

62016CC0308

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

fremsat den 4. juli 2017 ( 1 )

Sag C-308/16

Kozuba Premium Selection sp. z o.o.

mod

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen))

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fritagelse for leveringer af bygninger eller dele heraf og den tilhørende jord – direktiv 2006/112/EF – artikel 135, stk. 1, litra j) – artikel 12, stk. 1, litra a), og stk. 2 – begrebet »første indflytning« – begrebet »ombygning«

1.

Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) har forelagt et præjudicielt spørgsmål om fortolkningen af direktiv 2006/112/EF ( 2 ), for så vidt som det berører merværdiafgiften (moms) på leveringer af bygninger eller dele heraf og den tilhørende jord ( 3 ).

2.

Artikel 135, stk. 1, litra j), i direktiv 2006/112 fritager leveringer af denne form for fast ejendom for moms, »bortset fra levering omhandlet i artikel 12, stk. 1, litra a)«. I princippet er »levering inden første indflytning« af en bygning således pålagt og ikke fritaget for moms, idet det er den situation, der er omhandlet i den sidste af de to nævnte bestemmelser. Der betales derimod ikke moms, når der er tale om efterfølgende leveringer af den samme bygning.

3.

Det således beskrevne samspil mellem pålæggelse og fritagelse kan imidlertid ændres, eftersom medlemsstaterne i henhold til artikel 12, stk. 2, i direktiv 2006/112 både kan i) »fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af det i stk. 1, litra a), anførte kriterium på ombygninger« og ii) »anvende andre kriterier end første indflytning« i bestemte tilfælde.

4.

Den forelæggende ret ønsker i det væsentlige at få oplyst, om den polske lovgivning, der har gennemført denne del af direktiv 2006/112 (for så vidt angår såvel begrebet »første indflytning« som begrebet »ombygning«) i den nationale retsorden, er i overensstemmelse med dette direktiv.

## I. Retsforskrifter

### A. EU-retten

Direktiv 2006/112

5.

Artikel 2, stk. 1, har følgende ordlyd:

»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

[...]«

6.

Artikel 9, stk. 1, bestemmer:

»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.«

7.

Artikel 12 fastsætter:

»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 af fast ejendom 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.

[...]«

8.

Artikel 14 bestemmer:

»1. Ved »levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

[...]«

9.

Artikel 135, stk. 1, har følgende ordlyd:

»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)

[...]«

B. Polsk ret

Ustawa o podatku od towarów i usług (lov om afgift på varer og tjenesteydelser) ( 4 )

10.

Artikel 2, nr. 14, definerer:

»»Første indflytning«: overdragelse til benyttelse – under gennemførelse af afgiftspligtige transaktioner – af bygninger, bygningsværker eller dele heraf til den første erhverver eller bruger, efter at disse bygninger, bygningsværker eller dele heraf er blevet:

a)

opført eller

b)

forbedret, hvis de afholdte udgifter til forbedringen i henhold til bestemmelserne om indkomstskat har udgjort mindst 30% af nyværdien«.

11.

Artikel 43, stk. 1, bestemmer:

»Fritaget for afgift er:

[...]

10)

levering af bygninger, bygningsværker eller dele heraf, undtagen hvis

a)

leveringen sker i forbindelse med eller før første indflytning

b)

der er gået mindre end to år mellem første indflytning og leveringen af bygningen, bygningsværker eller dele heraf

[...]«

II. Faktiske omstændigheder i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

12.

Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (herefter »Kozuba« ( 5 )) er en virksomhed, som den 17. september 2005 besluttede at forhøje sin selskabskapital. Samme dag tilførte en af selskabsdeltagerne en beboelsesbygning (et sommerhus), der var blevet opført i 1992, som indskud i selskabet.

13.

I 2006 blev bygningen moderniseret og tilpasset til Kozubas økonomiske virksomhed som et »demonstrationshus«. Udgifterne til renovering androg 55% af bygningens nyværdi ( 6 ).

14.

Den 31. juli 2007 blev bygningen optaget som et selvstændigt investeringsgode i fortegnelsen over Kozubas anlægsaktiver (»demonstrationshus«), og bygningen beholdt denne status indtil den 15. januar 2009, hvor den blev fjernet fra anlægsaktiverne, da den blev solgt til tredjemand.

15.

Ifølge Kozuba medførte salget af den faste ejendom efter dens modernisering, at momspligten indtrådte. Eftersom der var tale om en brugt bygning, var dette salg fritaget for afgiften, og derfor angav Kozuba det ikke i sin momsangivelse.

16.

Dyrektor Urz?du Kontroli Skarbowej (direktøren for skattemyndigheden, Polen) fastsatte ved afgørelse af 12. april 2013 momsskylden for Kozuba for første kvartal 2009, hvori denne forhøjede afgiftsgrundlaget med beløbet fra salget af bygningen.

17.

Skattemyndigheden konstaterede i det væsentlige, at a) momslovens artikel 43, stk. 1, nr. 10), kun tillader fritagelse i forbindelse med overdragelse af bygninger, der sker efter den »første indflytning«, og b) den »første indflytning« i henhold til momslovens artikel 2, nr. 14), først kan finde

sted efter en afgiftspligtig transaktion. Selv om bygningen blev overdraget til virksomhedens egne aktiviteter den 31. juli 2007, fandt den »første indflytning« altså ikke sted på denne dato, eftersom ibrugtagningen ikke var sket i forbindelse med gennemførelsen af en afgiftspligtig transaktion. I henhold til dette kriterium fandt den »første indflytning« sted på tidspunktet for salget af bygningen, dvs. den 15. januar 2009.

18.

Den 17. maj 2013 klagede Kozuba over ovennævnte afgørelse, som blev stadfæstet den 30. juli 2013 af Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (direktøren for skatteretten i Warszawa, Polen).

19.

Kozuba anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse ved Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Warszawa, Polen), som ved dom af 22. maj 2014 ( 7 ) forkastede klagen for så vidt angår realiteten.

20.

Kozuba iværksatte på ny appel, denne gang ved Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager), som nærer tvivl om, hvorvidt kravet om en »første indflytning«, således som det er fastlagt i momslovens artikel 2, nr. 14, skal ske i forbindelse med en afgiftspligtig transaktion, eller om der ved »første indflytning« derimod forstås en faktisk indflytning i bygningen, uanset om en afgiftspligtig handling er gået forud for indflytningen. Såfremt det første tilfælde gør sig gældende, er der tegn på, at den nationale bestemmelse muligvis er uforenelig med artikel 135, stk. 1, litra j), i direktiv 2006/112, eftersom der sker en uretmæssig indskrænkning af retten til fritagelse.

21.

Baggrunden for dette er, at fritagelsen i henhold til en læsning af artikel 135, stk. 1, litra j), i direktiv 2006/112, som henviser til direktivets artikel 12, stk. 1, litra a), knyttes til begrebet »første indflytning« uden at definere det.

22.

Ifølge momslovens artikel 2, nr. 14), er der ikke tale om en »første indflytning«, når bygninger opføres eller renoveres til eget brug, og bygherren anvender dem. Idet der ikke sker levering af bygningen i forbindelse med en afgiftspligtig transaktion, kan fritagelsen ikke finde anvendelse i henhold til momslovens artikel 43, stk. 1, nr. 10. Dette kan f.eks. være tilfældet, når den faste ejendom sælges ti år efter den faktiske indflytning. Dette medfører, at afgiftspligten (dvs. den manglende fritagelse) ikke kun gør sig gældende for »nye«, men også »gamle« bygninger, hvis den afgiftspligtige person opfører eller renoverer sidstnævnte til eget brug.

23.

Den forelæggende ret nærer desuden tvivl om, hvorvidt det er foreneligt med direktiv 2006/112, at momslovens artikel 2, nr. 14, litra b), i forbindelse med ombygninger betinger forekomsten af en »første indflytning« af, at udgifterne til renovering har udgjort mindst 30% af bygningens nyværdi.

24.

Den forelæggende ret har bemærket, at denne bestemmelse gør det muligt at fastsætte moms (uden fritagelse), hver gang der påbegyndes arbejde af denne type, og når den renoverede

bygning overdrages. Efter den forelæggende rets opfattelse præciseres det ikke i polsk ret, fra hvornår og med hvilken tidshorisont udgiftsbeløbet (mindst 30% af bygningens nyværdi) skal beregnes, for at det kan lægges til grund, at der er tale om en »første indflytning«.

25.

På denne baggrund har Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) forelagt følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal 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) fortolkes således, at den er til hinder for en national bestemmelse (artikel 43, stk. 1, nr. 10, i Ustawa o podatku od towarów i usług (lov om afgift på varer og tjenesteydelser) af 11.3.2004 (Dz. U. nr. 54, pos. 535, med ændringer, herefter »momsloven«), hvorefter levering af bygninger, bygningsværker eller dele heraf er fritaget for moms, medmindre

a)

leveringen sker i forbindelse med eller før første indflytning

b)

der er gået mindre end to år mellem første indflytning og leveringen af bygningen, bygningsværker eller dele heraf,

hvorved momslovens artikel 2, nr. 14, definerer første indflytning som overdragelse til benyttelse – under gennemførelse af afgiftspligtige transaktioner – af bygninger, bygningsværker eller dele heraf til den første erhverver eller bruger, efter at disse bygninger, bygningsværker eller dele heraf er blevet

a)

opført eller

b)

forbedret, hvis de afholdte udgifter til forbedringen i henhold til bestemmelserne om indkomstskat har udgjort mindst 30% af nyværdien?»

III. Retsforhandlingerne ved Domstolen

26.

Forelæggelsesafgørelsen indgik til Domstolens Justitskontor den 30. maj 2016.

27.

Den polske regering og Europa-Kommissionen har afgivet skriftlige indlæg. Det er ikke blevet anset for nødvendigt at afholde et retsmøde.

IV. Sammenfatning af parternes anbringender

28.

Ifølge den polske regering defineres begrebet »første indflytning« ikke i artikel 135, stk. 1, litra j), i

direktiv 2006/112, og denne bestemmelse henviser heller ikke til eventuelle definitioner i medlemsstaternes lovgivninger. Der er således tale om et selvstændigt EU-retligt begreb, der skal fortolkes strengt for at undgå, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat ( 8 ).

29.

Bestemmelsen skal fortolkes ud fra den sammenhæng, hvori den indgår, og i lyset formålet med og opbygningen af direktiv 2006/112, idet det bærende hensyn bag den fritagelse, som er indført ved bestemmelsen, særligt skal tages i betragtning. Selv om der ifølge Domstolen skal anlægges en restriktiv fortolkning ( 9 ) af fritagelser som undtagelse fra hovedreglen om afgiftspligt, kan dette fortolkningskriterium ikke medføre, at virkningerne af fritagelsen svækkes.

30.

Efter den polske regerings opfattelse indebærer en opførelse eller en omfattende renovering af en bygning, at der tilføres en merværdi, som skal beskattes nøjagtigt på det tidspunkt, hvor der gennemføres en afgiftspligtig transaktion ( 10 ). Efter dennes opfattelse bør denne merværdi beskattes, når bygningen sælges til en køber, uanset hvor lang tid den person, der opførte eller renoverede bygningen, har benyttet den til eget brug.

31.

Den polske regering har anført, at når leveringen (en afgiftspligtig transaktion) af en bygning endnu ikke er fuldbåret, uanset om der er tale om en nyopførelse eller en renoveret bygning, er der stadig tale om en »ny bygning« i henhold til direktiv 2006/112. Den omstændighed, at den »første indflytning« blot forbindes med en faktisk indflytning, ville fordreje karakteren af de principper, der ligger til grund for dette direktiv, og åbne en mulighed for svig i form af misbrug af fritagelsen.

32.

For så vidt angår medlemsstaternes mulighed for at anvende andre kriterier end »første indflytning« har den polske regering henledt opmærksomheden på de to tilfælde i artikel 12, stk. 2, i direktiv 2006/112. Hvis en medlemsstat anvender »perioden mellem dagen for første indflytning og dagen for senere levering«, bør såvel den første levering i forbindelse med den »første indflytning« som efterfølgende leveringer inden for perioden på to år pålægges moms. Det modsatte ville indebære, at den første levering i forbindelse med den »første indflytning« ville være fritaget, hvilket ikke ville gøre sig gældende for den efterfølgende levering, såfremt den finder sted inden for de første to år efter denne »første indflytning«.

33.

For så vidt angår kravet om, at den »første indflytning« skal finde sted efter renoveringen af fast ejendom, har den polske regering påpeget, at Domstolen har anerkendt denne mulighed ( 11 ). Efter den polske regerings opfattelse overskrider de nationale bestemmelser ikke de skønsmålinger, der er tillagt i henhold til artikel 12, stk. 2, i direktiv 2006/112, eftersom det af den polske lovgiver fastsatte udgiftsniveau omfatter en betydelig værditilførsel som følge af ombygningen.

34.

Ifølge Kommissionen kan den omstændighed, at der skal anlægges en restriktiv fortolkning af fritagelserne, ikke fratage selve fritagelsen dens konsekvenser. I den foreliggende sag kan den

ationale ret føre til, at de »gamle« bygninger er momspligtige, hvilket er i strid med formålet med og logikken bag artikel 135, stk. 1, litra j), i direktiv 2006/112.

35.

Idet der ikke foreligger nogen definition af »første indflytning« i direktiv 2006/112, må begrebet ifølge Kommissionen tillægges sin normale betydning, således at det ganske enkelt indebærer en anvendelse af bygningen. Det kan således ikke kræves, at der går en afgiftspligtig transaktion forud for denne anvendelse. Dette krav, som den polske lovgivning har indført, medfører en restriktion, der er uforenelig med en samlet fortolkning af artikel 135, stk. 1, litra j), og artikel 12 i direktiv 2006/112.

36.

For så vidt angår ombygninger af fast ejendom har Kommissionen fremhævet, at artikel 12, stk. 2 (andet afsnit), i direktiv 2006/112 giver medlemsstaterne tilladelse til at bestemme betydningen af »første indflytning« i forbindelse med sådanne transaktioner, således som Domstolen har bekræftet i Gemeente's-Hertogenbosch-dommen ( 12 ).

37.

Efter Kommissionens opfattelse udgør den omstændighed, at forekomsten af en »ombygning« betinges af, at udgifterne udgør mindst 30% af bygningens nyværdi, netop en fortolkning af dette kriterium. Renoveringsprocessen skal være af et sådant omfang, at resultatet heraf svarer til en ny bygning, og dermed skal begrebet »første indflytning« ikke kun anvendes på den oprindelige bygning, men også på hver enkelt »ombygning« af den faste ejendom.

38.

Kommissionen er imidlertid ikke overbevist om, at definitionen af »ombygning« i polsk ret er forenelig med direktiv 2006/112. Efter Kommissionens opfattelse forudsætter en ombygning, at der foretages væsentlige ændringer og ikke blot renoverings- eller vedligeholdelsesarbejder, som lovgivningen forekommer at lade henhøre under dette begreb.

## V. Bedømmelse

39.

Artikel 135, stk. 1, litra j), i direktiv 2006/112 fritager leveringer af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord ( 13 ) for moms, »bortset fra levering omhandlet i artikel 12, stk. 1, litra a)«. Eftersom sidstnævnte bestemmelse henviser til »levering inden første indflytning«, er efterfølgende overdragelser af den samme bygning fritaget for moms.

40.

Den forelæggende rets tvivl skyldes to elementer. For det første vedrører den definitionen af »første indflytning« i polsk ret, som uretmæssigt begrænser virkningen af fritagelsen. Eftersom momsloven knytter dette begreb til »gennemførelsen af afgiftspligtige transaktioner«, kan det forekomme, at en ny bygnings ejer eller bygherre anvender (flytter ind i) den, uden at dette forårsager en afgiftspligtig transaktion. Konsekvensen er, at fritagelsen ikke finder anvendelse, når bygherren overdrager den nogle år senere, og salget pålægges moms, selv om der er tale om en bygning, som ikke længere er ny.

41.

Den forelæggende ret ønsker på den anden side at få oplyst, om artikel 12 i direktiv 2006/112 er overholdt i betragtning af de betingelser, på hvilke momsloven har begrænset ombygningen af bygninger (hvilket forhindrer, at efterfølgende overdragelser af disse kan være omfattet af fritagelsen).

A. Begrebet »første indflytning«

42.

I henhold til artikel 14, stk. 1, i direktiv 2006/112 forstås der ved »levering af varer« »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«. Domstolen har i sin praksis fastslået, at »det i sjette direktivs ( 14 ) artikel 5, stk. 1, omhandlede begreb »levering af varer« nemlig ikke henviser til overdragelsen af ejendomsret i de efter gældende national ret fastsatte former, men til enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet« ( 15 ).

43.

Direktiv 2006/112 henviser til det erhvervsmæssige aspekt og sædvanen i forbindelse med udøvelsen af økonomisk aktivitet som generelle kriterier for, hvornår de personer, der udøver denne aktivitet, er afgiftspligtige (artikel 9, stk. 1). Disse kriterier udvides i forbindelse med transaktioner vedrørende fast ejendom, eftersom medlemsstaterne i henhold til direktivet også kan anse personer, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under artikel 12, stk. 1, litra a), for afgiftspligtige personer.

44.

Dermed er en bygherre, der sædvanligvis opfører bygninger, en afgiftspligtig person i henhold til artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112. En bygherre, der lejlighedsvis opfører bygninger, er en afgiftspligtig person i henhold til samme direktivs artikel 12, stk. 1, litra a), såfremt medlemsstaten har gjort brug af tilladelsen til at udvide det personelle anvendelsesområde. Såfremt dette ikke er tilfældet, er levering fra en bygherre, der lejlighedsvis opfører bygninger, ikke momspligtig.

45.

Fritagelsen i artikel 135, stk. 1, litra j), i direktiv 2006/112 henviser til de faktiske omstændigheder i direktivets artikel 12, stk. 1, litra a). Som følge af denne henvisning er levering af bygninger fritaget med undtagelse af de i direktivets artikel 12, stk. 1, litra a), omhandlede leveringer. Denne undtagelse gør sig gældende, uanset om medlemsstaten har benyttet sig af muligheden for at lade bygherrer, der lejlighedsvis opfører bygninger, omfatte af afgiftspligten.

46.

Koordineringen mellem artikel 135, stk. 1, litra j), og artikel 12, stk. 1, litra a), skal afstemmes under hensyntagen til formålet med transaktionen. Det skal altså undersøges, om leveringen af bygningen sker forud for eller efter den første indflytning. Så snart en afgiftspligtig person i henhold til direktivets artikel 9, stk. 1, har foretaget levering efter den første indflytning, er efterfølgende leveringer generelt set fritaget for moms, selv om medlemsstaten ikke har ladet egenskaben af afgiftspligtig person omfatte bygherrer, der lejlighedsvis opfører bygninger.

47.

Det springende punkt for fritagelsen af bygninger, der overdrages, er den omstændighed, at der ikke er tale om nye bygninger ( 16 ). Den anden samt efterfølgende leveringer af bygningerne (som ikke længere er »nye«, men derimod »brugte«) pålægges ikke en afgiftsbyrde, hvilket er i overensstemmelse med momssystemet. Dette bekræftede Domstolen i dom af 4. oktober 2001, *Goed Wonen*, idet den bemærkede, at der ikke var grundlag for afgiftspålæggelse i forbindelse med »salget af en ny bygning efter dens første levering til en endelig forbruger«, samt at denne levering »markerer afslutningen af fremstillingsprocessen« ( 17 ).

48.

Idéen med denne afgift er netop at beskatte økonomisk aktivitet, hvorved der tilføres en merværdi. For så vidt angår fast ejendom er merværdien knyttet til opførelsen af en ny bygning, hvis første levering, netop idet den markerer »afslutningen af fremstillingsprocessen«, medfører, at forpligtelsen til at betale moms opstår.

49.

En yderligere afgiftsopkrævning af samme bygning ved hvert efterfølgende salg i henhold til samme bestemmelse er derfor ikke begrundet ( 18 ). I forslaget til sjette direktiv anføres det i Kommissionens forberedende arbejde, at »for at løse vanskeligheder i forbindelse med sondringen mellem nye og gamle bygninger anvendes udtrykket »første indflytning« til at bestemme det tidspunkt, hvor bygningen forlader fremstillingsprocessen og bliver til et forbrugsobjekt, altså når bygningen tages i brug af dens ejer eller af en lejer« ( 19 ).

50.

Artikel 12, stk. 2, i direktiv 2006/112 bekræfter, at det er den omstændighed, at der er tale om en ny bygning, der bestemmer, at der skal pålægges moms, idet bestemmelsen giver medlemsstaterne mulighed for at fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af det i stk. 1, litra a), anførte kriterium (levering inden første indflytning) på ombygninger af fast ejendom. Således baner direktivet vejen for, at leveringer af ikke blot »nye«, men også »brugte eller gamle« bygninger pålægges moms, dog kun såfremt sidstnævnte er undergået en forvandling, der reelt set sidestiller dem med førstnævnte. Ombygninger af fast ejendom udfylder i denne henseende samme økonomiske funktion (værditilførsel) som den oprindelige opførelse.

51.

Den problemstilling, der følger af momsloven, og som den forelæggende ret har gjort opmærksom på, er, at den knytter begrebet »første indflytning« til gennemførelsen af en afgiftspligtig transaktion. Dermed udelukkes indflytninger, hvor ingen af de sædvanlige momstransaktioner forekommer.

52.

Når ejeren eller bygherren benytter en bygning til dækning af egne behov i en bestemt periode – således som det er tilfældet i hovedsagen – er det efterfølgende salg af bygningen ifølge denne nationale bestemmelse ikke fritaget for moms, eftersom den nævnte brug ikke opfylder kravene til at blive kvalificeret som en »første indflytning«. Indebærer dette kriterium, at anvendelsesområdet for fritagelsen, således som den er blevet opstillet i det fælles momssystem, indskrænkes?

53.

Det er ikke fastlagt i direktiv 2006/112, hvad der skal forstås ved »første indflytning«. Jeg tilslutter mig den polske regerings og Kommissionens opfattelse af, at der er tale om et selvstændigt EU-retligt begreb, der skal fortolkes ensartet. Begrebet skal imidlertid ikke forstås i abstrakt forstand, men derimod henset til de særlige omstændigheder i den tvist, der er genstand for den præjudicielle forelæggelse.

54.

Det er imidlertid muligt at forkaste mindst to fortolkninger af begrebet. Den første vedrører rent fysiske indflytninger i fast ejendom uden retsgrundlag (ulovlige indflytninger). Den anden lader begrebet omfatte rent fiktive indflytninger eller svigagtige indflytninger, der udelukkende sigter mod at udnytte muligheden for fritagelse, men som ikke omfatter en reel kausal transaktion. Ingen af disse fortolkninger kan efter min opfattelse have retsvirkning, der medfører, at leveringer efter disse (ulovlige eller falske) indflytninger er fritaget for betaling af moms.

55.

Idet der ses bort fra disse ekstreme eksempler, er jeg af den opfattelse, at der er tale om en uforholdsmæssig begrænsning af rækkevidden af fritagelsen i artikel 135, stk. 1, litra j), i direktiv 2006/112, hvis momslovens artikel 2 og 43 fortolkes således, som den forelæggende ret har oplyst (dvs. at den »første indflytning« betinges af, at der forekommer en transaktion, der giver anledning til opkrævning af moms).

56.

Der kan forekomme tilfælde af første indflytning, uden at der har været afgiftspligtige transaktioner (forudgående, eller da denne indflytning fandt sted). Disse tilfælde omfatter bl.a. indflytning som følge af udlejning af den faste ejendom til bolig ( 20 ), som er en transaktion, der i princippet er fritaget for moms ( 21 ).

57.

I det tilfælde, som har givet anledning til den præjudicielle forelæggelse, har bygherren benyttet den faste ejendom (dvs. at han har taget den i brug) til dækning af egne erhvervsmæssige behov i mere end to år og har efterfølgende overdraget den til tredjemand. De polske skattemyndigheder klassificerer ikke denne anvendelse til dækning af egne behov som en første indflytning, hvilket ganske enkelt skyldtes, at der ikke foreligger en afgiftspligtig transaktion.

58.

Denne præmis (at anvendelse til dækning af egne behov ikke er en momspligtig transaktion) kan i det mindste diskuteres, når der ses nærmere på Domstolens bemærkninger i dom af 10. september 2014, Gemeente's-Hertogenbosch ( 22 ), vedrørende anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), i forbindelse med transaktioner vedrørende fast ejendom. Denne bestemmelse (samt den tilsvarende bestemmelse i direktiv 2006/112 ( 23 )) giver medlemsstaterne mulighed for at sidestille en afgiftspligtig persons udtagning til brug for sin virksomhed af bestemte varer på visse betingelser med en levering mod vederlag.

59.

I denne dom konstaterede Domstolen, at »[n]år en kommune tager en bygning i brug, som den har ladet opføre på egen grund, og som den [...] vil anvende til sin virksomhed [...], skal denne situation derfor anses for omfattet af sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), såfremt den

pågældende medlemsstat har benyttet den mulighed, som denne bestemmelse fastsætter« ( 24 ).

60.

Uafhængigt af den omstændighed, som jeg netop har fremhævet, står det klart, at der ikke forud for alle former for første indflytning skal forekomme levering af den faste ejendom som omhandlet i direktiv 2006/112 (dvs. overdragelse af råderetten til tredjemand), og der er heller ingen grund til, at den første indflytning skal være et resultat af en afgiftspligtig transaktion, hvis sidstnævnte begreb omfatter transaktioner, der ikke er fritaget for moms.

61.

Bygherrens anvendelse af bygningen til dækning af egne behov i mere end to år (som det er tilfældet i hovedsagen) – uanset om der foreligger en afgiftspligtig transaktion ( 25 ) – svarer til en første levering, således at en eventuel efterfølgende overdragelse af den faste ejendom er fritaget for moms.

62.

Det står klart, at fritagelser, som er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter momspligtige transaktioner skal pålægges moms, skal fortolkes strengt, dog på betingelse af, at denne fortolkning ikke medfører, at fritagelserne fratages deres virkning ( 26 ).

63.

Eftersom den polske lovgiver i denne sag har valgt at fastlægge en fritagelse på baggrund af de i artikel 12, stk. 2, i direktiv 2006/112 opstillede modeller, måtte denne overholde de i nævnte bestemmelse fastlagte grænser. Enten kunne den vælge at anvende kriteriet om første indflytning uden videre i den allerede nævnte betydning eller som alternativt kriterium at anvende »perioden mellem dagen for første indflytning og dagen for senere levering, såfremt disse perioder ikke overstiger [...] to år« (nævnte artikels stykke 3). Momslovens artikel 43, stk. 10, omhandler begge disse tilfælde.

64.

Jeg gentager, at formuleringen »første indflytning« i begge tilfælde har en selvstændig betydning og ikke afhænger af, at der forud for indflytningen gennemføres en afgiftspligtig transaktion. En ejers anvendelse af en bygning (hvad enten der er tale om en nyopførelse eller en ombygning, som behandles i det følgende) uden afbrydelse i en periode på mindst to år, svarer til en første levering, og et efterfølgende salg af bygningen er fritaget for moms.

## B. Ombygninger af fast ejendom

65.

I henhold til artikel 12, stk. 2, tredje afsnit, i direktiv 2006/112 kan medlemsstaterne fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af det i stk. 1, litra a), fastlagte kriterium på »ombygninger af fast ejendom«.

66.

Muligheden for, at en (professionel eller lejlighedsvis) bygherre (der enten opfører bygninger som led i sit erhverv eller lejlighedsvis) bliver en momspligtig person, er således ikke begrænset til nyopførelser, men derimod også til gamle bygninger, der ombygges. Artikel 12, stk. 2, i direktiv

2006/112 omhandler de to forskellige tilfælde. I stk. 1 henvises der til en bygning som »enhver grundfast konstruktion« og i det følgende stykke til »ombygninger [af fast ejendom] og [...] begrebet »tilhørende jord«.

67.

Man kunne næsten instinktivt foranlediges til at tro, at henvisningen til ombygninger af fast ejendom i denne sammenhæng i stedet for ombygninger af bygninger havde til formål at lade bygninger og den tilhørende jord omfatte af begrebet. Affattelsen af bestemmelsen fører imidlertid til, at denne tanke forkastes øjeblikkeligt, eftersom der sammen med fast ejendom henvises til den »tilhørende jord«, således at der – når jorden udelukkes – kun resterer, hvad der er opført herpå. Dette vil netop sige bygningerne.

68.

Begrebet bygning omfatter ifølge dom af 16. januar 2003, Maierhofer ( 27 ), grundfaste konstruktioner (herunder bygninger, som er fremstillet af præfabrikerede dele, og som hverken let kan demonteres eller flyttes). Domstolen har fastslået, at der ikke er nogen grund til at anlægge en forskellig fortolkning af dette begreb alt efter, om der er tale om en leveringstransaktion i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra a) [nu artikel 12, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112], som henviser til bygninger, eller fritagelserne i artikel 13, punkt B, litra b) [den nuværende artikel 135, stk. 1, litra l)], som omfatter fast ejendom ( 28 ).

69.

Eftersom der ikke er tvivl om, at den i denne sag solgte bygning var fast ejendom, eller at den havde gennemgået en renovering, hvis størrelse androg 55% af dens nyværdi, er det eneste spørgsmål, der skal afklares, således, om begrebet »ombygning« i momsloven er i overensstemmelse med direktiv 2006/112.

70.

Her opstår der vanskeligheder, idet direktiv 2006/112 ikke forklarer, hvad der skal forstås ved »ombygning«. Domstolens dom af 12. juli 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, kan kaste lidt lys over dette spørgsmål ( 29 ). Selv om omstændighederne i nævnte sag adskiller sig fra den foreliggende sag, er begrebet »ombygning« forbundet med mere eller mindre fuldstændige eller fremskredne renoveringer af gamle bygninger ( 30 ).

71.

Som jeg nævnte tidligere, forudsætter logikken i momspålæggelsen på levering af fast ejendom en økonomisk transaktion, hvorved der tilføres en merværdi gennem et byggearbejde.

72.

For så vidt angår nye bygninger tages der udgangspunkt i byggegrunden, som skal være byggemodnet, således at en (kommende) bygning opfylder betingelserne for beboelighed og funktionel anvendelse. Derefter skal bygningen opføres på den byggemodnede grund. Overgangen fra en grund, der ikke er byggemodnet, til en beboelsesbygning indebærer selvsagt en omfattende ændring af den fysiske virkelighed og samtidig en tilførsel af en merværdi.

73.

Direktiv 2006/112 fastholder imidlertid et åbent perspektiv og accepterer, at denne

fremstillingsproces, som udmøntede sig i værditilførslen, fortsat har en indvirkning på brugte bygninger. I henhold til artikel 12, stk. 2, i direktiv 2006/112 kan medlemsstaterne fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af »det i stk. 1, litra a), anførte kriterium« (levering af nye bygninger) på ombygninger af fast ejendom.

74.

Medlemsstaterne kan således sidestille ombygninger med den første levering af bygninger. Idet der ikke foreligger en definition af »ombygning« i direktiv 2006/112, tilkommer det medlemsstaterne at præcisere, hvornår og på hvilke betingelser denne levering har fundet sted. Efter min opfattelse er den eneste implicitte begrænsning i artikel 12, stk. 2, andet afsnit, i direktiv 2006/112, at transaktioner, der ikke er knyttet til opførelsen af fast ejendom, ikke indgår i begrebet ombygning.

75.

Ifølge momsloven er der i Polen tale om ombygning af en bygning, når udgifterne i forbindelse med forbedringen af bygningen har udgjort mindst 30% af bygningens nyværdi. Efter min opfattelse overskrider denne regel, som medlemsstaterne har kompetence til at vedtage, i princippet ikke de implicite begrænsninger, som jeg tidligere har henvist til. Renoveringsarbejde, der når op på denne procentdel (næsten en tredjedel af nyværdien), kan anses for omfattende, eftersom der ligeledes er tale om en omfattende investering, som der med arbejdet foretages i bygningen. Gennem arbejdet tilføres en merværdi til den renoverede faste ejendom, som er den logiske forudsætning for den (fremtidige) momsansættelse, når den faste ejendom er genstand for et efterfølgende salg.

76.

Det tilkommer således de nationale skattemyndigheder (eller den ret, der foretager prøvelse af deres afgørelser) i hver enkelt sag at vurdere, hvorvidt byggeomkostningerne skyldes arbejde, der indebærer en reel ændring, renovering, forbedring eller lignende (dvs. en egentlig ombygning), og ikke blot vedligeholdelses-, bevarelses- eller dekorationsarbejde ( 31 ).

77.

Den forelæggende ret har fremhævet, at det i momsloven ikke er fastlagt, fra hvornår og med hvilken tidshorisont den bestemmelse, der gør det muligt at pålægge denne afgift på efterfølgende leveringer af samme bygning efter hver enkelt ombygning, hvis beløb udgør mindst 30% af nyværdien, gør sig gældende.

78.

Denne passivitet er efter min opfattelse imidlertid ikke til hinder for, at den nationale bestemmelse er i overensstemmelse med artikel 12, stk. 2, andet afsnit, i direktiv 2006/112. Der er intet til hinder for, at en bygning i sin levetid undergår omfattende ombygninger, der forøger dens nyværdi og, i det mindste til dels, svarer til en (gen)opførelse af bygningen. Et salg, der gennemføres efter disse forbedringer, kan pålægges en afgift på de nævnte betingelser, såfremt hver enkelt af disse ombygninger opfylder kravene, således at de, i et væsentligt omfang, kan sidestilles med en nyopførelse af bygningen.

79.

Under alle omstændigheder er det kvantitative aspekt næsten overflødigt i denne sag, idet det er blevet oplyst, at renoveringsarbejdet på Kozubas beboelsesbygning udgjorde 55% af bygningens nyværdi, hvilket indikerer omfanget af dette arbejde ( 32 ). Hvis dette arbejde desuden på grund af

dets formål ( 33 ) ud fra et kvalitativt perspektiv kan kvalificeres som ombygningsarbejde, som der tidligere er blevet gjort rede for, er det vanskeligt at bestride, at arbejdet reelt set har medført en (gen)opførelse af bygningen, hvilket baner vejen for, at der kan opkræves moms af den efterfølgende overdragelse af bygningen.

## VI. Forslag til afgørelse

80.

På baggrund af det ovenstående foreslår jeg, at det af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) forelagte spørgsmål besvares således:

»Artikel 135, stk. 1, litra j), sammenholdt med artikel 12, stk. 1, litra a), og artikel 12, stk. 2, i direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem, skal fortolkes således, at:

1.

der er til hinder for, at »første indflytning« i bygninger, bygningsværker eller dele heraf er betinget af, at der gennemføres momspligtige transaktioner

2.

der, såfremt der er tale om omfattende forbedringer, som har indvirkning på konstruktionselementer, ikke er til hinder for, at en medlemsstat med henblik på momsfritagelse bestemmer, at der er tale om en ombygning af en bygning, når udgifterne i forbindelse med disse forbedringer udgør mindst 30% af bygningens nyværdi.«

( 1 ) – Originalsprog: spansk.

( 2 ) – Rådets direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

( 3 ) – I det hovedsagen udelukkende omhandler en bygning og hverken dele heraf eller den tilhørende jord, vil jeg i det følgende kun tage de momsbestemmelser, der finder anvendelse på bygninger, i betragtning.

( 4 ) – Ustawa o podatku od towarów i usług (lov om afgift på varer og tjenesteydelser) af 11.3.2004 (Dz. U. nr. 54, pos. 535, med ændringer, herefter »momsloven«).

( 5 ) – I 2009 skiftede virksomheden Poltrex navn til Kozuba. Selv om nogle af de faktiske omstændigheder fandt sted inden navneændringen, vil jeg anvende navnet Kozuba.

( 6 ) – Ifølge forelæggelsesafgørelsen (præmis 3) bestod renoveringen i udskiftning af tag, maling af mure, udskiftning af døre og vinduer, udskiftning af gulve, opførelse af en ny trappe til første sal samt af en pejs i stuen.

( 7 ) – Retten ophævede imidlertid den nævnte afgørelse af rent formelle grunde.

( 8 ) – Med henvisning til dom af 17.1.2013, BG? Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, præmis 56).

( 9 ) – Dom af 18.11.2004, Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, præmis 18).

- ( 10 ) – Den polske regering har henvist til generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, punkt 15) og har anført, at overdragelsen af nyopført fast ejendom, til forskel fra brugt fast ejendom, udgør afslutningen af fremstillingsprocessen, hvilket begrundes af afgiftspligten.
- ( 11 ) – Dom af 12.7.2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, præmis 36).
- ( 12 ) – Dom af 10.9.2014, Gemeente's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, præmis 36).
- ( 13 ) – Herefter vil jeg af forenklingssyn kun berøre leveringer af bygninger, idet sagen udelukkende omhandler dette.
- ( 14 ) – Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1) Dens ordlyd er identisk med artikel 14, stk. 1, i direktiv 2006/112.
- ( 15 ) – Dom af 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 44), med henvisning til dom af 8.2.1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, præmis 7), og af 21.11.2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, præmis 20).
- ( 16 ) – Dom af 12.7.2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, præmis 21), udtrykker sig klart, idet det deri konstateres, at »[m]omsfritagelsen [...] finder anvendelse på leveringer af gamle bygninger«.
- ( 17 ) – Sag C-326/99 (EU:C:2001:506, præmis 52).
- ( 18 ) – Jf. generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, punkt 15), som den forelæggende ret ligeledes har henvist til.
- ( 19 ) – Rådets forslag til sjette direktiv (KOM(73) 950 endelig) af 20.6.1973 (Bulletin for De Europæiske Fællesskaber, supplement 11/73, s. 9).
- ( 20 ) – Jf. bl.a. dom af 4.10.2001, Goed Wonen (C-326/99, EU:C:2001:506, præmis 52). I henhold til Domstolens praksis omfatter begrebet udlejning af fast ejendom ikke blot grunde, men også bygninger eller en del af bygninger (dom af 12.2.1998, Blasi, C-346/95, EU:C:1998:51, af 9.10.2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, EU:C:2001:526, af 9.10.2001, Mirror Group, C-409/98, EU:C:2001:524, og af 15.12.1993, Lubbock Fine, C-63/92, EU:C:1993:929).
- ( 21 ) – Dette er ikke nødvendigvis tilfældet i alle medlemsstater. I dom af 3.2.2000, Amengual Far (C-12/98, EU:C:2000:62, præmis 10), fastslog Domstolen, at »som det fremgår af [...] sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), og af den sammenhæng, bestemmelsen indgår i, tillader bestemmelsens andet afsnit medlemsstaterne at fastsætte yderligere undtagelser fra anvendelsesområdet for fritagelsen af udlejning af fast ejendom (jf. i samme retning dom af 15.12.1993, sag C-63/92, Lubbock Fine [EU:C:1993:929], præmis 13)«.
- ( 22 ) – Sag C-92/13 (EU:C:2014:2188).
- ( 23 ) – Artikel 18, litra a), i direktiv 2006/112.
- ( 24 ) – Dom af 10.9.2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, præmis 33).

( 25 ) – I overensstemmelse med dom af 10.9.2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188).

( 26 ) – Dom af 17.1.2013, BG? Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, præmis 56), og af 21.2.2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, præmis 19).

( 27 ) – Dom C-315/00 (EU:C:2003:23, præmis 25 og 26).

( 28 ) – Ibidem, præmis 34.

( 29 ) – Sag C-326/11 (EU:C:2012:461).

( 30 ) – Sagen drejede sig om en erhvervsbygning under ombygning, som desuden var ved at blive delvist revet ned, men som på tidspunktet for leveringen var delvist i brug, eftersom forretningsarkaden var tilgængelig for offentligheden, og i det mindste én forretning havde åbent. En anden beslægtet sag er dom af 19.11.2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), som omhandlede bygninger, der blev leveret med henblik på nedrivning og genopførelse (nedrivningen blev påbegyndt på leveringsdatoen). I denne dom var Domstolen af den opfattelse, at bygningerne ikke skulle tages i betragtning, og at der i realiteten var tale om levering af en byggegrund.

( 31 ) – Omfattende ændringer er f.eks. ændringer som følge af byggearbejde, der påvirker fundament, konstruktion, tagbelægning og bestanddele, der er forbundet med bygningens stabilitet eller modstandsevne og tilsvarende, samt bestanddele, der er forbundet med førnævnte elementer.

( 32 ) – Forelæggelsesafgørelsens præmis 15.

( 33 ) – Jf. fodnote 31.