

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

9. marts 2023 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 12, stk. 1 og 2 – levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning – manglende bestemmelser i national ret, der fastlægger de nærmere betingelser for anvendelsen kriteriet om første indflytning – artikel 135, stk. 1, litra j) – fritagelser – levering, efter ombygning, af en bygning, der har været genstand for en første indflytning inden ombygningen – national administrativ praksis, der sidestiller bygninger, der har undergået betydelige ombygninger, med nye bygninger«

I sag C-239/22,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Cour de cassation (kassationsdomstol, Belgien) ved afgørelse af 28. marts 2022, indgået til Domstolen den 5. april 2022, i sagen

État belge,

Promo 54 SA

mod

Promo 54 SA,

État belge,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, M. Safjan (refererende dommer), og dommerne N. Piçarra og M. Gavalec,

generaladvokat: A. Rantos,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Promo 54 SA ved advocaat P. Wouters,
 - den belgiske regering ved P. Cottin, J.-C. Halleux og C. Pochet, som befuldmægtigede,
 - Europa-Kommissionen ved A. Armenia, C. Ehrbar og V. Uher, 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 12, stk. 1 og 2, og artikel 135, stk. 1, litra j), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Promo 54 SA, som beskæftiger sig med udvikling af byggeprojekter, og État belge (den belgiske stat) vedrørende den merværdiafgift (moms), som dette selskab skal betale for ombygningen af en tidligere skole til lejligheder og kontorer.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivet bestemmer i artikel 2, stk. 1:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

a) levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab [...]«

4 Direktivets artikel 9, stk. 1, fastsætter:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

5 Direktivets artikel 12, stk. 1 og 2, bestemmer:

»1. Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person anse enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, 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
- b) levering af en byggegrund.

2. Ved anvendelsen af stk. 1, litra a), forstås ved »bygning« enhver grundfast konstruktion.

Medlemsstaterne kan fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af det i stk. 1, litra a), anførte kriterium på ombygninger og definere begrebet »tilhørende jord«.

Medlemsstaterne kan anvende andre kriterier end første indflytning, som f.eks. 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.«

6 Samme direktivs artikel 135, stk. 1, bestemmer:

»1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

j) levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord bortset fra levering omhandlet i artikel 12, stk. 1, litra a)

[...]«

Belgisk ret

7 Artikel 1, stk. 9, i code de la TVA (momsloven) fastsætter:

»I denne lov forstås ved:

1° en bygning eller en del af en bygning enhver grundfast konstruktion

2° tilhørende jord, den jord, hvorpå det er tilladt at bygge, og som overdrages af den samme person samtidig med bygningen og tilhører denne bygning.

Første afsnit, nr. 2, finder ikke anvendelse på artikel 44, stk. 3, nr. 2, litra d).«

8 Momslovens artikel 44 vedrørende fritagelser fastsætter i stk. 3:

»Følgende er fritaget for afgift:

1° De følgende transaktioner:

a) levering af fast ejendom,

levering af bygninger, dele af bygninger og tilhørende jord er dog undtaget, jf. artikel 1, stk. 9, når ejendommenes overdragelser finder sted senest den 31. december i det andet år efter det år, hvor den første indflytning eller ibrugtagelse af de pågældende ejendomme, jf. artikel 1, stk. 9, nr. 1, fandt sted, foretaget af

– en afgiftspligtig person, jf. artikel 12, stk. 2, som har opført, fået opført eller erhvervet med momsberregning de goder, der er omhandlet i artikel 1, stk. 9, nr. 1, eller

– en afgiftspligtig person, jf. artikel 8, stk. 1, eller

– enhver anden afgiftspligtig person, når vedkommende, i den form og på den måde, som kongen har fastsat, har kundgjort sin hensigt om at foretage en sådan overdragelse med momsberregning.

[...]«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

9 Den 6. juni 2008 indgik Promo 54 og et andet selskab, Immo 2020, en samarbejdsaftale, hvorefter Immo 2020, som ejede den grund, på hvilken der stod en tidligere skole – i den foreliggende sag et gymnasium – gav Promo 54 opgaven med at stå for tilsynet med ombygningen af dette gymnasium til lejligheder og kontorer samt salget af disse faste ejendomme. Ved et dokument af 18. februar 2009 gav Immo 2020 også afkald på indtrædelsesretten til fordel for Promo 54.

10 Salget af disse fremtidige lejligheder indgik i en juridisk konstruktion bestående af to særskilte kontrakter, der blev indgået med køberne. For det første indgik disse sidstnævnte en kontrakt med Immo 2020 om salget af en del af den gamle skolebygning, der skulle ombygges, samt en del af den grund, hvorpå den var opført. For det andet indgik Promo 54 samme dag en entreprisekontrakt med køberne om renoveringsarbejderne.

11 Den belgiske skatte- og afgiftsmyndighed fandt, at der var tale om en kunstigt opsplittet transaktion med henblik på at opnå en skattefordel, der udgør misbrug. Denne transaktion var i realiteten en enkelt transaktion i form af levering af nye lejligheder underlagt en momssats på 21% i stedet for et salg af en gammel bygning og den grund, hvorpå den er opført, efterfulgt af en renovering af denne bygning underlagt en reduceret momssats på 6%.

12 Promo 54 anfægtede denne omkvalificering ved tribunal de première instance de Liège (retten i første instans i Liège, Belgien), som ikke gav selskabet medhold i søgsmålet.

13 I appelsagen fandt cour d'appel de Liège (appeldomstolen i Liège, Belgien), at afgørelsen af, om en ejendom er »ny«, nødvendigvis indebærer udøvelse af en vis grad af skøn hos skatte- og afgiftsmyndigheden, og at en gennemførelse af den mulighed, som medlemsstaterne er givet i momsdirektivets artikel 12, stk. 2, andet afsnit, ikke var nødvendig for at sidestille gamle bygninger, der har gennemgået tilstrækkeligt omfattende ombygninger, med »nye« bygninger som omhandlet i momslovens artikel 44, stk. 3, nr. 1, litra a). I den foreliggende sag blev nye bygninger – der kunne være genstand for en første indflytning – imidlertid, ifølge den forelæggende ret, opført, således at de ikke kunne omfattes af den fritagelse, der er fastsat til fordel for levering af fast ejendom som omhandlet i momslovens artikel 44, stk. 3, nr. 1, litra a).

14 État belge og Promo 54 har begge iværksat kassationsanke til prøvelse af dommen fra cour d'appel de Liège (appeldomstolen i Liège).

15 Ifølge Promo 54 kan kun nye bygninger, dvs. bygninger, hvori der endnu ikke er sket indflytning, være momspligtige. Dette selskab er således af den opfattelse, at enhver bygning mister sin nye karakter ved den første indflytning eller ibrugtagelse, eftersom État belge ikke har gjort brug af muligheden for at fastsætte de nærmere betingelser for anvendelsen af det i momsdirektivets artikel 12, stk. 1, litra a), anførte kriterium »første indflytning«, på ombygninger. I mangel af en sådan gennemførelse kan de kompetente myndigheder ikke udvide begrebet »første indflytning« til en renoveret bygning, som allerede har været genstand for en sådan indflytning inden dens ombygning.

16 På denne baggrund har Cour de cassation (kassationsdomstol, Belgien) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 12, stk. 1 og 2, og artikel 135, stk. 1, litra j), i [direktiv 2006/112] fortolkes således, at såfremt medlemsstaten ikke har fastlagt de nærmere betingelser for anvendelse af kriteriet om første indflytning på ombygninger, forbliver leveringen efter ombygning af en bygning, der inden

ombygning har været genstand for en første indflytning som omhandlet i [...] artikel 12, stk. 1, litra a), eller artikel 12, stk. 2, tredje afsnit, [i direktiv 2006/112,] fritaget for moms?»

Om det præjudicielle spørgsmål

17 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra j), sammenholdt med artikel 12, stk. 1 og 2, heri, skal fortolkes således, at den fritagelse, der er fastsat i denne førstnævnte bestemmelse, for levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord, bortset fra de bygninger, der er leveret inden første indflytning, ligeledes finder anvendelse på leveringen af en bygning, der har været genstand for en første indflytning inden dens ombygning, selv om den pågældende medlemsstat ikke i national ret har fastlagt de nærmere betingelser for anvendelsen af kriteriet om første indflytning på ombygninger, således som den sidstnævnte af disse to bestemmelser giver medlemsstaten mulighed for at gøre.

18 Det bemærkes i denne henseende, at medlemsstaterne i medfør af momsdirektivets artikel 12, stk. 1, litra a), for afgiftspligtig person kan anse enhver, der lejlighedsvis udfører levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning.

19 Direktivets artikel 135, stk. 1, litra j), fastsætter en afgiftsfritagelse for andre leveringer af bygninger end dem, der er omhandlet i dets artikel 12, stk. 1, litra a), dvs. andre end dem, der er blevet leveret inden »første indflytning« (jf. i denne retning dom af 4.9.2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, præmis 55).

20 I disse bestemmelser foretages i praksis en sondring mellem gamle bygninger, hvis salg principielt ikke er momspligtigt, og nye bygninger, hvis salg er momspligtigt, uanset om det sker som led i varig økonomisk virksomhed eller lejlighedsvis (jf. i denne retning dom af 4.9.2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis). En afgiftspligtig persons levering af en bygning inden »inden første indflytning« er følgelig afgiftspligtig, selv om leveringen af en bygning efter den »første indflytning« til en endelig forbruger er fritaget herfor.

21 Det bærende hensyn med disse bestemmelser er, at salget af en gammel bygning ikke tilfører merværdi. Salget af en bygning efter dens første levering til en endelig forbruger, som markerer afslutningen af fremstillingsprocessen, tilfører således ikke en væsentlig merværdi og skal derfor i princippet fritages (dom af 4.9.2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, præmis 57 og den deri nævnte retspraksis).

22 Selv om momsdirektivet indfører begrebet »første indflytning« i dets artikel 12, stk. 1, litra a), uden at definere det, er det i forarbejderne til Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), der fortsat er relevante for momsdirektivet, præciseret, at kriteriet om den »første indflytning« i en bygning opfattes således, at det svarer til den første gang, bygningens ejer eller lejer tager den i brug.

23 For så vidt som leveringen af en gammel bygning, der har undergået en ombygning, i lighed med leveringen af en ny bygning inden første indflytning skaber en merværdi, opfylder den kriteriet om den »første indflytning« som omhandlet i momsdirektivets artikel 12, stk. 1, litra a), og giver anledning til en afgiftspligtig transaktion.

24 Selv om medlemsstaterne i medfør af momsdirektivets artikel 12, stk. 2, andet afsnit, således har beføjelse til at fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af kriteriet om »første indflytning« på ombygninger, kan denne bestemmelse imidlertid ikke fortolkes således, at medlemsstaterne således har beføjelse til at ændre selve begrebet »første indflytning« i deres

nationale lovgivninger, da den effektive virkning af fritagelsen i direktivets artikel 135, stk. 1, litra j), i modsat fald ville blive bragt i fare (jf. i denne retning dom af 16.11.2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, præmis 45).

25 Domstolen har således præciseret konturerne af begrebet »ombygning« ved at fastslå, at den pågældende bygning skal have undergået væsentlige ændringer med henblik på at ændre anvendelsen heraf eller at ændre betingelserne for anvendelsen heraf betydeligt (jf. i denne retning dom af 16.11.2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, præmis 52).

26 Forudsat at rækkevidden af dette begreb overholdes, kan medlemsstaterne gøre brug af den mulighed, der er fastsat i momsdirektivets artikel 12, stk. 2, andet afsnit, ved f.eks. at pålægge et kvantitativt kriterium, hvorefter omkostningerne til en sådan ombygning skal udgøre en vis procentdel af den omhandlede bygnings nyværdi, for at salget heraf kan pålægges moms (jf. i denne retning dom af 16.11.2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, præmis 48).

27 Selv om den belgiske lovgiver i den foreliggende sag ikke har gjort brug af denne mulighed ved at vedtage sådanne bindende bestemmelser, har de belgiske myndigheder i deres egen administrative praksis vedrørende momslovens artikel 44, stk. 3, nr. 1, sidestillet nye bygninger og gamle bygninger, der har undergået sådanne ombygninger, således at de herved får samme karakteristika som en ny bygning.

28 Ifølge Domstolens faste praksis er det, ved gennemførelsen af et direktiv, ganske vist af hensyn til retssikkerheden særlig vigtigt, at borgernes retsstilling er klar og bestemt, så de sættes i stand til at få fuldt kendskab til deres rettigheder og i givet fald kan håndhæve rettighederne ved de nationale domstole (dom af 7.6.2007, Kommissionen mod Grækenland, C-178/05, EU:C:2007:317, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

29 Det kan dog ikke hævdes, at for så vidt som den pågældende medlemsstat ikke har gjort brug af muligheden for at fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af kriteriet om første indflytning på ombygninger, som er givet ved momsdirektivets artikel 12, stk. 2, andet afsnit, gennem bindende bestemmelser i national ret, da kan visse ombygninger ikke være momspligtige i overensstemmelse med direktivets artikel 135, stk. 1, litra j), sammenholdt med dets artikel 12, stk. 1, litra a), og Domstolens praksis, gennem en fortolkning af begrebet »første indflytning«, som er fastsat i nationale retsforskrifter.

30 Dette ville nemlig svare til at antage, at en medlemsstats brug af muligheden for at fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af kriteriet om første indflytning på ombygninger indebærer, at en bygning er momspligtig, selv om dette i realiteten følger af det grundlæggende princip om, at det er merværdien, der bestemmer momspligten og de definitioner, der følger af Domstolens praksis. Det bemærkes i denne henseende, at den »væsentlige« karakter af ændringerne som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 25, ikke i den foreliggende sag synes at give anledning til tvivl, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at bekræfte.

31 Henset til det ovenstående indebærer den manglende bindende definition i national ret af de nærmere betingelser for anvendelsen af kriteriet om den første indflytning på ombygninger ikke, at fritagelsen heraf får direkte virkning, når en fortolkning af national ret i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra j), sammenholdt med dets artikel 12, stk. 1, litra a), og med Domstolens praksis, der knytter sig hertil, derimod fører til et afslag på at indrømme den ønskede fritagelse.

32 Det forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at momsdirektivets artikel 135, stk. 1,

litra j)), sammenholdt med artikel 12, stk. 1 og 2, heri, skal fortolkes således, at den fritagelse, der er fastsat i denne førstnævnte bestemmelse, for levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord, bortset fra de bygninger, der er leveret inden første indflytning, ligeledes finder anvendelse på leveringen af en bygning, der har været genstand for en første indflytning inden dens ombygning, selv om den pågældende medlemsstat ikke i national ret har fastlagt de nærmere betingelser for anvendelsen af kriteriet om første indflytning på ombygninger, således som den sidstnævnte af disse to bestemmelser giver medlemsstaten mulighed for at gøre.

Sagsomkostninger

33 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 sagsomkostningerne. Bortset fra de 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 (Ottende Afdeling) for ret:

Artikel 135, stk. 1, litra j), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med artikel 12, stk. 1 og 2, heri,

skal fortolkes således, at

den fritagelse, der er fastsat i denne førstnævnte bestemmelse, for levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord, bortset fra de bygninger, der er leveret inden første indflytning, ligeledes finder anvendelse på leveringen af en bygning, der har været genstand for en første indflytning inden dens ombygning, selv om den pågældende medlemsstat ikke i national ret har fastlagt de nærmere betingelser for anvendelsen af kriteriet om første indflytning på ombygninger, således som den sidstnævnte af disse to bestemmelser giver medlemsstaten mulighed for at gøre.

Underskrifter

* Processprog: fransk.