

Downloaded via the EU tax law app / web

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

29. november 2012 (*)

»Direktiv 2006/112/EF – moms – artikel 167, 168 og 185 – ret til fradrag – regulering af fradrag – erhvervelse af en grund samt derpå opførte bygninger med henblik på nedrivning af disse bygninger og gennemførelse af et ejendomsprojekt på grunden«

I sag C-257/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Curtea de Apel Bucureşti (Rumænien) ved afgørelse af 20. december 2010, indgået til Domstolen den 26. maj 2011, i sagen:

SC Gran Via Moineşti SRL

mod

Agenţia Naţională de Administrare Fiscală (ANAF)

Administraţia Finanţelor Publice Bucureşti Sector 1,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af dommerne R. Silva de Lapuerta (refererende dommer), som fungerende formand for Tredje Afdeling, K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský og T. von Danwitz,

generaladvokat: Y. Bot

justitssekretær: fuldmægtig R. ?ere?,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 21. juni 2012,

efter at der er afgivet indlæg af:

- SC Gran Via Moineşti SRL ved advokati A. Lefter, V. R?doi og M. Mitroi
- den rumænske regering ved R.H. Radu, R.-I. Munteanu og I. Bara, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved C. Soulay og L. Bouyon, 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 167, 168 og 185, stk. 2 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

(EUT L 347, s. 1).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag, der føres af SC Gran Via Moine?ti SRL (herefter »GVM«) mod dels Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? (ANAF) (det nationale agentur for skatteforvaltning, herefter »ANAF«), dels Administra?ia Finan?elor Publice Bucure?ti Sector 1 (den offentlige økonomiforvaltning i Bukarest, sektor 1, herefter »AFP«) vedrørende den merværdiafgift (herefter »moms«), som GVM er blevet pålagt som følge af erhvervelsen af en grund samt derpå opførte bygninger med henblik på gennemførelse af et ejendomsprojekt.

Retsforskrifter

3 Artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 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.«

4 Direktivets artikel 167 bestemmer:

»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«

5 Direktivets artikel 168 bestemmer:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...]«

6 Samme direktivs artikel 184 bestemmer:

»Det oprindeligt foretagne fradrag reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage.«

7 Artikel 185 i direktiv 2006/112 har følgende ordlyd:

»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.«

8 Ifølge direktivets artikel 186 fastsætter medlemsstaterne de nærmere bestemmelser for

anvendelsen af direktivets artikel 184 og 185.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

9 Ved en salgsaftale indgået den 16. marts 2007 købte GVM en grund samt de derpå opførte bygninger.

10 I henhold til denne aftale blev en tilladelse til nedrivning af disse bygninger ligeledes overført til GVM.

11 På grundlag af denne tilladelse udførte GVM nedrivningsarbejder, hvorom der den 30. september 2008 blev udfærdiget en rapport.

12 Den 16. april 2008 fik GVM endvidere udstedt et byplanlægningscertifikat med henblik på at opnå en byggetilladelse til at gennemføre udstykning af den omhandlede grund for at opføre boliger.

13 GVM fratrak momsen vedrørende den erhvervede grund og bygningerne under et og udfærdigede en momsangivelse, som blev registreret hos AFP den 27. oktober 2008, og som udviste en negativ saldo med mulighed for tilbagebetaling.

14 Efter en skattekontrol udarbejdede AFP den 8. maj 2009 en skattekontrolrapport og udstedte den 12. maj samme år en afgiftsansættelse, hvorefter der, henset til nedrivningen af de nævnte bygninger, skulle foretages en regulering af momsen vedrørende de nedrevne bygninger, som GVM havde trukket fra.

15 Ved klage indgivet den 19. juni 2009 anmodede GVM om annullation af skattekontrolrapporten og afgiftsansættelsen og gjorde herved gældende, at selskabets hensigt med at erhverve grunden alene havde været at foretage en udstykning for at opføre boliger, og at det i denne forbindelse havde været uundgåeligt også at erhverve de bygninger, der var opført på grunden. GVM havde derfor ikke reguleret den tidligere fratrukne moms af erhvervelsen af bygningerne, idet nedrivningen af bygningerne var en del af investeringsplanen, og projektet vedrørende udstykning for at opføre boliger skulle anvendes til gennemførelse af afgiftspligtige transaktioner.

16 Ved afgørelse af 11. september 2009 afviste ANAF klagen med den begrundelse, at GVM ulovligt havde fratrukket momsen vedrørende nævnte bygninger, idet GVM ikke havde erhvervet bygningerne med henblik på at gennemføre afgiftspligtige transaktioner men udelukkende for at nedrive dem. ANAF anførte herved, at bygningerne var blevet bogført som lagerbeholdning og ikke som anlægsaktiver.

17 Med sag anlagt den 8. oktober 2009 ved den forelæggende ret har GVM nedlagt påstand om annullation af nævnte afgørelse, af skattekontrolrapporten af 8. maj 2009 og af den afgiftsansættelse, som AFP udstedte den 12. maj 2009.

18 På denne baggrund har Curtea de Apel București besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal et momspligtigt handelsselskabs erhvervelse af bygninger, som skal nedrives, og den grund, hvorpå disse bygninger er opført, med henblik på at gennemføre en udstykning af denne grund for at opføre boliger opfattes som indledende aktiviteter, dvs. en investeringsomkostning afholdt til gennemførelsen af en udstykning, der er berettiget til fradrag af moms af de erhvervede bygninger i lyset af artikel 167 og 168 i [direktiv 2006/112]?

2) Er nedrivning af bygninger, som erhverves sammen med den grund, hvorpå disse bygninger er opført – med henblik på at gennemføre en udstykning af den samme grund for at opføre boliger – omfattet af regulering af moms af de erhvervede bygninger i medfør af artikel 185, stk. 2, i [direktiv 2006/112]? «

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

19 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 167 og 168 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at et selskab, der har erhvervet en grund og derpå opførte bygninger med henblik på at nedrive disse bygninger og gennemføre en udstykning af grunden for at opføre boliger, har ret til at fradrage momsen vedrørende erhvervelsen af nævnte bygninger.

20 Det bemærkes, at afgiftspligtiges ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for goder, som de har købt, og tjenesteydelser, som de har fået leveret, i henhold til Domstolens faste praksis udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved EU-lovgivningen (dom af 21.6.2012, forenede sager C-80/11 og C-142/11, Mahagében og Dávid, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

21 Domstolen har i denne forbindelse gentagne gange fastslået, at den fradragsret, der er fastsat i artikel 167 ff. i direktiv 2006/112, udgør en integrerende del af momsordningen, og den kan i princippet ikke begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (jf. bl.a. dom af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 – C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 43, af 15.12.2005, sag C-63/04, Centralan Property, Sml. I, s. 11087, præmis 50, og af 6.7.2006, forenede sager C-439/04 og C-440/04, Kittel og Recolta Recycling, Sml. I, s. 6161, præmis 47, samt dommen i sagen Mahagében og Dávid, præmis 38).

22 Fradragsordningen tilsigter, at den afgiftspligtige aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer følgelig, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden i sig selv er momspligtig (jf. dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 19, af 15.1.1998, sag C-37/95, Ghent Coal Terminal, Sml. I, s. 1, præmis 15, dommen i sagen Gabalfrisa m.fl., præmis 44, dom af 3.3.2005, sag C-32/03, Fini H, Sml. I, s. 1599, præmis 25, Centralan Property-dommen, præmis 51, og dommen i sagen Mahagében og Dávid, præmis 39).

23 Det fremgår af ordlyden af artikel 168 i direktiv 2006/112, at det med henblik på at få ret til fradrag kræves, dels at den pågældende er en »afgiftspligtig person« i direktivets forstand, dels at de pågældende varer og tjenesteydelser er blevet anvendt i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner (jf. Centralan Property-dommen, præmis 52).

24 Ifølge nævnte direktivs artikel 9, stk. 1, defineres begrebet »afgiftspligtig person« i forhold til begrebet »økonomisk virksomhed« (jf. Fini H-dommen, præmis 19).

25 I denne forbindelse bemærkes, at en privat, som erhverver varer til brug for en økonomisk virksomhed i denne bestemmelses forstand, gør dette i sin egenskab af afgiftspligtig, selv hvis varerne ikke straks anvendes til denne økonomiske virksomhed (jf. dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 14).

26 Det fremgår nemlig af Domstolens faste praksis, at begrebet økonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 kan bestå i flere på hinanden følgende handlinger, herunder forberedende handlinger, såsom erhvervelsen af driftsmidler, og dermed også erhvervelse af en fast ejendom, og at disse handlinger skal anses for at være økonomisk virksomhed (jf. Rompelman-dommen, præmis 22, Lennartz-dommen, præmis 13, dom af 29.2.1996, sag C-110/94, INZO, Sml. I, s. 857, præmis 15, og Fini H-dommen, præmis 21 og 22). Enhver, der udfører forberedende handlinger, skal følgelig anses for at være en afgiftspligtig person i denne bestemmelses forstand og har ret til momsfradrag (Fini H-dommen, præmis 22).

27 En person, der afholder investeringsomkostninger i den hensigt – der bestyrkes af objektive forhold – at udøve økonomisk virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i nævnte artikel 9, stk. 1, skal endvidere betragtes som en afgiftspligtig person. Når han handler som sådan, har han således i henhold til artikel 167 ff. i direktiv 2006/112 ret til straks at fratække den moms, der skyldes eller er erlagt i forbindelse med de investeringsomkostninger, der er afholdt til brug for de transaktioner, som han har til hensigt at gennemføre, og som giver ret til fradrag (jf. i denne retning Rompelman-dommen, præmis 23 og 24, INZO-dommen, præmis 16 og 17, dommen i sagen Ghent Coal Terminal, præmis 17, og dommen i sagen Gabalfrisa m.fl., præmis 47, samt dom af 8.6.2000, sag C-400/98, Breitsohl, Sml. I, s. 4321, præmis 34).

28 Heraf følger, at det er den afgiftspligtige persons erhvervelse af varer, når denne handler som afgiftspligtig, der er afgørende for anvendelsen af momsordningen og dermed af fradragsmekanismen. Den brug, der gøres af en vare eller tjenesteydelse, eller som påtænkes for disse, er kun afgørende for omfanget af det oprindelige fradrag, som den afgiftspligtige har ret til i henhold til artikel 168 i direktiv 2006/112, og omfanget af eventuelle reguleringer i de efterfølgende perioder, som skal foretages i henhold til de betingelser, der er fastsat i samme direktivs artikel 184 ff. (jf. Lennartz-dommen, præmis 15, dommen i sagen Ghent Coal Terminal, præmis 18, dom af 8.6.2000, sag C-396/98, Schloßstrasse, Sml. I, s. 4279, præmis 37, Breitsohl-dommen, præmis 35, Centralan Property-dommen, præmis 54, samt dom af 16.2.2012, sag C-118/11, Eon Aset Menidjmont, præmis 57, og af 19.7.2012, sag C-334/10, X, Sml. I, s. 10205, præmis 17).

29 Domstolen har i denne forbindelse fastslået, at når der ikke foreligger svig eller misbrug, og med forbehold for eventuelle reguleringer i henhold til de betingelser, der er fastsat i artikel 185 i direktiv 2006/112, består fradragsretten fortsat, når den først er indtrådt, selv om den påtænkte økonomiske virksomhed ikke har givet anledning til afgiftspligtige transaktioner (jf. INZO-dommen, præmis 20 og 21, dommen i sagen Ghent Coal Terminal, præmis 19-23, Schloßstrasse-dommen, præmis 42, dom af 8.6.2000, sag C-98/98, Midland Bank, Sml. I, s. 4177, præmis 22, og Fini H-dommen, præmis 22).

30 Hvad angår den tvist, der er indbragt for den forelæggende ret, fremgår det af sagens akter, at GVM's erhvervelse af den grund og de bygninger, der er omhandlet i hovedsagen, udgør en forberedende handling – således som det bekræftes af udstedelsen af den byggetilladelse, der er nævnt i denne doms præmis 12 – der har til formål at gennemføre en udstykning af denne grund for at opføre boliger i forbindelse med selskabets virksomhed inden for ejendomsudvikling.

31 Ved denne erhvervelse har GVM således udøvet en økonomisk virksomhed i sin egenskab af afgiftspligtig person i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112.

32 For så vidt angår den anden betingelse, der er nævnt i denne doms præmis 23, hvorefter den indgående erhvervelse af varer eller tjenesteydelser skal anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons udgående afgiftspligtige transaktioner, fremgår det af sagens akter, at GVM fra tidspunktet for erhvervelsen af den grund og de bygninger, der er omhandlet i hovedsagen, har

givet udtryk for sin hensigt om at nedrive disse bygninger med henblik på at foretage en udstykning af grunden for at opføre boliger.

33 Denne hensigt er blevet bestyrket af objektive forhold, idet der ved erhvervelsen af de i hovedsagen omhandlede bygninger var blevet udstedt en nedrivningstilladelse til GVM, og idet selskabet, allerede inden det foretog sin momsangivelse, havde udført arbejder til nedrivning af disse bygninger samt havde fået udstedt et byplanlægningscertifikat med henblik på at opnå en byggetilladelse til at gennemføre nævnte udstykning for at opføre boliger.

34 Under sådanne omstændigheder medfører denne hensigt imidlertid ikke, at GVM fratages retten til at fradrage momsen vedrørende erhvervelsen af de i hovedsagen omhandlede bygninger.

35 Disse bygninger blev nemlig erhvervet sammen med den grund, hvorpå de var opført, og denne grund anvendes fortsat af GVM i forbindelse med selskabets afgiftspligtige transaktioner. Under sådanne omstændigheder bryder udskiftningen af forældede strukturer med nye bygninger, som er mere moderne, og følgelig anvendelsen af sidstnævnte til udgående afgiftspligtige transaktioner, herved på ingen måde den direkte forbindelse mellem erhvervelsen af de pågældende bygninger på den ene side og de økonomiske aktiviteter foretaget efterfølgende af den afgiftspligtige på den anden side. Erhvervelsen af disse bygninger og deres nedrivning med henblik på at opføre nye, mere moderne bygninger kan således betragtes som en serie af transaktioner, som er indbyrdes forbundne, med det formål at foretage afgiftspligtige transaktioner på samme måde som erhvervelse af nye bygninger og direkte anvendelse heraf (jf. dom af 18.10.2012, sag C-234/11, TETS Haskovo, præmis 34).

36 Under disse omstændigheder skal det første spørgsmål derfor besvares med, at artikel 167 og 168 i direktiv 2006/112 under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede skal fortolkes således, at et selskab, der har erhvervet en grund og derpå opførte bygninger med henblik på at nedrive disse bygninger og gennemføre en udstykning af grunden for at opføre boliger, har ret til at fradrage momsen vedrørende erhvervelsen af nævnte bygninger.

Det andet spørgsmål

37 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 185 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at nedrivning af bygninger, der er opført på en grund, som erhverves med henblik på at gennemføre en udstykning for at opføre boliger i disse bygningers sted, indebærer, at der skal foretages en regulering af det momsfradrag, som oprindeligt blev foretaget vedrørende erhvervelsen af disse bygninger.

38 I denne forbindelse bemærkes, at reglerne vedrørende regulering af fradrag ifølge fast retspraksis udgør et vigtigt led i den ordning, der er indført ved direktiv 2006/112, idet de har til formål at sikre nøjagtigheden af fradragene og dermed neutraliteten i den afgiftsmæssige belastning (jf. dom af 30.3.2006, sag C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, Sml. I, s. 3039, præmis 26). I kraft af disse regler har direktivet således til formål at skabe en tæt og direkte sammenhæng mellem retten til fradrag af indgående moms og anvendelsen af de pågældende varer eller tjenesteydelser til afgiftspligtige transaktioner i senere omsætningsled (jf. Centralan Property-dommen, præmis 57, og TETS Haskovo-dommen, præmis 31).

39 Reguleringsordningen, som er fastsat i direktiv 2006/112, er således en integrerende del af den momsfradragssordning, som er indført ved direktivet (jf. TETS Haskovo-dommen, præmis 30).

40 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt der er opstået en eventuel forpligtelse til regulering af momsfradraget foretaget for indgående moms, fastsætter direktivets artikel 185, stk. 1, det princip, at en sådan regulering navnlig skal finde sted, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er

sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af det omhandlede fradragsbeløb (jf. TETS Haskovo-dommen, præmis 32).

41 For så vidt angår den tvist, der er indbragt for den forelæggende ret, udgør nedrivningen af de i hovedsagen omhandlede bygninger imidlertid ikke en ændring i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i nævnte artikel 185, stk. 1, eftersom GVM havde planlagt denne nedrivning fra tidspunktet for erhvervelsen af bygningerne, således som det fremgår af denne doms præmis 32-35.

42 Under disse omstændigheder skal det andet spørgsmål derfor besvares med, at artikel 185 i direktiv 2006/112 under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede skal fortolkes således, at nedrivning af bygninger, som erhverves sammen med den grund, hvorpå de er opført, med henblik på at gennemføre en udstykning for at opføre boliger i disse bygningers sted, ikke indebærer en forpligtelse til at foretage en regulering af det momsfradrag, som oprindeligt blev foretaget vedrørende erhvervelsen af disse bygninger.

Sagens omkostninger

43 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

1) **Artikel 167 og 168 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede fortolkes således, at et selskab, der har erhvervet en grund og derpå opførte bygninger med henblik på at nedrive disse bygninger og gennemføre en udstykning af grunden for at opføre boliger, har ret til at fradrage merværdiafgiften vedrørende erhvervelsen af nævnte bygninger.**

2) **Artikel 185 i direktiv 2006/112 skal under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede fortolkes således, at nedrivning af bygninger, som erhverves sammen med den grund, hvorpå de er opført, med henblik på at gennemføre en udstykning for at opføre boliger i disse bygningers sted, ikke indebærer en forpligtelse til at foretage en regulering af det fradrag i merværdiafgiften, som oprindeligt blev foretaget vedrørende erhvervelsen af disse bygninger.**

Underskrifter

* Processprog: rumænsk.