

Foreløbig udgave

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

M. BOBEK

fremsat den 22. februar 2018(1)

Sag C-665/16

Minister Finansów

mod

Gmina Wrocław

(Anmodning om præjudiciel afgørelse fra Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen))

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem – direktiv 2006/112/EF – afgiftspligtige transaktioner – artikel 2, stk. 1, litra a) – levering af varer mod vederlag – artikel 14, stk. 2, litra b) – overdragelse af ejendomsretten til et gode mod betaling af en erstatningsydelse i henhold til pålæg fra det offentlige – ekspropriation af kommunal fast ejendom«

I. Introduktion

1. I romersk mytologi var Janus gud for begyndelser, afslutninger, for døråbninger, passager og porte, men i førklassisk tid åbenbart også for skabelse, krig, vandreserver og solen (2). Udover de (for en EU-jurist ganske velkendte) udfordringer med tillæggelse af kompetencer, som altid var problematisk for romerske guder, hvis myndighed blev ved med at ændre sig gennem århundrederne, er der en ting ved Janus, som folk stadig husker i dag: at han normalt blev afbildet med to ansigter.

2. I modsætning til en gud med ét hoved og to ansigter vedrører nærværende sag ét ansigt, men på to forskellige hoveder. Det er – i en nøddeskal – kilden til den tvist om merværdiafgift (moms), som er opstået i denne sag: I henhold til polsk ret har borgmesteren i Wrocław to særskilte roller. På den ene side er han den udførende myndighed for (den selvstyrende) Gmina Wrocław (Wrocław kommune, Polen). På den anden side handler han i hierarkiske statsadministrative forhold også som repræsentant for statskassen.

3. Den todelte rolle, som visse regionale administrative enheder har afhængigt af den konkrete opgave, hvor de handler enten som selvstyrende administrativ enhed eller som en del af statsadministrationen, er ikke noget nyt fænomen, særligt ikke i Centraleuropa. Hvad der er nyt i nærværende sags sammenhæng, er derimod spørgsmålet om, hvordan denne praksis skal

vurderes i relation til moms i tilfælde, hvor det samme organ, i dette tilfælde Wroc?aws borgmester, indgår i den specifikke sag om ekspropriation af ejendom i begge ender af transaktionen, men i to forskellige roller. Endvidere bliver den omhandlede ejendom – i forlængelse af den formelle overdragelse af adkomsten fra Wroc?aw kommune til statskassen – rent faktisk fortsat administreret af samme myndighed: Wroc?aws borgmester.

4. Det er i denne sammenhæng, Naczelny S?d Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) søger at klarlægge, om overdragelsen af ejerskabet til den omhandlede faste ejendom fra Wroc?aw kommune til statskassen udgør en afgiftspligtig transaktion som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a) (3). Dette spørgsmål rejser to nærmere bestemte problemstillinger: For det første: Skal *overdragelse af ejendomsretten til en vare* som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), også indebære en overdragelse af *retten til som ejer at råde over godet* som omhandlet i artikel 14, stk. 1 i dette direktiv, for at udgøre en afgiftspligtig transaktion? For det andet: Hvad er forholdet mellem begrebet *erstatningsydelse*, som artikel 14, stk. 2, litra a), henviser til, og begrebet *vederlag* i direktivets artikel 2, stk. 1, litra a)?

II. Retsgrundlag

A. EU-retten

5. Følgende omfattes af listen over momspligtige transaktioner i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a):

»levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«

6. Momsdirektivets artikel 14 har følgende ordlyd:

»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

b) faktisk overdragelse af en vare i henhold til en kontrakt, som vedrører udlejning af en vare for et bestemt tidsrum eller salg af en vare på afbetaling, med den klausul, at ejendomsretten under normale forhold erhverves senest ved betaling af det sidste afdrag

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

B. Polsk ret

7. Artikel 7, stk. 1, nr. 1, i Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (lov af 11. marts 2004 om moms på varer og tjenesteydelser) (herefter »momsloven«) (4) fastsætter, at: »Ved levering af varer som omhandlet i artikel 5, stk. 1, nr. 1, forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over goder, herunder også 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.«

III. Faktiske omstændigheder, retsforhandlinger og det præjudicielle spørgsmål

8. I forlængelse af en afgørelse fra Wojewoda Dolnośląski (regional guvernør i Nedre Schlesien, Polen) blev ejendomsretten til fast ejendom, som tilhørte Wrocław kommune overdraget til statskassen med det formål at anlægge en vej. I en særskilt afgørelse fastsatte den regionale guvernør i Nedre Schlesien den erstatning, som Wrocław kommune (herefter »kommunen«) havde ret til for den faste ejendom og pålagde borgmesteren i Wrocław (herefter »borgmesteren«) at betale dette beløb.
9. Da der opstod tvivl om de skatteretlige forpligtelser i relation til den omhandlede transaktion, anmodede Wrocław kommune Minister Finansów (finansministeren) om bindende svar vedrørende fortolkningen af skattelovgivningen i relation til de konkrete omstændigheder. Den spurgte, om overdragelse ifølge loven af ejendomsretten til fast ejendom mod betaling af en erstatningsydelse udgør en momspligtig levering af varer mod vederlag. Kommunen spurgte endvidere, hvilket organ der – i bekræftende fald – skulle angives som køber af varen på momsfakturaen.
10. Finansministeren svarede, at den omhandlede transaktion i nærværende sag var momspligtig, og tilføjede følgende præciseringer.
11. For det første kunne den afgiftspligtige person ikke være borgmesteren, da denne ikke udøver selvstændig erhvervsaktivitet og ikke handler for egen regning og risiko. Som følge heraf var den afgiftspligtige person kommunen.
12. For det andet ændrede det forhold, at pligten til at udbetale erstatningen var blevet pålagt borgmesteren, ikke ved, at ejendomsretten til den faste ejendom var overgået fra kommunen til statskassen, som blev repræsenteret af borgmesteren. Som følge heraf var overdrager og erhverver i momsmæssig henseende én og samme momspligtige person.
13. For det tredje medførte overdragelsen af ejendomsretten til den faste ejendom fra kommunen til statskassen mod betaling af en erstatningsydelse, at der var sket en momspligtig levering af varer mod vederlag.
14. Finansministeren fandt således, at kommunen var forpligtet til at dokumentere leveringen af den eksproprierede faste ejendom med en momsfaktura, hvori kommunen skulle anføres som handlende både i eget navn som overdrager og som repræsentant for statskassen som erhverver.
15. Wrocław kommune var ikke enig i den fortolkning. Den anlagde derfor sag mod finansministeren ved Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Wrocław, Polen).
16. Denne ret fandt, at betingelsen for, at der i momsretlig forstand er foretaget en levering af varer – overdragelse af den økonomiske råderet over den faste ejendom fra overdrageren til erhververen – ikke var opfyldt i nærværende sag. Dette skyldtes, at overdrageren og erhververen var én og samme person: Wrocław kommune. Som følge heraf fandt denne ret, at der ikke var sket en overdragelse af den økonomiske og faktiske råderet over den faste ejendom, hvilket ifølge EU-retten og national ret er en forudsætning for, at en transaktion anses som afgiftspligtig.
17. Finansministeren appellerede afgørelsen til den forelæggende ret, Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager).
18. Denne ret fandt, at den omhandlede situation gav anledning til alvorlig tvivl om, hvorvidt en kommunes overdragelse af ejendomsretten til fast ejendom i henhold til pålæg fra det offentlige mod betaling af en erstatningsydelse kunne anses for en afgiftspligtig transaktion som omhandlet i

momslovens artikel 7, stk. 1, nr. 1. Et dommerkollegium bestående af 3 dommere henviste ved afgørelse af 12. februar 2015 (5) sagen til behandling i et udvidet dommerkollegium bestående af syv dommere ved Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) med følgende spørgsmål:

»Kan en overdragelse af ejendomsretten til fast ejendom, som er sket i henhold til pålæg fra det offentlige og mod betaling af en erstatningsydelse, hvis økonomiske byrde (herunder afgiftsbyrden) skal bæres af lodsejeren, anses for en afgiftspligtig transaktion som omhandlet i [momslovens] artikel 7, stk. 1, nr. 1?«

19. Dommerkollegiet bestående af syv dommere ved Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besvarede ved afgørelse af 12. oktober 2015 spørgsmålet bekræftende (6): En kommunes overdragelse af ejendomsretten til fast ejendom, som er sket i henhold til pålæg fra det offentlige og mod betaling af en erstatningsydelse, skal anses for en levering af varer som omhandlet i momslovens artikel 7, stk. 1, nr. 1. Dommerkollegiet forklarede, at en sådan overdragelse af ejendomsretten til varer i civilretlig forstand er en levering af varer i momsmæssig forstand. Dommerkollegiet fandt derfor, at det ikke var relevant at tage stilling til spørgsmålet om, hvorvidt en sådan transaktion også indebar en overdragelse af den økonomiske råderet over ejendommen. Dommerkollegiet delte heller ikke den opfattelse, at betalingen af en erstatningsydelse til kommunen for de af statskassen eksproprierede faste ejendomme ikke var en faktisk betaling. I den forbindelse blev det taget i betragtning, at kommunen rent faktisk modtager midler fra statsbudgettet som led i tilskud, som gives med henblik på dens udførelse af offentlige opgaver inden for statsforvaltningens område.

20. Hovedsagens parter deler ikke opfattelsen i afgørelsen fra Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager). De har anmodet om, at spørgsmålet bliver forelagt Domstolen til præjudiciel afgørelse. Et dommerkollegium bestående af 3 dommere ved Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) har imødekommet anmodningen, udsat sagen og forelagt følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»Udgør overdragelse ifølge loven af kommunale ejendomme til statskassen mod betaling af en erstatningsydelse i tilfælde, hvor det følger af en bestemmelse i national ret, at disse ejendomme fortsat administreres af borgmesteren, som er statskassens repræsentant og samtidig udførende organ [for kommunen], en afgiftspligtig transaktion som omhandlet i [momsdirektivets] artikel 14, stk. 2, litra a) [...]?

Har det betydning for besvarelsen af ovenstående spørgsmål, om betalingen af erstatningen til kommunen sker reelt eller kun udgør en intern ompostering inden for det kommunale budget?«

21. Wrocław kommune, den polske regering og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. Disse berørte parter samt finansministeren afgav mundtlige indlæg under retsmødet den 13. december 2017.

IV. **Bedømmelse**

22. Dette forslag til afgørelse er opbygget på følgende måde: Først vil jeg fremsætte nogle indledende bemærkninger om sagens konkrete kontekst og den nærmere rækkevidde af spørgsmålene fremsat af den forelæggende ret (A). Dernæst vil jeg på et generelt plan behandle begrebet »levering af varer« i momsdirektivets artikel 14, stk. 1, og artikel 14, stk. 2, litra a), og forholdet mellem begreberne »erstatningsydelse« [momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a)] og »vederlag« [momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a)] (B). Endelig vil jeg behandle det konkrete spørgsmål, der er stillet i nærværende sag i lyset af den fortolkning, som er anlagt af ovennævnte bestemmelser (C).

A. Indledende bemærkninger

1. Lokale myndigheders todelte rolle i Polen

23. Nærværende sag vedrører en ganske specifik situation. Lokale myndigheders todelte rolle og todelte funktioner komplicerer vurderingen af, om en transaktion som den omhandlede er afgiftspligtig. Som det meget hjælpsomt er blevet fremlagt af den forelæggende ret og yderligere uddybet af de berørte parter, forstår jeg de nationale regler i sagen som værende som følger:

24. For det første er Wroc?aw organisatorisk en bykommune. En bykommune udfører både sine egne opgaver, som det er ansvarlig for (selvstyre eller uafhængig administration), og opgaver, der er blevet delegeret til den fra staten (statsadministration). De opgaver, som er forbundet med administrationen af den omhandlede faste ejendom i denne sag, er omfattet af bykommunens egne opgaver. Dette betyder, at den faste ejendom, som tidligere var i Wroc?aw kommunes besiddelse, efter eksproprieringen fortsat administreres af det samme organ repræsenteret af borgmesteren i Wroc?aw.

25. Dernæst har den forelæggende ret i relation til det kommunale budget forklaret, at en bykommune finansierer sine egne opgaver af sine egne midler. Derimod finansieres opgaver, som er delegeret fra statsadministrationen af tilskud fra statskassen eller af budgettet for andre niveauer af centraladministrationen. Ifølge forelæggelsesafgørelsen er kommunen (bykommunen) ansvarlig for administrationsopgaverne i forbindelse med den omhandlede faste ejendom. Da der er tale om kommunens *egne* opgaver, bliver udgifterne til dem ikke nødvendigvis fuldt ud dækket af tilskud fra statskassen.

26. Endvidere forholder det sig i relation til transaktionens parters formelle repræsentation således, at til trods for overdragelsen af ejendomsretten til den faste ejendom fra Wroc?aw kommune til statskassen, blev begge offentlige instanser repræsenteret af samme organ, som handlede i to forskellige roller, nemlig borgmesteren i Wroc?aw.

2. Rækkevidden af det forelagte spørgsmål

27. Nærværende forelæggelse er blevet afgrænset ganske specifikt af den forelæggende ret. Det forelagte spørgsmål lægger en række faktuelle og retlige præmisser til grund.

28. Det fremgår af momsdirektivets artikel 9, stk. 1, at en »afgiftspligtig person« er enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. Ved »økonomisk virksomhed« forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter (7). En undtagelse til den generelle definition af en »afgiftspligtig person« i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, findes i artikel 13, stk. 1 i dette direktiv. Bestemmelsen undtager stater, regioner, kommuner og andre offentligretlige organer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed – medmindre deres fritagelse for

afgiftspligten ville føre til konkurrenceforvridning af en vis betydning (8).

29. Selvom det gentagne gange er blevet bestridt af Wrocław kommune, har den forelæggende ret udtrykkeligt erklæret, at kommunens status som en *afgiftspligtig person* er uomtvistet. Den forelæggende rets spørgsmål vedrører derfor udelukkende, om overdragelsen af ejendomsretten til den omhandlede faste ejendom er af *afgiftspligtig karakter*.

30. Det tilkommer den nationale ret at foretage en retlig bedømmelse af den omhandlede virksomhed på grundlag af de af Domstolen fastlagte kriterier (9). I denne sammenhæng må man holde sig for øje, at det er den nationale rets ansvar at definere den faktiske og retlige sammenhæng, som den forelagte tvist indgår i (10). Særligt tilkommer fastlæggelsen af de spørgsmål, der skal forelægges Domstolen den nationale ret og ikke hovedsagens parter. Dette er tilfældet, ikke alene under hensyntagen til den funktion, som er tillagt Domstolen i medfør af artikel 267 TEUF, men også på grund af forpligtelsen til at sikre, at alle berørte parter får mulighed for at indgive indlæg som fastsat i artikel 23 i statuten for Den Europæiske Unions Domstol (11).

31. Det tilkommer således ikke Domstolen at genåbne faktuelle vurderinger eller fortolkning af national ret, som allerede er foretaget af den forelæggende ret, og som ikke er genstand for de forelagte spørgsmål. Dette gælder også (eller i særdeleshed) i sager, hvor den korrekte vurdering forudsætter anvendelse af EU-retlige regler på ganske kompleks national lovgivning.

32. Dette forslag til afgørelse vil derfor fortsat basere sig på den nationale rets vurdering – at Wrocław kommune i relation til den omhandlede transaktion er en »afgiftspligtig person« – uden dog at indtage nogen holdning til dette specifikke spørgsmål.

B. »Levering af varer« som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a)

33. Den forelæggende ret søger ved sit spørgsmål at få fastslået, om den i hovedsagen omhandlede transaktion udgør en afgiftspligtig »levering af varer« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a). I tillæg hertil spørger den forelæggende ret, om det har nogen betydning for denne vurdering, at den betalte erstatningsydelse kun består af en intern ompostering i det kommunale budget.

34. Med henblik på at give et brugbart svar på det rejste spørgsmål vil jeg begynde med at se nærmere på tilblivelsen af og formålet med momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a) (1). Dernæst vil jeg analysere forholdet mellem momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), og artikel 14, stk. 1 (2). Endelig vil jeg forholde mig til, om en »erstatningsydelse« som omhandlet i artikel 14, stk. 2, litra a), opfylder kravet om »vederlag« i artikel 2, stk. 1, litra a), i dette direktiv (3).

1. Tilblivelsen af og formålet med momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a)

35. Momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), omfatter en konkret transaktion, som opfylder tre betingelser. For det første skal der foreligge en »overdragelse af ejendomsretten til en vare«. For det andet skal overdragelsen af ejendomsretten ske »i henhold til pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge loven«. For det tredje skal overdragelsen af ejendomsretten ske mod »betaling af en erstatningsydelse«.

36. Momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), omfatter en nærmere bestemt type transaktioner. I modsætning til de transaktioner, der sigtes til i momsdirektivets artikel 14, stk. 1, som involverer parternes frie vilje som en naturlig del af en gensidigt bebyrdende transaktion mod betaling af et vederlag, tager artikel 14, stk. 2, litra a), i dette direktiv højde for et andet scenarie: en overdragelse af en vare, som er kommet i stand som følge af en afgørelse truffet ensidigt af en offentlig myndighed mod betaling af en erstatningsydelse.

37. Selvom de forberedende retsakter ikke kaster meget lys over formålet med momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a) (12), kan der ud fra ordlyden og tankegangen i denne bestemmelse ikke desto mindre drages visse logiske slutninger.

38. Som påpeget af adskillige teoretikere kan man med rimelighed antage, at lovgiver – ved udtrykkeligt at gøre ekspropriation mod betaling af en erstatningsydelse til en afgiftspligtig levering af varer og dermed underlægge tvangsoverdragelser af ejendomsret mod betaling af en erstatningsydelse de samme regler, som andre leveringer af varer – måske har søgt at afholde offentlige myndigheder fra at vælge ekspropriation frem for en transaktion, som opfylder de almindelige kriterier for levering af varer (13).

39. Jeg deler denne opfattelse. Det forekommer bestemt at være en fornuftig tilgang ikke at anspore den offentlige administration til at ekspropriere ved at indføre afgiftsmæssige incitamenter herfor i stedet for at søge at opnå en aftale med den berørte part. Uanset om levering af varer i form af fast ejendom er sket via kontrakt eller ved ekspropriation, bør en sådan levering således være afgiftsmæssigt neutral. Det skal dog fremhæves, at der er en anden tankegang og dermed en anden terminologi i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), som kan indkredses med følgende modsætninger: »privatret – gensidighed – vederlag« på den ene side, og »offentlig ret – ensidig afgørelse – erstatningsydelse« på den anden.

2. Forholdet mellem momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), og artikel 14, stk. 1

40. Det spørgsmål, som den forelæggende ret har stillet, og de anbringender, som de berørte parter har gjort gældende, kredser om, hvorvidt en transaktion som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), skal opfylde betingelserne i artikel 14, stk. 1, i dette direktiv, og i særdeleshed betingelsen om, at der skal være sket en »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.

41. Den forelæggende ret og de berørte parter har henvist til omfattende retspraksis fra Domstolen vedrørende momsdirektivets artikel 14, stk. 1, som fremhæver betydningen af, at der rent faktisk sker en overdragelse af et gode, uanset overdragelsens retlige form (14). Domstolen har fastslået, at for at en transaktion kan anses for at være en levering af varer som omhandlet i artikel 14, stk. 1, er det nødvendigt, at den medfører, at vedkommende bemyndiges til som ejer rent faktisk at råde over godet (15). Retten til som ejer at råde over et gode er blevet beskrevet som retten til at beslutte på hvilken måde eller med hvilket formål godet anvendes (16).

42. Argumentationen, som Wrocław kommune har anført, lægger op til, at en transaktion for at omfattes af artikel 14, stk. 2, litra a), skal opfylde betingelsen i artikel 14, stk. 1, og således indebære retten til som ejer at råde over godet.

43. Omvendt anfører den polske regering og Kommissionen, at momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), er uafhængig af artikel 14, stk. 1, i dette direktiv. Det er derfor uden betydning i relation til artikel 14, stk. 2, litra a), om der er tale om en overdragelse af retten til at råde over godet i økonomisk forstand.

44. Jeg tilslutter mig sidstnævnte opfattelse.

45. Momsdirektivets artikel 14, som findes under overskriften »afgiftspligtige transaktioner«, er tilegnet fastlæggelsen af, hvad der udgør »levering af varer«.

46. Bestemmelsens stk. 1 fastlægger hovedreglen for, hvad der udgør »levering af varer«: »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«. Bestemmelsens stk. 2 henviser til *andre transaktioner*, som »anses [...] for at være levering af varer« ... »ud over den i stk. 1 omhandlede transaktion«.

47. Det fremgår således af ordlyden og opbygningen af momsdirektivets artikel 14, at bestemmelsens stk. 2 reelt har karakter af *lex specialis* i forhold til den generelle definition af levering af varer, som fremgår af stk. 1.

48. Momsdirektivets artikel 14, stk. 1, og artikel 14, stk. 2, er særskilte tilfælde af »levering af varer«, som hver især må underlægges en selvstændig fortolkning. Artikel 14, stk. 1, indeholder de generelle kriterier for, hvornår der er tale om levering af varer. Artikel 14, stk. 2, indeholder en liste over transaktioner, som »ud over« de tilfælde, som omfattes af den generelle definition i artikel 14, stk. 1, også skal anses for at være »levering af varer«. Opbygningen af artikel 14 er derfor afgørende: Artikel 14, stk. 1, fastlægger de generelle betingelser for, at der er tale om levering af varer. Derimod henviser artikel 14, stk. 2, til nærmere bestemte transaktioner, som er sidestillet med levering af varer.

49. Momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), benytter en anden terminologi end artikel 14, stk. 1. Artikel 14, stk. 2, litra a), henviser ikke til »retten til som ejer at råde over et materielt gode«, men benytter en helt anden formulering: »overdragelse af ejendomsretten til en vare [...] i henhold til pålæg [...]«.

50. Som følge heraf fortrænger artikel 14, stk. 2, litra a), i realiteten alle relevante dele af artikel 14, stk. 1, i relation til påtvungen overdragelse af ejendomsretten i modsætning til frivilligt indgåede kontraktforhold. Ovenstående forskel i tankegang og formål (17) medfører således forskellige begreber.

51. Det fokus, som lægges på det formelle element i overdragelsen af adkomsten til godet i modsætning til den reelle ret til som ejer at råde over godet i økonomisk forstand, er forståelig i den konkrete sammenhæng med ekspropriation af fast ejendom. I sådanne tilfælde er det sandsynligt, at den offentlige myndighed, som gennemførte ekspropriationen, gjorde dette med et bestemt formål. Opnåelsen af det bestemte formål (som f.eks. anlæggelse af en vej på den eksproprierede jord) binder i realiteten den offentlige myndighed i forhold til, hvordan den skal råde over ejendommen. Det kan således forekomme, at selvom en offentlig myndighed har fået den formelle adkomst til jorden, er dens muligheder for at råde over den væsentligt indskrænket. Hvis tankegangen om reel råderet som ejer skulle finde anvendelse under disse konkrete omstændigheder, kunne det medføre ganske besynderlige situationer i tilfælde af ekspropriation i almenvellets interesse, da der ikke ville være nogen ejer i momsmæssig henseende.

52. Det bemærkes endvidere som en intern analogi, at artikel 14, stk. 2, litra b), som udgør en anden af de »yderligere« transaktioner sidestillet med levering af varer, henviser til »faktisk overdragelse af en vare i henhold til en kontrakt, som vedrører udlejning af en vare for et bestemt tidsrum eller salg af en vare på afbetaling, med den klausul, at ejendomsretten under normale forhold erhverves senest ved betaling af det sidste afdrag«. Som Domstolen har fastslået, fremgår det klart af ordlyden af denne bestemmelse, at *i modsætning til* transaktioner omfattet af artikel 14, stk. 1, henviser transaktioner omfattet af artikel 14, stk. 2, litra b), ikke til retten til som ejer at råde

over et gode (18).

53. Kort sagt kræver momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), ikke en overdragelse af retten til som ejer at råde over et gode, hvilket derimod er tilfældet i bestemmelsens stk. 1. I relation til artikel 14, stk. 2, litra a), i direktivet er overdragelsen af ejerskabet – i betydningen den formelle retlige adkomst til det omhandlede gode – tilstrækkeligt til at anse en sådan transaktion for en afgiftspligtig levering af varer, hvis de øvrige betingelser i bestemmelsen i øvrigt er opfyldt.

3. Forholdet mellem momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), og artikel 2, stk. 1, litra a)

54. Momsdirektivets artikel 2 udgør rammebestemmelsen, som fastlægger hvilke transaktioner, der er afgiftspligtige. Det følger af artikel 2, stk. 1, litra a), i dette direktiv, at en af disse transaktioner er »levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«.

55. Fire betingelser skal derfor være opfyldt, for at en transaktion bliver afgiftspligtig i henhold til nævnte bestemmelse. For det første skal der være tale om en »levering af varer«. For det andet skal leveringen af varer ske »mod vederlag«. For det tredje skal levering ske på en medlemsstats område. For det fjerde skal den udføres af en »afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«.

56. Momsdirektivets artikel 14 omfatter kun det første af de kriterier, der fastsat i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a). Det definerer alene »levering af varer«. Bestemmelsen er imidlertid tavs i relation til de øvrige betingelser i artikel 2, stk. 1, litra a), i direktivet (vederlag, område og egenskab af afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab). I modsætning til momsdirektivets artikel 16 til 18, som henviser til transaktioner, der kan eller skal behandles som »levering af varer mod vederlag«, omfatter artikel 14 netop alene transaktioner, som anses for at være »levering af varer«.

57. Dette betyder således logisk set, at momsdirektivets artikel 14 ikke berører de resterende tre kriterier i artikel 2, stk. 1, litra a), i dette direktiv. På denne baggrund kan vederlagselementet ikke forudsættes at være til stede i alle situationer, hvor der foreligger en »levering af varer« som omhandlet i momsdirektivets artikel 14.

58. Denne konstatering fører til den anden problemstilling i det spørgsmål, som er forelagt af den nationale ret: Hvad er forholdet mellem begrebet »erstatningsydelse«, som der henvises til i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), og begrebet »vederlag« i artikel 2, stk. 1, litra a), i dette direktiv? Er disse to begreber uafhængige af hinanden? Eller skal erstatningsydelse anses for at være en form for (det vil sige en logisk delmængde af begrebet) vederlag?

59. I retspraksis fortolkes begrebet »vederlag« således, at levering af varer sker »mod vederlag«, hvis der er en *direkte sammenhæng* mellem varerne eller ydelsen, der leveres, og det modtagne vederlag (19). En sådan direkte sammenhæng findes »kun [...] såfremt der mellem leverandøren og køberen består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af leverandøren modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af det leverede gode« (20). Domstolen har fastslået, at »denne modværdi udgør en subjektiv værdi, dvs. den, der faktisk modtages i det konkrete tilfælde, og ikke en værdi, der ansættes efter objektive kriterier« (21).

60. Domstolen har endvidere fastslået, at en »modværdi skal desuden kunne opgøres i penge«, og at »hvis denne værdi ikke er et pengebeløb, som parterne er blevet enige om, må den for at være subjektiv være lig med den værdi, som modtageren af de tjenesteydelser, der udgør modværdien for leveringen af varer, tillægger de tjenesteydelser, han efterspørger, og svare til det beløb, som han er villig til at betale for at opnå tjenesteydelsen« (22). Domstolen har fundet, at den omstændighed, at prisen for en transaktion er højere eller lavere end markedsprisen, er uden

betydning i relation til fastlæggelsen af, hvorvidt en transaktion er sket mod vederlag (23).

61. Drøftelsen af, om begrebet »erstatningsydelse« i artikel 14, stk. 2, litra a), opfylder alle de elementer, der udgør et »vederlag« som defineret i den ovenfor nævnte retspraksis, er efter min opfattelse af begrænset betydning. Som det korrekt er blevet gjort gældende af Kommissionen, er kriterierne, der er udviklet i Domstolens retspraksis i relation til begrebet »vederlag«, og som er blevet drøftet intensivt af de berørte parter i nærværende sag, netop udviklet specifikt i sammenhæng med fortolkningen af artikel 2, stk. 1, litra a), i relation til transaktioner, som generelt er omfattet af momsdirektivets artikel 14, stk. 1, eller i relation til levering af ydelser mod vederlag som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra c), i dette direktiv.

62. Efter min opfattelse er en »erstatningsydelse« som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), en særlig form for vederlag som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra a), i dette direktiv. En »erstatningsydelse« kan opfattes som en standardiseret form for vederlag, som finder anvendelse i forbindelse med en ekspropriations særlige omstændigheder.

63. Af denne grund er det af begrænset betydning, om et sådant objektivt anderledes erstatningsydelsesbegreb fuldstændig opfylder hvert enkelt af de kriterier, som Domstolen har udviklet i sin retspraksis gennem årene for begrebet »vederlag«. Forskellen mellem de to begrebs tankegang og formål kan retfærdiggøre nødvendige tilpasninger eller sondringer.

64. Imidlertid vil jeg dog i den afsluttende del af dette afsnit adressere to potentielle indsigelser mod forskellen mellem de to begreber og på denne baggrund påvise, hvordan begrebet erstatningsydelse forstået på denne måde nemt kan passe ind i det overordnede begreb vederlag. Først gælder det retspraksis, ifølge hvilken betaling af en erstatningsydelse for en lidt skade ikke udgør et »vederlag«, og dernæst retspraksis vedrørende nødvendigheden af »gensidig udveksling af ydelser«.

65. I relation til den første potentielle indsigelse har Domstolen i sin retspraksis vedrørende levering af tjenesteydelser og fortolkning af momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), i flere tilfælde fundet, at betaling af en erstatningsydelse for en lidt skade ikke opfylder betingelserne for at blive anset for et vederlag. Domstolen har fastslået, at et beløb betalt som depositum – som et fast afbestillingsgebyr som kompensation for det tab, der lides som følge af en kundes misligholdelse i forbindelse med en kontrakt om levering af hotelydelser – ikke havde nogen direkte sammenhæng med levering af nogen tjenesteydelse mod vederlag og ikke var pålagt afgift (24). Domstolen har ligeledes fastslået, at rimelig kompensation for den skade, som påføres rettighedshavere ved reproduktion af deres beskyttede værker uden deres tilladelse, heller ikke udgør et direkte vederlag for nogen levering af tjenesteydelser (25).

66. Efter min opfattelse er erstatningsydelsen, som disse sager omhandler, ganske enkelt forskellig fra den erstatningsydelse, som der henvises til i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a). De tidligere nævnte afgørelser er afsagt i relation til levering af tjenesteydelser. I modsætning til, hvad der gælder for levering af varer, er der ikke nogen bestemmelse i relation til levering af tjenesteydelser, som svarer til momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), det vil sige ingen specifik bestemmelse, som omhandler overdragelse af et gode mod betaling af en erstatningsydelse. I betragtning af den udtrykkelige indføjelse af overdragelse af ejendomsretten til et gode mod betaling af en erstatningsydelse i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), ville det være meningsløst at udelukke de transaktioner, som er dækket af den bestemmelse, fra begrebet »afgiftspligtige transaktioner« i momsdirektivets artikel 2 ved at definere erstatningsydelsesbegrebet som faldende uden for det overordnede begreb »vederlag«. Som teorien med rette har påpeget, har indførslen af momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), formentlig lige præcis haft til formål at komme uden om potentielle begrebsmæssige problemer ved at opliste de specifikke transaktioner omfattet heraf som en levering af varer (26).

67. Den anden potentielle indsigelse er blevet rejst i den retspraksis, som fortolker momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), sammenholdt med artikel 14, stk. 1, og fremhæver elementet »gensidig udveksling af ydelser«. Således fastslog Domstolen f.eks. i Posnania Investment-dommen, hvor den omhandlede transaktion bestod i en overdragelse af ejendomsretten til fast ejendom til en offentlig myndighed som betaling af en skattegæld, at selvom der forelå et retsforhold mellem leverandøren og modtageren, var den skattepligtiges (leverandørens) *forpligtelseensidig*, da betaling af skatten alene resulterede i retlig frigørelse af vedkommendes skattegæld, og da skatten var en obligatorisk opkrævning. Domstolen konkluderede på denne baggrund, at der ikke var tale om et retsforhold, som indebar gensidig udveksling af ydelser (27).

68. I det omfang denne klassifikation i det hele taget er relevant – i lyset af den anderledes beskaffenhed af den transaktion, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a) – foreligger der stadig et element af »gensidighed« i form af en »direkte sammenhæng«, selv med hensyn til overdragelsen af ejendomsretten til fast ejendom og erstatningsydelsen. Den ene er årsag til den anden – erstatningsydelsen blev betalt, fordi ejendommen blev eksproprieret. Dette element vedrører netop det logiske forhold mellem vederlag og levering: Leveringen af det omhandlede gode og vederlaget (i form af en erstatningsydelse), må anses for at være direkte forbundet. Hvis der ikke sker levering, betales intet vederlag og omvendt (28).

4. Foreløbig konklusion

69. Anvendelsen af momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), er underlagt tre kumulative betingelser. For det første skal der foreligge en overdragelse af ejendomsret. For det andet skal overdragelsen ske i henhold til pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge loven. For det tredje skal der ske betaling af en erstatningsydelse.

70. Med hensyn til den første af disse betingelser kræves det ikke i henhold til momsdirektivet, at der sker overdragelse af retten til som ejer at råde over godet, som tilfældet er i bestemmelsens stk. 1. Hvis betingelserne vedrørende erstatningsydelsen og måden, hvorpå transaktionen skal gennemføres, er opfyldt, er det i relation til artikel 14, stk. 2, litra a), i dette direktiv tilstrækkeligt, at der sker overdragelse af ejendomsretten til ejendommen i form af den formelle retlige adkomst til den omhandlede ejendom, for at en sådan transaktion må anses for at være en »levering af varer« som omhandlet i artikel 14 i dette direktiv.

71. For at en levering som omhandlet i artikel 14, stk. 2, litra a), bliver afgiftspligtig, skal betingelserne i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), også være opfyldt, med forbehold for de

specifikke elementer, som fremgår af førstnævnte bestemmelse. De specifikke elementer i artikel 14, stk. 2, litra a), har også indflydelse på fortolkningen af det generelle begreb »vederlag« i artikel 2, stk. 1, litra a). Den erstatningsydelse, som rent faktisk betales i overensstemmelse med artikel 14, stk. 2, litra a), må anses for at være en særskilt type »vederlag« som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a).

C. Den foreliggende sag

1. Forelå der en levering af varer som omhandlet i artikel 14, stk. 2, litra a)?

72. I nærværende sag har den forelæggende ret udtrykt tvivl om, hvorvidt der foreligger en overdragelse af ejendom i »økonomisk« forstand. Den forklarer, at borgmesteren i Wroc?aw agerer i begge ender af transaktionen, som et lokalt selvstyrende organ (kommunen) og som repræsentant for statskassen. De relevante bestemmelser i polsk ret vedrører alene overdragelsen af »retlig ejendomsret« og forholder sig ikke til overdragelse af »økonomisk ejendomsret«. Det er derfor tvivlsomt, om der er sket en faktisk overdragelse af den økonomiske ejendomsret. Den forelæggende ret fremhæver også, at den omtvistede transaktion vedrører overdragelse af ejendomsretten, ikke som følge af parternes udtrykte frie vilje, men ifølge loven og mod betaling af en erstatningsydelse.

73. Begrebet »økonomisk ejendomsret« fremgår ikke som sådan af direktivet. Det fremgår imidlertid af den forelæggende rets oplysninger og drøftelserne mellem de berørte parter, at det præjudicielle spørgsmål vedrører problemstillingen om, hvorvidt begrebet »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode« i momsdirektivets artikel 14, stk. 1, som fortolket af Domstolen, kan finde anvendelse.

74. Ifølge de generelle kriterier, som er beskrevet i punkt 40 til 53 i dette forslag til afgørelse indgår kravet om, at der skal være tale om overdragelse af retten til som ejer at råde over godet, ikke i de betingelser, som fremgår af momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a).

75. På denne baggrund synes – med forbehold for den nationale rets efterprøvelse – alle tre betingelser i artikel 14, stk. 2, litra a), for at levering af varer anses for at være sket, at være opfyldt i den omhandlede sag.

76. For det første er det – som fastslået af den nationale ret – ubestridt, at ejendomsretten til den faste ejendom blev overdraget fra Wroc?aw kommune til statskassen. I den henseende er det uden betydning, at det rent faktisk var den samme borgmester i Wroc?aw, der handlede i to forskellige roller i samme transaktion – som den udførende myndighed i kommunens navn og som repræsentant for statskassen. Det afgørende i relation til den omhandlede bestemmelse er ændringen i den formelle retlige adkomst mellem to klart adskilte juridiske personer.

77. For det andet fandt overdragelsen af ejendomsretten sted efter afgørelse truffet af den regionale guvernør i Nedre Schlesien) og i henhold til national ret (29). I denne henseende er det forhold, som den forelæggende ret har fremdraget, om at overdragelsen af ejendomsretten til godet ikke er et resultat af parternes frie vilje, også uden betydning. Betingelse nr. 2 i momsdirektivets artikel 14, stk. 2 litra a), er netop, at overdragelse af ejendomsretten sker enten ifølge loven eller i henhold til offentligt pålæg eller på det offentliges vegne. Dette forhold indebærer en forskel fra de transaktioner, som er omfattet af artikel 14, stk. 1, i dette direktiv, og betyder i sig selv, at der ikke skal foreligge fri vilje eller gensidighed.

78. For det tredje fremgår det, at borgmesteren i Wroc?aw betalte en erstatningsydelse som krævet ved særskilt afgørelse truffet af den regionale guvernør i Nedre Schlesien, som fastsatte størrelsen af den erstatningsydelse, som Wroc?aw kommune var berettiget til. Da det imidlertid er

blevet drøftet indgående af den foreliggende sags berørte parter, om der forelå en »faktisk« erstatningsydelse, vil jeg behandle dette specifikke spørgsmål særskilt.

2. »Faktisk« erstatningsydelse eller vederlag

79. Den generelle analyse, som fremgår af punkt 54 til 68 i dette forslag til afgørelse, antyder allerede, at begrebet erstatningsydelse i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), bør fortolkes som en særskilt form for vederlag som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra a), i direktivet.

80. Det fremgår imidlertid af forelæggelsesafgørelsen og anbringenderne fra de berørte parter i hovedsagen, at den forelæggende rets tvivl ikke så meget vedrører det logiske forhold mellem begreberne »vederlag« og »erstatningsydelse«, men snarere det forhold, at det er uvist, om der skete *faktisk* betaling af erstatningsydelsen.

81. Begge parter i hovedsagen er af den opfattelse, at der ikke blev betalt et *faktisk* vederlag.

82. Ifølge Wroc?aw kommune blev midlerne til betaling af erstatningsydelsen – fastsat ved afgørelse af den regionale guvernør i Nedre Schlesien – taget fra det kommunale budget knyttet til bykommunens opgaver. Samtidig figurerede indtægten fra erstatningsydelsen som kommunens indkomst i samme budget. Dette skete via en intern regnskabsmæssig ompostering, som ikke har erstattet det tab af fast ejendom, som Wroc?aw kommune har lidt.

83. Den polske regering har gjort gældende, at betingelsen om en *direkte sammenhæng* mellem overdragelse af ejendomsretten og erstatningsydelsen ikke kan anses for opfyldt. Borgmesteren i Wroc?aw, som blev pålagt at betale erstatningsydelsen, har ikke sit eget budget. Midlerne til de opgaver, han udfører, trækkes fra kommunens budget. Som følge heraf blev afgørelsen om betaling af en erstatningsydelse alene gennemført ved en overførsel af midler, som allerede var blevet bevilget til Wroc?aw kommune til brug for bykommuneopgaver. Finansministeren gav udtryk for en tilsvarende holdning ved den mundtlige forhandling.

84. Det tilkommer udelukkende den forelæggende ret at afgøre, hvorvidt der under den omhandlede sags konkrete omstændigheder er sket faktisk betaling af erstatningsydelsen. Det tilkommer netop ikke Domstolen at vurdere polsk offentligrets komplekse forhold, henset til at den forelæggende sags faktuelle og retlige sammenhæng fortsat forekommer særdeles uklar trods Domstolens opfordring til de berørte parter under den mundtlige forhandling til at forklare, hvordan regnskabssystemet rent faktisk fungerer for en kommunal forvaltning med todelte opgaver. Det forekommer især fortsat uklart, om der rent faktisk skete nogen overdragelse af midler fra statskassen, og i så fald til hvilken af kommunens budgetposter eller endog i hvilket omfang kommunen har særskilte budgetposter til de forskellige opgaver, som det er betroet.

85. Ikke desto mindre er der i det mindste nogle generelle betragtninger, der måske kan tjene som inspiration for den forelæggende ret.

86. For det første udelukker det forhold, at erstatningsydelsen blev gennemført via en regnskabsmæssig transaktion ikke, at erstatningsydelsen har faktisk karakter, idet hverken momsdirektivet eller retspraksis pålægger særlige krav til betalingsmetode eller regnskabspraksis for gennemførslen af erstatningsydelsens betaling.

87. Dog må der for det andet – i relation til den direkte sammenhæng eller den grundlæggende »quid pro quo«-tankegang iboende enhver transaktion (30) – erlægges et vederlag til gengæld for overdragelsen af den formelle adkomst til ejendommen. På en måde må vederlag følge i modsat retning af overdragelsen af adkomsten. Således må der ske en vis tilvækst af kommunens *egne ressourcer*, når man tager i betragtning, at ejendommen tidligere blev ejet af kommunen i

dens egenskab af uafhængigt, selvstyrende forvaltningsorgan.

88. For det tredje er erstatningsydelsen, som nævnes i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), et særskilt udtryk for det vederlag, som kræves i artikel 2, stk. 1, litra a), i dette direktiv, og det er helt afgørende, at denne erstatningsydelse *rent faktisk* er blevet betalt. Dette bekræftes af artikel 14, stk. 2, litra a), som udtrykkeligt forudsætter *betaling* af en erstatningsydelse. Et af de grundlæggende principper i momsdirektivet er, at afgiftsgrundlaget er det *faktisk* modtagne vederlag, hvoraf naturligt følger, at skatte- og afgiftsmyndighederne ikke må opkræve et beløb i moms, som overstiger den moms, som den momspligtige person har modtaget (31). Hvis der er tale om en levering uden vederlag, er der netop ikke noget beskatningsgrundlag (32). For at sige det rent ud: Hvis der ikke blev modtaget betaling, er der ikke noget at beskatte.

V. Forslag til afgørelse

89. På baggrund af ovenstående foreslår jeg følgende svar på det spørgsmål, der er forelagt af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen):

»En overdragelse ifølge loven af ejendomsretten til fast ejendom ejet af en kommune til statskassen mod faktisk betaling af en erstatningsydelse i det tilfælde, hvor den faste ejendom i henhold til national ret fortsat administreres af kommunens borgmester, som samtidig er repræsentant for statskassen og det udførende organ i kommunen, udgør en afgiftspligtig transaktion som omhandlet i artikel 14, stk. 2, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem.«

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – Se f.eks. W.H. Roscher (red.), *Ausführliches Lexikon der Griechischen und Römischen Mythologie*. Bind 2. Leipzig, Verlag von B.G. Teubner, 1890-1897, s. 29 til 41 eller William Smith (red.), *Dictionary of Greek and Roman Biography and Mythology*. Bind II. London, Taylor and Walton, 1846, s. 550 til 552.

3 – Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

4 – Dz. U 2004, nr. 54, pos. 535. Konsolideret udgave, Dz. U 2011, nr. 177, pos. 1054, med senere ændringer.

5 – I FSK 1857/13.

6 – I FPS 1/15.

7 – Dom af 11.5.2017, Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:361, præmis 27).

8 – Jf. dom af 29.9.2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

9 – Se dom af 14.12.2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis). Se også kendelse af 20.3.2014, Gmina Wrocław (C-72/13, EU:C:2014:197, præmis 18-22 og den deri nævnte retspraksis).

10 – Se f.eks. dom af 19.1.2017, National Roads Authority (C-344/15, EU:C:2017:28, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

11 – Se f.eks. dom af 6.10.2015, T-Mobile Czech Republic og Vodafone Czech Republic (C-

508/14, EU:C:2015:657, præmis 28 og 29 og den deri nævnte retspraksis).

12 – En bestemmelse svarende til momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), blev indført med Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1). I Kommissionens forslag (KOM/1973/950/endelig), henviste udkastet til artikel 5, stk. 2, litra f), som blev til artikel 5, stk. 4, litra a), i det sjette momsdirektiv, til »overdragelse af ejendomsretten til en ting mod betaling af en erstatningsydelse ifølge en offentlig myndigheds bestemmelse *såfremt den frivillige overdragelse af tingen ville have været omfattet af afgiftspligten*«. Denne sidste (kursiverede) bestemmelse indgik ikke i den endelige tekst. Forslaget indeholdt også en artikel 12, stk. 4, hvoraf fulgte, at »for leverancer omhandlet i artikel 5, stykke 2, litra f, anses den ydede erstatning, med undtagelse af erstatning i form af genanskaffelse, for at være beskatningsgrundlag«. Denne bestemmelse indgik ikke i den endelige tekst. Jf. J. M. Terra og J. Kajus, *A Guide to the Sixth VAT Directive*. Commentary to the Value Added Tax of the European Community, Volume A, IBFD Publications, 1991, s. 209.

13 – Jf. f.eks. B.J.M. Terra og J. Kajus, *Introduction to European VAT (omarbejdet)*, *Commentaries on European VAT Directives*, IBFD Publications, 2017, s. 246; eller A. van Doesum, H. van Kesteren og G.-J. van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, s. 111.

14 – Jf. i denne retning dom af 18.7.2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, præmis 35). Domstolen har også fremhævet, at bestemmelsen ikke henviser 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«. Jf. f.eks. dom af 3.9.2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis). Domstolen har fastslået, at formålet med dette er at basere det fælles merværdiafgiftssystem på en ensartet definition af afgiftspligtige transaktioner, og at det mål bringes i fare, »hvis levering af goder [...] undergives betingelser, som er forskellige fra medlemsstat til medlemsstat, hvilket er tilfældet ved de civilretlige bestemmelser om overdragelse af ejendomsretten«. Jf. f.eks. dom af 8.2.1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, præmis 8).

15 – Dom af 3.9.2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis).

16 – Jf. i denne retning dom af 6.2.2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, præmis 34).

17 – Jf. ovenfor punkt 35 til 39.

18 – Jf. dom af 4.10.2017, Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734, præmis 31).

19 – Jf. f.eks. dom af 8.11.2012, Profitube (C-165/11, EU:C:2012:692, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis).

20 – Jf. f.eks. dom af 11.5.2017, Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:361, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

21 – Jf. f.eks. dom af 7.11.2013, Tulic and Plavčević (C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

- 22 – Jf. dom af 19.12.2012, Orfey Bulgaria (C-549/11, EU:C:2012:832), præmis 44 og 45 og den deri nævnte retspraksis).
- 23 – Jf. dom af 2.6.2016, Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).
- 24 – Dom af 18.7.2007, Société thermale d'Eugénie-Les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, præmis 32).
- 25 – Dom af 18.1.2017, SAWP (C-37/16, EU:C:2017:22, præmis 30).
- 26 – Jf. f.eks. A. van Doesum, H. van Kesteren og G.-J. van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, s. 111; Terra, B.J.M., og Kajus, J., *Introduction to European VAT (omarbejdet)*, *Commentaries on European VAT Directives*, IBFD Publications, 2017, s. 246; Henkow, O., *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, Kluwer Law International, 2013, s. 67.
- 27 – Dom af 11.5.2017, Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:361, præmis 32 til 36). Se tilsvarende – i relation til levering af tjenesteydelser – dom af 22.6.2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, præmis 24 til 26).
- 28 – Jf. A. van Doesum, H. van Kesteren, og G.-J. van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, s. 129, som henviser til dom af 2.6.1994, Empire Stores (C-33/93, EU:C:1994:225, præmis 16). Jf. modsætningsvis dom af 18.7.2007, Société thermale d'Eugénie-Les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, præmis 26), hvor reservation af overnatning blev anset for ikke at være afhængig af betaling af depositum, så der var ikke nogen direkte sammenhæng mellem ydelsen og vederlaget.
- 29 – Den påberåbte nationale bestemmelse var artikel 12, stk. 4, i Ustawa o szczególnych zasadach lokalizacji dróg publicznych (lov om særlige regler om fastlæggelsen af linjeføringen for offentlige veje).
- 30 – Jf. generelt punkt 68 ovenfor i mit forslag til afgørelse.
- 31 – Jf. dom af 2.7.2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis). Jf. også dom af 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 12 og 13).
- 32 – Jf. i denne retning dom af 21.11.2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).