

**Sag C-299/20****Anmodning om præjudiciel afgørelse****Dato for indlevering:**

6. juli 2020

**Forelæggende ret:**Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager,  
Frankrig)**Afgørelse af:**

25. juni 2020

**Appellant:**

Icade Promotion Logement SAS

**Indstævnt:**

Ministre de l'Action et des Comptes Publics

---

**CONSEIL D'ÉTAT**

har

[Udelades]

Retsmøde den 10. juni 2020

Domsafsigelse den 25. juni 2020

Under henvisning til følgende retsforhandlinger:

Det forenklede aktieselskab (SAS) Icade Promotion Logement har ved tribunal administratif de Montreuil (forvaltningsdomstolen i Montreuil, Frankrig) nedlagt påstand om tilbagebetaling af beløb på henholdsvis 2 826 814 EUR og 2 369 881 EUR i merværdiafgift (herefter »moms«), som selskabet har betalt i perioderne fra den 1. januar til den 31. december 2007 og fra den 1. januar til den 31. december 2008. Ved dom [udelades] af 27. april 2012 frifandt tribunal administratif de Montreuil (forvaltningsdomstolen i Montreuil) Ministre de l'Action et des Comptes Publics.

Ved dom [udelades] af 18. juli 2014 forkastede cour administrative d'appel de Versailles (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Versailles, Frankrig) den appel, som selskabet havde iværksat til prøvelse af denne dom.

Ved afgørelse [udelades] af 28. december 2016 tog Conseil d'Etat (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) delvist den af selskabet iværksatte appel til følge og ophævede den dom, som cour administrative d'appel de Versailles havde afsagt den 18. juli 2014, for så vidt som den vedrørte tilbagebetaling [udelades] af [moms] udelukkende i tilknytning til dette selskabs transaktioner, og hjemviste sagen til appeldomstolen for så vidt angik denne ophævelse.

Ved en anden dom [udelades] af 19. oktober 2017 forkastede cour administrative d'appel de Versailles (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Versailles, Frankrig) den af Icade Promotion Logement iværksatte appel til prøvelse af dommen af 27. april 2012.

Ved en summarisk appel, et supplerende indlæg, en replik og nye indlæg indgået til Conseil d'États justitskontor henholdsvis den 20. december 2017, den 20. marts, 21. september og 16. november 2018 og den 7. juni 2019, har selskabet Icade Promotion Logement principalt nedlagt påstand om: **[Org. s. 2]**

1. Den anden dom ophæves.
2. Sagen realitetsbehandles, og appellantens appel tages til følge.
3. Subsidiært forelægges Den Europæiske Unions Domstol et præjudicielt spørgsmål om fortolkningen af bestemmelserne i artikel 392 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem [EUT 2006, L 347, s. 1].

[Udelades]

[Udelades] Icade Promotion Logement har gjort gældende, at cour administrative d'appel de Versailles (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Versailles):

– gengav de faktiske omstændigheder forkert ved at fastslå, at selskabet ikke havde præciseret den nøjagtige karakter af de transaktioner, som det havde foretaget i forbindelse med de berørte grunde, før de blev solgt, således at det ikke med føje kunne gøre gældende, at salget af disse grunde havde bidraget til opførelsen af nye bygninger som omhandlet i artikel 257, punkt 7°, i code général des impôts (lov om skatter og afgifter)

– gav en utilstrækkelig begrundelse for sin afgørelse og begik en retlig fejl ved at fastslå, at selskabets salg af grunde til privatpersoner ikke var omfattet af den i artikel 257, punkt 7°, i lov om skatter og afgifter omhandlede [byggemomsordning] [udelades], men af [udelades] [fortjenstmargenordningen] som omhandlet i samme artikels punkt 6°

– begik en retlig fejl ved at fastslå, at fransk lovgivning ved [udelades] i henhold til artikel 261, punkt 5°, i [udelades] [lov om skatter og afgifter] at fritage udstykningstransaktioner, der gennemføres af lokale myndigheder, for [moms], selv om de samme transaktioner udført af privatpersoner fortsat er omfattet af [udelades] [fortjenstmargenordningen], ikke var i strid med princippet om [udelades] [momsens] neutralitet

– begik en retlig fejl ved at lægge den omstændighed, at erhvervelsen af en grund ikke er [udelades] [momspligtig], til grund for heraf at udlede, at anvendelsen af den i artikel 257, punkt 6°, [udelades] i [lov om skatter og afgifter] omhandlede fortjenstmargenordning på overdragelsen af denne grund var i overensstemmelse med artikel 392 i direktiv 2006/112 [udelades].

– begik en retlig fejl ved at fastslå, at artikel 392 i direktiv 2006/112 [udelades], for så vidt som den bestemmer, at [udelades] [fortjenstmargenordningen] kan anvendes på levering af bygninger og byggegrunde, der er købt med henblik på videresalg, hverken har til formål eller til følge at udelukke køb af ikke-byggemodnede grunde, der videresælges som byggegrunde, fra denne ordning.

Ved tre svarskrifter, der blev registreret henholdsvis den 3. august og den 10. oktober 2018 og den 24. marts 2020, har ministre des finances et des comptes publics (ministeren for offentlige finanser og regnskaber) nedlagt påstand om frifindelse. Ministeren [org. s. 3] hævder, at de af det sagsøgende selskab fremsatte anbringender er ugrundede, og at der ikke er grundlag for at forelægge Den Europæiske Unions Domstol en anmodning om præjudiciel afgørelse.

Under henvisning til de øvrige sagsakter:

Under henvisning til:

- direktiv 2006/112 [udelades];

- [udelades] [lov om skatter og afgifter] og livre des procédures fiscales (den franske skattekontrollov)

- code de justice administrative (den administrative retsplejelov) og kendelse nr. 2020-305 af 25. marts 2020, og

[udelades]

ud fra følgende betragtninger:

1. Det fremgår af de for den ret, der træffer afgørelse om realiteten, fremlagte sagsakter, at [udelades] Icade Promotion Logement, der udstykker grunde, har anvendt [udelades] [fortjenstmargenordningen] på overdragelser af byggegrunde til private i perioderne fra den 1. januar til den 31. december 2007 og fra den 1. januar til den 31. december 2008, på grundlag af de bestemmelser, der på det pågældende tidspunkt fremgik af artikel 257, punkt 6°, sammenholdt med artikel

268 i [udelades] lov om skatter og afgifter. På grundlag af artikel L. 190 i [udelades] den franske skattekontrollov har selskabet anmodet om godtgørelse af den moms, der er erlagt i denne forbindelse, og som i henhold til selskabet beløber sig til 2 826 814 EUR for perioden 1. januar til 31. december 2007 og 2 369 881 EUR for perioden 1. januar til 31. december 2008. Da skatteforvaltningen afviste selskabets klage, [udelades] indbragte Icade Promotion Logement tvisten for domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager. Selskabet iværksatte kassationsanke til prøvelse af den anden dom afsagt af cour administrative d'appel de Versailles (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Versailles), hvorved forvaltningsdomstolen uden at tage stilling til realiteten afviste selskabets påstand om tilbagebetaling som ugrundet.

2. På den ene side bestemmer artikel 12 i direktiv 2006/112: »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: [...] b) levering af en byggegrund. [...]«. Direktivets artikel 135 bestemmer: »7. Medlemsstaterne fritager [org. s. 4] følgende transaktioner: [...] k) levering af ubebygget fast ejendom bortset fra de i artikel 12, stk. 1, litra b), nævnte byggegrunde [...]«. Direktivets artikel 392 har følgende ordlyd: »Medlemsstaterne kan bestemme, at afgiftsgrundlaget ved levering af bygninger og byggegrunde, der er købt med henblik på videresalg af en afgiftspligtig person, som ikke har fradragsret i forbindelse med erhvervelsen, består af forskellen mellem salgspris og købspris«.
3. På den anden side fremgår følgende af artikel 257 i [udelades] [lov om skatter og afgifter], i den affattelse, der finder anvendelse på de omtvistede skatteår: »Følgende er ligeledes pålagt moms: [...] 6° Med forbehold af punkt 7°: a) Transaktioner, der vedrører ejendomme [...], og hvis resultater skal medtages i beregningsgrundlaget for skat på indkomst i form af industri-og handelsoverskud; [...] 7° Transaktioner, som indgår i produktionen eller leveringen af fast ejendom. Disse transaktioner er afgiftspligtige, selv når de har civilretlig karakter. 1. Der er navnlig tale om: a) Salg [...] af byggegrunde, aktiver, der i henhold til artikel 1594-0 G, afsnit A, sidestilles med sådanne byggegrunde [...] Første afsnit omfatter navnlig byggegrunde, i forbindelse med hvilke erhververen [...] inden for en frist på fire år fra datoen for underskrivelse af transaktionen opnår byggetilladelse eller påbegynder de arbejder, der er nødvendige for opførelse af en bygning eller en gruppe bygninger eller for opførelse af overetager på eksisterende bygninger. Disse bestemmelser finder ikke anvendelse på byggegrunde erhvervet af fysiske personer med henblik på opførelse af bygninger, der skal anvendes til beboelsesformål. [...]«. Følgende fremgår af samme lovs artikel 268, i den affattelse, der finder anvendelse på de omtvistede skatteår: »Hvad angår de i artikel 257, punkt 6°, omhandlede transaktioner udgøres momsregningsgrundlaget af forskellen mellem: a. Dels den oplyste pris og de dertil knyttede omkostninger, eller varens handelsværdi, hvis den er højere end prisen plus omkostningerne; b. Dels [...] de beløb, som overdrageren har betalt for at kunne erhverve genstanden, uanset betalingsformen [...]«.

4. Det fremgår af de i den foregående præmis nævnte bestemmelser i artikel 257, punkt 7°, i [udelades] [lov om skatter og afgifter], at dette punkt 7° ikke fandt anvendelse på overdragelse af byggegrunde erhvervet af fysiske personer med henblik på opførelse af bygninger, der skal anvendes til beboelsesformål. Sådanne transaktioner var følgelig [momspligtige] [udelades] på grundlag af bestemmelserne i samme artikels punkt 6°, når de blev udført af personer, der var omfattet af disse bestemmelser. I dette tilfælde blev afgiften i henhold til bestemmelserne i artikel 268 i [udelades] [lov om skatter og afgifter] ikke beregnet på grundlag af overdragelsesprisen, men på grundlag af overdragerens fortjenstmargen.
5. Udelades] Icade Promotion Logement gjorde for cour administrative d'appel de Versailles (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Versailles) gældende, at selskabet havde erhvervet ubebyggede grunde, der lå uden for [udelades] [momsens] anvendelsesområde, med henblik på at videresælge dem uden opførelse af bygninger, det havde dernæst opdelt de erhvervede grunde i partier og etableret forskellige forsyningsnet på disse partier (veje, drikkevand, elektricitet, gas, sanering, telekommunikation), inden det solgte de således byggemodnede partier som byggegrunde til fysiske personer med henblik på opførelse af ejendomme til beboelsesformål. Icade Promotion Logement bestred på grundlag af artikel 257, punkt 6°, sammenholdt med artikel 268 i [udelades] [lov om skatter og afgifter] [udelades], at disse salg var omfattet af [udelades] [fortjenstmargenordningen], og bemærkede, at anvendelsen af fortjenstmargenordningen på disse transaktioner var uforenelig med artikel 392 i direktiv [udelades] [2006/112] i to henseender. **[Org. s. 5]**
6. For det første har [udelades] Icade Promotion Logement anført, at artikel 392 i direktiv [udelades] [2006/112] kun giver medlemsstaterne ret til at underlægge levering af byggegrunde en fortjenstmargenordning, når den afgiftspligtige person, der har foretaget sådanne leveringer har betalt [udelades] [moms] ved anskaffelsen af grundene og ikke har ret til at fradrage den. Som svar på denne argumentation fastslog cour administrative d'appel [de Versailles] (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager [i Versailles]), at en manglende »fradragsret« i forbindelse med den i artikel 392 i direktiv [udelades] [2006/112] omhandlede erhvervelse, omfatter de tilfælde, hvor erhvervelsen ikke er blevet pålagt [udelades] [moms]. [udelades] Icade Promotion Logement har hævdet, at cour administrative d'appel [de Versailles] (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager [i Versailles]) på dette punkt har begået en retlig fejl, idet den bl.a. har gjort lagt til grund, at den engelske udgave af artikel 392 i direktiv [udelades] [2006/112] klart begrænser muligheden for at anvende fortjenstmargenordningen til det tilfælde, hvor erhvervelsen af det videresolgte gode er blevet pålagt [udelades] [moms], uden at denne afgift kan fradrages af den afgiftspligtige person, der videresælger det.
7. Besvarelsen af dette anbringende om en retlig fejl afhænger af spørgsmålet om, hvorvidt artikel 392 i direktiv [udelades] [2006/112], der som en undtagelse skal fortolkes snævert, skal fortolkes således, at den forbeholder anvendelsen af



fortjenstmargenordningen transaktioner i form af levering af fast ejendom, for hvilke erhvervelsen er blevet pålagt [udelades] [moms], uden at den afgiftspligtige person, der videresælger dem, har haft ret til at foretage fradrag for denne afgift, fordi den ikke, som den franske udgave heraf antyder, gør det muligt at anvende denne ordning på levering af fast ejendom, hvis erhvervelse ikke er [udelades] [momspligtig], enten fordi denne erhvervelse ikke er omfattet af direktivets anvendelsesområde, eller fordi den, selv om den er omfattet af dette anvendelsesområde, alligevel er fritaget.

8. For det andet tillader artikel 392 i direktiv [udelades] [2006/112] kun medlemsstaterne at henføre levering af byggegrunde under en fortjenstmargenordning, når den afgiftspligtige person, som foretager sådanne leveringer, blot køber og videresælger disse grunde i uforandret stand. Som svar på denne argumentation fastslog cour administrative d'appel [de Versailles] (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager [i Versailles]), at henvisningen i artikel 392 i direktiv [udelades] [2006/112] til levering af byggegrunde, »der er købt med henblik på videresalg«, hverken har til formål eller til følge at udelukke køb af ubebyggede grunde efterfulgt af videresalg som byggegrunde. [Udelades] Icade Promotion Logement har gjort gældende, at cour administrative d'appel [de Versailles] (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager [i Versailles]) har begået en retlig fejl på dette punkt, idet den bl.a. har gjort gældende, at fortjenstmargenordningen ikke kan finde anvendelse på salg af fast ejendom, der efter erhvervelsen har været genstand for ændringer.
9. Besvarelsen af dette andet anbringende afhænger af, om artikel 392 i direktiv [udelades] [2006/112], der som en undtagelse skal fortolkes snæver, skal fortolkes således, at den udelukker anvendelse af fortjenstmargenordningen på leveringer af byggegrunde i følgende to tilfælde: enten når disse grunde, der er erhvervet ubebyggede, mellem tidspunktet for erhvervelsen og tidspunktet for den momspligtige persons videresalg er blevet til byggegrunde, eller når de mellem tidspunktet for erhvervelsen og tidspunktet for den momspligtige persons videresalg har undergået ændringer som f.eks. opdeling i parceller, eller der er udført byggemodningsarbejder (veje, drikkevand, elektricitet, gas, sanering, telekommunikation).
10. De i præmis 7 og 9 nævnte spørgsmål er afgørende for løsningen af den foreliggende tvist og frembyder alvorlige fortolkningsvanskeligheder, eftersom der ikke foreligger retspraksis fra Den Europæiske Unions Domstol, som belyser de pågældende bestemmelsers genstand [org. s. 6] og rækkevidde. Af denne grund forelægges Domstolen disse spørgsmål i medfør af artikel 267 [udelades] [TEUF], og afgørelsen af den af [udelades] Icade Promotion Logement iværksatte appel udsættes, indtil Domstolens afgørelse foreligger.

A F G Ø R E L S E:

Artikel 1: Afgørelsen af den af [udelades] Icade Promotion Logement iværksatte appel udsættes, indtil Den Europæiske Unions Domstol har taget stilling til følgende spørgsmål:

»1) Skal artikel 393 i [Rådets direktiv 2006/112/EF] af 28. november 2006 [om det fælles merværdiafgiftssystem] fortolkes således, at anvendelsen af fortjenstmargenordningen forbeholdes transaktioner i form af leveringer af fast ejendom, hvis erhvervelse er blevet pålagt [udelades] [moms], uden at den afgiftspligtige person, der videresælger denne faste ejendom, har haft ret til at foretage fradrag for denne afgift? Eller tillader denne bestemmelse, at denne ordning anvendes på transaktioner i form af levering af fast ejendom, hvis erhvervelse ikke har været pålagt moms, enten fordi denne erhvervelse ikke er omfattet af bestemmelsens anvendelsesområde, eller fordi den, selv om den er omfattet af dette anvendelsesområde, alligevel er fritaget for moms?

2) Skal artikel 392 i direktiv [udelades] [2006/112] fortolkes således, at den udelukker anvendelse af fortjenstmargenordningen på transaktioner i form af leveringer af byggegrunde i følgende to tilfælde:

– når disse grunde, der er erhvervet ubebyggede, mellem tidspunktet for erhvervelsen og tidspunktet for den momspligtige persons videresalg er blevet til byggegrunde

– når de mellem tidspunktet for erhvervelsen og tidspunktet for den momspligtige persons videresalg har undergået ændringer som f.eks. opdeling i parceller, eller der er udført byggemodningsarbejder (veje, drikkevand, elektricitet, gas, sanering, telekommunikation)?«

[Udelades]