

Anonymiseret version

Oversættelse

C-374/19 – 1

Sag C-374/19

Anmodning om præjudiciel afgørelse

Dato for indlevering:

13. maj 2019

Forelæggende ret:

Bundesfinanzhof (Tyskland)

Afgørelse af:

27. marts 2019

Revisionsappellant:

HF

Revisionsinstævnt:

Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler

[Udelades]

BUNDESFINANZHOF

[Udelades]

KENDELSE

I sagen

HF, [udelades],

sagsøger og revisionsappellant,

[udelades]

mod

Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, [udelades]

sagsøgt og revisionsindstævnt,

vedrørende moms 2009-2012

har femte afdeling

[udelades]

den 27. marts 2019 afsagt følgende kendelse: **[Org. s. 2]**

I. Den Europæiske Unions Domstol forelægges følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

Skal en afgiftspligtig person, der fremstiller et investeringsgode med henblik på en afgiftspligtig anvendelse med ret til fradrag for indgående afgift (her: opførelse af en bygning med henblik på drift af et cafeteria), regulere fradraget i henhold til momsdirektivets artikel 185, stk. 1, og artikel 187, når den afgiftspligtige ophører med den omsætningsgivende virksomhed, der giver ret til fradrag (her: cafeteria-driften), og investeringsgodet i det omfang, hvori det tidligere blev anvendt til et afgiftspligtigt formål, nu ikke anvendes?

II. Sagen udsættes på den Europæiske Unions Domstols præjudicielle afgørelse.

Præmiss er

I.

Sagsøgeren og revisionsappellanten (herefter »sagsøgeren«) er »Organträger« [det afgiftspligtige selskab i en afgiftsmæssig enhed] i et anpartsselskab efter tysk ret (Gesellschaft mit beschränkter Haftung, herefter »GmbH«), der driver et alders- og plejehjem uden afgiftspligt. I 2003 opførte GmbH'et i en tilbygning et cafeteria, der var tilgængeligt for besøgende gennem en indgang udefra og for hjemmets beboere gennem plejehjemmets spisesal.

Sagsøgeren gik i første omgang ud fra, at denne udelukkende anvendte cafeteriaet til afgiftspligtige transaktioner. Ifølge en påtegning foretaget af sagsøgte og revisionsindstævnte (skatte- og afgiftsmyndigheden, Finanzamt, herefter »FA«), hvortil Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager, herefter »FG«) henviste, blev der ikke ført særskilte regnskaber i cafeteriaet, eftersom **[org. s. 3]** hjemmets beboere ifølge sagsøgerens oplysninger slet ikke kom i cafeteriaet. Langt hovedparten af disse var så svækkede rent fysisk, at et besøg i cafeteriaet var utænkeligt. Det var kun de færreste, der fik besøg af slægtninge, venner og bekendte. Disse ville i så tilfælde også blive i den nytilbyggede spisesal, eftersom denne også blev brugt som opholdsrum, hvor der desuden var gratis kaffe og til

dels kage. Cafeteriaet som sådan havde kun været tiltænkt gæster udefra, som i så fald så vidt muligt ikke skulle sidde ved siden af en af hjemmets beboere i tøfler og badekåbe. Ifølge påtegningen var der tale om argumenter, som FA ikke kunne afvise inden for rammerne af en særlig moms kontrol. Ikke desto mindre anså FA det for usandsynligt, at der slet ikke var nogen af hjemmets beboere, der kom i cafeteriaet sammen med deres gæster og benyttede dette. Derefter blev der indgået aftale om at gå ud fra en afgiftsfri benyttelse af cafeteriaet på 10%. Dette førte til, at det blev besluttet at foretage en regulering i henhold til § 15a i Umsatzsteuergesetz (lov om merværdiafgift, herefter »UStG«) for årene fra 2003.

Efter en afgiftskontrol var FA af den opfattelse, at GmbH'et i de omtvistede år 2009-2012 ikke længere havde omsætning i cafeteriaet. Den pågældende erhvervs virksomhed var blevet afmeldt i februar 2013. Dette førte til en yderligere regulering i henhold til UStG's § 15a, eftersom der nu slet ikke forelå nogen benyttelse til transaktioner med fradragstret.

Sagsøgeren fik hverken medhold i sin administrative klage eller i retssagen ved FG. I sin [udelades] dom lagde FG til grund, at driften var indstillet i de omtvistede år. FG bemærkede, at lokaler, der står tomme, ganske vist ikke er en transaktion, og at der ikke sker en ændring af [org. s. 4] forholdene som følge af, at de står tomme. Der skal imidlertid tages udgangspunkt i anvendeshensigten. Den havde ændret sig, eftersom hensigten om benyttelse til afgiftspligtige restaurationstransaktioner var bortfaldet. Cafeteriaet havde ikke stået fuldstændig tomt, men var i perioden udelukkende blevet benyttet af hjemmets beboere til afgiftsfrie formål. Da eksterne gæsters momspligtige benyttelse var bortfaldet, havde benyttelsesforholdet nødvendigvis ændret sig således, at hjemmets beboere nu benytter cafeteriaet for 100%'s vedkommende. Der foreligger ikke en benyttelse til andre formål end momsfrie formål.

Denne afgørelse har sagsøgeren anfægtet ved revisionsanke. Når et gode, der indgår i virksomhedsformuen og ikke kan benyttes til private formål, ikke længere anvendes, foreligger der ikke en ændring i anvendelsen, der fører til en regulering af fradraget i henhold til UStG's § 15a. Cafeteriaet var en fejlinvestering. Det var taget i betragtning, at alderdomshjemmet kunne benytte det. Af hensyn til afgiftsneutraliteten må en fejlinvestering ikke føre til en fradragregulering. Der er tale om et fuldt funktionsdygtigt cafeteria. Hjemmets beboeres brug er stadig begrænset til 10%. Det er i strid med de faktiske forhold at lægge til grund, at der er tale om en mere omfattende brug. Der har været lukket for adgangen til cafeteriaet allerede af hensyn til færdselssikkerheden og med henblik på at forebygge uheld. Afvisningen af en delvis afskrivning beviser, at der fortsat foreligger en hensigt om anvendelse. Heroverfor har FA gjort gældende, at benyttelsen har ændret sig, eftersom hensigten om at udføre afgiftspligtige transaktioner er bortfaldet. Derfor er der nu kun tale om anvendelse til afgiftsfrie transaktioner.

II.

Retten forelægger Den Europæiske Unions Domstol det i konklusionen anførte spørgsmål vedrørende fortolkningen af Rådets direktiv [org. s. 5] 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (momsdirektivet) og udsætter sagen på Domstolens afgørelse.

1. Retsforskrifter

a) EU-retten

Momsdirektivets artikel 185, stk. 1, bestemmer:

»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.«

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.«

b) National ret

UStG's § 15a, stk. 1, bestemmer:

»Sker der ved et investeringsgode, som alene er anvendt én gang til brug for virksomheden, inden for en periode på fem år efter det tidspunkt, hvor godet er anvendt første gang, en ændring af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af det oprindeligt foretagne fradrag, skal der for hvert kalenderår, i hvilket ændringen er relevant, foretages en udligning ved at berigtige fradraget for de momsbeløb, som påhvilede anskaffelses- og fremstillingsomkostningerne. Ved fast ejendom, inklusive de væsentlige bestanddele heraf, [org. s. 6] ved

berigtigelser, som er underlagt de civilretlige regler om fast ejendom, og ved fast ejendom på fremmed grund gælder der i stedet for de fem år en periode på ti år.«

2. Det præjudicielle spørgsmål

a) Utilsigtet udeblevet resultat

Der er behov for at få afklaret – hvilket efter den forelæggende rets opfattelse tilkommer Domstolen – om et udeblevet resultat, som den afgiftspligtige ikke har haft indflydelse på, og som blot fører til, at et investeringsgode ikke benyttes, medfører en ændring af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet (momsdirektivets artikel 185, stk. 1).

aa) Fradragsordningen aflaster den afgiftspligtige fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Dermed sikres det, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat sådan virksomhed i sig selv er momspligtig (Domstolens dom af 15.12.2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, præmis 51, og af 28.2.2018, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, præmis 38).

bb) I denne forbindelse bevares retten til fradrag også, når den afgiftspligtige efterfølgende, på grund af omstændigheder, som den pågældende ikke har indflydelse på, ikke anvender disse goder eller tjenesteydelser til at foretage afgiftspligtige transaktioner (Domstolens dom af 29.2.1996, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, præmis 20, af 15.1.1998, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, EU:C:1998:1 præmis 19 ff., og *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, EU:C:2018:134, præmis 40 og 42). I modsat fald ville det i strid med [org. s. 7] neutralitetsprincippet skabe vilkårlige forskelle, fordi den endelige fradragsgodkendelse ville afhænge af, hvorvidt investeringerne havde ført til afgiftspligtige transaktioner (Domstolens dom *INZO*, EU:C:1996:67, præmis 22, og *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, EU:C:2018:134, præmis 43). Det er derfor ikke foreneligt med princippet om momsens neutralitet at lade den endelige godkendelse af momsfradragene være afhængig af resultatet af den økonomiske virksomhed, som den afgiftspligtige person udøver. Dette skaber ubegrundede forskelle, hvad angår den afgiftsmæssige behandling af ensartede ejendomsinvesteringer, mellem selskaber, der har samme profil og udøver samme virksomhed (Domstolens dom, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, EU:C:2018:134, præmis 44).

b) Sidestilling af utilsigtet manglende anvendelse og manglende anvendelse med hensigt om afgiftspligtig anvendelse

En manglende anvendelse, som er utilsigtet fra den afgiftspligtiges side, og hvor der ikke foreligger nogen hensigt om fortsat benyttelse, skal muligvis sidestilles med en manglende anvendelse på trods af en hensigt om en afgiftspligtig

benyttelse, således som den lå til grund for Domstolens dom Imofloresmira – Investimentos Imobiliariós (EU:C:2018:134).

Hvis en afgiftspligtig har fremstillet et økonomisk gode med henblik på en anvendelse, der giver ret til fradrag, og ikke kan gennemføre den påtænkte anvendelse på varig basis på grund af et utilsigtet udeblevet resultat, vil manglen på enhver form for brug og enhver form for anvendelse som følge heraf ikke medføre nogen ændring af de forhold, der fører til en fradragsregulering. **[Org. s. 8]**

3. Det præjudicielle spørgsmåls relevans

Lukningen af cafeteria-driften, der allerede havde fundet sted i de omtvistede år, skyldtes ifølge FG's konstateringer, der er bindende for den forelæggende ret, [udelades] den manglende økonomiske rentabilitet og dermed sagsøgerens manglende resultat, der isoleret betragtet ikke medførte en ændring af forholdene.

Lukningen af cafeteria-driften førte ikke til, at der udelukkende var tale om hjemmets beboeres afgiftsfrie brug. Lukningen af driften ændrede nemlig ikke omfanget af hjemmets beboeres afgiftsfrie anvendelse. Denne forblev uændret under hensyntagen til de omstændigheder, som efter den påtegning, hvortil FG har henvist, førte til, at det blev lagt til grund, at cafeteriaet også blev anvendt til afgiftsfrie formål. Brugen til den afgiftspligtige cafeteria-drift bortfaldt helt, uden at denne hidtidige anvendelse blev erstattet af hjemmets beboeres øgede brug. Ud over hjemmets beboeres uændrede brug forelå der i stedet for den tidligere cafeteria-drift nu en nedlagt virksomhed med lokaler, der ikke benyttedes til dette formål. Det kan være en retlig fejl at fortolke den derved opståede manglende anvendelse således, at der nu udelukkende er tale om brug til afgiftsfrie formål.

Der foreligger ikke andre omstændigheder, der kunne føre til en regulering af fradraget. [Yderligere bemærkninger herom med henblik på national ret]

[Udelades] **[org. s. 9]** [udelades]

4. Forelæggelsens retsgrundlag

Forelæggelsen sker i henhold til artikel 267 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde.

[Processuelle forhold]

[Udelades]