



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

12. november 2020*

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – fradrag for indgående afgift – den oprindeligt planlagte virksomhed opgives – regulering af fradrag for indgående moms – virksomhed i forbindelse med fast ejendom«

I sag C-734/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunalul București (retten i første instans i Bukarest, Rumænien) ved afgørelse af 27. september 2019, indgået til Domstolen den 4. oktober 2019, i sagen:

ITH Comercial Timișoara SRL

mod

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, N. Wahl, og dommerne F. Biltgen (refererende dommer) og L.S. Rossi,

generaladvokat: H. Saugmandsgaard Øe,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den rumænske regering ved E. Gane og A. Rotăreanu, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved R. Lyal og A. Armenia, som befuldmægtigede,

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

* Processprog: rumænsk.

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 28, 167, 168, 184 og 185 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 indgivet i forbindelse med en tvist mellem ITH – Comercial Timișoara SRL (herefter »ITH«) på den ene side og Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (den nationale styrelse for skatter og afgifter – det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Bukarest, Rumænien) og Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice (den nationale styrelse for skatter og afgifter – det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Bukarest – myndigheden for offentlige finanser, 1. distrikt i Bukarest, Rumænien) på den anden side vedrørende fradrag for indgående merværdiafgift (moms) på udgifter i forbindelse med ejendomsprojekter, der i sidste ende blev opgivet.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Momsdirektivets 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.«
- 4 Momsdirektivets artikel 28 bestemmer:

»Når en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, men for tredjemands regning, optræder som formidler i forbindelse med en ydelse, anses han for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse.«
- 5 Momsdirektivets artikel 63 har følgende ordlyd:

»Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.«
- 6 Momsdirektivets artikel 167 fastsætter:

»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«

7 Momsdirektivets artikel 168 er affattet således:

»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
- c) den moms, som skal betales for erhvervelser af varer inden for Fællesskabet i henhold til artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i)
- d) den moms, som skal betales for transaktioner, der sidestilles med erhvervelse af varer inden for Fællesskabet i henhold til artikel 21 og 22
- e) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for indførte varer.«

8 I momsdirektivets artikel 184 fastsættes:

»Det oprindeligt foretagne fradrag reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage.«

9 Momsdirektivets artikel 185 bestemmer:

»1. 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.

2. Uanset stk. 1 skal der ikke ske regulering i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, i tilfælde af behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse, tab eller tyveri, samt i tilfælde af betalte afgifter for gaver af ringe værdi og vareprøver som omhandlet i artikel 16.

I forbindelse med helt eller delvis ubetalte transaktioner og i tilfælde af tyveri kan medlemsstaterne dog kræve regulering.«

Rumænsk ret

Skatte- og afgiftsloven

- 10 I henhold til artikel 125a, stk. 1, nr. 28, i Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal (lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter, herefter »skatte- og afgiftsloven«) er den opkrævede afgift »afgiften på levering af afgiftspligtige varer og/eller tjenesteydelser foretaget af en afgiftspligtig person samt afgiften på de transaktioner, for hvilke modtageren er forpligtet til at betale afgiften i henhold til artikel 150-151a«.

11 Skatte- og afgiftslovens artikel 126 har følgende ordlyd:

»1. I momsmæssig forstand er transaktioner, der opfylder følgende kumulative betingelser, afgiftspligtige i Rumænien:

- a) transaktioner, der som omhandlet i artikel 128-130 udgør eller kan sidestilles med en levering af varer eller tjenesteydelser, som er underlagt moms, og som foretages mod vederlag
- b) leveringsstedet for varerne eller tjenesteydelserne anses for at være i Rumænien i henhold til bestemmelserne i artikel 132 og 133
- c) leveringen af varerne eller tjenesteydelserne foretages af en afgiftspligtig person, jf. definitionen i artikel 127, stk. 1, der handler i denne egenskab
- d) leveringen af varerne eller tjenesteydelserne er omfattet af en af de økonomiske aktiviteter, der er nævnt i artikel 127, stk. 2.«

12 I henhold til skatte- og afgiftslovens artikel 128, stk. 1, forstås ved »levering af varer [...] overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.

13 Skatte- og afgiftslovens artikel 129 bestemmer:

»1. Ved levering af tjenesteydelser forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af varer som defineret i artikel 128.

2. Når en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, men for tredjemands regning, optræder som formidler i forbindelse med en tjenesteydelse, anses han for selv at have modtaget og leveret den pågældende tjenesteydelse.

3. Levering af tjenesteydelser omfatter følgende transaktioner:

- a) udlejning eller tilrådighedsstillelse af varer inden for rammerne af en leasingaftale.

[...]«

14 Skatte- og afgiftslovens artikel 145, stk. 2, fastsætter:

»Enhver afgiftspligtig person har ret til at fradrage afgiften på erhvervelser, såfremt de anvendes til følgende transaktioner:

- a) afgiftspligtige transaktioner

[...]«

15 Skatte- og afgiftslovens artikel 148, stk. 1, bestemmer:

»I det omfang reglerne om levering af varer eller tjenesteydelser til den afgiftspligtige person selv ikke finder anvendelse, reguleres det oprindelige fradrag i følgende tilfælde:

- a) når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage
- b) når der efter angivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, herunder i de i artikel 138 omhandlede tilfælde

- c) den afgiftspligtige person mister retten til at fradrage afgiften på ikke-leveret løsøre og tjenesteydelser, der ikke er blevet anvendt, i tilfælde af begivenheder såsom lovændringer, ændringer af virksomhedens formål, fordelingen af goder eller tjenesteydelser til transaktioner, der giver ret til fradrag, og efterfølgende fordeling af disse til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, i de manglende goder.«

- 16 Skatte- og afgiftslovens artikel 150, stk. 1, er affattet som følger:

»Den betalingspligtige for skyldig moms i overensstemmelse med bestemmelserne i dette afsnit er den afgiftspligtige person, som foretager leveringer af varer eller tjenesteydelser, bortset fra de tilfælde, hvor modtageren er betalingspligtig for afgiften i henhold til stk. 2-6 og artikel 160.«

Gennemførelsesbestemmelserne til skatte- og afgiftsloven

- 17 Punkt 30 i Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind codul fiscal (gennemførelsesbestemmelserne til lov nr. 227/2015 om skatter og afgifter) af 6. januar 2016 fastsætter:

»Når aftalerne opsiges inden forfaldstidspunktet, udgør værdien af de materielle eller immaterielle anlægsaktiver, der er under opførelse, og som i henhold til godkendelsen af eller beslutningen om ophør ikke færdiggøres og slettes fra inventaropgørelsen og bogføres som udgifter, samt den resterende værdi af de investeringer, der er foretaget ved hjælp af faste midler i koncession, udlejning eller drift, ikke-fradragsberettigede udgifter, hvis de ikke er blevet udnyttet ved salg eller ophugning.«

- 18 Punkt 45 i gennemførelsesbestemmelserne til skatte- og afgiftsloven af 22. januar 2004, som ændret, der gennemfører nævnte lovs artikel 145, stk. 2, er affattet således:

»Foreligger der anlægsaktiver under opførelse, som i henhold til en beslutning om at opgive gennemførelsen af investeringsarbejderne ikke færdiggøres, og som slettes fra inventaropgørelsen og bogføres som udgifter, kan den afgiftspligtige person bevare sin fradragsret, der udøves på grundlag af artikel 145, stk. 2, i lov om skatter og afgifter, uanset om disse anlægsaktiver overdrages, som de forefindes eller efter ophugning, hvis den afgiftspligtige person på grund af omstændigheder, som den pågældende ikke har indflydelse på, aldrig anvender disse goder/tjenesteydelser i forbindelse med sin økonomiske virksomhed, som fastslået i dom af 15. januar 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1). Fradragsretten kan ligeledes bevares i andre situationer, hvor de erhvervede goder/tjenesteydelser, med hensyn til hvilke denne ret er blevet udøvet i overensstemmelse med artikel 145, stk. 2, i lov om skatter og afgifter, ikke anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed af objektive grunde, som den afgiftspligtige ikke har indflydelse på, som fastslået i dom af 29. februar 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67). I tilfælde af køb af en grund samt derpå opførte bygninger har den afgiftspligtige person ret til at fradrage momsen af dette køb, herunder på bygninger, der nedrives, hvis den pågældende beviser sin hensigt – bestyrket af objektive forhold – om fortsat at anvende det areal, hvorpå bygningerne blev opført, i forbindelse med vedkommendes afgiftspligtige transaktioner, som f.eks. opførelse af andre bygninger til afgiftspligtige transaktioner, som fastslået i dom af 29. november 2012, Gran Via Moinești (C-257/11, EU:C:2012:759).«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 19 I 2006 og 2007 indgik ITH aftaler om køb af fast ejendom samt nogle aftaler med tredjeparter og påbegyndte to investeringsprojekter, der indebar opførelse af flere bygninger, for hvilke der krævedes visse tilladelser.

- 20 Nærmere bestemt købte ITH i 2006 en grund og flere ældre bygninger af en elevatorproducent. ITH foretog dette køb med henblik på at gennemføre et projekt til opførelse af en kontorbygning og indkøbscentre, som selskabet senere ønskede at udleje (herefter »det første projekt«). ITH aftalte med elevatorproducenten, at ITH skulle søge efter og indrette et produktionsanlæg, som det ville udleje til elevatorproducenten i mindst ti år. I 2007 indledte ITH således dels foranstaltninger vedrørende dette projekt med henblik på at opnå en tilladelse til nedrivning af de eksisterende bygninger og en byggetilladelse til kontorbygningen og indkøbscentrene og iværksatte dels projektet benævnt »Dragomirești Val« (herefter »det andet projekt«) vedrørende opførelsen af produktionsanlægget til elevatorproducenten, med henblik på hvis udleje ITH havde valgt at anvende muligheden for afgiftspligt, samtidig med at selskabet underskrev aftaler om rådgivning for at opnå byggetilladelse og allerede iværksatte projekteringsarbejder.
- 21 Udgifterne forbundet med den udøvede virksomhed blev registreret i regnskabet som »løbende investeringer«, og ITH gjorde brug af retten til at fradrage momsen heraf. Herefter, og navnlig på grund af den økonomiske krise i 2008, blev de to projekter i første omgang indstillet, og dernæst blev de pågældende investeringer afviklet og registreret som udgifter for regnskabsåret 2015.
- 22 I forbindelse med to afgiftsinspektioner, der fandt sted i 2009 og 2013, og som vedrørte perioden fra marts 2006 til juni 2012, konstaterede skatte- og afgiftsmyndigheden, at momsen var blevet fradraget og opkrævet korrekt for den omhandlede periode, og at det på grund af den økonomiske og finansielle situation ikke havde været muligt at fortsætte det af ITH påtænkte investeringsprojekt.
- 23 I forbindelse med en afgiftsinspektion, der fandt sted i 2016, og som vedrørte perioden fra juli 2012 til juni 2016, fandt skatte- og afgiftsmyndigheden, at ITH hverken havde fradraget eller opkrævet moms vedrørende de to projekter korrekt, og der blev fastsat et supplerende momstilsvær for dette selskab på 239 734 rumænske lei (RON) (ca. 49 316 EUR).
- 24 Skatte- og afgiftsmyndigheden var navnlig af den opfattelse, at der ikke skulle gives ret til momsfradrag, idet ITH allerede ved iværksættelsen af det første projekt havde kendskab til de forhold, der kunne forhindre dets gennemførelse, for så vidt som en lokal byplan allerede var blevet godkendt, og at ITH påtog sig de risici, der fulgte af, at selskabets projekt ikke overholdt denne byplan.
- 25 Hvad angår det andet projekt var skatte- og afgiftsmyndigheden af den opfattelse, at tjenesteydelserne var blevet erhvervet af ITH på vegne af elevatorproducenten, og omkvalificerede derfor transaktionen på en sådan måde, at kommissionærordningen fandt anvendelse. ITH skulle således have viderefaktureret alle omkostninger til elevatorproducenten og skulle have opkrævet den hertil svarende moms.
- 26 Da ITH ikke fik medhold i sin administrative klage over den afgiftsafgørelse, der blev truffet på grundlag af kontrolrapporten, har selskabet anlagt sag ved Tribunalul București (retten i første instans i Bukarest, Rumænien), idet det har gjort gældende, at afgiftsansættelsen er i strid med momsdirektivet.
- 27 De sagsøgte i hovedsagen har gjort gældende, at ITH havde kendskab til de forhold, der kunne have været afgørende for den manglende færdiggørelse af projekterne, og havde påtaget sig risikoen herfor, og hvad nærmere bestemt angår det andet projekt burde momsen have været opkrævet hos den medkontrahent, for hvis regning erhvervelserne var blevet foretaget.
- 28 Under disse omstændigheder har Tribunalul București (retten i første instans i Bukarest) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) a) Muliggør eller hindrer bestemmelserne i [momsdirektivet], især artikel 167 og 168, samt retssikkerhedsprincippet, princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, princippet om forbud mod forskelsbehandling og princippet om afgiftsneutralitet, at den afgiftspligtige

person fratages retten til at fradrage momsen vedrørende bestemte investeringsomkostninger, som han har afholdt med henblik på at udføre en afgiftspligtig transaktion, såfremt den planlagte investering senere opgives?

- b) Muliggør eller hindrer de ovennævnte bestemmelser og principper, at fradragsretten i tilfælde af opgivelse af investeringen også anfægtes under andre omstændigheder end misbrug eller svig begået af den afgiftspligtige person?
- c) Muliggør eller hindrer de ovennævnte bestemmelser og principper en fortolkning, ifølge hvilken de omstændigheder, hvorunder fradragsretten kan anfægtes i tilfælde af opgivelse af investeringen, omfatter
 - den efterfølgende realisering af en risiko, som den afgiftspligtige person på tidspunktet for afholdelsen af investeringsomkostningerne var bekendt med, for manglende gennemførelse af investeringen, eksempelvis den omstændighed, at en offentlig myndighed ikke har vedtaget et byplanlægningsprojekt, som var nødvendigt for at gennemføre den omhandlede investering
 - ændringen af de økonomiske forudsætninger over tid, således at den planlagte investering mister den rentabilitet, som den havde, da den blev indledt?
- d) Skal [momsdirektivet] og de almindelige EU-retlige principper fortolkes således i tilfælde af opgivelse af investeringen, at
 - misbrug eller svig, som kan begrunde, at fradragsretten anfægtes, formodes at foreligge eller skal bestyrkes af skattemyndighederne
 - misbrug eller svig kan være genstand for en simpel formodning eller skal bestyrkes ved objektive bevismidler?
- e) Muliggør eller hindrer [momsdirektivet] samt de almindelige EU-retlige principper, at der i tilfælde af opgivelse af investeringen tages højde for misbrug eller svig, som kan begrunde, at fradragsretten anfægtes, såfremt den afgiftspligtige person ikke kan anvende de goder og tjenesteydelser, hvoraf han har fradraget momsen, til noget formål, og således end ikke til rent privat brug?
- f) Skal [momsdirektivet] og de almindelige EU-retlige principper fortolkes således i tilfælde af opgivelse af investeringen, at omstændigheder indtruffet, efter [at] den afgiftspligtige person har afholdt omkostningerne – eksempelvis (i) en senere indtrådt økonomisk krise, (ii) realiseringen af en på datoen for afholdelse af investeringsomkostningerne eksisterende risiko for manglende gennemførelse af investeringen (eksempelvis den omstændighed, at en offentlig myndighed ikke har vedtaget et byplanlægningsprojekt, som er nødvendigt for at gennemføre den omhandlede investering), eller (iii) ændringen af skøn vedrørende investerings rentabilitet – udgør konjunkturmæssige forhold, som den afgiftspligtige person ikke har indflydelse på, og som kan vurderes for at fastlægge, om han har handlet i god tro?
- g) Skal bestemmelserne i [momsdirektivet], især artikel 184 og 185, samt retssikkerhedsprincippet, princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, princippet om forbud mod forskelsbehandling og princippet om afgiftsneutralitet fortolkes således, at opgivelse af investeringen udgør et tilfælde, hvori moms reguleres?

Skal retten til at fradrage momsen vedrørende bestemte investeringsomkostninger, som den afgiftspligtige person har afholdt med henblik på at udføre en afgiftspligtig transaktion, med andre ord anfægtes gennem mekanismen for regulering af momsen, såfremt investeringen senere opgives?

- h) Muliggør eller hindrer [momsdirektivet] en national lovgivning, ifølge hvilken retten til at fradrage momsen vedrørende opgivne investeringer udelukkende bevares under restriktive omstændigheder i to tilfælde, som identificeres med kortfattet henvisning til to domme fra Domstolen: i) når den afgiftspligtige person på grund af omstændigheder, som han ikke har indflydelse på, aldrig har gjort brug af de nævnte goder og tjenesteydelser i forbindelse med

sin økonomiske virksomhed, som fastslået [i dom af 15. januar 1998, Ghent Coal Terminal (sag C-37/95, EU:C:1998:1)], samt ii) i andre tilfælde, hvor erhvervelser af goder eller tjenesteydelser, med hensyn til hvilke fradragsretten er blevet udøvet, ikke anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed af objektive grunde, som han ikke har indflydelse på, som fastslået [i dom af 29. februar 1996, INZO, (C-110/94, EU:C:1996:67)]?

i) Muliggør eller hindrer [momsdirektivet] samt retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, at skattemyndighederne tilbagekalder tidligere rapporter over afgiftsmæssig undersøgelse eller tidligere afgørelser om administrative klager, hvori skattemyndighederne har fastlagt,

– at en privatperson har erhvervet goder og tjenesteydelser bestemt til at anvendes til gennemførelse af en afgiftspligtig transaktion

– at et investeringsprojekt er blevet suspenderet eller opgivet på grund af en bestemt omstændighed, som den afgiftspligtige person ikke har indflydelse på?

2) a) Muliggør eller hindrer [momsdirektivet], især artikel 28, at mekanismen for kommissionær[ordningen] også finder anvendelse uden for rammerne af en fuldmagtsaftale uden repræsentation?

b) Skal bestemmelserne i [momsdirektivet], især artikel 28, fortolkes således, at kommissionær[ordningen] også finder anvendelse, når en afgiftspligtig person opfører en bygning i overensstemmelse med anmodningerne og kravene fra en anden juridisk persons virksomhed med henblik på at bevare ejendomsretten til bygningen og udleje denne bygning til denne anden juridiske person, når bygningen er afsluttet?

c) Skal de ovennævnte bestemmelser fortolkes således, at byggefirmaet i den ovenfor beskrevne situation skal fakturere investeringsomkostningerne vedrørende opførelsen af bygningen til den juridiske person, til hvilken denne bygning skal udlejes, når den er afsluttet, og opkræve den tilsvarende moms fra den sidstnævnte juridiske person?

d) Skal de ovennævnte bestemmelser fortolkes således, at byggefirmaet i den ovenfor beskrevne situation skal fakturere investeringsomkostningerne og opkræve den tilsvarende moms, såfremt det endeligt afbryder byggearbejderne som følge af en drastisk reduktion af den økonomiske virksomhed udøvet af den person, hvortil denne bygning ville blive udlejet, når denne reduktion skyldes [den sidstnævnte persons nært forestående insolvens]?

e) Skal [momsdirektivet] og de almindelige EU-retlige principper fortolkes således, at skattemyndighederne kan [omkvalificere] de af den afgiftspligtige person gennemførte transaktioner uden at tage højde for klausuler i aftaler indgået af den sidstnævnte person, selv om de omhandlede aftaler ikke er fiktive?

f) Muliggør eller hindrer [momsdirektivet] samt især retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, at skattemyndighederne tilbagekalder tidligere rapporter over afgiftsmæssig undersøgelse eller tidligere afgørelser om administrative klager, hvori skattemyndighederne har fastlagt, at den afgiftspligtige person har ret til at fradrage moms?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål, litra a)-i)

29 Den forelæggende ret ønsker med det første spørgsmål, litra a)-i), nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 167, 168, 184 og 185 skal fortolkes således, at retten til fradrag for indgående moms på goder – i det forelæggende tilfælde på fast ejendom – og tjenesteydelser, der er erhvervet

med henblik på at gennemføre afgiftspligtige transaktioner, bevares, når de oprindeligt planlagte investeringsprojekter er blevet opgivet, eller om der i et sådant tilfælde skal foretages en regulering af denne moms.

- 30 Indledningsvis bemærkes, at det, for at en person kan få ret til fradrag, for det første er nødvendigt, at den pågældende er en »afgiftspligtig person« i momsdirektivets forstand, og for det andet, at den pågældende goder og tjenesteydelser er blevet anvendt i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner (dom af 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis). Det må konstateres, at ITH's status som afgiftspligtig person ikke synes at være blevet anfægtet i hovedsagen.
- 31 Desuden gælder det i henhold til momsdirektivets artikel 167, at fradragsretten indtræder på den dato, hvor den fradragsberettigede afgift forfalder. Det er følgelig kun den egenskab, i hvilken en privat handler på denne dato, der er afgørende for, om der består en fradragsret (jf. i denne retning dom af 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).
- 32 Det følger af Domstolens praksis, at fra det tidspunkt, hvor myndighederne på baggrund af de af virksomheden givne oplysninger har accepteret, at virksomheden er afgiftspligtig, kan dette principielt ikke senere ændres med tilbagevirkende kraft, alt efter om bestemte begivenheder indtræffer, henholdsvis ikke indtræffer, medmindre der foreligger svig eller misbrug (dom af 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).
- 33 Det er således 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 reguleringer i de efterfølgende perioder, men påvirker ikke fradragsrettens indtræden (dom af 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).
- 34 I denne forbindelse har Domstolen gentagne gange fastslået, at retten til fradrag i princippet bevares, bl.a. selv om den afgiftspligtige efterfølgende på grund af omstændigheder, som den pågældende ikke har indflydelse på, ikke anvender de goder eller tjenesteydelser, der har givet ret til fradrag, til at foretage afgiftspligtige transaktioner (dom af 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).
- 35 Hvad angår begrebet omstændigheder, som den afgiftspligtige person ikke har indflydelse på, fremgår det af Domstolens praksis, at det ikke tilkommer afgiftsmyndigheden at vurdere, om begrundelsen for, at en afgiftspligtig person har givet afkald på den oprindeligt planlagte økonomiske virksomhed, er materielt korrekt, idet det fælles momssystem sikrer, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momspligtig (jf. bl.a. dom af 14.2.1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, præmis 19, og af 17.10.2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, præmis 23).
- 36 Den antagelse, hvorefter der ikke kan føres bevis for, at der foreligger omstændigheder, som den afgiftspligtige ikke har indflydelse på, i en situation, hvor den afgiftspligtige vidste, at der forelå en risiko, der var forbundet med en offentlig myndigheds manglende godkendelse af en arealanvendelsesplan, som var nødvendig for at gennemføre den pågældende investering, eller med, at investeringsprojektet mistede sin rentabilitet som følge af udviklingen i de økonomiske omstændigheder, kan ikke tiltrædes, for så vidt som det fremgår af Domstolens praksis, at en sådan fortolkning af momsdirektivet er i strid med princippet om momsneutralitet for virksomhedernes afgiftsbyrde. Det ville således give anledning til ubegrundede forskelle i den afgiftsmæssige behandling

af i øvrigt ensartede investeringer foretaget dels af virksomheder, som allerede udøver afgiftsmæssige transaktioner, dels af andre, som ved investeringer agter at påbegynde en virksomhed, som kan være kilde 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 (jf. bl.a. dom af 29.2.1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, præmis 22, af 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, præmis 43, og af 17.10.2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, præmis 25).

- 37 Det er således tilstrækkeligt, at den afgiftspligtige person faktisk har haft til hensigt at anvende de pågældende goder og/eller tjenesteydelser til at udøve den økonomiske virksomhed, på grundlag af hvilken han har udøvet sin fradragsret (jf. bl.a. dom af 14.2.1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, præmis 24, af 29.2.1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, præmis 17, af 8.6.2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, præmis 39, og af 17.10.2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, præmis 18).
- 38 Skatte- og afgiftsmyndigheden kan ganske vist anmode den afgiftspligtige person om at godtgøre, at vedkommendes hensigt bekræftes af objektive forhold, og kan, i tilfælde af svig eller misbrug, hvor den afgiftspligtige person har foregivet at ville udøve en bestemt økonomisk virksomhed, mens vedkommende i virkeligheden har søgt at inddrage fradragsberettigede goder i sin private formue, med tilbagevirkende kraft kræve de fratrukne beløb godtgjort, da fradragsene blev godkendt på baggrund af falske oplysninger (jf. bl.a. dom af 14.2.1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, præmis 24, af 29.2.1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, præmis 23 og 24, og af 8.6.2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).
- 39 Imidlertid må denne mulighed ikke, heller ikke selv om bekæmpelse af svig, afgiftsunndragelse og misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i momsdirektivet (jf. bl.a. dom af 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, præmis 51), foranledige skatte- og afgiftsmyndighederne til, i tilfælde af at investeringen opgives, at fastsætte bevisregler, såsom en formodning om, at der foreligger misbrug eller svig, hvis virkning er at gøre det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for de afgiftspligtige personer at udøve retten til momsfradrag, som er et grundlæggende princip i det fælles momssystem.
- 40 I det foreliggende tilfælde, og med forbehold for en efterprøvelse foretaget af den forelæggende ret, som er enekompetent til at vurdere de faktiske omstændigheder i hovedsagen, må det for det første konstateres, at det ikke fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at der foreligger en svigagtig adfærd eller en risiko for misbrug fra ITH's side. For det andet synes det heller ikke at være blevet bestridt, at ITH's oprindelige hensigt om at anvende de i hovedsagen omhandlede goder og tjenesteydelser til selskabets afgiftspligtige transaktioner bekræftes af objektive forhold.
- 41 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt der i en situation som den i hovedsagen omhandlede skal foretages en regulering af fradraget for indgående moms, bemærkes, at den reguleringsordning, der er fastsat i momsdirektivets artikel 184-187, udgør en integrerende del af den momsfradragsordning, som er indført ved dette direktiv. Den har til formål at øge fradragenes nøjagtighed for at sikre momsens neutralitet, således at de transaktioner, der foretages på det tidligere trin, kun giver fortsat ret til fradrag, i det omfang transaktionerne sker til brug for levering af momspligtige ydelser. Ordningen har således til formål at skabe en tæt og direkte sammenhæng mellem retten til fradrag for indgående moms og brugen af de pågældende goder eller tjenesteydelser til afgiftspligtige transaktioner i senere omsætningsled (dom af 9.7.2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, præmis 20).
- 42 I den fælles momsordning kan alene afgifter, som i tidligere led har været pålagt goder eller tjenesteydelser, der er anvendt af afgiftspligtige personer med henblik på deres afgiftspligtige transaktioner, således 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. dom af 9.7.2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, præmis 21).

- 43 Domstolen har desuden præciseret, at når den afgiftspligtige, på grund af omstændigheder, som den pågældende ikke har indflydelse på, ikke anvender de goder eller tjenesteydelser, der har givet ret til fradrag, til at foretage afgiftspligtige transaktioner, er det ikke tilstrækkeligt for at fastslå, at der foreligger »ændringer« som omhandlet i nævnte direktivs 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, når 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, idet dette ville udgøre en hindring af fradragsretten via de gældende bestemmelser om regulering (jf. i denne retning dom af 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, præmis 47).
- 44 Det er kun, hvis den afgiftspligtige person ikke længere har til hensigt at anvende de omhandlede varer og tjenesteydelser til at gennemføre afgiftspligtige udgående transaktioner eller anvender dem til afgiftsfritagne transaktioner, at den tætte og direkte sammenhæng, jf. den i denne doms præmis 41 nævnte retspraksis, der skal bestå mellem retten til fradrag for indgående moms og gennemførelsen af de påtænkte afgiftspligtige transaktioner, vil blive brudt.
- 45 Det følger heraf, at hvis den afgiftspligtige person, således som det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, stadig har til hensigt at anvende de varer og tjenesteydelser, der er erhvervet, til at gennemføre afgiftspligtige transaktioner, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, kan det ikke antages, at der foreligger en efterfølgende ændring af de forhold, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af momsfradragsbeløbet som omhandlet i momsdirektivets artikel 185. En situation som den i hovedsagen omhandlede kan således ikke være omfattet af dette direktivs artikel 184 og 185 for så vidt angår reguleringen af den fradragne indgående moms.
- 46 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål, litra a)-i), besvares med, at momsdirektivets artikel 167, 168, 184 og 185 skal fortolkes således, at retten til fradrag for indgående moms på goder – i det foreliggende tilfælde på fast ejendom – og tjenesteydelser, der er erhvervet med henblik på at gennemføre afgiftspligtige transaktioner, bevares, når de oprindeligt planlagte investeringsprojekter er blevet opgivet på grund af omstændigheder, som den afgiftspligtige person ikke har indflydelse på, og der skal ikke foretages en regulering af denne moms, hvis den afgiftspligtige person stadig har til hensigt at udnytte de pågældende goder til afgiftspligtig virksomhed.

Det andet spørgsmål, litra a)-f)

- 47 Den forelæggende ret ønsker med det andet spørgsmål, litra a)-f), nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivet, navnlig dets artikel 28, skal fortolkes således, at når der ikke foreligger en fuldmagtsaftale uden repræsentation, finder kommissionærordningen anvendelse, når en afgiftspligtig person opfører en bygning i overensstemmelse med behov og krav hos en anden person, der skal leje den nævnte bygning.
- 48 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål bemærkes indledningsvis, at det følger af Domstolens faste praksis, at det er et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem, at der tages hensyn til den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed (dom af 22.11.2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

- 49 Dernæst bemærkes, at momsdirektivets artikel 28, hvorefter en afgiftspligtig person, der, idet vedkommende handler i eget navn, men for tredjemands regning, optræder som formidler i forbindelse med tjenesteydelser, anses for selv at have modtaget og leveret de pågældende ydelser, skaber en retlig fiktion om to identiske tjenesteydelser, der leveres efter hinanden. I medfør af denne fiktion anses den erhvervsdrivende, der optræder som formidler ved leveringen af tjenesteydelserne, og som er kommissionær, for først at have modtaget de omhandlede tjenesteydelser fra den erhvervsdrivende, for hvis regning denne handler, og som er kommittent, før den pågældende anses for dernæst selv at levere disse tjenesteydelser til kunden (dom af 4.5.2017, Kommissionen mod Luxembourg, C-274/15, EU:C:2017:333, præmis 85 og 86).
- 50 Endelig har Domstolen fastslået, at det samme ræsonnement gør sig gældende for så vidt angår erhvervsdrivelsen af varer i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c), som ligeledes henhører under direktivets afsnit IV med overskriften »Afgiftspligtige transaktioner«. Denne bestemmelse skaber således en retlig fiktion om to identiske vareleveringer, som leveres efter hinanden, og som henhører under momsens anvendelsesområde (dom af 4.5.2017, Kommissionen mod Luxembourg, C-274/15, EU:C:2017:333, præmis 88).
- 51 Det følger heraf, at to betingelser skal være opfyldt, for at disse bestemmelser kan finde anvendelse, nemlig for det første, at der foreligger en fuldmagt, i henhold til hvilken kommissionæren for kommittentens regning medvirker ved leveringen af en vare og/eller levering af tjenesteydelser, og for det andet, at leveringen af varer og/eller tjenesteydelser, som er erhvervet af kommissionæren, og leveringen af varer og/eller tjenesteydelser, der er solgt eller overdraget til kommittenten, er identiske.
- 52 Hvad angår den første af disse betingelser, som den forelæggende ret navnlig har henvist til, må det konstateres, at momsdirektivet ganske vist ikke foreskriver, i hvilken form, skriftlig eller mundtlig, den omhandlede fuldmagt skal være blevet givet. Eftersom dette direktivs artikel 14, stk. 2, litra c), udtrykkeligt anvender udtrykket »aftale«, og det i direktivets artikel 28 er præciseret, at den afgiftspligtige person skal handle »for tredjemands regning«, må det imidlertid konkluderes, at der skal foreligge en aftale mellem kommissionæren og kommittenten om tildeling af den omhandlede fuldmagt.
- 53 Det fremgår ikke af sagsakterne for Domstolen, at der foreligger en sådan aftale i hovedsagen. Det tilkommer dog i sidste ende den forelæggende ret, der er enekompetent til at vurdere de faktiske omstændigheder i den sag, den skal påkende, at undersøge, om dette rent faktisk er tilfældet.
- 54 Hvad angår den anden betingelse, hvorefter de omhandlede transaktioner skal være identiske, er det tilstrækkeligt at konstatere, at såvel momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c), som artikel 28 fastsætter, at de varer, som kommissionæren har modtaget, og/eller de tjenesteydelser, der leveres til denne, skal overføres til kommittenten. Dette indebærer ikke alene, således som det fremgår af Domstolens praksis, at de omhandlede transaktioner er identiske, men også, at der i givet fald sker en overdragelse af den ejendomsret, der er knyttet hertil.
- 55 I en situation som den i hovedsagen omhandlede, der er kendetegnet ved, at en afgiftspligtig person erhverver goder og tjenesteydelser i eget navn og for egen regning, og ikke for en andens regning, med henblik på at kunne levere tjenesteydelser, der er tilpasset en given kundes særlige behov, er den anden betingelse, der er omtalt i denne doms præmis 48, klart ikke opfyldt, eftersom der ikke er sket en overdragelse af ejendomsretten mellem den påståede kommissionær og den påståede kommittent.
- 56 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål, litra a)-f), besvares med, at momsdirektivet, navnlig dets artikel 28, skal fortolkes således, at når der ikke foreligger en fuldmagtsaftale uden repræsentation, finder kommissionærordningen ikke anvendelse, når en afgiftspligtig person opfører en bygning i overensstemmelse med behov og krav hos en anden person, der skal leje den nævnte bygning.

Sagsomkostninger

- 57 Da sagen 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 (Ottende Afdeling) for ret:

- 1) Artikel 167, 168, 184 og 185 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at retten til fradrag for indgående merværdiafgift (moms) på goder – i det foreliggende tilfælde på fast ejendom – og tjenesteydelser, der er erhvervet med henblik på at gennemføre afgiftspligtige transaktioner, bevares, når de oprindeligt planlagte investeringsprojekter er blevet opgivet på grund af omstændigheder, som den afgiftspligtige person ikke har indflydelse på, og der skal ikke foretages en regulering af denne moms, hvis den afgiftspligtige person stadig har til hensigt at udnytte de pågældende goder til afgiftspligtig virksomhed.
- 2) Direktiv 2006/112, navnlig dets artikel 28, skal fortolkes således, at når der ikke foreligger en fuldmagtsaftale uden repræsentation, finder kommissionærordningen ikke anvendelse, når en afgiftspligtig person opfører en bygning i overensstemmelse med behov og krav hos en anden person, der skal leje den nævnte bygning.

Underskrifter