

Sag C-598/20**Anmodning om præjudiciel afgørelse****Dato for indlevering:**

13. november 2020

Forelæggende ret:

Satversmes tiesa (Republikken Letland)

Afgørelse af:

11. november 2020.

Sagsøger:

AS Pilsētas zemes dienests

Den institution, der har vedtaget den anfægtede retsakt:

Latvijas Republikas Saeima (Parlamentet, Letland)

AFGØRELSE**OM FORELÆGGELSE AF SPØRGSMÅL FOR DEN EUROPÆISKE
UNIONS DOMSTOL SPØRGSMÅL MED HENBLIK PÅ PRÆJUDICIEL
AFGØRELSE**

[Udelades] [sagsnummer]

Riga, den 11. november 2020

Satversmes tiesa (forfatningsdomstol) har ved et forberedende retsmøde [udelades] [sammensætningen af den forelæggende ret] behandlet

afgørelserne i sag [udelades] »Om foreneligheden af artikel 1, nr. 14), litra c), i Pievienotās vērtības nodokļa likums (lov om merværdiafgift) vedrørende udledning af grunde i forbindelse med tvangsudlejning med artikel 91, første punktum, og artikel 105, første til tredje punktum, i Latvijas Republikas Satversme (Republikken Letlands forfatning)« [udelades] og

har anført følgende:

- 1 Sagen [udelades] er ved at blive forberedt med henblik på prøvelse ved Satversmes tiesa (forfatningsdomstol). Sagen er blevet indledt på baggrund af en

sag om forfatningsstridighed anlagt af aktieselskabet Pilsētas zemes dienests (herefter »sagsøgeren«).

Den [refererende] dommer [udelades] har anmodet om, at Den Europæiske Unions Domstol forelægges en anmodning om præjudiciel afgørelse.

[Udelades] [processuelle bemærkninger]

Følgelig vil Satversmes tiesa (forfatningsdomstol) vurdere, om der i sagen [udelades] foreligger omstændigheder, der kan begrunde en forelæggelse for Den Europæiske Unions Domstol af en anmodning om præjudiciel afgørelse.

I. De faktiske omstændigheder, som ligger til grund for tvisten

- 2 Den 29. november 2012 vedtog Saeima (Parlamentet) lov om merværdiafgift, som trådte i kraft den 1. januar 2013.

Artikel 1, nr. 14), litra c), i lov om merværdiafgift (herefter »den omtvistede bestemmelse«) bestemmer, at en levering af tjenesteydelser er en transaktion, der ikke udgør en levering af goder, og udlejning af goder anses også for en levering af tjenesteydelser med henblik på denne lov.

- 3 **Sagsøgeren** er af den opfattelse, at den omtvistede bestemmelse, for så vidt angår udledning af grunde i forbindelse med tvangsudlejning, ikke er i overensstemmelse med artikel 91, første punktum, og artikel 105, første til tredje punktum, i Republikken Letlands forfatning (herefter »forfatningen«).

Sagsøgeren er et aktieselskab. Sagsøgeren ejer en grund, hvorpå der er opført flerfamilieboliger, der tilhører andre personer. Sagsøgeren købte denne grund på grundlag af en retshandel. Sagsøgeren og ejerne af de pågældende flerfamilieboliger indgår i et tvangsudlejningsforhold. Sagsøgeren har siden den 6. januar 2002 været registreret som en momspligtig person, og en af sagsøgerens hovedaktiviteter er at udleje og forvalte egne eller forpagtede faste ejendomme.

I henhold til artikel 50, stk. 1, nr. 3), i likums »Par valsts un pašvaldību dzīvojamu māju privatizāciju« (lov om privatisering af statens og lokale myndigheders boliger) har grundejere og ejere af flerfamilieboliger i forbindelse med tvangsudlejning en gensidig forpligtelse til at indgå en aftale om udlejning af grunden. Størrelsen af den leje, som sagsøgeren havde ret til at modtage for tvangsudlejningen, var desuden fastlagt ved lov. Da parterne i hovedsagen ikke nåede frem til en aftale om indgåelsen af en lejeaftale og om lejens størrelse, gik sagsøgeren rettens vej for at opnå betaling af lejen for tvangsudlejning af grunden fra ejerne af boligerne, herunder momsbeløbet af denne leje. Retten tog påstanden om betaling af lejen for tvangsudlejning af grunden til følge, men tog ikke påstanden om betaling af den tilsvarende moms til følge.

I henhold til den omtvistede bestemmelse anses udlejning af fast ejendom, også i forbindelse med tvangsudlejning, for en momspligtig tjenesteydelse. Dette

reducerer væsentligt de samlede indtægter, som grundejeren opnår ved at udleje et gode, som tilhører den pågældende, eftersom sagsøgeren har pligt til at betale statskassen moms af den pågældendes indtægter i forbindelse med tvangsudlejningen. Således er sagsøgeren af den opfattelse, at den pågældendes ejendomsret, som er anerkendt ved forfatningens artikel 105, er blevet krænket. Efter sagsøgerens opfattelse er princippet om lighed for loven, som fremgår af forfatningens artikel 91, første punktum, også blevet krænket, eftersom grundejere, der ikke er registreret som momspligtige personer, ikke har pligt til at betale denne afgift for tvangsudlejning af grunde i sammenlignelige situationer.

Efter sagsøgerens opfattelse burde lovgiver i forbindelse med beslutningen om at pålægge bestemte leveringer af tjenesteydelser moms have vurderet, om udlejning af fast ejendom, navnlig i forbindelse med tvangsudlejning, udgør en tjenesteydelse, der som hovedregel kan være momspligtig. I denne forbindelse bør der tages hensyn til EU-retten, navnlig Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »direktiv 2006/112/EF«). I henhold til artikel 135, stk. 1, i direktiv 2006/112/EF er bortforpagtning og udlejning af fast ejendom momsfritaget. Efter sagsøgerens opfattelse er denne fritagelse forbundet med den omstændighed, at udlejning af fast ejendom normalt udgør en forholdsvis passiv virksomhed, som ikke tilfører en væsentlig merværdi.

- 4 **Den institution, der har vedtaget den anfægtede retsakt**, Saeima, har gjort gældende, at den omtvistede bestemmelse er i overensstemmelse med forfatningens artikel 91, første punktum, og 105, første til tredje punktum.

I henhold til artikel 2, stk. 1, i direktiv 2006/112 er levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, en momspligtig transaktion. Efter Saeimas opfattelse følger det af Domstolens praksis, at en tjenesteydelse alene er momspligtig, hvis der eksisterer et retsforhold mellem leverandøren af tjenesteydelsen og dens modtager, i hvilken forbindelse der udveksles ydelser på et gensidigt grundlag. Saeima har anført, at retsforholdet i forbindelse med tvangsudlejning skal anses for et retsforhold mellem grundejeren og bygningsejeren, der er fastlagt ved lov. Inden for rammerne af dette retsforhold udlejer grundejeren den pågældende grund til bygningsejeren, som til gengæld betaler leje for tvangsudlejningen til grundejeren. Dermed skal udlejning af en grund i forbindelse med tvangsudlejning anses for en levering af en momspligtig tjenesteydelse.

Saeima har anført, at artikel 135, stk. 1, litra l), i direktiv 2006/112/EF bestemmer, at medlemsstater fritager bortforpagtning og udlejning af fast ejendom for moms. Samme artikels stk. 2 giver imidlertid medlemsstaterne mulighed for at fastsætte undtagelser fra denne fritagelse, dvs. at bestemme, i hvilke tilfælde bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom er momspligtig. Efter Saeimas opfattelse havde lovgiver ret til at bestemme, at levering af tjenesteydelser i forbindelse med udlejning af en grund, der er købt med gevinst for øje, idet lovgiver var vidende om, at der foreligger et tvangsudlejningsforhold, er

momspligtig I forbindelse med tvangsudlejning er udlejningen således momspligtig, når leveringen af tjenesteydelser forestås af en grundejer, som er indført i registret over momspligtige personer. Bygningsejeren betaler til gengæld den leje for udlejningen, der fremgår af fakturaen, som også omfatter et beløb svarende til momsen.

II. Lettisk ret

- 5 Forfatningens artikel 91, første punktum, bestemmer: »Alle personer i Letland er lige for loven og for domstolene.«

Artikel 105, første til tredje punktum, bestemmer: »Enhver har ret at besidde ejendom. Goder, der er omfattet af ejendomsretten, må ikke anvendes på en måde, der er i strid med offentlige interesser. Ejendomsretten kan kun begrænses ved lov.«

- 6 Momspligtige personer, momspligtige transaktioner og momsfratagelser fremgår af lov om merværdiafgift.

Artikel 1, nr. 14), litra c), i lov om merværdiafgift bestemmer, at en levering af tjenesteydelser er en transaktion, der ikke udgør en levering af goder, og udlejning af goder anses også for en levering af tjenesteydelser med henblik på denne lov.

Artikel 5, stk. 1, nr. 2), i lov om merværdiafgift bestemmer, at leveringer af tjenesteydelser, der foretages mod vederlag i forbindelse med en økonomisk virksomhed, er momspligtig. Enhver løbende, uafhængig aktivitet, der udføres mod vederlag, herunder udnyttelse af et gode med henblik på at opnå regelmæssige indtægter, udgør en økonomisk virksomhed (*jf. artikel 4 i lov om merværdiafgift*).

Lovgiver bestemte i artikel 52, stk. 1, nr. 25), i lov om merværdiafgift, at den eneste tjenesteydelse i forbindelse med bortforpagtning eller udlejning, der er afgiftsfritaget, er bortforpagtning eller udlejning af beboelsesrum (med undtagelse af tjenesteydelser i form af indlogering på steder, der driver værelsesudlejning: hoteller, moteller, gæstehuse, bondegårde, der tilbyder overnatning, campingpladser, overnatningssteder for turister).

Artikel 34, stk. 7, i lov om merværdiafgift bestemmer, at den afgiftspligtige værdi af en udlejningstransaktion er alle de betalinger, der er fastlagt i lejeaftalen.

I henhold til artikel 84, stk. 1, i lov om merværdiafgift skal alle afgiftspligtige personer, som er eller som i henhold til loven skal være indført i Valsts ieņēmumu dienests' (skatte- og afgiftsmyndigheden) register over momspligtige personer, og som foretager afgiftspligtige transaktioner på det nationale område, indbetale merværdiafgiften til statskassen, medmindre andet er fastsat i nævnte lov. En national afgiftspligtig person har ret til ikke at lade sig indføre i skatte- og afgiftsmyndighedens register over momspligtige personer, hvis den samlede værdi af den pågældendes momspligtige salg af goder og tjenesteydelser ikke overstiger

40 000 EUR i løbet af de 12 foregående måneder (jf. artikel 59, stk. 1, i lov om merværdiafgift).

- 7 I lettisk ret har retsforholdene vedrørende tvungen delt ejendomsret eksisteret i lang tid (i mere end 25 år). Reguleringen af disse retsforhold skete i forbindelse med jordreformen og privatiseringen af statslig og kommunal ejendom.

Jordreformen var en kompliceret og langvarig proces, der omfattede hele den lettiske økonomi og blev bestemt af historiske omstændigheder [udelades] [henvisning til national retspraksis]. Et af hovedformålene med jordreformen var at genoprette den sociale retfærdighed, der var blevet skadet af den sovjetiske besættelsesmagt, som havde eksproprieret den lettiske befolknings ejendomme ulovligt og uden kompensation [udelades] [henvisning til national retspraksis]. I medfør af lovgivningen om jordreformen, som trådte i kraft i begyndelsen af 1990'erne efter genindførelsen af Letlands uafhængighed, blev ejendomsretten til de nationaliserede grunde givet tilbage til de tidligere ejere eller deres arvinger. Under den sovjetiske besættelse samt efter genindførelsen af Letlands uafhængighed blev der imidlertid opført bygninger, herunder statslige og kommunale flerfamilieboliger, på de pågældende grunde.

I henhold til lov om privatisering af statens og lokale myndigheders boliger, som Saeima vedtog den 21. juni 1995, blev statslige og kommunale flerfamilieboliger privatiseret, og det blev muligt, ikke blot for grundejerne, men også for andre personer, at erhverve ejendomsretten til lejligheder, lokaler, der ikke er bestemt til beboelse, og kunstnerværksteder, der befandt sig i de pågældende bygninger.

I forbindelse med jordreformen og privatiseringen af statens og lokale myndigheders ejendom opstod der dermed en situation, hvor de tidligere ejere eller deres arvinger genvandt ejendomsretten til grunden, mens ejendomsretten til lejlighederne og de andre goder, der befandt sig i statens og de lokale myndigheders flerfamilieboliger, blev erhvervet af andre personer.

Ved artikel 14 i likums »Par atjaunotā Latvijas Republikas 1937. gada Civillikuma ievada, mantojuma tiesību un lietu tiesību daļas spēkā stāšanās laiku un piemērošanas kārtību« (lov om ikrafttrædelse og nærmere gennemførelse af de indledende dele om arveret og tinglige rettigheder i Republikken Letlands genindførte civillovbog af 1937) af 7. juli 1992 fastsatte lovgiver en undtagelse fra princippet om enhed mellem grunde og bygninger opført herpå, som var fastlagt i civillovbogens artikel 968, hvorefter en bygning, der er opført på en grund og nært forbundet med denne grund, anses for at være en del af grunden. Indførelsen af denne undtagelse var forbundet med jordreformen og privatiseringen af statslig og kommunal ejendom og var nødvendig for at regulere retsforholdene mellem grundejerne og bygningsejerne.

For at en bygningsejer kunne udøve sin ejendomsret til det privatiserede gode, krævedes det, at den pågældende havde brugsretten til den grund, som var en forudsætning for bygningen. Lovgiver skulle imidlertid også tage hensyn til

interesserne hos de personer, der ejede de grunde, som de bygninger, der tilhørte andre personer, befandt sig på. Lovgiver valgte at indføre retsforholdet tvunget delt ejendomsret, som gør sig gældende mellem grundejere og bygningsejere i form af fænomenet tvangsudlejning. Artikel 12, stk. 2¹, i likums »Par zemes reformu Latvijas Republikas pilsētās« (lov om jordreformen i Republikken Letlands byer) og artikel 54, stk. 1, i lov om privatisering af statens og lokale myndigheders boliger bestemmer, at grundejeren er forpligtet til at indgå en aftale om udlejning af grunden med bygningsejeren. Augstākā tiesa (øverste domstol, Letland) har fastslået, at eftersom retsforholdet vedrørende tvangsudlejning mellem parterne er fastlagt ved lov, minder dette forhold kun om et kontraktforhold. Altså indgår udlejeren og lejereren dette forhold, ikke i kraft af en frivillig aftale, men derimod i kraft af loven, når følgende faktiske situation gør sig gældende: når der på en grund, der tilhører én person, befinder sig en bygning, der tilhører en anden. Hverken grundejeren eller bygningsejeren har indflydelse på denne omstændighed, og begge parter må tage hensyn til den foreliggende situation [udelades] [henvisning til national retspraksis]. Dette retlige fænomen benævnes derfor tvangsudlejning.

Ved vedtagelsen af lov om privatisering af statens og lokale myndigheders boliger den 21. juni 1995 fastsatte lovgiver grænser for størrelsen af lejen i forbindelse med tvangsudlejning. Efterfølgende blev der i lov om jordreformen i Republikken Letlands byer ligeledes fastsat et tilladt maksimumbeløb for lejen i forbindelse med tvangsudlejning. Satversmes tiesa (forfatningsdomstol) har ved flere lejligheder også behandlet spørgsmålet, om størrelsen af lejen i forbindelse med tvangsudlejning var i overensstemmelse med forfatningen. I den periode, med hensyn til hvilken sagsøgeren har nedlagt påstand om, at boligejerne skal betale lejen for tvangsudlejning af grunden, herunder momsbeløbet af denne leje, fastsatte lovgivningen størrelsen af lejen for tvangsudlejning af grunden således: i 2016 og 2017: seks procent om året af grundens skattepligtige værdi; fra den 1. januar 2018 kunne lejen for tvangsudlejning af grunden ikke overstige fem procent af grundens skattepligtige værdi; fra den 1. januar 2019 til den 30. april 2019: fire procent om året af grundens skattepligtige værdi. I modsætning til de frie markedsforhold begrænsede lovgiver således grundejerens brug af grunden gennem lovgivningen.

Med virkning fra den 1. maj 2019 bestemmer artikel 12, stk. 2¹, i lov om jordreformen i Republikken Letlands byer og artikel 54 i lov om privatisering af statens og lokale myndigheders boliger, at lejen for tvangsudlejning af grunde fastsættes ved skriftlig aftale mellem parterne. Hvis parterne ikke kan nå frem til en aftale om størrelsen af lejen for tvangsudlejning, træffer en ret afgørelse herom, jf. civillovbogens artikel 2123.

III. EU-retten

- 8 Artikel 288, stk. 3, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde bestemmer:

»Et direktiv er med hensyn til det tilsigtede mål bindende for enhver medlemsstat, som det rettes til, men overlader det til de nationale myndigheder at bestemme form og midler for gennemførelsen.«

- 9 Med hensyn til formålene med direktiv 2006/112/EF fremgår følgende af betragtningerne hertil:

»(4) Det er en forudsætning for virkeliggørelsen af målet om indførelse af et indre marked, at der i medlemsstaterne findes lovgivning om omsætningsafgifter, der ikke fordrejer konkurrencevilkårene, og som ikke hindrer den frie bevægelighed for varer og ydelser. Det er derfor nødvendigt at gennemføre en harmonisering af lovgivningen om omsætningsafgift ved hjælp af et system med afgift på merværdien [...] for i videst muligt omfang at fjerne de faktorer, der kan fordreje konkurrencevilkårene både på det nationale plan og på fællesskabsplan.

(5) Det mest enkle og mest neutrale [merværdiafgifts]system opnås, når afgiften opkræves så generelt som muligt, og når dens anvendelsesområde omfatter samtlige produktions- og distributionsled samt levering af ydelser. Det er derfor i det indre markeds og medlemsstaternes interesse at indføre et fælles system, der også finder anvendelse på detailhandelen.

[...]

(7) Det fælles [merværdiafgifts]system bør, selv om satserne og fritagelserne ikke er fuldstændigt harmoniseret, medføre konkurrencemæssig neutralitet, således at varer og ydelser af samme art på de enkelte medlemsstaters område beskattes ens uanset produktions- og distributionskædens længde.

[...]

(35) Der bør udarbejdes en fælles liste over fritagelser, således at der kan ske en sammenlignelig opkrævning af Fællesskabernes egne indtægter i alle medlemsstater.«

- 10 I henhold til artikel 1 i direktiv 2006/112/EF bygger det fælles merværdiafgiftssystem på det princip, at der på varer og ydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med varernes og ydelsernes pris.

Artikel 2 i direktiv 2006/112/EF bestemmer: »Følgende transaktioner er [merværdiafgifts]pligtige:

[...]

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«.

Artikel 135 i direktiv 2006/112/EF fastsætter fritagelser for merværdiafgift, nærmere bestemt:

»1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

l) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.

2. Den i stk. 1, litra l), omhandlede fritagelse omfatter ikke følgende former for udlejning:

a) udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver, således som dette begreb er fastlagt i medlemsstaternes lovgivning, herunder udlejning i ferielejre eller i områder, der er indrettet som campingpladser

b) udlejning af pladser til parkering af transportmidler

c) udlejning af udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet

d) udlejning af sikkerhedsbokse.

Medlemsstaterne kan fastsætte yderligere undtagelser inden for det i stk. 1, litra l), omhandlede anvendelsesområde.«

IV. Grundene til, at Satversmes tiesa (forfatningsdomstol) nærer tvivl om fortolkningen af direktiv 2006/112/EF

11 Afgørelser fra Satversmes tiesa (forfatningsdomstol) kan ikke appelleres, således at Satversmes tiesa (forfatningsdomstol), såfremt fortolkningen af EU-retten har betydning for afgørelsen af en sag, skal kontrollere, om bestemmelserne i den relevante lovgivning er tilstrækkeligt klare, eller, såfremt de relevante bestemmelser ikke er tilstrækkeligt klare, om Domstolen allerede har afklaret disse tvivlsspørgsmål [udelades] [henvisning til national retspraksis].

Derfor undersøger Satversmes tiesa (forfatningsdomstol) nedenfor begrundelserne for behovet for at træffe afgørelse om forelæggelse af spørgsmål for Den Europæiske Unions Domstol med henblik på præjudiciel afgørelse.

12 Satversmes tiesa (forfatningsdomstol) har fastslået, at det følger af forfatningens artikel 68, at EU-retten, i kraft af Letlands tiltrædelse af Den Europæiske Union, er blevet en integrerende del af Letlands retsorden. Artikel 288, stk. 3, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde bestemmer, at et direktiv med hensyn til det tilsigtede mål er bindende for enhver medlemsstat, som det rettes til, men overlader det til de nationale myndigheder at bestemme form og midler for gennemførelsen. Ved vedtagelsen af den lovgivning, der gennemfører kravene i Den Europæiske Unions direktiver, skal lovgiver dermed tage hensyn til de generelle retsprincipper og de øvrige bestemmelser i forfatningen samt EU-rettens principper [udelades] [henvisning til national retspraksis].

Satversmes tiesa (forfatningsdomstol) har fastslået, at når en person pålægges en afgiftspligt, medfører dette altid en begrænsning af den ved forfatningens artikel 105 anerkendte ejendomsret [udelades] [henvisning til national retspraksis]. Ved vurderingen af, om begrænsningen af de grundlæggende rettigheder, der følger af den omtvistede bestemmelse i den foreliggende sag, er i overensstemmelse med forfatningen, skal Satversmes tiesa (forfatningsdomstol) ligeledes kontrollere, om lovgiver ved vedtagelsen af den pågældende bestemmelse overholdt EU-retten [udelades] [henvisning til national retspraksis].

I henhold til den omtvistede bestemmelse anses udlejning af goder også for en levering af tjenesteydelser med henblik på lov om merværdiafgift. Begrebet »udlejning af goder«, der anvendes i denne bestemmelse, omfatter udlejning af fast ejendom. Altså udgør udlejning af fast ejendom også en momspligtig tjenesteydelse. Det samme gør sig gældende, når en grund udlejes inden for rammerne af et tvangsudlejningsforhold [udelades] [henvisning til national retspraksis]. Lov om merværdiafgift samt den omtvistede bestemmelse blev vedtaget til gennemførelse af især kravene i direktiv 2006/112/EF.

Ved realitetsbehandlingen af sagen [udelades] skal Satversmes tiesa (forfatningsdomstol) således også vurdere, om lovgiver overholdt kravene i direktiv 2006/112/EF i forbindelse med vedtagelsen af den omtvistede bestemmelse. Det skal nærmere bestemmes afklaret, om lovgiver i henhold til den nævnte EU-lovgivning havde beføjelse til at vedtage en lovgivning, hvorefter udlejning af en grund i forbindelse med tvangsudlejning er momspligtig.

- 13 Den Europæiske Unions Domstol (herefter »Domstolen«) har fastslået, at bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom i henhold til artikel 135, stk. 1, i direktiv 2006/112/EF er fritaget for moms. Domstolen har defineret begrebet »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom« som omhandlet i artikel 135, stk. 1, litra l), i direktiv 2006/112/EF som den ret, udlejer af en ejendom indrømmer lejer til mod vederlag og for en aftalt periode at benytte denne ejendom, som om den pågældende var ejer heraf, og at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed (jf. *Domstolens dom af 28.2.2019, Manuel, C-278/18, ECLI:EU:C:2019:160, præmis 18*).

Domstolen har fastslået, at den fritagelse, der er fastsat i artikel 135, stk. 1, litra l), i direktiv 2006/112/EF, skal fortolkes strengt, da fritagelsen er en undtagelse fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person. Som Domstolen har præciseret, skyldes denne fritagelse, at udlejning af fast ejendom, selv om det er økonomisk virksomhed, normalt udgør en forholdsvis passiv virksomhed, som ikke tilfører en væsentlig merværdi (jf. *Domstolens dom af 16.12.2010, MacDonald, C-270/09, ECLI:EU:C:2010:780, præmis 45, og af 2.7.2020, Veronsaajien, C-215/19, ECLI:EU:C:2020:518, præmis 38 og 41*).

Domstolen har også fastslået, at medlemsstaterne råder over et skøn ved fastlæggelsen af de transaktioner, der imidlertid skal pålægges afgift som

undtagelse fra momsfrigtagelsen af bortforpagtning og udlejning af fast ejendom. Det tilkommer følgelig medlemsstaterne i forbindelse med gennemførelsen af direktiv 2006/112/EF at indføre sådanne kriterier, som de finder passende for fastlæggelsen af sondringen mellem afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige transaktioner, herunder med hensyn til bortforpagtning og udlejning af fast ejendom. I henhold til artikel 135, stk. 2, i direktiv 2006/112/EF råder medlemsstaterne over et skøn til at udelukke bestemte ydelser, f.eks. bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, fra undtagelsen (jf. *Domstolens dom af 16.12.2010, McDonald, C-270/09, ECLI:EU:C:2010:780, præmis 50, og af 28.2.2018, Imofloresmira, C-672/16, EU:C:2018:134, præmis 31 og 48*).

Selv om artikel 135, stk. 1, litra l), i direktiv 2006/112/EF bestemmer, at medlemsstaterne fritager bortforpagtning og udlejning af fast ejendom for moms, giver samme artikels stk. 2 medlemsstaterne mulighed for at vedtage lovgivning, hvorefter bestemte transaktioner vedrørende bortforpagtning og udlejning af fast ejendom er momspligtige. Således kunne artikel 135 i direktiv 2006/112 fortolkes således, at en medlemsstat ved udøvelsen af sin skønsbeføjelse har ret til at bestemme, at også udlejning af en grund i forbindelse med tvangsudlejning er momspligtig.

13.1. I hovedsagen bør det imidlertid tages i betragtning, at momsen pålægges en transaktion, der kun minder om et kontraktforhold vedrørende udlejning.

Artikel 135, stk. 2, litra a)-d), i direktiv 2006/112/EF omhandler transaktioner vedrørende bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, som en medlemsstat har pligt til at pålægge moms. Som Domstolen har præciseret, er det fælles kendetegn ved disse transaktioner, at de indebærer en mere aktiv udnyttelse af den faste ejendom, som derfor berettiger momspligten (jf. *Domstolens dom af 4.10.2001, Goed Wonen, C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506, præmis 53*). Moms pålægges normalt aktiviteter af industriel eller kommerciel karakter. Sådanne aktiviteter er en undtagelse fra fritagelsen i henhold til artikel 135, stk. 1, litra l), i direktiv 2006/112/EF og fremgår af artikel 135, stk. 2, litra a)-d), i den nævnte EU-retsakt. Moms pålægges ligeledes aktiviteter, som indebærer udførelse af en ydelse og ikke blot en passiv tilrådighedsstilling af et gode for en anden person (jf. *Domstolens dom af 18.11.2004, État Belge, C-284/03, ECLI:EU:C:2004:730, præmis 20*). Selv om den udgør en økonomisk virksomhed, er en passiv aktivitet som f.eks. udlejning af fast ejendom i princippet fritaget for moms (jf. *Domstolens dom af 16.12.2010, MacDonald, C-270/09, ECLI:EU:C:2010:780, præmis 99*).

Som det fremgår af nærværende afgørelses præmis 7, er udlejning af grunde i forbindelse med tvangsudlejning en særlig form for udlejningsforhold, som blev indført på baggrund af historiske omstændigheder, da ejendomsretten til grunden og bygningerne herpå overgik til forskellige personer. Tvangsudlejning blev indført som en retlig løsning med henblik på at sikre den rette balance mellem de pågældende personers forskellige rettigheder og legitime interesser. Dette retsforhold – tvangsudlejning – er fastlagt ved lov og eksisterer uafhængigt af grundejerens og bygningsejerens vilje. Dermed er udlejning af grunde i

forbindelse med tvangsudlejning en åbenlyst passiv aktivitet, da grundejeren kun tillader ejeren af den bygning, der findes på grunden, at anvende grunden på grund af et lovkrav. En sådan passiv aktivitet skaber ikke merværdi og kan derfor ikke pålægges merværdiafgift.

Det fremgår følgelig af Domstolens praksis, at udlejning af grunde i forbindelse med tvangsudlejning, på grund af denne aktivitets åbenlyst passive karakter, kan anses for en transaktion, der er omfattet af momsfrigtagelsen i henhold til artikel 135, stk. 1, litra l), i direktiv 2006/112/EF for bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.

- 13.2. Domstolen har desuden fremhævet, at selv om medlemsstaterne i medfør af artikel 135, stk. 2, i direktiv 2006/112/EF har et vidt skøn med hensyn til, om bortforpagtning eller udlejning er afgiftsfritaget eller afgiftspligtig virksomhed, skal medlemsstaterne overholde målene og principperne i direktiv 2006/112/EF, når de udøver dette skøn, navnlig princippet om momsens neutralitet (jf. *Domstolens dom af 12.1.2006, Turn, C-246/04, ECLI:EU:C:2006:22, præmis 24*).

Princippet om momsens neutralitet omfatter også princippet om at undgå konkurrenceforvridning. Dette princip er til hinder for, at sammenlignelige tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt på en medlemsstats område. Varer og ydelser af samme art beskattes ens på de enkelte medlemsstats område (jf. *Domstolens dom af 3.5.2001, Kommissionen mod Frankrig, C-481/98, ECLI:EU:C:2001:237, præmis 22, og af 19.12.2019, Segler, C-715/18, ECLI:EU:C:2019:1138, præmis 36*).

Den omtvistede bestemmelse finder anvendelse på alle transaktioner vedrørende udlejning af grunde, herunder når udlejningen af en grund finder sted i forbindelse med tvunget delt ejendomsret. Hvis grundejeren er indført i registret over momspligtige personer eller skal være det i henhold til lov om merværdiafgift, skal udlejningen af den pågældende grund således anses for en momspligtig levering af tjenesteydelser. Selv om tvangsudlejning er et særligt lejeforhold, kan disse leveringer anses for sammenlignelige ud fra lejerens synspunkt: i begge tilfælde stiller udlejerens sin grund til rådighed for lejerens, og lejerens betaler leje til udlejerens. Hvis udlejning af grunde i forbindelse med tvangsudlejning ikke var momspligtig, skulle den pågældende transaktion i de øvrige tilfælde, hvor en grund udlejes, fritages for moms. I modsat fald kunne princippet om fair konkurrence blive tilsidesat, idet sammenlignelige tjenesteydelser ville blive behandlet momsmæssigt forskelligt.

Dermed kan det konkluderes, at princippet om momsens neutralitet er til hinder for, at udlejning af grunde fritages for moms i forbindelse med tvangsudlejning, når udlejning af grunde i alle andre tilfælde er momspligtig.

- 14 Således kan fortolkningen af direktiv 2006/112/EF i den foreliggende sag føre til forskellige konklusioner:

1) Lovgiver havde ved udøvelsen af sin skønsbeføjelse med henblik på fastlæggelsen af de transaktioner vedrørende bortforpagtning og udlejning, som ikke desto mindre skal være momspligtige, ret til at vedtage en lovgivning, hvorefter udlejning af grunde i forbindelse med tvangsudlejning er momspligtig.

2) I betragtning af, at lejeforholdet mellem grundejeren og bygningsejeren har karakter af tvang, samt den omstændighed, at det pågældende retsforhold er fastlagt ved lov, og udlejning af grunde i sagens natur er en åbenlyst passiv aktivitet, bør udlejning af grunde i forbindelse med tvangsudlejning være momsfrataget.

3) I overensstemmelse med princippet om momsens neutralitet havde lovgiver ikke ret til at fritage udlejning af grunde i forbindelse med tvangsudlejning for moms, når udlejning af grunde i alle andre tilfælde er momspligtig.

Selv om Domstolen gentagne gange har fortolket artikel 135 i direktiv 2006/112/EF, herunder i forbindelse med bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, har den indtil videre ikke givet en fortolkning af den nævnte artikel for så vidt angår udlejning af grunde i forbindelse med tvangsudlejning. Som det fremgår af Domstolens praksis som nævnt ovenfor i nærværende afgørelse, er nøjagtigheden af fortolkningen og anvendelsen af artikel 135 i direktiv 2006/112/EF på de faktiske og retlige omstændigheder desuden ikke så åbenbar, at der ikke er plads til rimelig tvivl om, hvorvidt lovgiver kunne vedtage en lovgivning, hvorefter udlejning af grunde i forbindelse med tvangsudlejning er momspligtig.

Følgelig er Satversmes tiesa (forfatningsdomstol) af den opfattelse, at der i den foreliggende sag [...] foreligger omstændigheder, der kan begrunde en beslutning om at forelægge Domstolen en anmodning om præjudiciel afgørelse.

I henhold til [udelades] artikel 267 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde [udelades] [henvisning til nationale procedureregler] har Satversmes tiesa (forfatningsdomstol)

truffet følgende afgørelse:

1. Den Europæiske Unions Domstol forelægges følgende præjudicielle spørgsmål:

1.1. Skal momsfratagelsen for transaktioner vedrørende bortforpagtning og udlejning af fast ejendom i henhold til artikel 135, stk. 1, litra l), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem fortolkes således, at denne fritagelse finder anvendelse på udlejning af grunde i forbindelse med tvangsudlejning?

1.2. Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, og udlejning af en grund i forbindelse med tvangsudlejning således er momsfrataget, er denne fritagelse – når udlejning af grunde i alle andre tilfælde er momspligtig – da

ikke i strid med et af principperne i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, nærmere bestemt princippet om momsens neutralitet?

2. Sagen udsættes, indtil Den Europæiske Unions Domstol har truffet afgørelse.

3. Den Europæiske Unions Domstol forelægges en kopi af nærværende afgørelse, stævningen [udelades], Saeimas svarskrift samt de yderligere indlæg, der er afgivet i nærværende sag [udelades].

Nærværende afgørelse kan ikke appelleres.

[Udelades] [underskrifter]

ARBEJDSDOKUMENT