

**Mål C-213/24 [Grzera]<sup>i</sup>**

**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler**

**Datum för ingivande:**

19 mars 2024

**Domstol som begär förhandsavgörande:**

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polen)

**Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:**

28 december 2023

**Klagande:**

E.T.

**Motpart:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (direktören för skattemyndighetens kontor i Wrocław, Polen)

---

**Saken i det nationella målet**

Överklagande av det beslut som direktören för skattemyndighetens kontor i Wrocław (nedan kallad skattekontoret) antog den 9 december 2022 avseende mervärdesskatt.

**Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande**

Tolkning av unionsrätten med stöd av artikel 267 FEUF, särskilt artiklarna 2.1 och 9.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat direktiv 2006/112).

<sup>i</sup> Förevarande mål har getts ett fiktivt namn. Detta namn är inte någon av rättegångsdeltagarnas verkliga namn.

## Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

1. Ska bestämmelserna i direktiv [2006/112], och särskilt artiklarna 2.1 och 9.1 i det direktivet, tolkas så, att det ska anses att en person självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet när vederbörande säljer fast egendom som inte dessförinnan har använts i ekonomisk verksamhet, och anförtror förberedelserna inför försäljningen åt en företagare, vilken därefter i egenskap av nämnda persons fullmaktstagare, vidtar en rad organiserade åtgärder för avstyckning och försäljning till ett högre pris?

2. Ska bestämmelserna i direktiv [2006/112], och särskilt artikel 9.1 i det direktivet, tolkas så, att två samverkande makar ska betraktas som två separata personer som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet?

## Anförda unionsbestämmelser

Mervärdesskattedirektivet, artiklarna 2.1 och 9.1, rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, artiklarna 2.1, 4.1, 4.2 och 4.3 b.

## Anförda nationella bestämmelser

Mervärdesskattelagen av den 11 mars 2004 (Dz. U., 2017, position 1221. nedan kallad mervärdesskattelagen), i den lydelse som var i kraft från den 1 januari 2017 till den 31 juli 2021:

Artikel 15.1: ”Med beskattningsbara personer avses juridiska personer, organisationsenheter som inte är en egen juridisk person och fysiska personer som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i punkt 2, oberoende av verksamhetens syfte eller resultat.”

Artikel 15.2: ”Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvsdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

Lag av den 25 februari 1964 om familj och förmyndarskap (konsoliderad version i Dz. U., 2017, position 682) (nedan kallad lagen om familj och förmyndarskap), i den lydelse som var i kraft från den 1 januari 2017 till den 31 juli 2021:

Artikel 31.1: Vid tidpunkten för äktenskapets ingående uppstår mellan makarna enligt lag en förmögenhetsgemenskap (lagstadgad giftorätt) som omfattar egendom som förvärvats under äktenskapet antingen av båda makarna eller av den

ena av dem (gemensam egendom). Egendom som inte ingår i den lagstadgade förmögenhetsgemenskapen tillhör vardera makens enskilda egendom.”

Art. 35 §: ”Under den tiden den lagstadgade förmögenhetsgemenskapen består kan ingen av makarna kräva en uppdelning av den gemensamma egendomen. Likaså gäller att ingen av makarna får disponera över eller åta sig att disponera över en andel av den gemensamma egendomen eller av de personliga föremål som tillhör den egendomen som vid tidpunkten för gemenskapens upphörande tillfaller denne.”

### **Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet**

- 1 E.T (nedan kallad klaganden) förvärvade tillsammans med sin make – W. T. – genom ett avtal om överlåtelse av jordbruk de fastigheter som målet vid den nationella domstolen handlar om. Tillsammans med maken sålde klaganden under den undersökta perioden 19 obebyggda fastigheter belägna i byn L. Ingen av transaktionerna påfördes mervärdesskatt.
- 2 Den 11 januari 2011 ingick klaganden och hennes make (uppdragsgivarna) ett uppdragsavtal med företaget B. A. Z. (uppdragstagaren) om samarbete för iordningställande och försäljning av ett markområde i L. i kommunen Z. där det skulle byggas bostäder och servicehem. I avtalet angavs specifika fastigheter. Det bestämdes att försäljningen skulle äga rum i slutet av år 2017. I samband med verkställandet av avtalet beviljades uppdragstagaren en fullmakt enligt vilken denne gjordes behörig att företa samtliga handlingar som ansågs vara påkallade. För att förverkliga avsikten uppdrog uppdragsgivaren åt uppdragstagarföretaget att utföra en rad handlingar, bland annat följande:
  - Genomförande av projektet med att stycka upp ovannämnda fastighet i mindre fastigheter, samt vidtagande, inom detta område, av nödvändiga åtgärder för inskrivning i fastighetsregistret och ansökan om lagfart.
  - Anslutning till gas, vatten, avlopp etc., iordningställande av markområdet, fällande av träd och buskar.
  - Utverkande av adekvata tillstånd och beslut från myndigheter och organ för att kunna utföra de ovannämnda arbetsuppgifterna.
  - Genomförande av lämpliga reklaminsatser mot potentiella fastighetsköpare.
  - Förberedande av de fastighetshandlingar som behövs för att uppdragstagaren ska kunna ingå avtal hos notarius publicus med personer som är intresserade av att köpa de ifrågakvarande fastigheterna.
- 3 Av avtalet framgick också att kostnaderna i samband med utförandet av uppdraget skulle bäras av uppdragstagaren. Dessutom skulle en fullmakt för uppdragstagaren

uppställas med hjälp av notarius publicus för att denne skulle kunna uppträda vid administrativa myndigheter och organ i ärenden beträffande avtalsföremålet. Arvodet för uppdragstagaren berodde på i vilken mån försäljningspriset översteg de försäljningspriser som angavs i avtalet, och motsvarade antingen den överskjutande delen i dess helhet eller en bestämd andel därav enligt de principer som gällde för enskilda fastigheter. Arvodet skulle betalas ut på grundval av en mervärdesskattefaktura utställd av uppdragstagaren för bruttobeloppet.

- 4 Genom att bilaga nr 1 fogades till det aktuella avtalet den 25 maj 2015 förlängdes fristen för fastighetsförsäljningen till slutet av år 2021.
- 5 Enligt skattemyndighetens bedömning var klagandens fastighetsförsäljning inte att betrakta som förvaltning av personliga tillgångar, utan som en ekonomisk verksamhet, och var av den anledningen mervärdesskattepliktig. Med beaktande av detta bestämde myndigheten i första instans att klaganden, för vissa månader under perioden december 2017–juli 2021, var skyldig att betala mervärdesskatt för försäljningen av fastigheterna till ett belopp motsvarande den andel som tillfaller klaganden. Ett analogt beslut fattades gentemot klagandens make. Skattekontoret fastställde, genom beslut av den 19 december 2022, i andra instans myndighetens beslut i första instans.

### **Parternas huvudargument**

- 6 Klaganden har i överklagandet till den hänskjutande domstolen gjort gällande att det skett en felaktig tolkning och ett åsidosättande av i synnerhet artikel 15.1 och 15.2 i mervärdesskattelagen, artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet samt artikel 9.1 i direktiv 2006/112. Hon hävdar att det vid en sammantagen bedömning av omständigheterna i målet inte framgår att hon bedriver ekonomisk verksamhet som är mervärdesskattepliktig. I föreliggande mål har det skett försäljningar av privat egendom. Den sålda egendomen användes av personen i fråga för privat bruk och var inte avsedd för kommersiell verksamhet, varför försäljningen av den inte kan betecknas som kommersiell verksamhet med resultatet att denna person betecknas som beskattningsbar person i mervärdesskattehänseende. Enligt klagandens uppfattning kan hon inte anses utgöra en beskattningsbar person eftersom de åtgärder hon har vidtagit har skett i samband med ett sedvanligt utövande av äganderätten och eftersom hon inte hade för avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet eller använda den av henne ägda fasta egendomen för sådan verksamhet. I stället var de förvärvade medlen till för hennes privata bruk. Dessutom hade hon inte förvärvat äganderätten till ovannämnda fastigheter i syfte att sälja dem vidare, utan för att använda dem i jordbruket.
- 7 I sin svarsskrivelse i målet om överklagande yrkade skattekontoret att överklagandet skulle ogillas, och vidhöll till fullo sin dittillsvarande ståndpunkt. Skattemyndigheten är av uppfattningen att försäljningen genomfördes åtminstone under perioden 2017–2021 – vilket vittnar om att det rörde sig om cykliska och upprepade handlingar – och att klaganden vidtog en rad åtgärder för att maximera

vinsten från försäljningen av den fasta egendomen. Mellan den tidpunkt då fastigheterna förvärvades (genom gåva) och den tidpunkt då de såldes, omvandlades de från jordbruksmark till mark för bebyggelse (ändringar i stadsplanen för platsutnyttjande). Det var uppdragstagaren som ansökte om omvandlingen i klagandens och dennes makes namn. Det köptes även in ytterligare fastigheter i syfte att anlägga inre vägar till de avstyckade fastigheterna. Skattemyndigheten erkände, såsom omständigheter som vittnar om att försäljningen av den ovannämnda fasta egendomen var av en sådan yrkesmässig, fortlöpande, planerad och organiserad karaktär som kännetecknar bedrivandet av ekonomisk verksamhet, särskilt följande åtgärder:

- Ingåendet av ett uppdragsavtal med ett byggföretag enligt vilket uppdragstagaren åtog sig att utföra ett antal handlingar som syftade till att göra aktuella fastigheter attraktiva och förbereda dem för försäljning, för vilket vederbörande skulle erhålla det arvode som fastställdes i avtalet.
- Utbetalningen till uppdragstagaren av ett arvode för utförandet av arbetsuppgifterna enligt ovannämnda avtal på grundval av mervärdesskattefakturer som denne utfärdade till W.T.
- Bemyndigandet för vederbörande att företa ovannämnda handlingar och uppträda som företrädare vid institutioner och myndigheter i ärenden angående de aktuella fastigheterna.

### **Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs**

- 8 Direktivet 2006/112 fastställer ett mycket vitt tillämpningsområde för mervärdesskatt. I artikel 2, som avser beskattningsbara transaktioner, anges att mervärdesskatt, förutom för import av varor, ska betalas för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap (se dom av den 10 juni 2010 i mål C- 86/09, Future Health Technologies, REU 2010, s. I- 5215, punkt 25 och där angiven rättspraxis).
- 9 I målet vid den nationella domstolen fullbordades de aktuella leveranserna i klagandens namn och för dennes räkning.
- 10 När det gäller begreppet ”ekonomisk verksamhet”, i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112, framgår det av fast rättspraxis att begreppet har en objektiv karaktär i den betydelsen att verksamheten ska bedömas i sig, oberoende av syfte och resultat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2006 i mål C- 223/03, University of Huddersfield, EU:C:2006:124, punkterna 47 och 48 och där angiven rättspraxis).
- 11 Som ekonomisk verksamhet betraktas särskilt utnyttjande av materiella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav.

- 12 Klaganden hävdar att hon genomför försäljning av sin enskilda egendom. I detta avseende anger den hänskjutande domstolen att det föreligger osäkerhet om huruvida det faktum att man vid denna typ av transaktioner tar hjälp av en person som besitter relevant kompetens för att förbereda försäljningen av den fasta egendomen i syfte att maximera köpeskillingen, kan likställas med inrättandet av ett fast driftsställe, samt även om huruvida det är av betydelse att uppdragstagaren bedriver verksamhet som egenföretagare, och dennes arvode i grunden består av överskottet när den köpeskillning som uppdragstagaren har uppnått överstiger det pris som försäljaren förväntade sig.
- 13 Enligt domstolens praxis handlar en skattskyldig när han säljer en tillgång som han till en del har förbehållit för sitt privata bruk inte i egenskap av skattskyldig i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet såvitt avser försäljningen av denna del (se domstolens dom i mål C-291/92, Armbrrecht, EU:C:1995:304).
- 14 I direktiv 2006/112 föreskrivs en möjlighet att som beskattningsbar person betrakta var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som hänför sig till sådana verksamheter som avses i artikel 9.1 andra stycket, särskilt leverans av mark för bebyggelse (Artikel 12.1 b).
- 15 Polsk lag innehåller inte några särskilda bestämmelser om beskattning av leverans av mark för bebyggelse. Det enda är att man i artikel 43.1.9 i mervärdesskattelagen har angett att mark för bebyggelse och mark där bebyggelse planeras ska vara undantagen från skattebefrielsen. I princip betyder det att varje leverans av mark där bebyggelse planeras är skattepliktig enligt polsk lag. Den måste emellertid ha utförts av en beskattningsbar person, det vill säga inom ramen för en ekonomisk verksamhet av kommersiell karaktär.
- 16 Det föreligger dock tvivel om huruvida artikel 9.1 andra stycket i direktiv 2006/112 tillåter beskattning av leverans av mark där bebyggelse planeras när denna inte tidigare har använts för ekonomisk verksamhet.
- 17 Enligt EU-domstolens praxis ska en person anses vara mervärdesskatteskyldig om det enligt objektiva omständigheter kan visas att det finns en avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet, trots att skatteförvaltningen känner till att personen ifråga inte kommer att bedriva den avsedda ekonomiska verksamheten, vilken medför skattepliktiga transaktioner (dom av den 8 juni 2000 i mål C-400/98, Breitsohl, EU:C:2000:304). Om en sådan avsikt saknas, kan den berörda personen inte betraktas som en beskattningsbar person.
- 18 Samtidigt innebär den omständigheten att klaganden i det nationella målet förvärvat den materiella tillgången i fråga för eget bruk inte hinder för att tillgången därefter används i en ”ekonomisk verksamhet”. Frågan huruvida en enskild, i ett visst fall, har förvärvat en tillgång för sin ekonomiska verksamhet eller för eget bruk är av betydelse när den enskilde ansöker om rätt att dra av ingående mervärdesskatt för denna tillgång (dom av den 19 juli 2012 i mål C-263/11, EU:C:2012:497, punkt [3]9).

- 19 Eftersom klaganden inte genomförde förvärvet av mark i syfte att bedriva jordbruksverksamhet, kan det inte anses att hon hade för avsikt att bedriva kommersiell verksamhet. Denna mark, som förvärvats såsom mervärdesskattefri jordbruksmark, användes inte av klaganden på något sätt över huvud taget. Emellertid kvarstår frågan om den avsikt som uppdagades när klaganden på nytt sålde av fastigheter ”från sin egendom” efter den ändring av markanvändningen varigenom marken omvandlades till mark för bebyggelse, och efter det att marken tagits ur jordbruksverksamheten, gör att denna verksamhet kan kvalificeras som ekonomisk (kommersiell) verksamhet, samt om det i detta fall är av relevans att ändringen markanvändningen skedde på initiativ av klaganden, som lät sig företrädas av en uppdragstagare med yrkeskompetens.
- 20 Om en sådan försäljning anses utgöra handel uppkommer frågan vilket som är det avgörande antalet transaktioner för att handlingarna ska anses ha handelskaraktär, eftersom marken – beroende på pris och efterfrågan – kan säljas antingen i sin helhet inom ramen för en enda transaktion, eller också inom ramen för flera, eller rentav tiotals, sådana transaktioner, beroende på det antal fastigheter som marken delas upp i.
- 21 Frågan huruvida försäljning av fast egendom kan kvalificeras som ekonomisk verksamhet har varit föremål för ett flertal avgöranden i nationella domstolar. I domen av den 31 januari 2013 uttryckte Högsta förvaltningsdomstolen (Naczelny sąd administracyjny) åsikten att även sådana delar av en förmögenhet vilka ursprungligen förvärvats för och används för privata ändamål kan vara föremål för yrkesmässig omsättning. Det är av betydelse huruvida den beskattningsbara personen vid tidpunkten för försäljningen av marken bedrev en i allt väsentligt aktiv och planerad verksamhet med fast egendom, med utnyttjande av medel liknande dem som används av näringsidkare (se, analogt, domen från Högsta förvaltningsdomstolen av den 15 januari 2019). Högsta förvaltningsdomstolen gjorde en analog bedömning, och ponerade att den intention som inledningsvis åtföljer ett egendomsförvärv inte utesluter att samma egendom kan komma att behandlas annorlunda vid ett senare tillfälle. Likaså saknar det betydelse om ägaren vid tidpunkten för förvärvet av den fasta egendomen hade för avsikt att den skulle användas för försäljning i vinstsyfte, utan det som är av betydelse är om den beskattningsbara personen sedan satte igång att bedriva en stadigvarande och organiserad verksamhet som var inriktad på att erhålla vinst genom försäljning av fast egendom.
- 22 Det ska även påpekas att det av EU-domstolens praxis angående artikel 9 i direktiv 2006/112 framgår att det för att avgöra huruvida en viss person självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet ska undersökas huruvida personen vid utövandet av denna verksamhet befinner sig i en underordnad ställning (dom av den 13 juni 2019, IO, C-420/18, EU:C:2019:490, punkt 38 och där angiven rättspraxis). För att bedöma huruvida det föreligger en sådan underordnad ställning ska det kontrolleras huruvida den berörda personen bedriver verksamheten i eget namn, för egen räkning och på eget ansvar samt själv står den ekonomiska risken för verksamheten. Domstolen har, för att bedöma huruvida en

verksamhet bedrivs självständigt, beaktat att det helt har saknats ett hierarkiskt förhållande och att den berörda personen har bedrivit sin verksamhet för egen räkning och på eget ansvar, att personen fritt har organiserat formerna för sitt arbete och själv uppbär de arvoden som har utgjort vederbörandes inkomst. Enligt domstolen avser den ekonomiska risken alltid den direkta ekonomiska risken för den person vars ekonomiska verksamhets självständighet ska bedömas (dom av den 21 december 2023, C-288/22, Administration de l'Enregistrement, des Domaines [et] de la TVA, EU:C:2023:1024). I det förevarande fallet minimerades klagandens ekonomiska risk genom uppdragsavtalet, och det är uppdragstagaren som bär hela risken för att det inte går att få ut en högre köpeskilling än det i avtalet angivna minimipriset.

- 23 För det fall den första frågan ska besvaras jakande, uppkommer följande fråga: Vilket rättssubjekt ska anses bedriva denna verksamhet i en situation där försäljningen avser egendom som är föremål för samägande?
- 24 Fram tills nu tillämpade de nationella skattekontoren en praxis som innebar ett separat erkännande av var och en av makarna som beskattningsbar person, varigenom var och en av dem tillskrevs halva försäljningsvärdet. Denna praxis accepterades av de nationella domstolarna. I det förevarande fallet kom domstolen dock fram till att denna praxis stred mot de ovan angivna bestämmelserna i den polska lagen om familj och förmyndarskap. Av dessa bestämmelser framgår nämligen att det obestriddligen förhåller sig så, att det under den tid som äktenskapet består endast är möjligt att upphäva makarnas förmögenhetsgemenskap genom att makarna ingår ett avtal om detta. Då denna gemenskap inte får upphävas tvångsvis av domstol kan den än mindre rubbas av skattemyndigheten. Således ska det anses att makarna, med avseende på det som ingår i den gemensamma egendomen, alltid agerar gemensamt på marknaden.
- 25 Då artikel 9.1 i direktiv 2006/112 anger att den som är beskattningsbar är ”en person” uppstår osäkerhet om huruvida det med avseende på fysiska personer alltid ska ske en separat beskattning av var och en av de personer som deltar i en transaktion, eller om det går att mot bakgrund av nationella regler, beträffande makars förmögenhetsförhållanden, även går att förstå beteckningen ”en person” som ”en grupp av samverkande fysiska personer”.
- 26 Följande framgår av EU-domstolen praxis: ”Artikel 9.1 och artikel 193 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en fysisk person som ingått ett avtal med en annan fysisk person om gemensam verksamhet i form av ett enkelt bolag som inte är en juridisk person och som kännetecknas av att den förstnämnda personen är behörig att agera på samtliga delägares vägnar, men agerar ensam och i eget namn i förhållande till tredje man i samband med fullgörandet av de handlingar som sammantaget utgör det enkla bolagets ekonomiska verksamhet, ska anses som ’beskattningsbar person’, i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112, och som skyldig att själv betala mervärdesskatten i enlighet med artikel 193 i detta direktiv, i den mån som personen har agerat för egen eller någon annans räkning, i egenskap av kommissionär, i den mening som avses i artikel 14.2 c och artikel 28



i nämnda direktiv” (dom av den 16 september 2020, C-312/19, Valstybinė mokesčių inspekcija EU:C:2020:711). E contrario torde man kunna anse att om två personer driver verksamhet gemensamt och agerar gemensamt i förhållande till avtalskontrahenter har båda ansvar för inbetalningen av mervärdesskatt. Eftersom de andelar som dessa personer äger i föremålet för försäljningen inte går att skilja från varandra, ska även deras deltagande i fullgörandet av skyldigheten att betala mervärdesskatt vara gemensamt.

- 27 Ovan angivna tvivel föranleder domstolen att hänskjuta de i inledningen återgivna tolkningsfrågorna till EU-domstolen.

ARBETS-DOKUMENT