



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

16. november 2017*

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 12, stk. 1 og 2 – artikel 135, stk. 1, litra j) – afgiftspligtige transaktioner – fritagelse i forbindelse med levering af bygninger – begrebet »første indflytning« – begrebet »ombygning««

I sag C-308/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) ved afgørelse af 23. februar 2016, indgået til Domstolen den 30. maj 2016, i sagen

Kozuba Premium Selection sp. z o.o.

mod

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, M. Ilešić, og dommerne A. Rosas, C. Toader (refererende dommer), A. Prechal og E. Jarašiūnas,

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget
 - Europa-Kommissionen ved R. Lyal og M. Owsiany-Hornung, som befuldmægtigede,
- og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 4. juli 2017, afsagt følgende

* Processprog: polsk.

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 12, stk. 1 og 2, og artikel 135, stk. 1, litra j), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).
- 2 Anmodningen er blevet fremsat i en sag mellem Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (herefter »Kozuba«) og Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (direktøren for skatteretten i Warszawa, Polen, herefter »direktøren for skatteretten«) vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt en transaktion om salg af en bygning, der havde været benyttet af dens ejer til dennes egne behov, og som inden dette salg er blevet moderniseret, er merværdiafgiftspligtig (momspligtig).

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 7. og 35. betragtning til momsdirektivet er affattet således:

»(7) Det fælles momssystem bør, selv om satserne og fritagelserne ikke er fuldstændigt harmoniseret, medføre konkurrencemæssig neutralitet, således at varer og ydelser af samme art på de enkelte medlemsstaters område beskattes ens uanset produktions- og distributionskædens længde.

(35) Der bør udarbejdes en fælles liste over fritagelser med henblik på en sammenlignelig opkrævning af de egne indtægter i samtlige medlemsstater.«
- 4 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, bestemmer:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

a) levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[...]«
- 5 Direktivets artikel 9, stk. 1, fastsætter:

»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.«
- 6 Det nævnte direktivs artikel 12, stk. 1 og 2, er affattet således:

»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:

a) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning

b) levering af en byggegrund.

2. Ved anvendelsen af stk. 1, litra a), forstås ved »bygning« enhver grundfast konstruktion.

Medlemsstaterne kan fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af det i stk. 1, litra a), anførte kriterium på ombygninger og definere begrebet »tilhørende jord«.

Medlemsstaterne kan anvende andre kriterier end første indflytning, som f.eks. perioden mellem dagen for bygningens færdiggørelse og dagen for første levering, eller perioden mellem dagen for første indflytning og dagen for senere levering, såfremt disse perioder ikke overstiger henholdsvis fem og to år.«

7 I henhold til direktivets artikel 14, stk. 1, forstås ved »levering af varer« overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

8 Dette direktivs artikel 135, stk. 1, der findes i direktivets kapitel 3 med overskriften »Fritagelse i forbindelse med andre aktiviteter«, bestemmer:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

j) levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord bortset fra levering omhandlet i artikel 12, stk. 1, litra a)

[...]«

Polsk ret

9 Artikel 2, stk. 14, i ustawa o podatku od towarów i usług (lov om moms på varer og tjenesteydelser) af 11. marts 2004, med senere ændringer (Dz. U. 54, nr. 535, pos. 1054, herefter »momsloven«), bestemmer følgende:

»I nedenstående bestemmelser forstås ved:

[...]

»første indflytning«: overdragelse til benyttelse, under gennemførelse af afgiftspligtige transaktioner, af bygninger, bygningsværker eller dele heraf til den første erhverver eller bruger, efter at disse bygninger, bygningsværker eller dele heraf er blevet:

a) opført eller

b) forbedret, hvis de afholdte udgifter til forbedringen i henhold til bestemmelserne om indkomstskat har udgjort mindst 30% af nyværdien

[...]«

10 Denne lovs artikel 43, stk. 1, nr. 10 og 10a, og artikel 43, stk. 7a, fastsætter:

»1. Fritages

[...]

10. levering af bygninger, bygningsværker eller dele heraf, undtagen hvis
 - a) leveringen sker i forbindelse med eller før første indflytning
 - b) der er gået mindre end to år mellem første indflytning og leveringen af bygningen, bygningsværker eller dele heraf,
- 10a. levering af bygninger, bygningsværker eller dele heraf er undtaget fra den i nr. 10 fastsatte fritagelse, hvis:
 - a) leverandøren ikke har haft fradragsret for indgående afgift hvad angår den omhandlede levering af varer
 - b) leverandøren ikke har afholdt udgifter til forbedring af de leverede varer, der giver ret til fradrag for indgående afgift, eller hvis han har betalt sådanne afholdt sådanne udgifter, og de beløb sig til mindre end 30% af nyværdien af de nævnte varer.

[...]

7a. Betingelsen i stk. 1, nr. 10a, litra b), finder ikke anvendelse, hvis bygningerne, bygningsværkerne eller delene heraf, efter at være blevet forbedret, har været anvendt af den afgiftspligtige person til at foretage afgiftspligtige transaktioner i en periode på mindst fem år.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 11 Den 17. september 2005 besluttede Poltrex Sp. z o. o. med hjemsted i Polen, hvis navn efterfølgende er blevet ændret til Kozuba, at forhøje sin selskabskapital. Samme dag tilførte en selskabsdeltager en beboelsesejendom, der var beliggende i Jabłonka (Polen) (herefter »den omhandlede bygning«), og som var blevet opført i 1992, som indskud i selskabet.
- 12 I 2006 blev den omhandlede bygning byggemodnet med henblik på Kozubas økonomiske virksomhed, idet sidstnævnte med henblik herpå havde givet samtykke til investeringer svarende til ca. 55% af nyværdien af denne ejendom. Efter afslutningen af arbejdet blev bygningen den 31. juli 2007 optaget som et selvstændigt investeringsgode i fortegnelsen over anlægsaktiver under rubrikken »demonstrationshus«, og bygningen beholdt denne status indtil den 15. januar 2009, hvor den blev solgt til tredjemand.
- 13 Da der var tale om en gammel bygning, var Kozuba af den opfattelse, at dette salg var momsfrataget, og virksomheden angav derfor ikke fortjenesten fra dette salg i sin momsangivelse for første kvartal 2009.
- 14 Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (direktøren for skattemyndigheden, Polen), der var af den opfattelse, at det var ubegrundet, at Kozuba havde undladt at angive fortjenesten fra salget af den omhandlede bygning i sin momsangivelse for første kvartal 2009, fastsatte ved afgørelse af 12. april 2013 momsskylden for Kozuba for denne periode, hvori denne forhøjede afgiftsgrundlaget med beløbet fra salget af bygningen.
- 15 Den 17. maj 2013 klagede Kozuba over denne afgørelse til direktøren for skatteretten.
- 16 Ved afgørelse af 30. juli 2013 stadfæstede direktøren for skatteretten afgørelsen fra direktøren for skattemyndigheden. Ligesom sidstnævnte fastslog direktøren for skatteretten således, at selv om den omhandlede bygning fra et afgiftsmæssig synspunkt efter de foretagne forbedringer var blevet anvendt til dækning af selskabets egne behov fra den 31. juli 2007, havde nævnte anvendelse imidlertid ikke medført afgiftspligtige transaktioner fra denne dato. For det første skulle den »første indflytning« i den omhandlede bygning efter de foretagne forbedringer ikke fastsættes til den 31. juli 2007, men til den 15. januar 2009, da denne dato svarer til datoen for den første afgiftspligtige transaktion, som den omhandlede bygning havde givet anledning til efter disse forbedringer, dvs. salget heraf, og for det

andet kunne Kozuba ikke være omfattet af den undtagelse, der er fastsat i momslovens artikel 43, stk. 1, nr. 10, eftersom dette salg var blevet gennemført i forbindelse med den første indflytning i den omhandlede bygning.

- 17 Kozuba anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse fra direktøren ved skatteretten ved Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Warszawa, Polen), som ved dom af 22. maj 2014 annullerede denne afgørelse af proceduremæssige grunde. Denne ret bekræftede ikke desto mindre, at skattemyndighedens synspunkt var velbegrundet.
- 18 Kozuba iværksatte appel til prøvelse af denne afgørelse til den forelæggende ret.
- 19 I sin forelæggelsesafgørelse har denne ret præciseret, at gennemførelsen af momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra j), i polsk ret sår tvivl om, hvorvidt begrebet »første indflytning«, som er defineret i momslovens artikel 2, nr. 14, og anvendt i samme lovs artikel 43, stk. 1, nr. 10, er foreneligt med momsdirektivet.
- 20 I denne henseende har nævnte ret fremhævet, at det er nødvendigt at tage stilling til, om begrebet »første indflytning« i en bygning som omhandlet i momsdirektivets artikel 12, stk. 1, skal forstås således, at den første indflytning skal finde sted i forbindelse med en afgiftspligtig transaktion.
- 21 Denne ret er desuden i tvivl om den betingelse, der findes i momslovens artikel 2, nr. 14, hvorefter momsfrigtagelsen i tilfælde af forbedring af en bygning kun er mulig, hvis de udgifter, der hidrører fra disse forbedringer, beløber sig til mindre end 30% af nyværdien af den pågældende bygning. Den polske lov sidestiller således en hvilken som helst forbedring af en bygning, der tilfører en merværdi svarende til denne tærskel eller derover, med en ombygning som omhandlet i momsdirektivets artikel 12, stk. 2, der kan føre til en »ny første indflytning«, hvilket ville begrunde en ny momspålæggelse.
- 22 På denne baggrund har Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 135, stk. 1, litra j), i [...] direktiv 2006/112 [...] fortolkes således, at den er til hinder for en national bestemmelse (artikel 43, stk. 1, nr. 10, i [...] momsloven), hvorefter levering af bygninger, bygningsværker eller dele heraf er fritaget for moms, medmindre

a) leveringen sker i forbindelse med eller før første indflytning

b) der er gået mindre end to år mellem første indflytning og leveringen af bygningen, bygningsværker eller dele heraf,

hvorved momslovens artikel 2, nr. 14, definerer første indflytning som overdragelse til benyttelse – under gennemførelse af afgiftspligtige transaktioner – af bygninger, bygningsværker eller dele heraf til den første erhverver eller bruger, efter at disse bygninger, bygningsværker eller dele heraf er blevet

a) opført eller

b) forbedret, hvis de afholdte udgifter til forbedringen i henhold til bestemmelserne om indkomstskat har udgjort mindst 30% af nyværdien?«

Om det præjudicielle spørgsmål

- 23 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 12, stk. 1 og 2, og artikel 135, stk. 1, litra j), skal fortolkes således, at de er til hinder for en national bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede, som gør momsfrigtagelse for levering af bygninger betinget af den dobbelte betingelse, at transaktionen ikke vedrører en levering, der er foretaget i forbindelse med en første indflytning, der kan anses for at være sket under gennemførelse af en afgiftspligtig transaktion, og at de udgifter, der i tilfælde af forbedring af en eksisterende bygning afholdes til dette formål, er mindre end 30% af dennes nyværdi.
- 24 Indledningsvis bemærkes, at der ved momsdirektivet er indført et fælles momssystem, der bl.a. hviler på en ensartet definition af afgiftspligtige transaktioner (dom af 11.5.2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).
- 25 Ifølge dette direktivs artikel 2, stk. 1, litra a), er levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, momspligtig.
- 26 I henhold til nævnte direktivs artikel 9, stk. 1, forstås ved »afgiftspligtig person« enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. Ved »økonomisk virksomhed« forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.
- 27 Som generaladvokaten har anført i punkt 43 i forslaget til afgørelse, henviser momsdirektivet således til det erhvervsmæssige aspekt og sædvanen i forbindelse med udøvelsen af økonomisk aktivitet som generelle kriterier for, hvornår de personer, der udøver denne aktivitet, er afgiftspligtige. Disse kriterier er imidlertid udformet vedrørende transaktioner angående fast ejendom, eftersom medlemsstaterne i henhold til momsdirektivets artikel 12, stk. 1, litra a), også kan anse personer, der lejlighedsvis udfører levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning, for afgiftspligtige personer.
- 28 Momsdirektivets artikel 14, stk. 1, definerer »levering af varer« som overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.
- 29 Momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra j), fastsætter en momsfrigtagelse for andre leveringer af bygninger end dem, der er omhandlet i direktivets artikel 12, stk. 1, litra a).
- 30 Dette direktivs artikel 12, stk. 1, litra a), henviser til levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning. Disse bestemmelser foretager således, når de sammenholdes, en sondring mellem, om en bygning er gammel eller ny, eftersom salget af en gammel fast ejendom i princippet ikke er momspligtigt (jf. i denne retning dom af 12.7.2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, præmis 21).
- 31 Det bærende hensyn med disse bestemmelser er, at salget af en gammel bygning ikke tilfører merværdi. Selv om salget af en bygning efter dens første levering til en endelig forbruger, som markerer afslutningen af fremstillingsprocessen, er omfattet af begrebet »økonomisk virksomhed« som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, tilfører det således ikke en væsentlig merværdi og skal derfor i princippet fritages (jf. i denne retning dom af 4.10.2001, »Goed Wonen«, C-326/99, EU:C:2001:506, præmis 52).
- 32 Momsdirektivets artikel 12, stk. 2, bekræfter desuden, at det er merværdien, der bestemmer, at leveringen af en bygning skal pålægges moms, idet bestemmelsen giver medlemsstaterne mulighed for at fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af det i samme artikels stk. 1, litra a), anførte kriterium, dvs. kriteriet om den »første indflytning«, på ombygninger af fast ejendom. Således baner

momsdirektivet vejen for, at leveringer af bygninger, der er genstand for en ombygning, pålægges moms, da denne sidstnævnte transaktion tilfører den omhandlede bygning en merværdi på samme måde som den oprindelige opførelse heraf.

- 33 I den foreliggende sag blev den omhandlede bygning opført i 1992, og transaktionen om salget heraf i 2009, som er genstand for tvisten i hovedsagen, kunne i princippet momsfritages. Til gengæld var denne bygning genstand for en modernisering efter at være blevet en del af Kozubas formue, hvilket således gav mulighed for, at den blev pålagt moms, fordi dette moderniseringsarbejde havde tilført en merværdi.
- 34 Den i hovedsagen omhandlede lovgivning, dvs. momslovens artikel 2, nr. 14, definerer »første indflytning« som overdragelse til benyttelse under gennemførelse af afgiftspligtige transaktioner af bygninger, bygningsværker eller dele heraf til den første erhverver eller bruger, efter at disse bygninger, bygningsværker eller dele heraf er blevet opført eller forbedret, hvis de udgifter, der er afholdt til dette formål, udgør mindst 30% af nyværdien.
- 35 Den polske lovgiver har således dels udelukket de indflytninger, der ikke er ved kilden eller medfører afgiftspligtige transaktioner, fra nævnte fritagelse ved at sammenligne begrebet »første indflytning« med gennemførelsen af en afgiftspligtig transaktion, med den konsekvens, at den i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra j), fastsatte fritagelse ikke finder anvendelse på en overdragelse af en eksisterende bygning, der som i hovedsagen benyttes af sin ejer til dækning af dennes egne erhvervsmæssige behov, fordi denne anvendelse ikke kan betegnes som »første indflytning«, når der ikke foreligger en sådan afgiftspligtig transaktion. Dels har den polske lovgiver, for så vidt som kriteriet om »første indflytning« er udvidet til ombygninger af fast ejendom, fastsat et kvantitativt kriterium, hvorefter omkostningerne til en sådan ombygning skal udgøre en vis procentdel af den omhandlede bygnings nyværdi, nemlig i det foreliggende tilfælde mindst 30% heraf, for at salget heraf kan pålægges moms.
- 36 På denne baggrund skal det undersøges, om momsdirektivets artikel 12, stk. 1 og 2, og artikel 135, stk. 1, litra j), er til hinder for en sådan national bestemmelse.
- 37 Hvad for det første angår begrebet »første indflytning« bemærkes, at dette findes i momsdirektivets artikel 12, uden at det dog defineres heri.
- 38 I henhold til Domstolens faste praksis skal en bestemmelse i EU-retten, som ikke indeholder nogen udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes ret, normalt undergives en selvstændig og ensartet fortolkning, som skal søges under hensyntagen til bestemmelsens kontekst og formålet med den pågældende bestemmelse (jf. i denne retning dom af 13.10.2016, Mikołajczyk, C-294/15, EU:C:2016:772, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).
- 39 Endvidere bemærkes, at ifølge Domstolens praksis skal de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, fortolkes indskrænkende, da disse sidstnævnte er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver levering af goder og tjenesteydelser, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (dom af 19.11.2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).
- 40 Fortolkningen af de nævnte udtryk skal imidlertid være forenelig med de formål, der forfølges med nævnte fritagelser, og overholde de krav, der følger af princippet om afgiftsneutralitet, som er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem. Reglen om en streng fortolkning betyder således ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere de i nævnte artikel fastsatte fritagelser, skal fortolkes på en sådan måde, at disse fritagelser fratages deres virkning (dom af 19.11.2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

- 41 Som det fremgår først af forarbejderne til 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), der fortsat er relevante for fortolkningen af momsdirektivet i forbindelse med de i direktivets artikel 135, stk. 1, litra j), fastsatte fritagelser, skal kriteriet om den »første indflytning« i en bygning opfattes således, at den svarer til den første gang, bygningens ejer eller lejer tager den i brug. Det fremhæves i disse forarbejder, at dette kriterium anvendes til at bestemme det tidspunkt, hvor bygningen forlader fremstillingsprocessen og bliver til et forbrugsobjekt. Det fremgår imidlertid ikke af denne historiske gennemgang, at ejerens anvendelse af ejendommen skal finde sted i forbindelse med en afgiftspligtig transaktion.
- 42 Hvad dernæst angår den sammenhæng, hvori denne bestemmelse indgår, skal det, således som det er anført i 7. betragtning til momsdirektivet, fastslås, at det fælles momssystem, selv om satsene og fritagelserne ikke er fuldstændigt harmoniseret, bør medføre konkurrencemæssig neutralitet, således at varer og ydelser af samme art på de enkelte medlemsstaters område beskattes ens uanset produktions- og distributionskædens længde. Det fremgår desuden af 35. betragtning til dette direktiv, at der bør udarbejdes en fælles liste over fritagelser med henblik på en sammenlignelig opkrævning af de egne indtægter i samtlige medlemsstater.
- 43 Det følger heraf, at princippet om afgiftsneutralitet, som er udtryk for, at EU-lovgiver har overført det almindelige ligebehandlingsprincip til momsområdet (dom af 10.4.2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, præmis 49, og af 14.6.2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, præmis 21), er til hinder for, at ordningen vedrørende afgiftsfritagelser, som gennemført i de nationale lovgivninger, anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat.
- 44 Endelig har moms-fritagelserne til formål at foretage en sammenlignelig opkrævning af Unionens egne indtægter i samtlige medlemsstater. Heraf følger, at selv om momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra j), sammenholdt med dette direktivets artikel 12, som den henviser til, henviser til de betingelser for fritagelse, som skal opstilles af medlemsstaterne, skal fritagelserne i henhold til denne bestemmelse svare til de selvstændige begreber i EU-retten, således at beregningsgrundlaget for momsen kan fastsættes på ensartet vis og efter EU-retlige regler (jf. i denne retning dom af 4.10.2001, »Goed Wonen«, C-326/99, EU:C:2001:506, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).
- 45 Det følger bl.a. heraf, at selv om momsdirektivets artikel 12, stk. 2, giver medlemsstaterne mulighed for at fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af det i denne artikels stk. 1, litra a), anvendte kriterium på ombygninger af fast ejendom, hvad bl.a. angår levering af en bygning inden første indflytning, skal denne bestemmelse imidlertid ikke fortolkes således, at medlemsstaterne har hjemmel til at ændre det samme begreb »første indflytning« i deres nationale lovgivninger, således at den effektive virkning af nævnte fritagelse vanskeliggøres.
- 46 Det følger således af en ordlydsfortolkning af momsdirektivets artikel 12 og artikel 135, stk. 1, litra j), kombineret med en undersøgelse af den sammenhæng, hvori dette direktiv indgår, og de mål, der forfølges hermed, at direktivet ikke giver medlemsstaterne mulighed for at betinge eller begrænse de fritagelser, der er fastsat i direktivet.
- 47 Derfor kan medlemsstaterne bl.a. ikke tillade, at moms-fritagelsen vedrørende leveringer af bygninger efter deres første indflytning undergives den betingelse, der ikke er fastsat i momsdirektivet, at denne første indflytning anses for at være sket under gennemførelse af en afgiftspligtig transaktion.
- 48 Hvad for det andet angår medlemsstaternes mulighed for ifølge momsdirektivets artikel 12, stk. 2, at fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af det i denne artikels stk. 1, litra a), anvendte kriterium om den »første indflytning« på ombygninger af fast ejendom, bemærkes, at pålæggelsen af

et kvantitativt kriterium, hvorefter omkostningerne til en sådan ombygning skal udgøre en vis procentdel af den omhandlede bygnings nyværdi, nemlig i det foreliggende tilfælde mindst 30% heraf, for at salget heraf kan pålægges moms, udgør en gennemførelse af denne mulighed.

- 49 I den foreliggende sag fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at den omhandlede bygning var en fast ejendom, der havde været genstand for en renovering, hvis omkostning oversteg 30% af dens nyværdi.
- 50 Som generaladvokaten har anført i punkt 69 i forslaget til afgørelse, skal indholdet af begrebet »ombygning«, som findes i momsdirektivets artikel 12, stk. 2, derfor præciseres ud fra et kvalitativt perspektiv.
- 51 I denne henseende bemærkes, at momsdirektivet ikke definerer begrebet »ombygning«.
- 52 Selv om et sådant udtryk ikke er entydigt, hvilket de forskellige sprogversioner, såsom »conversions« på engelsk, »Umbauten« på tysk, »transformări« på rumænsk og »przebudowa« på polsk, bekræfter, antyder det i det mindste, at den omhandlede bygning skal have undergået væsentlige ændringer med henblik på at ændre anvendelsen heraf eller at ændre betingelserne for anvendelsen heraf betydeligt.
- 53 Denne fortolkning af begrebet »ombygning« understøttes af Domstolens praksis, hvorefter en levering af en fast ejendom, der består af en grund og en gammel bygning, som er under ombygning til en ny bygning, hvor den gamle bygning på leveringstidspunktet kun var blevet delvist nedrevet og i det mindste delvist stadig anvendtes som bygning, er momsfritaget (dom af 12.7.2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, præmis 39).
- 54 Begrebet »ombygning« dækker således bl.a. det tilfælde, hvor hele arbejdet er færdiggjort eller i det mindste er tilstrækkeligt fremskredet, således at den omhandlede bygning er bestemt til at blive anvendt til andre formål.
- 55 Den fortolkning af begrebet »ombygning«, der findes i nærværende doms præmis 52, er desuden i overensstemmelse med momsdirektivets formål, herunder formålet om beskatning af en transaktion, der tager sigte på at øge den omhandlede ejendoms værdi. For nye bygninger stammer denne merværdi, således som generaladvokaten har anført i punkt 71 og 72 i forslaget til afgørelse, fra bygningsarbejder, der medfører en omfattende ændring af den fysiske virkelighed på grund af overgangen fra en ubebygget fast ejendom, altså en grund, der ikke er byggemodnet, til en beboelsesbygning. For gamle bygninger opstår nævnte merværdi, når en omfattende ændring finder sted, således at den omhandlede gamle bygning kan sidestilles med en ny bygning.
- 56 I den foreliggende sag bemærkes, at begrebet »ombygning«, der findes i momsdirektivets artikel 12, stk. 2, i polsk ret er blevet gennemført i momslovens artikel 2, nr. 14, ved anvendelsen af begrebet »forbedring«.
- 57 Forudsat at sidstnævnte udtryk af de nationale retsinstanser fortolkes som værende synonymt med udtrykket »ombygning« som omhandlet i nærværende doms præmis 52, kan den således anførte terminologiske forskel imidlertid ikke i sig selv medføre, at momsloven er uforenelig med momsdirektivet.
- 58 I den foreliggende sag udgør de udgifter, der hidrører fra »forbedringen« af den omhandlede bygning, 55% af dens nyværdi. Selv om en sådan procentdel antyder, at de ændringer, der er foretaget ved bygningen, på grund af deres omfang kunne bidrage til en betydelig ændring af anvendelsesbetingelserne, tilkommer det imidlertid den nationale ret på grundlag af de beviser, som den er i besiddelse af, at bedømme, hvornår den i hovedsagen omhandlede »forbedring« har medført en væsentlig ændring af denne bygning som omhandlet i nærværende doms præmis 52.

- 59 Henset til ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 12, stk. 1 og 2, og artikel 135, stk. 1, litra j), skal fortolkes således, at de er til hinder for en national bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede, som gør momsfrigørelse for levering af bygninger betinget af, at den første indflytning heri kan anses for at være sket under gennemførelse af en afgiftspligtig transaktion. De samme bestemmelser skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en sådan national bestemmelse, som gør samme fritagelse betinget af, at de afholdte udgifter ikke har oversteget 30% af bygningens nyværdi, såfremt nævnte begreb »forbedring« skal fortolkes på samme måde som begrebet »ombygning«, der findes i momsdirektivets artikel 12, stk. 2, dvs. således at den omhandlede bygning skal have undergået væsentlige ændringer med henblik på at ændre anvendelsen heraf eller at ændre betingelserne for anvendelsen heraf betydeligt.

Sagsomkostninger

- 60 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 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 (Anden Afdeling) for ret:

Artikel 12, stk. 1 og 2, og artikel 135, stk. 1, litra j), i Rådets direktiv 2006/112/EØF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at de er til hinder for en national bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede, som gør fritagelse for merværdiafgift vedrørende levering af bygninger betinget af, at den første indflytning heri kan anses for at være sket under gennemførelse af en afgiftspligtig transaktion. De samme bestemmelser skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en sådan national bestemmelse, som gør samme fritagelse betinget af, at de afholdte udgifter ikke har oversteget 30% af bygningens nyværdi, såfremt nævnte begreb »forbedring« skal fortolkes på samme måde som begrebet »ombygning«, der findes i artikel 12, stk. 2, i direktiv 2006/112, dvs. således at den omhandlede bygning skal have undergået væsentlige ændringer med henblik på at ændre anvendelsen heraf eller at ændre betingelserne for anvendelsen heraf betydeligt.

Underskrifter