

Downloaded via the EU tax law app / web

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

25. februar 2021 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 2, stk. 1, litra a) – artikel 9, stk. 1 – artikel 13, stk. 1 – artikel 14, stk. 1, og artikel 14, stk. 2, litra a) – begrebet »levering af varer« – konvertering ved lov af en langvarig brugsret over en fast ejendom til en fuld ejendomsret – kommune, der opkræver vederlag for konverteringen – begrebet »erstatningsydelse« – begrebet »en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab« – undtagelse – offentligretlige organer, som udøver eller foretager virksomhed eller transaktioner i deres egenskab af offentlig myndighed«

I sag C-604/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Wrocław, Polen) ved afgørelse af 19. juni 2019, indgået til Domstolen den 9. august 2019, i sagen

Gmina Wrocław

mod

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, J.-C. Bonichot, og dommerne L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan og N. Jääskinen (refererende dommer),

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Gmina Wrocław ved radcowie prawni E. Mroczko og T. Straszkiwicz,
- den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,
- Europa-Kommissionen ved J. Jokubauskaitė og M. Siekierzyńska, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 3. september 2020, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, stk. 1, litra a), artikel 9, stk. 1, artikel 13, stk. 1, artikel 14, stk. 1, og artikel 14, stk. 2, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Gmina Wrocław (Wrocław kommune, Polen) og Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktøren for det nationale skatte- og afgiftsinformationskontor, Polen) (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) vedrørende den afgiftsansættelse, som kommunen blev meddelt med hensyn til pålæggelse af merværdiafgift (moms) på de vederlag, der blev betalt til kommunen som følge af konverteringen af den langvarige brugsret over faste ejendomme til en fuld ejendomsret.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Det fremgår af momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), at levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, er momspligtig.

4 Direktivets artikel 9, stk. 1, bestemmer:

»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.«

5 Direktivets artikel 13, stk. 1, er affattet således:

»Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrenceforvriddning af en vis betydning.

[...]«

6 Momsdirektivets artikel 14, stk. 1, fastsætter:

»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:

a) overdragelse af ejendomsretten til en vare mod betaling af en erstatningsydelse i henhold til pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge loven

[...]«

Polisk ret

Den civile lovbog

7 Artikel 232, stk. 1, i Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (lov af 23.4.1964 om den civile lovbog) (Dz. U. af 1964, nr. 16, pos. 93) fastsætter følgende i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »den civile lovbog«):

»De grunde, der ejes af staten, og som er beliggende inden for byernes administrative grænser, de statsejede grunde, der er beliggende uden for disse grænser, men som indgår i udviklingsplanen for byens område og er knyttet til gennemførelsen af de økonomiske formål hermed, samt de grunde, der ejes af lokale myndigheder eller sammenslutninger heraf, kan gøres til genstand for en overdragelse af langvarig brugsret til fysiske og juridiske personer.«

8 Den civile lovbogs artikel 233 har følgende ordlyd:

»Indehaveren af den langvarige brugsret kan inden for de rammer, der er fastsat ved lov, ved de almindelige regler for omgangen med andre og ved en aftale om langvarig brugsret over en statsejet grund eller over en grund, som ejes af en lokal myndighed eller en sammenslutning af lokale myndigheder, benytte grunden under udelukkelse af enhver anden person. Indehaveren af den langvarige brugsret kan råde over sin ret inden for de samme rammer.«

9 Den nævnte lovbogs artikel 234 bestemmer:

»Bestemmelserne vedrørende overdragelse af ejendomsretten til fast ejendom finder anvendelse mutatis mutandis på overdragelse af en langvarig brugsret over en grund, der tilhører staten, en lokal myndighed eller en sammenslutning af lokale myndigheder.«

10 Lovbogens artikel 236, stk. 1, er affattet således:

»Langvarig brugsret over en grund, der tilhører staten, en lokal myndighed eller en sammenslutning af lokale myndigheder, gives for en periode på 99 år. I særlige tilfælde, når det økonomiske formål med den langvarige brugsret ikke kræver, at grunden overdrages for en periode på 99 år, kan perioden være kortere, idet den dog skal være på mindst 40 år.«

11 Den civile lovbogs artikel 238 fastsætter:

»Indehaveren af den langvarige brugsret betaler et årlig vederlag, så længe vedkommendes ret består.«

Lov om forvaltning af fast ejendom

12 Artikel 12a, stk. 1, i ustawa o gospodarce nieruchomościami (lov om forvaltning af fast ejendom) af 21. august 1997 (Dz. U. af 2018, pos. 2204) fastsætter følgende i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »lov om forvaltning af fast ejendom«):

»De beløb, der skyldes for forvaltningen af fast ejendom, og som er omfattet af privatretten og opkræves af staten, repræsenteret ved borgmesteren under udøvelse af dennes offentlige forvaltningsopgaver eller ved ministeren med ansvar for byggeri, planlægning, byudvikling og boliger, kan helt eller delvist eftergives, eller betalingen heraf kan udskydes eller opkræves i rater.«

13 Artikel 27 i lov om forvaltning af fast ejendom er sålydende:

»Salg af fast ejendom og overdragelse af en langvarig brugsret over en grund skal ske ved en aftale indgået i form af et notarialdokument. Overdragelse af en langvarig brugsret over en grund og overførsel af denne ret ved aftale skal tinglyses i tingbogen.«

14 Nævnte lovs artikel 32, stk. 1 og 2, fastsætter:

»1. En grund, der er omfattet af en langvarig brugsret, må kun sælges til indehaveren af den langvarige brugsret [...]

2. En tidligere konstitueret langvarig brugsret bortfalder helt på datoen for indgåelse af aftalen om salg af grunden. [...]«

15 Lovens artikel 69 bestemmer:

»Prisen på den grund, der sælges til indehaveren af den langvarige brugsret, omfatter et beløb, som svarer til værdien af den langvarige brugsret over dette gode på salgsdatoen.«

16 Lovens artikel 71, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Der skal betales et første vederlag og et årligt vederlag for overdragelsen af en langvarig brugsret over en grund.«

17 Det fremgår af artikel 72, stk. 1, i lov om forvaltning af fast ejendom, at de vederlag, der skyldes for den langvarige brugsret, beregnes som en procentdel af prisen på grunden, der for sin del fastsættes i forhold til grundens værdi i henhold til lovens artikel 67, stk. 1. Nævnte lovs artikel 72, stk. 3, nr. 4), fastsætter, at satsen på det årlige vederlag, der skyldes for den langvarige brugsret, er på 1% af prisen på grunden i tilfælde af en fast ejendom, som er blevet overdraget med henblik på beboelse.

Momsloven

18 Artikel 5, stk. 1, nr. 1), i ustawa o podatku od towarów i usług (lov om afgift på varer og tjenesteydelser) af 11. marts 2004 (Dz. U. af 2004, nr. 54, pos. 535, herefter »momsloven«) fastsætter:

»Afgift på varer og tjenesteydelser [...] pålægges: levering af varer og tjenesteydelser, som foretages mod vederlag på det nationale område.«

19 Momslovens artikel 7, stk. 1, er sålydende:

»Ved levering af varer som omhandlet i artikel 5, stk. 1, nr. 1), forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et gode, herunder:

1) overdragelse af ejendomsretten til et gode mod betaling af en erstatningsydelse i henhold til pålæg fra det offentlige eller fra en enhed, der handler på det offentliges vegne, eller overdragelse heraf ifølge loven

[...]

6) overdragelse af en langvarig brugsret over grunde.«

Konverteringsloven

20 Artikel 1, stk. 1, i ustawa o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów (lov om konvertering af den langvarige brugsret over grunde, der er bebyggede med henblik på beboelsesformål, til en ejendomsret over disse grunde) af 20. juli 2018 (Dz.U. af 2018, pos. 1716, herefter »konverteringsloven«) fastsætter:

»Den 1. januar 2019 konverteres den langvarige brugsret over de grunde, der er bebyggede med henblik på beboelsesformål, til en ejendomsret over disse grunde.«

21 Konverteringslovens artikel 4, stk. 1, nr. 3), har følgende ordlyd:

»Grundlaget for tinglysningen af ejendomsretten i tingbogen udgøres af den attest om konvertering (herefter »attesten«), der hidrører [...] fra den kompetente borgmester, fra distriktsrådet eller, når grundene tilhører en lokal myndighed, fra et regionsudvalg.«

22 I artiklens stk. 2, nr. 1), bliver det præciseret, at de organer, der er omhandlet i nævnte artikels stk. 1, af egen drift skal udfærdige attesten inden for en frist på 12 måneder fra konverteringsdatoen. Det fremgår af nævnte artikels stk. 4, at attesten bekræfter konverteringen, og at den skal indeholde en angivelse af forpligtelsen til at betale et årligt konverteringsvederlag, størrelsen på dette vederlag og det tidspunkt, hvor vederlaget skal betales.

23 Lovens artikel 5, stk. 1, er affattet således:

»Retten indfører af egen drift ejendomsretten til grundene og retten til betaling i tingbogen.«

24 Lovens artikel 6, stk. 1, bestemmer, at den nye ejer kan anfægte de oplysninger, der fremgår af attesten som omhandlet i lovens artikel 4. Når en anmodning indgives i henhold til denne procedure, fastsættes størrelsen på og betalingsfristen for konverteringsvederlaget i en administrativ afgørelse.

25 Konverteringslovens artikel 7, stk. 1, bestemmer:

»1. Den nye ejer af grunden skal for konverteringen betale et vederlag til den hidtidige ejer af grunden.

2. Vederlagets størrelse er lig med det årlige vederlag, der skal betales for den langvarige brugsret på konverteringsdatoen.

[...]

6. Vederlaget skal betales for en periode på 20 år fra og med konverteringsdatoen.

7. Ejeren af grunden kan på ethvert tidspunkt under den periode, hvor den pågældende skal betale vederlaget, skriftligt underrette det kompetente organ om sin hensigt om at betale restbeløbet på én gang (engangsvederlag). Størrelsen på engangsvederlaget svarer til vederlaget i det år, hvor hensigten om at betale et engangsvederlag fremsættes, ganget med det antal år, der resterer frem til udløbet af perioden [på 20 år].«

26 Lovens artikel 12, stk. 2, har følgende ordlyd:

»Bestemmelserne i artikel 12a i lov om forvaltning af fast ejendom finder anvendelse mutatis mutandis på vederlag og engangsvederlag.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

27 Wroc?aw kommune er en lokal myndighed, der er registreret som afgiftspligtig person, og som var ejer af faste ejendomme, der var omfattet af den langvarige brugsret som omhandlet i polsk ret.

28 I medfør af bestemmelserne i den civile lovbog består langvarig brugsret i, at brugen af en grund, hvis ejer er staten, en lokal myndighed eller en sammenslutning af lokale myndigheder, overdrages til en bruger, indehaveren af den langvarige brugsret, som under udelukkelse af alle andre personer kan benytte grunden og råde over sin ret. Indehaverne af den langvarige brugsret kan være fysiske eller juridiske personer. Inden for rammerne af en langvarig brugsret overdrages grundene i princippet til indehaveren af brugsretten for en periode på 99 år, der i særlige tilfælde kan nedsættes, men som dog ikke kan være på mindre end 40 år. Indehaveren af den langvarige brugsret betaler under hele varigheden af den langvarige brugsret et årligt vederlag til grundejeren som modydelse for denne brugsret.

29 I overensstemmelse med artikel 72, stk. 1, i lov om forvaltning af fast ejendom beregnes de vederlag, der skyldes for den langvarige brugsret, som en procentdel af prisen på den pågældende grund, der i henhold til lovens artikel 67, stk. 1, fastsættes i forhold til grundens værdi. Lovens artikel 72, stk. 3, nr. 4), bestemmer, at satsen på det årlige vederlag, der skyldes for den langvarige brugsret, er på 1% af prisen på den pågældende grund i tilfælde af en fast ejendom, der overdrages med henblik på beboelse.

30 Det fremgår af artikel 5, stk. 1, nr. 1), og artikel 7, stk. 1, nr. 6), i lov om forvaltning af fast ejendom, at overdragelse af en langvarig brugsret over en grund udgør levering af varer, og de årlige vederlag, som indehaveren af denne brugsret betalte, skulle derfor pålægges moms.

31 I medfør af konverteringsloven blev den langvarige brugsret over de grunde, der var bebyggede med henblik på beboelsesformål, konverteret til en fuld ejendomsret over disse grunde den 1. januar 2019.

32 I overensstemmelse med konverteringslovens artikel 7 skal indehaverne af den langvarige brugsret, der nu er ejere, betale et konverteringsvederlag til den offentlige myndighed, som var ejer af den pågældende grund. Dette vederlag forfalder den 31. marts i hvert kalenderår i en periode på 20 år fra og med datoen for konverteringen af den langvarige brugsret over den pågældende faste ejendom til en fuld ejendomsret. I nævnte artikel bliver det præciseret, at vederlagets størrelse er lig med det årlige vederlag, der skal betales for den langvarige brugsret på datoen for denne konvertering. Desuden kan den nye ejer på ethvert tidspunkt under den periode, hvor vedkommende skal betale konverteringsvederlaget, skriftligt underrette det kompetente organ om sin hensigt om at betale restbeløbet på én gang.

33 Endvidere fremgår det af konverteringslovens artikel 6, stk. 1, at den nye ejer af grunden ved indgivelse af en anmodning til det kompetente organ kan anfægte størrelsen på konverteringsvederlaget og varigheden af den periode, hvor vederlaget skal betales. Når en anmodning indgives i henhold til denne procedure, fastsættes størrelsen på og betalingsfristen for konverteringsvederlaget i en administrativ afgørelse.

34 Den 5. januar 2019 anmodede Wroc?aw kommune skatte- og afgiftsmyndigheden om at afgive en forhåndsbesked vedrørende anvendelsen af moms på de vederlag, som skyldtes til kommunen i medfør af konverteringsloven.

35 Den nævnte kommune har gjort gældende, at de vederlag, som de nye ejere af grundene betaler i henhold til den nævnte lov, ikke er momspligtige.

36 Skatte- og afgiftsmyndigheden har derimod i sin forhåndsbesked af 15. januar 2019 lagt til grund, at de vederlag, der skyldes til Wroc?aw kommune i henhold til konverteringsloven, er momspligtige, idet der er tale om et restbeløb, som skyldes for konstitueringen af den langvarige brugsret over de pågældende grunde, og idet denne kommune, når den opkræver disse vederlag, handler i sin egenskab af momspligtig person og ikke i sin egenskab af offentlig myndighed.

37 Wroc?aw kommune har anlagt søgsmål til prøvelse af den nævnte forhåndsbesked ved Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Wroc?aw, Polen).

38 Den forelæggende ret ønsker for det første oplyst, hvorvidt den konvertering af den langvarige brugsret over en fast ejendom til en fuld ejendomsret, der fandt sted i medfør af konverteringsloven, uden at parterne havde givet udtryk for et ønske om at foretage denne konvertering, rettelig bør anses for en transaktion som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), dvs. en overdragelse af ejendomsretten til en vare mod betaling af en erstatningsydelse ifølge loven. Den nævnte ret ønsker særligt oplyst, om konverteringsvederlaget, henset til dets karakteristika, kan anses for »en erstatningsydelse« i denne bestemmelses forstand. Den forelæggende ret er af den opfattelse, at dette er tilfældet i den sag, der er indbragt for den, og at konverteringen af den langvarige brugsret over en fast ejendom til en fuld ejendomsret derfor udgør en levering af varer som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a).

39 Den nævnte ret har for det andet anført, at såfremt det imidlertid ikke er muligt at lægge til grund, at der er tale om en levering af varer i den nævnte bestemmelses forstand, skal det derefter afgøres, om den i hovedsagen omhandlede retlige handling kan anses for en levering af varer som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 1.

40 For det tredje ønsker den forelæggende ret oplyst, om Wroc?aw kommune i den foreliggende sag handler i sin egenskab af momspligtig person, således som skatte- og afgiftsmyndigheden har anført, og om den fritagelse for momspligt, der er fastsat i momsdirektivets artikel 13, stk. 1, første afsnit, i givet fald finder anvendelse på denne kommune. Den nævnte ret er af den opfattelse, at det under de foreliggende omstændigheder forholder sig således, at kommunen udøver virksomhed i sin egenskab af offentligretligt organ, og at den i overensstemmelse med konverteringslovens bestemmelser i det væsentlige kun varetager opgaver af administrativ art. Den forelæggende ret har anført, at selve konverteringen af den langvarige brugsret over en fast ejendom til en fuld ejendomsret derimod alene foretages i henhold til lov, uden mulighed for at forhandle om gennemførelsesvilkårene for denne konvertering eller om betingelserne for betalingen af de vederlag, der skyldes herfor, og at Wroc?aw kommune ikke kan tage noget skridt, som kan have en indvirkning på konverteringens personelle, materielle eller økonomiske anvendelsesområde.

41 På denne baggrund har Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Wroc?aw) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Udgør en konvertering ved lov af [en langvarig brugsret] til en ejendomsret til fast ejendom

[...] en levering af varer i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i [momsdirektivets] artikel 14, stk. 2, litra a), sammenholdt med [direktivets] artikel 2, stk. 1, litra a) [...]?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende, udgør en konvertering ved lov af [en langvarig brugsret] til en ejendomsret til fast ejendom en momspligtig levering af varer i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i [momsdirektivets] artikel 14, stk. 1, sammenholdt med [direktivets] artikel 2, stk. 1, litra a) [...]?

3) Handler en kommune, der modtager vederlag for en konvertering ved lov af [en langvarig brugsret] til en ejendomsret til fast ejendom, [...] som en afgiftspligtig person i den forstand, [hvori] udtrykket er anvendt i [momsdirektivets] artikel 9, stk. 1, [...] sammenholdt med dette direktivs artikel 2, stk. 1, litra a), eller som et offentligretligt organ, jf. [momsdirektivets] artikel 13 [...]? «

Om den fremskyndede procedure

42 Den forelæggende ret har i sin anmodning om præjudiciel afgørelse anmodet om, at den fremskyndede procedure, som er fastsat i artikel 105, stk. 1, i Domstolens procesreglement, finder anvendelse i den foreliggende sag. Til støtte for sin anmodning har den nævnte ret gjort gældende, at den manglende retssikkerhed med hensyn til fremgangsmåden for pålæggelse af afgifter på de vederlag, der skyldes for konverteringen af den langvarige brugsret over en fast ejendom til en fuld ejendomsret, udgør et indgreb i den finanspolitiske sikkerhed og kan være til skade for de mange berørte polske statsborgere.

43 Det følger af procesreglementets artikel 105, stk. 1, at Domstolens præsident efter anmodning fra den forelæggende ret eller i undtagelsestilfælde af egen drift, efter at have hørt den refererende dommer og generaladvokaten, kan beslutte at undergive en sag en fremskyndet procedure, der fraviger bestemmelserne i det nævnte procesreglement, når sagens karakter kræver, at den behandles hurtigt.

44 I det foreliggende tilfælde besluttede Domstolens præsident den 10. oktober 2019, efter at have hørt den refererende dommer og generaladvokaten, at afslå den i nærværende doms præmis 42 omhandlede anmodning fra den forelæggende ret.

45 Beslutningen blev begrundet i den omstændighed, at de af den forelæggende ret anførte grunde ikke kunne godtgøre, at de betingelser, der er fastsat i procesreglementets artikel 105, stk. 1, var opfyldt i forbindelse med nærværende sag (jf. analogt dom af 16.7.2020, Addis, C-517/17, EU:C:2020:579, præmis 42).

46 Det følger således af fast retspraksis, at hverken rene økonomiske interesser, uanset hvor vigtige og legitime de er (kendelse afsagt af Domstolens præsident den 2.9.2015, Leonmobili og Leone, C-353/15, ikke trykt i Sml., EU:C:2015:552, præmis 8), eller risikoen for et økonomisk tab eller hovedsagens økonomisk følsomme karakter (kendelse afsagt af Domstolens præsident den 29.1.2014, E., C-436/13, ikke trykt i Sml., EU:C:2014:95, præmis 27) kan godtgøre, at der foreligger uopsættelighed som omhandlet i procesreglementets artikel 105, stk. 1.

47 Desuden kan det betragtelige antal sager, hvis behandling er udsat i afventning af den afgørelse, som Domstolen skal afsige i forbindelse med nærværende præjudicielle forelæggelse, heller ikke i sig selv udgøre en ekstraordinær omstændighed, der kan begrunde anvendelsen af en fremskyndet procedure (jf. i denne retning kendelse afsagt af Domstolens præsident den 8.3.2012, P, C-6/12, ikke trykt i Sml., EU:C:2012:135, præmis 8, den 31.3.2014, Ind?li? ir investicij? draudimas og Nemani?nas, C-671/13, ikke trykt i Sml., EU:C:2014:225, præmis 10, og den 28.11.2017, Di Girolamo, C-472/17, ikke trykt i Sml. EU:C:2017:932, præmis 15).

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første og det andet præjudicielle spørgsmål

48 Med det første og det andet spørgsmål, som skal besvares samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 14 skal fortolkes således, at en i medfør af national lovgivning fastsat og mod betaling af et vederlag foretaget konvertering af den langvarige brugsret over en fast ejendom til en fuld ejendomsret udgør en »levering af varer« som omhandlet i nævnte artikels stk. 2, litra a), eller subsidiært som omhandlet i nævnte artikels stk. 1.

49 Det skal indledningsvis bemærkes, at der ved momsdirektivet er indført et fælles momssystem, der bl.a. hviler på en ensartet definition af afgiftspligtige transaktioner (dom af 13.6.2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

50 I henhold til det nævnte direktivs artikel 2, stk. 1, litra a), er levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, således momspligtig.

51 Momsdirektivets artikel 14, stk. 1, definerer begrebet »levering af varer« som værende overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

52 I henhold til fast retspraksis henviser begrebet »levering af varer« som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 1, i denne henseende ikke til overdragelsen af ejendomsret i de efter gældende national ret fastsatte former, men begrebet omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet (dom af 15.5.2019, Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

53 I øvrigt fastsætter det nævnte direktivs artikel 14, stk. 2, litra a), at ud over den i artiklens stk. 1 omhandlede transaktion anses overdragelse af ejendomsretten til en vare mod betaling af en erstatningsydelse i henhold til pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge loven for at være en »levering af varer«.

54 Selv om momsdirektivets artikel 14, stk. 1, definerer begrebet »levering af varer« generelt, kan det derfor af en ordlydsfortolkning af denne artikels stk. 2, og navnlig af udtrykket »[u]d over den i stk. 1 omhandlede transaktion«, udledes, at nævnte stk. 2 tager sigte på andre transaktioner, der anses for »levering af varer« og samtidig har karakteristika, som adskiller sig fra dem, der er omhandlet i direktivets artikel 14, stk. 1. Navnlig rummer definitionen af de i nævnte direktivs artikel 14, stk. 2, litra a), omhandlede transaktioner ingen henvisning til den »ret[...] til som ejer at råde over et materielt gode«, der er tale om i direktivets artikel 14, stk. 1 (jf. i denne retning dom af 13.6.2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, præmis 35). Momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), henviser derimod udtrykkeligt til overdragelsen af ejendomsretten til dette gode (jf. i denne retning dom af 13.6.2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, præmis 40).

55 Det følger således af ordlyden og opbygningen af momsdirektivets artikel 14, at denne artikels stk. 2 i forhold til den generelle definition i artiklens stk. 1 udgør en *lex specialis*, hvis anvendelsesbetingelser har en selvstændig karakter i forhold til anvendelsesbetingelserne for det nævnte stk. 1 (jf. i denne retning dom af 13.6.2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, præmis 36).

56 Kvalificeringen som »levering af varer« som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), kræver således, at tre kumulative betingelser er opfyldt. For det første skal der foreligge en overdragelse af ejendomsretten. Dernæst skal denne overdragelse ske i henhold til pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge loven. Endelig skal der betales en erstatningsydelse (dom af 13.6.2018, Gmina Wroc?aw, C-665/16, EU:C:2018:431, præmis 37).

57 Hvad i det foreliggende tilfælde angår de to første betingelser, der er anført i den foregående præmis, fremgår det af de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, at det er ubestridt, at den konvertering af den langvarige brugsret over en fast ejendom til en fuld ejendomsret, der har ført til en overdragelse af Wroc?aw kommunes ejendomsret til de tidligere indehavere af den langvarige brugsret, skal anses for en overdragelse af ejendomsretten som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a). Desuden er det ubestridt, at denne konvertering er sket ifølge loven.

58 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt konverteringen af den langvarige brugsret over en fast ejendom til en fuld ejendomsret er blevet foretaget »mod betaling af en erstatningsydelse« som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), skal det for det første fastslås, at eftersom der ikke er foretaget nogen henvisning til medlemsstaternes nationale ret, skal udtrykket »betaling af en erstatningsydelse« i denne bestemmelses forstand undergives en selvstændig og ensartet fortolkning, der er særlig for EU-retten, og som bl.a. tager hensyn til den nævnte bestemmelses karakter af *lex specialis*, således som det fremgår af nærværende doms præmis 55. Indholdet af dette udtryk kan således ikke afhænge af den betydning og det omfang, som udtrykket har i medlemsstaternes nationale lovgivning.

59 I denne henseende fremgår det af Domstolens praksis, at det, for at der kan være tale om »betaling af en erstatningsydelse« som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), er irrelevant, henset til denne bestemmelses karakter af *lex specialis*, at en sådan betaling opfylder samtlige de grundlæggende elementer, der indgår i begrebet levering af varer foretaget »mod vederlag« i dette direktivs artikel 2, stk. 1, litra a) (jf. i denne retning dom af 13.6.2018, Gmina Wroc?aw, C-665/16, EU:C:2018:431, præmis 44).

60 For det andet skal det bemærkes, at ordlyden af momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), henviser til »betaling« af en erstatningsydelse uden herved at fastsætte betingelser vedrørende denne erstatningsydelses art eller størrelse.

61 For det tredje fremgår det af Domstolens praksis, at det med henblik på afgørelsen af, om betingelsen vedrørende betaling af en erstatningsydelse er opfyldt, alene skal godtgøres, at den i hovedsagen omhandlede erstatningsydelse er direkte knyttet til overdragelsen af ejendomsretten, og at denne erstatningsydelse faktisk er blevet udbetalt, hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve (jf. i denne retning dom af 13.6.2018, Gmina Wroc?aw, C-665/16, EU:C:2018:431, præmis 45).

62 I det foreliggende tilfælde fremgår det af sagsakterne for Domstolen, at forpligtelsen til at betale konverteringsvederlaget følger af lovens ordlyd på den dato, hvor konverteringen af den langvarige brugsret over en fast ejendom til en fuld ejendomsret foretages, og at dette vederlags størrelse er lig med det årlige vederlag, der skyldes for den langvarige brugsret på datoen for denne konvertering, idet det bemærkes, at vederlaget skal betales i en periode på 20 år. Ifølge de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, bliver de årlige vederlag, der skal betales i henhold til den langvarige brugsret, derefter beregnet som en procentdel af prisen på grunden. De i hovedsagen omhandlede konverteringsvederlag er derfor direkte knyttet til overførslen af ejendomsretten, og den forelæggende ret skal efterprøve, om de faktisk er blevet udbetalt.

63 Henset til ovenstående betragtninger skal det første og det andet præjudicielle spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), skal fortolkes således, at den konvertering af den langvarige brugsret over en fast ejendom til en fuld ejendomsret, der er fastsat i national lovgivning og foretages mod betaling af et vederlag, udgør en »levering af varer« i denne bestemmelses forstand.

Det tredje præjudicielle spørgsmål

64 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivet skal fortolkes således, at en kommune handler i sin egenskab af afgiftspligtig person som omhandlet i dette direktivs artikel 9, stk. 1, eller i sin egenskab af offentlig myndighed som omhandlet i direktivets artikel 13, stk. 1, når en langvarig brugsret over en fast ejendom mod betaling af et vederlag konverteres til en fuld ejendomsret i henhold til en national lovgivning.

65 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål skal det indledningsvis afgøres, om den mod betaling af et vederlag foretagne konvertering af den langvarige brugsret over en fast ejendom til en fuld ejendomsret udgør økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1.

66 Anvendelse af momsdirektivets artikel 13, stk. 1, forudsætter nemlig, at det forinden er blevet konstateret, at den omhandlede virksomhed er af økonomisk karakter. Såfremt det godtgøres, at der foreligger en økonomisk virksomhed som omhandlet i dette direktivs artikel 9, stk. 1, andet afsnit, skal det dernæst undersøges, om den i direktivets artikel 13, stk. 1, første afsnit, fastsatte undtagelse for offentligretlige organer finder anvendelse (jf. analogt dom af 29.9.2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, præmis 30, af 29.10.2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, præmis 31, og af 13.6.2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, præmis 47).

Spørgsmålet om, hvorvidt virksomheden er af økonomisk karakter

67 Begrebet »økonomisk virksomhed« er i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, defineret således, at det omfatter alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder og navnlig de transaktioner, som vedrører »udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter«.

68 Hvad angår begrebet »udnyttelse« som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, fremgår det af Domstolens praksis, at dette begreb i overensstemmelse med de krav, der følger af princippet om det fælles momssystemets neutralitet, omfatter samtlige transaktioner, uanset disses retlige form, hvorved der tilsigtes opnået varige indtægter af det pågældende gode (dom af 6.10.2009, SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis, og af 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

69 Foruden at vise rækkevidden af anvendelsesområdet for begrebet »økonomisk virksomhed« præciserer en analyse af ordlyden af momsdirektivets artikel 9, stk. 1, ligeledes begrebets objektive karakter i den forstand, at virksomheden betragtes i sig selv, uafhængigt af sit formål eller sine resultater (jf. i denne retning dom af 13.6.2019, IO (Moms – virksomhed som bestyrelsesmedlem), C-420/18, EU:C:2019:490, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

70 I det foreliggende tilfælde skal der bl.a. tages hensyn til den omstændighed, at de tidligere indehavere af den langvarige brugsret som modydelse for konverteringen af denne brugsret over en fast ejendom til en fuld ejendomsret betaler Wrocław kommune et vederlag, der principielt skal

betales på datoen for denne konvertering i en periode på 20 år. I den situation, hvor dette vederlag betales som et engangsvederlag, svarer sidstnævnte desuden til det vederlag, der skyldes for det år, hvor hensigten om at betale et engangsvederlag fremsættes, ganget med det antal år, der resterer frem til udløbet af perioden på 20 år, beregnet fra datoen for den nævnte konvertering.

71 Det kan af sådanne forhold, som den forelæggende ret skal efterprøve, udledes, at konverteringen af den langvarige brugsret over en fast ejendom til en fuld ejendomsret gør det muligt for Wroc?aw kommune at opnå indtægter af en vis varig karakter, og at denne transaktion følgelig udgør økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1.

72 Den omstændighed, at en sådan konvertering foretages ifølge loven, og at størrelsen på konverteringsvederlaget er blevet fastsat i henhold til denne lov, har i denne henseende ingen betydning, eftersom det er nødvendigt at overholde den effektive virkning af momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a).

73 Endvidere kan den omstændighed, at Wroc?aw kommune ikke har taget noget aktivt skridt med henblik på konverteringen af den langvarige brugsret over en fast ejendom til en fuld ejendomsret – hvilken transaktion finder sted i henhold til loven – ikke i sig selv føre til den konklusion, at denne konvertering ikke sker som led i en udnyttelse af materielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit.

74 Det kan nemlig ikke af Domstolens praksis udledes, at den omstændighed, at der tages aktive skridt mod en økonomisk udnyttelse af grunde, udgør en nødvendig betingelse for, at en virksomhed vedrørende forvaltning af en fast ejendom kan anses for at blive udøvet med henblik på at opnå indtægter af en vis varig karakter og således kan kvalificeres som »økonomisk« (jf. i denne retning dom af 13.6.2019, IO (Moms – virksomhed som bestyrelsesmedlem), C-420/18, EU:C:2019:490, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

75 Det skal yderligere bemærkes, at en sådan betingelse heller ikke ville være forenelig med den nødvendige overholdelse af den effektive virkning af momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), der pr. definition henviser til en overdragelse af ejendomsretten til en vare, som finder sted i henhold til pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge loven.

Spørgsmålet om, hvorvidt der udøves virksomhed i sin egenskab af offentlig myndighed

76 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt Wroc?aw kommune i en situation som den i hovedsagen omhandlede skal anses for en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, eller som en offentlig myndighed som omhandlet i direktivets artikel 13, stk. 1, første afsnit, skal det indledningsvis bemærkes, at som undtagelse fra denne generelle afgiftspligtregel, der er fastsat i det nævnte direktivs artikel 9, stk. 1, er kommuner i henhold til direktivets artikel 13, stk. 1, ikke omfattet af statussen som afgiftspligtig person for så vidt angår den virksomhed eller de økonomiske transaktioner, som de foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, medmindre deres fritagelse for afgiftspligten fører til konkurrenceforvridning af en vis betydning (dom af 29.9.2015, Gmina Wroc?aw, C-276/14, EU:C:2015:635, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

77 Som undtagelse til den almindelige regel om momspligt for enhver økonomisk virksomhed skal denne bestemmelse fortolkes strengt (kendelse af 20.3.2014, Gmina Wroc?aw, C-72/13, ikke trykt i Sml., EU:C:2014:197, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

78 Ifølge fast retspraksis følger det af selve ordlyden af den nævnte bestemmelse, at to betingelser kumulativt skal være opfyldt, for at reglen om afgiftsfritagelse kan finde anvendelse,

nemlig at den pågældende virksomhed for det første udøves af et offentligretligt organ, og at dette organ for det andet handler i sin egenskab af offentlig myndighed. Hvad angår den sidstnævnte betingelse er det fremgangsmåden for udøvelsen af den pågældende virksomhed, som gør det muligt at fastlægge rækkevidden af de offentligretlige organers afgiftsfritagelse. Ved virksomhed, der udøves i egenskab af offentlig myndighed som omhandlet i momsdirektivets artikel 13, stk. 1, første afsnit, forstås således den virksomhed, der varetages af offentligretlige organer på grundlag af deres særlige retlige status, bortset fra virksomhed, som de udøver på samme retlige vilkår som private erhvervsdrivende (kendelse af 20.3.2014, Gmina Wroc?aw, C-72/13, ikke trykt i Sml., EU:C:2014:197, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

79 Domstolen har ligeledes præciseret, at den pågældende virksomheds genstand eller formål ikke er relevant i denne forbindelse, og at den omstændighed, at udøvelsen af virksomheden indebærer udøvelse af myndighedsbeføjelser, kan være grundlag for at fastslå, at der gælder offentligretlige regler for virksomheden (dom af 29.10.2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, præmis 70 og den deri nævnte retspraksis).

80 Hvad særligt angår den første af de to i momsdirektivets artikel 13, stk. 1, fastsatte betingelser for, at reglen om afgiftsfritagelse finder anvendelse, kan der ikke herske tvivl om, at Wroc?aw kommune er et offentligretligt organ.

81 Den anden betingelse i den nævnte bestemmelse, nemlig at momsfrigørelsen kun finder anvendelse på den virksomhed, som et offentligretligt organ udøver i sin egenskab af offentlig myndighed, skal imidlertid også være opfyldt.

82 Under forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse heraf synes flere forhold i det foreliggende tilfælde at vise, at Wroc?aw kommune ikke udøver offentligretlige beføjelser i forbindelse med konverteringen af den langvarige brugsret over en fast ejendom til en fuld ejendomsret.

83 Det fremgår desuden, at Wroc?aw kommune, når den gennemfører de af den nationale lovgiver besluttede foranstaltninger, ikke råder over nogen beslutningsbeføjelse for så vidt angår en sådan konverterings personelle anvendelsesområde og fremgangsmåden for anvendelse af konverteringen.

84 Det viser sig, at Wroc?aw kommunes rolle i overensstemmelse med konverteringslovens bestemmelser hovedsageligt består i at kontrollere de faktiske omstændigheder, udstede en attest, der bekræfter konverteringen af den langvarige brugsret over en fast ejendom til en fuld ejendomsret, og underrette den nye ejer om forpligtelsen til at betale et konverteringsvederlag. Således som generaladvokaten har anført i punkt 61 i forslaget til afgørelse, fastsættes det vederlag, der skal betales af de hidtidige indehavere af den langvarige brugsret, ikke af Wroc?aw kommune, i dennes egenskab af offentlig myndighed, inden for rammerne af en administrativ procedure og i henhold til en offentligretlig ordning, som er særlig for kommunen.

85 Det fremgår af det ovenstående, at under forbehold af den efterprøvelse, som det påhviler den forelæggende ret at foretage, kan den virksomhed, som Wroc?aw kommune udøver i forbindelse med konverteringen af den langvarige brugsret over en fast ejendom til en fuld ejendomsret, ikke anses for at omfatte udøvelse af offentligretlige beføjelser, selv om virksomheden er af økonomisk art.

86 Henset til ovenstående betragtninger skal det tredje præjudicielle spørgsmål derfor besvares med, at momsdirektivet skal fortolkes således, at under forbehold af den efterprøvelse, som det påhviler den forelæggende ret at foretage, handler en kommune, der ejer en fast ejendom, som gør det muligt for den at opnå indtægter af en vis varig karakter, i sin egenskab af

afgiftspligtig person som omhandlet i dette direktivs artikel 9, stk. 1, og ikke i sin egenskab af offentlig myndighed som omhandlet i direktivets artikel 13, stk. 1, når denne kommune mod betaling af et vederlag foretager en i national lovgivning fastsat konvertering af den langvarige brugsret over denne ejendom til en fuld ejendomsret.

Sagsomkostninger

87 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 de 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:

- 1) **Artikel 14, stk. 2, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at den konvertering af den langvarige brugsret over en fast ejendom til en fuld ejendomsret, der er fastsat i national lovgivning og foretages mod betaling af et vederlag, udgør en levering af varer i denne bestemmelses forstand.**
- 2) **Direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at under forbehold af den efterprøvelse, som det påhviler den forelæggende ret at foretage, handler en kommune, der ejer en fast ejendom, som gør det muligt for den at opnå indtægter af en vis varig karakter, i sin egenskab af afgiftspligtig person som omhandlet i dette direktivs artikel 9, stk. 1, og ikke i sin egenskab af offentlig myndighed som omhandlet i direktivets artikel 13, stk. 1, når denne kommune mod betaling af et vederlag foretager en i national lovgivning fastsat konvertering af den langvarige brugsret over denne ejendom til en fuld ejendomsret.**

Underskrifter

* Processprog: polsk.