

Preliminär utgåva

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

den 9 mars 2023 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 12.1 och 12.2 – Leverans före första besittningstagandet av en byggnad eller delar av en byggnad och den mark byggnaden står på, utom leveranser – Avsaknad i nationell rätt av bestämmelser som fastställer närmare regler för tillämpning av kriteriet avseende första besittningstagandet – Artikel 135.1 j – Undantag från skatteplikt – Leverans, efter ombyggnation, av en byggnad som varit föremål för ett första besittningstagande före ombyggnationen – Nationell förvaltningsrättslig doktrin enligt vilken byggnader som genomgått betydande ombyggnationer likställs med nya byggnader”

I mål C-239/22,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Cour de cassation (Högsta domstolen, Belgien) genom beslut av den 28 mars 2022, som inkom till domstolen den 5 april 2022, i målet

État belge,

Promo 54 SA

mot

Promo 54 SA,

État belge,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden M. Safjan (referent) samt domarna N. Piçarra och M. Gavalec,

generaladvokat: A. Rantos,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Promo 54 SA, genom P. Wouters, advocaat,
- Belgiens regering, genom P. Cottin, J.-C. Halleux och C. Pochet, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom A. Armenia, C. Ehrbar och V. Uher, samtliga i egenskap

av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 12.1, 12.2 och 135.1 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 Promo 54 SA, som är verksamt inom utveckling av fastighetsprojekt, och État belge (belgiska staten) angående det mervärdesskattebelopp som detta bolag ska betala i samband med ombyggnationen av en tidigare skola till lägenheter och kontor.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

4 I artikel 9.1 i direktivet 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 I artikel 12.1. och 12.2 i samma direktiv föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna får anse som beskattningsbar person var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som hänför sig till sådana verksamheter som avses i artikel 9.1 andra stycket, särskilt någon av följande transaktioner:

a) Leverans före första besittningstagandet av en byggnad eller delar av en byggnad och den mark byggnaden står på.

b) Leverans av mark för bebyggelse.

2 I punkt 1 a avses med *byggnad* varje anläggning som anbragts på eller i marken.

Medlemsstaterna får fastställa närmare regler för tillämpning av kriteriet i punkt 1 a på ombyggnation av byggnader och innebörden av begreppet 'den mark byggnaden står på'.

Medlemsstaterna får tillämpa andra kriterier än första besittningstagandet, såsom den tid som

förflyter mellan den dag då byggnaden färdigställs och dagen för första leverans eller den tid som förflyter mellan dagen för första besittningstagandet och dagen för senare leverans, såvida dessa perioder inte överstiger fem respektive två år.”

6 I artikel 135.1 i direktivet föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

j) Leverans av andra byggnader eller delar därav och den mark de står [på] utom sådana leveranser som avses i artikel 12.1 a.

...”

Belgisk rätt

7 I artikel 1.9 i Code de la taxe sur la valeur ajoutée (mervärdesskattelagen) föreskrivs följande:

”I denna lag används följande beteckningar med de betydelser som här anges:

1° byggnader eller delar av byggnader: varje anläggning som anbragts på eller i marken,

2° den mark byggnaden står på: den mark på vilken bebyggelse är tillåten och som överläts av samma person samtidigt som byggnaden och som hänger ihop med byggnaden.

Första stycket 2° är inte tillämpligt på artikel 44.3 2° d.”

8 I artikel 44 i mervärdesskattelagen, som avser undantag från skatteplikt, föreskrivs följande i dess punkt 3.

”Även följande är undantagna från skatteplikt:

1° Följande transaktioner:

a) leverans av fast egendom:

Undantag gäller dock inte för sådana leveranser av byggnader, delar av byggnader och den mark de står på som avses i artikel 1.9, om överlåtelsen av dem sker senast den 31 december det andra året efter det år då det första besittningstagandet eller den första användningen av sådan egendom som avses i artikel 1.9 1° äger rum av

– en beskattningsbar person som avses i artikel 12.2 och som har uppfört, låtit uppföra eller förvärvat, med tillämpning av mervärdesskatt, sådana tillgångar som avses i artikel 1.9 1°

– eller en sådan beskattningsbar person som avses i artikel 8.1,

– eller varje annan beskattningsbar person som i den form och på sätt som fastställts av Konungen har tillkännagett att denne har för avsikt att genomföra en sådan överlåtelse med tillämpning av mervärdesskatt.

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

9 Den 6 juni 2008 ingick Promo 54 ett samarbetsavtal med bolaget Immo 2020. Immo 2020, som var ägare till den fastighet på vilken en före detta skola – närmare bestämt en sekundärskola – var belägen, gav genom detta avtal Promo 54 i uppdrag att övervaka omvandlingen av skolan till lägenheter och kontor samt försäljningen av denna fasta egendom. Genom en rättsakt daterad den 18 februari 2009 avstod även Immo 2020 från rätten till tillbehör till förmån för Promo 54.

10 Försäljningen av dessa framtida lägenheter skedde genom ett juridiskt arrangemang som bestod av två separata avtal med köparna. För det första ingick de ett avtal med Immo 2020 om försäljning av en del av den tidigare skolbyggnaden som skulle byggas om samt en del av den mark på vilken denna byggnad är uppförd. För det andra ingick Promo 54 samma dag ett uppdragsavtal med förvärvarna avseende renoveringsarbetena.

11 Den belgiska skattemyndigheten ansåg att det rörde sig om en transaktion som hade delats upp på ett konstlat sätt, i syfte att erhålla en skattefördel som utgjorde missbruk. Enligt skattemyndigheten utgör denna transaktion i själva verket en enda transaktion avseende leverans av nya lägenheter som omfattas av en skattesats på 21 procent, i stället för en försäljning av en äldre byggnad och den mark den står på, och därefter en renovering av byggnaden, där försäljningen skulle omfattas av den reducerade skattesatsen på 6 procent.

12 Promo 54 överklagade denna omklassificering till Tribunal de première instance de Liège (Förstainstansdomstolen i Liège, Belgien), som emellertid ogillade överklagandet.

13 Sistnämnda avgörande överklagades till Cour d'appel de Liège (Appellationsdomstolen i Liège, Belgien). Nämnda domstol fann att fastställandet av huruvida en egendom är "ny" med nödvändighet medförde att skattemyndigheten utövade ett visst utrymme för skönsmässig bedömning och att det inte var nödvändigt att använda sig av den möjlighet som medlemsstaterna ges i artikel 12.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet för att de äldre byggnader som har genomgått tillräckligt omfattande ombyggnationer ska likställas med de "nya" byggnader som anges i artikel 44.3 1° a i mervärdesskattelagen. Enligt den hänskjutande domstolen har emellertid i förevarande fall nya byggnader uppförts, som kan bli föremål för ett första besittningstagande, vilket innebär att de inte kan omfattas av det undantag som föreskrivs för leverans av fast egendom i enlighet med artikel 44.3 1° a i mervärdesskattelagen.

14 Både belgiska staten och Promo 54 överklagade domen från Cour d'appel de Liège (Appellationsdomstolen i Liège).

15 Enligt Promo 54 är endast nya byggnader, det vill säga sådana som ännu inte har tagits i besittning, mervärdesskattepliktiga. Promo 54 anser således att från och med det första besittningstagandet eller användningen förlorar varje byggnad sin karaktär av ny egendom, eftersom belgiska staten inte har använt sig av möjligheten att fastställa närmare regler för tillämpning av kriteriet "första besittningstagandet" i artikel 12.1 a i mervärdesskattedirektivet på ombyggnation av byggnader. I avsaknad av ett sådant genomförande kan de behöriga myndigheterna inte utvidga begreppet "första besittningstagandet" till att omfatta en renoverad byggnad som redan varit föremål för ett sådant besittningstagande innan den byggdes om.

16 Mot denna bakgrund beslutade Cour de cassation (Högsta domstolen, Belgien) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

"Ska artiklarna 12.1, 12.2 och 135.1 j i direktiv 2006/112 tolkas så, att leverans, efter ombyggnation, av en byggnad som före ombyggnationen blivit föremål för ett första

besittningstagande i den mening som avses i artikel 12.1 a eller i artikel 12.2 tredje stycket i direktiv 2006/112 fortsatt ska undantas från mervärdesskatt när medlemsstaten inte har definierat hur kriteriet avseende det första besittningstagandet ska tillämpas på ombyggnation av byggnader?”

Prövning av tolkningsfrågan

17 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 135.1 j i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 12.1 och 12.2 i samma direktiv, ska tolkas så, att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i den förstnämnda bestämmelsen för leverans av byggnader eller delar därav och den mark de står på, utom leveranser före första besittningstagandet, också är tillämpligt på en byggnad som varit föremål för ett första besittningstagande före dess ombyggnation, även om den berörda medlemsstaten i sin nationella lagstiftning inte har fastställt närmare regler för tillämpningen av kriteriet om första besittningstagandet på ombyggnation av byggnader, vilket den sistnämnda av dessa bestämmelser ger den rätt att göra.

18 Enligt artikel 12.1 a i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna anse som beskattningsbar person var och en som tillfälligtvis utför leverans före första besittningstagandet av en byggnad eller delar därav och den mark byggnaden står på.

19 I artikel 135.1 j i direktivet föreskrivs ett undantag från skatteplikt för leveranser av andra byggnader än dem som avses i artikel 12.1 a i direktivet, det vill säga andra byggnader än dem som levereras före ”första besittningstagandet” (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 september 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 55).

20 I dessa bestämmelser görs i praktiken en åtskillnad mellan äldre byggnader, vilkas försäljning i princip inte ska vara föremål för mervärdesskatt, och nya byggnader, vilkas försäljning ska vara föremål för mervärdesskatt, oavsett om försäljningen sker inom ramen för en varaktig affärsverksamhet eller en tillfällig verksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 september 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 56 och där angiven rättspraxis). En beskattningsbar persons leverans av en byggnad före ”första besittningstagandet” beskattas följaktligen, medan leverans av en byggnad efter det ”första besittningstagandet” till en slutkonsument är undantagen från skatteplikt.

21 *Ratio legis* för dessa bestämmelser är att det mervärde som realiserar vid försäljningen av en äldre byggnad är förhållandevis ringa. Vid försäljningen av en byggnad efter den första leveransen till en slutkonsument – en leverans som markerar slutet på produktionsprocessen – realiserar nämligen inte något betydande mervärde och den ska därför i princip undantas från skatteplikt (dom av den 4 september 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 57 och där angiven rättspraxis).

22 I mervärdesskattedirektivet införs begreppet ”första besittningstagandet” i artikel 12.1 a utan att det definieras. Av förarbetena till rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), vilka fortsätter att vara relevanta med avseende på tolkningen av mervärdesskattedirektivet, framgår det emellertid att kriteriet ”första besittningstagandet” av en byggnad ska förstås så, att det motsvarar kriteriet avseende ägarens eller hyresgästens första användning av egendomen.

23 I den mån leveransen av en äldre byggnad som har genomgått en ombyggnation, i likhet med leveransen av en ny byggnad före första besittningstagande, ger upphov till ett mervärde,

uppfyller den kriteriet "första besittningstagandet" i artikel 12.1 a i mervärdesskattedirektivet och ger upphov till en skattepliktig transaktion.

24 Även om medlemsstaterna således i artikel 12.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet ges befogenhet att fastställa närmare regler för tillämpning av kriteriet "första besittningstagandet" på ombyggnation av byggnader, kan denna bestämmelse emellertid inte tolkas så, att medlemsstaterna ges befogenhet att ändra själva begreppet "första besittningstagandet" i sin nationella lagstiftning, då detta skulle äventyra den ändamålsenliga verkan av det undantag som föreskrivs i artikel 135.1 j i direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 november 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punkt 45).

25 Domstolen har således preciserat gränserna för begreppet "ombyggnation av byggnader" genom att finna att byggnaden i fråga ska ha genomgått väsentliga ändringar som syftar till att ändra byggnadens användningsområde eller till att avsevärt ändra användningsvillkoren (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 november 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punkt 52).

26 Medlemsstaterna får, under förutsättning att begreppets innebörd respekteras, använda sig av den möjlighet som föreskrivs i artikel 12.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet genom att till exempel införa ett kvantitativt kriterium, enligt vilket kostnaderna för en sådan ombyggnation måste uppgå till en viss procentuell andel av anskaffningsvärdet för byggnaden i fråga för att mervärdesskatteplikt ska föreligga (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 november 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punkt 48).

27 Även om den belgiska lagstiftaren i förevarande fall inte har använt sig av denna möjlighet genom att anta sådana tvingande bestämmelser, har den belgiska skattemyndigheten i sin egen förvaltningspraxis avseende artikel 44.3 1° i mervärdesskattelagen likställt med nya byggnader äldre byggnader som har genomgått sådana ombyggnationer att de därigenom fått karaktären av en ny byggnad.

28 Enligt domstolens fasta praxis är det vid införlivandet av ett direktiv förvisso särskilt viktigt, för att kravet på rättssäkerhet ska anses vara uppfyllt, att rättsläget är klart och precist för enskilda, så att de kan få full kännedom om sina rättigheter och, i förekommande fall, göra dem gällande vid nationell domstol (dom av den 7 juni 2007, kommissionen/Grekland, C-178/05, EU:C:2007:317, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

29 Det kan emellertid inte med framgång göras gällande att i den mån den berörda medlemsstaten inte har använt sig av den i artikel 12.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet föreskrivna möjligheten att, med stöd av tvingande bestämmelser i nationell rätt, fastställa närmare regler för tillämpning av kriteriet första besittningstagande på ombyggnation av byggnader, kan vissa ombyggnationer av byggnader inte vara föremål för mervärdesskatt, i enlighet med artikel 135.1 j i direktivet, jämförd med artikel 12.1 a i samma direktiv, och med domstolens rättspraxis, genom en tolkning av begreppet "första besittningstagande" som föreskrivs i nationella bestämmelser.

30 Detta skulle nämligen vara detsamma som att anse att en medlemsstats möjlighet att fastställa närmare regler för tillämpning av kriteriet om första besittningstagande på ombyggnationer av byggnader medför en skyldighet att betala mervärdesskatt för en byggnad, trots att detta i själva verket följer dels av den grundläggande principen att det är mervärdet som avgör huruvida en byggnad ska omfattas av mervärdesskatt, dels av definitioner som slagits fast i domstolens praxis. Det ska i detta hänseende påpekas att det i förevarande fall inte förefaller råda något tvivel om att ändringarna är "väsentliga", i den mening som avses i den rättspraxis som det hänvisas till i punkt 25 ovan, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

31 Mot bakgrund av det ovan anförda innebär inte avsaknaden av en bindande definition i nationell rätt av villkoren för tillämpning av kriteriet om första besittningstagande på ombyggnation av byggnader att undantaget från skatteplikt för ombyggnationer har direkt effekt trots att en tolkning av den nationella rätten i enlighet med artikel 135.1 j i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 12.1 a i samma direktiv, och med domstolens praxis i detta avseende tvärtom leder till att undantag ska nekas.

32 Den hänskjutna frågan ska således besvaras enligt följande. Artikel 135.1 j i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 12.1 och 12.2 i samma direktiv, ska tolkas så, att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i den förstnämnda bestämmelsen för leverans av byggnader eller delar därav och den mark de står på, utom leveranser före första besittningstagandet, också är tillämpligt på en byggnad som varit föremål för ett första besittningstagande före dess ombyggnation, även om den berörda medlemsstaten i sin nationella lagstiftning inte har fastställt närmare regler för tillämpningen av kriteriet om första besittningstagandet på ombyggnation av byggnader, vilket den sistnämnda av dessa bestämmelser gav den rätt att göra.

Rättegångskostnader

33 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 (åttonde avdelningen) följande:

Artikel 135.1 j i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförd med artikel 12.1 och 12.2 i samma direktiv,

ska tolkas så,

att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i den förstnämnda bestämmelsen för leverans av byggnader eller delar därav och den mark de står på, utom leveranser före första besittningstagandet, också är tillämpligt på en byggnad som varit föremål för ett första besittningstagande före dess ombyggnation, även om den berörda medlemsstaten i sin nationella lagstiftning inte har fastställt närmare regler för tillämpningen av kriteriet om första besittningstagandet på ombyggnation av byggnader, vilket den sistnämnda av dessa bestämmelser gav den rätt att göra.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: franska.