

Preliminär utgåva

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

MICHAL BOBEK

föredraget den 22 februari 2018(1)

Mål C-665/16

Minister Finansów

mot

Gmina Wrocław

(begäran om förhandsavgörande från Naczelny Sąd Administracyjny (högsta förvaltningsdomstolen i Polen))

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Beskattningsbara transaktioner – Artikel 2.1 a – Leverans av varor mot ersättning – Artikel 14.2 b – Överföring av äganderätt till egendom mot ersättning på order av en offentlig myndighet – Expropriation av kommunal fast egendom”

I. Inledning

1. I romersk mytologi var Janus en gud som var förknippad med begynnelse och slut, inträden, passager, grindar men i förklassisk tid synbarligen också all skapelse, krig, vattenkällor och solen.(2) Utöver svårigheterna (väl kända för EU-jurister) med tilldelning av befogenheter som också alltid medförde problem för romerska gudar, vars makt ständigt förändrades under århundradenas gång, finns det en egenskap hos Janus som man fortfarande kommer ihåg i dag: han brukade avbildas med två ansikten.

2. Till skillnad från en gud med ett huvud och två ansikten rör förevarande mål ett ansikte men på två olika huvuden. Detta är i ett nötskal orsaken till den mervärdesskattetvist som uppstått i detta mål: enligt polsk rätt har borgmästaren i Wrocław två olika roller: å ena sidan är han den verkställande myndigheten i (den självbestämmande) Gmina Wrocław (Wrocławsk kommun); å andra sidan, när det gäller statlig (överordnad) förvaltning, företräder han också staten.

3. Den dubbla funktionen för vissa organ inom regional förvaltning som beroende på deras särskilda uppgifter antingen agerar inom egen förvaltning eller inom statlig förvaltning är inte något nytt, särskilt inte i Centraleuropa. Vad som emellertid är nytt i anslutning till förevarande mål är hur denna ordning ska behandlas när det gäller mervärdesskatt i fall där samma organ, i detta fall borgmästaren i Wrocław, uppträder i ett specifikt ärende rörande expropriation av fast egendom i

båda ändarna av transaktionen men i två olika roller. Efter den formella överföringen av äganderätten från Wrocław kommun till staten förvaltas dessutom egendomen i fråga fortsättningsvis av samma myndighet: borgmästaren i Wrocław.

4. Det är i detta sammanhang som Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen i Polen) vill få klarlagt huruvida överföringen från Wrocław kommun till staten av äganderätten till den fasta egendomen i fråga utgör en beskattningsbar transaktion i den mening som avses i artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet.⁽³⁾ Denna fråga har två specifika aspekter: För det första, ska *överföring av äganderätten till en vara* enligt artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet för att utgöra en beskattningsbar transaktion också utgöra en överföring av *rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar* i den mening som avses i artikel 14.1 i det direktivet? För det andra, vilket är förhållandet mellan begreppet *ersättning (compensation)* i artikel 14.2 a hänvisar och begreppet *ersättning (consideration)* i artikel 2.1 a i direktivet?

II. Tillämpliga bestämmelser

A. EU-rätt

5. I förteckningen över transaktioner som ska vara föremål för mervärdesskatt inkluderar artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet följande:

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

6. Artikel 14 i mervärdesskattedirektivet anger följande:

"1. Med *leverans av varor* avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

2. Förutom den transaktion som avses i punkt 1 skall följande transaktioner anses som leverans av varor:

a) Överföring, på order av en offentlig myndighet eller i dess namn eller i enlighet med lagstiftning, av äganderätten till en vara mot ersättning [(compensation)].

b) Faktiskt överlämnande av en vara, i överensstämmelse med ett avtal om uthyrning av varor under en viss tid eller om avbetalningsköp enligt vilket äganderätten normalt skall övergå senast när den sista avbetalningen har erlagts.

c) Överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning."

B. Polsk rätt

7. Artikel 7.1.1 i Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (lag av den 11 mars 2004 om skatt på varor och tjänster (nedan kallad mervärdesskattelagen)⁽⁴⁾ anger följande: "Leverans av varor som avses i artikel 5.1.1 omfattar överföring av rätten att såsom ägare förfoga över varor, inbegripet överföring på order av en offentlig myndighet eller av ett annat organ som agerar i en sådan myndighets namn eller överföring i enlighet med lagstiftning av äganderätten till en vara mot ersättning."

III. De faktiska omständigheterna, förfarandet och tolkningsfrågan

8. Enligt ett beslut av Wojewoda Dolnośląski (regional guvernör för Nedre Schlesien, Polen) överfördes äganderätten till fast egendom som tillhörde Wrocław kommun till staten i syfte att

bygga en väg. I ett särskilt beslut fastställde regionguvernören för Nedre Schlesien ersättningen för den egendom vartill Wroc?aws kommun var berättigad och förpliktade borgmästaren i Wroclaw (nedan kallad borgmästaren) att betala detta belopp.

9. Eftersom Wroc?aws kommun var osäker i fråga om sina skyldigheter att betala skatt med anledning av denna transaktion gav den in en ansökan till Minister Finansów (finansministeriet) med begäran om en tolkning av skatterätten med avseende på denna särskilda situation. Den frågade huruvida överföringen av äganderätten enligt lagstiftningen till fast egendom mot ersättning utgör leverans av varor mot ersättning som är föremål för mervärdesskatt. Om så var fallet, frågade den vilket organ som skulle anges på mervärdesskattefakturan som köpare av varorna.

10. Finansministeriet svarade att transaktionen i fråga i förevarande fall var föremål för mervärdesskatt och lämnade följande klarlägganden.

11. Den beskattningsbara personen kunde inte vara borgmästaren då denne inte självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet och inte handlar för egen räkning. Som en följd därav är kommunen den beskattningsbara personen.

12. Även om det var borgmästaren som förpliktats att betala ersättningen ändrar inte detta på det faktum att äganderätten till den fasta egendomen hade överförts från kommunen till staten som företrädde av borgmästaren. Resultatet blev att när det gäller mervärdesskatt är leverantör och mottagare samma beskattningsbara person.

13. Då äganderätten till den fasta egendomen hade överförts från kommunen till staten mot ersättning hade det förelegat en leverans av varor mot vederlag som var föremål för mervärdesskatt.

14. Finansministeriet fann således att kommunen var skyldig att redovisa för leverans av den exproprierade fasta egendomen i form av en mervärdesskattefaktura på vilken kommunen angavs både som leverantör i eget namn och som företrädare för staten som mottagare.

15. Wroc?aws kommun delade inte denna tolkning. Den väckte därför talan mot finansministeriet vid Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu (regional förvaltningsdomstol i Wroc?aw, Polen).

16. Den domstolen fann att kriteriet för att leverans av en vara föreligger vid tillämpning av skatterätten, överföring av den ekonomiska kontrollen av den fasta egendomen från leverantör till mottagaren, inte var uppfyllt i detta fall. Detta hängde samman med att både leverantör och mottagare var ett och samma organ: Wroc?aws kommun. Till följd härav fastslog den domstolen att det inte förekommit någon överföring av ekonomisk och faktisk kontroll av den fasta egendomen vilket är en förutsättning för att en transaktion ska anses vara en beskattningsbar händelse när det gäller mervärdesskatt enligt EU-rätt och nationell rätt.

17. Finansministeriet lämnade in ett överklagande till Naczelny S?d Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen), den hänskjutande domstolen.

18. Den domstolen fann att situationen i fråga ingav allvarliga tvivel huruvida en kommuns överföring av äganderätten till fast egendom genom beslut av en offentlig myndighet mot erläggande av ersättning kunde anses vara en beskattningsbar transaktion vid tillämpning av artikel 7.1.1 i den nationella mervärdesskattelagen. Genom beslut av den 12 februari 2015(5) hänvisade domstolen i en sammansättning om tre domare målet till en utökad sammansättning om sju domare vid Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) med följande fråga:

”Ska överföring på order av en offentlig myndighet av äganderätten till fast egendom mot ersättning, vars ekonomiska börda (inbegripet skattebörda) kommer att bäras av den vars egendom har exproprierats, betraktas som en skattepliktig transaktion i den mening som avses i artikel 7.1 punkt 1 i mervärdesskattelagen?”

19. Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) i sammansättning om sju domare gav genom beslut den 12 oktober 2015 ett jakande svar:(6) en kommuns överföring av äganderätten till fast egendom genom beslut av en offentlig myndighet i utbyte mot betalning av ersättning utgör leverans av varor i den mening som avses i artikel 7.1.1 i mervärdesskattelagen. Den uttalade att en sådan överföring av äganderätt till egendom inom civilrätten var en leverans av varor när det gäller skatt på varor och tjänster. Den fann därför att det inte var relevant att behandla frågan om huruvida den transaktionen också innefattade överföring av ekonomisk kontroll av egendomen. Den delade inte heller den uppfattningen att betalningen av ersättningen till kommunen för den av staten exproprierade egendomen inte var en faktisk betalning. Den ansåg att kommunen faktiskt mottog medel från den statliga budgeten som en del av tilldelade medel för att kunna utföra sina offentliga uppgifter inom området för statlig förvaltning.

20. Parterna i målet vid den nationella domstolen delar inte Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) bedömning. De har begärt att en fråga ställs till EU-domstolen för ett förhandsavgörande. Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) har i sammansättning om tre domare bifallit denna begäran och har, med vilandeförklaring av målet, ställt följande fråga för ett förhandsavgörande:

”Utgör överföring, i enlighet med lagstiftning, av äganderätten till fast egendom från en kommun till staten mot ersättning, i en sådan situation där det av en bestämmelse i nationell lagstiftning framgår att den fasta egendomen fortfarande förvaltas av kommunen borgmästaren som samtidigt företräder staten och är det verkställande organet i kommunen, en transaktion som omfattas av mervärdesskatt i den mening som avses i artikel 14.2 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt?”

Har det för svaret på ovannämnda fråga betydelse om huruvida den ersättning som betalas till kommunen är av verklig karaktär eller om den enbart är en intern överföring inom ramen för kommunens budget?”

21. Skriftliga yttranden har getts in av Wrocławsk kommun, den polska regeringen och Europeiska kommissionen. Dessa berörda parter och finansministeriet yttrade sig muntligen vid förhandlingen den 13 december 2017.

IV. Bedömning

22. Detta förslag har följande disposition. Först ger jag några inledande synpunkter beträffande de specifika omständigheterna i målet och den exakta omfattningen av den hänskjutande domstolens frågor (A). Sedan behandlar jag på en generell nivå tolkningen av begreppet ”leverans av varor” i artikel 14.1 och artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet och förhållandet mellan begreppet ”ersättning (compensation)” i artikel 14.2 a och begreppet ”ersättning (consideration)” i

artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet (B). Slutligen behandlar jag särskilt den ställda tolkningsfrågan i förevarande mål mot bakgrund av den tolkning som gjorts av ovannämnda bestämmelser (C).

A. Inledande synpunkter

1. De lokala myndigheternas dubbla funktioner i Polen

23. Förevarande mål rör ett ganska specifikt sammanhang. Lokala myndigheters dubbla funktioner är en komplicerande faktor vid bedömningen av om en transaktion såsom den ifrågavarande är beskattningsbar. Som den hänskjutande domstolen hjälpsamt beskrivit och som vidare utvecklats av de berörda parterna uppfattar jag de nationella reglerna i frågan på följande sätt.

24. När det först gäller förvaltning är Wrocław ett stadsdistrikt. Ett stadsdistrikt fullgör både sina egna uppgifter som det ansvarar för (självstyre eller självständig förvaltning) och uppgifter som det erhållit av staten (statlig förvaltning). De uppgifter som är förenade med skötseln av den fasta egendomen i fråga i detta mål ingår i stadsdistriktets egna uppgifter. Detta betyder att den fasta egendomen som tidigare innehades av Wrocławskommunen efter expropriationen fortsättningsvis förvaltas av samma organ som företräds av borgmästaren i Wrocław.

25. När det för det andra gäller den kommunala budgeten har den hänskjutande domstolen förklarat att ett stadsdistrikt finansierar sina egna uppgifter med egna medel. Av staten erhållna förvaltningsuppgifter finansieras däremot med medel som tilldelas från den statliga budgeten eller med andra statliga medel. Enligt beslutet om hänskjutande är kommunen (stadsdistriktet) ansvarig för förvaltningen av den fasta egendomen i fråga. Då denna ingår i dess *egna* uppgifter täcks inte därmed förenade kostnader fullt ut av medel som tilldelas från den statliga budgeten.

26. När det för det tredje gäller frågan om vem som formellt företräder parterna i transaktionen företräddes båda offentliga enheter i den transaktionen av samma myndighet (borgmästaren i Wrocław) som agerade i olika roller trots att äganderätten till den fasta egendomen har överförts från Wrocławskommunen till staten.

2. Omfattningen av den ställda frågan

27. Förevarande begäran om förhandsavgörande har utformats av den hänskjutande domstolen i ganska specifika ordalag. Den ställda frågan vilar på ett antal faktiska och rättsliga antaganden.

28. I synnerhet är en "beskattningsbar person" enligt artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska betraktas som "ekonomisk verksamhet".⁽⁷⁾ Ett undantag från den grundläggande definitionen av "beskattningsbara personer" i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet finns i artikel 13.1 i det direktivet. Den utesluter stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter – såvitt det inte skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen ifall de behandlades som icke beskattningsbara personer.⁽⁸⁾

29. Fastän det upprepade gånger bestritts av Wrocławsk kommun har den hänskjutande domstolen uttryckligen angett att denna kommuns egenskap som *beskattningsbar person* inte har ifrågasatts. Den hänskjutande domstolens fråga avser därför uteslutande om den ifrågavarande överföringen av äganderätten till den fasta egendomen var av *beskattningsbar natur*.

30. Det ankommer på den nationella domstolen att klassificera den ifrågavarande verksamheten mot bakgrund av de kriterier som fastställts av domstolen.⁽⁹⁾ I detta sammanhang ska det erinras om att det ankommer på den nationella domstolen att beskriva omständigheterna i det mål den har att pröva och tillämplig lagstiftning.⁽¹⁰⁾ Det är i synnerhet den nationella domstolen som ensam bestämmer vilka frågor som ska hänskjutas till domstolen och inte parterna i målet vid den nationella domstolen. Detta hänger inte endast samman med domstolens roll enligt artikel 267 FEUF utan också med domstolens skyldighet att säkerställa att samtliga berörda parter ges möjlighet att avge yttranden i enlighet med artikel 23 i stadgan för Europeiska unionens domstol.⁽¹¹⁾

31. Det är således inte domstolens uppgift att på nytt göra faktiska bedömningar eller en tolkning av nationell rätt som redan gjorts av den hänskjutande domstolen och som inte är föremål för tolkningsfrågorna. Detta gäller också (särskilt) i mål där den korrekta bedömningen förutsätter tillämpning av EU-rätten på en förhållandevis komplicerad nationell lagstiftning.

32. Detta förslag kommer därför att utgå från den bedömning som gjorts av den nationella domstolen, det vill säga att när det gäller transaktionen i fråga är Wrocławsk kommun en "beskattningsbar person", utan att för den skull ta ställning i denna specifika fråga.

B. "Leverans av varor" enligt artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet

33. Genom sin fråga vill den hänskjutande domstolen få klarlagt huruvida transaktionen i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör en beskattningsbar "leverans av varor" i den mening som avses i artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet. Den hänskjutande domstolen frågar härutöver huruvida det faktum att den betalda ersättningen består i en ren intern överföring i bokföringen i den kommunala budgeten har någon betydelse för denna bedömning.

34. För att kunna ge ett användningsbart svar på den ställda frågan kommer jag först att undersöka ursprunget till och syftet med artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet (1). Därefter behandlar jag förhållandet mellan artikel 14.2 a och artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet (2). Slutligen tar jag upp frågan huruvida "ersättning (compensation)" som anges i artikel 14.2 a motsvarar kravet på "ersättning (consideration)" i artikel 2.1 a i det direktivet (3).

1. Ursprunget till och syftet med artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet

35. Artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet avser en specifik transaktion som innehåller tre moment. För det första ska det föreligga en "överföring av äganderätten till en vara". För det andra ska överföringen av äganderätten ske "på order av en offentlig myndighet eller i dess namn eller i enlighet med lagstiftning". För det tredje ska överföringen ske mot "ersättning".

36. Artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet avser ett särskilt slag av transaktioner. Till skillnad från transaktioner som avses i artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet som innefattar parternas fria vilja i en ömsesidig transaktion mot ersättning avser artikel 14.2 a i det direktivet ett annat scenario: en överföring av egendom som åstadkommit till följd av ett ensidigt beslut av en offentlig myndighet mot erläggande av ersättning.

37. Även om förarbetena inte kastar mycket ljus på syftet med artikel 14.2 a i

mervärdesskattedirektivet(12) medger denna bestämmelses lydelse och logik ändå att det är möjligt att dra vissa slutsatser.

38. Som flera författare har påpekat är det rimligt att förmoda att lagstiftaren genom att uttryckligen göra expropriation mot ersättning till en beskattningsbar leverans av varor och således göra med tvång genomförda överföringar av äganderätt mot ersättning till föremål för samma regler som andra leveranser av varor kan ha haft som syfte att förhindra att offentliga myndigheter väljer expropriation framför en transaktion som uppfyller allmänna kriterier för leverans av varor.(13)

39. Jag delar denna uppfattning. Det förefaller verkligen vara en klok inställning att inte uppmuntra det allmänna att expropriera genom att låta det föreligga skattefördelar att göra det i stället för att söka få till stånd ett avtal med den berörda parten. Leverans av varor i form av fast egendom bör således vara skatteneutral oavsett om den sker genom avtal eller expropriation. Vad som ska understrykas är emellertid den avvikande logiken och därför den avvikande terminologin i artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet som kan återges med följande kontrast: *privaträtt – ömsesidighet – vederlag* på den ena sidan och *offentlig rätt – ensidigt beslut – ersättning* på den andra.

2. Förhållandet mellan artikel 14.2 a och artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet

40. Den fråga som ställts av den hänskjutande domstolen och de argument som framförts av de berörda parterna rörande huruvida de transaktioner som avses med artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet ska uppfylla kraven enligt artikel 14.1 i det direktivet, i synnerhet villkoret att det ska föreligga en "överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar".

41. Den hänskjutande domstolen och de berörda parterna har i stor omfattning hänfört sig till domstolens praxis avseende artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet som betonar betydelsen av den faktiska överföringen av egendom oaktat den rättsliga utformningen av den överföringen.(14) Domstolen har uttalat att för att en transaktion ska anses utgöra en leverans av varor till en person i den mening som avses i artikel 14.1 i direktiv 2006/112 är det nödvändigt att transaktionen leder till att personen i fråga får befogenhet att faktiskt förfoga över varorna såsom om denne vore ägare till dem.(15) Rätten att förfoga över en vara som ägare har beskrivits som rätten att bestämma på vilket sätt som varan används och för vilket syfte.(16)

42. Det argument som framförts av Wrocławskommunen innebär att för att en transaktion ska omfattas av artikel 14.2 a ska den också uppfylla kriterierna i artikel 14.1, det vill säga medföra rätten att förfoga över varorna som ägare.

43. Den polska regeringen och kommissionen har tvärtemot gjort gällande att artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet är autonom i förhållande till artikel 14.1 i det direktivet. Det saknar därför betydelse vid tillämpningen av artikel 14.2 a huruvida det föreligger en överföring av rätten att förfoga över varan i ekonomiskt hänseende.

44. Jag delar den senare uppfattningen.

45. Artikel 14 i mervärdesskattedirektivet återfinns under rubriken "beskattningsbara transaktioner" och är avsedd för bestämmande av vad som utgör "leverans av varor".

46. Dess första punkt innehåller den *generella regeln* som definierar vad som utgör en "leverans av varor" : "överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar". Den andra punkten i den bestämmelsen hänvisar till *andra transaktioner* som "skall ... anses som leverans av varor" ... "[f]örutom den transaktion som avses i punkt 1".

47. Det framgår därför av ordalydelsen och uppbyggnaden av artikel 14 i mervärdesskattedirektivet att den andra punkten i denna bestämmelse faktiskt utgör *lex specialis* i förhållande till den generella definitionen av leverans av varor som ges i dess första punkt.

48. Artikel 14.1 och artikel 14.2 i mervärdesskattedirektivet är separata exempel på "leverans av varor" som ska ges en oberoende tolkning. Artikel 14.1 innehåller de generella kriterierna för vad som utgör en leverans av varor. Artikel 14.2 innehåller en förteckning över transaktioner som "förutom" dem som omfattas av den generella definitionen i artikel 14.1 också ska anses som "leverans av varor". Uppbyggnaden av artikel 14 är därför avgörande. Artikel 14.1 fastställer de generella kraven på vad som utgör en leverans av varor medan artikel 14.2 avser specifika transaktioner som likställs med leverans av varor.

49. Artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet använder andra termer i jämförelse med artikel 14.1. Artikel 14.2 a hänvisar inte till "rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar" utan väljer tydligt en annan formulering: "Överföring, på order ... av äganderätten till en vara".

50. Följden är att artikel 14.2 a i själva verket ersätter samtliga relevanta moment i artikel 14.1 i ett specifikt sammanhang som gäller tvingande överföringar av äganderätt i motsats till frivilligt ingångna avtalsförhållanden. Det ovan beskrivna olika innehållet i logik och syfte⁽¹⁷⁾ för då med sig olika begrepp.

51. Inriktningen på det formella momentet överföring av äganderätten till egendomen i motsats till den faktiska rätten att förfoga över egendomen som ägare i ekonomiskt hänseende är förståelig i detta specifika sammanhang som gäller expropriation av egendom. I sådana fall är det sannolikt att den offentliga myndighet som genomförde expropriationen har gjort det i ett särskilt syfte. Förverkligandet av detta särskilda syfte (som att bygga en väg på den exproprierade marken) binder i praktiken denna offentliga myndighet i fråga om sättet på vilket den kan förfoga över egendomen. Det kan således faktiskt inträffa att fastän den offentliga myndigheten har förvärvat den formella äganderätten till marken är dess möjlighet att förfoga över egendomen avsevärt begränsad. Om kriteriet faktiskt förfogande som ägare skulle tillämpas under sådana specifika förhållanden kunde det faktiskt leda till synnerligen underliga situationer när det gäller expropriation i det allmänna intresset då det inte skulle finnas någon ägare för mervärdesskatteändamål.

52. Det kan dessutom med en intern analogi tilläggas att artikel 14.2 b, som utgör en annan av de transaktioner som "förutom" dem som anges i artikel 14.1 likställs med en leverans av varor, avser "[f]aktiskt överlämnande av en vara, i överensstämmelse med ett avtal om uthyrning av varor under en viss tid eller om avbetalningsköp enligt vilket äganderätten normalt skall övergå senast när den sista avbetalningen har erlagts". Som domstolen har funnit framgår det av själva ordalydelsen i den bestämmelsen att *till skillnad från* transaktioner som omfattas av artikel 14.1 hänför sig de som omfattas av artikel 14.2 b inte till en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över en tillgång.⁽¹⁸⁾

53. Sammanfattningsvis kräver inte artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet överföring av rätten att såsom ägare förfoga över en tillgång medan detta krävs i punkt 1 i den artikeln. Vid tillämpning av artikel 14.2 a i direktivet och om övriga krav i den bestämmelsen är uppfyllda är det överföringen av äganderätten till egendomen i betydelsen av formell äganderätt till egendomen i

fråga som är tillräcklig för att en sådan transaktion ska anses vara en beskattningsbar "leverans av varor".

3. Förhållandet mellan artikel 14.2 a och artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet

54. Artikel 2 i mervärdesskattedirektivet utgör den rambestämmelse som anger de transaktioner som ska vara föremål för mervärdesskatt. Enligt artikel 2.1 a i det direktivet är en av dessa transaktioner "[l]everans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap".

55. För att en transaktion ska vara beskattningsbar enligt den bestämmelsen krävs att fyra kriterier är uppfyllda. För det första ska det föreligga en "leverans av varor". För det andra ska leveransen av varor ske "mot ersättning". För det tredje ska leveransen göras i en medlemsstat. För det fjärde ska den genomföras av en "beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap".

56. Artikel 14 i mervärdesskattedirektivet omfattar endast det första av de kriterier som fastläggs i artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet. Den definierar endast "leverans av varor". Denna bestämmelse är emellertid tyst i fråga om övriga moment i artikel 2.1 a i direktivet (vederlag, det geografiska momentet och den beskattningsbara personens agerande i denna egenskap). Till skillnad från artiklarna 16–18 i mervärdesskattedirektivet som avser transaktioner som ska eller får likställas med "leverans av varor mot ersättning" avser artikel 14 endast transaktioner som ska anses vara en "leverans av varor".

57. Det följer således logiskt härav att artikel 14 i mervärdesskattedirektivet inte berör de återstående tre kriterierna i artikel 2.1 a i det direktivet. *Ersättningsmomentet* kan därför inte förmodas föreligga i varje situation där "leverans av varor" förekommer i den mening som avses i artikel 14 i mervärdesskattedirektivet.

58. Detta konstaterande inleder prövningen av den nationella domstolens andra fråga: Vilket är förhållandet mellan begreppen "ersättning (compensation)" enligt artikel 14.2 a och "ersättning (consideration)" i artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet? Är de åtskilda? Eller ska ersättning enligt artikel 14.2 a anses vara ett slag (det vill säga en delmängd) av begreppet ersättning enligt artikel 2.1 a?

59. Tolkningen i rättspraxis av begreppet "ersättning" enligt artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet är att leverans av varor görs "mot vederlag" om det finns ett *direkt samband* mellan de levererade varorna eller tillhandahållna tjänsterna och det motvärde som erhålls.(19) Ett sådant direkt samband föreligger "endast ... om det mellan säljaren och köparen föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer och om det pris som säljaren tar ut utgör det faktiska motvärdet av den vara som köparen erhåller". (20) Domstolen har uttalat att "ersättning (consideration) utgör det subjektiva värdet, det vill säga det värde som faktiskt har erhållits, och inte ett värde som uppskattats efter objektiva kriterier". (21)

60. Domstolen har också funnit att "ersättning ska ... kunna mätas i pengar" och att "[n]är värdet inte består av en mellan parterna avtalad summa pengar ska det, för att vara subjektivt, vara det värde som mottagaren av tjänsterna, som utgör ersättning för varuleveransen, tillskriver de tjänster som ska tillhandahållas vederbörande, och motsvara den summa som mottagaren är beredd att erlägga härför".(22) Det faktum att det pris som betalats för en transaktion överstiger eller understiger gängse marknadspris har av domstolen bedömts sakna betydelse för kvalificeringen av en transaktion som en transaktion mot ersättning.(23)

61. Diskussionen om huruvida begreppet "ersättning (compensation)" i artikel 14.2 a är förenligt

med samtliga de moment som utgör "ersättning (consideration)" enligt artikel 2.1 a, som angetts i den rättspraxis som nämnts ovan, är enligt min uppfattning av begränsad betydelse. Som kommissionen riktigt påpekat har de kriterier som utvecklats i domstolens praxis med avseende på begreppet "ersättning" i artikel 2.1 a, som varit föremål för omfattande diskussion mellan de berörda parterna i förevarande mål, utvecklats specifikt i samband med tolkningen av artikel 2.1 a med avseende på transaktioner som generellt omfattas av artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet eller med avseende på tillhandahållande av tjänster mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i det direktivet.

62. Enligt min uppfattning är "ersättning" som avses i artikel 14.2 a ett särskilt slag av vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 a i det direktivet. Ersättning i artikel 14.2 a kan ses som ett standardiserat slag av vederlag som föreskrivs för expropriationsförhållanden.

63. Av detta skäl är det av begränsad betydelse huruvida ett sådant objektivet ersättningsbegrepp exakt uppfyller samtliga olika kriterier som domstolen i sin praxis har utvecklat under åren avseende begreppet ersättning (consideration). Skillnaderna avseende logik och syfte för de båda begreppen kan motivera nödvändiga anpassningar eller åtskillnader.

64. I den avslutande delen av detta avsnitt kommer jag emellertid, för vad det är värt, att ta upp två möjliga invändningar med avseende på skillnaden mellan de två begreppen och på grundval därav visa hur begreppet ersättning (compensation) uppfattat på ett sådant sätt väl passar in i det övergripande begreppet vederlag (consideration). För det första är det rättspraxis enligt vilken ersättning för skada generellt sett inte innebär "vederlag (consideration)" och för det andra rättspraxis rörande behovet av "ömsesidiga prestationer".

65. När det gäller den första möjliga invändningen har domstolen i sin praxis vid olika tillfällen i samband med tillhandahållande av tjänster och tolkning av artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ansett att ersättning som betalats för skada inte uppfyller kraven för att anses som vederlag. Domstolen har funnit att ett belopp som betalats i deposition – som en fast avbokningsavgift som ersättning för förlust som lidits till följd av en kunds bristande fullgörande av ett avtal om tillhandahållande av hotelltjänster – inte hade något direkt samband med tillhandahållande av någon tjänst mot vederlag och blev inte föremål för den skatten.⁽²⁴⁾ Domstolen har också funnit att rimlig compensation som kopplats till skada som drabbar rättighetsinnehavare till följd av mångfaldigande av deras skyddade verk utan deras tillstånd inte heller utgör det direkta motvärdet till någon tjänst.⁽²⁵⁾

66. Enligt min uppfattning är den ersättning som avses med denna praxis helt enkelt olik den som avses med artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet. De nyssnämnda avgörandena avsåg tillhandahållande av tjänster. Till skillnad från leverans av varor finns det inte någon bestämmelse som liknar artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet i fråga om tillhandahållande av tjänster, det vill säga inte någon specifik bestämmelse som gäller överföring av egendom mot betalning av ersättning. Med beaktande av det uttryckliga införandet av överföring av äganderätt till egendom mot ersättning i artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet skulle det vara meningslöst att utesluta transaktioner som omfattas av den bestämmelsen från begreppet "beskattningsbara transaktioner" i artikel 2 i mervärdesskattedirektivet genom att definiera begreppet ersättning (compensation) så att det faller utanför det övergripande begreppet "vederlag (consideration)". Som det med rätta har påpekats i doktrinen kan införandet av artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet ha haft till syfte att just lösa de eventuella begreppsproblemen genom att ange den specifika transaktionen som nämns däri som en leverans av varor.⁽²⁶⁾

67. Den andra möjliga invändningen föranleds av rättspraxis som tolkar kombinationen av artikel 2.1 a och artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet med tonvikt på momentet "ömsesidiga prestationer". Domstolen fann således till exempel i målet Posnania Investment, i vilket

transaktionen i fråga avsåg överföring av äganderätten till fast egendom till ett offentligt organ som betalning av en skatteskuld, att även om det förelåg ett rättsförhållande mellan leverantören och mottagaren var skattebetalarens (leverantörens) *skyldighetensidig* då betalning av skatten endast innebar att dennes skatteskuld blev betald enligt lag och då skatteskulden var en tvingande pålaga. Domstolen fann på grund härav att det inte förelåg något rättsförhållande som innebar ömsesidiga prestationer.(27)

68. I den mån den kategorin faktiskt är relevant med hänsyn till den olika karaktären på den transaktion som avses i artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet föreligger återigen ändå ett moment av "ömsesidighet" i bemärkelsen "direkt samband" även beträffande överföringen av äganderätt till egendom och ersättningen. Den ena är den andras orsak, ersättningen betalades på grund av att egendomen exproprierades. Detta moment har samband med det logiska förhållandet mellan vederlag och leverans: leverans av varorna i fråga och vederlaget (i form av ersättning) måste anses vara direkt sammankopplade. Om leveransen uteblir betalas inget vederlag och vice versa.(28)

4. Slutsats i denna del

69. Tillämpning av artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet är föremål för tre kumulativa villkor. Först ska det föreligga överföring av äganderätt. För det andra ska denna överföring ske genom order av en offentlig myndighet eller i dess namn eller i enlighet med lagstiftning. För det tredje ska det föreligga betalning av ersättning.

70. Vad gäller det första av dessa villkor kräver inte mervärdesskattedirektivet överföring av rätten att förfoga över egendomen som ägare vilket är fallet i punkt 1 i den artikeln. Om kraven avseende ersättningen och sättet för hur transaktionen ska genomföras är uppfyllda är det enligt artikel 14.2 a i det direktivet tillräckligt att överföringen av äganderätten till egendomen i den meningen att den formella äganderätten till egendomen i fråga har skett för att en sådan transaktion ska anses vara en "leverans av varor" enligt artikel 14 i det direktivet.

71. För att en leverans enligt artikel 14.2 a ska vara beskattningsbar ska även kraven enligt artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet vara uppfyllda, med förbehåll för de specifika momenten i den förstnämnda bestämmelsen. Dessa specifika moment i artikel 14.2 a påverkar också tolkningen av det generella begreppet "ersättning (consideration)" i artikel 2.1 a. Den ersättning som faktiskt betalas enligt artikel 14.2 a ska anses som ett särskilt slag av "ersättning (consideration)" i den mening som avses i artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet.

C. Förevarande mål

1. Har det skett en leverans av varor i den mening som avses i artikel 14.2 a?

72. I förevarande mål har den hänskjutande domstolen uttryckt tvivel avseende förekomsten av en övergång av äganderätten till egendomen i "ekonomiskt" hänseende. Den har förklarat att Wroc?aws borgmästare agerar på båda sidorna av transaktionen, som ett organ i den lokala förvaltningen (kommunen) och som företrädare för staten. De tillämpliga bestämmelserna i polsk rätt rör endast övergången av "rättslig äganderätt" och har inget avseende på övergång av "ekonomisk äganderätt". Den är därför tveksam om huruvida det har skett en *faktisk* övergång av ekonomisk äganderätt. Den hänskjutande domstolen har också framhållit att den omtvistade transaktionen avser övergång av äganderätten inte till följd av parternas fria vilja utan enligt lagstiftningen och mot betalning av ersättning.

73. Begreppet "ekonomisk äganderätt" förekommer som sådant inte i direktivet. Det förefaller emellertid på grund av vad den hänskjutande domstolen angett och diskussionen mellan de

berörda parterna som om tolkningsfrågan avser frågan huruvida det är möjligt att tillämpa begreppet "övergång av rätten att såsom ägare disponera över materiella tillgångar" i artikel 14.1 a i mervärdesskattedirektivet som denna tolkats av domstolen.

74. Enligt de generella kriterier som beskrivits ovan i punkterna 40–53 i detta förslag omfattas kravet att det ska föreligga en övergång av rätten att förfoga över varorna såsom ägare, inte något av villkoren enligt artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet.

75. Till följd härav och med förbehåll för den nationella domstolens prövning förefaller samtliga tre krav i artikel 14.2 a för att leverans av varor ska föreligga vara uppfyllda i detta mål.

76. För det första, som bekräftats av den nationella domstolen, råder inte tvist om att äganderätten till den fasta egendomen överfördes från Wrocławsk kommun till staten. I det avseendet saknar det betydelse att det faktiskt var samma borgmästare i Wrocław som agerade i två olika roller i samma transaktion, som verkställande myndighet i kommunen och som företrädare för staten. Vad som är av betydelse för den berörda bestämmelsen är övergången av den formella rättsliga äganderätten mellan två klart skilda juridiska personer.

77. För det andra ägde denna överföring av äganderätten rum genom det beslut som fattades av regionala guvernören för Nedre Schlesien enligt nationell lagstiftning.⁽²⁹⁾ I detta avseende saknar den omständigheten, som framhållits av den hänskjutande domstolen, att överföringen av äganderätten till varorna inte har skett med parternas fria vilja också betydelse. Det andra kravet enligt artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet är faktiskt just att överföringen av äganderätten sker antingen enligt lagstiftningen eller på order av en offentlig myndighet eller i dess namn. Detta moment innebär en skillnad i förhållande till transaktioner som omfattas av artikel 14.1 i direktivet och betyder i sig att det inte är fråga om fri vilja eller gemensamt avtal.

78. För det tredje förefaller det som om betalning av ersättningen har erlagts av borgmästaren i Wrocław på uppdrag enligt särskilt beslut av den regionala guvernören för Nedre Schlesien med angivande av ersättningsnivån som Wrocławsk kommun hade rätt till. Eftersom emellertid förekomsten av "faktisk" betalning har i stor omfattning diskuterats mellan de berörda parterna i detta förfarande kommer jag att behandla denna specifika fråga för sig.

2. "Faktisk" ersättning (compensation) eller vederlag (consideration)

79. Av den generella bedömningen i punkterna 54–68 i detta förslag framgår redan att begreppet ersättning (compensation) i artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas som ett särskilt slag av ersättning (consideration) i den mening som avses i artikel 2.1 a i direktivet.

80. Det framgår emellertid av beslutet om hänskjutande och av parternas yttranden i målet vid den nationella domstolen att den hänskjutande domstolens tveksamhet inte så mycket gäller det logiska förhållandet mellan begreppen "ersättning (consideration)" och "ersättning (compensation)" utan snarare det faktum att det är ovisst huruvida ersättningen *faktiskt* har betalats.

81. Båda parterna i målet vid den nationella domstolen har uppfattningen att inget vederlag *faktiskt* har erlagts.

82. Enligt Wrocławsk kommun togs medel för betalning av ersättningen som bestämts genom beslut av den regionala guvernören för Nedre Schlesien från den kommunala budgeten som var knuten till stadsdistriktets uppgifter. Samtidigt har inkomsten i form av ersättningen angetts som kommunens intäkt i samma budget. Detta har skett genom en intern överföring i bokföringen som inte ersatte förlusten av den fasta egendomen som drabbat Wrocławsk kommun.

83. Den polska regeringen har påstått att det inte kan anses att villkoret avseende det *direkta sambandet* mellan överföringen av äganderätten och ersättningen har uppfyllts. Borgmästaren i Wroc?aw som ålades att betala ersättningen har inte någon egen budget. Medel för de uppgifter som han utför tas från kommunens budget. Följden är att genomförandet av beslutet om betalning av ersättningen endast verkställs genom en överföring av medel som redan avsatts för stadsdistriktets uppgifter för Wroc?aw kommun. Finansministeriet avgav en liknande synpunkt vid förhandlingen.

84. Det ankommer uteslutande på den hänskjutande domstolen att avgöra huruvida ersättningen under de specifika omständigheterna i detta mål faktiskt har betalats. Det ankommer inte på EU-domstolen att döma i fråga om svårigheterna i polsk förvaltningsrätt då det faktiska och rättsliga innehållet i detta mål förblir påfallande oklart trots domstolens inbjudan till de berörda parterna vid förhandlingen att förklara hur redovisningssystemet för en kommunal förvaltning med dubbla roller faktiskt fungerar. Det förblir i synnerhet oklart huruvida det skett någon faktisk överföring av medel från staten och om så är fallet till vilken av kommunens budgetrubriker eller till och med i vilken omfattning som kommunen över huvud taget har särskilda och tydliga budgetrubriker för de olika uppgifter som den anförtrotts.

85. Det finns emellertid åtminstone några generella synpunkter som kanske kan lämnas som vägledning till den hänskjutande domstolen.

86. För det första utesluter inte det faktum att ersättningen erlades genom en bokföringsåtgärd dess faktiska verkan då varken mervärdesskattedirektivet eller rättspraxis föreskriver något särskilt krav beträffande betalningssätt eller bokföringsåtgärd för betalning av ersättningen.

87. För det andra ska emellertid vederlag erläggas i utbyte mot överföringen av den formella äganderätten till egendomen i överensstämmelse med det direkta sambandet eller den grundläggande logiken bakom ömsesidighet som ligger i varje transaktion.(30) På ett sätt ska vederlaget följa i motsatt riktning till riktningen för överföringen av äganderätten. Det ska således föreligga någon ökning av kommunens *egna tillgångar* med beaktande av att egendomen tidigare ägdes av kommunen i dess egenskap av en oberoende självstyrande enhet.

88. För det tredje är det nödvändigt att, då ersättningen enligt artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet är en specifik benämning av det vederlag som krävs enligt artikel 2.1 a i det direktivet, denna ersättning *faktiskt* har betalats. Detta framgår av artikel 14.2 a som uttryckligen kräver *betalning* av ersättningen. En av de grundläggande principerna i mervärdesskattedirektivet är att beskattningsunderlaget är det vederlag som *faktiskt* erhållits varav följer att skattemyndigheten inte får ta ut mervärdesskatt som överstiger den skatt som den beskattningsbara personen mottagit.(31) Om det föreligger en leverans utan vederlag finns det faktiskt inte något beskattningsunderlag.(32) För att uttrycka det rättframt, om inte betalning erhållits finns det inte något att beskatta.

V. Förslag till avgörande

89. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag följande svar på den fråga som ställts av Naczelný S?d Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen i Polen):

"En överföring enligt lagstiftningen av äganderätten till fast egendom som ägs av en kommun till staten i utbyte mot faktisk betalning av ersättning, i det fallet när, enligt bestämmelser i nationell rätt, denna fasta egendom fortsättningsvis förvaltas av borgmästaren i en kommun som samtidigt är företrädare för staten och det verkställande organet i kommunen, utgör en beskattningsbar transaktion i den mening som avses i artikel 14.2 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28

november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.”

1 Originalspråk: engelska.

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

3 Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

4 Dz. U 2004, nr 54, post 535. Konsoliderad version, Dz. U. 2011, nr 177, post 1054, i ändrad lydelse.

5 I FSK 1857/13.

6 I FPS 1/15.

7 Dom av den 11 maj 2017, Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:361, punkt 27).

8 Se dom av den 29 september 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

9 Se dom av den 14 december 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, punkt 23 och där angiven rättspraxis). Se också beslut av den 20 mars 2014, Gmina Wrocław (C-72/13, EU:C:2014:197, punkterna 18–22 och där angiven rättspraxis).

10 Se, till exempel, dom av den 19 januari 2017, Revenue Commissioners (C-344/15, EU:C:2017:28, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

11 Se, till exempel, dom av den 6 oktober 2015, T-Mobile Czech Republic och Vodafone Czech Republic (C-508/14, EU:C:2015:657, punkterna 28–29 och där angiven rättspraxis).

12 En bestämmelse som motsvarar artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet infördes genom rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28). I kommissionens förslag (COM/1973/950/final) angav föreslagna artikel 5.2 f, som blev artikel 5.4 a i sjätte mervärdesskattedirektivet, ”överföring, på order av en offentlig myndighet eller i dess namn eller i enlighet med lagstiftning, av äganderätten till egendom mot betalning av ersättning, när överföring av sådan egendom genom privat avtalskulle medföra skattskyldighet.” Denna sistnämnda (kursiverade) bestämmelse infördes inte i den slutliga texten. Förslaget innehöll också en artikel 12.4 enligt vilken ”i fråga om leveranser som anges i artikel 5.2 f ska det betalda ersättningsbeloppet exklusive återanskaffningsersättning anses vara beskattningsunderlag”.

Denna bestämmelse ledde inte till lagstiftning. Se Terra, B.J.M. och Kajus, J., *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 Se, till exempel, Terra, B.J.M. och Kajus, J., *Introduction to European VAT (Recast), Commentaries on European VAT Directives*, IBFD Publications, 2017, s. 246 eller van Doesum, A., van Kesteren H., och van Norden, G.-J. *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, s. 111.

14 Se, i denna mening, dom av den 18 juli 2013, *Evita-K* (C-78/12, EU:C:2013:486, punkt 35). Domstolen har också framhållit att denna bestämmelse "[inte hänför sig till] en äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som uppställts i den tillämpliga nationella rätten, utan begreppet innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, som ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om vederbörande var ägare till densamma". Se, till exempel, dom av den 3 september 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, punkt 51 och där angiven rättspraxis). Domstolen har förklarat att detta synsätt överensstämmer med direktivets syfte att grunda det gemensamma systemet för mervärdesskatt på en enhetlig definition av de skattepliktiga transaktionerna och att denna målsättning skulle kunna äventyras "om förutsättningen för att leverans av varor ... skall anses föreligga, skulle variera från en medlemsstat till en annan, vilket är fallet i fråga om äganderättsövergång inom civilrätten". Se, till exempel, dom av den 8 februari 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise SafeShipping and Forwarding Enterprise SafeShipping and Forwarding Enterprise SafeShipping and Forwarding Enterprise SafeShipping and Forwarding Enterprise SafeShipping and Forwarding Enterprise SafeShipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, EU:C:1990:61, punkt 8).

15 Dom av den 3 september 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, punkt 51 och där angiven rättspraxis).

16 Se, för ett sådant resonemang, dom av den 6 februari 2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73, punkt 34).

17 Ovan punkterna 35–39.

18 Se dom av den 4 oktober 2017, *Mercedes-Benz Financial Services UK* (C-164/16, EU:C:2017:734, punkt 31).

19 Se, till exempel, dom av den 8 november 2012, *Profitube* (C-165/11, EU:C:2012:692, punkt 51 och där angiven rättspraxis).

20 Se, till exempel, dom av den 11 maj 2017, *Posnania Investment* (C-36/16, EU:C:2017:361, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

21 Se, till exempel, dom av den 7 november 2013, *Tulic* och *Plavo* (C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

- 22 Se dom av den 19 december 2012, Orfey BulgariaOrfey BulgariaOrfey Bulgaria (C?549/11, EU:C:2012:832, punkterna 44 och 45 och där angiven rättspraxis).
- 23 Se dom av den 2 juni 2016, Lajvér (C?263/15, EU:C:2016:392, punkt 45 och där angiven rättspraxis).
- 24 Dom av den 18 juli 2007, Société thermale d'Eugénie-Les-Bains (C?277/05, EU:C:2007:440, punkt 32).
- 25 Dom av den 18 januari 2017, SAWP (C?37/16, EU:C:2017:22, punkt 30).
- 26 Se, till exempel, van Doesum, A. van Kesteren, H. och van Norden, G.-J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, s. 111, Terra, B.J.M., och Kajus, J., *Introduction to European VAT (Recast), 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 av den 11 maj 2017, Posnania InvestmentPosnania InvestmentPosnania Investment (C?36/16, EU:C:2017:361, punkterna 32–36). Se, på ett liknande sätt, i samband med tillhandahållande av tjänster dom av den 22 juni 2016, ?eský rozhlas?eský rozhlas?eský rozhlas (C?11/15, EU:C:2016:470, punkterna 24–26).
- 28 Se van Doesum, A., van Kesteren, H., och van Norden, G.-J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, s. 129, med angivande av dom av den 2 juni 1994, Empire StoresEmpire StoresEmpire Stores (C?33/93, EU:C:1994:225, punkt 16). Se, *e contrario*, dom av den 18 juli 2007, Société thermale d'Eugénie-Les-BainsSociété thermale d'Eugénie-Les-BainsSociété thermale d'Eugénie-Les-BainsSociété thermale d'Eugénie-Les-BainsSociété thermale d'Eugénie-Les-BainsSociété thermale d'Eugénie-Les-BainsSociété thermale d'Eugénie-Les-Bains (C?277/05, EU:C:2007:440, punkt 26) i vilken reservation av boende inte ansågs vara beroende av erläggande av en deposition varför det inte förelåg något direkt samband mellan tjänsten och vederlaget.
- 29 Den åberopade nationella bestämmelsen var artikel 12.4 i Ustawa o szczególnych zasadach lokalizacji dróg publicznych (lag med specifika bestämmelser om planering av allmänna vägar).
- 30 I allmänhet, se ovan punkt 68 i detta förslag.
- 31 Se dom av den 2 juli 2015, NLB LeasingNLB LeasingNLB Leasing (C?209/14, EU:C:2015:440, punkt 35 och där angiven rättspraxis). Se också dom av den 23 november 2017, Di MauraDi MauraDi Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punkterna 12 och 13).
- 32 Se för ett liknande resonemang dom av den 21 november 2013,Dixons RetailDixons RetailDixons Retail (C?494/12, EU:C:2013:758, punkt 31 och där angiven rättspraxis).