

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

18. oktober 2012 (*)

»Skatter og afgifter – moms – fradragsret – apportindskud – tilintetgørelse af fast ejendom – nye bygninger – regulering«

I sag C-234/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Administrativen sad Varna (Bulgarien) ved afgørelse af 3. maj 2011, indgået til Domstolen den 16. maj 2011, i sagen:

TETS Haskovo AD

mod

Direktor na Direktsia »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af R. Silva de Lapuerta (refererende dommer), som fungerende formand for Tredje Afdeling, og dommerne K. Lenaerts, E. Juhász, T. von Danwitz og D. Sváby,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: fuldmægtig K. Sztranc-Szawiczek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 10. maj 2012,

efter at der er afgivet indlæg af:

- TETS Haskovo AD ved advokat M. Dimitrov
- Direktor na Direktsiya »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite ved S. Avramov
- den bulgarske regering ved Y. Atanasov og T. Ivanov, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved C. Soulay og D. Roussanov, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 14. juni 2012,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 185 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1,

herefter »direktivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem TETS Haskovo AD (herefter »TETS Haskovo«) og Direktor na Direktsia »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktøren for direktoratet »Klager og Opkrævningsadministration« i Varna under centraladministrationen ved det nationale agentur for offentlige indtægter, herefter »Direktor«) vedrørende regulering af et fradrag for merværdiafgift (herefter »moms«).

EU-retten

3 Direktivets artikel 1, stk. 2, andet afsnit, bestemmer:

»Ved enhver transaktion svares en merværdiafgift (moms), der beregnes af varens eller ydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for varen eller ydelsen, med fradrag af det afgiftsbeløb, der direkte er blevet pålagt de forskellige omkostningselementer.«

4 Direktivets artikel 168 fastsætter:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...]«

5 Direktivets artikel 184 bestemmer, at det oprindeligt foretagne fradrag reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage.

6 Direktivets artikel 185 har følgende ordlyd:

»1. Reguleringen af fradraget finder navnlig sted, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, f.eks. i tilfælde af annullation af køb eller opnåelse af rabatter.

2. Uanset stk. 1 skal der ikke ske regulering i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, i tilfælde af behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse, tab eller tyveri, samt i tilfælde af betalte afgifter for gaver af ringe værdi og vareprøver [...].

I forbindelse med helt eller delvis ubetalte transaktioner og i tilfælde af tyveri kan medlemsstaterne dog kræve regulering.«

7 Direktivets artikel 186 bestemmer, at medlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser for anvendelsen af direktivets artikel 184 og 185.

Bulgarsk ret

8 Loven om omsætningsafgift (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr. 63 af 4.8.2006, herefter »momsloven«) har været gældende siden den 1. januar 2007.

9 Momslovens artikel 5 bestemmer følgende:

»I denne lov forstås ved vare enhver løsøregenstand eller fast ejendom herunder elektricitet, gas,

vand, varme eller kulde og lignende genstande samt standard-software.«

10 Momslovens artikel 6, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Ved levering af en vare forstås i nærværende lov overdragelse af ejendomsretten eller en anden tinglig rettighed over varen.«

11 Momslovens artikel 10 bestemmer:

»1. En levering eller tjenesteydelse, som foretages til erhververen af en person ved omdannelse, overførsel eller indskud, anses ikke for levering af en vare eller levering af en tjenesteydelse, i forbindelse med

[...]

3) apportindskud i et handelsselskab.

2. I de i stk. 1 omhandlede situationer, indtræder den person, der modtager varerne eller tjenesteydelserne, ved overførslen i samtlige rettigheder og pligter i henhold til nærværende lov, herunder retten til fradrag af indgående moms og forpligtelsen til regulering af foretagne fradrag af indgående moms.

[...]«

12 Reguleringer af en udnyttelse af fradragsretten er med undtagelse af en ændring af skattegrundlaget eller leveringsens eller tjenesteydelsens art reguleret i momslovens artikel 79, der bestemmer følgende:

»[...]

3. En registreret person, der helt eller delvist har gjort fradrag af den indgående moms gældende for varer og tjenesteydelser, som den pågældende har produceret, købt, erhvervet eller importeret, skal opgøre og betale afgift med et beløb, der svarer til det foretagne fradrag af indgående afgift, når varen tilintetgøres, konstateres at mangle eller frasorteres som kassabel, eller såfremt dens formål er blevet ændret, og det nye formål ikke giver ret til fradrag af indgående afgift.

4. Reguleringen [...] foretages i den afgiftsperiode, hvor de relevante omstændigheder indtrådte, hvorved der udarbejdes en protokol om den foretagne regulering.

[...]

6. [...] den afgiftspligtige [skal] for varer eller tjenesteydelser, der udgør investeringsgoder som omhandlet i [lov om selskabsskat], betale afgift [...]«

13 Begrænsninger af reguleringen er i momslovens artikel 80, stk. 2, fastsat således:

»Der foretages ikke regulering i henhold til artikel 79, stk. 3, i følgende tilfælde:

1. tilintetgørelse, mangler eller kassation som følge af force majeure samt i tilfælde af tilintetgørelse af punktafgiftspligtige varer, der er undergivet tilsyn fra [told]forvaltningen i henhold til [lov om punktafgifter og afgiftsoplag]

2. tilintetgørelse, mangler eller kassation som følge af uheld eller ulykker, som den pågældende person kan godtgøre ikke skyldes culpa

[...]

4. teknologisk kassation inden for de tilladte normer, der er fastsat ved den tekniske dokumentation for den tilsvarende produktion eller aktivitet

5. kassation som følge af udløbet af den tidsfrist, der gælder i henhold til kravene i en retsakt

6. afskrivning af investeringsgoder i henhold til [regnskabsloven], såfremt den regnskabsmæssige værdi andrager mindre end 10% af udgifterne til anskaffelsen.

[...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

14 TETS Haskovo beskæftiger sig hovedsageligt med elproduktion samt transport og distribution af varme. Virksomheden driver et termoelektrisk kraftværk beliggende i Haskovo (Bulgarien).

15 Finans inzhenering AD (herefter »Finans inzhenering«) erhvervede den 2. april 2008 et bygningskompleks bestående bl.a. af tre bygninger til energiproduktion (et køletårn, en skorsten og en produktionsbygning) fra Haskovo kommune. Købet blev pålagt moms.

16 Den 4. juli 2008 forhøjede TETS Haskovo sin selskabskapital ved hjælp af et apportindskud bestående af dette bygningskompleks tilhørende Finans inzhenering, og som var blevet købt af Haskovo kommune.

17 Finans inzhenerings apportindskud blev af afdelingen for indtægter i områdedirektoratet ved det nationale agentur for offentlige indtægter i Varna ikke betragtet som levering af varer, idet selskabet havde overført en enhed af ejendomme svarende til en samlet formuemasse.

18 Den 29. juli 2009 fik TETS Haskovo byggetilladelse i forbindelse med et projekt til modernisering af det termoelektriske kraftværk i Haskovo, hvilket medførte nedrivning af en del af de bygninger, som var omfattet af Finans inzhenerings apportindskud til selskabet, nemlig et køletårn, en skorsten og en produktionsbygning. Nedrivningsarbejdet, som fandt sted mellem den 1. januar og den 28. februar 2010, blev gennemført af et andet selskab. Metalaffald hidrørende fra denne nedrivning blev solgt videre, og dette videresalg gav anledning til momspligtige transaktioner.

19 I april 2010 var TETS Haskovo genstand for en afgiftskontrol for perioden fra den 1. november 2009 til den 28. februar 2010. I forbindelse hermed blev det konstateret, at de pågældende bygninger var blevet købt af Finans inzhenering, før de blev indskudt i TETS Haskovo, og at Finans inzhenerings allerede havde fradraget den moms, der var erlagt i forbindelse med dette køb.

20 I lyset af disse omstændigheder, og henset særligt til den omstændighed, at en del af de i hovedsagen omhandlede bygninger var blevet nedrevet, fandt afdelingen for indtægter i områdedirektoratet ved det nationale agentur for offentlige indtægter i Varna, at betingelserne for at foretage en regulering af momsfradraget for den indgående moms, der var betalt af Finans inzhenering, var opfyldt.

21 Ved en berigtiget momsansættelse af 19. juli 2010 fastslog den pågældende myndighed, at TETS Haskovo, som den, der var indtrådt i Finans inzhenerings rettigheder og pligter, skulle betale et momstilsvær på 1 268 581 BGN som følge af reguleringen af dette selskabs momsfradrag og renter af dette beløb på 45 606 BGN.

22 Denne berigtigede momsansættelse blev påklaget til Direktor, hvor TETS Haskovo gjorde gældende, at der ikke skulle foretages en regulering, for så vidt som nedrivningen af de pågældende bygninger havde til formål at erstatte disse med nye bygninger, som skulle tjene til gennemførelse af afgiftspligtige transaktioner. Direktor afviste den 1. december 2010 at give TETS Haskovo medhold i klagen.

23 TETS Haskovo anlagde sag ved Administrativen sad Varna til prøvelse af denne afgørelse.

24 Denne ret har anført, at den nationale lovgivning fastsætter en sondring mellem frivillig tilintetgørelse af aktiver og tilintetgørelse med en udefrakommende årsag, hvor den afgiftspligtige alene er fritaget for regulering i det andet tilfælde. På denne baggrund har Administrativen sad Varna besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Hvorledes skal begrebet »ødelæggelse af formuegenstande« i [direktivets] artikel 185, stk. 2, [...] fortolkes, og har begrundelserne for ødelæggelsen og/eller de betingelser, hvorunder den fandt sted, betydning i henseende til regulering af den indgående afgift, der blev fratrukket ved formuegenstandenes erhvervelse?

2) Skal en behørigt godtgjort tilintetgørelse af økonomiske goder, der alene er sket af hensyn til opførelse af nye, mere moderne økonomiske goder, der skal tjene samme formål, anses for ændringer af elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet i den forstand, hvori dette udtryk anvendes i [direktivets] artikel 185, stk. 1 [...]?

3) Skal [direktivets] artikel 185, stk. 2, [...] fortolkes således, at medlemsstaterne lovligt kan bestemme, at der skal foretages reguleringer ved ødelæggelse af formuegenstande, såfremt der ikke blev erlagt fuld eller delvis betaling ved erhvervelsen?

4) Skal [direktivets] artikel 185, stk. 1 og 2, [...] fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en national ordning som momslovens artikel 79, stk. 3, og momslovens artikel 80, stk. 2, nr. 1), som kræver, at der foretages en regulering af det momsfradrag, der er blevet gjort gældende, i tilfælde af ødelæggelse af formuegenstande ved hvis erhvervelse, der blev erlagt fuld betaling af grundbeløbet og den beregnede afgift, og hvorefter undladelse af regulering af momsfradraget er knyttet til en anden betingelse end betaling?

5) Skal [direktivets] artikel 185, stk. 2, [...] fortolkes således, at bestemmelsen udelukker muligheden for regulering af momsfradrag for det tilfælde, at der foretages nedrivning af bygninger alene for i stedet at opføre nye, mere moderne bygninger med samme formål som de nedrevne og med henblik på transaktioner, der giver ret til fradrag af indgående afgift?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det andet spørgsmål

25 Med det andet spørgsmål, som skal besvares først, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om direktivets artikel 185, stk. 1, skal fortolkes således, at en tilintetgørelse som den i hovedsagen omhandlede af flere bygninger bestemt til energiproduktion og disses erstatning med mere moderne bygninger, som har samme formål, udgør en ændring af elementer, der er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet i forbindelse med indgående moms, som

er sket efter momsangivelsen, og således medfører en forpligtelse til regulering af dette fradrag.

26 Med henblik på at besvare dette spørgsmål skal det indledningsvis bemærkes, at det er direktivets artikel 184-186, som udgør den ordning, der skal finde anvendelse for så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt der opstår en ret for skattemyndighederne til at kræve regulering fra en afgiftspligtig, herunder for så vidt angår regulering af fradrag vedrørende investeringsgoder.

27 Det skal i øvrigt bemærkes, at den fradragsordning, der er indført med direktivet, tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem skal således sikre, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat sådan virksomhed i sig selv er momspligtig (jf. dom af 22.3.2012, sag C-153/11, Klub, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

28 Det følger af direktivets artikel 168, at for så vidt som en afgiftspligtig person, der handler i sin egenskab af afgiftspligtig ved køb af et gode, anvender godet i forbindelse med sine afgiftspligtige transaktioner, er den pågældende berettiget til at fradrage den moms, der skyldes eller er erlagt for nævnte gode. Denne fradragsret indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder, dvs. på det tidspunkt, hvor levering af goderne finder sted (jf. Klub-dommen, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

29 Hvad angår den eventuelle betydning for det pågældende fradrag af begivenheder indtrådt efter fradraget fremgår det af retspraksis, at den brug, der gøres af goderne eller tjenesteydelserne, eller som påtænkes for disse, er afgørende for omfanget af det oprindelige fradrag, som den afgiftspligtige har ret til, og omfanget af eventuelle reguleringer i de efterfølgende perioder, idet disse skal foretages på de betingelser, som er fastsat i direktivets artikel 185-187 (jf. i denne retning dom af 15.12.2005, sag C-63/04, Centralan Property, Sml. I, s. 11087, præmis 54 og den deri nævnte retspraksis).

30 Reguleringsordningen, som er fastsat i disse bestemmelser i direktivet, er således en integrerende del af den momsfradragsordning, som er fastsat i direktivet.

31 Det skal i denne forbindelse understreges, at bestemmelserne om regulering i direktivet har til formål at øge fradragenets præcision for at sikre momsens neutralitet, således at de transaktioner, der foretages på det tidligere trin, kun giver fortsat ret til fradrag, i det omfang transaktionerne sker til brug for levering af momspligtige ydelser. I kraft af disse bestemmelser har direktivet således til formål at skabe en tæt og direkte sammenhæng mellem retten til fradrag af indgående moms og brugen af de pågældende goder eller tjenesteydelser til afgiftspligtige transaktioner i senere omsætningsled (jf. Centralan Property-dommen, præmis 57).

32 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt der er opstået en eventuel forpligtelse til regulering af momsfradraget foretaget for indgående moms, fastsætter direktivets artikel 185, stk. 1, det princip, at en sådan regulering navnlig skal finde sted, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet.

33 Under disse omstændigheder rejser der sig et spørgsmål om, hvorvidt det i et tilfælde som det i hovedsagen omhandlede, hvor tilintetgørelsen af bygningerne er sket i forbindelse med modernisering af en varmecentral og med henblik på fortsættelse af de økonomiske aktiviteter i form af energiproduktion, skal fastslås, at der foreligger sådanne ændringer i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 185, stk. 1, og om selve princippet bag reguleringsordningen følgelig finder anvendelse.

34 I en situation som den i hovedsagen omhandlede bryder udskiftningen af forældede

strukturer med nye bygninger, som er mere moderne, og som har samme funktion, og følgelig anvendelsen af sidstnævnte til afgiftspligtige transaktioner, herved på ingen måde den direkte forbindelse mellem erhvervelsen af de pågældende bygninger på den ene side og de økonomiske aktiviteter foretaget efterfølgende af den afgiftspligtige på den anden side. Erhvervelsen af de omhandlede bygninger og deres tilintetgørelse med henblik på modernisering kan således betragtes som en serie af transaktioner, som er indbyrdes forbundne, med det formål at foretage afgiftspligtige transaktioner på samme måde som erhvervelse af nye bygninger og direkte anvendelse heraf.

35 Denne fortolkning gælder så meget desto mere, for så vidt som de erhvervede bygninger alene er delvist tilintetgjort, der er opført nye bygninger på samme grundstykker, som tidligere er blevet erhvervet, og for så vidt som en vis mængde affald stammende fra nedrivningen af de gamle bygninger er blevet solgt videre, idet disse videresalg i øvrigt har givet anledning til afgiftspligtige transaktioner i senere omsætningsled.

36 Under disse omstændigheder skal det andet spørgsmål besvares med, at direktivets artikel 185, stk. 1, skal fortolkes således, at en tilintetgørelse som den i hovedsagen omhandlede af flere bygninger bestemt til energiproduktion og disses erstatning med mere moderne bygninger, som har samme formål, ikke udgør en ændring af elementer, der er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet i forbindelse med indgående moms, som er sket efter momsangivelsen, og medfører således ikke en forpligtelse til regulering af dette fradrag.

37 Henset til besvarelsen af det andet spørgsmål, som udelukker, at der kan foreligge en ændring af de relevante elementer med henblik på moms under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, er det ufornuddent at besvare de øvrige forelagte spørgsmål.

Sagens omkostninger

38 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

Artikel 185, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at en tilintetgørelse som den i hovedsagen omhandlede af flere bygninger bestemt til energiproduktion og disses erstatning med mere moderne bygninger, som har samme formål, ikke udgør en ændring af elementer, der er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet i forbindelse med indgående merværdiafgift, som er sket efter merværdiafgiftsangivelsen, og medfører således ikke en forpligtelse til regulering af dette fradrag.

Underskrifter

* Processprog: bulgarsk.