Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
av den 3 september 2020[1]

Mål C-604/19

Gmina Wrocław
mot
Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

(begäran om förhandsavgörande från Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Regionala förvaltningsdomstolen i Wrocław, Polen))

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112 – Artikel 14.2 a – Begreppet ’leverans’ av varor – Lagstadgad omvandling av permanent nyttjanderätt till äganderätt av fast egendom – Överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar – Fiktiv leverans av varor – Kommun i egenskap av beskattningsbar person, om denna uppbär ersättning för en lagstadgad omvandling”

I. Inledning

1. I förevarande mål ska domstolen pröva behandlingen i mervärdesskattehänseende av ett lagstadgat förvärv av fast egendom mot betalning av en omvandlingsavgift. I det nu aktuella fallet omfattades marken av en särskild sakrätt (permanent nyttjanderätt). Detta ledde till att den ”faktiska ägaren” – som använde marken såsom en ägare – och den ”formella ägaren” – som marken tillhörde i civilrättsligt hänseende – var olika personer. De avgifter som innehavaren av permanent nyttjanderätt betalade till ägaren av marken omfattades av polsk mervärdesskatt.

2. I samband med en sakrättslig reform gick nu enligt lag de hittillsvarande ägarnas äganderätt av marken över till nyttjanderättshavarna. De senare är skyldiga att i 20 år fortsätta betala de årliga beloppen för den permanenta nyttjanderätten eller göra en engångsbetalning med motsvarande belopp. Omfattas nu de avgifter som de tidigare ägarna uppburit också av mervärdesskatt precis som tidigare?

3. Det rörde sig i det nu aktuella fallet om en kommuns mark. Det ska därför dessutom klarläggas huruvida kommunen i det aktuella fallet agerade i egenskap av beskattningsbar person eller inom ramen för myndighetsutövning, så att ingen mervärdesskatt ska betalas.

1 Originalspråk: tyska.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

4. De tillämpliga unionsrättsliga bestämmelserna är artiklarna 2, 9, 13, 14, 24 och 25 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet). [2]

5. Enligt artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet är både leverans av varor mot ersättning (led a) och tillhandahållande av tjänster mot ersättning (led c) föremål för mervärdesskatt.

6. Det följer av artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet att med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

7. I artikel 13.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs ett undantag från skatteplikt för vissa verksamheter som bedrivs av offentligrättsliga organ:

”1. Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ skall inte anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller betalningar.

När de bedriver sådana verksamheter eller genomför sådana transaktioner skall de dock ändå anses som beskattningsbara personer med avseende på dessa verksamheter eller transaktioner om det skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen ifall de behandlades som icke beskattningsbara personer.

Offentligrättsliga organ skall i vart fall anses som beskattningsbara personer när det gäller de verksamheter som anges i bilaga I, såvida dessa inte bedrivs i försumbart liten skala.”

8. I artikel 14.1 och 14.2 i mervärdesskattedirektivet anges när leverans av varor ska anses föreligga:

”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.

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.”

9. I artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet definieras tillhandahållande av tjänster:

”1. Med *tillhandahållande av tjänster* avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor.”

2 EUT L 347, 2006, s. 1.

10. Artikel 25 c i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Ett tillhandahållande av tjänster kan bland annat utgöras av någon av följande transaktioner:

…

c) Utförande av tjänster på anmodan av en offentlig myndighet eller i dennas namn eller enligt lag.”

B. Polsk rätt

11. Ovanstående unionsrättsliga bestämmelser har införlivats i polsk rätt genom lagen om skatt på varor och tjänster (nedan kallad mervärdesskattelagen).[3] I artikel 7.1 i mervärdesskattelagen föreskrivs följande i detta avseende:

”Med leverans av varor… avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över varor, inbegripet

1) överföring, på order av en offentlig myndighet eller i dess namn eller i enlighet med lagstiftning, av äganderätten till en vara mot ersättning.…

6) beviljande av permanent nyttjanderätt till mark.”

12. Permanent nyttjanderätt regleras i lagen om förvaltning av fast egendom.[4] Enligt artikel 12a.1 i denna lag omfattas de belopp som nyttjanderättshavarna ska betala av privaträtten.

13. Enligt artikel 32.1 i lagen om förvaltning av fast egendom kan mark för vilken permanent nyttjanderätt gäller endast säljas till innehavaren av denna permanenta nyttjanderätt.

14. I artikel 32.2 i lagen om förvaltning av fast egendom preciseras att en tidigare beviljad permanent nyttjanderätt upphör enligt lag när ett köpeavtal avseende fast egendom ingås.

15. Enligt artikel 69 i lagen om förvaltning av fast egendom utgörs den köpesumma som innehavaren av permanent nyttjanderätt ska betala av det belopp som motsvarar värdet av den permanenta nyttjanderätten av denna fasta egendom vid tidpunkten för försäljningen.

16. I lagen om omvandling av permanent nyttjanderätt av bebyggd mark för bostadsändamål till äganderätt av denna mark (nedan kallad omvandlingslagen)[5] föreskrivs i artikel 1.1 att den permanenta nyttjanderätten av bebyggd mark för bostadsändamål ska omvandlas till äganderätt av denna mark per den 1 januari 2019.

17. I artikel 7 i omvandlingslagen finns bestämmelser om den avgift som ska betalas. Enligt artikel 7.2 motsvarar avgiften den årliga avgiften för permanent nyttjanderätt. I artikel 7.6 föreskrivs att den årliga betalningen ska göras under en period om 20 år från och med tidpunkten för omvandlingen. Enligt artikel 7.7 är det möjligt att efter ansökan göra en engångsbetalning med motsvarande belopp. I artikel 12.2 i omvandlingslagen förklaras artikel 12a i lagen om förvaltning av fast egendom vara tillämplig.

3 Ustawa o podatku od towarów i usług (lagen om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004.

4 Ustawa o gospodarce nieruchomościami (lagen om förvaltning av fast egendom) av den 21 augusti 1997.

5 Ustawa o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów (lagen om omvandling av permanent nyttjanderätt av bebyggd mark för bostadsändamål till äganderätt av denna mark) av den 20 juli 2018.

III. Bakgrund

18. Den rättstvist som ligger till grund för begäran om förhandsavgörande inleddes genom en ansökan från Gmina Wrocław (Wrocławs kommun, Polen) (klagande i det nationella målet) (nedan kallad kommunen) till Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktören för den nationella skatteinformationsmyndigheten) (nedan kallad skattemyndigheten).

19. Kommunen är en offentlig myndighet och samtidigt också registrerad som beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt. Den var ägare till fast egendom som omfattades av permanent nyttjanderätt för tredje parter.

20. Permanent nyttjanderätt är en tidsbegränsad sakrättslig nyttjanderätt till mark som ger innehavaren en ägarliknande ställning. Innehavaren av permanent nyttjanderätt betalar en årlig avgift till ägaren medan den permanenta nyttjanderätten gäller. Alla parter är överens om att sådan upplåtelse av mark för permanent nyttjanderätt ska anses utgöra en leverans av varor mot ersättning enligt artikel 5.1 led 1 jämförd med artikel 7.1 led 6 i mervärdesskattelagen. Det förefaller också råda enighet om att kommunen har uppburit betalningarna från innehavaren av permanent nyttjanderätt i egenskap av beskattningsbar person.

21. I enlighet med omvandlingslagen övergick äganderätten av den fasta egendomen till respektive innehavare av nyttjanderätt per den 1 januari 2019. De tidigare ägarna får i gengäld en årlig betalning under en period om 20 år. Det årliga beloppet motsvarar exakt den hittillsvarande årliga avgiften. Efter ansökan kan omvandlingsavgiften också betalas som ett engångsbelopp.

22. Kommunen önskade få besked från skattemyndigheten om huruvida dessa avgifter också omfattas av mervärdesskatt. I beslut av den 15 januari 2019 förklarade skattemyndigheten att så var fallet. Den anser att omvandlingen av rätten utgör en förlängning av den leverans av varor som ursprungligen grundades på beviljandet av den permanenta nyttjanderätten. Enligt skattemyndigheten gäller följaktligen samma regler för överföringen av äganderätten av fast egendom som för den permanenta nyttjanderätten.

23. Kommunen väckte talan mot detta beslut vid Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Regionala förvaltningsdomstolen i Wrocław, Polen). Kommunen anser att omvandlingsavgiften inte omfattas av mervärdesskatt. Innehavaren av permanent nyttjanderätt har redan genom den permanenta nyttjanderätten fått en ägarliknande ställning och därmed ekonomisk förfoganderätt till marken. Om den permanenta nyttjanderätten nu förstärks till äganderätt kan samma mark inte vara föremål för en leverans av varor ännu en gång. För övrigt agerade kommunen i det nu aktuella fallet inom ramen för icke skattepliktig myndighetsutövning.

IV. Förfarandet för begäran om förhandsavgörande

24. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Regionala förvaltningsdomstolen i Wrocław) har genom beslut den 19 juni 2019 hänskjutit följande frågor till domstolen:

1. Ska omvandling av en permanent nyttjanderätt till äganderätt av fast egendom genom lag, såsom i förevarande fall, anses utgöra leverans av varor i den mening som avses i artikel 14.2 a jämförd med artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet, när det gäller mervärdesbeskattning?

2) Om fråga 1 besvaras nekande, ska omvandling av permanent nyttjanderätt till äganderätt av fast egendom genom lag anses utgöra leverans av varor i den mening som avses i artikel 14.1 jämförd med artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet, när det gäller mervärdesbeskattning?

3) Ska den kommun som tar ut avgifter för att omvandla en permanent nyttjanderätt till äganderätt av fast egendom genom lag, såsom i förevarande fall, anses utgöra en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1 jämförd med artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet, eller en offentlig myndighet i den mening som avses i artikel 13 i samma direktiv?

25. I förfarandet vid domstolen har kommunen, Republiken Polen och Europeiska kommissionen inkommit med skriftliga yttranden.

V. Bedömning

A. Tolkningsfrågorna

26. Med fråga 1 och fråga 2 vill den hänskjutande domstolen i huvudsak få klarhet i huruvida den lagstadgade omvandlingen av den permanenta nyttjanderätten till äganderätt av fast egendom omfattas av mervärdesskatt, om den nya ägaren i gengäld ska betala en i lag fastställd avgift. Eftersom det i dessa situationer i första hand rör sig om mark som ägs av offentliga myndigheter, vill nämnda domstol med fråga 3 få klarhet i huruvida kommunen över huvud taget har agerat i egenskap av beskattningsbar person.

27. De båda första frågorna kan besvaras tillsammans. I den mån de emellertid uttryckligen avser frågan huruvida omvandlingen av den permanenta nyttjanderätten utgör en leverans av varor i den mening som avses i artikel 14.2 a eller artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet, vill jag erinra om följande.

28. Den hänskjutande domstolens antagande, som tydligen ligger till grund för de båda första frågorna, nämligen att mervärdesskatteplikten i det nu aktuella fallet är beroende av att det har skett en leverans av varor, är felaktigt. Det rör sig om beskattningsbara transaktioner inte bara vid leverans av varor enligt artikel 2.1 a jämförd med artikel 14 i mervärdesskattedirektivet, utan också i samband med tillhandahållande av tjänster enligt artikel 2.1 c jämförd med artikel 24 i mervärdesskattedirektivet. Med tillhandahållande av tjänster avses i mervärdesskattedirektivet allt som inte utgör leverans av varor (artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet).

29. Det har betydelse för platsen för fullgörande, tidpunkten för tillhandahållandet och skattesatsen att det görs åtskillnad beroende på om en skattepliktig transaktion är en leverans av varor eller ett tillhandahållande av en tjänst. Det spelar emellertid ingen roll för frågan huruvida mervärdesskatt i princip ska betalas. För att den hänskjutande domstolen ska kunna få ett användbart svar kräver frågorna därför en viss precisering.

30. Rent konkret vill den hänskjutande domstolen egentligen få klarhet i huruvida den lagstadgade överföringen av äganderätten mot betalning av en omvandlingsavgift utgör en skattepliktig transaktion (leverans av varor eller tillhandahållande av en tjänst mot ersättning) (del B) och huruvida kommunen såtillvida har agerat i egenskap av beskattningsbar person (del C). Om så är fallet omfattas den lagstadgade omvandlingen av den permanenta nyttjanderätten till äganderätt av fast egendom mot en omvandlingsavgift av mervärdesskatt – eftersom inget undantag från skatteplikt inträder.

B. Fråga 1 och fråga 2: omvandling av den permanenta nyttjanderätten till äganderätt av fast egendom som en skattepliktig transaktion (leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster mot ersättning)

31. När det gäller fråga 1 och fråga 2 kommer enligt min uppfattning två tänkbara lösningar i fråga. Antingen rör det sig om två isolerade handlingar, nämligen beviljande av permanent nyttjanderätt till marken och förvärv av äganderätten till denna genom lag. Om det senare inte utgör en leverans av en vara, utgör omvandlingen till äganderätt tillhandahållande av en tjänst (avsnitt 1). Eller så utgör omvandlingen enligt en ekonomisk helhetsbedömning en förlängning av den permanenta nyttjanderätten genom att omvandlingslagen utökar föremålet för leveransen i efterhand (avsnitt 2).

32. Oberoende av vilket synsätt EU-domstolen lägger till grund (en isolerad bedömning eller en ekonomisk helhetsbedömning) rör det sig i båda fallen om en skattepliktig transaktion. Således uppkommer i princip inte den fråga som den hänskjutande domstolen har ställt beträffande tolkningen av artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet (avsnitt 3).

1. Isolerad bedömning av överföringen av äganderätten av fast egendom

33. Ur formell synvinkel överför ägaren först rätten att förfoga över marken till innehavaren av permanent nyttjanderätt, vilket ska anses utgöra en mervärdesskattepliktig leverans av varor i den mening som avses i artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet. I ett andra steg omvandlas den permanenta nyttjanderätten enligt lag till äganderätt av fast egendom. Om omvandlingen inte utgör en leverans av varor, eftersom förfoganderätten redan hade övergått till innehavaren av permanent nyttjanderätt, rör det sig under alla omständigheter om ett skattepliktigt tillhandahållande av tjänster enligt artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet.

34. Enligt artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet avses nämligen med tillhandahållande av tjänster sådana transaktioner som inte utgör leverans av varor. Enligt EU-domstolens praxis är ett tillhandahållande av en tjänst mot ersättning endast skattepliktigt om det mellan den som tillhandahåller tjänsten och den som köper den föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, varvid den ersättning som den person som tillhandahåller tjänsten tar emot utgör det faktiska motvärdet av den tjänst som tillhandahålls mottagaren.[6] Så är fallet om det finns ett direkt samband mellan den tjänst som tillhandahålls och det motvärde som tas emot.[7]

35. Inte alla betalningar leder automatiskt till en skattepliktig transaktion avseende tjänster. En beskattning i samband med en konsumtionsskatt sker endast i de fall där mottagaren av tjänsten också får en fördel som kan konsumeras.[8] Det rör sig därför inte om en tjänst i den mening som avses i artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet när en betalningsmottagare får en betalning som inte utgör en ersättning för en definierbar tjänst, utan av andra skäl (till exempel ersättning för skada på grund av försening[9] eller kompensation för utebliven vinst[10]).[11]

6 Senast, dom av den 11 juni 2020, Vodafone Portugal (C-43/19, EU:C:2020:465, punkt 31), dom av den 11 mars 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, punkt 21), och, principiellt, dom av den 3 mars 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punkt 14).

7 Dom av den 22 november 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, punkt 39), dom av den 23 december 2015, Air France-KLM och Hop!-Brit Air (C-250/14 och C-289/14, EU:C:2015:841, punkt 22), och dom av den 18 juli 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, punkt 19).

8 Se mitt förslag till avgörande i målet MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, punkterna 35 och 36) med hänvisning till dom av den 18 december 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punkt 13), och dom av den 29 februari 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, punkt 20).

9 Dom av den 1 juli 1982, BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256, punkt 8, beträffande dröjsmålsränta).

10 Dom av den 18 juli 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, punkt 35, beträffande kompensation för utebliven vinst vid hävning av avtal).

11 Dom av den 29 februari 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, punkt 21). Se även mitt förslag till avgörande i målet MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, punkterna 35 och 36).

36. I förevarande mål kan det utan vidare konstateras att det är fråga om en konsumerbar fördel för den hittillsvarande innehavaren av permanent nyttjanderätt. En sådan fördel föreligger i det nu aktuella fallet, eftersom innehavaren av permanent nyttjanderätt i egenskap av innehavare av förfoganderätten ekonomiskt sett använde marken såsom ägare också redan före omvandlingen. I egenskap av ägare kan denne nu däremot inte bara få avkastning av marken, utan också överlåta marken till tredje part. Omvandlingen av den permanenta nyttjanderätten till äganderätt av fast egendom utgör därför en fördel som kan konsumeras. Enligt en isolerad bedömning rör det sig följaktligen om ett tillhandahållande av en tjänst enligt artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet.

2. Ekonomisk helhetsbedömning: överföring av äganderätten som enbart en förlängning av den ursprungliga leveransen av varor

37. Liksom Polen anser jag att en ekonomisk helhetsbedömning är mer övertygande i det nu aktuella fallet. Till skillnad från kommunens uppfattning är omvandlingen av den permanenta nyttjanderätten till äganderätt av fast egendom inte irrelevant i mervärdesskattehänseende, utan den ska bedömas som en förlängning av en leverans av varor enligt artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet.

38. Enligt EU-domstolens praxis innefattar begreppet ”tillhandahållande av tjänster” samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, som ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma.[12] Om mottagaren inte kan förfoga över en vara ”som ägare” utesluter detta inte att det rör sig om en leverans av varor, om mottagaren åtminstone kan förfoga över varan ”såsom [en] ägare”.[13] Detta framgår i varje fall tydligt i några språkversioner av mervärdesskattedirektivet.[14]

39. Ovanstående bekräftas också av domstolens praxis. Principen om en enhetlig tillämpning av unionsrätten och likhetsprincipen kräver en självständig och enhetlig tolkning av unionsrättens begrepp.[15] En sådan tolkning skulle äventyras, om frågan huruvida det rör sig om en leverans av varor skulle avgöras av det civilrättsliga förvärvet av äganderätten av fast egendom, vilket är beroende av utformningen av den nationella civilrätten. Frågan huruvida äganderätten övergår kan därför inte vara avgörande för begreppet ”leverans av varor”.[16] Förfoganderätt i den mening som avses i artikel 14 i mervärdesskattedirektivet kan således inte likställas med ställning som ägare i rättslig mening. Den omständigheten att det inte har skett någon civilrättslig övergång av äganderätten hindrar därför enligt EU-domstolens uppfattning inte att det rör sig om en leverans av varor.[17]

40. De nuvarande ägarna fick ekonomisk förfoganderätt redan när den permanenta nyttjanderätten överfördes. Innehavaren av permanent nyttjanderätt kan använda marken såsom en ägare. Överföringen av den permanenta nyttjanderätten klassificeras därför helt riktigt av alla berörda parter som en mervärdesskattepliktig leverans av varor enligt artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet, varför de årliga avgifterna omfattas av mervärdesskatt. Den hänskjutande domstolen har uttryckligen påpekat detta.

12 Dom av den 2 juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punkt 29), dom av den 18 juli 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punkt 33), dom av den 3 juni 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, punkt 24), dom av den 14 juli 2005, British American Tobacco och Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464, punkt 35), och dom av den 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punkt 7).

13 Mitt förslag till avgörande i målet Herst (C-401/18, EU:C:2019:834, punkt 34).

14 Som i den tyska språkversionen (”wie ein Eigentümer”), i den franska språkversionen (”comme un propriétaire”); dock eventuellt på annat sätt i den engelska (”as owner”) och i den estniska språkversionen (”Kaubatarne on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek”). Se mitt förslag till avgörande i målet Herst (C-401/18, EU:C:2019:834, punkt 34 i fotnot 16).

15 Dom av den 21 juni 2018, Oberle (C-20/17, EU:C:2018:485, punkt 33), och dom av den 29 juli 2019, B (omsättningen för en försäljare av begagnade bilar) (C-388/18, EU:C:2019:642, punkt 30).

16 Dom av den 13 juni 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, punkt 39), dom av den 2 juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punkt 29), dom av den 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 39), dom av den 6 februari 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, punkt 32), och dom av den 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punkterna 7 och 8).

17 Dom av den 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punkt 9).

41. Kommunens slutsats att omvandlingen är irrelevant i mervärdesskattseende är emellertid felaktig. Hittills utgjorde de årliga betalningar som innehavarna av permanent nyttjanderätt gjorde till ägaren ersättning för förvärvet av rätten att förfoga över marken. Som ersättning för leveransen av varor enligt artikel 5.1 och artikel 7.7 led 6 i mervärdesskattelagen omfattades de därför av mervärdesskatt. Den omständigheten att även ställningen som ägare nu överförs till den hittillsvarande innehavaren av permanent nyttjanderätt och denne nu betalar en omvandlingsavgift i stället för beloppen för den permanenta nyttjanderätten kan inte ändra den skattemässiga behandlingen av betalningarna.

42. Betalningarna avser nämligen fortfarande leveransen av marken. Den hittillsvarande innehavaren av permanent nyttjanderätt betalar fortfarande en avgift för att få rätt att förfoga över marken. Omvandlingen innebär endast en ändring av föremålet för leveransen. Ursprungligen betalades avgiften uteslutande för den permanenta nyttjanderätten, och nu betalas den för den permanenta nyttjanderätt som har förstärkts till äganderätt av fast egendom.

43. Detta illustreras också av utformningen av omvandlingsavgiften, vilket Polen helt riktigt har betonat. Den hittillsvarande innehavaren av permanent nyttjanderätt betalar fortfarande de belopp som ska betalas för den permanenta nyttjanderätten – men med ändrade villkor. Den avgift som betalas i samband med omvandlingen av äganderätten motsvarar exakt det belopp som skulle betalas per år för den permanenta nyttjanderätten.

44. Om det nu enligt artikel 7.7 i omvandlingslagen ges möjlighet att efter ansökan betala ett engångsbelopp, eller om det fastställs en övre gräns på 20 årliga betalningar enligt artikel 7.6 i omvandlingslagen, är det bara fråga om en reglering av betalningssättet. Rättsgrunden för betalningen ändras inte genom detta. Syftet med omvandlingslagen är förmodligen endast att åtgärda den hittillsvarande skillnaden mellan formell och materiell äganderätt. Både skyldigheten att betala och avgiftens storlek följer av den ursprungliga överföringen av den permanenta nyttjanderätten, och de ska därför ur ekonomisk synvinkel enhetligt betraktas som ersättning för denna leverans av varor.

3. Leverans av varor i den mening som avses i artikel 14.2 i mervärdesskattedirektivet?

45. En tolkning av artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken med leverans av varor avses överföring, i enlighet med lagstiftning, av äganderätten till en vara mot ersättning, är därför inte relevant, oberoende av vilket synsätt EU-domstolen anlägger. Det är under alla omständigheter fråga om en skattepliktig transaktion.

46. Den hänskjutande domstolen vill ändå få klarhet i förhållandet mellan artikel 14.1 och artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet. EU-domstolen besvarar i möjligaste mån de nationella domstolarnas frågor inom ramen för samarbetet med dessa. Den hänskjutande domstolens frågeställning tycks emellertid vara baserad på ett felaktigt antagande. Den utgår tydligen från att artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet avser en fiktiv leverans av varor, när förfoganderätten i den mening som avses i artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet inte övergår.

47. EU-domstolen har visserligen en gång [18] – dock i ett mål där det förelåg en leverans av varor enligt artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet [19] – slagit fast att artikel 14.2 a utgör *lex specialis* i förhållande till artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet. Där avses också en fiktiv leverans av varor, när förfoganderätten inte har övergått. [20] Mot detta talar emellertid vid närmare betraktande bestämmelsens ordalydelse och systematik (se punkterna 48 och 49), dess tillblivelse (se punkterna 50 och 51) och teleologiska överväganden (se punkt 52 och följande punkter).

48. Det framgår av ordalydelsen och systematiken i artikel 14 i mervärdesskattedirektivet att artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet alltid utgår från att det föreligger en leverans av varor. Där talas det således om ”överföring av äganderätten”. Överföring av äganderätten är det klassiska fallet med en leverans av varor i den mening som avses i artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet. [21]

49. Även den parallella bestämmelsen i artikel 25 c i mervärdesskattedirektivet talar emot ett *lex specialis*-förhållande. Där preciseras nämligen tydligt (”bland annat”) att med tillhandahållande av tjänster enligt det grundläggande kriteriet i artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet också avses påtvingat tillhandahållande av tjänster. Artikel 25 i mervärdesskattedirektivet är således bara ett exempel på en regel. Bestämmelsen avser inte alls några fiktiva omständigheter. Denna tolkning kan också tillämpas på förhållandet mellan artikel 14.1 och artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet. [22]

50. Detta motsvarar också lagstiftarens avsikt. Artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet har sitt ursprung i artikel 5.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet. [23] Den senare bestämmelsen är i sin tur baserad på artikel 5.2 f i förslaget till rådets sjätte direktiv. [24] Den hade följande lydelse: ”Som leverans i den betydelse som avses i punkt 1 anses vidare:… f) överföring, på order av en offentlig myndighet eller i dess namn, av äganderätten till egendom mot betalning av ersättning, när överföring av sådan egendom genom privat avtal skulle medföra skattskyldighet.”

51. Genom bestämmelsen skulle följaktligen säkerställas att en vanlig försäljning som inte sker på order av en offentlig myndighet och en överlåtelse av egendom på order av en offentlig myndighet behandlas lika i mervärdesskattehänseende.

52. Uppfattningen att artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet avser en fiktiv leverans av varor, för den händelse förfoganderätten inte har övergått [25], är inte heller övertygande ur teleologisk synvinkel.

53. Detta framgår av de båda andra alternativen i artikel 14.2 i mervärdesskattedirektivet. Inte heller artikel 14.2 b eller 14.2 c i mervärdesskattedirektivet avser nämligen en fiktiv leverans av varor. I artikel 14.2 b i mervärdesskattedirektivet klargörs endast att det, till exempel i samband med finansiell leasing, totalt sett föreligger en leverans av varor [26], oberoende av i vilken ordning den ekonomiska förfoganderätten och slutligen äganderätten av fast egendom nu övergår.

18 Dom av den 13 juni 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, punkt 36), där domstolen följde generaladvokaten Bobeks förslag till avgörande i målet Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112, punkt 47).

19 I denna rättstvist fortsatte bara kommunen, som förlorade äganderätten, att förvalta fastigheten. Förvaltning av någon annans egendom kan emellertid inte likställas med förfoganderätt i den mening som avses i artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet. På grund av de oprecisa tolkningsfrågorna tog domstolen emellertid inte upp detta.

20 Dom av den 13 juni 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, punkt 36 och följande punkter).

21 Se, till exempel, dom av den 19 december 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, punkt 78).

22 Se dom av den 4 maj 2017, kommissionen/Luxemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, punkt 88), där domstolen själv drog paralleller mellan artikel 14.2 c i mervärdesskattedirektivet och den parallella bestämmelsen som gäller för tillhandahållande av tjänster (artikel 28 i mervärdesskattedirektivet).

23 Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

24 Förslag till rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, KOM(73) 950 slutlig.

25 Förslag till avgörande av generaladvokaten Bobek i målet Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112, punkt 52).

26 Förslag till avgörande av generaladvokaten Szpunar i målet Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:414, punkt 41).

54. Ett särskilt syfte med artikel 14.2 c i mervärdesskattedirektivet framgår också, som rör försäljning på kommission. Även om kommissionärens verksamhet för uppdragsgivarens räkning i princip skulle behandlas som ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet, ska detta tillhandahållande av tjänster enligt artikel 14.2 c klassificeras som en leverans av varor när det rör sig om försäljning på kommission. Bestämmelsen innebär därmed att det anses föreligga två likartade fiktiva leveranser av varor som följer efter varandra, [27] för att säkerställa lika behandling i mervärdesskattehänseende av transaktionerna mellan kommissionären och uppdragsgivaren och mellan kommissionären och kunden.

55. Inom ramen för artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet går det däremot inte att se någon anledning till att det ska anses föreligga en fiktiv leverans av varor för det fall där äganderätten övergår skild från förfoganderätten. En sådan tolkning skulle tvärt om i sådana fall som det förevarande leda till en fördubbling av leveransen av varor, vilket strider mot systemet. Ett och samma föremål som redan tidigare har levererats till förvärvaren kan inte levereras en andra gång till samma förvärvare. Det finns ingen risk för skattebortfall med hänsyn till uppsamlingsbestämmelsen avseende tillhandahållande av tjänster i artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet.

56. Artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet begränsar sig följaktligen endast till att klargöra att en (påtvingad) övergång av äganderätten på offentligrättslig grund omfattas av mervärdesskatt som en leverans av varor i den mening som avses i artikel 14.1 mervärdesskattedirektivet, om en jämförbar privaträttslig transaktion utgör en sådan leverans av varor. Något som talar för detta är också den omständigheten att lagstiftaren här framför allt kan ha tänkt på fall som expropriation eller tvångsauktion [28]. I båda fallen överförs emellertid ostridigt rätten att förfoga över föremålen.

C. Fråga 3: ingen verksamhet som offentlig myndighet

57. I fråga 3 tar den hänskjutande domstolen upp frågan huruvida kommunen i det nu aktuella fallet över huvud taget agerar i egenskap av beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet. Om kommunen uppbär omvandlingsavgiften i egenskap av offentligrättsligt organ när den utövar verksamhet som åligger denna som offentlig myndighet, skulle undantagsbestämmelsen i artikel 13.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet kunna utesluta att det rör sig om en skattepliktig transaktion.

58. Även om den lagstadgade omvandlingen av den permanenta nyttjanderätten i Polen – såsom Polen har antytt i sitt skriftliga yttrande – framför allt, eller till och med uteslutande, skulle avse mark som tillhör offentligrättsliga organ, är artikel 13 i mervärdesskattedirektivet inte relevant i det nu aktuella fallet.

59. Bakgrunden till denna bestämmelse är att viss verksamhet, även om den är av ekonomisk art, är nära förbunden med utövandet av offentliga maktbefogenheter, [29] som är förbehållna offentligrättsliga organ. En snedvridning av konkurrensen kan då uteslutas.

60. Enligt EU-domstolens praxis agerar offentligrättsliga organ således i egenskap av offentliga myndigheter endast när de agerar inom ramen för en särskild rättslig reglering, och de inte bedriver verksamhet under samma rättsliga förutsättningar som privata aktörer. [30]

27 Dom av den 4 maj 2017, kommissionen/Luxemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, punkt 88), och dom av den 14 juli 2011, Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, punkt 35).

28 Se till exempel, beträffande leveranser av varor genom tvångsauktion, dom av den 26 mars 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, punkt 33 och följande punkter).

29 Dom av den 16 september 2008, Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, punkt 31).

30 Dom av den 13 juni 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, punkt 48), dom av den 16 september 2008, Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, punkt 21), dom av den 12 september 2000, kommissionen/Grekland (C-260/98, EU:C:2000:429, punkt 35), och dom av den 14 december 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, punkt 17).

61. Varken förlusten av äganderätten till fast egendom eller uppbärandet av omvandlingsavgiften utgör myndighetsutövning i det nu aktuella fallet. Kommunen är visserligen skyldig enligt omvandlingslagen att genomföra ett administrativt förfarande. Den avgift som de hittillsvarande innehavarna av permanent nyttjanderätt ska betala fastställer kommunen emellertid inte i egenskap av offentlig myndighet enligt en särskild offentligrättslig reglering inom ramen för ett administrativt förfarande.

62. Kommunen tar tvärtom emot betalningen i egenskap av hittillsvarande ägare av marken. Detta ändras inte heller av den omständigheten att omvandlingen enligt lag syftar till en sakrättslig justering av det förvärv av statlig mark som tydligen var förbjudet under kommunisttiden, varför instrumentet permanent nyttjanderätt tillämpades på den tiden. Den nuvarande överföringen av äganderätten av fast egendom utgör ur ekonomisk synvinkel en förlängning av den leverans av varor som var förknippad med beviljandet av den permanenta nyttjanderätten (se avsnitt 2 ovan). Skyldigheten att betala en avgift har alltså – vilket också kommissionen helt riktigt har betonat – samband med överföringen av den permanenta nyttjanderätten av kommunens mark. Denna skyldighet har emellertid sin grund i civilrätten.

63. Således agerade kommunen också i egenskap av beskattningsbar person när den uppbar avgifterna för den permanenta nyttjanderätten. Det finns därför ingen anledning att nu klassificera kommunens verksamhet på annat sätt än hittills.

64. Omvandlingslagen påverkar såtillvida inte avgiftens (civilrättsliga) karaktär. Detta bekräftas av artikel 12.2 i omvandlingslagen. I denna hänvisas nämligen uttryckligen till artikel 12a i lagen om förvaltning av fast egendom, som reglerar den civilrättsliga karaktären hos de avgifter som innehavaren av permanent nyttjanderätt ska betala.

D. Förslag till avgörande

65. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen beslutar enligt följande:

1. Omvandling av en permanent nyttjanderätt till äganderätt av fast egendom genom lag, såsom den i det nu aktuella fallet, ska anses utgöra en leverans av varor i den mening som avses i artikel 14.1 jämförd med artikel 2.1 a i direktiv 2006/112, när det gäller mervärdesbeskattning.

2. En kommun som tar ut avgifter för att omvandla en permanent nyttjanderätt till äganderätt av fast egendom genom lag, såsom i förevarande fall, ska anses agera i egenskap av en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1 och inte som en offentlig myndighet i den mening som avses i artikel 13 i samma direktiv.