeldomstol i forvaltningsretlige sager Nord, Portugal), som afsagde en kendelse om manglende kompetence og oversendte sagen til Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Portugal).

11 Sidstnævnte ret har anført, at det af Domstolens praksis, bl.a. dom af 4. oktober 2001, »Goed Wonen« (C-326/99, EU:C:2001:506), fremgår, for det første, at momsfrigtagelse for så vidt angår bortforpagtning og udlejning af fast ejendom som fastsat i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), der svarer til artikel 135, stk. 1, litra l), i direktiv 2006/112, omhandler transaktioner, hvorved ejeren af en fast ejendom giver lejerens brugsretten hertil i et aftalt tidsrum og mod betaling, som om den pågældende var ejer heraf, og udelukker andre fra at udnytte en sådan rettighed. Da udlejning af fast ejendom for det andet normalt er en relativt passiv virksomhedsform, er transaktioner, der indebærer en mere aktiv drift af denne ejendom, udelukket fra denne fritagelses anvendelsesområde.

12 Under hensyn til denne retspraksis er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt en etårig aftale om overdragelse af vinavl, der automatisk fornyes, udgør bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom som omhandlet i de nævnte bestemmelser.

13 På denne baggrund har Supremo Tribunal Administrativo (øverste forvaltningsdomstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal bestemmelserne i artikel 135, stk. 1, litra l), i direktiv 2006/112 vedrørende momsfrigtagelse for bortforpagtning og udlejning af fast ejendom fortolkes således, at denne fritagelse finder anvendelse på en etårig aftale om overdragelse af landbrugsbedriften af landbrugsarealer, som består af vinmarker, der er indgået med et selskab, hvis selskabsformål er at drive landbrug, og denne aftale automatisk fornyes med perioder af samme varighed, og hvorefter der skal betales leje ved udløbet af hver årlig periode?«

Om det præjudicielle spørgsmål

14 Indledningsvis bemærkes, at artikel 135, stk. 1, litra l), i direktiv 2006/112, hvis fortolkning er genstand for det forelagte spørgsmål, endnu ikke var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen. På disse betingelser og for at give den forelæggende ret et brugbart svar skal dette spørgsmål behandles under hensyn til den tilsvarende bestemmelse i sjette direktiv.

15 Den forelæggende ret skal derfor anses for nærmere bestemt at ønske oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), skal fortolkes således, at momsfrigtagelsen for bortforpagtning og udlejning af fast ejendom som fastsat i denne bestemmelse finder anvendelse på en aftale om overdragelse af landbrugsbedriften af landbrugsarealer, som består af vinmarker, til et selskab, som driver virksomhed inden for vinavlssektoren, der er indgået for et år og automatisk fornyes, og hvorefter der skal betales leje ved udløbet af hver årlig periode.

16 Ifølge fast retspraksis er fritagelserne i sjette momsdirektivs artikel 13 selvstændige EU-retlige begreber (jf. dom af 4.10.2001, »Goed Wonen«, C-326/99, EU:C:2001:506, præmis 47, og af 15.11.2012, Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, præmis 17).

17 Selv om de nævnte fritagelser desuden er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver levering af goder og tjenesteydelser, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person, og derfor skal fortolkes indskrænkende, er begrebet bortforpagtning eller udlejning som omhandlet i dette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), videre end det, der er fastsat i de forskellige nationale retssystemer (jf. dom af 4.10.2001, »Goed Wonen«, C-326/99, EU:C:2001:506, præmis 46 og 49 samt den deri nævnte retspraksis).

18 Domstolen har i talrige domme defineret udlejning af fast ejendom i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i denne bestemmelse, som den ret, udlejerens af en ejendom indrømmer lejerens til mod vederlag og for en aftalt periode at benytte denne ejendom, som om den pågældende var ejer heraf, og at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed (jf. i denne retning dom af 4.10.2001, »Goed Wonen«, C-326/99, EU:C:2001:506, præmis 55, og af 6.12.2007, Walderdorff, C-451/06, EU:C:2007:761, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis).

19 Domstolen har desuden præciseret, at den i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), fastsatte fritagelse skyldes, at udlejning af fast ejendom, selv om det er økonomisk virksomhed, normalt udgør en forholdsvis passiv virksomhed, som ikke tilfører en væsentlig merværdi. En sådan virksomhed adskiller sig således fra andre aktiviteter, som enten kan karakteriseres som industrielle og kommercielle aktiviteter, såsom undtagelserne i denne bestemmelses nr. 1)-4), eller som bedre kan betegnes som udførelse af en ydelse end som passiv overladelse af et gode, såsom retten til at benytte en golfbane, retten til at benytte en bro mod betaling af broafgift eller retten til at opstille cigaretautomater i erhvervslokaler (jf. i denne retning dom af 4.10.2001, »Goed Wonen«, C-326/99, EU:C:2001:506, præmis 52 og 53, og af 18.11.2004, Temco Europe, C-284/03, EU:C:2004:730, præmis 20).

20 Det følger heraf, at den passive karakter af bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom, som begrunder momsfrigørelse for sådanne transaktioner i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), vedrører selve transaktionen og ikke lejerens brug af den omhandlede ejendom.

21 Som Domstolen allerede har fastslået, er en virksomhed, der ikke kun omfatter en passiv overladelse af en fast ejendom, men ligeledes visse kommercielle aktiviteter, såsom overvågning, administration og løbende vedligeholdelse fra tjenesteyderens side, samt overladelse af andre anlæg, udelukket fra at være omfattet af denne fritagelse, således at udlejning af denne ejendom, når der ikke foreligger helt særlige omstændigheder, ikke kan udgøre hovedydelsen (jf. i denne retning dom af 18.1.2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, EU:C:2001:34, præmis 26).

22 Det forhold, at lejerens af en fast ejendom udnytter den i overensstemmelse med lejeaftalen til erhvervsføssige formål, kan ikke i sig selv udelukke ejeren af denne ejendom fra at være omfattet af momsfrigørelsen, som fastsat i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b) (jf. i denne retning dom af 15.11.2012, Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, præmis 29).

23 Hvad angår hovedsagen bemærkes, at det er almindeligt anerkendt, at landbrugsarealer, som består af vinmarker, hvis landbrugsbedrift er genstand for overdragelsesaftalen i hovedsagen, udgør fast ejendom som omhandlet i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra b). I denne henseende bemærkes hvad nærmere bestemt angår de vinstokke, der er plantet på disse arealer, at nævnte udtryk »fast ejendom« ikke indebærer, at de omhandlede genstande skal være uløseligt forbundet med jorden. Det er tilstrækkeligt, at de hverken er mobile eller letflytbare (jf. i denne retning dom af 16.1.2003, Maierhofer, C-315/00, EU:C:2003:23, præmis 32 og 33, og af 15.11.2012, Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, præmis 23). Dette synes at være tilfældet for de nævnte vinstokke, hvilket det imidlertid påhviler den forelæggende ret at efterprøve.

24 Det skal desuden fastslås, at en aftale om overdragelse af landbrugsbedrift som den i

hovedsagen omhandlede udgør en bortforpagtning eller en udlejning af fast ejendom i denne bestemmelses forstand, således som det er blevet fortolket i nærværende doms præmis 18-20. For det første drejer det sig således om ejerens overdragelse af de omhandlede landbrugsarealer til erhververen for en aftalt periode på et år, der automatisk fornyes, og hvorefter der skal betales leje. For det andet er der intet i forelæggelsesafgårelsen, der tyder på, at ejeren, ud over denne udlejning, har leveret andre ydelser, der udgør økonomisk virksomhed, til erhververen.

25 Hvad nærmere bestemt angår den forelæggende rets spørgsmål om varigheden af den i hovedsagen omhandlede overdragelsesaftale samt betingelserne for dens fornyelse bemærkes, at udlejningens varighed ikke i sig selv er et afgørende element, der gør det muligt at kvalificere en aftale om udlejning af fast ejendom, som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), bortset fra tilfælde af kort varighed (jf. i denne retning dom af 18.11.2004, Temco Europe, C-284/03, EU:C:2004:730, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis). Under alle omstændigheder kan den nævnte varighed og de nævnte betingelser for fornyelse ikke anses for at være uforenelige med en bortforpagtning eller en udlejning i denne bestemmelses forstand.

26 De betragtninger, der findes i nærværende doms præmis 24, afkræftes ikke af de argumenter, som den portugisiske regering har fremført i sit skriftlige indlæg.

27 For det første forhindrer det forhold, at erhververen af den i hovedsagen omhandlede faste ejendom ikke har de samme rettigheder som en ejer, bl.a. for så vidt som erhververen ikke har tilladelse til at erstatte vinstokkene med andre planter, men skal fortsætte den bedrift, der er beskrevet i overdragelsesaftalen, ikke sidstnævnte i at være omfattet af anvendelsesområdet for de fritagne transaktioner, som fastsat i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b). Som det følger af den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 18, indrømmer disse transaktioner lejeren eller erhververen en ret til at råde over den omhandlede faste ejendom, som om den pågældende var ejer heraf, bl.a. ved at udelukke andre fra at udnytte en sådan rettighed. De indrømmer ikke lejeren samtlige ejerens rettigheder over denne ejendom.

28 For det andet kan argumentet om, at genstanden for den i hovedsagen omhandlede overdragelsesaftale havde et bredere anvendelsesområde end de nævnte transaktioner, fordi den bestod i en overførsel af den samlede formuemasse og rettighederne til den omhandlede landbrugsbedrift, da denne var en virksomhed, ikke tiltrædes. I denne forbindelse har den portugisiske regering bekræftet, at denne aftale også medførte overførsel af immaterielle formuegoder og rettigheder, såsom lovbestemte tilladelser til beplantning af vinstokke med henblik på vinavl, nævnte landbrugsbedrifts evne til at give overskud og virksomhedens navn eller tegn.

29 I denne henseende bemærkes for det første, at for så vidt som de immaterielle formuegoder, der overdrages i medfør af den nævnte aftale, kun er genstand for udlejning og ikke for en overførsel af ejerens rettigheder, udgør en sådan overdragelse ikke en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 8 (jf. i denne retning dom af 19.12.2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, præmis 22 og 23).

30 For det andet har Domstolen fastslået, at en ydelse skal anses for én enkelt ydelse, når to eller flere elementer eller handlinger, der leveres eller udføres af en afgiftspligtig person, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele (dom af 19.12.2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

31 Da den i hovedsagen omhandlede overdragelsesaftale ikke kun vedrørte den pågældende faste ejendom, men også medførte overførsel af visse immaterielle formuegoder og rettigheder, således som den portugisiske regering har påstået, kan sidstnævnte ikke adskilles fra overdragelsen af den nævnte faste ejendom, men er en integrerende del heraf, således at den

nævnte overdragelsesaftale udgør én enkelt ydelse, hvori udlejningen af den faste ejendom er hovedydelsen. På denne baggrund udgør denne aftale en transaktion, der er omfattet af anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b) (jf. analogt dom af 19.12.2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, præmis 39-41).

32 Selv om det forelagte spørgsmål ikke specifikt nævner undtagelserne til den momsfrigtagelse, der er fastsat i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), som er opregnet i denne bestemmelse, og som desuden svarer til de undtagelser, der er fastsat i artikel 135, stk. 2, i direktiv 2006/112, skal det, for at give den forelæggende ret et brugbart svar, desuden fastslås, at den i hovedsagen omhandlede transaktion ikke forekommer at være omfattet af en af disse undtagelser.

33 Navnlig finder den undtagelse, der består i udlejning af udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet, som findes i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), første afsnit, nr. 3), som er anført af den forelæggende ret i begrundelsen for sin anmodning om præjudiciel afgørelse og af den østrigske regering i dens skriftlige indlæg, henset til de faktiske omstændigheder i hovedsagen, ikke anvendelse. For det første kan vinstokke således ikke kvalificeres som udstyr eller maskiner. For det andet fremgår det ikke af de sagsakter, som Domstolen er i besiddelse af, at de landbrugsarealer, hvis landbrugsbedrift er genstand for den i hovedsagen omhandlede overdragelsesaftale, har indeholdt udstyr, maskiner eller andre kommercielle eller industrielle formuegoder. Den forelæggende ret har i denne henseende præciseret, at det ikke er godtgjort, at det erhvervende selskab, ud over en aktivitet inden for vinproduktion, udøver en aktivitet inden for vinavlssektoren.

34 Selv om den portugisiske regering har påberåbt sig sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), andet afsnit, i medfør af hvilket medlemsstaterne kan fastsætte yderligere undtagelser inden for det i nævnte artikel 13, punkt B, litra b), fastsatte fritagelsesområde, har denne regering desuden ikke fremført nogen bestemmelse i portugisisk ret, der fastsætter en sådan undtagelse, som vil kunne finde anvendelse på den i hovedsagen omhandlede transaktion.

35 Henset til de ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), skal fortolkes således, at den momsfrigtagelse for bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, der er fastsat i denne bestemmelse, finder anvendelse på en aftale om overdragelse af landbrugsbedriften af landbrugsarealer, som består af vinmarker, til et selskab, som driver virksomhed inden for vinavlssektoren, der er indgået for et år og automatisk fornyes, og hvorefter der skal betales leje ved udløbet af hver årlig periode.

Sagsomkostninger

36 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 13, punkt B, litra b), i Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at den momsfrigtagelse for bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, der er fastsat i denne bestemmelse, finder anvendelse på en aftale om overdragelse af landbrugsbedriften af landbrugsarealer, som består af vinmarker, til et selskab, som driver virksomhed inden for vinavlssektoren, der er indgået for et år og automatisk fornyes, og hvorefter der skal

betales leje ved udløbet af hver årlig periode.

Underskrifter

* Processprog: portugisisk.