



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

28. februar 2018*

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift – momsdirektivet – fritagelse af bortforpagtning og udlejning af fast ejendom – valgmulighed for afgiftspligtige personer – medlemsstaternes gennemførelse – fradrag for indgående afgift – anvendelse i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner – regulering af det oprindeligt foretagne fradrag – ikke tilladt«

I sag C-672/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift), Portugal) ved afgørelse af 16. december 2016, indgået til Domstolen den 29. december 2016, i sagen

Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA

mod

Autoridade Tributária e Aduaneira,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

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

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA ved advogada S. Neto og advogado J. Magalhães Ramalho,
- den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes, M. Figueiredo og R. Campos Laires, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved F. Clotuche-Duvieusart og B. Rechenha, som befuldmægtigede,

* Processprog: portugisisk.

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 137, 167, 168, 184, 185 og 187 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 indgivet i forbindelse med en tvist mellem Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA (herefter »Imofloresmira«) og Autoridade Tributária e Aduaneira (afgifts- og toldmyndigheden, Portugal) vedrørende regulering af de fradrag for merværdiafgift (moms), som Imofloresmira har foretaget som et led i sin virksomhed med køb, salg, udlejning og forvaltning af ejendomme.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Momsdirektivets artikel 18, som er indeholdt i kapitel 1 med overskriften »Levering af varer« under afsnit IV, der har overskriften »Afgiftspligtige transaktioner«, fastsætter følgende:
»Medlemsstaterne kan sidestille følgende transaktioner med levering af varer mod vederlag:
a) en afgiftspligtig persons udtagning til brug for sin virksomhed af en vare, som er produceret, frembragt, udvundet, forarbejdet, indkøbt eller indført som led i virksomhedsudøvelsen, når erhvervsen af en sådan vare hos en anden afgiftspligtig person ikke ville give ham ret til fuldt fradrag af momsen
[...].«
- 4 Direktivets artikel 27, som er indeholdt i kapitel 3 med overskriften »Levering af ydelser«, under samme afsnit IV, fastsætter følgende:
»Med henblik på at modvirke konkurrenceforvridning kan medlemsstaterne efter høring af Momsudvalget sidestille levering af ydelser, som af en afgiftspligtig person foretages til brug for dennes virksomhed, med levering af ydelser mod vederlag, såfremt en anden afgiftspligtig persons levering af en sådan ydelse ikke ville give ham ret til fuldt fradrag af momsen.«
- 5 I overensstemmelse med momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l), som er indeholdt i kapitel 3 med overskriften »Fritagelse i forbindelse med andre aktiviteter«, under afsnit IX med overskriften »Afgiftsfritagelser«, fritager medlemsstaterne »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom« for moms.
- 6 I henhold til artikel 137, stk. 1, som er indeholdt i samme kapitel i direktivet, kan medlemsstaterne indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at betale afgift for visse transaktioner, herunder de i nævnte direktivs artikel 135, stk. 1, litra l), omhandlede transaktioner. Samme direktivs artikel 137, stk. 2, præciserer, at medlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser for udøvelse af den i artiklens stk. 1 fastsatte valgmulighed, og at de kan begrænse omfanget af denne valgmulighed.

7 I henhold til momsdirektivets artikel 167, der findes i kapitel 1 med overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang« i afsnit X med overskriften »Fradrag«, »[indtræder fradragsretten] [...] samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder«.

8 Dette direktivs artikel 168, stk. 1, første punktum, foreskriver:

»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

b) den moms, som skal betales for transaktioner, der sidestilles med levering af varer og ydelser i henhold til artikel 18, litra a), og artikel 27

[...]«

9 Nævnte direktivs artikel 176, som er indeholdt i kapitel 3 med overskriften »Begrænsninger i fradragsretten«, under kapitel X, bestemmer følgende:

»Rådet fastsætter med enstemmighed på forslag af Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag af momsen. Under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng erhvervs-mæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke adgang til fradrag.

[...]«

10 Momsdirektivets artikel 184, som er indeholdt i kapitel 5 med overskriften »Regulering af fradrag« i samme kapitel X, fastsætter, at »[d]et oprindeligt foretagne fradrag reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage«.

11 Nævnte direktivs artikel 185, stk. 1, som er indeholdt i nævnte kapitel 5, foreskriver følgende:

»Reguleringen af fradraget finder navnlig sted, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, f.eks. i tilfælde af annullation af køb eller opnåelse af rabatter.«

12 Artikel 187, som er indeholdt i det nævnte kapitel i direktivet, har følgende ordlyd:

»1. For så vidt angår investeringsgoder foretages reguleringen af fradraget over en periode på fem år, heri medregnet det år, i hvilket de blev erhvervet eller fremstillet.

Medlemsstaterne kan dog ved reguleringen lægge en periode på fem hele år til grund regnet fra det tidspunkt, hvor godet blev taget i brug første gang.

For så vidt angår investeringsgoder i form af fast ejendom kan den periode, der lægges til grund for reguleringen, forlænges op til tyve år.

2. Hvert år omfatter reguleringen kun en femtedel eller, såfremt reguleringsperioden er blevet forlænget, en hertil svarende del af den moms, der er blevet pålagt investeringsgoderne.

Den i første afsnit omhandlede regulering finder sted i forhold til de ændringer i fradragsretten, som har fundet sted i de følgende år set i forhold til det år, hvor godet blev erhvervet, fremstillet eller, hvis det er relevant, anvendt for første gang.«

Portugisisk ret

- 13 Artikel 12 med overskriften »Afkald på fritagelsen« i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (lov om merværdiafgift, herefter »CIVA«) fastsætter i stk. 4, 6 og 7 følgende:

»4 – Afgiftspligtige personer, der udlejer ejendomme eller selvstændige dele heraf til andre afgiftspligtige personer, der fuldt ud eller i overvejende grad anvender disse til virksomhed, der giver ret til fradrag, kan give afkald på fritagelsen i artikel 9, nr. 29.

[...]

6 – Vilkår og betingelser for afkald på fritagelsen i stk. 4 og 5 fastlægges i en særlov.

7 – Retten til fradrag for afgifter er i sådanne tilfælde reguleret efter reglerne fastsat i artikel 19 ff. med forbehold af bestemmelser i en eventuel særlovgivning.«

- 14 CIVA's artikel 24 med overskriften »Reguleringer af fradrag for anlægsaktiver« fastsætter i stk. 2, 3, 5 og 6 følgende:

»2 – Fradrag for udgifter til investering i fast ejendom reguleres ligeledes årligt, såfremt der foreligger en positiv eller negativ forskel, som er lig med eller overstiger fem procentpoint, mellem den endelige procentsats omhandlet i den foregående artikel, der finder anvendelse i det år, i hvilket ejendommen er taget i besiddelse, og i hvert af de 19 efterfølgende kalenderår, og den procentsats, der blev fastlagt i det år, i hvilket erhvervelsen af ejendommen eller afslutningen af arbejdet fandt sted.

3 – Med henblik på regulering af fradrag for de anlægsaktiver, som de foregående stykker henviser til, anvendes følgende fremgangsmåde:

- a) Ved udgangen af det år, i hvilket anvendelsen af ejendommen begyndte eller den blev taget i besiddelse, og under hvert af de efterfølgende 4 eller 19 kalenderår, skal der foretages en beregning af det fradragsbeløb, der finder anvendelse, alt efter tilfældet, i overensstemmelse med den endelige procentsats for samme år, hvis erhvervelsen af ejendommen eller afslutningen af arbejdet på ejendommen har fundet sted i løbet af det pågældende år.
- b) Det således opnåede beløb fratrækkes det fradrag, der er foretaget i det år, i hvilket erhvervelsen fandt sted, eller fra summen af de foretagne fradrag frem til det år, i hvilket arbejdet på den faste ejendom blev afsluttet.
- c) Den positive eller negative forskel skal, alt efter tilfældet, deles med 5 eller 20, og det herved opnåede resultat svarer til det beløb, der skal betales, eller til det yderligere fradrag, der skal foretages i løbet af det pågældende år.

[...]

5 – I det tilfælde, at anlægsaktiver overdrages i reguleringsperioden, foretages der udelukkende en regulering for den endnu ikke udløbne periode, idet det antages, at sådanne goder fuldt ud blev anvendt til afgiftspligtig virksomhed i det år, i hvilket overdragelsen fandt sted, og i de resterende år,

indtil udløbet af reguleringsperioden. Er overdragelsen imidlertid fritaget for afgift som omhandlet i artikel 9, nr. 30 eller 32, antages det, at godet er blevet anvendt til afgiftsfritaget virksomhed, og i det første tilfælde foretages den relevante regulering.

6 – Den i det foregående stykke fastsatte regulering finder også anvendelse, når det antages, at godet anvendes til afgiftsfritaget virksomhed, i tilfælde med fast ejendom, for hvilken der oprindeligt var ret til helt eller delvist fradrag for afgiften på dens opførelse, køb eller anden investeringsudgift i tilknytning hertil, når:

- a) den afgiftspligtige person på grund af ændret virksomhed eller i henhold til lov efterfølgende udelukkende foretager afgiftsfritagne transaktioner uden fradragsret
- b) den afgiftspligtige efterfølgende udelukkende foretager afgiftsfritagne transaktioner uden fradragsret i henhold til artikel 12, stk. 3, eller artikel 55, stk. 3 og 4,
- c) godet efterfølgende er blevet genstand for fritaget udlejning som omhandlet i artikel 2, nr. 29.«

- 15 CIVA's artikel 26 med overskriften »Regulering af fradrag for ejendomme til ikke-kommerciel anvendelse« fastsætter i stk. 1:

»Manglende anvendelse til erhvervmæssig virksomhed af fast ejendom, for hvilken afgiften blev fradraget i et eller flere fulde kalenderår, efter at den i artikel 24, stk. 2, nævnte 19-årige periode begyndte at løbe, medfører en årlig regulering på en tyendedel af det foretagne fradrag, der skal fremgå af ansættelsen for den sidste periode i det år, som den vedrører.«

- 16 De vilkår og betingelser, der finder anvendelse på retten til at vælge at betale afgift, fastsat i CIVA's artikel 12, er blevet præciseret i lovdekret nr. 241/86 (*Diário da República*, serie I, nr. 190, af 20.8.1986), som er ændret ved lovdekret nr. 21/2007 (*Diário da República*, serie I, nr. 20, af 29.1.2007) (herefter »ordningen for afkald på fritagelse«).

- 17 Denne ordnings artikel 10 med overskriften »Regulering af den fradragte afgift« fastsætter følgende i den affattelse, der finder anvendelse på hovedsagen:

»1 – Uanset det i [CIVA's] artikel 25, stk. 1, fastsatte har afgiftspligtige personer, der anvender fast ejendom, for hvilken der var ret til helt eller delvist fradrag af afgiften for købet af ejendommen, pligt til kun at foretage en enkeltstående regulering af de foretagne fradrag i overensstemmelse med [CIVA's] artikel 24, stk. 5, idet ejendommen anses for at blive anvendt til afgiftsfri virksomhed, når:

- a) den faste ejendom anvendes til andre formål end den virksomhed, som den afgiftspligtige person udøver
- b) den faste ejendom, selv om den ikke anvendes til andre formål end den virksomhed, som den afgiftspligtige person udøver, reelt ikke anvendes til denne virksomhed i mere end to på hinanden følgende år.«

- 18 CIVA's artikel 25, stk. 1, som er omhandlet i artikel 10 i ordningen for afkald på fritagelse, der er nævnt i ovenstående præmis, svarer til CIVA's artikel 26, stk. 1, i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, som anført i nærværende doms præmis 15.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 19 Imofloresmiras selskabsformål er salg, køb, udlejning og forvaltning af ejendomme til beboelse, erhverv og blandet anvendelse, som er ejet af selskabet, eller som tilhører tredjemand.

- 20 Efter kontroller foretaget i løbet af 2015 og 2016 fastslog afgifts- og toldmyndigheden, at visse dele, som er omfattet af to ejendomme, som Imofloresmira ejer, og for hvilke selskabet havde valgt at erlægge afgift, havde været ledige i mere end to år, og at Imofloresmira – på trods af denne manglende benyttelse – ikke havde foretaget regulering af den fradragne afgift i overensstemmelse med CIVA's artikel 26, stk. 1, og artikel 10, stk. 1, litra b), i ordningen for afkald på fritagelse.
- 21 På dette grundlag gjorde afgifts- og toldmyndigheden gældende, at selskabet skulle have foretaget regulering af den fradragne afgift årligt eller endeligt, alt efter omstændighederne, for de ubenyttede dele af de ejendomme, som selskabet ejer, og meddelte Imofloresmira, at eftersom denne regulering ikke var blevet foretaget, skulle der foretages en korrektion af den manglende afgift for et samlet beløb på 1 375 954,71 EUR for regnskabsårene 2011, 2012 og 2013. Det fremgår endvidere af de for Domstolen forelagte sagsakter, at korrektionen for regnskabsåret 2013 havde haft indvirkning på den fradragne afgift i 2014.
- 22 Da Imofloresmira var uenig i afgifts- og toldmyndighedens afgørelse om at foretage en korrektion, anlagde selskabet sag ved Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift), Portugal) med påstand om annullation af opkrævningen af den yderligere moms.
- 23 Den forelæggende ret har anført, at Imofloresmira fortsat har markedsført de ledige lokaler i disse ejendomme med henblik på at udleje dem.
- 24 I denne henseende har den forelæggende ret navnlig præciseret, at med henblik herpå indgik selskabet mellem 2011 og 2013 aftaler med ejendomsmæglere, og på baggrund af disse sidstnævntes rådgivning iværksatte selskabet forskellige markedsføringstiltag og markedsføringsstøtte, herunder bl.a. fremstilling af en folder, mailingliste samt en internetside, og oprettelse og udsendelse af pressemeddelelser til et bredt publikum og reklameskilte for de pågældende ejendomme. Den forelæggende ret har endvidere anført, at Imofloresmira også har tilpasset sit udbud dels ved, at lokaler udlejes til mere konkurrencedygtige priser, dels ved muligheden for at forhandle om en karensperiode i den periode, hvor lejerne flytter ind.
- 25 Ifølge den forelæggende ret fremgår udgifterne til markedsføringsydelserne for de ejendomme, som Imofloresmira ejer, af regnskaberne for 2011-2013.
- 26 Imofloresmira har for denne ret gjort gældende, at de i nærværende doms præmis 21 omhandlede korrektioner er ulovlige, da den af afgifts- og toldmyndigheden anlagte fortolkning af den nationale lovgivning, som finder anvendelse på hovedsagen, er i strid med EU-retten og navnlig med momsdirektivet, med CIVA's artikel 26, stk. 1, og med artikel 10, stk. 1, i ordningen for afkald på fritagelse.
- 27 Da den forelæggende ret har rejst tvivl om, hvorvidt den nationale lovgivning, som finder anvendelse på hovedsagen, navnlig CIVA's artikel 26, stk. 1, og artikel 10, stk. 1, i ordningen for afkald på fritagelse, således som fortolket af afgifts- og toldmyndigheden, er forenelig med EU-retten, finder den en fortolkning af momsdirektivets artikel 137, 167, 168, 184, 185 og 187 nødvendig.
- 28 På denne baggrund har Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift)) besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Når en fast ejendom, selv om den har stået ubenyttet hen i mere end to år, bliver markedsført, dvs. at den er tilgængelig på markedet med henblik på udlejning eller levering af såkaldte »office centre«-ydelser, og det er godtgjort, at ejeren har til hensigt at udleje ejendommen som afgiftspligtig virksomhed og har udfoldet alle de nødvendige bestræbelser på at udmønte denne hensigt i praksis, er det da foreneligt med artikel 167, 168, 184, 185 og 187 i [momsdirektivet] at

anse dette for »manglende reel anvendelse af fast ejendom til erhvervsmæssig virksomhed« og/eller »manglende reel anvendelse af fast ejendom til afgiftspligtige transaktioner« som omhandlet i [CIVA's] artikel 26, stk. 1, og artikel 10, stk. 1, litra b), i ordningen for afkald på momsfrigtagelse for transaktioner vedrørende fast ejendom, indført ved lovdekret nr. [21/2007], i deres tidligere affattelser, og derfor finde, at det oprindeligt foretagne fradrag skal reguleres, eftersom det er større end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage?

- 2) Såfremt spørgsmålet skal besvares bekræftende, kan der da, i lyset af en korrekt fortolkning af artikel 137, 167, 168, 184, 185 og 187 i [momsdirektivet], stilles krav om kun at foretage en enkeltstående regulering for hele den endnu ikke udløbne reguleringsperiode, således som det fastsættes i den portugisiske lovgivning i artikel 10, stk. 1, litra b) og c), i ordningen for afkald på momsfrigtagelse for transaktioner vedrørende fast ejendom [...], når ejendommen har stået ubenyttet hen i mere end to år, men fortsat markedsføres med henblik på udlejning (med mulighed for afkald) og/eller (afgiftspligtig) levering af tjenesteydelser, og når hensigten er at anvende ejendommen til afgiftspligtig virksomhed, der giver ret til fradrag, i de kommende år?
- 3) Er artikel 2, stk. 2, litra c), sammenholdt med artikel 10, stk. 1, litra b), i ordningen for afkald på momsfrigtagelse for transaktioner vedrørende fast ejendom [...], der gør det umuligt for en momspligtig person at give afkald på momsfrigtagelsen, når den pågældende indgår nye lejemål, efter at den enkeltstående momsregulering er blevet foretaget, og som er til fare for den efterfølgende fradragsordning i løbet af reguleringsperioden, forenelig med artikel 137, 167, 168 og 184 i [momsdirektivet]?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

- 29 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 167, 168, 184, 185 og 187 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national bestemmelse, som kræver, at der foretages regulering af den oprindeligt fradragte moms, med den begrundelse, at en ejendom, for hvilken valgmuligheden for afgiftsbetaling er udøvet, anses for ikke længere at blive anvendt af den afgiftspligtige person i forbindelse med den pågældendes egne afgiftspligtige transaktioner, når denne ejendom har stået ubenyttet hen i mere end to år, selv om det er godtgjort, at den afgiftspligtige person har søgt at udleje ejendommen i denne periode.
- 30 Det bemærkes indledningsvis, at ifølge tanken bag ordningen indført ved momsdirektivet kan den afgift, som i tidligere led har været pålagt goder eller tjenesteydelser, der er anvendt af en afgiftspligtig person med henblik på den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, fradrages. Fradraget for indgående moms er knyttet til opkrævningen af udgående moms. Når goder eller tjenesteydelser erhvervet af en afgiftspligtig person anvendes i forbindelse med afgiftsfritagne transaktioner eller transaktioner, der ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, kan der hverken ske opkrævning af udgående afgift eller fradrag for indgående afgift (jf. i denne retning dom af 30.3.2006, Udenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, præmis 24).
- 31 Beskatning af virksomhed med bortforpagtning og udlejning er en mulighed, som EU-lovgiver har givet medlemsstaterne ved en undtagelse fra hovedreglen i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l), i medfør af hvilken virksomhed med bortforpagtning og udlejning i princippet er fritaget for moms. Den fradragsret, som er forbundet med denne beskatning, finder således ikke automatisk anvendelse i denne sammenhæng, men udelukkende såfremt medlemsstaterne har gjort brug af muligheden i momsdirektivets artikel 137, stk. 1, litra d), og såfremt de afgiftspligtige personer gør brug af den valgfrihed, der er tillagt dem (dom af 12.1.2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

- 32 Det er ubestridt, at Den Portugisiske Republik har gjort brug af denne mulighed. Det fremgår endvidere af forelæggelsesafgørelsen, at ved indgåelsen af lejekontrakter på de i hovedsagen omhandlede ejendomme, som fandt sted forud for den omtvistede ubenyttede periode, har Imofloresmira valgt at erlægge afgift for udlejningen af disse ejendomme.
- 33 Det fremgår af ordlyden af momsdirektivets artikel 168, at det, for at en person kan få ret til fradrag, for det første er nødvendigt, at den pågældende er en »afgiftspligtig person« i dette direktivs forstand, og for det andet, at de pågældende goder og tjenesteydelser er blevet anvendt i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner (dom af 15.12.2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, præmis 52).
- 34 I nærværende sag er Imofloresmiras status som afgiftspligtig person ikke blevet anfægtet. Afgifts- og toldmyndigheden har derimod pålagt selskabet en regulering af momsfradrag med den begrundelse, at de omhandlede ejendomme havde stået ubenyttet hen i mere end to år og som følge heraf ikke længere kunne anses for at blive anvendt i forbindelse med den afgiftspligtige persons egne afgiftspligtige transaktioner, selv om det er fastslået, at dette selskab i denne periode hele tiden har haft til hensigt at udleje ejendommene som afgiftspligtig virksomhed og har truffet de nødvendige foranstaltninger i denne henseende.
- 35 I henhold til momsdirektivets artikel 167 indtræder fradragsretten samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder. Det er følgelig kun den egenskab, i hvilken en privat handler på dette tidspunkt, der er afgørende for, om der består en fradragsret (jf. i denne retning dom af 11.7.1991, *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, præmis 8, og af 30.3.2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, præmis 38).
- 36 Fra det tidspunkt, hvor afgiftsmyndigheden på baggrund af de af virksomheden givne oplysninger har accepteret, at virksomheden er afgiftspligtig, kan dette principielt ikke senere ændres med tilbagevirkende kraft, afhængigt af, om bestemte begivenheder indtræffer (jf. i denne retning dom af 29.2.1996, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, præmis 21).
- 37 Det skal bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at fradragsretten i henhold til momsdirektivets artikel 167-172 udgør en integrerende del af momsordningen og som udgangspunkt ikke kan begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (dom af 15.12.2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).
- 38 Fradragsordningen tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at sådan virksomhed i sig selv er momspligtig (dom af 15.12.2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis).
- 39 Det bemærkes endvidere, at det er en afgiftspligtig persons erhvervelse af goder eller tjenesteydelser, når denne handler som afgiftspligtig, der er afgørende for anvendelsen af momsordningen og dermed fradragsmekanismen. Den brug, der gøres af et gode eller en tjenesteydelse, eller som påtænkes herfor, er kun afgørende for omfanget af det oprindelige fradrag, som den afgiftspligtige har ret til i henhold til momsdirektivets artikel 168, og omfanget af eventuelle berigtigelser i de efterfølgende perioder, men påvirker ikke fradragsrettens indtræden (jf. i denne retning dom af 11.7.1991, *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, præmis 15).

- 40 Det følger heraf, at retten til fradrag i princippet bevares, selv om den afgiftspligtige efterfølgende, på grund af omstændigheder, som den pågældende ikke har indflydelse på, ikke anvender disse goder eller tjenesteydelser til at foretage afgiftspligtige transaktioner (jf. i denne retning dom af 29.2.1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, præmis 20, og af 15.1.1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1 præmis 19 og 20).
- 41 Ifølge den fortolkning, som afgifts- og toldmyndigheden har anlagt i nærværende sag, afbryder den omstændighed, at en ejendom har stået ubenyttet hen i en vis periode, udtagelsen af ejendommen til erhvervsformål, hvilket pålægger den afgiftspligtige person en pligt til at foretage regulering af den fradragne afgift, selv om det er godtgjort, at sidstnævnte hele tiden har haft til hensigt fortsat at udøve afgiftspligtig virksomhed.
- 42 Det følger af den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 39 og 40, at en afgiftspligtig person bevarer fradragsretten, når denne ret er indtrådt, selv om denne afgiftspligtige person på grund af omstændigheder, som den pågældende ikke har indflydelse på, ikke har kunnet anvende de varer eller tjenesteydelser, der ligger til grund for fradraget, som et led i afgiftspligtige transaktioner.
- 43 Enhver anden fortolkning af momsdirektivet ville stride mod princippet om momsens neutralitet som afgiftsbyrde på virksomheden. Det ville give anledning til ubegrundede forskelle i den afgiftsmæssige behandling af i øvrigt ensartede investeringer foretaget dels af virksomheder, som allerede udøvede afgiftsmæssige transaktioner, dels af andre, som ved investeringer agtede at påbegynde en virksomhed, som kunne være kilden til afgiftspligtige transaktioner. Det ville ligeledes skabe vilkårlige forskelle blandt de sidstnævnte virksomheder, fordi den endelige fradragsgodkendelse ville afhænge af, hvorvidt investeringerne havde ført til afgiftspligtige transaktioner (dom af 29.2.1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, præmis 22).
- 44 Princippet om momsens neutralitet er således til hinder for en national lovgivning, der skaber ubegrundede forskelle, hvad angår den afgiftsmæssige behandling af ensartede ejendomsinvesteringer, mellem selskaber, der har samme profil og udøver samme virksomhed, ved at lade den endelige godkendelse af momsfradragene være afhængig af resultatet af den økonomiske virksomhed, som den afgiftspligtige person udøver.
- 45 Denne konklusion kan ikke drages i tvivl af den portugisiske regerings argument, hvorefter der som følge af opsigelsen af de tidligere indgåede lejekontrakter er opstået »ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet« som omhandlet i momsdirektivets artikel 185, stk. 1, således at det er nødvendigt at foretage en forholdsmæssig regulering af den fradragne afgift.
- 46 Først og fremmest, selv om det er korrekt, at der også kan foreligge et behov for at foretage regulering af den fradragne afgift som følge af omstændigheder, som den afgiftspligtige person ikke har indflydelse på (jf. i denne retning dom af 29.4.2004, Gemeente Leusden og Holin Groep, C-487/01 og C-7/02, EU:C:2004:263, præmis 55), forholder det sig ikke desto mindre således, at denne bestemmelse ikke må tilsidesætte de grundlæggende principper, der ligger til grund for ordningen indført ved momsdirektivet, herunder princippet om afgiftsneutralitet.
- 47 Såfremt det anses for at være tilstrækkeligt for at fastslå, at der foreligger »ændringer« som omhandlet i momsdirektivets artikel 185, at en ejendom fortsat står tom efter opsigelsen af den lejekontrakt, den var genstand for, af grunde, som ejeren af ejendommen ikke har indflydelse på, selv om det er godtgjort, at sidstnævnte hele tiden har haft til hensigt at benytte ejendommen med henblik på afgiftspligtig virksomhed og har truffet de nødvendige foranstaltninger i denne henseende, ville det – i modsætning til hvad den portugisiske regering har gjort gældende – imidlertid udgøre en hindring af fradragsretten via de gældende bestemmelser om regulering.

- 48 Dernæst, selv om momsdirektivets artikel 137, stk. 2, giver medlemsstaterne en bred skønsmargen, der gør det muligt for dem at fastsætte de nærmere bestemmelser for udøvelse af valgmuligheden og endog helt at ophæve den (jf. i denne retning dom af 12.1.2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, præmis 27-30), må medlemsstaterne ikke anvende denne beføjelse til at tilsidesætte direktivets artikel 167 og 168 ved at tilbagekalde en allerede erhvervet fradragsret.
- 49 En begrænsning af momsfradrag, der er knyttet til afgiftspligtige transaktioner, efter udøvelse af valgmuligheden vedrører nemlig ikke »omfanget« af den valgfrihed, som medlemsstaterne kan begrænse i medfør af momsdirektivets artikel 137, stk. 2, men følgerne af udøvelsen af denne valgfrihed (jf. i denne retning dom af 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, præmis 46).
- 50 Endelig skal det fremhæves, at en person kun endeligt anses for afgiftspligtig, såfremt den pågældende i god tro har erklæret at have til hensigt at ville påbegynde en bestemt økonomisk virksomhed. I tilfælde af svig eller misbrug, hvor den pågældende f.eks. har foregivet at ville udøve en bestemt økonomisk virksomhed, mens vedkommende i virkeligheden har søgt at inddrage fradragsberettigede goder i sin private formue, kan afgiftsmyndighederne med tilbagevirkende kraft kræve de fratrukne beløb godtgjort, da fradragene blev godkendt på baggrund af falske oplysninger (dom af 21.3.2000, Gabalfrisa m.fl., C-110/98 – C-147/98, EU:C:2000:145, præmis 46).
- 51 I denne forbindelse bemærkes, at bekæmpelse af svig, unddragelse og misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i momsdirektivet, således som det fremgår af dets artikel 131 (dom af 29.4.2004, Gemeente Leusden og Holin Groep, C-487/01 og C-7/02, EU:C:2004:263, præmis 76).
- 52 Følgelig kan afgiftsmyndigheden, hvis den konstaterer, at fradragsretten er blevet udnyttet på svigagtig måde eller misbrugt, med tilbagevirkende kraft kræve de fratrukne beløb godtgjort (dom af 3.3.2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).
- 53 På baggrund af det ovenstående skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 167, 168, 184, 185 og 187 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national bestemmelse, som kræver, at der foretages regulering af den oprindeligt fradragne moms, med den begrundelse, at en ejendom, for hvilken valgmuligheden for afgiftsbetaling er blevet udøvet, anses for ikke længere at blive anvendt af den afgiftspligtige person i forbindelse med den pågældendes egne afgiftspligtige transaktioner, når denne ejendom har stået ubenyttet hen i mere end to år, selv om det er godtgjort, at den afgiftspligtige person har søgt at udleje ejendommen i denne periode.

Det andet og det tredje spørgsmål

- 54 Under hensyn til besvarelsen af det første spørgsmål er det uforholdsmæssigt at besvare det andet og det tredje spørgsmål.

Om begrænsningen af denne doms tidsmæssige virkninger

- 55 For det tilfælde, at Domstolen måtte fastslå, at EU-retten er til hinder for en national bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede, har den portugisiske regering anmodet Domstolen om at begrænse denne doms tidsmæssige virkninger.
- 56 Til støtte for sin anmodning har denne regering for det første gjort gældende, at en prøvelse fra sag til sag af samtlige retlige forhold med henblik på at fastslå, om de afgiftspligtige udlejere korrekt har udregnet og betalt beløbene svarende til reguleringen af moms til den pågældende medlemsstat, i sig

selv er en opgave, som kræver en »uforholdsmæssig« allokering af ikke tilgængelige administrative og retslige ressourcer, der – såfremt den ikke blev udført – kunne give anledning til misbrug og et yderligere større tab i afgiftsindtægter.

- 57 For det andet har den portugisiske regering gjort gældende, at i et sådant tilfælde vil tabet af den allerede regulerede eller i mellemtiden modtagne afgift være af en betydelig størrelse og skabe en uacceptabel budgetmæssig uligevægt.
- 58 For det tredje har den portugisiske regering anført, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning har til formål at sikre, at de indgående fradragsberettigede momsbeløb er direkte og forholdsmæssigt forbundet med den faktiske udgående afgiftspålæggelse, hvilket bekræfter den portugisiske regerings og de nationale afgiftsmyndigheders gode tro.
- 59 I denne henseende bemærkes, at en begrænsning af en doms tidsmæssige virkninger udgør en ekstraordinær foranstaltning, der forudsætter, at der er risiko for alvorlige økonomiske følgevirkninger, navnlig fordi der er stiftet mange retsforhold i god tro i henhold til de pågældende retsforordninger, som blev anset for at være lovligt i kraft, og fordi det fremgik, at borgerne og de nationale myndigheder var blevet tilskyndet til at følge en adfærd, som ikke var i overensstemmelse med EU-retten, på grund af en objektiv og betydelig usikkerhed vedrørende de EU-retlige bestemmelsers rækkevidde, en usikkerhed, som de øvrige medlemsstater eller Kommissionen eventuelt selv havde bidraget til med den af dem fulgte adfærd (jf. bl.a. dom af 19.12.2013, Endress, C-209/12, EU:C:2013:864, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).
- 60 Det bemærkes, at den omstændighed, at afgiftspligtige personer nægtes ret til momsfradrag, udgør en undtagelse fra et grundlæggende princip i det fælles momssystem, hvis lovlighed ifølge fast retspraksis kun anerkendes i undtagelsestilfælde (jf. i denne retning dom af 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 67).
- 61 Det fremgår af Domstolens praksis, at der ikke hersker objektiv og betydelig usikkerhed med hensyn til de EU-retlige bestemmelsers rækkevidde, herunder navnlig bestemmelserne i momsdirektivet, for så vidt angår omfanget af fradragsretten og dens opgave i den ordning, der er indført ved dette direktiv (jf. i denne retning dom af 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 68).
- 62 De portugisiske myndigheder kan derfor ikke påberåbe sig en objektiv og betydelig usikkerhed hvad angår rækkevidden af EU-rettens bestemmelser. Da dette kriterium ikke er opfyldt, er det ikke nødvendigt at undersøge, om kriteriet vedrørende alvorlige økonomiske virkninger er opfyldt.
- 63 Det følger af det ovenstående, at der ikke er grundlag for at begrænse denne doms tidsmæssige virkninger.

Sagsomkostninger

- 64 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 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 (Syvende Afdeling) for ret:

Artikel 167, 168, 184, 185 og 187 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at de er til hinder for en national bestemmelse, som kræver, at der foretages regulering af den oprindeligt fradragne merværdiafgift, med den begrundelse, at en ejendom, for hvilken valgmuligheden for

afgiftsbetaling er blevet udøvet, anses for ikke længere at blive anvendt af den afgiftspligtige person i forbindelse med den pågældendes egne afgiftspligtige transaktioner, når denne ejendom har stået ubenyttet hen i mere end to år, selv om det er godtgjort, at den afgiftspligtige person har søgt at udleje ejendommen i denne periode.

Underskrifter