

**Mål C-598/20****Begäran om förhandsavgörande****Datum för ingivande:**

13 november 2020

**Hänskjutande domstol**

Satversmes tiesa (Författningsdomstolen, Lettland)

**Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:**

11 november 2020

**Sökande:**

AS Pilsētas zemes dienests

**Organ som antagit den rättsakt vars författningenslighet ifrågasätts:**

Latvijas Republikas Saeima (Republiken Lettlands parlament)

**BESLUT****HÄNSKJUTANDE AV TOLKNINGSFRÅGOR TILL EUROPEISKA  
UNIONENS DOMSTOL FÖR ETT FÖRHANDSAVGÖRANDE**

[utelämnas] [målnummer]

*Riga den 11 november 2020*

Satversmes tiesa (Författningsdomstolen) förklarar efter att den vid en förberedande förhandling [utelämnas] [den hänskjutande domstolens sammansättning]

granskat handlingarna i målet [utelämnas] om ”huruvida artikel 1.14 c i Pievienotās vērtības nodokļa likums (mervärdesskattelagen), vilken handlar om utarrendering av mark vid tvångsarrende, är förenlig med artiklarna 91 första meningen och 105 första, andra och tredje meningen i Latvijas Republikas Satversme (Republiken Lettlands författning)” [utelämnas]

**följande:**

- 1 Målet [utelämnas] förbereds för prövning vid Satvermes tiesa. Det har anhängiggjorts genom att aktiebolaget Pilsētas zemes dienests (nedan kallad sökanden) har väckt talan om författningsstridighet.

Domstolen [utelämnas] har yrkat att ett förhandsavgörande ska begäras från Europeiska unionens domstol.

[utelämnas] [processrättsliga uppgifter]

Följaktligen ska Satversmes tiesa pröva huruvida det i målet [utelämnas] finns omständigheter som motiverar ett beslut att vända sig till EU-domstolen med en begäran om förhandsavgörande.

## I. Bakgrunden till tvisten

- 2 Den 29 november 2012 antog Saeima (parlamentet) mervärdesskattelagen, vilken trädde i kraft den 1 januari 2013.

I artikel 1.14 c mervärdesskattelagen (nedan kallad den omtvistade bestämmelsen) föreskrivs att tillhandahållande av tjänster är en transaktion som inte utgörs av leverans av varor. I denna lag betraktas även utarrendering av egendom som tillhandahållande av tjänster.

- 3 **Sökanden** anser att den omtvistade bestämmelsen, vilken rör utarrendering av mark vid tvångsarrende, inte är förenlig med artiklarna 91 första meningen och 105 första, andra och tredje meningen i Republiken Lettlands konstitution (nedan kallad konstitutionen).

Sökanden är ett aktiebolag som äger mark på vilken det finns flerbostadshus som ägs av andra personer. Sökanden förvärvade denna mark genom en laglig transaktion. Det finns ett tvångsarrendeförhållande mellan sökanden och ägarna till de ovannämnda flerbostadshusen. Sökanden är registrerad som beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt sedan den 6 januari 2002 och ett av bolagets huvudsakliga verksamhetsområden är utarrendering och förvaltning av egna och arrenderade fastigheter.

I artikel 50.1.3 i likums ”Par valsts un pašvaldību dzīvojamo māju privatizāciju” (lagen om privatisering av statliga och kommunala bostäder), föreskrivs att vid tvångsarrende är markägaren och ägaren till flerbostadshuset ömsesidigt skyldiga att ingå ett avtal om markarrende. Den avgift för tvångsarrendet som sökanden hade rätt att erhålla var fastställd i lag. Eftersom parterna i förevarande fall inte kunde komma överens om ett arrendeavtal eller om arrendeavgiftens storlek, vände sig sökanden till domstol för att utkräva avgifterna för tvångsarrendet från husägarna, vilket innefattade mervärdesskatt på dessa avgifter. Domstolen biföll yrkandet om betalning av arrendeavgifter för marken, men ogillade yrkandet om betalning av mervärdesskatt.

Enligt den omtvistade bestämmelsen är utarrendering av fastigheter en tjänst som är föremål för mervärdesskatt. Det gäller även vid tvångsarrende. Detta minskar avsevärt markägarens totala intäkter från utarrenderingen av sin egendom, eftersom denne är skyldig att betala mervärdesskatt på arrendeavgifterna till skattemyndigheten. Sökanden anser att det utgör en inskränkning av dennes

äganderätt, vilken erkänns i artikel 105 i konstitutionen. Sökanden anser även att principen om rättslig likabehandling som stadfästs i artikel 91 första meningen i författningen har åsidosatts, eftersom markägare som inte är registrerade för mervärdesskatt inte är skyldiga att betala denna skatt på arrendeavgifter vid tvångsarrende i jämförbara situationer.

Sökanden menar att när lagstiftaren fattade beslut om att göra tillhandahållande av vissa tjänster mervärdesskattepliktiga, borde denne ha gjort en bedömning av huruvida utarrendering av en fastighet, i synnerhet vid tvångsarrende, utgör en tjänst som i allmänhet kan vara föremål för mervärdesskatt. I detta sammanhang borde Europeiska unionens bestämmelser beaktas, bland annat rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat direktiv 2006/112/EG). Enligt artikel 135.1 i direktiv 2006/112/EG ska utarrendering av fast egendom undantas från mervärdesskatteplikt. Enligt sökanden hänger detta undantag samman med att utarrendering av fast egendom normalt sett är en förhållandevis passiv verksamhet, som inte skapar något betydande mervärde.

- 4 Den **institution från vilken den ifrågasatta rättsakten härrör, Saeima**, har gjort gällande att den omtvistade bestämmelsen är förenlig med artiklarna 91 första meningen och 105 första, andra och tredje meningen i konstitutionen.

Enligt artikel 2.1 i direktiv 2006/112 är tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap föremål för mervärdesskatt. Enligt Saeima följer det av EU-domstolens praxis att en tjänst bara är föremål för mervärdesskatt om det finns ett rättsförhållande mellan den som tillhandahåller tjänsten och mottagaren av den, och de ömsesidigt fullgör förpliktelser under den tid som rättsförhållandet varar. Enligt Saeima ska ett rättsförhållande vid tvångsarrende anses vara ett rättsförhållande mellan markägaren och husägaren som fastställts i lag. Inom ramen för detta rättsförhållande arrenderar markägaren ut marken till husägaren och husägaren betalar en arrendeavgift till markägaren. Följaktligen ska utarrendering av mark vid tvångsarrende anses vara en tjänst som är föremål för mervärdesskatt.

Saeima påpekar att artikel 135.1 i direktiv 2006/112/EG föreskriver att medlemsstaterna ska undanta utarrendering av fast egendom från mervärdesskatt. Enligt artikel 135.2 i samma direktiv får medlemsstaterna emellertid avvika från detta undantag, och föreskriva att utarrendering eller uthyrning av fast egendom i vissa fall är föremål för mervärdesskatt. Enligt Saeima fick lagstiftaren föreskriva att tillhandahållandet av tjänster är föremål för mervärdesskatt vid utarrendering av mark som förvärvats i vinstsyfte, i vetskap om att det förelåg ett tvångsarrendeförhållande. Vid tvångsarrende är således utarrenderingen föremål för mervärdesskatt när den tjänsten tillhandahålls av en markägare som är registrerad för mervärdesskatt. Husägaren å sin sida betalar den arrendeavgift som anges på fakturan, vilken även innehåller mervärdesskattebeloppet.

## II. Lettisk lagstiftning

- 5 Artikel 91 första meningen i författningen har följande lydelse: ”Alla personer i Lettland är lika inför lagen och domstolarna.”

Artikel 105 första, andra och tredje meningen har följande lydelse: ”Varje person har rätt till egendom. De tillgångar som omfattas av rätten till egendom får inte användas i strid mot samhällsintresset. Rätten till egendom får endast begränsas genom lagstiftning.”

- 6 Vilka som är beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt, vilka transaktioner som är skattepliktiga och vilka som är undantagna från skatt, fastställs i mervärdesskattelagen.

Enligt artikel 1.14 c i mervärdesskattelagen är tillhandahållande av tjänster en transaktion som inte utgörs av leverans av varor. I denna lag betraktas även utarrendering av egendom som tillhandahållande av tjänster.

Enligt artikel 5.1.2 i mervärdesskattelagen är tillhandahållande av tjänster mot ersättning inom ramen för en ekonomisk verksamhet som är föremål för mervärdesskatt. Med ekonomisk verksamhet avses varje varaktig självständig verksamhet som bedrivs mot ersättning, däribland utnyttjande av tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter (*se artikel 4 i mervärdesskattelagen*).

Lagstiftaren föreskrev i artikel 52.1.25 i mervärdesskattelagen att den enda utarrenderings- eller uthyrningstjänst som är undantagen från skatt är uthyrning av lokaler för boende (med undantag av tjänster som avser tillhandahållande av logi vid anläggningar som är avsedda för övernattnings-: hotell, motell, gästhem, bondgårdar som erbjuder övernattnings-, campingplatser och turistanläggningar).

I artikel 34.7 i mervärdesskattelagen föreskrivs att beskattningsunderlaget vid utarrendering utgörs av alla betalningar som fastställts i arrendeavtalet.

Enligt artikel 84.1 i mervärdesskattelagen ska alla beskattningsbara personer som enligt denna lag är eller ska vara registrerade för mervärdesskatt hos Valsts ieņēmumu dienests (skattemyndigheten) och som utför skattepliktiga transaktioner inom landet, betala in mervärdesskatt till skattemyndigheten, om inte annat föreskrivs i mervärdesskattelagen. En inhemsk beskattningsbar person får välja att inte registrera sig för mervärdesskatt hos skattemyndigheten om det totala värdet av dennes skattepliktiga leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster inte har överstigit 40 000 euro under de 12 föregående månaderna (*se artikel 59.1 i mervärdesskattelagen*).

- 7 Rättsförhållanden med tvångssamägande har funnit länge (mer än 25 år) i den lettiska lagstiftningen. Regleringen av dessa rättsförhållanden skedde i samband med markreformen och privatiseringen av statlig och kommunal egendom.

Markreformen, som var en långdragen och komplicerad process som berörde hela den lettiska ekonomin, styrdes av historiska omständigheter [utelämnas] [hänvisning till nationell rättspraxis]. Ett av de viktigaste syftena med den var att återupprätta den sociala rättvisa som hade kränkts av den sovjetiska ockupationsmakten, då egendom tillhörande den lettiska befolkningen exproprierades olagligt och utan ersättning [utelämnas] [hänvisning till nationell rättspraxis]. Enligt den lagstiftning som reglerade markreformen, vilken trädde i kraft i början av 1990-talet efter att Lettland hade blivit självständigt igen, återlämnades äganderätten till mark som hade förstatligats till sina gamla ägare eller till deras arvingar. Under den sovjetiska ockupationen, och efter att Lettland blivit självständigt igen, uppfördes emellertid byggnader på denna mark, däribland statliga och kommunala flerbostadshus.

Enligt lagen om privatisering av statliga och kommunala bostäder, vilken antogs av Saeima den 21 juni 1995, privatiserades statliga och kommunala flerbostadshus och äganderätten till lägenheter, andra lokaler än bostäder och konstnärsateljéer i dessa hus kunde förvärfvas, inte bara av markägarna utan även av andra personer.

Medan markreformen och privatiseringen av statlig och kommunal egendom pågick, uppkom en situation där tidigare ägare eller deras arvingar fick tillbaka sin äganderätt till marken, samtidigt som äganderätten till lägenheter och annan egendom i de statliga och de kommunala flerbostadshusen förvärvades av andra personer.

Genom artikel 14 i likums "Par atjaunotā Latvijas Republikas 1937. gada Civillikuma ievada, mantojuma tiesību un lietu tiesību daļas spēkā stāšanās laiku un piemērošanas kārtību" (lagen om ikraftträdande och tillämpning av inledningen, den del som rör successionsrätten och den del som rör sakrätter i Republiken Lettlands reformerade civillag från 1937) av den 7 juli 1992, föreskrev lagstiftaren ett undantag från den princip att mark och byggnader utgör en enhet som föreskrivs i artikel 968 i civillagen. Enligt den principen anses en byggnad som uppförts på mark och som har en nära anknytning till den, vara en del av den marken. Införandet av detta undantag hängde samman med markreformen och privatiseringen av statlig och kommunal egendom och det var nödvändigt för att reglera rättsförhållandena mellan markägare och husägare.

För att en husägare skulle kunna utöva sin äganderätt till den privatiserade egendomen, var det nödvändigt att han eller hon kunde använda den mark som behövdes för byggnaden. Lagstiftaren behövde emellertid även ta hänsyn till intressena hos de personer på vars mark husen som ägdes av andra personer låg. Lagstiftaren valde att reglera de rättsförhållanden rörande tvångssamägande som uppkommer mellan markägare och husägare genom rättsinstitutet tvångsarrende. Artikel 12.2<sup>1</sup> i likums "Par zemes reformu Latvijas Republikas pilsētās" (lagen om markreform i Republiken Lettlands städer) och artikel 54.1 i lagen om privatisering av statliga och kommunala bostäder, föreskriver att markägaren är skyldig att ingå ett arrendeavtal för marken med husägaren. Augstākā tiesa (Lettlands högsta domstol) har funnit att eftersom rättsförhållandet mellan

parterna vid tvångsarrende uppkommer enligt lag, har detta förhållande bara en viss likhet med ett avtalsförhållande. Det innebär att förhållandet mellan markägaren och arrendatorn inte uppstår genom ett frivilligt avtal utan enligt lag, när de relevanta faktiska omständigheterna föreligger, nämligen att det på mark som ägs av en person finns ett hus som ägs av en annan person. Varken markägaren eller husägaren kan påverka detta och båda måste ta hänsyn till den situation som råder [utelämnas] [hänvisning till nationell rättspraxis]. Följaktligen kallas detta rättsinstitut för tvångsarrende.

När lagstiftaren antog lagen om privatisering av statliga och kommunala bostäder den 21 juni 1995, fastställde denne gränser för avgiften vid tvångsarrende. Senare fastställdes i lagen om markreform i Republiken Lettlands städer också ett högsta belopp för avgifter vid tvångsarrende. Satversmes tiesa har också vid flera tillfällen prövat om storleken på avgiften vid tvångsarrende är författningsenlig. Under den period för vilken sökanden yrkade betalning av arrendeavgifter från husägarna, vilket innefattade mervärdesskatt, fastställdes storleken på avgiften vid tvångsarrende på följande sätt i lagen: År 2016 och 2017, sex procent per år av taxeringsvärdet för marken. Från och med den 1 januari 2018 fick avgiften för tvångsarrende avseende mark inte överstiga fem procent per år av taxeringsvärdet för marken. Mellan den 1 januari 2019 och den 30 april 2019, fick den inte överstiga fyra procent per år av taxeringsvärdet för marken. Till skillnad från förhållandena på den fria marknaden, begränsade därmed lagstiftaren genom lag ägarens nyttjande av egendomen.

Sedan den 1 maj 2019 föreskriver artikel 12.2<sup>1</sup> i lagen om markreform i Republiken Lettlands städer och artikel 54 i lagen om privatisering av statliga och kommunala bostäder, att avgiften vid tvångsarrende ska fastställas genom skriftlig överenskommelse mellan parterna. Om parterna inte kan nå fram till en överenskommelse om arrendeavgiftens storlek ska den fastställas av domstol, i enlighet med artikel 2123 i civillagen.

### III. Unionsrätt

- 8 Artikel 288 tredje stycket i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt har följande lydelse:

”Ett direktiv skall med avseende på det resultat som skall uppnås vara bindande för varje medlemsstat till vilken det är riktat, men skall överlåta åt de nationella myndigheterna att bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet.”

- 9 Vad gäller målen för direktiv 2006/112/EG anges följande i inledningen:

”(4) Förverkligandet av målet att skapa en inre marknad förutsätter att det i medlemsstaterna tillämpas en sådan lagstiftning om omsättningsskatter som inte snedvrider konkurrensvillkoren eller hindrar den fria rörligheten av varor och tjänster. Det är därför nödvändigt att genom ett mervärdesskattesystem åstadkomma en sådan harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter som

i möjligaste mån undanröjer faktorer som kan snedvrída konkurrensvillkoren, på nationell nivå såväl som på gemenskapsnivå.

(5) Ett mervärdesskattesystem blir enklast och mest neutralt när skatten tas ut på ett så allmänt sätt som möjligt och när dess tillämpningsområde omfattar alla led av produktion och distribution samt tillhandahållande av tjänster. Det ligger därför i den inre marknadens och medlemsstaternas intresse att det införs ett gemensamt system som tillämpas också på detaljhandeln.

...

(7) Det gemensamma systemet för mervärdesskatt bör, även om skattesatserna och undantagen inte är helt harmoniserade, vara konkurrensneutralt genom att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemsstats territorium, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är.

...

(35) En gemensam förteckning över undantagen från skatteplikt bör upprättas så att gemenskapernas egna medel kan uppbäras på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater.”

- 10 Enligt artikel 1 i direktiv 2006/112/EG innebär principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna.

I artikel 2 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande: ”Följande transaktioner är mervärdesskattepliktiga:

...

- c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

I artikel 135 i direktiv 2006/112/EG föreskrivs undantag från mervärdesskatt, på följande vis:

- ”1. Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

- 1) Utarrendering och uthyrning av fast egendom.
2. Följande transaktioner skall inte omfattas av undantaget från skatteplikt i punkt 1 l:
  - a) Tillhandahållande av logi, såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstiftning, inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion,

däribland tillhandahållande av logi i semesterbyar eller på område som iordningställts för användning som campingplatser.

- b) Uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon.
- c) Uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner.
- d) Uthyrning av boxar.

Medlemsstaterna får besluta om ytterligare begränsningar av tillämpningsområdet för undantaget i punkt 1 l.”

#### **IV. Skäl för att Satversmes tiesa hyser tvivel om tolkningen av direktiv 2006/112/EG**

- 11 Satversmes tiesas avgöranden kan inte överklagas. Det innebär att om tolkningen av unionsrätten är relevant för att avgöra ett mål, ska Satversmes tiesa undersöka om bestämmelserna i den relevanta lagstiftningen är tillräckligt klara. Om de inte är tillräckligt klara, ska Satversmes tiesa undersöka om EU-domstolen redan har klargjort dessa frågor tidigare [utelämnas] [hänvisning till nationell rättspraxis].

Följaktligen ska Satversmes tiesa nedan undersöka skälen till att det är nödvändigt att fatta ett beslut om att hänskjuta tolkningsfrågor till Europeiska unionens domstol för ett förhandsavgörande.

- 12 Satversmes tiesa har slagit fast att det följer av artikel 68 i författningen att unionsrätten genom Lettlands anslutning till Europeiska unionen har blivit en del av den lettiska rättsordningen. I artikel 288 tredje stycket i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt föreskrivs att ett direktiv ska med avseende på det resultat som ska uppnås vara bindande för varje medlemsstat till vilken det är riktat, men ska överlåta åt de nationella myndigheterna att bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet. När lagstiftaren antar den lagstiftning som införlivar kraven som följer av Europeiska unionens direktiv, måste denne följaktligen beakta de allmänna rättsprinciperna och övriga bestämmelser i författningen, samt de unionsrättsliga principerna [utelämnas] [hänvisning till nationell rättspraxis].

Satversmes tiesa har funnit att skattskyldighet för en person alltid innebär en inskränkning av den äganderätt som erkänns i artikel 105 i författningen [utelämnas] [hänvisning till nationell rättspraxis]. När Satversmes tiesa prövar om den begränsning av de grundläggande rättigheterna som den i förevarande mål omtvistade bestämmelsen medför är förenlig med författningen, ska den även pröva om lagstiftaren iakttog unionsrätten när bestämmelsen antogs [utelämnas] [hänvisning till nationell rättspraxis].

Den omtvistade bestämmelsen föreskriver att utarrendering av egendom också ska anses vara tillhandahållande av tjänster enligt mervärdesskattelagen. Begreppet ”utarrendering av egendom” som används i den här bestämmelsen innefattar



utarrendering av fast egendom. Det innebär att utarrendering av fast egendom också utgör tillhandahållande av tjänster som är föremål för mervärdesskatt. På samma sätt förhåller det sig när mark arrenderas ut inom ramen för ett tvångsarrendeförhållande [utelämnas] [hänvisning till nationell rättspraxis]. Mervärdesskattelagen och den omtvistade bestämmelsen antogs bland annat på grund av kraven i direktiv 2006/112/EG.

När Satversmes tiesa påbörjar sin prövning av målet [utelämnas] i sak, ska den följaktligen också pröva om lagstiftaren iakttog kraven i direktiv 2006/112/EG då denne antog den omtvistade bestämmelsen. Den ska således pröva om lagstiftaren enligt ovannämnda unionsrätt hade befogenhet att anta en lagstiftning, enligt vilken utarrendering av mark vid tvångsarrende är föremål för mervärdesskatt.

- 13 Europeiska unionens domstol har slagit fast att enligt artikel 135.1 i direktiv 2006/112/EG ska utarrendering eller uthyrning av fast egendom inte vara mervärdesskattepliktig. Europeiska unionens domstol har definierat begreppet ”utarrendering och uthyrning av fast egendom” i artikel 135.1 l som en rätt som ägaren till fast egendom upplåter till en nyttjanderättshavare att mot betalning och för en avtalad tidsperiod nyttja den fasta egendomen och förhindra att någon annan utövar en sådan rätt (*se EU-domstolens dom av den 28 februari 2019, Manuel, ECLI:EU:C:2019:160, C-278/18, punkt 18*)

Europeiska unionens domstol har funnit att det undantag som föreskrivs i artikel 135.1 l i direktiv 2006/112/EG ska tolkas restriktivt, eftersom det utgör ett undantag från den allmänna principen att mervärdesskatt ska betalas för varje tjänst som en skattskyldig person tillhandahåller mot vederlag. EU-domstolen har klargjort att det undantaget kan förklaras med att även om uthyrning av fast egendom är en ekonomisk verksamhet, är den vanligtvis en förhållandevis passiv verksamhet som inte skapar något betydande mervärde (*se EU-domstolens dom av den 16 december 2010, C-270/09 MacDonald, ECLI:EU:C:2010:780, punkt 45, och av den 2 juli 2020, C-215/19 Veronsaajien, ECLI:EU:C:2020:518, punkterna 38 och 41*).

Europeiska unionens domstol har även slagit fast att vid definitionen av sådana transaktioner som trots allt ska vara mervärdesskattepliktiga med avvikelser från undantaget för utarrendering och uthyrning av fast egendom, åtnjuter medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning. Det ankommer följaktligen på medlemsstaterna att vid införlivandet av direktiv 2006/112/EG införa de kriterier som de anser lämpliga för att upprätthålla distinktionen mellan skattepliktiga och ej skattepliktiga transaktioner, däribland utarrendering och uthyrning av fast egendom. Artikel 135.2 i direktiv 2006/112 ger medlemsstaterna ett stort utrymme för skönsmässig bedömning för att göra avvikelser från undantaget för vissa tjänster, som utarrendering och uthyrning av fast egendom (*se EU-domstolens dom av den 16 december 2010, McDonald, C-270/09, ECLI:EU:C:2010:780, punkt 50, och av den 28 februari 2018, Imofloresmira, C-672/16, EU:C:2018:134, punkterna 31 och 48*).

Även om det i artikel 135.1 1 i direktiv 2006/112/EG föreskrivs att medlemsstaterna ska undanta utarrendering och uthyrning av fast egendom från mervärdesskatteplikt, får medlemsstaterna enligt punkt 2 i samma artikel anta lagstiftning som innebär att vissa transaktioner rörande utarrendering och uthyrning av fast egendom ska vara mervärdesskattepliktiga. Följaktligen skulle artikel 135 i direktiv 2006/112 kunna tolkas så att en medlemsstat vid utövandet av sitt utrymme för skönsässig bedömning får föreskriva att utarrendering av mark vid tvångsarrende också ska vara mervärdesskattepliktig.

13.1. Det bör emellertid i förevarande mål beaktas att mervärdesskatten tas ut på en transaktion som bara uppvisar en viss likhet med ett arrendeavtalsförhållande.

Artikel 135.2 a–d i direktiv 2006/112/EG handlar om transaktioner i form av utarrendering och uthyrning av fast egendom som en medlemsstat är skyldig att belägga med mervärdesskatteplikt. Såsom Europeiska unionens domstol har klargjort är den gemensamma nämnaren för dessa transaktioner att de innebär ett mera aktivt utnyttjande av den fasta egendomen och det motiverar att de blir föremål för mervärdesskatt (se EU-domstolens dom av den 4 oktober 2001, *Goed Wonen*, C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506, punkt 53). Mervärdesskatt tas normalt ut på verksamheter av industriellt eller kommersiellt slag. Sådana verksamheter, för vilka det görs en avvikelse från undantaget i artikel 135.1 1 i direktiv 2006/112/EG, beskrivs i artikel 135.2 a–d i det direktivet. Mervärdesskatt tas även ut på verksamheter som innebär att en tjänst tillhandahålls och inte endast att egendom passivt ställs till förfogande för någon annan (se EU-domstolens dom av den 18 november 2004, *État Belge*, C-284/03, ECLI:EU:C:2004:730, punkt 20). En verksamhet som utarrendering eller uthyrning av egendom är i princip undantagen från skatt, även om det rör sig om ekonomisk verksamhet (se EU-domstolens dom av den 16 december 2010, *MacDonald*, C-270/09, ECLI:EU:C:2010:780, punkt 99).

Såsom påpekats i punkt 7 i detta beslut är utarrendering av mark vid tvångsarrende en annan typ av arrendeförhållande som infördes av historiska skäl, när mark och byggnader på marken kom att ägas av olika personer. Tvångsarrende infördes som en rättslig lösning i syfte att skapa en balans mellan dessa personers olika rättigheter och legitima intressen. Detta rättsförhållande – tvångsarrende – uppkommer enligt lag och det är oberoende av markägarens och husägarens vilja. Följaktligen är utarrendering av mark vid tvångsarrende en uppenbart passiv verksamhet, eftersom markägaren bara låter husägaren använda marken enligt lag. Denna passiva verksamhet skapar inte något mervärde och den kan därför inte vara föremål för mervärdesskatt.

Således följer det av EU-domstolens praxis att utarrendering av mark vid tvångsarrende, till följd av dess uppenbart passiva karaktär skulle kunna anses vara en transaktion som omfattas av det undantag från mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 135.1 1 i direktiv 2006/112/EG för utarrendering av fast egendom.

13.2. Vidare har EU-domstolen betonat att medlemsstaterna enligt artikel 135.2 i direktiv 2006/112/EG visserligen har ett stort utrymme för skönsmässig bedömning när det gäller frågan om utarrendering och uthyrning skall beskattas eller undantas från skatteplikt, men att de när de använder sig av detta utrymme ska ta hänsyn till målen och principerna i direktiv 2006/112/EG, bland annat principen om mervärdesskattens neutralitet (se EU-domstolens dom av den 12 januari 2006, *Turn*, C-246/04, ECLI:EU:C:2006:22, punkt 24).

Principen om mervärdesskattens neutralitet innefattar även principen om att snedvridningar av konkurrensen skall undanröjas. Denna princip medger inte att liknande tjänster som konkurrerar med varandra inom en medlemsstats territorium, omfattas av olika mervärdesskattebestämmelser. Inom en medlemsstats territorium ska liknande varor och tjänster beskattas på samma sätt (se EU-domstolens dom av 3 maj 2001, *kommissionen/Frankrike*, C-481/98, ECLI:EU:C:2001:237, punkt 22, och av den 19 december 2019, *Segler*, C-715/18, ECLI:EU:C:2019:1138, punkt 36).

Den ifrågasatta bestämmelsen tillämpas på alla transaktioner i form av utarrendering av mark, även när utarrenderingen av marken sker vid tvångssamägande. Det innebär att om markägaren är registrerad för mervärdesskatt, eller borde vara det enligt mervärdesskattelagen, ska utarrenderingen av marken anses vara ett skattepliktigt tillhandahållande av tjänster. Även om tvångsarrende är en annan typ av arrendeförhållande, kan dessa tjänster anses likna varandra ur arrendatorns synvinkel. I båda fallen upplåter markägaren marken åt arrendatorn och arrendatorn betalar arrendeavgift till markägaren. Om utarrendering av mark vid tvångsarrende inte skulle vara mervärdesskattepliktig, skulle alla andra fall där mark arrenderas ut också behöva vara undantagna från mervärdesskatt. I annat fall skulle det kunna ske ett åsidosättande av principen om att snedvridning av konkurrensen ska undanröjas, eftersom likande tjänster då skulle beskattas olika i mervärdesskattehänseende.

Således skulle slutsatsen kunna dras att principen om mervärdesskattens neutralitet utgör hinder för att utarrendering av mark undantas från mervärdesskatt vid tvångsarrende när utarrendering av mark i alla andra fall är föremål för mervärdesskatt.

14 I förevarande mål skulle således tolkningen av direktiv 2006/112/EG kunna leda till olika slutsatser:

- 1) Vid utövandet av sitt utrymme för skönsmässig bedömning när det gäller fastställandet av vilka utarrenderings- och uthyrningstransaktioner som trots allt ska vara mervärdesskattepliktiga, hade lagstiftaren rätt att anta en lagstiftning, enligt vilken utarrendering av mark vid tvångsarrende är mervärdesskattepliktig.
- 2) Med beaktande av att arrendeförhållandet mellan markägaren och husägaren är av tvångskaraktär, och den omständigheten att detta rättsförhållande uppkommer på grund av lag och att utarrenderingen av marken till sin art är en

uppenbart passiv verksamhet, bör utarrendering av mark vid tvångsarrende vara undantagen från mervärdesskatt.

3) Enligt principen om mervärdesskattens neutralitet fick lagstiftaren inte undanta utarrendering av mark vid tvångsarrende från mervärdesskatt, när utarrendering av mark i alla andra fall är mervärdesskattepliktig.

Även om EU-domstolen vid flera tillfällen har tolkat artikel 135 i direktiv 2006/112/EG, också med avseende på utarrendering eller uthyrning av fast egendom, har den ännu inte tillhandahållit någon tolkning av den artikeln med avseende på utarrendering av mark vid tvångsarrende. Som framgår av den praxis vid EU-domstolen som redovisats ovan i detta beslut, är tolkningen och tillämpningen av artikel 135 i direktiv 2006/112/EG under de här aktuella faktiska och rättsliga omständigheterna, inte så precis att det inte råder något rimligt tvivel om huruvida lagstiftaren fick anta en lagstiftning, enligt vilken utarrendering av mark vid tvångsarrende ska vara mervärdesskattepliktig.

Följaktligen anser Satversmes tiesa att det i förevarande mål [utelämnas] finns omständigheter som motiverar beslutet att framställa en begäran om förhandsavgörande till domstolen.

Mot bakgrund av [utelämnas] artikel 267 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, [utelämnas] [hänvisning till nationella processrättsliga bestämmelser] meddelar Satversmes tiesa följande

**beslut:**

**1. Följande tolkningsfrågor hänskjuts till Europeiska unionens domstol för förhandsavgörande:**

**1.1. Ska undantaget från mervärdesskatt för transaktioner i form av utarrendering av fast egendom i artikel 135.1 i i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2016 om ett gemensamt system för mervärdesskatt tolkas så, att detta undantag är tillämpligt på utarrendering av mark vid tvångsarrende?**

**1.2. För det fall den första frågan ska besvaras jakande, det vill säga att utarrendering av mark vid tvångsarrende är undantagen från mervärdesskatt, samtidigt som utarrendering av mark i alla andra fall är mervärdesskattepliktig, strider då inte det undantaget mot en av principerna i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2016 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, nämligen principen om mervärdesskattens neutralitet?**

**2. Målet förklaras vilande till dess att Europeiska unionens domstol har meddelat sitt avgörande.**

**3. Kopior av detta beslut, ansökan, Saeimas svaromål och de ytterligare yttranden som har inkommit i förevarande mål [utelämnas] ska översändas till Europeiska unionens domstol.**

Detta beslut kan inte överklagas.

[utelämnas] [namnunderskrifter]

ARBETS  
DOKUMENT