

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

13. juni 2013 (\*)

»Moms – direktiv 2006/112/EF – artikel 199, stk. 1, litra g) – frivillig insolvensbehandling – afgiftspligtig person – modtageren i visse transaktioner – begrebet »tvangsauktion««

I sag C-125/12,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Juzgado de lo Mercantil n° 1 de Granada (Spanien) ved afgørelse af 24. februar 2012, indgået til Domstolen den 8. marts 2012, i sagen:

**Promociones y Construcciones BJ 200 SL,**

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M. Berger, og dommerne A. Borg Barthet (refererende dommer) og E. Levits,

generaladvokat: M. Wathelet

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Promociones y Construcciones BJ 200 SL ved procuradora B.S. Sánchez Pozo, bistået af abogado E. Osuna Martínez
- abogado I. Alba Muñoz, som kurator for Promociones y Construcciones BJ 200 SL
- den spanske regering ved N. Díaz Abad, som befuldmægtiget
- den ungarske regering ved M.Z. Fehér og K. Szíjjártó, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios, som befuldmægtiget,

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 199, stk. 1, litra g), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, og berigtiget i EUT 2007 L 335, s. 60).

2 Denne anmodning er blevet indgivet i forbindelse med en frivillig insolvensbehandling af Promociones y Construcciones BJ 200 SL (herefter »Promociones y Construcciones«), under hvilken salget af to ejendomme tilhørende dette selskab gav anledning til pålæggelse af merværdiafgift (herefter »moms«).

## **Retsforskrifter**

### *EU-retten*

3 42. betragtning til direktiv 2006/112 har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne bør i særlige tilfælde kunne gøre modtageren af leveringer af varer og ydelser betalingspligtig for afgiften. Det skulle hjælpe medlemsstaterne med at forenkle reglerne og modvirke momssvig og momsunddragelse i nærmere bestemte sektorer og for en række transaktionstypers vedkommende.«

4 I henhold til artikel 199, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112 kan medlemsstaterne fastsætte, at den afgiftspligtige person er modtageren i transaktioner i form af levering af fast ejendom, der bliver solgt af domsskyldneren som led i en tvangsauktion.

### *Spansk ret*

5 Artikel 84, stk. 1, i Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (lov nr. 37/1992 om merværdiafgift) af 28. december 1992 (BOE nr. 312 af 29.12.1992, s. 44247), som ændret ved Ley 38/2011 de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio 2003, Concursal (lov nr. 38/2011 om ændring af lov nr. 22/2003 af 9.7.2003 om insolvensbehandling) af 10. oktober 2011 (BOE nr. 245 af 11.10.2011, s. 106745), har følgende ordlyd:

»Følgende personer pålægges afgift:

1. fysiske eller juridiske personer, der har egenskab af virksomheder eller selvstændige erhvervsdrivende, og som leverer afgiftspligtige varer eller tjenesteydelser, med forbehold af bestemmelserne i de følgende punkter
2. virksomheder eller selvstændige erhvervsdrivende, for hvem der udføres afgiftspligtige transaktioner, i de nedenfor opregnede tilfælde:

[...]

e) når der er tale om levering af fast ejendom, der foretages som følge af en insolvensbehandling

[...]«

## **Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

6 Ved kendelse af 22. februar 2010 blev Promociones y Construcciones erklæret insolvent, og en frivillig insolvensbehandling (»proceso concursal voluntario«) blev indledt.

7 Under insolvensbehandlingens almindelige del oplyste kuratoren den forelæggende ret og kreditorerne om Promociones y Construcciones' aktiver og passiver.

8 Der opstod under denne del af insolvensbehandlingens lejlighed til at sælge to ejendomme tilhørende selskabet. Den 31. januar 2012 anmodede det, med kuratorens anbefaling og med

samtykke fra køberen, Banesto SA, om tilladelse til at gennemføre dette salg i henhold til Ley 22/2003, Concursal (lov nr. 22/2003 om insolvensbehandling) af 9. juli 2003 (BOE nr. 164 af 10.7.2003, s. 26905).

9 Ved endelig kendelse af 1. februar 2012, som ikke blev appelleret, fastslog Juzgado de lo Mercantil n° 1 de Granada, at dette salg var hensigtsmæssigt og i kreditorernes interesse, og gav derfor tilladelse til, at det blev gennemført.

10 Tilladelsen til at gennemføre dette salg, som var et led i Promociones y Construcciones' erhvervsmæssige virksomhed, gav anledning til den afgiftsudløsende begivenheds indtræden og dermed pligten til at betale det tilsvarende afgiftsbeløb til Agencia Estatal de Administración Tributaria (den statslige skatteforvaltning).

11 Den forelæggende ret nærer tvivl med hensyn til, hvem denne afgiftspligt påhviler, dvs. om den påhviler Promociones y Construcciones eller køberen af ejendommene. Den forelæggende ret finder, at dette spørgsmål er relevant med henblik på at fastslå, på præcis hvilke vilkår det godkendte salg skal gennemføres.

12 På denne baggrund har Juzgado de lo Mercantil n° 1 de Granada besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 199, stk. 1, litra g), i [direktiv 2006/112], når det bestemmes heri, at »[m]edlemsstaterne kan fastsætte, at den afgiftspligtige person er modtageren i følgende transaktioner: [...] g) levering af fast ejendom, der bliver solgt af domsskyldneren som led i en tvangsauktion«, og når der tale om en konkurssag, som er iværksat på grundlag af den pågældende skyldners insolvenserklæring, fortolkes således, at artiklen kun vedrører de overdragelser, som foretages i nøje overensstemmelse med sagens karakter af en likvidation eller i forbindelse med den likvidationsfase, som proceduren måtte befinde sig i, således at afhændelsen af de pågældende ejendomme skal finde sted som led i den samlede realisering af boet, eller betyder det forhold, at en konkurssag bl.a. kan munde ud i en afvikling af det konkursramte selskab, at artiklen ligeledes omfatter enhver overdragelse af fast ejendom, som den konkursramte skyldner måtte foretage i løbet af en sådan konkurssag?

2) Skal artikel 199, stk. 1, litra g), i [direktiv 2006/112] fortolkes således, at den »tvangsauktion«, som nævnes heri, omfatter en kollektiv retlig insolvensbehandling, hvori der uafhængigt af en eventuel tvangsauktionsfase og alene, fordi der er opstået mulighed herfor, er foretaget et frivilligt salg af et eller flere aktiver, eller vedrører den derimod kun de tvangsfuldbyrdelser, der har til formål at realisere domsskyldnerens aktiver?

3) Såfremt artikel 199, stk. 1, litra g), i [direktiv 2006/112] i sidstnævnte tilfælde udelukkende vedrører de tvangsfuldbyrdelser, som har til formål at realisere domsskyldnerens aktiver, kan den nævnte artikel da fortolkes således, at anvendelsen af omvendt momspligt i alle de tilfælde, hvor en skyldner, som er erklæret konkurs, overdrager fast ejendom, fordi der er opstået mulighed herfor og af hensyn til konkurssagens interesser og uafhængigt af en eventuel procedure med henblik på en samlet realisering af aktiverne, er udelukket i henhold til denne artikel, hvorfor der skal ses bort fra en national lov, som har udvidet anvendelsesområdet for artikel 199, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112 til tilfælde, som ikke er omfattet af denne bestemmelse?»

### **Formaliteten med hensyn til de præjudicielle spørgsmål**

13 Den spanske regering har anført en række grunde til, at de præjudicielle spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling. For det første har den forelæggende ret ifølge denne regering ikke kompetence til at forelægge spørgsmål for Domstolen, der vedrører en regel, som det

udelukkende tilkommer forvaltningsdomstolene at fortolke. For det andet er disse spørgsmål hypotetiske og uden forbindelse med genstanden for tvisten i hovedsagen, for så vidt som de vedrører et skatteretligt forhold mellem køberen af ejendommen og skatteforvaltningen og dermed ikke har noget med insolvensbehandlingen at gøre. For det tredje er forelæggelsesafgørelsen behæftet med en begrundelsesmangel for så vidt angår grundene til, at et svar på de nævnte spørgsmål skulle være nødvendige for, at den forelæggende ret kan afsige dom i sagen.

14 Hvad angår det første argument om den forelæggende rets manglende kompetence skal der henvises til, at det ikke tilkommer Domstolen at undersøge, om forelæggelsesbeslutningen er truffet i overensstemmelse med de nationale bestemmelser vedrørende retternes sammensætning og virkemåde (jf. dom af 11.7.1996, sag C-39/94, SFEI m.fl., Sml. I, s. 3547, præmis 24, og af 1.12.2005, sag C-213/04, Burtscher, Sml. I, s. 10309, præmis 30).

15 I henhold til fast retspraksis tilkommer det desuden udelukkende den nationale retsinstans, for hvilken en tvist er indbragt, og som har ansvaret for den retsafgørelse, som skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen. Når de stillede spørgsmål vedrører fortolkningen af EU-retlige bestemmelser, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse herom (jf. bl.a. dom af 19.7.2012, sag C-470/11, Garkalns, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis). Der foreligger dermed en formodning for, at spørgsmål om EU-retten er relevante (Garkalns-dommen, præmis 18).

16 Hvad angår det andet argument om de præjudicielle spørgsmåls hypotetiske karakter skal det fastslås, at dette argument er irrelevant. Det bygger således dels på en forudsætning om, at det er køberen af ejendommene, der skal betale momsen. Formålet med de præjudicielle spørgsmål er imidlertid netop at få opklaret, hvem der er betalingspligtig for momsen inden for rammerne af en insolvensprocedure: det insolvente selskab, som er sælger af den faste ejendom, eller køberen. Dels er de præjudicielle spørgsmål, hvilket den forelæggende ret i øvrigt har påpeget i forelæggelsesafgørelsen, relevante med henblik på at fastslå, på præcis hvilke vilkår det godkendte salg skal gennemføres.

17 Det tredje argument om manglende begrundelse for forelæggelsesafgørelsen skal ligeledes forkastes. Det fremgår således af denne afgørelse, at den forelæggende rets tilladelse til salget af ejendommene gav anledning til den afgiftsudløsende begivenheds indtræden og dermed til pligten til at betale det tilsvarende afgiftsbeløb til skattemyndighederne. Da den forelæggende ret nærer tvivl med hensyn til, hvem der er pligtig at betale denne afgift, har den besluttet at stille gennemførelsen af tilladelsen til salget i bero og at indbringe de foreliggende præjudicielle spørgsmål for Domstolen.

18 Det følger af ovenstående bemærkninger, at de præjudicielle spørgsmål kan antages til realitetsbehandling.

### **Om de præjudicielle spørgsmål**

19 Med de to første spørgsmål, som behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 199, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at begrebet »tvangsauktion« omfatter ethvert salg af fast ejendom, som gennemføres af skyldneren under en insolvensbehandling, herunder under dennes indledende del, som ikke har karakter af likvidation, og hvor salget gennemføres på grundlag af en frivillig aftale mellem parterne.

20 I henhold til artikel 199, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112 kan medlemsstaterne fastsætte, at den afgiftspligtige person er modtageren i transaktioner i form af levering af fast ejendom, der bliver solgt af domsskyldneren som led i en tvangsauktion.

21 Det bemærkes indledningsvis, at selv om den spanske version af dette direktiv ganske vist anvender termen »likvidation« (»liquidación«), viser en gennemgang af de forskellige sprogversioner, at det mest anvendte udtryk er »tvangsauktion« (nemlig i den tjekkiske version »?ízení o nuceném prodeji«, i den tyske version »Zwangsversteigerungsverfahren«, i den engelske version »compulsory sale procedure«, i den litauiske version »priverstinio pardavimo«, i den maltesiske version »pro?edura ta' bejg? obbligatorju«, i den portugisiske version »um processo de venda coerciva« og i den slovakiske version »konanie o nútenom predaji«). Et sådant begreb har et videre anvendelsesområde end likvidation i egentlig forstand.

22 Ifølge fast retspraksis kan den formulering, der er anvendt i en sprogversion af en EU-retlig bestemmelse, ikke alene tjene som grundlag for bestemmelsens fortolkning eller i denne henseende tillægges større betydning end de øvrige sprogversioner. Dette ville være i strid med kravet om en ensartet anvendelse af EU-retten. I tilfælde af uoverensstemmelse mellem de forskellige sproglige versioner skal den pågældende bestemmelse derfor fortolkes på baggrund af den almindelige opbygning af og formålet med den ordning, som den er led i (jf. dom af 12.11.1998, sag C-149/97, Institute of the Motor Industry, Sml. I, s. 7053, præmis 16, og af 25.3.2010, sag C-451/08, Helmut Müller, Sml. I, s. 2673, præmis 38).

23 Hvad for det første angår den almindelige opbygning af artikel 199, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112 bemærkes, at denne bestemmelse udgør en undtagelse fra det princip, som der henvises til i dette direktivs artikel 193, hvorefter momsen påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser. Den nævnte artikel 199 giver således medlemsstaterne adgang til at anvende ordningen med omvendt betalingspligt, hvorefter den person, der er pligtig at betale momsen, er modtageren i den momspligtige transaktion, i de situationer, der er omhandlet i denne artikels stk.1, litra a)-g).

24 Som Europa-Kommissionen og den ungarske regering har påpeget i de bemærkninger, de har indgivet til Domstolen, blev bestemmelsen i artikel 199, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112 indført første gang ved Rådets direktiv 2006/69/EF af 24. juli 2006 om ændring af direktiv 77/388/EØF med hensyn til visse foranstaltninger, der skal forenkle momsopkrævningen og bidrage til at bekæmpe svig eller unddragelse, og om ophævelse af visse beslutninger om at tillade fravigelser (EUT L 221, s. 9) i Rådets 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).

25 Som det fremgår af første betragtning til direktiv 2006/69, var målet med dette direktiv at gøre de fravigelser, som var blevet indrømmet nærmere bestemte medlemsstater, og som skulle bidrage til at bekæmpe momssvig og momsunddragelse, tilgængelige for alle medlemsstater.

26 De fravigelser, som dannede baggrunden for affattelsen af artikel 199, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112, var begrundet i den omstændighed, at den person, der var pligtig at betale afgiften, i de fleste tilfælde ikke var i stand til at afregne den fakturerede moms på grund af de økonomiske vanskeligheder, som den pågældende befandt sig i.

27 Det bemærkes endvidere, at selv om artikel 21, stk. 2, som affattet ved artikel 28g, litra c), nr. vii), i direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 2006/69, henviser til »en tvangsauktion«, anvendtes der i forslaget til Rådets direktiv om ændring af direktiv 77/388/EØF med hensyn til visse foranstaltninger, der skal forenkle momsopkrævningen og hjælpe med til at bekæmpe svig

og unddragelse, og om ophævelse af visse beslutninger om at tillade fravigelser (KOM(2005) 89, endelig) et snævrere begreb, nemlig »retslig likvidationsbehandling«. Lovgivers hensigt var derfor ikke at begrænse anvendelsen af ordningen med omvendt betalingspligt til procedurer med henblik på likvidation af skyldnerens aktiver i snæver forstand, men netop at give den et videre anvendelsesområde.

28 Hvad for det andet angår det mål, som forfølges med artikel 199, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112, bemærkes, at medlemsstaterne ifølge 42. betragtning til dette direktiv bør kunne anvende ordningen med omvendt betalingspligt i nærmere bestemte sektorer og for en række transaktionstypers vedkommende, med henblik på at forenkle reglerne og modvirke momssvig og momsunddragelse. Denne bestemmelse gør det således muligt for skattemyndighederne at opkræve moms af de omhandlede transaktioner i situationer, hvor skyldnerens betalingsevne er usikker.

29 Eftersom der rejses tvivl om en skyldners evne til at betale den fakturerede moms på salget af en fast ejendom til skattemyndighederne, når der indledes en insolvensprocedure over for skyldneren, eftersom insolvensbehandlingen indledes med, at denne skyldner erklæres insolvent, kan iværksættelsen af ordningen med omvendt betalingspligt ikke være begrænset til overdragelse af fast ejendom, som finder sted inden for rammerne af en procedure med henblik på likvidation af den insolvente skyldners formue. Den omstændighed, at skyldneren er tvunget til at sælge den faste ejendom inden for rammerne af en insolvensbehandling, der ikke indebærer en likvidation, som den i hovedsagen omhandlede, med henblik på fyldestgørelse af kreditorerne eller genoptagelse af skyldnerens økonomiske eller erhvervsmæssige virksomhed, er tilstrækkelig til at anvende ordningen med omvendt betalingspligt.

30 Heraf følger, at ordningen med omvendt betalingspligt kan finde anvendelse på salg af fast ejendom, som foretages af en domsskyldner inden for rammerne af enhver insolvensprocedure, uanset om den har karakter af likvidation eller ikke, for så vidt som dette salg er påkrævet med henblik på fyldestgørelse af kreditorerne eller genoptagelse af skyldnerens økonomiske eller erhvervsmæssige virksomhed.

31 Artikel 199, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112 udgør ganske vist en undtagelse fra dette direktivs sædvanlige ordning og skal derfor i overensstemmelse med fast retspraksis være genstand for en streng fortolkning. Det skal imidlertid påpeges, at denne strenge fortolkning ikke må føre til, at bestemmelsen fratages sin virkning (jf. dom af 13.12.2012, sag C-395/11, BLV Wohn- und Gewerbebau, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis). At begrænse anvendelsen af ordningen med omvendt betalingspligt til salg af fast ejendom, som gennemføres under en procedure med henblik på likvidation af skyldnerens aktiver, vil imidlertid ikke bidrage til, at det forfulgte mål virkeliggøres fuldt ud, eftersom risikoen for momssvig og momsunddragelse foreligger, så snart skyldneren er blevet erklæret insolvent.

32 Det første og det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 199, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at begrebet tvangsauktion omfatter ethvert salg af fast ejendom, som gennemføres af domsskyldneren, ikke alene inden for rammerne af en likvidationsprocedure med henblik på at realisere dennes formue, men også inden for rammerne af en insolvensbehandling, som finder sted forud for en sådan likvidationsprocedure, for så vidt som dette salg er påkrævet med henblik på fyldestgørelse af kreditorerne eller genoptagelse af skyldnerens økonomiske eller erhvervsmæssige virksomhed.

33 I betragtning af det svar, der er givet på det første og andet spørgsmål, er der ikke anledning til at besvare det tredje spørgsmål.

## Sagens omkostninger

34 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale 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 (Sjette Afdeling) for ret:

**Artikel 199, stk. 1, litra g), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at begrebet tvangsauktion omfatter ethvert salg af fast ejendom, som gennemføres af domsskyldneren, ikke alene inden for rammerne af en likvidationsprocedure med henblik på at realisere dennes formue, men også inden for rammerne af en insolvensbehandling, som finder sted forud for en sådan likvidationsprocedure, for så vidt som dette salg er påkrævet med henblik på fyldestgørelse af kreditorerne eller genoptagelse af skyldnerens økonomiske eller erhvervsmæssige virksomhed.**

Underskrifter

\* Processprog: spansk.