



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

30. juni 2022 *

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 137 – ordning om valgfri momsregistrering – betingelser – national lovgivning, hvorefter en afgiftspligtig persons ret til at vælge at pålægge moms af salget af en fast ejendom er betinget af, at denne ejendom overdrages til en afgiftspligtig person, der er momsregistreret – forpligtelse til regulering af momsfradrag i tilfælde af manglende overholdelse af denne betingelse – princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet«

I sag C-56/21,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (skatte- og afgiftsankenævnet under Republikken Litauens regering) ved afgørelse af 16. oktober 2020, indgået til Domstolen den 29. januar 2021, i sagen

UAB »ARVI« ir ko,

mod

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Prechal, og dommerne J. Passer, F. Biltgen (refererende dommer), N. Wahl og M.L. Arastey Sahún,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– UAB »ARVI« ir ko ved advokatai L. Augustinavičienė og A. Paulauskas,

* Processprog: litauisk.

– den litauiske regering ved K. Dieninis og V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, som befuldmægtigede,
– Europa-Kommissionen ved J. Jokubauskaitė og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede,
og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 24. marts 2022,
afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 135 og 137 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1) (herefter »momsdirektivet«) samt af princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet.
- 2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem UAB »ARVI« ir ko (herefter »Arvi«) og Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (det statslige skatte- og afgiftsinspektorat under Republikken Litauens finansministerium, herefter »det statslige skatte- og afgiftsinspektorat«) vedrørende udøvelsen af retten til at vælge at betale afgift for fast ejendom solgt til en afgiftspligtig person, der på tidspunktet for salget ikke var registreret som momspligtig, og fremgangsmåden for gennemførelsen af retten til fradrag for indgående moms.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Momsdirektivets artikel 135, stk. 1, fastsætter:
»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

j) levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord bortset fra levering [inden første indflytning]

[...]«
- 4 Dette direktivs artikel 137 bestemmer:

»1. Medlemsstaterne kan indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at betale afgift for følgende transaktioner:

[...]

b) levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord bortset fra levering [inden første indflytning]

[...]

2. Medlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser for udøvelse af den i stk. 1 fastsatte valgmulighed.

Medlemsstaterne kan begrænse omfanget af denne valgmulighed.«

5 Det nævnte direktivs 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 213, stk. 1, fastsætter:

»Enhver afgiftspligtig person skal anmelde påbegyndelse, ændring og ophør af sin virksomhed som afgiftspligtig.«

7 Momsdirektivets artikel 214, stk. 1, bestemmer:

»Medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger for at sikre, at følgende personer kan identificeres med et individuelt registreringsnummer:

a) enhver afgiftspligtig person, bortset fra dem, der er omhandlet i artikel 9, stk. 2, som på medlemsstaternes respektive område foretager leveringer af varer eller ydelser, som giver den pågældende fradragsret, bortset fra leveringer af varer eller ydelser, for hvilke momsen udelukkende påhviler kunden eller modtageren i overensstemmelse med artikel 194-197 og artikel 199

[...]«

Litauisk ret

8 Artikel 32, stk. 3, i Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751 (Republikken Litauens lov nr. IX-751 om merværdiafgift) af 5. marts 2002 (Žin., 2002, nr. 35-1271) i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »momsloven«), fastsætter:

»En afgiftspligtig person har ret til efter fremgangsmåden i denne lov at vælge at opkræve moms af fast ejendom, som er fritaget for moms i henhold til denne artikels stk. 1 eller 2, hvis ejendommen sælges eller på anden måde overdrages til en afgiftspligtig person, der er registreret som en momspligtig person [...], og dette valg gælder for alle relevante transaktioner indgået af den afgiftspligtige person i mindst 24 måneder fra den dato, hvor valget træffes. Den afgiftspligtige person skal angive sit valg på den måde, som den centrale skatte- og afgiftsmyndighed foreskriver. [...]«

9 Momslovens artikel 58, stk. 1, fastsætter:

»En person, der registreret som momspligtig, har ret til at fradrage indgående moms eller importmoms på varer eller tjenesteydelser, som er erhvervet eller importeret, hvis disse varer eller tjenesteydelser skal anvendes til følgende former for virksomhed:

1) levering af momspligtige varer eller momspligtige tjenesteydelser

[...]«

10 Momslovens artikel 67, stk. 2, fastsætter:

»Momsfradrag skal reguleres i henhold til bestemmelserne i denne artikel: for så vidt angår fast ejendom over en periode på ti år [...], regnet fra den afgiftsperiode, i hvilken der blev foretaget fuld eller delvis fradrag for indgående moms og/eller importmoms på denne ejendom (i tilfælde af renoveringsarbejde på en bygning/konstruktion skal fradraget for indgående moms på de således fremstillede materielle investeringsaktiver reguleres over en periode på ti år regnet fra den afgiftsperiode, hvor arbejdet blev afsluttet). [...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 11 Efter en kontrolundersøgelse vedrørende lovligheden af Arvis beregning, angivelse og betaling af moms udarbejdede Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (statens skatte- og afgiftsinspektorat i regionen Kaunas, Litauen, herefter »det regionale skatte- og afgiftsinspektorat«) den 15. april 2020 en afgiftskontrolrapport, hvori det blev konstateret, at dette selskab med urette havde opkrævet udgående moms i forbindelse med salget den 8. maj 2015 af en fast ejendom til UAB »Investicijų ir inovacijų fondas« (herefter »køber«). Det regionale skatte- og afgiftsinspektorat anførte nemlig i denne rapport, at eftersom køber på tidspunktet for det nævnte salg endnu ikke var momsregistreret, kunne Arvi ikke vælge at opkræve moms for denne transaktion og dermed heller ikke fakturere den tilsvarende udgående moms, således at selskabet i sin momsangivelse skulle have reguleret det fradragne indgående momsbeløb.
- 12 Ved afgørelse af 22. maj 2020 bekræftede det regionale skatte- og afgiftsinspektorat den nævnte kontrolrapport og pålagde Arvi at betale det tilsvarende momsbeløb med tillæg af bøder og morarenter.
- 13 Efter klagen over denne afgørelse blev forkastet ved en afgørelse truffet af det statslige skatte- og afgiftsinspektorat den 23. juli 2020, indbragte Arvi sagen for Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (skatte- og afgiftsankenævnet under Republikken Litauens regering).
- 14 Dette ankenævn er for det første i tvivl om, hvorvidt det valg, som Republikken Litauens lovgiver har truffet under udøvelsen af sin skønsmagt ved at fastsætte, at retten til at vælge at betale moms er undergivet betingelsen om, at køberen udelukkende kan være en afgiftspligtig person, der er registreret som en momspligtig person, overholder momsdirektivet, henset til direktivets formål og ånd. Den forelæggende ret ønsker dernæst oplyst, om den afgiftspligtige persons valg om at momspålægge leveringen af en gammel fast ejendom – selv om et sådant valg ikke opfylder kravet i momslovens artikel 32 om, at køberen skal være en afgiftspligtig person, der er momsregistreret – gør det muligt alligevel at anse denne transaktion for en momspligtig levering

af et investeringsgode, som ikke medfører en forpligtelse for leverandøren til at regulere momsfradraget. Endelig ønsker den forelæggende ret oplyst, om det statslige skatte- og afgiftsinspektorats krav om, at leverandøren skal regulere fradraget af den indgående moms, selv om køberen af ejendommen blev registreret som en momspligtig person en måned efter, at transaktionen var blevet indgået, er i overensstemmelse med momsdirektivets ånd og de principper, der er fastsat i Domstolens praksis.

- 15 På denne baggrund har Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (skatte- og afgiftsankenævnet under Republikken Litauens regering) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Er national lovgivning, hvorefter en momspligtig person kun har ret til at vælge at opkræve moms af [leveringen af] en momsfrataget fast ejendom, såfremt denne ejendom overdrages til en afgiftspligtig person, der på tidspunktet for transaktionens indgåelse var registreret som en momspligtig person, forenelig med direktivets artikel 135 og 137 samt princippet om afgiftsneutralitet og effektivitetsprincippet?
- 2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, er en fortolkning af de nationale bestemmelser, hvorefter leverandøren af en fast ejendom skal regulere fradraget for [indgående] moms på erhvervelsen af den overdragne faste ejendom, når han har valgt at opkræve moms for leveringen af den faste ejendom, og denne valgmulighed er udelukket i henhold til national ret[,] alene fordi køberen ikke havde status som en registreret momspligtig person, da i overensstemmelse [med] direktivets bestemmelser om leverandørens ret til at fradrage moms og til regulering af fradraget og med princippet om afgiftsneutralitet og effektivitetsprincippet?
- 3) Er en administrativ praksis, hvorefter leverandøren af en fast ejendom under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede er forpligtet til at regulere fradraget for indgående moms på erhvervelsen/fremstillingen af den faste ejendom, idet salget af denne faste ejendom skal anses for en momsfrataget levering af fast ejendom, fordi der ikke foreligger en ret til at vælge at opkræve moms (fordi køberen ikke havde et momsregistreringsnummer på tidspunktet for transaktionens indgåelse), selv om køberen på tidspunktet for transaktionens indgåelse havde ansøgt om registrering som en momspligtig person og blev registreret som en momspligtig person en måned efter transaktionens indgåelse, forenelig med direktivets bestemmelser om leverandørens ret til at fradrage moms og til regulering af fradraget og med princippet om momsens neutralitet? Er det i et sådant tilfælde relevant at fastslå, om køberen af den faste ejendom, der blev registreret som en momspligtig person efter transaktionen, faktisk har anvendt den erhvervede ejendom til momspligtig virksomhed, og at der ikke er tegn på svig eller misbrug?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første præjudicielle spørgsmål

- 16 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 135 og 137 samt princippet om afgiftsneutralitet og effektivitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning,

hvorefter en afgiftspligtig persons ret til at vælge, at salget af en fast ejendom skal pålægges moms, er betinget af, at denne ejendom overdrages til en afgiftspligtig person, som er momsregistreret på tidspunktet for transaktionens indgåelse.

- 17 I denne henseende bemærkes for det første, at momsdirektivets artikel 137, stk. 1, bestemmer, at medlemsstaterne kan indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at betale afgift af bl.a. »levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord bortset fra levering [inden første indflytning]«, og det præciseres i denne bestemmelses stk. 2, at medlemsstaterne »fastsætter de nærmere bestemmelser for udøvelse af den i stk. 1 fastsatte valgmulighed« og »kan begrænse omfanget af denne valgmulighed«.
- 18 For det andet fremgår det af Domstolens praksis vedrørende artikel 13, punkt C, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), som kan overføres analogt på momsdirektivets artikel 137, hvis indhold i det væsentlige er identisk, at medlemsstaterne på grundlag af den i denne artikel omhandlede beføjelse kan indrømme de ved det nævnte direktiv fritagne personer mulighed for at give afkald på fritagelsen enten i alle tilfælde, inden for bestemte grænser eller under visse betingelser (jf. analogt dom af 12.1.2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).
- 19 Momsdirektivets artikel 137 giver således ikke blot medlemsstaterne mulighed for at indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at betale afgift for de transaktioner, som denne bestemmelse omhandler, men også beføjelsen til at begrænse omfanget af denne valgfrihed eller helt at ophæve den. Det følger heraf, at medlemsstaterne har et vidt skøn inden for rammerne af denne artikel, eftersom det tilkommer dem at bedømme, om der skal indføres valgfrihed, alt efter hvad de anser for hensigtsmæssigt under hensyn til den aktuelle situation i deres land på et givet tidspunkt (jf. i denne retning dom af 12.1.2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, præmis 28 og 29 og den deri nævnte retspraksis).
- 20 Medlemsstaterne kan tillige, når de udøver deres skøn vedrørende valgfriheden, udelukke visse transaktioner eller visse grupper af afgiftspligtige fra anvendelsesområdet for denne valgfrihed (jf. analogt dom af 12.1.2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, præmis 30).
- 21 Når medlemsstaterne benytter sig af deres mulighed for at begrænse omfanget af valgfriheden, og for at fastsætte de nærmere bestemmelser for dens udøvelse, skal de imidlertid overholde de generelle målsætninger og principper i momsdirektivet, bl.a. princippet om afgiftsneutralitet samt kravet om en korrekt, enkel og ensartet anvendelse af fritagelserne (jf. analogt dom af 12.1.2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, præmis 31).
- 22 I det foreliggende tilfælde begrænser den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, for så vidt som den fastsætter betingelserne for afkald på fritagelsen i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra j), sig til at fastsætte de betingelser, hvorunder den afgiftspligtige person kan udøve sin ret til at vælge at betale afgift i tilfælde af levering af fast ejendom, som giver denne person fradragsret.
- 23 I denne henseende svarer den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning til den nationale lovgivning, der var omhandlet i den sag, der gav anledning til dom af 9. september 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512), der var vedtaget af en medlemsstat, der havde gjort brug af adgangen til at indrømme afgiftspligtige personer ret til at

vælge at betale afgift i tilfælde af bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom, ved at betinge fuldt fradrag for indgående moms af, at der opnåedes en forudgående godkendelse, der ikke havde tilbagevirkende kraft, fra afgiftsmyndighederne. I denne dom fastslog Domstolen for det første, at når en medlemsstat undergiver retten til at vælge beskatning opfyldelsen af visse retlige betingelser, gør en procedure med forudgående godkendelse det muligt at undersøge, om disse betingelser er opfyldt, og for det andet, at en godkendelsesprocedure som den, der var indført af denne medlemsstat, ikke har til formål at begrænse fradragsretten, men derimod gør det muligt at udøve denne ret fuldt ud med forbehold af overholdelsen af visse betingelser (jf. i denne retning dom af 9.9.2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:512, præmis 26 og 28).

- 24 Den samme konklusion gør sig gældende for en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, eftersom denne lovgivning blot fastsætter de nærmere betingelser for udøvelsen af afgiftspligtige personers ret til at vælge at betale afgift af transaktioner, der i princippet er afgiftsfritagne. En sådan lovgivning begrænser ikke fradragsretten, men gør det derimod muligt, når denne valgfrihed udøves i overensstemmelse med de betingelser, der er fastsat med henblik herpå, at udøve denne ret, som uden en sådan valgmulighed ville være udelukket. Betingelsen om, at sælgeren af en fast ejendom kun kan vælge at betale afgift af salgstransaktionen, hvis køberen er en afgiftspligtig person, der er momsregistreret på salgstidspunktet, bidrager desuden til at sikre, at udøvelsen af valgmuligheden sker under overholdelse af retssikkerhedsprincippet.
- 25 Denne konklusion drages ikke i tvivl af det argument, som bl.a. Kommissionen har fremsat, om, at betingelsen er i strid med Domstolens praksis, som fastsat i bl.a. præmis 32 i dom af 7. marts 2018, Dobro (C-159/17, EU:C:2018:161), hvorefter det følger, at momsregistreringen som omhandlet i momsdirektivets artikel 214 og den i dette direktivs artikel 213 fastsatte forpligtelse for en momspligtig til at anmelde påbegyndelse, ændring og ophør af sin virksomhed kun udgør formelle krav med henblik på kontrol, og som følge heraf ikke kan anfægte retten til bl.a. momsfradrag, i det tilfælde, hvor de materielle betingelser, som ligger til grund for denne ret, er opfyldt. Som generaladvokaten har anført i punkt 56 i forslaget til afgørelse, er denne retspraksis uden relevans i det foreliggende tilfælde, eftersom hovedsagen ikke vedrører fradragsretten for en køber, der ikke var momsregistreret på tidspunktet for erhvervelsen af den omhandlede faste ejendom, men betingelserne for sælgerens udøvelse af sin ret til at vælge at betale afgift af leveringen af den faste ejendom.
- 26 Henset til disse betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 135 og 137 skal fortolkes således, at bestemmelserne ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter en afgiftspligtig persons ret til at vælge, at salget af en fast ejendom skal pålægges moms, er betinget af, at denne ejendom overdrages til en afgiftspligtig person, som er momsregistreret på tidspunktet for transaktionens indgåelse.

Det andet og det tredje spørgsmål

- 27 Med det andet og det tredje spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om bestemmelserne i momsdirektivet samt princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning og praksis, hvorefter sælgeren af en fast ejendom er forpligtet til at regulere fradraget for indgående moms, der er betalt for denne ejendom, efter at sælgeren er blevet nægtet retten til at vælge at betale afgift med den begrundelse, at køberen på salgstidspunktet ikke opfyldte de fastsatte betingelser for sælgerens udøvelse af denne ret.

- 28 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål skal det for det første fastslås, at den i hovedsagen omhandlede forpligtelse til regulering følger af den omstændighed, at der i det foreliggende tilfælde ikke forelå et gyldigt afkald på afgiftsfritagelse for denne transaktion.
- 29 Hvad for det andet angår princippet om afgiftsneutralitet har Domstolen fastslået, at dette princip bl.a. er til hinder for, at sammenlignelige tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles forskelligt med hensyn til momsen (jf. i denne retning dom af 12.1.2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).
- 30 I det foreliggende tilfælde fremgår det hverken af anmodningen om præjudiciel afgørelse eller af de indlæg, der er indgivet til Domstolen, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning eller praksis indfører en forskellig behandling af transaktioner, der er sammenlignelige og i konkurrence med hinanden. Af de grunde, som generaladvokaten mere udførligt har redegjort for i punkt 30-35 og punkt 46 i forslaget til afgørelse, har retten til at vælge at betale afgift ved levering af fast ejendom til formål at undgå konkurrenceulemper for den afgiftspligtige person, der foretager denne levering, hvilket netop tilsigter at gennemføre princippet om afgiftsneutralitet, og de betingelser for udøvelse af retten til at vælge at betale afgift, der er fastsat i den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, er de samme for alle afgiftspligtige personer uanset deres kapacitet eller retlige form, idet denne udøvelse alene afhænger af køberens momsregistrering på tidspunktet for leveringen af ejendommen.
- 31 Hvad for det tredje angår effektivitetsprincippet, som er til hinder for, at en national proceduremæssig bestemmelse i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at anvende EU-retten – i det foreliggende tilfælde udøvelsen af fradragsretten – bemærkes, således som det fremgår af denne doms præmis 24, at en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede blot fastsætter de nærmere betingelser for udøvelsen af afgiftspligtige personers ret til at vælge at betale afgift for transaktioner, der i princippet er afgiftsfritagne, og begrænser ikke fradragsretten. Desuden følger det hverken af anmodningen om præjudiciel afgørelse eller af de indlæg, der er indgivet til Domstolen, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning eller forvaltningsmyndighedernes anvendelse heraf på nogen måde skulle kunne gøre udøvelsen af fradragsretten umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig i praksis.
- 32 Tværtimod er betingelserne for udøvelsen af valgmuligheden kendt på forhånd, og som generaladvokaten har anført i punkt 53 i forslaget til afgørelse, råder en afgiftspligtig person som Arvi over flere muligheder for at kunne overholde de betingelser, der er fastsat på nationalt plan, og således faktisk udøve sin fradragsret.
- 33 Det følger heraf, at effektivitetsprincippet ikke er til hinder for en national lovgivning eller praksis som den i hovedsagen omhandlede.
- 34 Hvad for det fjerde angår spørgsmålet om, hvorvidt den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning eller skatte- og afgiftsmyndighedernes anvendelse heraf er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, som den forelæggende ret ligeledes har henvist til, skal det bemærkes, at det følger af Domstolens praksis, at en national foranstaltning for at være i overensstemmelse med det nævnte princip skal være egnet til at nå det tilstræbte mål og ikke må være mere vidtgående end nødvendigt for at nå målet (jf. i denne retning dom af 26.10.2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, præmis 58).

- 35 I det foreliggende tilfælde bidrager kravet om, at køberen skal være en afgiftspligtig person, der er momsregistreret på tidspunktet for salget, for at sælgeren kan vælge at betale afgift af transaktionen, til beskyttelsen af leverandørens retssikkerhed, idet det gør det muligt for den pågældende at sikre sig, at vedkommende gyldigt kan udøve sin ret til at vælge at betale afgift, og at sikre en korrekt opkrævning af momsen. Et sådant krav er således egnet til at nå det tilstræbte mål.
- 36 Desuden går kravet ikke ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det tilstræbte mål, for så vidt som kravet gør det muligt – inden gennemførelsen af den transaktion, som den afgiftspligtige person ønsker at få pålagt afgift, efter at den pågældende har udøvet sin valgfrihed – at sikre, at den afgiftspligtige person er i stand til at vide, om vedkommende gyldigt kan udøve denne valgfrihed, uden at det er nødvendigt for den pågældende selv eller skatte- og afgiftsmyndighederne at foretage lange efterprøvelser eller undersøgelser af køberens egenskab af afgiftspligtig person.
- 37 Henset til de forklaringer, som den forelæggende ret har givet i sin anmodning om præjudiciel afgørelse, skal det tilføjes, at de kompetente myndigheder ud over den omstændighed, om transaktionen er afgiftsfri eller ej, ikke kan tage hensyn til andre omstændigheder såsom køberens brug af den faste ejendom. Det forhold, der er relevant for fradragsretten og den eventuelle forpligtelse til regulering, er arten af den virksomhed, som den afgiftspligtige sælger har anvendt den pågældende faste ejendom til. Endvidere ville det være i strid med retssikkerhedsprincippet at tage hensyn til køberens efterfølgende brug af den faste ejendom med henblik på at afgøre, om der er tale om en momspligtig transaktion eller ej. Dette gælder så meget desto mere, eftersom køberen ville skulle regulere den fradragne indgående moms, hvis vedkommende anvender den pågældende faste ejendom til transaktioner, der er fritaget for afgift, eller som ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde. En sådan anvendelsesændring kan ikke føre til, at reguleringen af et momsfradrag vedrørende en levering af goder eller ydelser påhviler en anden afgiftspligtig person end den, der foretog det nævnte fradrag (jf. i denne retning dom af 26.11.2020, Sögarð Fastigheter, C-787/18, EU:C:2020:964, præmis 46 og 47).
- 38 I det foreliggende tilfælde kan købers anvendelse af den faste ejendom, der er købt fra Arvi, således ikke have nogen betydning for retten til at fradrage den indgående moms, som Arvi har betalt, ved købet af denne ejendom. Der er tale om to adskilte transaktioner vedrørende særskilte afgiftspligtige personer, der begge udøver deres egne økonomiske aktiviteter.
- 39 Hvad i øvrigt angår spørgsmålet om, hvorvidt det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, at der ikke har fundet svig eller misbrug sted, er det tilstrækkeligt at bemærke, for det første, at afgiftsmyndigheden, hvis den konstaterer, at fradragsretten er blevet udnyttet på svigagtig måde eller misbrugt, med tilbagevirkende kraft kan kræve de fratrukne beløb godtgjort (dom af 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, præmis 52). For det andet kan de afgiftspligtige personer desuden i almindelighed frit vælge de organisationsstrukturer eller transaktionsformer, som de finder mest passende for deres økonomiske aktivitet og for at begrænse deres afgiftsbyrde, idet princippet om forbud mod misbrug alene forbyder rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som alene foretages med henblik på at opnå en afgiftsmæssig fordel, som det ville stride mod formålet med momsdirektivet at tildele (jf. i denne retning kendelse af 3.9.2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, præmis 62 og den deri nævnte retspraksis).

- 40 Henset til ovenstående betragtninger skal det andet og det tredje spørgsmål besvares med, at bestemmelserne i momsdirektivet samt princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning og praksis, hvorefter sælgeren af en fast ejendom er forpligtet til at regulere fradraget for indgående moms, der er betalt for denne ejendom, efter at sælgeren er blevet nægtet retten til at vælge at betale afgift med den begrundelse, at køberen på salgstidspunktet ikke opfyldte de fastsatte betingelser for sælgerens udøvelse af denne ret. Selv om køberens faktiske brug af den pågældende faste ejendom i forbindelse med momspligtige aktiviteter er uden betydning i denne henseende, er de kompetente myndigheder ikke desto mindre forpligtede til at undersøge, om der foreligger svig eller misbrug fra den afgiftspligtige person, der har ønsket at udøve sin ret til at vælge at betale afgift af den pågældende transaktion.

Sagsomkostninger

- 41 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 sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

- 1) Artikel 135 og 137 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at bestemmelserne ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter en afgiftspligtig persons ret til at vælge, at salget af en fast ejendom skal pålægges merværdiafgift (moms), er betinget af, at denne ejendom overdrages til en afgiftspligtig person, som er momsregistreret på tidspunktet for transaktionens indgåelse.
- 2) Bestemmelserne i direktiv 2006/112 samt princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning og praksis, hvorefter sælgeren af en fast ejendom er forpligtet til at regulere fradraget for indgående merværdiafgift (moms), der er betalt for denne ejendom, efter at sælgeren er blevet nægtet retten til at vælge at betale afgift med den begrundelse, at køberen på salgstidspunktet ikke opfyldte de fastsatte betingelser for sælgerens udøvelse af denne ret. Selv om køberens faktiske brug af den pågældende faste ejendom i forbindelse med momspligtige aktiviteter er uden betydning i denne henseende, er de kompetente myndigheder ikke desto mindre forpligtede til at undersøge, om der foreligger svig eller misbrug fra den afgiftspligtige person, der har ønsket at udøve sin ret til at vælge at betale afgift af den pågældende transaktion.

Underskrifter