



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 25 februari 2021 *

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 2.1 a – Artikel 9.1 – Artikel 13.1 – Artikel 14.1 och 14.2 a – Begreppet ’leverans av varor’ – Omvandling till följd av lagstiftning av den stadigvarande nyttjanderätten avseende fast egendom till full äganderätt – Kommun som tar ut avgifter för omvandlingen – Begreppet ’ersättning’ – Begreppet ’beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap’ – Undantag – Offentlighetsliga organ som bedriver verksamheter eller utför transaktioner i sin egenskap av offentliga myndigheter”

I mål C-604/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Regionala förvaltningsdomstolen i Wrocław, Polen) genom beslut av den 19 juni 2019, som inkom till domstolen den 9 augusti 2019, i målet

Gmina Wrocław

mot

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-C. Bonichot samt domarna L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan och N. Jääskinen (referent),

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Gmina Wrocław, genom E. Mroczko och T. Straszewicz, radcowie prawni,
- Polens regering, genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitė och M. Siekierzyńska, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: polska.

och efter att den 3 september 2020 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2.1 a, 9.1, 13.1, 14.1 och 14.2 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Gmina Wrocław (Wrocławsk kommun, Polen) (nedan kallad Wrocławsk kommun) och Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktören för skattemyndighetens nationella informationsavdelning, Polen) (nedan kallad skattemyndigheten). Målet rör det förhandsbesked som riktats till Wrocławsk kommun avseende påförandet av mervärdesskatt på de avgifter som betalats till kommunen på grund av omvandlingen av stadigvarande nyttjanderätt avseende fast egendom till full äganderätt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 Enligt artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet ska leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap vara föremål för mervärdesskatt.
- 4 I artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

- 5 Artikel 13.1 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentlighetsrättsliga 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.

...”

- 6 I artikel 14 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs 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.

...”

Polsk rätt

Civillagen

- 7 I artikel 232.1 i Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (lag av den 23 april 1964 om civillagen) (Dz. U. 1964, nr 16, position 93), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad civillagen) har följande lydelse:

”Mark som utgör statens egendom och som är belägen inom städernas administrativa gränser, statlig mark som är belägen utanför dessa gränser men som ingår i stadsplanen och som används för att uppnå statens ekonomiska mål, och mark som ägs av regionala eller lokala myndigheter eller sammanslutningar av dessa kan upplåtas stadigvarande till fysiska och juridiska personer.”

- 8 Artikel 233 i civillagen har följande lydelse:

”Inom de gränser som fastställs i lagar och bestämmelser om samhällslivet och i ett avtal om stadigvarande nyttjanderätt till statlig mark eller mark tillhörande en regional eller lokal myndighet eller en sammanslutning av dessa, kan nyttjanderättshavaren nyttja marken med uteslutande av alla andra personer. Inom samma gränser kan innehavaren av den stadigvarande nyttjanderätten förfoga över sin rättighet.”

- 9 I artikel 234 i samma lag föreskrivs följande:

”Bestämmelserna om överlåtelse av äganderätt till fast egendom är efter nödvändiga ändringar tillämpliga på överlåtelse av stadigvarande nyttjanderätt avseende mark som ägs av staten, av en regional eller lokal myndighet eller av en sammanslutning av regionala eller lokala myndigheter.”

- 10 Artikel 236.1 i civillagen har följande lydelse:

”Stadigvarande nyttjanderätt till mark som ägs av staten, en regional eller lokal myndighet eller av en sammanslutning av regionala eller lokala myndigheter ska beviljas för en period av 99 år. I undantagsfall, när det ekonomiska syftet med den stadigvarande nyttjanderätten inte kräver att marken upplåtits för en period av 99 år, kan perioden vara kortare, men den måste vara minst 40 år.”

- 11 I artikel 238 i civillagen föreskrivs följande:

”Den som innehar en stadigvarande nyttjanderätt ska betala en årlig avgift till ägaren under den tid nyttjanderätten gäller.”

Lagen om förvaltning av fast egendom

- 12 I artikel 12a.1 i ustawa o gospodarce nieruchomościami (lag om förvaltning av fast egendom) av den 21 augusti 1997 (Dz. U. 2018, position 2204), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad lagen om förvaltning av fast egendom), föreskrivs följande:

”De belopp som ska betalas för förvaltning av fast egendom som omfattas av privaträtten och som uppbärs av staten, företrädd av borgmästaren vid utövandet av dennes offentliga förvaltningsuppgifter eller av ministern med ansvar för byggande, planering, stadsplanering och bostäder kan sättas ned helt eller delvis, eller så kan betalningen av dessa belopp skjutas upp eller delas upp.”

- 13 I artikel 27 i lagen om förvaltning av fast egendom föreskrivs följande:

”Försäljning av fast egendom eller upplåtelse av stadigvarande nyttjanderätt till fast egendom ska vara föremål för ett avtal som ingåtts genom en av notarius publicus bestyrkt handling. Upplåtelse av en stadigvarande nyttjanderätt till fast egendom och överlåtelse av denna nyttjanderätt genom avtal ska föras in i fastighetsregistret.”

- 14 I artikel 32.1 och 32.2 i samma lag föreskrivs följande:

”1. Mark som upplåtits stadigvarande får endast säljas till innehavaren av den stadigvarande nyttjanderätten ...

2. Den dag då avtalet om köp av marken ingås upphör den tidigare stadigvarande nyttjanderätten automatiskt att gälla ...”

- 15 Artikel 69 i lagen om förvaltning av fast egendom har följande lydelse:

”Den köpesumma som innehavaren av en stadigvarande nyttjanderätt ska betala utgörs av det belopp som motsvarar värdet av den stadigvarande nyttjanderätten till denna fasta egendom vid tidpunkten för försäljningen”.

- 16 Artikel 71.1 i nämnda lag har följande lydelse:

”För upplåtelse av stadigvarande nyttjanderätt till mark ska en första avgift och en årlig avgift betalas.”

- 17 I artikel 72.1 i lagen om förvaltning av fast egendom föreskrivs att de avgifter som ska betalas för stadigvarande nyttjanderätt ska beräknas som en procentandel av markens pris, vilket i sin tur enligt artikel 67.1 i denna lag ska fastställas på grundval av markens värde. I artikel 72.3.4 i samma lag preciseras att i fråga om fast egendom som upplåtits för bostadsändamål ska den årliga avgiften för stadigvarande nyttjanderätt uppgå till 1 procent av markens pris.

Mervärdesskattelagen

- 18 Artikel 5.1.1 i ustawa o podatku od towarów i usług (lag om skatt på varor och tjänster), av den 11 mars 2004 (Dz. U. av år 2004, nr 54, position 535) (nedan kallad mervärdesskattelagen) har följande lydelse:

”Mervärdesskatt ska betalas för följande varor och tjänster ...: leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, mot vederlag inom landet.”

19 Artikel 7.1 i mervärdesskattelagen lag har följande lydelse:

”Leverans av varor som avses i artikel 5.1.1 omfattar överföring av rätten att såsom ägare förfoga över varor, inbegripet:

1) överföring, på order av en offentlig myndighet eller av en enhet som agerar i denna myndighets namn, eller i enlighet med lagstiftning, av äganderätten till en vara mot ersättning;

...

6) upplåtelsen av stadigvarande nyttjanderätt till mark.”

Omvandlingslagen

20 I artikel 1.1 i ustawa o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów (lag om omvandling av stadigvarande nyttjanderätt avseende bebyggd mark till äganderätt av denna mark), av den 20 juli 2018 (Dz. U. 2018, position 1716) (nedan kallad omvandlingslagen) föreskrivs följande:

”Den 1 januari 2019 omvandlas den stadigvarande nyttjanderätten avseende mark för bostadsändamål till en äganderätt till denna mark.”

21 Artikel 4.1.3 i omvandlingslagen har följande lydelse:

”Intyg om omvandlingen (nedan kallat intyget), utfärdat ... av den behöriga borgmästaren (borgmästaren eller kommunstyrelsen ordförande), distriktsrådet eller vojvodskapsrådet – när marken tillhör en regional eller lokal myndighet – utgör grunden för inskrivningen av äganderätten i fastighetsregistret.”

22 I artikel 4.2.1 anges att de organ som avses i föregående punkt på eget initiativ ska utfärda intyget inom högst tolv månader från omvandlingen. Enligt artikel 4.4 ska intyget bekräfta omvandlingen och ange skyldigheten att betala en årlig omvandlingsavgift samt storleken på denna avgift och vid vilken tidpunkt den ska betalas.

23 Artikel 5.1 i omvandlingslagen har följande lydelse:

”Domstolen ska ex officio föra in äganderätten till marken och rätten till betalning i fastighetsregistret”.

24 I artikel 6.1 i omvandlingslagen föreskrivs att den nya ägaren kan bestrida uppgifterna i det intyg som avses i artikel 4 i denna lag. När en begäran framställts enligt detta förfarande ska beloppet och betalningsfristen för omvandlingsavgiften fastställas i ett administrativt beslut.

25 I artikel 7 i omvandlingslagen föreskrivs följande:

”1. Den nye ägaren ska betala omvandlingsavgiften till den nuvarande markägaren.

2. Avgiftsbeloppet ska motsvara beloppet för den årliga avgift som ska erläggas för den stadigvarande nyttjanderätten på dagen för omvandlingen.

...

6. Denna avgift ska betalas under en period av 20 år, från och med dagen för omvandlingen.

7. Markägaren kan när som helst under den period under vilken vederbörande är skyldig att betala avgiften skriftligen underrätta det behöriga organet om sin avsikt att betala resterande belopp vid ett enda tillfälle (engångsavgift). Engångsavgiftens belopp ska motsvara avgiften för det år då avsikten att betala en engångsavgift framförs multiplicerad med det antal år som återstår fram till utgången av [20-årsperioden].”

26 I artikel 12.2 i nämnda lag föreskrivs följande:

”Bestämmelserna i artikel 12a i lagen om förvaltning av fast egendom är efter nödvändiga förändringar tillämpliga på avgifter och engångsavgifter”.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

27 Wroclaws kommun är en lokal myndighet som är registrerad som beskattningsbar person för mervärdesskatt och som ägde fast egendom som var föremål för stadigvarande nyttjanderätt i den mening som avses i polsk rätt.

28 Enligt bestämmelserna i civillagen består stadigvarande nyttjanderätt av upplåtelsen av nyttjanderätt till mark, som ägs av staten, en regional eller lokal myndighet eller en sammanslutning av regionala eller lokala myndigheter, till en brukare, innehavaren av den stadigvarande nyttjanderätten, som kan nyttja marken och förfoga över sin rätt, med uteslutande av alla andra personer. De stadigvarande nyttjanderättshavarna kan utgöras av fysiska eller juridiska personer. Inom ramen för en stadigvarande nyttjanderätt upplåts marken i princip till nyttjanderättshavaren för en period på 99 år. Denna period kan i undantagsfall vara kortare men den får inte understiga 40 år. Den som innehar den stadigvarande nyttjanderätten betalar under nyttjanderättens giltighetstid en årlig avgift till ägaren av marken som vederlag för den stadigvarande nyttjanderätten.

29 Enligt artikel 72.1 i lagen om förvaltning av fast egendom beräknas avgifterna som ska betalas för den stadigvarande nyttjanderätten som en procentandel av den aktuella markens pris, vilket enligt artikel 67.1 i denna lag ska fastställas på grundval denna marks värde. I artikel 72.3.4 i samma lag föreskrivs att i fråga om fast egendom som upplåtits för bostadsändamål ska den årliga avgiften för den stadigvarande nyttjanderätten uppgå till 1 procent av den aktuella markens pris.

30 Enligt artiklarna 5.1.1 och 7.1.6 i mervärdesskattelagen utgör upplåtande av stadigvarande nyttjanderätt till mark en leverans av varor och därmed ska de årliga avgifter som betalas av nyttjanderättshavaren vara föremål för mervärdesskatt.

31 Enligt ombildningslagen omvandlas den 1 januari 2019 den stadigvarande nyttjanderätten till bebyggd mark för bostadsändamål till en full äganderätt till marken.

32 Enligt artikel 7 i omvandlingslagen ska de stadigvarande nyttjanderättshavare som blivit ägare betala en omvandlingsavgift till den offentliga myndighet som ägde den aktuella marken. Denna avgift ska betalas den 31 mars varje år under en period om 20 år, räknat från och med dagen för omvandlingen av den stadigvarande nyttjanderätten avseende den aktuella fasta egendomen till en full äganderätt. I samma artikel föreskrivs att beloppet för avgiften ska motsvara den årliga avgiften för stadigvarande nyttjanderätt vid dagen för denna omvandling. Den nya ägaren kan dessutom när som helst under den period under vilken vederbörande är skyldig att betala omvandlingsavgiften skriftligen underrätta det behöriga organet om sin avsikt att betala resterande belopp med en enda betalning.

33 I artikel 6.1 i ombildningslagen anges dessutom att den nye ägaren av marken kan bestrida omvandlingsavgiftens belopp och längden på den period under vilken avgiften ska betalas, genom att ge in en begäran till det behöriga organet. När en begäran framställts enligt detta förfarande ska beloppet och betalningsfristen för omvandlingsavgiften fastställas i ett administrativt beslut.

- 34 Den 5 januari 2019 begärde Wrocławsk kommun att skattemyndigheten skulle utfärda ett förhandsbesked avseende påförandet av mervärdesskatt på de avgifter som ska betalas in till Wrocławsk kommun enligt omvandlingslagen.
- 35 Wrocławsk kommun har gjort gällande att de avgifter som betalas av de nya markägarna enligt omvandlingslagen inte ska vara föremål för mervärdesskatt.
- 36 Skattemyndigheten fann däremot i sitt förhandsbesked av den 15 januari 2019 att de avgifter som ska betalas till Wrocławsk kommun enligt omvandlingslagen ska vara föremål för mervärdesskatt i egenskap av delbetalning av det belopp som ska erläggas för upplåtelsen av den stadigvarande nyttjanderätten till den aktuella marken och med motiveringen att denna kommun, när den tar ut dessa avgifter, agerar i egenskap av beskattningsbar person och inte i egenskap av myndighet.
- 37 Wrocławsk kommun överklagade detta förhandsbesked till Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Regionala förvaltningsdomstolen i Wrocław, Polen).
- 38 Den hänskjutande domstolen vill för det första få klarhet i huruvida omvandlingen av den stadigvarande nyttjanderätten avseende fast egendom till en full äganderätt, som har skett med stöd av omvandlingslagen utan att parterna har uttryckt någon vilja att genomföra denna ombildning, inte ska anses utgöra en sådan transaktion som avses i artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet, det vill säga en överföring, i enlighet med lagstiftning, av äganderätten till en vara mot ersättning. Den hänskjutande domstolen vill särskilt få klarhet i huruvida omvandlingsavgiften, med hänsyn till dess egenskaper, kan betraktas som en "ersättning" i den mening som avses i denna bestämmelse. Den hänskjutande domstolen anser att så är fallet i det mål den har att pröva och att omvandlingen av den stadigvarande nyttjanderätten avseende fast egendom till en full äganderätt följaktligen utgör en leverans av varor i den mening som avses i artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet.
- 39 För det andra har den hänskjutande domstolen angett att om det trots allt inte är möjligt att anse att det rör sig om en leverans av varor i den mening som avses i nämnda bestämmelse, ska det provas huruvida den rättshandling som är aktuell i det nationella målet kan kvalificeras som en leverans av varor i den mening som avses i artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet.
- 40 För det tredje önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida Wrocławsk kommun i förevarande fall agerar i egenskap av beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt, såsom skattemyndigheten har gjort gällande eller, i förekommande fall, huruvida undantaget från mervärdesskattskyldighet i artikel 13.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet är tillämpligt på nämnda kommun. Den hänskjutande domstolen anser att kommunen, mot bakgrund av omständigheterna i målet, bedriver verksamhet som offentlig myndighet och, i enlighet med bestämmelserna i omvandlingslagen, i huvudsak endast utför administrativa uppgifter. Den hänskjutande domstolen har understrukit att omvandlingen av den stadigvarande nyttjanderätten avseende fast egendom till full äganderätt i sig däremot sker enbart som en följd av lagen, utan någon möjlighet att förhandla om villkoren för denna omvandlings genomförande eller villkoren för betalning av de avgifter som ska erläggas för denna omvandling, och att Wrocławsk kommun inte kan vidta någon åtgärd som skulle kunna påverka den personkrets som omfattas av denna omvandling eller omvandlingens materiella eller ekonomiska tillämpningsområde.
- 41 Mot denna bakgrund beslutade Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Regionala förvaltningsdomstolen i Wrocław, Polen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

"1. Ska omvandling av en stadigvarande nyttjanderätt avseende fast egendom till en äganderätt ... genom lag anses utgöra leverans av varor i den mening som avses i artikel 14.2 a i [mervärdesskattedirektivet] jämförd med artikel 2.1 a i samma direktiv?

2. Om fråga 1 besvaras nekande: Ska omvandling av stadigvarande nyttjanderätt avseende fast egendom till en äganderätt genom lag anses utgöra leverans av varor i den mening som avses i artikel 14.1 i [mervärdesskattedirektivet] jämförd med artikel 2.1 a i samma direktiv?
3. Ska en kommun som uppbär avgifter för omvandlingen av en stadigvarande nyttjanderätt avseende fast egendom till en äganderätt ... anses utgöra en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1 [mervärdesskattedirektivet] jämförd med artikel 2.1 a i detta direktiv, eller en offentlig myndighet i den mening som avses i artikel 13 i samma direktiv?"

Angående skyndsam handläggning

- 42 Den hänskjutande domstolen ansökte i sin begäran om förhandsavgörande om att målet skulle handläggas skyndsamt enligt det förfarande som föreskrivs i artikel 105.1 i domstolens rättegångsregler. Till stöd för sin ansökan gjorde den hänskjutande domstolen gällande att bristen på rättssäkerhet vad gäller villkoren för påförande av de avgifter som ska betalas för omvandlingen av stadigvarande nyttjanderätt avseende fast egendom till full äganderätt påverkar budgetsäkerheten och kan medföra skada för ett stort antal berörda polska medborgare.
- 43 Av artikel 105.1 i rättegångsreglerna följer att domstolens ordförande, på ansökan av den hänskjutande domstolen eller i undantagsfall på eget initiativ, får, efter att ha hört referenten och generaladvokaten, besluta att ett mål om förhandsavgörande ska handläggas skyndsamt med avvikelse från vad som gäller enligt dessa rättegångsregler, när målet är av sådan beskaffenhet att det måste avgöras utan dröjsmål.
- 44 Domstolens ordförande beslutade i förevarande fall den 10 oktober 2019, efter att ha hört referenten och generaladvokaten, att avslå den hänskjutande domstolens ansökan som nämnts i punkt 42 ovan.
- 45 Som motivering till beslutet angavs att de skäl som den hänskjutande domstolen hade åberopat inte visade att villkoren i artikel 105.1 i rättegångsreglerna var uppfyllda i förevarande mål (se, analogt, dom av den 16 juli 2020, Addis, C-517/17, EU:C:2020:579, punkt 42).
- 46 Det följer nämligen av fast rättspraxis att varken ekonomiska intressen, hur betydande och legitima de än må vara (beslut av domstolens ordförande av den 2 september 2015, Leonmobili och Leone, C-353/15, ej publicerat, EU:C:2015:552, punkt 8), eller risken för ekonomisk förlust, eller omständigheten att det nationella målet är ekonomiskt känsligt (beslut av domstolens ordförande av den 29 januari 2014, E., C-436/13, ej publicerat, EU:C:2014:95, punkt 27) kan medföra att det anses visat att det föreligger en situation som ställer krav på skyndsamhet i den mening som avses i artikel 105.1 i rättegångsreglerna.
- 47 Det stora antal mål som vilandeförklarats i avvaktan på EU-domstolens prövning av förevarande begäran om förhandsavgörande kan inte heller i sig utgöra en exceptionell omständighet som kan motivera att målet handläggs skyndsamt (se, för ett liknande resonemang, beslut av domstolens ordförande av den 8 mars 2012, P, C-6/12, ej publicerat, EU:C:2012:135, punkt 8, beslut av domstolens ordförande av den 31 mars 2014, Indėlių ir investicijų draudimas och Nemaniūnas, C-671/13, ej publicerat, EU:C:2014:225, punkt 10, och beslut av domstolens ordförande av den 28 november 2017, Di Girolamo, C-472/17, ej publicerat, EU:C:2017:932, punkt 15).

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första och den andra tolkningsfrågan

- 48 Den hänskjutande domstolen har ställt den första och den andra tolkningsfrågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 14 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att omvandlingen av en nyttjanderätt avseende fast egendom till en full äganderätt som föreskrivs i en nationell lag mot betalning av en avgift utgör en leverans av varor i den mening som avses i artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet eller, i andra hand, i den mening som avses i artikel 14.1 i detta direktiv.
- 49 Domstolen erinrar inledningsvis om att det genom mervärdesskattedirektivet har inrättats ett gemensamt system för mervärdesskatt, vilket bland annat grundar sig på en enhetlig definition av vad som utgör beskattningsbara transaktioner (dom av den 13 juni 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, punkt 30 och där angiven rättspraxis).
- 50 Enligt artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet ska en leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap vara föremål för mervärdesskatt.
- 51 I artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet definieras ”leverans av varor” som överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.
- 52 Det framgår härvid av domstolens fasta praxis att begreppet ”leverans av varor” i artikel 14.1 i direktiv 2006/112 inte hänför sig till en äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som uppställts i den tillämpliga nationella rätten, utan begreppet innefattar samtliga transaktioner avseende överföringar av egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren rätt att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma (dom av den 15 maj 2019, Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412, punkt 27 och där angiven rättspraxis).
- 53 I artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet föreskrivs vidare att begreppet ”leverans av varor”, förutom den transaktion som avses i punkt 1 i denna artikel, även omfattar en överföring, på order av en offentlig myndighet eller i dess namn eller i enlighet med lagstiftning, av äganderätten till en vara mot ersättning.
- 54 Även om artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet innehåller en allmän definition av begreppet ”leverans av varor”, framgår det av en bokstavlig tolkning av punkt 2 i denna artikel, i synnerhet uttrycket ”[f]örutom den transaktion som avses i punkt 1”, att punkt 2 avser andra transaktioner som också anses utgöra ”leverans av varor” men som har kännetecknen som skiljer sig från dem för transaktionerna som avses i artikel 14.1 i direktivet. Definitionen av de transaktioner som avses i artikel 14.2 a i direktivet innehåller nämligen inte någon hänvisning till ”rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar”, såsom anges i artikel 14.1 i samma direktiv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 juni 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, punkt 35). I artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet hänvisas det däremot uttryckligen till överföringen av äganderätten till denna vara (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 juni 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, punkt 40).
- 55 Det framgår således av ordalydelsen och systematiken i artikel 14 i mervärdesskattedirektivet att punkt 2 i denna artikel, i förhållande till den allmänna definitionen i punkt 1, ska anses utgöra *lex specialis*, vars tillämpningsvillkor skiljer sig från dem i punkt 1 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 juni 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, punkt 36).

- 56 En kvalificering som en "leverans av varor" i den mening som avses i artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet förutsätter således att tre kumulativa villkor är uppfyllda. För det första krävs en överföring av äganderätten. För det andra ska denna överföring ske på order av en offentlig myndighet eller i dess namn eller i enlighet med lagstiftning. Slutligen ska en ersättning betalas (dom av den 13 juni 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, punkt 37).
- 57 Vad i förevarande fall gäller de två första villkoren som nämns i föregående punkt, framgår det av de uppgifter som lämnats av den hänskjutande domstolen att det inte har bestritts att omvandlingen av en stadigvarande nyttjanderätt avseende fast egendom till full äganderätt, vilket medförde att Wrocławskommuns äganderätt överfördes till tidigare stadigvarande nyttjanderättshavare och nuvarande ägare, ska kvalificeras som en överföring av äganderätten i den mening som avses i artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet. Det är vidare utrett att omvandlingen skedde i enlighet med lagstiftning.
- 58 Vad gäller frågan huruvida omvandlingen av den stadigvarande nyttjanderätten avseende fast egendom till full äganderätt har skett "mot ersättning" i den mening som avses i artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet, konstaterar domstolen för det första att uttrycket "[betalning av en] ersättning" enligt artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet, i avsaknad av hänvisning till medlemsstaternas nationella rätt, ska ges en självständig och enhetlig definition, som är specifik för unionsrätten och som bland annat beaktar denna bestämmelses karaktär av *lex specialis*, såsom framgår av punkt 55 ovan. Begreppets innebörd kan således inte vara beroende av dess innebörd och räckvidd i medlemsstaternas nationella rättsordningar.
- 59 Det framgår av domstolens praxis att det, för att det ska vara fråga om betalning av en "ersättning" i den mening som avses i artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet, med hänsyn till att denna bestämmelse utgör *lex specialis*, saknar betydelse att en sådan betalning uppfyller samtliga rekvisit för begreppet leverans av varor "mot ersättning" i artikel 2.1 a i direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 juni 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, punkt 44).
- 60 För det andra ska det understrykas att lydelsen i artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet hänvisar till att överföringen ska ske "mot" ersättning, utan att det för den skull fastställs några villkor avseende ersättningens art eller storlek.
- 61 För det tredje framgår det av domstolens praxis att det, för att avgöra huruvida villkoret om betalning av ersättning är uppfyllt, endast är nödvändigt att fastställa att den ersättning som är aktuell i det nationella målet är direkt knuten till överföringen av äganderätten och därefter att utbetalningen faktiskt har ägt rum, vilket det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 juni 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, punkt 45).
- 62 I förevarande fall framgår det av handlingarna i målet att skyldigheten att betala omvandlingsavgiften enligt lagens ordalydelse uppkommer den dag då omvandlingen av den stadigvarande nyttjanderätten avseende fast egendom till en äganderätt genomförs och att denna avgifts belopp är lika med beloppet för den årliga arrendavgift som ska erläggas för den stadigvarande nyttjanderätten vid dagen för denna omvandling, samt att denna avgift ska betalas under en period av 20 år. Enligt de uppgifter som lämnats av den hänskjutande domstolen beräknas de årsavgifter som ska erläggas för den stadigvarande nyttjanderätten i sin tur som en procentandel av markens pris. De omvandlingsavgifter som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är således direkt kopplade till äganderättsövergången, varvid den hänskjutande domstolen ska kontrollera att de faktiskt betalas.
- 63 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första och den andra tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att omvandlingen av en stadigvarande nyttjanderätt avseende fast egendom till en full äganderätt som föreskrivs i en nationell lagstiftning mot betalning av en avgift utgör en leverans av varor i den mening som avses i denna bestämmelse.

Den tredje frågan

- 64 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en kommun, vid en i nationell lagstiftning föreskriven omvandling av en stadigvarande nyttjanderätt avseende fast egendom till en full äganderätt mot betalning av en ersättning, agerar i egenskap av beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1 i direktivet eller i egenskap av offentlig myndighet i den mening som avses i artikel 13.1 i direktivet.
- 65 För att besvara denna fråga ska det inledningsvis prövas huruvida omvandlingen av den stadigvarande nyttjanderätten avseende fast egendom till full äganderätt mot betalning av en avgift utgör en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet.
- 66 För att artikel 13.1 i mervärdesskattedirektivet ska kunna tillämpas krävs det nämligen att det på förhand har konstaterats att den aktuella verksamheten är av ekonomisk karaktär. Om det befinns föreligga en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i direktivet, ska det således undersökas huruvida det undantag för offentligrättsliga organ som anges i artikel 13.1 första stycket i det direktivet är tillämpligt (se, analogt, dom av den 29 september 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, punkt 30, dom av den 29 oktober 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punkt 31, och dom av den 13 juni 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, punkt 47).

Huruvida verksamheten är av ekonomisk karaktär

- 67 Begreppet ekonomisk verksamhet definieras i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet såsom innefattande varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, och särskilt transaktioner som inbegriper "[u]tnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav".
- 68 Vad gäller begreppet utnyttjande i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet framgår det av domstolens praxis att detta begrepp – i enlighet med principen om att det gemensamma systemet för mervärdesskatt ska vara neutralt – avser alla transaktioner, oavsett rättslig form, som syftar till att fortlöpande vinna intäkter av den ifrågavarande tillgången (dom av den 6 oktober 2009, SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619, punkt 20 och där angiven rättspraxis, och dom av den 2 juni 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punkt 24 och där angiven rättspraxis).
- 69 En analys av ordalydelsen i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet utvisar omfattningen av tillämpningsområdet för begreppet ekonomisk verksamhet, och klargör även bestämmelsens objektiva karaktär, i den meningen att verksamheten ska bedömas för sig, oberoende av syfte och resultat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 juni 2019, IO (Mervärdesskatt – Verksamhet som ledamot i ett kontrollorgan), C-420/18, EU:C:2019:490, punkt 31 och där angiven rättspraxis).
- 70 I förevarande fall ska det bland annat beaktas att Wrocławsk kommun, i utbyte mot omvandlingen av den stadigvarande nyttjanderätten avseende fast egendom till en full äganderätt, erhåller en avgift från de tidigare stadigvarande nyttjanderättshavarna, vilken i princip ska betalas under en period på 20 år räknat från dagen för denna omvandling. För det fall denna avgift betalas i form av en engångsavgift motsvarar denna engångsavgift den avgift som ska erläggas för det år då avsikten att betala allt vid ett enda tillfälle uttrycktes multiplicerad med antalet återstående år fram till utgången av 20-årsperioden, beräknad från och med dagen för omvandlingen.

- 71 Sådana omständigheter, som det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, gör det möjligt att dra slutsatsen att omvandlingen av den stadigvarande nyttjanderätten avseende fast egendom till en full äganderätt gör det möjligt för Wrocławsk kommun att fortlöpande vinna intäkter därav och att denna transaktion följaktligen utgör en "ekonomisk verksamhet" i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet.
- 72 Med beaktande av nödvändigheten av att säkerställa den ändamålsenliga verkan av artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet saknar det härvidlag betydelse att en sådan omvandling sker i enlighet med lagen och att beloppet för omräkningen fastställs i samma lag.
- 73 Likaså kan den omständigheten att Wrocławsk kommun inte har vidtagit någon aktiv åtgärd för att omvandla en stadigvarande nyttjanderätt till fast egendom till en full äganderätt, eftersom denna transaktion sker till följd av lagen, inte i sig leda till slutsatsen att denna omvandling inte ingår i utnyttjandet av en materiell tillgång i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.
- 74 Av domstolens praxis går det nämligen inte att dra slutsatsen att vidtagandet av aktiva åtgärder för att saluföra fastigheter utgör ett nödvändigt villkor för att en verksamhet som avser förvaltning av fast egendom ska kunna anses bedrivas i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav och således kan kvalificeras som "ekonomisk" (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 juni 2019, IO (Mervärdesskatt – Verksamhet som ledamot i ett kontrollorgan), C-420/18, EU:C:2019:490, punkt 29 och där angiven rättspraxis).
- 75 Det ska tilläggas att ett sådant villkor inte heller är förenligt med kravet på iakttagande av den ändamålsenliga verkan av artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet, vilken per definition avser överföringen av äganderätten till en vara som sker på order av en offentlig myndighet eller i dess namn eller i enlighet med lagstiftning.

Utövandet av verksamheten i egenskap av offentlig myndighet

- 76 När det gäller frågan huruvida Wrocławsk kommun, i ett fall som det i det nationella målet, ska anses utgöra en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap, i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, eller i egenskap av offentlig myndighet i den mening som avses i artikel 13.1 första stycket i detta direktiv, ska det inledningsvis erinras om att artikel 13.1 i direktivet, som ett undantag från den allmänna regeln om skattskyldighet i artikel 9.1 i samma direktiv, innebär att kommuner inte kan anses vara beskattningsbara personer när det gäller ekonomisk verksamhet som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, om det inte skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen ifall de behandlades som icke beskattningsbara personer (dom av den 29 september 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, punkt 29 och där angiven rättspraxis).
- 77 I egenskap av undantag från huvudregeln att all ekonomisk verksamhet ska omfattas av mervärdesskatteplikt ska denna bestämmelse tolkas restriktivt (beslut av den 20 mars 2014, Gmina Wrocław, C-72/13, ej publicerat, EU:C:2014:197, punkt 19 och där angiven rättspraxis).
- 78 Enligt fast rättspraxis följer det av själva ordalydelsen i denna bestämmelse att två kumulativa villkor måste vara uppfyllda för att regeln om befrielse från skattskyldighet ska vara tillämplig, nämligen dels att verksamheten i fråga ska bedrivas av ett offentlighetsrättsligt organ, dels att detta organ måste agera i egenskap av offentlig myndighet. Vad beträffar det sistnämnda villkoret är det villkoret för utövandet av den berörda verksamheten som gör det möjligt att fastställa räckvidden av de offentliga organens behandling som icke beskattningsbara personer. Verksamhet som bedrivs i egenskap av offentliga myndigheter i den mening som avses i artikel 13.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet är således sådan verksamhet som bedrivs av offentlighetsrättsliga organ inom ramen för den särskilda rättsliga

reglering som gäller för dessa organ, med undantag för verksamhet som de bedriver under samma rättsliga förutsättningar som privata ekonomiska aktörer (beslut av den 20 mars 2014, Gmina Wrocław, C-72/13, ej publicerat, EU:C:2014:197, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

- 79 Domstolen har även klargjort att föremålet för eller syftet med den aktuella verksamheten härvidlag saknar betydelse och att den omständigheten att utövandet av denna verksamhet innefattar utövande av offentliga maktbefogenheter gör det möjligt att slå fast att denna verksamhet är underkastad en offentlighetsreglering (dom av den 29 oktober 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punkt 70 och där angiven rättspraxis).
- 80 Vad särskilt gäller det första av de två villkor som uppställs i artikel 13.1 i mervärdesskattedirektivet för att regeln om befrielse från skattskyldighet ska vara tillämplig, råder det inget tvivel om att Wrocławsk kommun är ett offentlighetsreglerat organ.
- 81 Det krävs emellertid att även det andra villkoret i nämnda bestämmelse är uppfyllt, nämligen att endast verksamhet som ett offentlighetsreglerat organ bedriver i egenskap av offentlig myndighet är undantagen från mervärdesskatteplikt.
- 82 I förevarande fall tycks flera omständigheter, med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, tyda på att Wrocławsk kommun, vid omvandlingen av en nyttjanderätt avseende fast egendom till en full äganderätt, inte utövar offentliga maktbefogenheter.
- 83 Det framgår för övrigt att Wrocławsk kommun, som genomför åtgärder som beslutats av den nationella lagstiftaren, inte har någon beslutanderätt vad gäller den personkrets som omfattas av omvandlingens tillämpningsområde eller hur denna omvandling ska genomföras.
- 84 Det framgår att Wrocławsk kommun i enlighet med bestämmelserna i omvandlingslagen huvudsakligen har till uppgift att kontrollera de faktiska omständigheterna, att utfärda ett intyg som bekräftar omvandlingen av den stadigvarande nyttjanderätten avseende fast egendom till en äganderätt och att underrätta den nye ägaren om skyldigheten att betala en omvandlingsavgift. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 61 i sitt förslag till avgörande fastställs denna avgift som de hittillsvarande innehavarna av stadigvarande nyttjanderätt ska betala inte av Wrocławsk kommun i egenskap av offentlig myndighet enligt en särskild offentlighetsreglering inom ramen för ett särskilt administrativt förfarande.
- 85 Av det ovan anförda följer, med förbehåll för de kontroller som det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra, att den verksamhet som Wrocławsk kommun bedriver inom ramen för omvandlingen av en nyttjanderätt avseende fast egendom till en full äganderätt, även om den är av ekonomisk art, inte kan anses innebära utövande av offentliga maktbefogenheter.
- 86 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den tredje tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att vid en i nationell lagstiftning föreskriven omvandling av en stadigvarande nyttjanderätt avseende fast egendom till full äganderätt mot betalning av en avgift till den kommun som äger den fasta egendomen som gör det möjligt för kommunen att fortlöpande vinna intäkter därav, agerar denna kommun, med förbehåll för de kontroller som det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra, i egenskap av beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1 i direktivet och inte i egenskap av offentlig myndighet i den mening som avses i artikel 13.1 i detta direktiv.

Rättegångskostnader

- 87 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

- 1) Artikel 14.2 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att omvandlingen av en stadigvarande nyttjanderätt avseende fast egendom till en full äganderätt som föreskrivs i en nationell lagstiftning mot betalning av en avgift utgör en leverans av varor i den mening som avses i denna bestämmelse.
- 2) Direktiv 2006/112 ska tolkas så, att vid en i nationell lagstiftning föreskriven omvandling av en stadigvarande nyttjanderätt avseende fast egendom till full äganderätt mot betalning av en avgift till den kommun som äger den fasta egendomen som gör det möjligt för kommunen att fortlöpande vinna intäkter därav, agerar denna kommun, med förbehåll för de kontroller som det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra, i egenskap av beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1 i direktivet och inte i egenskap av offentlig myndighet i den mening som avses i artikel 13.1 i detta direktiv.

Underskrifter