

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

12. juli 2012 (*)

»Sjette momsdirektiv – artikel 13, punkt B, litra g), sammenholdt med artikel 4, stk. 3, litra a) – levering af bygninger med tilhørende jord – levering af en bygning under ombygning med henblik på etablering af en ny bygning – købers fortsættelse og færdiggørelse af arbejdet efter leveringen – momsfritagelse«

I sag C-326/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) ved afgørelse af 10. juni 2011, indgået til Domstolen den 29. juni 2011, i sagen:

J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV

mod

Staatssecretaris van Financiën,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.-C. Bonichot, og dommerne A. Prechal, L. Bay Larsen, C. Toader (refererende dommer) og E. Jarašiūnas,

generaladvokat: V. Trstenjak

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 3. maj 2012,

efter at der er afgivet indlæg af:

- J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV ved advocaat B. Jongmans
- den nederlandske regering ved C.M. Wissels og J. Langer, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios, P. van Nuffel og W. Roels, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 13, punkt B, litra g), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes

lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), sammenholdt med direktivets artikel 4, stk. 3, litra a).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV (herefter »J.J. Komen«) og Staatssecretaris van Financiën (statssekretæren for finansspørgsmål) vedrørende fritagelse for overdragelsesafgift af en erhvervelse af en fast ejendom, som i henhold til nederlandsk ret afhænger af, om erhvervelsen er undergivet merværdiafgift (herefter »moms«).

Retsforskrifter

EU-retten

3 Sjette direktivs artikel 2, nr. 1), bestemmer, at levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, pålægges moms.

4 Direktivets artikel 4, stk. 3, bestemmer:

»Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person ligeledes anse enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i stk. 2 omhandlede former for virksomhed og især en enkelt af følgende transaktioner:

a) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning; medlemsstaterne kan fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af dette kriterium på ombygninger og definere begrebet »tilhørende jord«

medlemsstaterne kan anvende andre kriterier end første indflytning, således perioden mellem dagen for bygningens færdiggørelse og dagen for første levering, eller perioden mellem dagen for første indflytning og dagen for senere levering, såfremt disse perioder ikke overstiger henholdsvis fem og to år

ved »bygning« forstås enhver grundfast konstruktion

b) levering af en byggegrund

ved »byggegrunde« forstås grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne.«

5 Sjette direktivs artikel 13 med overskriften »Afgiftsfritagelser i indlandet« bestemmer i punkt B, der har overskriften »Andre fritagelser«, bl.a. følgende:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

g) levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord, med undtagelse af de i artikel 4, stk. 3, litra a), nævnte

h) levering af fast ejendom bortset fra bygninger, med undtagelse af de i artikel 4, stk. 3, litra b), nævnte byggegrunde.«

Nederlandsk ret

6 Artikel 11 i Wet op de omzetbelasting (lov om omsætningsafgift) af 28. juni 1968 (*Staatsblad* 1968, nr. 329) bestemmer:

»1. På betingelser, der fastsættes ved generelle administrative bestemmelser, er følgende transaktioner fritaget for afgift:

a) levering af fast ejendom og overdragelse af rettigheder herover, bortset fra:

1) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord før eller senest to år efter første indflytning samt levering af byggegrund

2) levering, ud over levering som nævnt i nr. 1), til personer, som anvender den faste ejendom til formål, der i henhold til artikel 15 giver ret til at fradrage afgiften fuldt ud eller næsten fuldt ud, for så vidt som den erhvervsdrivende, der leverer den faste ejendom, og den, der modtager leveringen, i fællesskab har fremsat begæring herom over for afgiftsmyndigheden og i øvrigt overholder de ved ministeriel bekendtgørelse fastsatte betingelser

[...]

3. Med henblik på anvendelsen af stk. 1, litra a), nr. 1):

a) forstås ved bygning enhver grundfast konstruktion

b) anses indflytning i en bygning efter ombygning af denne for første indflytning, hvis der ved ombygningen er frembragt et nyt gode

c) forstås ved tilhørende jord enhver grund, som efter sædvanlig opfattelse hører til eller tjener grunden.

4. Med henblik på anvendelsen af stk. 1, litra a), nr. 1), forstås ved byggegrund enhver ubebygget grund:

a) på hvilken der finder eller har fundet arbejde sted

b) med hensyn til hvilken der træffes eller er truffet foranstaltninger, der udelukkende tjener grunden

c) på hvis omgivende arealer der træffes eller er truffet foranstaltninger, eller

d) med hensyn til hvilken der er udstedt en byggetilladelse

med henblik på bebyggelse af grunden.«

7 I henhold til artikel 2, stk. 1, i Wet op de belastingen van rechtsverkeer (lov om afgift på retshandler) »opkræves [der] under betegnelsen »overdragelsesaftale« [...] en afgift på erhvervelse af fast ejendom beliggende i Nederlandene eller rettigheder herover«.

8 Ifølge denne lovs artikel 15, stk. 1, litra a), er erhvervelse, der finder sted »ved en levering som omhandlet i artikel 11, stk. 1, litra a), nr. 1), i Wet op de omzetbelasting [...], som er

undergivet omsætningsafgift«, på betingelser fastsat ved generelle administrative bestemmelser fritaget for overdragelsesaft, »medmindre godet anvendes som driftsaktiv, og erhververen helt eller delvist kan fradrage omsætningsafgiften i henhold til artikel 15 i Wet op de omzetbelasting [...]«.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

9 Den 6. februar 2004 erhvervede J.J. Komen ved notarialdokument ejendomsretten til en del af en fast ejendom (»appartementsrechten«) bestående af forretningslokaler i forretningsarkaden De Blauwe Steen i Hoorn. Leveringen af den faste ejendom blev anset for foretaget på samme dato.

10 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at der inden J.J. Komens erhvervelse af forretningslokalerne allerede var blevet udført en række nedrivningsarbejder på anmodning af sælgeren og for dennes regning med henblik på at ombygge den omhandlede faste ejendom til en ny bygning. Efter erhvervelsen fik J.J. Komen dernæst udført renoverings- og ombygningsarbejde, således at det samlede arbejde, der var blevet udført for såvel sælgerens som J.J. Komens regning, førte til opførelse af en ny bygning. Disse arbejder medførte på intet tidspunkt under ombygningen af ejendommen, at der opstod en ubebygget grund.

11 Som følge af leveringen af den faste ejendom modtog J.J. Komen en efteropkrævning af overdragelsesaft. Efteropkrævningen blev påklaget til afgiftsmyndigheden, som opretholdt afgørelsen.

12 J.J. Komen fik ikke medhold i den sag, som selskabet anlagde for Rechtbank te Haarlem (retten i Haarlem) til prøvelse af denne afgørelse. Denne ret fandt bl.a., at forretningsarkaden stadig var i brug på tidspunktet for leveringen, og at arbejderne ikke havde været tilstrækkeligt fremskredne til, at det kunne fastslås, at der forelå en ny bygning.

13 J.J. Komen iværksatte appel for Gerechtshof Amsterdam (appelretten i Amsterdam) til prøvelse af nævnte dom, som blev stadfæstet ved dom af 19. maj 2008, som bekræftede de faktiske omstændigheder, der var blevet lagt til grund af retten i første instans, og fastslog, at leveringen af den faste ejendom var momsritaget i henhold til artikel 11, stk. 1, litra a), i Wet op de omzetbelasting og derfor undergivet overdragelsesaft.

14 Det fremgår endvidere af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at en af de forretninger, der er beliggende i den i hovedsagen omhandlede bygning, ikke har betalt leje siden november 2003 på grund af de forringelser, som bygningen led som følge af det nedrivningsarbejde, der blev påbegyndt i september 2003. Navnlig er adgangen til bygningen begrænset, og der er ikke længere nogen belysning.

15 Under hensyntagen til bl.a. rapporter udarbejdet af den kompetente afgiftsmyndighed fandt Gerechtshof Amsterdam imidlertid, at forretningsarkaden på tidspunktet for leveringen stadig var tilgængelig for offentligheden, og at i det mindste én forretning havde åbent, således at den eksisterende bygning skulle anses for endnu at være egnet til brug.

16 J.J. Komen har iværksat kassationsanke til prøvelse af nævnte dom og har herved gjort gældende, at sjette direktiv, navnlig artikel 13, punkt B, litra g), og artikel 4, stk. 3, litra a), skal fortolkes således, at leveringen af en fast ejendom som den i hovedsagen omhandlede skal pålægges moms.

17 Ifølge generaladvokaten ved den forelæggende ret skal appellen tages til følge på grundlag af bl.a. argumenterne i dom af 19. november 2009, Don Bosco Onroerend Goed (sag C-461/08,

Sml. I, s. 11079), hvori Domstolen lagde til grund, at den hensigt, som transaktionens parter havde hermed, ligeledes er et kriterium ved bedømmelsen af transaktionen med hensyn til moms. Eftersom det økonomiske formål, der blev forfulgt med det nedrivningsarbejde, som var påbegyndt inden salget af den faste ejendom, var at etablere en ny bygning, bør det ifølge denne generaladvokats udtalelse således ikke være relevant, hvor langt arbejdet var fremskredet på tidspunktet for salget, og transaktionen bør derfor kvalificeres som momspligtig.

18 På baggrund af denne udtalelse, og henset til Domstolens seneste praksis, der følger af dommen i sagen Don Bosco Onroerend Goed, er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt leveringen af en bygning, som er ved at blive ombygget med henblik på etablering af en ny bygning, kan anses for levering af en ny bygning inden første indflytning, eller om der er tale om levering af den gamle bygning, hvor den første indflytning fandt sted på et tidligere tidspunkt. Den forelæggende ret er ligeledes i tvivl om, hvorvidt det har betydning for besvarelsen af dette spørgsmål, hvor langt ombygningsarbejdet er skredet frem på tidspunktet for leveringen, hvorvidt det er sælgeren eller køberen, som ønsker at udføre ombygningsarbejdet, og hvorvidt arbejdet er blevet udført efter opdrag fra sælgeren eller køberen eller fra begge disse, henholdsvis for sælgerens eller køberens eller begges regning.

19 Under disse omstændigheder har Hoge Raad der Nederlanden besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra g), sammenholdt med artikel 4, stk. 3, litra a), [...] fortolkes således, at levering af en bygning, på hvilken sælger forud for leveringen med henblik på at etablere en ny bygning har udført ombygningsarbejde (renovering), som efter leveringen fortsættes og færdiggøres af køber, ikke er fritaget for moms?«

Om det præjudicielle spørgsmål

20 Indledningsvis bemærkes, at de udtryk, der er anvendt til at beskrive fritagelserne i sjette direktivs artikel 13, ifølge fast retspraksis skal fortolkes strengt, da de udgør undtagelser fra det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver levering af goder og enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person. Fortolkningen af disse udtryk skal imidlertid være forenelig med de formål, der forfølges med fritagelserne, og overholde de krav, der følger af princippet om afgiftsneutralitet, der er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem. Reglen om en streng fortolkning betyder således ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere de fritagelser, som er fastsat i direktivets artikel 13, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning (jf. dommen i sagen Don Bosco Onroerend Goed, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

21 Momsfritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra g), finder anvendelse på leveringer af gamle bygninger eller dele heraf med tilhørende jord. I henhold til dette direktivs artikel 4, stk. 3, litra a), har medlemsstaterne derimod mulighed for at lægge moms på leveringen af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning.

22 Ifølge nævnte artikel 4, stk. 3, litra a), kan medlemsstaterne fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af kriteriet om første indflytning på ombygninger og definere begrebet tilhørende jord.

23 Artikel 11 i Wet op de omzetbelasting bestemmer, at levering af fast ejendom pålægges moms i tilfælde af ombygning af en gammel bygning, »hvis der ved ombygningen er frembragt et nyt gode«.

24 Under de omstændigheder, der har givet anledning til hovedsagen, skal det undersøges,

hvilken behandling en levering foretaget i den periode, hvor en gammel bygning ombygges til en ny bygning, skal undergives med hensyn til moms.

25 Det skal i denne forbindelse fastlægges, om leveringen – som skete da sælgeren alene havde udført en delvis nedrivning, mens byggearbejdet blev udført af køberen efter leveringen – skal momsfritages i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra g), eller om den derimod skal pålægges moms i henhold til direktivets artikel 4, stk. 3, litra a).

26 I denne forbindelse bemærkes, at omstændighederne i hovedsagen adskiller sig fra de omstændigheder, der gav anledning til dommen i sagen Don Bosco Onroerend Goed. I den sag, der gav anledning til nævnte dom, havde sælgeren bl.a. – selv om den pågældende havde leveret en bebygget grund – påtaget sig over for køberen at sørge for nedrivningen, således at Domstolen i nævnte doms præmis 39 kunne fastslå, at leveringen i realiteten vedrørte en grund, der var klar til at blive bebygget, og i samme doms præmis 42 overlod det til den nationale ret at efterprøve, om en sådan transaktion, som ikke kunne være omfattet af sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra a), derimod kunne være omfattet af direktivets artikel 4, stk. 3, litra b), som levering af en byggegrund.

27 Ifølge den nederlandske regering skal levering af en fast ejendom, som består af en grund og en delvist nedrevet bygning, anses for levering af en eksisterende bygning, så længe den sidste sten ikke er fjernet, og er som sådan momsfritaget. Leveringen omhandler udelukkende en ny bygning, efter den første sten er lagt.

28 Under de i hovedsagen foreliggende omstændigheder var der imidlertid alene udført en delvis nedrivning af den gamle bygning inden leveringen, og arbejdet med at opføre den nye bygning var ikke påbegyndt, således at den omhandlede transaktion ifølge den nederlandske regering bør være momsfritaget, idet den vedrører levering af en eksisterende bygning.

29 J.J. Komen har for sit vedkommende gjort gældende, at for så vidt som ombygningsarbejdet, der havde til formål at etablere en ny bygning, var påbegyndt inden leveringsdatoen, kan det ikke have betydning for besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål, hvor langt dette arbejde var fremskredet på leveringstidspunktet.

30 J.J. Komen har ligeledes under retsmødet gjort gældende, at parternes fælles hensigt om at etablere en ny bygning bl.a. fremgår af den omstændighed, at sælgeren inden leveringen og for egen regning fik udstedt en byggetilladelse, på grundlag af hvilken køberen fortsatte arbejdet efter leveringen. Denne oplysning underbygges af notarialdokumentet af 6. februar 2004.

31 Europa-Kommissionen har for sit vedkommende anført, at der kun kan være tale om levering af en ny bygning, når ombygningsarbejdet er færdiggjort, eller i det mindste er tilstrækkeligt fremskredet til, at der er frembragt en i det væsentlige »anden« bygning, som kan tages i brug.

32 Det skal imidlertid fastslås, at når der er tale om en bebygget grund, omfatter det ombygningsarbejde, som medfører etablering af en ny bygning, normalt også nedrivningsarbejde.

33 For så vidt angår argumentet, hvorefter parternes fælles hensigt om at etablere en ny bygning ved ombygning ligeledes skal tages i betragtning, bemærkes, at Domstolen allerede har fastslået, at parternes erklærede hensigt vedrørende pligten til at betale moms af en transaktion skal tages i betragtning i forbindelse med en samlet vurdering af en sådan transaktions omstændigheder, under forudsætning af, at de understøttes ved objektive beviselementer (jf. analogt dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 24, og af 10.11.2011, sag C-444/10, Schriever, Sml. I, s. 11071, præmis 38).

34 Et sådant element kan bl.a. være, hvor langt det ombygningsarbejde, som sælger har udført, er fremskredet på tidspunktet for leveringen og i givet fald den omhandlede faste ejendoms anvendelse på samme tidspunkt.

35 I denne forbindelse tilkommer det i givet fald de kompetente nationale retter at sikre sig, at transaktionen ikke udgør et rent kunstigt arrangement, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som blot foretages med henblik på opnåelse af en afgiftsmæssig fordel (jf. i denne retning dom af 27.10.2011, sag C-504/10, Tanoarch, Sml. I, s. 10853, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis).

36 Det følger under alle omstændigheder af selve ordlyden af sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra a), at det kun er levering af en bygning »inden første indflytning«, som kan være omfattet af momsens anvendelsesområde, og at det tilkommer medlemsstaterne at fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af dette kriterium på ombygninger.

37 I det foreliggende tilfælde synes det at fremgå dels af forelæggelsesafgørelsen, at det arbejde, som sælgeren havde udført, kun var delvis nedrivning af den bygning, der var genstand for leveringen, dels af de domme afsagt af Rechtbank te Haarlem og Gerechtshof Amsterdam, som er vedlagt forelæggelsesafgørelsen, at nævnte retter ved den vurdering af de faktiske omstændigheder, som henhører under deres enekompetence, fandt, at den i hovedsagen omhandlede gamle bygning i det mindste delvist blev anvendt som bygning på leveringstidspunktet, idet den omhandlede forretningsarkade stadig var tilgængelig for offentligheden, og idet i det mindste én forretning stadig var åben.

38 Herved bemærkes, at under omstændigheder, hvor det således synes at fremgå, at sælgeren på tidspunktet for leveringen af ejendommen alene havde udført en delvis nedrivning af den gamle bygning, som i øvrigt var forblevet delvist i brug, mens det egentlige byggearbejde, som i givet fald skulle omdanne nævnte bygning til en ny bygning, i sin helhed skulle udføres af køberen efter leveringen, kan denne levering imidlertid ikke kvalificeres som levering af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning i forbindelse med en ombygning som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra a).

39 Henset til de ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra g), sammenholdt med direktivets artikel 4, stk. 3, litra a), skal fortolkes således, at den momsfritagelse, som er fastsat i førstnævnte bestemmelse, omfatter en levering af en fast ejendom, der består af en grund og en gammel bygning, som er under ombygning til en ny bygning, som den, der er omhandlet i hovedsagen, hvor den gamle bygning på leveringstidspunktet kun var blevet delvist nedrevet og i det mindste delvist stadig anvendtes som bygning.

Sagens omkostninger

40 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 parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

Artikel 13, punkt B, litra g), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, sammenholdt med direktivets artikel 4, stk. 3, litra a), skal fortolkes således, at den fritagelse for merværdiafgift, som er fastsat i førstnævnte bestemmelse, omfatter en levering af en fast ejendom, der består af en grund

og en gammel bygning, som er under ombygning til en ny bygning, som den, der er omhandlet i hovedsagen, hvor den gamle bygning på leveringstidspunktet kun var blevet delvist nedrevet og i det mindste delvist stadig anvendtes som bygning.

Underskrifter

* Processprog: nederlandsk.