

Foreløbig udgave

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

M. BOBEK

fremsat den 3. marts 2020(1)

Sag C-791/18

Stichting Schoonzicht

procesdeltager:

Staatssecretaris van Financiën

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol))

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift – regulering af fradrag – investeringsgoder – forskel mellem påtænkt brug og første faktiske brug – direktiv 2006/112/EF– artikel 185 og 187 – anvendelse«

I. Indledning

1. Denne sag vedrører den måde, hvorpå et oprindeligt foretaget fradrag af merværdiafgift (moms) bør reguleres af en erhvervsdrivende, som har ændret den påtænkte brug af et lejlighedskompleks. Det i denne sag omhandlede fradrag blev foretaget, da lejlighedskomplekset stadig var under opførelse. Den erhvervsdrivende havde på dette tidspunkt til hensigt at bruge komplekset til afgiftspligtige formål. Nogle af lejlighederne blev dog efterfølgende udlejet med den følge, at den første brug af disse lejligheder var afgiftsfritaget.

2. Under disse omstændigheder pålagde de nederlandske myndigheder den erhvervsdrivende på én gang at tilbagebetale hele den del af det oprindeligt foretagne fradrag, der svarede til de lejligheder, som efterfølgende var blevet udlejet. Hvis det viser sig, at en erhvervsdrivende på det tidspunkt, hvor den pågældende tager et gode i brug for første gang, har foretaget et større momsfradrag, end vedkommende var berettiget til på grundlag af brugen af goderne, skal den overskydende del af den oprindeligt fradragne moms i henhold til national lovgivning reguleres på *én gang*.

3. Det retlige spørgsmål, som opstår, er, om denne lovgivning er i overensstemmelse med artikel 187 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«) (2), hvorefter reguleringen af fradrag for investeringsgoder foretages i forholdsmæssige dele over en årrække.

II. Relevante retsforskrifter

A. EU-ret: momsdirektivet

4. Momsdirektivets artikel 184 ff. vedrører reguleringen af fradrag.

5. Artikel 184 bestemmer, at »[d]et oprindeligt foretagne fradrag reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage«.

6. Det bestemmes i direktivets artikel 185:

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

2. Uanset stk. 1 skal der ikke ske regulering i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, i tilfælde af behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse, tab eller tyveri, samt i tilfælde af betalte afgifter for gaver af ringe værdi og vareprøver som omhandlet i artikel 16.

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

7. Momsdirektivets artikel 186 bestemmer, at »[m]edlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser for anvendelsen af artikel 184 og 185«.

8. Momsdirektivets artikel 187 har følgende ordlyd:

»1. For så vidt angår investeringsgoder foretages reguleringen af fradraget over en periode på fem år, heri medregnet det år, i hvilket de blev erhvervet eller fremstillet.

Medlemsstaterne kan dog ved reguleringen lægge en periode på fem hele år til grund regnet fra det tidspunkt, hvor godet blev taget i brug første gang.

For så vidt angår investeringsgoder i form af fast ejendom, kan den periode, der lægges til grund for reguleringen, forlænges op til tyve år.

2. Hvert år omfatter reguleringen kun en femtedel eller, såfremt reguleringsperioden er blevet forlænget, en hertil svarende del af den moms, der er blevet pålagt investeringsgoderne.

Den i første afsnit omhandlede regulering finder sted i forhold til de ændringer i fradragsretten, som har fundet sted i de følgende år set i forhold til det år, hvor godet blev erhvervet, fremstillet eller, hvis det er relevant, anvendt for første gang.«

9. Det bestemmes i momsdirektivets artikel 189:

»Ved anvendelsen af artikel 187 og 188 kan medlemsstaterne træffe følgende foranstaltninger:

[...]

b) præcisere det momsbeløb, som skal tages i betragtning ved reguleringen

[...]«

B. Nederlandsk ret

10. Bestemmelserne om tilpasning af fradrag findes i artikel 15, stk. 4, i Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (lov af 28.6.1968 om erstatning af den eksisterende omsætningsafgift med en omsætningsafgift i henhold til ordningen med opkrævning af merværdiafgift) (herefter »OB«) og i artikel 12 og 13 i Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (gennemførelsesbekendtgørelse om omsætningsafgift 1968) (herefter »gennemførelsesbekendtgørelsen«).

11. OB's artikel 15, stk. 4, bestemmer:

»Retten til fradrag af afgiften fastsættes i henhold til varernes og tjenesteydelsernes anvendelse på det tidspunkt, hvor afgiften bliver faktureret den erhvervsdrivende, eller på tidspunktet, hvor den skal betales. Såfremt det på det tidspunkt, hvor den erhvervsdrivende tager godet eller tjenesteydelsen i brug, fremgår, at han har fratrullet en højere eller lavere ansat afgift, end brugen af goderne eller tjenesteydelserne berettiger ham til, er det overskydende beløb forfaldent på dette tidspunkt. Den forfaldne afgift skal erlægges i henhold til artikel 14. Den del af afgiften, som kunne fratrækkes, og som ikke er blevet fratrullet, tilbagebetales til den erhvervsdrivende på baggrund af dennes anmodning.«

12. Gennemførelsesbekendtgørelsens artikel 12, stk. 2 og 3, har følgende ordlyd:

»2. Den tilpasning, der er henvist til i [OB's] artikel 15, stk. 4, foretages på grundlag af oplysninger om den afgiftspligtige periode, hvor den erhvervsdrivende påbegyndte brugen af varerne eller tjenesteydelserne.

3. I angivelsen for den sidste afgiftsperiode skal tilpasningen af fradraget foretages på grundlag af de oplysninger, der er gældende for hele afgiftsåret.«

13. Gennemførelsesbekendtgørelsens artikel 13 har følgende ordlyd, for så vidt det her er relevant:

»1. Som en undtagelse fra artikel 11 skal følgende tages særskilt i betragtning i forbindelse med fradraget:

a) fast ejendom og rettigheder vedrørende sådan ejendom

b) løsøre, som den erhvervsdrivende afskriver for så vidt angår indkomstskat eller selskabsskat, eller som han kunne afskrive, hvis han skulle betale en sådan skat.

2. Hvad angår fast ejendom og rettigheder vedrørende sådan ejendom skal tilpasning af fradrag foretages under hvert af de ni afgiftsår, der følger efter det år, hvor den erhvervsdrivende påbegyndte brugen af den pågældende ejendom. Tilpasningen skal i hvert tilfælde foretages af en tiendedel af den betalte indgående moms, idet oplysningerne om afgiftsåret i angivelsen for den sidste afgiftspligtige periode i dette afgiftsår skal tages i betragtning.«

III. De faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne og de præjudicielle spørgsmål

14. Stichting Schoonzicht, som har hjemsted i Amsterdam, fik opført et lejlighedskompleks på en grund, som stiftelsen ejede. Komplekset bestod af syv beboelseslejligheder. Opførelsen blev påbegyndt i 2013, og komplekset blev afleveret i juli 2014.

15. Lejlighedskomplekset skulle oprindeligt have været anvendt til afgiftspligtige formål. Stichting Schoonzicht fradrog følgelig hele momsen på leveringen.

16. Stichting Schoonzicht udlejede efterfølgende fire af lejlighederne fra den 1. august 2014. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at dette var den første ibrugtagning af (en del af) lejlighedskomplekset, og at den – i modstrid med den oprindelige hensigt – var moms*fritaget*. De øvrige tre lejligheder forblev ledige i 2014.

17. Den tilsvarende del af det oprindelige fradrag blev af denne grund og i overensstemmelse med nederlandsk lovgivning tilpasset i medfør af OB's artikel 15, stk. 4. Det betød, at Stichting Schoonzicht skyldte den del af momsen, der svarede til de fire udlejede lejligheder, hvilket beløb udgjorde 79 587 EUR. Ifølge forelæggelsesafgørelsen blev tilpasningen foretaget for det tredje kvartal af 2014 (fra den 1.7. til den 30.9.2014), hvor den første ibrugtagning af lejlighedskomplekset fandt sted.

18. Stichting Schoonzicht betalte momsen og indgav en klage over selvangivelsen. Efter stiftelsens opfattelse er det i strid med momsdirektivets artikel 187 at regulere det oprindeligt foretagne fradrag i sin helhed på tidspunktet for den første ibrugtagning af investeringsgoder som foreskrevet i OB's artikel 15, stk. 4.

19. Inspecteur van de Belastingdienst (skatteinspektøren) afslog klagen. Stichting Schoonzicht anlagde sag ved Rechtbank Noord-Holland (retten i første instans for Nordholland, Nederlandene). Retten frifandt afgiftsmyndigheden, hvorefter Stichting Schoonzicht iværksatte en appel til Gerechtshof Amsterdam (appeldomstolen i Amsterdam, Nederlandene). Appeldomstolen fastslog ligeledes, at ordningen i OB's artikel 15, stk. 4, var forenelig med momsdirektivet, og forkastede i øvrigt appellen. Ifølge Gerechtshof Amsterdam (appeldomstolen i Amsterdam) havde den nederlandske lovgiver anvendt den mulighed, som momsdirektivets artikel 189, litra b), giver medlemsstaterne for at specificere det momsbeløb, som skal tages i betragtning ved reguleringen af investeringsgoder. Efter appeldomstolens opfattelse skal tilpasningen på én gang i OB's artikel 15, stk. 4, anses for en »præ-tilpasningskorrektur«, som ikke omhandles (og dermed ikke er udelukket) i momsdirektivet. Momsdirektivet er ikke til hinder for en sådan tilpasning, eftersom den ikke er i strid med princippet om skattemæssig neutralitet eller proportionalitetsprincippet.

20. Stichting Schoonzicht har iværksat en kassationsanke til prøvelse af dommen til Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol), som er den forelæggende ret.

21. Stichting Schoonzicht har i hovedsagen gentaget det anbringende, at tilpasningen på én gang af det oprindeligt foretagne fradrag ved den første ibrugtagning af investeringsgoderne er i strid med momsdirektivets artikel 187. Efter stiftelsens opfattelse bør reguleringsordningen i momsdirektivets artikel 187 behandles uafhængigt af det, der er fastsat i direktivets artikel 184 og 185. Momsdirektivets artikel 187 fastsætter en særlig ordning for investeringsgoder, som fortrænger den generelle ordning i artikel 184 og 185. Reguleringen af det oprindeligt foretagne fradrag for investeringsgoder i medfør af artikel 187 skal spredes over en årrække, og ved udgangen af hvert reguleringsår er det kun en forholdsmæssig del af det oprindeligt foretagne fradrag, der kan reguleres. Reguleringen i henhold til momsdirektivets artikel 187 for de fire lejligheder kan tidligst foretages på tidspunktet for angivelsen for det sidste kvartal af 2014, uanset om lejlighederne er taget i brug for første gang i løbet af det samme år. En sådan regulering kan da kun vedrøre en tiendedel af det i 2013 opnåede fradrag.

22. Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt kravet om »en fuld tilpasning ved den første ibrugtagning« i henhold til nederlandsk ret er foreneligt med momsdirektivets artikel 187.

23. Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste ret) har under disse omstændigheder udsat sagen og forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

»1) Er artikel 184 til 187 i momsdirektivet [...] til hinder for en national reguleringsordning for investeringsgoder, som foreskriver en regulering, der strækker sig over en årrække, og hvor det samlede oprindeligt foretagne fradrag for investeringsgodet tilpasses (reguleres) på én gang i det første år af ibrugtagningen – som også er det første år for reguleringen – såfremt det ved ibrugtagningen viser sig, at det oprindeligt foretagne fradrag afviger fra det fradrag, som den momspligtige er berettiget til på grundlag af den [faktiske] anvendelse af investeringsgodet?

Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende:

2) Skal artikel 189, litra b), eller litra c), i momsdirektivet [...] fortolkes således, at den i spørgsmål 1 nævnte tilpasning på én gang af det oprindeligt foretagne fradrag i det første år af reguleringsperioden, er en foranstaltning, som Nederlandene kan træffe ved anvendelsen af artikel 187 i momsdirektivet [...]?»

24. Stichting Schoonzicht, den nederlandske og den svenske regering samt Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg.

IV. Bedømmelse

25. Jeg er af den opfattelse, at den omtvistede nationale ordning er forenelig med momsdirektivet. For at nå til denne konklusion vil jeg først komme med nogle indledende præciseringer om de regler i momsdirektivet, som finder (eller potentielt finder) anvendelse (punkt A). Jeg vil derefter konkludere, at kravet om »en fuld tilpasning ved den første ibrugtagning« ikke er omfattet af momsdirektivets artikel 187, men af artikel 184-186, som det overholder (punkt B).

A. Regler i momsdirektivet, som finder (og potentielt finder) anvendelse

26. Momsdirektivets artikel 167 bestemmer, at »[f]radragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder«. Domstolen har i denne forbindelse gentagne gange bemærket, at fradragsretten »udgør en integrerende del af momsordningen og som udgangspunkt ikke kan begrænses« (3). Domstolen har også udtalt, at »[f]radragsordningen tilsigter, at den afgiftspligtige person aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed, forudsat at virksomheden principielt i sig selv er momspligtig« (4).

27. Momsdirektivets artikel 184 ff. fastsætter mere detaljerede regler, der finder anvendelse på fradragsretten, ved at indføre reguleringsmekanismen (5). Mekanismen sikrer, at de transaktioner, der foretages på et tidligere trin, kun giver fortsat ret til fradrag, i det omfang transaktionerne sker til brug for levering af momspligtige ydelser (6). Med andre ord har »[o]rdningen [...] til formål at skabe en tæt og direkte sammenhæng mellem retten til fradrag af indgående moms og brugen af de pågældende goder eller tjenesteydelser til afgiftspligtige transaktioner i senere omsætningsled« (7).

28. Momsdirektivets fradragsordning omfatter generelle regler (artikel 184-186) og specifikke regler, der finder anvendelse på investeringsgoder (artikel 187-192).

29. Hvad for det første angår de generelle regler bestemmer momsdirektivets artikel 184, at »[d]et oprindeligt foretagne fradrag reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage«. Artikel 185, stk. 1, bestemmer videre, at »[r]eguleringen af fradraget [navnlig finder] sted, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, f.eks. i tilfælde af annullation af køb eller opnåelse af rabatter« (8).

30. I medfør af artikel 186 tilkommer det medlemsstaterne at fastsætte de nærmere regler for anvendelsen af artikel 184 og 185 (9).

31. For det andet fastsætter momsdirektivets artikel 187 ff. specifikke regler for reguleringen af fradrag for investeringsgoder (10). Disse specifikke regler definerer nogle aspekter af den måde, hvorpå reguleringen skal finde sted.

32. Der er tre aspekter, der er relevante her.

33. For det første skal reguleringen spredes over fem år, hvilken periode kan forlænges op til tyve år for fast ejendom, der er erhvervet som investeringsgoder. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at Nederlandene har valgt at anvende en reguleringsperiode på ti år for fast ejendom, der er erhvervet som investeringsgoder. Denne periode kan derfor potentielt være relevant med hensyn til det i hovedsagen omhandlede lejlighedskompleks.

34. For det andet omfatter reguleringsperioden i henhold til momsdirektivets artikel 187, stk. 1, det år, i hvilket de omhandlede goder blev erhvervet eller fremstillet, men medlemsstaterne kan lægge en periode, som begynder på tidspunktet for godernes *første ibrugtagning*, til grund for reguleringen. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at Nederlandene har valgt denne sidstnævnte mulighed.

35. For det tredje kan reguleringen i henhold til artikel 187, stk. 2, kun foretages med en femtedel eller, såfremt reguleringsperioden er blevet forlænget, en hertil svarende del af den moms, der er blevet pålagt investeringsgoderne. Den hertil svarende andel er en tiendedel i henhold til den nederlandske ordning.

B. Klassifikationen af kravet om »en fuld tilpasning ved den første ibrugtagning«

36. Den forelæggende ret ønsker med det første spørgsmål afklaret, om momsdirektivets bestemmelser om reguleringen af fradrag er til hinder for kravet om »en fuld tilpasning ved den første ibrugtagning«.
37. Besvarelsen af dette spørgsmål indebærer en undersøgelse af, om kravet om »en fuld tilpasning ved den første ibrugtagning« er omfattet af momsdirektivets generelle reguleringsordning (artikel 184 ff.), af den specifikke ordning (artikel 187 ff.) eller potentielt af ingen af dem.
38. Stichting Schoonzicht har gjort gældende, at den generelle ordning i momsdirektivets artikel 184-186 ikke bør finde anvendelse på den omhandlede situation, fordi reguleringen vedrører fast ejendom og er omfattet af direktivets artikel 187, hvilket indebærer, at reguleringen bør spredes over ti år. Da OB's artikel 15, stk. 4, kræver, at den tilsvarende del af det oprindeligt foretagne fradrag skal betales tilbage på én gang, er den i modstrid med momsdirektivets artikel 187.
39. Den nederlandske og den svenske regering samt Kommissionen er nået til den modsatte konklusion. Efter deres opfattelse er kravet om »en fuld tilpasning ved den første ibrugtagning« omfattet af momsdirektivets generelle ordning og overholder den dermed.
40. Jeg er enig i dette sidstnævnte synspunkt.
41. Det er korrekt, at momsdirektivets artikel 187 bestemmer, at »reguleringen [foretages] over en periode på fem år [eller mere], *heri medregnet* det år, i hvilket de blev erhvervet eller fremstillet [eller taget i brug]« (11). Det er også korrekt, at medlemsstaterne har pligt til at indføre en reguleringsordning for investeringsgoder (12), som den forelæggende ret har anført.
42. Disse elementer besvarer imidlertid ikke spørgsmålet, om hvordan en uoverensstemmelse mellem den påtænkte brug på den ene side og den første faktiske brug på den anden side bør berigtiges.
43. Mens retten til at fradrage et momsbeløb for varer eller tjenesteydelser, som en anden afgiftspligtig person har leveret, i henhold til momsdirektivets artikel 167 og 168 kan udøves straks og fuldt, selv hvis de pågældende varer ikke straks bliver anvendt til den erhvervsdrivendes økonomiske virksomhed (13), består fradragsretten, for så vidt som varerne og tjenesteydelserne anvendes i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner (14). Generaladvokat Kokott har faktisk formuleret det på denne måde: »Fradragsretten indtræder i henhold til momsdirektivets artikel 167, sammenholdt med artikel 63, normalt allerede ved erhvervelsen af en vare på grundlag af dennes *tilsigtede* anvendelse [...] Det er normalt en forudsætning, at den afgiftspligtige person anvender den erhvervede vare til at udføre afgiftspligtig omsætning. Reguleringsbestemmelserne har ifølge retspraksis til formål at øge fradragenes præcision, således at det efter tidspunktet for erhvervelse af en vare overvåges, om den afgiftspligtige person *faktisk* anvender den til transaktioner, der giver ret til fradrag« (15).
44. I nærværende sag opstod fradragsretten ifølge forelæggelsesafgørelsen, da den tilsvarende indgående moms forfaldt til betaling i henhold til den af Stichting Schoonzichts angivne hensigt (i 2013). Efter min opfattelse blev retten til fradrag for de fire udlejede lejligheder imidlertid nedsat til nul som følge af ændringen af brugen heraf, som omdannede Stichting Schoonzichts transaktion fra en påtænkt afgiftspligtig transaktion til en faktisk ikke-afgiftspligtig transaktion *inden den første ibrugtagning* af goderne.
45. Som anført ovenfor består særegenheden af reguleringsordningen for investeringsgoder i

henhold til momsdirektivets artikel 187 i muligheden for at sprede reguleringen af fradrag over en årrække.

46. Denne ordning hviler på den forudsætning, at »[s]andsynligheden for [...] en sådan ændring [i brugen] er særlig betydelig i forbindelse med investeringsgoder, som ofte anvendes over en årrække, hvor formålet med deres anvendelse kan ændre sig« (16).

47. Som den svenske regering og Kommissionen har gjort gældende, vedrører denne forudsætning i princippet ændringer i brugen, der finder sted i den periode, hvor investeringsgoderne er i brug. Det er ikke desto mindre noget helt andet at udstrække denne logik til den periode, der ligger *før* brugen, eller nærmere bestemt til den periode, der begynder med angivelsen af den påtænkte brug og slutter med den første afgiftspligtige periode, som markerer påbegyndelsen af den faktiske brug.

48. Det er korrekt, at tilpasningspligten i henhold til gennemførelsesbekendtgørelsens artikel 12, stk. 2, vedrører den første afgiftsperiode, hvor goderne *blev taget i brug*, og det må i denne forbindelse anerkendes, at påbegyndelsen af brugen er en del af selve brugen. Det kan derfor siges, at tidspunktet for den første ibrugtagning er omfattet af anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 187. Det forekommer imidlertid rimeligt og ganske logisk at lægge efterprøvelsen af, om den tidligere angivne *påtænkte* brug svarer til den *faktiske* brug, på det tidspunkt, hvor den faktiske første ibrugtagning finder sted, fordi (i mangel af en tidligere korrektion foretaget af den erhvervsdrivende selv, hvor det er muligt) efterprøvelsen på et tidligere tidspunkt vil være ganske udfordrende, om overhovedet mulig.

49. Denne konklusion støttes af behovet for at sikre, at princippet om skattemæssig neutralitet i begge dets aspekter generelt forstået overholdes.

50. For det første bør den erhvervsdrivende i henhold til det ene af princippet aspekter aflastes for moms, »såfremt den økonomiske virksomhed selv tjener til at opnå (principielt) afgiftspligtig omsætning« (17). Hvis det derimod fremgår, at den erhvervsdrivende begynder at bruge godet til en *ikke-afgiftspligtig* transaktion i modstrid med den tidligere angivne hensigt, betyder det efter min opfattelse, at da goderne blev taget i brug, forsvandt den tidligere eksisterende grund, som gav den erhvervsdrivende ret til at blive aflastet for moms, ganske enkelt.

51. Hvis det ovenstående anvendes i denne sag, fremgår det, at fradragsretten opstod, da Stichting Schoonzicht skulle betale indgående moms, og den påtænkte brug af goderne blev angivet som afgiftspligtig. Da hensigten imidlertid ændrede sig, hvilket medførte en afgiftsfritaget transaktion, var der ikke længere nogen grund til, at den erhvervsdrivende skulle aflastes for den fradragne moms. Grunden til fradraget ophørte med at eksistere ved (eller endog før (18)) påbegyndelsen af den faktiske brug.

52. Ifølge dets andet aspekt er princippet om skattemæssig neutralitet »til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms« (19). Denne facet af princippet af skattemæssig neutralitet »er til hinder for, at sammenlignelige varer eller tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt« (20).

53. Hvad angår nærværende sag er jeg af den opfattelse, at hvis Stichting Schoonzichts synspunkt tages til følge, vil den deraf følgende situation stride mod det ovenfor nævnte andet aspekt af princippet om skattemæssig neutralitet.

54. Som den forelæggende ret har overvejet, og som den nederlandske og den svenske regering samt Kommissionen har gjort gældende, vil et sådant udfald give en uberettiget

økonomisk fordel til en erhvervsdrivende, som angiver, at de pågældende investeringsgoder skal anvendes til afgiftspligtige formål, hvorved de midler, der svarer til det oprindeligt foretagne fradrag, stadig står til hans eller hendes rådighed, selv om hverken den første faktiske brug eller den efterfølgende brug i løbet af reguleringsperioden giver denne erhvervsdrivende ret til et sådant fradrag. Hvis bedømmelsen fikseres til tidspunktet for den angivne hensigt, uanset den første faktiske brug, vil dette med andre ord betyde, at medlemsstaten faktisk vil finansiere en sådan erhvervsdrivende, som kun skal betale midlerne tilbage i forholdsmæssige andele gennem den gældende reguleringsperiode på en årrække (21).

55. En erhvervsdrivende, der gør den helt samme ikke-afgiftspligtige brug af tilsvarende investeringsgoder, vil derimod ikke opnå nogen økonomisk fordel, hvis han eller hun ab initio afholdt sig fra at foretage noget fradrag, der bygger på hans eller hendes ab initio hensigt med en ikke-afgiftspligtig brug af investeringsgoderne.

56. Den første faktiske brug af investeringsgoderne er den samme for begge de to hypotetiske erhvervsdrivende, men de vil blive behandlet forskelligt afgiftsmæssigt blot på grundlag af forskellen mellem deres angivne (og formentlig bona fide) hensigter med brugen af de pågældende goder. Deres situationer er den samme i alle andre henseender.

57. Jeg er af den opfattelse, at behandlingen af momsfradraget i begge tilfælde også bør være den samme.

58. Det følger af OB's artikel 15, stk. 4, at den nederlandske lovgivning har til formål at fjerne det ovenfor beskrevne uønskede resultat ved at kræve, at fradragsrettens omfang skal bringes i overensstemmelse med situationen, som den foreligger ved den første faktiske ibrugtagning (hvorefter tilpasningsordningen for investeringsgoder udløses). Lovgivningen bidrager herved efter min opfattelse til at opretholde den skattemæssig neutralitet i begge de ovenfor forklarede betydninger. Det forekommer så meget desto mere at være tilfældet, henset til, at lovgivningen virker på begge måder: ikke blot til »skade« for en erhvervsdrivende, hvis hensigt ændrer sig fra afgiftspligtig til ikke-afgiftspligtig brug, men også til fordel for en erhvervsdrivende, hvis hensigt ændrer sig fra ikke-afgiftspligtig til afgiftspligtig brug.

59. Jeg er af disse grunde af den opfattelse, at den i hovedsagen omhandlede situation ikke er omfattet af (og dermed ikke er uforenelig med) momsdirektivets artikel 187 ff.

60. Denne konklusion er ikke i strid med Domstolens kendelse i Gmina Międzyzdroje-sagen, hvor Domstolen udtalte, at momsdirektivets artikel 187 finder anvendelse i »situationer med regulering af fradrag [...], hvor et investeringsgode, hvis anvendelse ikke giver ret til fradrag, efterfølgende anvendes til en brug, som giver ret til fradrag« (22). Domstolen tilføjede, at momsdirektivets artikel 187 »er [...] til hinder for en ordning, som tillader regulering af fradrag over en periode på mindre end fem år og dermed ligeledes med en engangsreguleringsordning [...] som ville muliggøre regulering i løbet af et enkelt skatteår« (23).

61. De faktiske omstændigheder i den sag, som de er beskrevet i kendelsen (24), viser, at disse udtalelser blev fremsat i en sammenhæng, hvor de omhandlede goder allerede var blevet taget i brug. Ændringen af brugen (eller af hensigten med denne brug) opstår først på dette tidspunkt. Dette er imidlertid helt anderledes end den i hovedsagen omhandlede situation. Jeg er derfor af den opfattelse, at momsdirektivets artikel 187 ikke finder anvendelse i den foreliggende sag.

62. Det næste spørgsmål, der opstår, er, om den omhandlede situation er omfattet af direktivets artikel 184 ff.

63. Det er den efter min opfattelse.

64. I SEB bankas-dommen fortolkede Domstolen den generelle reguleringsordning i henhold til momsdirektivet ganske bredt. Domstolen udtalte, at ordlyden af artikel 184 »ikke på forhånd [udelukker] nogen som helst mulige tilfælde af uretmæssigt fradrag« (25). Domstolen fortolkede bestemmelsen, således at den finder anvendelse på et »tilfælde, hvor et fradrag er blevet foretaget, skønt der ikke fandtes nogen fradragsret«, idet situationen var »omhandlet i momsdirektivets artikel 184, nemlig den situation, hvor det oprindeligt foretagne fradrag er større end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage« (26).

65. Den foreliggende sag udgør klart et »tilfælde af uretmæssigt fradrag« i den forstand, som Domstolen redegjorde for i SEB bankas-dommen. Det er korrekt, at den sag vedrørte en situation, hvor der var blevet foretaget et fradrag, selv om det ikke var berettiget ab initio. I den foreliggende sag opstod fradragsretten, men af de ovenfor forklarede grunde blev den efterfølgende fjernet, for fire lejligheder. Når dette er sagt, må det gælde, at når det først er godtaget, at momsdirektivets artikel 184-186 regulerer situationer, hvor det er nødvendigt at korrigere et uberettiget foretaget fradrag, som Domstolen gjorde det i SEB bankas-dommen, da må den samme konklusion også finde anvendelse på situationer, hvor en allerede eksisterende fradragsret reduceres til nul før den første ibrugtagning af de omhandlede goder.

66. Jeg er af den opfattelse, at situationerne i SEB bankas-dommen og i den foreliggende sag repræsenterer to variationer af det samme problem: Hvordan skal et indrømmet fradrag, der aldrig skulle have været foretaget (SEB bankas-dommen) eller ikke længere kan indrømmes (in casu), korrigeres. Jeg er af denne grund af den opfattelse, at den løsning, som Domstolen anvendte i SEB bankas-dommen, bør finde anvendelse i nærværende sag til at konkludere, at den omhandlede situation er omfattet af og i overensstemmelse med den generelle ordning til regulering af fradrag i momsdirektivets artikel 184-186.

67. Af de ovenfor forklarede grunde konkluderer jeg ligeledes, at kravet om »en fuld tilpasning ved den første ibrugtagning« i henhold til den omtvistede nationale lovgivning ikke er omfattet af momsdirektivets artikel 187 ff., men er omfattet af og i overensstemmelse med direktivets artikel 184-186.

C. Det andet præjudicielle spørgsmål

68. Eftersom jeg er af den opfattelse, at de relevante bestemmelser i momsdirektivet ikke er til hinder for den omhandlede nationale reguleringsordning, er det uforholdsmæssigt at besvare det den forelæggende rets andet spørgsmål.

V. Forslag til afgørelse

69. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg, at Domstolen svarer Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) således:

»En national reguleringsordning for investeringsgoder, som foreskriver, at i året for godernes ibrugtagning kan det oprindeligt foretagne fradrag reguleres på én gang, hvis det ved godernes ibrugtagning viser sig, at det oprindeligt foretagne fradrag afviger fra det fradrag, som den afgiftspligtige person er berettiget til på baggrund af den faktiske brug af investeringsgoderne, er ikke omfattet af artikel 187 ff. i Rådets direktiv 2006/118/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, men er omfattet af direktivets artikel 184-186. Disse bestemmelser er ikke til hinder for en sådan national reguleringsordning.«

- 1 – Originalsprog: engelsk.
- 2 – EUT 2006, L 347, s. 1, som ændret.
- 3 – Jf. f.eks. dom af 21.3.2000, Gabalfrisa m.fl. (C-110/98 – C-147/98, EU:C:2000:145, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis), og af 30.9.2010, Uszodaépít? (C-392/09, EU:C:2010:569, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).
- 4 – Dom af 3.10.2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis). Jf. også dom af 18.10.2012, TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis), og af 17.10.2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).
- 5 – Dom af 15.12.2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, præmis 57). Jf. også kendelse af 5.6.2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).
- 6 – Jf. f.eks. dom af 13.3.2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis), og af 16.6.2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).
- 7 – Ibidem.
- 8 – Dom af 16.6.2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis), og af 16.6.2016, Kreissparkasse Wiedenbrück (C-186/15, EU:C:2016:452, præmis 47).
- 9 – Domstolen har følgelig udtalt, at mens »[b]estemmelserne i [...] artikel 184 og [...] 185 [...] fastsætter en forpligtelse til at regulere uretmæssigt foretagne momsfradrag, [...] fastsætter [de] ikke, hvorledes denne regulering skal foretages«, undtagen for investeringsgoder. Dom af 11.4.2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, præmis 26).
- 10 – Medlemsstaterne skal definere begrebet investeringsgoder. Jf. momsdirektivets artikel 189, litra a). Momsdirektivets artikel 190 bestemmer: »Med henblik på artikel 187, 188, 189 og 191 kan medlemsstaterne betragte ydelser med egenskaber svarende til dem, der normalt tilskrives investeringsgoder, som investeringsgoder.«
- 11 – Min fremhævelse.
- 12 – Jf. i denne retning, kendelse af 5.6.2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, præmis 24 og 27 samt den deri nævnte retspraksis).
- 13 – Dom af 22.6.2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, præmis 45).

- 14 – Dom af 22.10.2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis). Jf. dog specifikke situationer, der f.eks. blev behandlet i dom af 8.6.2000, Schloßstraße (C-396/98, EU:2000:303, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis), eller af 8.6.2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, præmis 41), eller af 28.2.2018, Imofloresmira - Investimentos Imobiliários (C 672/16, EU:C:2018:134, præmis 42). I sidstnævnte dom udtalte Domstolen, at »en afgiftspligtig person bevarer fradragsretten, når denne ret er indtrådt, selv om denne afgiftspligtige person på grund af omstændigheder, som den pågældende ikke har indflydelse på, ikke har kunnet anvende de varer eller tjenesteydelser, der ligger til grund for fradraget, som et led i afgiftspligtige transaktioner«.
- 15 – Forslag til afgørelse Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:138, punkt 24 og den deri nævnte retspraksis). Jf. også generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, punkt 27 og 28 samt den deri nævnte retspraksis).
- 16 – Dom af 30.6.2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, præmis 25), vedrørende den tilsvarende bestemmelse – artikel 20 – i sjette direktiv.
- 17 – Generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137, punkt 57 og den deri nævnte retspraksis).
- 18 – Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at de fire omhandlede lejligheder blev udlejet fra august 2014. Med forbehold for den forelæggende rets efterprøvelse har jeg vanskeligt ved at forestille mig, at transaktionens afgiftspligtige eller ikke-afgiftspligtige art på en eller anden måde kun udkrystalliserer sig på den første udlejningsdag (dvs. den faktiske brug), idet jeg antager, at de nødvendige kontrakter (der afslører transaktionens art) sandsynligvis er blevet udarbejdet på forhånd.
- 19 – Generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137, punkt 57 og den deri nævnte retspraksis).
- 20 – Jf. f.eks. dom af 9.3.2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis), af 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl. (C-597/17, EU:C:2019:544, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis), og af 19.12.2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).
- 21 – Jeg ønsker meget klart at fremhæve, at der ikke er nogen beviser for eller nogen som helst antydning af uregelmæssigheder i denne sag. Generelt og uanset de faktiske omstændigheder i denne sag kan der dog ikke ses bort fra den tilskyndelse til misbrug, der kan skabes ved muligheden for at tilbagebetale det beløb, der svarer til det uretmæssige fradrag, i afdrag efter en angivelse af en (fiktiv) hensigt.
- 22 – Kendelse af 5.6.2014 (C-500/13, EU:C:2014:1750, præmis 23). Sagen vedrørte lovgivning, der – som i den foreliggende sag – fastsatte en reguleringsperiode på ti år for fast ejendom, der var erhvervet som investeringsgoder, hvilken periode begyndte at løbe fra tidspunktet for godernes første ibrugtagning. Gmina Międzyzdroje betalte moms på varer og tjenesteydelser, der blev leveret i forbindelse med opførelsen af en sportshal, som selskabet ejede. Under opførelsen overvejede selskabet at ændre administrationsordningen for ejendommen og lease den til et erhvervsdrivende selskab. Gmina Międzyzdroje forsøgte derefter at foretage ét fradrag for den betalte moms, idet brugen af den omhandlede sportshal ændrede sig fra ikke-afgiftspligtig til afgiftspligtig. Afgiftsmyndighederne afslog dette, idet de var af den opfattelse, at situationen blev reguleret af ordningen til gennemførelse af momsdirektivets artikel 187.

- 23 – Kendelse af 5.6.2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, præmis 27).
- 24 – Jf. redegørelsen for de faktiske omstændigheder i kendelse af 5.6.2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, præmis 10 og 12, navnlig præmis 12 in fine, »undtagen en tiendedel af dette beløb, som ikke kunne reguleres som følge af hallens anvendelse i 2010 til aktiviteter, der ikke begrundede en fradragsret«).
- 25 – Dom af 11.4.2018 (C-532/16, EU:C:2018:228, præmis 33).
- 26 – Dom af 11.4.2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, præmis 34).