

Foreløbig udgave

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. KOKOTT

fremsat den 3. september 2020 (1)

Sag C-604/19

Gmina Wrocław

mod

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Wrocław, Polen))

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem – direktiv 2006/112 – artikel 14, stk. 2, litra a) – begrebet »levering af varer« – konvertering af et langtidslejemål til ejendomsret – overdragelse af retten til at råde over et fysisk gode som ejer – fiktion om en levering – kommune som afgiftspligtig person, når den modtager vederlag for en ved lov fastsat konvertering«

I. Indledning

1. Domstolen skal i denne sag behandle spørgsmålet om den momsretlige behandling af en overtagelse af en ejendomsret ved lov mod betaling af et konverteringsvederlag. I den foreliggende sag hvilede der en særlig servitut (langtidslejemål) på nogle grunde. Dette førte til, at den »økonomiske ejer« – den, der benyttede grunden som en ejer – og den »formelle ejer« – den, der civilretligt havde ejendomsretten til grunden – var forskellige personer. Vederlag, som indehaveren af langtidslejemålet betalte til grundejeren, var underlagt polsk moms.

2. I forbindelse med en formueretlig reform mistede de hidtidige ejere af grundene ved lov deres ejendomsret til indehaverne af langtidslejemålene. Sidstnævnte er forpligtet til at betale de årlige rater for langtidslejen i yderligere 20 år eller yde en tilsvarende engangsbetaling. Er de vederlag, som de tidligere ejere nu modtager, som hidtil underlagt moms?

3. I den foreliggende sag drejede det sig om grunde, som tilhørte en kommune. Derfor skal det endvidere afklares, om kommunen i denne forbindelse handlede som afgiftspligtig person eller som et offentligretligt organ, således at der ikke opkræves moms.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

4. De relevante EU-retlige forskrifter er indeholdt i artikel 2, 9, 13, 14 og 25 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«) (2).

5. I henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, er leveringer af varer mod vederlag [litra a)] ligesom levering af ydelser mod vederlag [litra c)] momspligtige.

6. Det følger af momsdirektivets artikel 9, stk. 1, at enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed, anses for en »afgiftspligtig person«.

7. Momsdirektivets artikel 13, stk. 1, fastsætter en undtagelse for afgiftspligten for bestemte former for virksomhed, som udføres af offentligretlige organer:

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

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

Under alle omstændigheder anses offentligretlige organer som afgiftspligtige personer for så vidt angår de i bilag I anførte former for virksomhed, medmindre den udøvede virksomhed er ubetydelig.«

8. Momsdirektivets artikel 14, stk. 1 og 2, fastsætter, hvornår der foreligger en levering:

»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.«

9. Momsdirektivets artikel 24, stk. 1, definerer levering af ydelser:

»1. Ved »levering af ydelser« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af varer.«

10. Momsdirektivets artikel 25, litra c), har følgende ordlyd:

»En levering af ydelser kan bl.a. bestå i en af følgende transaktioner:

[...]

c) udførelse af en ydelse i henhold til et pålæg fra det offentlige eller på dets vegne eller ifølge loven.«

B. Polsk ret

11. Disse EU-retlige bestemmelser er gennemført i polsk ret ved lov om afgift på varer og tjenesteydelser (herefter »momsloven«) (3). Momslovens artikel 7, stk. 1, er affattet således:

»Ved levering af varer [...] forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et gode, herunder:

1) overdragelse af ejendomsretten til en vare mod betaling af en erstatningsydelse i henhold til pålæg fra det offentlige eller på dets vegne ifølge loven; [...]

6) indrømmelse af langtidslejemål til grunde.«

12. Langtidslejemål er reguleret i lov om forvaltning af fast ejendom (4). I henhold til artikel 12a, stk. 1, i lov om forvaltning af fast ejendom er de beløb, som indehaverne af langtidslejemål skylder, omfattet af privatretten.

13. I henhold til artikel 32, stk. 1, i lov om forvaltning af fast ejendom må grunde, der er omfattet af et langtidslejemål, kun sælges til indehaveren af langtidslejemålet.

14. Artikel 32, stk. 2, i lov om forvaltning af fast ejendom præciserer, at et tidligere indrømmet langtidslejemål bortfalder ved lov, når der indgås en købekontrakt vedrørende den faste ejendom.

15. I henhold til artikel 69 i lov om forvaltning af fast ejendom omfatter den købspris, som indehaveren af langtidslejemålet skal betale, det beløb, som svarer til værdien af langtidslejemålet til den pågældende faste ejendom på salgsdagen.

16. Lov om konvertering af langtidslejemål af grunde, der er bebyggede med henblik på beboelsesformål, til ejendomsret (herefter »konverteringsloven«) (5) fastsætter i artikel 1, stk. 1, at langtidslejemål af grunde, der er bebyggede med henblik på beboelsesmæssigt formål, pr. 1. januar 2019 konverteres til en ejendomsret til disse grunde.

17. Konverteringslovens artikel 7 fastsætter bestemmelser om det vederlag, der skal betales. I henhold til stk. 2 svarer vederlagets størrelse til det årlige vederlag for langtidslejemålet. Stk. 6 foreskriver, at den årlige betaling skal betales i en periode på 20 år fra konverteringsdatoen. Stk. 7 giver mulighed for at anmode om en tilsvarende engangsbetaling. I konverteringslovens artikel 12, stk. 2, erklæres artikel 12a i lov om forvaltning af fast ejendom for anvendelig.

III. Sagens faktiske omstændigheder

18. Den tvist, der ligger til grund for anmodningen om præjudiciel afgørelse, er baseret på en anmodning fra kommunen Wroc?aw (sagsøgeren i hovedsagen, herefter »sagsøgeren«) til Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktøren for den nationale skatteoplysningsmyndighed, herefter »afgiftsmyndigheden«) om et bindende svar.

19. Sagsøgeren er et offentligretligt organ, som imidlertid samtidig er registreret som aktiv afgiftspligtig person. Sagsøgeren var ejer af faste ejendomme, som tredjemand havde langtidslejemål til.

20. Langtidslejemålet er en tidsmæssigt begrænset brugsret til en grund, som giver indehaveren en ejerlignende stilling. Indehaveren af langtidslejemålet betaler i dettes varighed et årligt vederlag til ejeren. Alle parter er enige om, at indrømmelsen af et sådant langtidslejemål skal kvalificeres som en levering mod vederlag som omhandlet i momslovens artikel 5, stk. 1, nr. 1, sammenholdt med artikel 7, stk. 1, nr. 6, heri. Der synes ligeledes at være enighed om, at kommunen modtog betalingerne fra indehaveren af langtidslejemålet som afgiftspligtig person.

21. På grundlag af konverteringsloven overgik ejendomsretten til ejendommene pr. 1. januar 2019 til den respektive indehaver af langtidslejemålet. De tidligere ejere modtager til gengæld en årlig betaling i en periode på 20 år. Den årlige rates størrelse svarer præcist til den årlige rate, der hidtil blev betalt for langtidslejemålet. Efter anmodning kan konverteringsvederlaget også betales som en engangsbetaling.

22. Sagsøgeren ønskede af afgiftsmyndigheden oplyst, om disse vederlag også var momsplichtige. Ved afgørelse af 15. januar 2019 svarede afgiftsmyndigheden bekræftende på dette. Den anser konverteringen af retten for en fortsættelse af den levering, som oprindeligt blev begrundet ved indrømmelsen af langtidslejemålet. Som konsekvens heraf deler overdragelsen af ejendomsretten retlig skæbne med langtidslejemålet.

23. Sagsøgeren indbragte denne afgørelse for Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Wrocław, Polen). Sagsøgeren er af den opfattelse, at konverteringsvederlaget ikke er momsplichtigt. Indehaveren af langtidslejemålet opnåede allerede i kraft af lejemålet en ejerlignende stilling og dermed den økonomiske råderet over grunden. Når langtidslejemålet bliver til en ejendomsret, kan samme grund ikke endnu en gang være genstand for en levering. I øvrigt handlede sagsøgeren i denne sag i forbindelse med en ikke-afgiftspligtig myndighedsudøvelse.

IV. Anmodningen om præjudiciel afgørelse

24. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Wrocław) forelagde ved afgørelse af 19. juni 2019 følgende spørgsmål for Domstolen:

»1) Udgør en konvertering ved lov af et langtidslejemål til en ejendomsret til fast ejendom, således som det er tilfældet i den foreliggende sag, en levering af varer i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), sammenholdt med artikel 2, stk. 1, litra a)?

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

3) Handler en kommune, der modtager vederlag for en konvertering ved lov af et langtidslejemål til en ejendomsret til fast ejendom, således som det er tilfældet i den foreliggende sag, som en afgiftspligtig person i den forstand, som udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, sammenholdt med dette direktivs artikel 2, stk. 1, litra a), eller som et offentligretligt organ, jf. artikel 13 i direktiv 2006/112?»

25. I sagen for Domstolen har sagsøgeren, Republikken Polen og Europa-Kommissionen indgivet skriftlige indlæg.

V. Retlig bedømmelse

A. De præjudicielle spørgsmål

26. Den forelæggende ret ønsker med det første og det andet spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om konverteringen ved lov af langtidslejemålet til en ejendomsret er momspligtig, når den nye ejer som modydelse skal betale et vederlag, som er fastsat ved lov. Da disse konstellationer primært omhandler grunde, som ejes af offentligretlige organer, ønsker den forelæggende ret med det tredje spørgsmål oplyst, om kommunen overhovedet handlede i egenskab af en afgiftspligtig person.

27. De to første spørgsmål kan besvares under ét. For så vidt som de imidlertid udtrykkeligt tager udgangspunkt i, om konverteringen af langtidslejemålet udgør en levering af varer som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), eller artikel 14, stk. 1, skal opmærksomheden henledes på det følgende.

28. De to første spørgsmål er åbenbart baseret på, at den forelæggende ret lægger til grund, at momspligten i den foreliggende sag afhænger af, at der foreligger en levering. Dette er imidlertid ikke korrekt. Der foreligger ikke kun afgiftspligtige transaktioner i forbindelse med levering af varer som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), sammenholdt med artikel 14 heri, men også i forbindelse med levering af ydelser som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), sammenholdt med artikel 24 heri. Momsdirektivet anser enhver transaktion for levering af ydelser, som ikke er en levering af varer (momsdirektivets artikel 24, stk. 1).

29. Sondringen mellem, hvorvidt en afgiftspligtig transaktion udgør en levering af varer eller en levering af ydelser, har betydning for fastlæggelsen af stedet og tidspunktet for udførelsen og for afgiftssatsen. Den spiller imidlertid ingen rolle for, om transaktionen grundlæggende er momspligtig. For at give den forelæggende ret et brugbart svar er det derfor nødvendigt at præcisere spørgsmålene.

30. Konkret ønsker den forelæggende ret egentlig oplyst, om ejendomsrettens overgang ved lov mod betaling af et konverteringsvederlag udgør en afgiftspligtig transaktion (levering af varer eller levering af ydelser mod vederlag) (under B), og om sagsøgeren i denne forbindelse handlede som afgiftspligtig person (under C). Hvis dette er tilfældet, er konverteringen ved lov af langtidslejemålet til ejendomsret mod et konverteringsvederlag momspligtig, da ingen afgiftsfritagelse finder anvendelse.

B. Det første og det andet spørgsmål: konverteringen af langtidslejemålet til ejendomsret som afgiftspligtig transaktion (levering af varer eller levering af ydelser mod vederlag)

31. Med hensyn til det første og det andet spørgsmål er der efter min opfattelse to mulige løsninger. Enten er der tale om to isolerede handlinger, nemlig indrømmelsen af langtidslejemålet til grunden og erhvervelsen af ejendomsretten til denne ved lov. Hvis sidstnævnte ikke er en levering af varer, udgør konverteringen til ejendomsret en levering af ydelser (under 1). Eller konverteringen viser sig ved en samlet økonomisk betragtning at være en fortsættelse af langtidslejemålet, idet konverteringsloven efterfølgende udvider genstanden for leveringen (under 2).

32. Uanset hvilken synsvinkel (isoleret betragtning eller samlet økonomisk betragtning)

Domstolen måtte følge, foreligger der i begge tilfælde en afgiftspligtig transaktion. Dermed er den forelæggende rets spørgsmål vedrørende fortolkningen af momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), i grunden ikke relevant i den foreliggende sag (under 3).

1. *Isoleret betragtning af ejendomsrettens overgang*

33. Formelt set overdrager ejeren først råderetten over grunden til indehaveren af langtidslejemålet, hvilket må anses for en momspligtig levering som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 1. I næste skridt konverteres langtidslejemålet ved lov til ejendomsret. Hvis konverteringen ikke er en levering af varer, fordi råderetten allerede var overgået til indehaveren af langtidslejemålet, foreligger der i hvert fald en afgiftspligtig levering af ydelser som omhandlet i momsdirektivets artikel 24, stk. 1.

34. I henhold til momsdirektivets artikel 24, stk. 1, er enhver transaktion, der ikke er en levering af varer, nemlig afgiftspligtig som levering af ydelser. Ifølge Domstolens er det tilstrækkeligt for, at der foreligger en afgiftspligtig levering af tjenesteydelser mod vederlag, at der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retligt forhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen opkrævede vederlag udgør den faktiske modværdi af den individualiserede ydelse, som leveres til modtageren (6). Dette er tilfældet, såfremt der består en direkte sammenhæng mellem tjenesteydelsen og den modtagne modværdi (7).

35. I denne forbindelse er det ikke enhver betaling, der automatisk fører til en afgiftspligtig udveksling af ydelser. Der sker kun en afgiftspålæggelse i form af en punktafgift, hvis modtageren af ydelsen også opnår en forbrugsfordel (8). Der foreligger derfor ikke en tjenesteydelse som omhandlet i momsdirektivets artikel 24, stk. 1, hvis en betalingsmodtager ikke modtager en betaling som modydelse for en konkret ydelse, men af andre grunde (f.eks. morarenter (9) eller udligning af mistet fortjeneste (10)) (11).

36. I den foreliggende sag kan det uden videre bekræftes, at den hidtidige indehaver af langtidslejemålet opnår en forbrugsfordel. En sådan mangler ikke i den foreliggende sag, eftersom indehaveren af langtidslejemålet også allerede før konverteringen som indehaver af råderetten økonomisk set benyttede grunden som en ejer. Som ejer kan han derimod nu ikke kun høste udbyttet af grunden, men også overdrage grunden til tredjemand. Konverteringen af langtidslejemålet til ejendomsret er derfor en forbrugsfordel. Isoleret set foreligger der således en levering af ydelser som omhandlet i momsdirektivets artikel 24, stk. 1.

2. *Samlet økonomisk betragtning: ejendomsrettens overgang som en ren fortsættelse af den oprindelige levering*

37. I det foreliggende tilfælde anser jeg imidlertid lige som Polen en samlet økonomisk betragtning for mere overbevisende. I modsætning til sagsøgerens opfattelse er konverteringen af langtidslejemålet til ejendomsret ikke momsretligt irrelevant, men skal bedømmes som en fortsættelse af en levering som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 1.

38. Ifølge Domstolens praksis omfatter begrebet levering af varer enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet (12). Hvis modtageren af en levering ikke kan råde over et gode »som ejer«, udelukker dette ikke en levering, hvis han i det mindste kan råde over genstanden »på samme måde som en ejer« (13). Dette fremgår tydeligt af i hvert fald nogle sprogversioner af momsdirektivet (14).

39. Dette bekræftes også af Domstolens praksis. Princippet om ensartet anvendelse af EU-retten og ligebehandlingsprincippet kræver, at EU-retlige begreber i hele Unionen undergives en selvstændig og ensartet fortolkning (15). Dette ville blive bragt i fare, hvis spørgsmålet om,

hvorvidt der foreligger en levering, afhang af den civilretlige erhvervelse af ejendomsretten, som igen afhænger af den nationale civilrets udformning. Det kan derfor ikke være afgørende for begrebet levering af varer, om ejendomsretten overføres (16). Råderet som omhandlet i momsdirektivets artikel 14 kan således ikke sidestilles med den retlige position som ejer. Den manglende civilretlige overdragelse af ejendomsretten er derfor efter Domstolens opfattelse ikke til hinder for, at der foreligger en levering (17).

40. Den økonomiske råderet opnåede de nuværende ejere allerede med overdragelsen af langtidslejemålet. Indehaveren af langtidslejemålet kan benytte grunden som en ejer. Overdragelsen af langtidslejemålet kvalificeres derfor korrekt af alle involverede som en momspligtig levering som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 1, således at de årlige vederlag er momspligtige. Dette gør den forelæggende ret udtrykkeligt opmærksom på.

41. Det er imidlertid ikke korrekt, når sagsøgeren konkluderer, at konverteringsprocessen ikke er momsretligt relevant. De årlige betalinger fra indehaverne af langtidslejemålene til ejerne udgjorde hidtil en modydelse for at opnå råderetten over grunden. De var derfor momspligtige som vederlag for levering af varer i henhold momslovens artikel 5, stk. 1, og artikel 7, stk. 7, nr. 6. Den omstændighed, at retsstillingen som ejer nu også overdrages til den hidtidige indehaver af langtidslejemålet, og at han nu betaler et konverteringsvederlag i stedet for lejemålsraterne, ændrer ikke ved betalingernes afgiftsretlige karakter.

42. Betalingerne vedrører nemlig fortsat leveringen af grunden. Den hidtidige indehaver af langtidslejemålet betaler fortsat et vederlag for at opnå råderetten over grunden. Konverteringsprocessen indebærer blot en modifikation af genstanden for leveringen. Oprindeligt blev vederlaget betalt for langtidslejemålet alene, nu betales det for langtidslejemålet, som er udvidet med ejendomsretten.

43. Dette bliver også tydeligt i udformningen af konverteringsvederlaget, som Polen med rette har fremhævet. Den hidtidige indehaver af langtidslejemålet betaler fortsat de rater, som han skylder for langtidslejemålet, blot under ændrede vilkår. Det vederlag, der betales i forbindelse med konverteringen af ejendommen, svarer i størrelse præcis til det, der ville skulle betales for langtidslejemålet om året.

44. Når der nu i henhold til konverteringslovens artikel 7, stk. 7, efter anmodning indrømmes mulighed for en engangsbetaling, eller der i henhold til konverteringslovens artikel 7, stk. 6, fastsættes et loft på 20 årlige rater, udgør dette kun en regulering af betalingsvilkår. Retsgrundlaget for betalingen ændres ikke herved. Konverteringslovens mål er vel alene at overvinde den hidtidige divergens mellem den formelle og den materielle ejendomsret. Såvel betalingsforpligtelsen som vederlagets størrelse følger af den oprindelige overdragelse af langtidslejemålet og skal derfor økonomisk set også under ét anses for et vederlag for denne levering.

3. *Levering af varer som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 2?*

45. Uanset hvilken synsvinkel Domstolen vælger at anlægge, er fortolkningen af momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), hvorefter overdragelse af ejendomsretten til en vare mod betaling af en erstatningsydelse ifølge loven anses for at være levering af varer, derfor i sidste ende ikke afgørende. Der foreligger under alle omstændigheder en afgiftspligtig transaktion.

46. Alligevel ønsker den forelæggende ret en afklaring af forholdet mellem momsdirektivets artikel 14, stk. 1, og dets artikel 14, stk. 2, litra a). I forbindelse med samarbejdet med de nationale domstole besvarer Domstolen så vidt muligt disses spørgsmål. Den forelæggende rets problematik synes imidlertid at bero på en urigtig antagelse. Den forelæggende ret lægger

tilsyneladende til grund, at momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), opstiller en fiktiv levering, hvis der mangler en overgang af råderetten som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 1.

47. Domstolen har ganske vist en gang (18) – dog i et tilfælde, hvor der forelå en levering af varer som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 1 (19) – fastslået, at momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), i forhold til artikel 14, stk. 1, udgør en *lex specialis*. Denne skaber også en retlig fiktion om en levering, når der ikke sker en overdragelse af råderetten (20). Ved en nærmere betragtning er bestemmelsens ordlyd og systematik (punkt 48 og 49), dens historie (punkt 50 og 51) samt teleologiske overvejelser (punkt 52 ff.) imidlertid til hinder for dette.

48. Det fremgår af ordlyden og opbygningen af momsdirektivets artikel 14, at momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), altid lægger til grund, at der foreligger en levering af varer. Denne bestemmelse taler således om »overdragelse af ejendomsretten«. Overdragelsen af ejendomsretten er netop det klassiske tilfælde af en levering af varer som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 1 (21).

49. Også den parallelle bestemmelse i momsdirektivets artikel 25, litra c), taler imod et *lex specialis*-forhold. Den præciserer nemlig entydigt (»bl.a.«), at levering af ydelser i henhold til grundkriteriet i momsdirektivets artikel 24, stk. 1, også kan være ydelser, som leveres under tvang. Momsdirektivets artikel 25 fungerer således kun som et eksempel på reglen. Denne bestemmelse skaber på ingen måde nogen som helst retlig fiktion. Denne forståelse kan også overføres på forholdet mellem momsdirektivets artikel 14, stk. 1, og dets artikel 14, stk. 2, litra a) (22).

50. Dette svarer også til lovgivers vilje. Momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), har sit udspring i sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 4 (23). Sidstnævnte bestemmelser beror igen på artikel 5, stk. 2, litra f), i forslaget til Rådets sjette direktiv (24). Denne var affattet således: »For levering efter stk. 1 anses endvidere: [...] f) overgang 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.«

51. Bestemmelsen tilsigtede følgelig at sidestille den momsretlige behandling af et normalt salg, som ikke sker i henhold til pålæg fra det offentlige, og en overdragelse af ejendomsretten i henhold til pålæg fra det offentlige.

52. Heller ikke ud fra teleologiske synspunkter er den opfattelse, at momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), indeholder en fiktion om en levering, hvis der mangler en overdragelse af råderetten (25), overbevisende.

53. Dette bekræftes ved en betragtning af de to andre alternativer i momsdirektivets artikel 14, stk. 2. Momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra b) eller c), har nemlig heller ikke blot til formål at skabe en retlig fiktion om en levering af varer. Momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra b), præciserer blot, at der f.eks. i forbindelse med en finansiel leasingkontrakt samlet set foreligger en levering af varer (26), uanset i hvilken rækkefølge den økonomiske råderet og i sidste ende ejendomsretten overdrages.

54. Et særligt formål ses også i forbindelse med momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c), som omhandler kommissionsforretninger. Selv om kommissionærens forretningsførelse for kommittenten i grunden skulle behandles som en levering af ydelser i henhold til momsdirektivets artikel 24, stk. 1, omkvalificerer artikel 14, stk. 2, litra c), denne ydelse til en levering af varer i tilfælde af en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg. Bestemmelsen skaber dermed en retlig fiktion om to identiske vareleveringer, som leveres efter hinanden (27), for at sikre sidestilling af transaktionerne mellem kommissionær og kommittent samt mellem kommissionær og køber i den momsretlige bedømmelse.

55. I forbindelse med momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), ses der derimod ingen grund til at skabe en retlig fiktion om en levering af varer i de tilfælde, hvor ejendomsretten overgår løsrevet fra råderetten. Tværtimod ville en sådan fortolkning i tilfælde som det foreliggende føre til en systemstridig fordobling af leveringen. En og samme genstand, som allerede er leveret til køberen én gang, kan ikke leveres endnu en gang til samme køber. I betragtning af opsamlingsbestemmelsen vedrørende levering af ydelser i momsdirektivets artikel 24, stk. 1, er der heller ikke risiko for en afgiftslakune.

56. Bestemmelsen i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), begrænser sig således til at præcisere, at en (påtvungen) overdragelse af ejendomsretten på offentligretligt grundlag er momspligtig som levering af varer som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 1, hvis en tilsvarende privatretlig handel ville udgøre en sådan levering af varer. Endelig taler det også til fordel for dette synspunkt, at lovgiver i denne forbindelse formentlig især tænkte på tilfælde som ekspropriation eller tvangsfuldbyrdelse (28). I begge tilfælde er det imidlertid uomtvistet, at råderetten over genstandene overdrages.

C. Det tredje spørgsmål: ikke virksomhed i egenskab af offentligretligt organ

57. Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om kommunen i den foreliggende sag overhovedet handler som afgiftspligtig person som omhandlet i momsdirektivets artikel 9. Hvis kommunen modtager konverteringsvederlaget som et offentligretligt organ under udøvelse af en virksomhed i sin egenskab af offentlig myndighed, kan undtagelsesbestemmelsen i momsdirektivets artikel 13, stk. 1, første afsnit, udelukke, at der er tale om en afgiftspligtig transaktion.

58. Selv om – hvilket Polens skriftlige bemærkninger tyder på – den ved lov pålagte konvertering af langtidslejemål i Polen især eller sågar udelukkende skulle vedrøre grunde tilhørende offentligretlige organer, er momsdirektivets artikel 13 ikke relevant i den foreliggende sag.

59. Baggrunden for denne bestemmelse er, at visse former for virksomhed, selv om de er af økonomisk natur, er nært knyttet til udøvelse af offentlig myndighed (29), som alene er forbeholdt offentligretlige organer. Det kan derfor udelukkes, at de har konkurrencebegrænsende virkning.

60. Derfor er virksomhed, der udøves af offentligretlige organer i deres egenskab af offentlig myndighed i denne bestemmelses forstand, virksomhed, som udøves af offentligretlige organer på grundlag af deres særlige retlige status, men ikke virksomhed, som de udøver på samme retlige vilkår som private erhvervsdrivende (30).

61. I den foreliggende sag udgør hverken tabet af ejendomsretten eller modtagelsen af konverteringsvederlaget en udøvelse af offentlige beføjelser. Ganske vist forpligter konverteringsloven kommunen til at gennemføre en administrativ procedure. Det vederlag, der skal betales af de hidtidige indehavere af langtidslejemålene, fastsættes imidlertid ikke af

kommunen som myndighedsorgan på grundlag af dens særlige retlige status i forbindelse med en administrativ procedure.

62. Tværtimod modtager kommunen betalingen i sin egenskab af hidtidig ejer af grundene. Dette ændres ikke af den omstændighed, at konverteringen ved lov tjener en formueretlig sanering af forbuddet mod at købe statsejede grunde, som åbenbart gjaldt under kommunismen, hvorfor man anvendte langtidslejemål som instrument. Den aktuelle overdragelse af ejendomsretten udgør økonomisk set en fortsættelse af den levering, der var forbundet med indrømmelsen af langtidslejemålene. Pligten til at betale vederlaget knytter derfor – som Kommissionen korrekt fremhæver – an til indrømmelsen af langtidslejemålene for kommunens grunde. Denne skete imidlertid på et civilretligt grundlag.

63. Derfor handlede kommunen ved modtagelsen af ratene for langtidslejemålene også som afgiftspligtig person. Der er derfor ingen grund til nu at kvalificere kommunens virksomhed anderledes end hidtil.

64. Konverteringsloven berører således ikke vederlagets (civilretlige) natur. Dette bekræftes af konverteringslovens artikel 12, stk. 2. Denne henviser nemlig udtrykkeligt til artikel 12a i lov om forvaltning af fast ejendom, som fastsætter, at vederlagene fra indehaverne af langtidslejemålene er af civilretlig natur.

D. Forslag til afgørelse

65. Jeg foreslår derfor Domstolen at træffe følgende afgørelse:

»1) En konvertering ved lov af et langtidslejemål til en ejendomsret til fast ejendom, således som den foreligger i den foreliggende sag, udgør en levering af varer i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 14, stk. 1, sammenholdt med artikel 2, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112, som er momspligtig.

2) En kommune, der modtager vederlag for en konvertering ved lov af et langtidslejemål til en ejendomsret til fast ejendom, således som det er tilfældet i den foreliggende sag, handler som en afgiftspligtig person i den forstand, som udtrykket er anvendt i artikel 9, stk. 1, og ikke som et offentligt organ som omhandlet i artikel 13 i direktiv 2006/112.«

1 – Originalsprog: tysk.

2 – EUT 2006, L 347, s. 1.

3 – Ustawa o podatku od towarów i usług af 11.3.2004.

4 – Ustawa o gospodarce nieruchomościami af 21.8.1997.

5 – Ustawa o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów af 20.7.2018.

6 – Senest dom af 11.6.2020, Vodafone Portugal (C-43/19, EU:C:2020:465, præmis 31), af 11.3.2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, præmis 21), samt grundlæggende dom af 3.3.1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 14).

- 7 – Dom af 22.11.2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, præmis 39), af 23.12.2015, Air France-KLM og Hop!-Brit Air (C-250/14 og C-289/14, EU:C:2015:841, præmis 22), og af 18.7.2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, præmis 19).
- 8 – Jf. herom allerede mit forslag til afgørelse MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, punkt 35 og 36) under henvisning til dom af 18.12.1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, præmis 13), og af 29.2.1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, præmis 20).
- 9 – Dom af 1.7.1982, BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256, præmis 8, vedrørende morarenter).
- 10 – Dom af 18.7.2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, præmis 35 vedrørende udligning af mistet fortjeneste ved ophævelse af kontrakt).
- 11 – Dom af 29.2.1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, præmis 21); jf. også mit forslag til afgørelse MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, punkt 35 og 36).
- 12 – Dom af 2.7.2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, præmis 29), af 18.7.2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, præmis 33), dom af 3.6.2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, præmis 24), af 14.7.2005, British American Tobacco og Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464, præmis 35), og dom af 8.2.1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, præmis 7).
- 13 – Mit forslag til afgørelse Herst (C-401/18, EU:C:2019:834, punkt 34).
- 14 – Således i den tyske version (»wie ein Eigentümer«), i den franske version (»comme un propriétaire«); dog muligvis anderledes i den engelske (»as owner«) og den estiske version (»Kaubatarne on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek«). Jf. herom allerede mit forslag til afgørelse Herst (C-401/18, EU:C:2019:834, punkt 34 i fodnote 16).
- 15 – Dom af 21.6.2018, Oberle (C-20/17, EU:C:2018:485, præmis 33), og af 29.7.2019, B (En brugtvognsforhandlers omsætning) (C-388/18, EU:C:2019:642, præmis 30).
- 16 – Dom af 13.6.2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, præmis 39), af 2.7.2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, præmis 29), af 16.2.2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, præmis 39), af 6.2.2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, præmis 32), og af 8.2.1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, præmis 7 og 8).
- 17 – Dom af 8.2.1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, præmis 9).
- 18 – Dom af 13.6.2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, præmis 36), hvori Domstolen fulgte generaladvokat Bobeks forslag til afgørelse Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112, punkt 47).

- 19 – I denne sag blev den overdragne grund blot fortsat administreret af kommunen, som mistede ejendomsretten. Administration af en fremmed genstand kan imidlertid ikke sidestilles med råderetten som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 1. På grund af de upræcise præjudicielle spørgsmål behandlede Domstolen imidlertid ikke dette emne.
- 20 – Dom af 13.6.2018, Gmina Wroc?aw (C-665/16, EU:C:2018:431, præmis 36 ff.).
- 21 – Jf. blot dom af 19.12.2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, præmis 78).
- 22 – Jf. dom af 4.5.2017, Kommissionen mod Luxembourg (C-274/15, EU:C:2017:333, præmis 88), hvori Domstolen selv drager konklusioner på tværs mellem momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c), og parallelbestemmelsen for ydelser (momsdirektivets artikel 28).
- 23 – Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1977, L 145, s. 1).
- 24 – Forslag til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (KOM(73) 950 endelig udg.).
- 25 – Således også generaladvokat Bobeks forslag til afgørelse Gmina Wroc?aw (C-665/16, EU:C:2018:112, punkt 52).
- 26 – Generaladvokat Szpunars forslag til afgørelse Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:414, punkt 41).
- 27 – Dom af 4.5.2017, Kommissionen mod Luxembourg (C-274/15, EU:C:2017:333, præmis 88), og af 14.7.2011, Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, præmis 35).
- 28 – Vedrørende leveringer i form af tvangsfuldbyrdelse jf. f.eks. dom af 26.3.2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, præmis 33 ff.).
- 29 – Dom af 16.9.2008, Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 31).
- 30 – Dom af 13.6.2018, Gmina Wroc?aw (C-665/16, EU:C:2018:431, præmis 48), af 16.9.2008, Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 21), af 12.9.2000, Kommissionen mod Grækenland (C-260/98, EU:C:2000:429, præmis 35), og af 14.12.2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, præmis 17).