

Sag C-243/23 [Drebers] ¹**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

18. april 2023

Forelæggende ret:

Hof van Beroep te Gent (Belgien)

Afgørelse af:

28. juni 2022

Appellant:

Belgische Staat / Federale Overheidsdienst Financiën

Appelinstævnt:

L BV

Hovedsagens genstand

Hovedsagen drejer sig om, hvorvidt L BV har ret til fradrag af indgående moms for bestemte ombygningsarbejder på en bygning, som delvist anvendes til erhvervsformål.

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Denne anmodning i henhold til artikel 267 TEUF vedrører spørgsmålet om, hvorvidt artikel 187 og 189 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«) er til hinder for en bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede (WBTW's artikel 48, § 2, og artikel 49, sammenholdt med artikel 9 i KB nr. 3), hvorefter den forlængede reguleringsperiode på 15 år for ombygninger af en eksisterende bygning kun finder anvendelse, hvis der efter arbejdets udførelse foreligger en »ny bygning« som omhandlet i momsdirektivets artikel 12, selv om den økonomiske levetid for

¹ – Den foreliggende sag er betegnet med et fiktivt navn, som ikke svarer til en procesdeltagers virkelige navn.

en grundlæggende ombygget bygning – som på grundlag af den nationale rets administrative kriterier imidlertid ikke anses for en »ny bygning« – er identisk med den økonomiske levetid for en ny bygning, som er væsentligt længere end den i momsdirektivets artikel 187 fastsatte frist på fem år, og om denne artikel 187 har direkte virkning.

Præjudicielle spørgsmål

Er artikel 187 og 189 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem til hinder for en bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede (WBTW's artikel 48, § 2, og artikel 49, sammenholdt med artikel 9 i KB nr. 3 van 10 december 1969, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde), hvorefter den forlængede reguleringsperiode (på 15 år) kun finder anvendelse i forbindelse med ombygning af en eksisterende bygning, hvis der efter arbejdets udførelse på grundlag af den nationale rets kriterier foreligger en »ny bygning« som omhandlet i dette direktivs artikel 12, selv om den økonomiske levetid for en grundlæggende ombygget bygning (som på grundlag af den nationale rets administrative kriterier imidlertid ikke anses for en »ny bygning« som omhandlet i artikel 12) er identisk med den økonomiske levetid for en ny bygning, som er væsentligt længere end den i artikel 187 i direktiv 2006/112 fastsatte frist på fem år, hvilket bl.a. fremgår af, at det udførte arbejde afskrives over en periode på 33 år, som svarer til afskrivningsperioden for nye bygninger?

Har artikel 187 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem direkte virkning, således at en afgiftspligtig person, der har udført arbejde på en bygning, uden at dette arbejde fører til, at den ombyggede bygning på grundlag af kriterierne i den nationale ret skal klassificeres som en »ny bygning« som omhandlet i dette direktivs artikel 12, men dette arbejde indebærer en økonomisk levetid, som er identisk med den økonomiske levetid for tilsvarende nye bygninger, for hvilke der gælder en reguleringsperiode på 15 år, kan påberåbe sig anvendelse af reguleringsperioden på 15 år?

Anførte EU-retlige forskrifter

Momsdirektivets artikel 12, 187 og 189

Artikel 4, stk. 3, TEU

Anførte nationale forskrifter

Artikel 1, § 9, stk. 1, nr. 1, artikel 48, § 2, og artikel 49 i Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (momsloven, herefter »WBTW«).

Artikel 9 i Koninklijk besluit nr. 3 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (kongelig bekendtgørelse nr. 3 om fradrag af indgående afgift ved anvendelse af moms, herefter »KB nr. 3«).

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne

- 1 L BV er et selskab, som udøver advokatvirksomhed. Selskabet har i flere år rådet over en ejendom, som anvendes delvist til private formål og delvist til selskabets erhvervsvirksomhed.
- 2 I perioden 2007-2015 blev der udført et meget omfattende byggearbejde på denne ejendom. I den første fase, som varede til juli 2010, blev der gennemført arbejde på de tre bagerste dele (mellembygningen, glassidebygningen og elevatorskakten) og på selve hovedbygningen. I den anden fase blev bl.a. det løbende arbejde på de tre bagerste dele fortsat, og diverse arbejder måtte udføres på ny, og i den tredje fase blev arbejdet på hovedbygningen afsluttet. Efter arbejdet blev bygningens salgsværdi vurderet til 2 750 000 EUR, idet det blev lagt til grund, at 40% anvendes til privat bolig og 60% til erhvervsformål.
- 3 I januar 2014 blev momsfrigagelsen for erhvervsvirksomhed som advokat ophævet, således at L BV fra dette tidspunkt blev registreret som momspligtig.
- 4 Fra august 2015 gennemførte Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie (generaladministrationen for særlig afgiftskontrol) en uanmeldt afgiftskontrol på L BV's forretningsadresse, som vedrørte perioden fra den 1. januar 2014 til den 30. september 2015. Efter denne kontrol konkluderede FOD Financiën (den føderale skatte-, told- og afgiftsmyndighed), at L BV i denne periode havde begået forskellige overtrædelser af momsreglerne.

I FOD Financiën's endelige afgørelse af 21. september 2017 blev der fastsat en skyldig moms på 163 756,24 EUR, og FOD Financiën anførte, at L BV havde anvendt reguleringsperioden forkert. L BV havde lagt en reguleringsperiode på 15 år til grund for udgifterne til det nævnte byggeri, mens FOD Financiën lagde til grund, at det ikke drejede sig om arbejde med henblik på opførelse af en bygning, hvorfor reguleringsperioden kun var på fem år.
- 5 I oktober 2017 blev der udstedt et betalingspåkrav mod L BV om betaling af bl.a. 163 756,24 EUR moms og afgiftsbøder på 16 375,63 EUR på grund af det uretmæssige momsfradrag.
- 6 I oktober 2018 indbragte L BV dette krav for Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (retten i første instans i Oost-Vlaanderen, afdeling Gent). Ved dom af 10. marts 2020 antog denne ret søgsmålet til realitetsbehandling og gav sagsøgeren delvist medhold.

- 7 I juni 2006 iværksatte FOD Financiën appel til prøvelse af denne dom ved den forelæggende ret. FOD Financiën har bl.a. nedlagt påstand om, at det fastslås, at artikel 9, § 1, stk. 1, i KB nr. 3 finder anvendelse, og at reguleringsperioden for momsen på investeringsgoderne derfor udgør fem år, og at myndigheden tilkendes de omhandlede beløb. L BV, som har iværksat kontraappel, har navnlig nedlagt påstand om, at FOD Financiëns appel forkastes.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 8 FOD Financiën indrømmede ikke reguleringsperioden på 15 år, fordi byggeriet ikke førte til »opførelse af en bygning«, men kun til forbedring og renovering af den eksisterende bygning. Lovgivningen og de administrative bestemmelser tillod således ikke, at reguleringsperioden på 15 år blev anvendt på de konkrete faktiske omstændigheder.
- 9 L BV mener ikke, at der foreligger en grund til at anvende en reguleringsperiode på kun fem år. Efter selskabets opfattelse er den belgiske bestemmelse ikke forenelig med hverken momsdirektivet eller den tilgrundliggende tanke om, at der kan gælde en længere reguleringsperiode for momsen, når det drejer sig om bygninger, som i reglen bliver anvendt og afskrevet over en længere periode og har en (væsentligt) længere økonomisk levetid.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 10 I henhold til momsdirektivets artikel 187, stk. 1, første og andet afsnit, udgør reguleringsperioden for investeringsgoder principielt fem år. Artikel 187, stk. 1, tredje afsnit, fastsætter imidlertid, at medlemsstaterne kan forlænge reguleringsperioden for »investeringsgoder i form af fast ejendom« op til 20 år. I henhold til momsdirektivets artikel 189 kan medlemsstaterne bl.a. definere begrebet investeringsgoder og præcisere det momsbeløb, som skal tages i betragtning ved reguleringen. Denne artikel fastsætter desuden, at medlemsstaterne skal »træffe alle hensigtsmæssige foranstaltninger for at sikre, at reguleringen ikke medfører en uberettiget fordel«, hvilket indebærer, at momsdirektivet giver medlemsstaterne en vis skønsbeføjelse.

L BV gør med rette gældende, at denne skønsbeføjelse ikke er absolut, og at medlemsstaterne ikke må overskride grænserne for deres skønsbeføjelse, hvilket indebærer, at de skal respektere de begreber, der anvendes i momsdirektivet.

- 11 I henhold til artikel 4, stk. 3, TEU træffer medlemsstaterne alle foranstaltninger for at sikre opfyldelsen af de forpligtelser, der følger af EU-retten, og afholder sig fra at træffe foranstaltninger, der kan bringe virkeliggørelsen af Unionens mål i fare.
- 12 Derudover skal medlemsstaterne udøve deres beføjelser under hensyntagen til momsdirektivets mål samt princippet om afgiftens neutralitet, som er iboende i det

fælles merværdiafgiftssystem. L BV gør med rette gældende, at der dermed menes neutralitetsprincippet som en særlig udløber af lighedsprincippet, på grundlag af hvilket sammenlignelige goder eller tjenesteydelser, som konkurrerer med hinanden, skal behandles ens i forbindelse med opkrævningen af moms, og at en afgiftspligtig person kan påberåbe sig momsdirektivet for at anfægte en national bestemmelse, som er uforenelig med dette direktiv og dettes grundlæggende principper.

- 13 Den belgiske lovgiver fastsatte reglerne vedrørende reguleringerne i forbindelse med fast ejendom og andre investeringsgoder i WBTW's artikel 1, § 9, stk. 1, nr. 1, artikel 48, § 2, og artikel 49 samt i KB nr. 3.

Hof van Cassatie (kassationsdomstol, Belgien) udledte i en dom af 30. april 2021 af disse bestemmelser, at der for transaktioner, som har til formål eller bidrager til at omdanne eller forbedre en bygning eller en bygningsdel, gælder en reguleringsperiode på fem år, mens der for transaktioner, som har til formål eller bidrager til at opføre en bygning eller en bygningsdel, gælder en reguleringsperiode på 15 år.

Også Minister van Financiën (finansministeren) bekræftede i sit svar på et parlamentarisk spørgsmål i maj 2017, at reguleringsperioden i forbindelse med omdannelse eller forbedring af en bygning principielt udgør fem år, medmindre det udførte arbejde er så omfattende, at der faktisk opstår en ny bygning.

Ifølge belgisk ret er det altså i forbindelse med ombygningsarbejde på en eksisterende bygning reguleringsperioden på 15 år for den opkrævede moms på dette arbejde, der gælder, hvis der efter arbejdets udførelse i momsretlig forstand foreligger en »ny bygning«.

- 14 L BV anfører med rette, at den forlængede reguleringsperiode på 15 år ifølge den belgiske bestemmelse ikke gælder for væsentligt arbejde på bygninger, hvis disse bygninger i momsretlig forstand ikke klassificeres som »nye bygninger«, selv om de som følge af det udførte arbejde har en lige så lang økonomisk levetid som nybyggeri – hvilket bl.a. fremgår af den afskrivningsperiode, der anvendes i forbindelse med dette arbejde, idet denne periode svarer til afskrivningsperioden for nybyggeri, uafhængigt af det udførte arbejdes art og dets betydning for bygningens levetid som økonomisk produktionsmiddel.
- 15 L BV er af den opfattelse, af artikel 9 i KB nr. 3 på grund af den så strenge gennemførelse af momsdirektivets begreb »investeringsgoder i form af fast ejendom« i national ret (idet reguleringsperioden på 15 år udelukkende anvendes på arbejde, som fører til en bygning, der kan pålægges moms ved salg, uden at anvende samme periode på arbejde, som fører til, at en bygning som følge af dette arbejde har en økonomisk levetid, der kan sammenlignes med en ny bygnings økonomiske levetid, blot fordi den ombyggede bygning efter FOD Financiëns opfattelse ikke kan pålægges moms ved salg) er uforenelig med momsdirektivet,

og at regeringen ikke har udøvet de beføjelser, som den indrømmes ved WBTW's artikel 48, § 2, i overensstemmelse med direktivet.

- 16 L BV gør gældende, at det i første række bør fastslås, at momsdirektivets artikel 187 og 189 overhovedet ikke henviser til »nye bygninger« og/eller dette direktivs artikel 12, som regulerer, hvad der i forbindelse med momsreglerne skal anses for en »ny bygning«, som kan pålægges moms ved salg.
- 17 I stedet refererer begrebet investeringsgoder efter L BV's opfattelse åbenbart til genstande, der kan anvendes over en længere periode, og som i reglen afskrives. Efter selskabets opfattelse skal der ved »investeringsgoder i form af fast ejendom« forstås fast ejendom, som har en (væsentlig) længere økonomisk levetid end den almindelige reguleringsperiode på fem år, hvilket bl.a. fremgår af, at de afskrives over en meget længere periode.

For at arbejde på en fast ejendom kan anses for arbejde på investeringsgoder i form af fast ejendom i momsdirektivets forstand, er det efter L BV's opfattelse ejendommens økonomiske levetid på grundlag af det udførte arbejde eller ombygningsarbejdet og ikke så meget tidspunktet for den første indflytning, der er relevant. Selskabet anser dette for logisk, eftersom reguleringsperiodens formål er kontrol og korrektur af momsfradraget i forbindelse med et produktionsmiddels fremstilling eller opståen.

- 18 L BV henviser til princippet om afgiftens neutralitet, som efter selskabets opfattelse kræver, at alle investeringsgoder i form af fast ejendom med samme eller en sammenlignelig økonomisk levetid skal behandles ens med hensyn til momsen, hvilket indebærer, at de bør underkastes samme reguleringsperiode. Selskabet gør gældende, at i tilfælde som det foreliggende, hvor der udføres væsentligt ombygningsarbejde på bygninger, som derved har en lige så lang økonomisk levetid som nye bygninger, hvilket fremgår af, at arbejdet afskrives over en periode på 33 år, er disse bygninger som produktionsmidler, der er opstået som følge af arbejdet, sammenlignelige med nye bygninger og skal have samme behandling med hensyn til momsen.
- 19 Da L BV anmoder om en fortolkning af direktivet, der afviger fra det, der er lovligt i henhold til belgisk lovgivning og administrative bestemmelser, og da der er rimelig tvivl om, hvorvidt belgisk ret er forenelig med EU-retten, er det den forelæggende rets opfattelse, at det er nødvendigt at forelægge spørgsmålene herom for Domstolen til præjudiciel afgørelse.