Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
A. RANTOS
fremsat den 20. maj 2021 [1]

Sag C-299/20

Icade Promotion SAS, tidligere Icade Promotion Logement SAS
mod
Ministère de l'Action et des Comptes publics

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig))

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – ordning med afgift af fortjenstmargenen – anvendelsesområde – levering af fast ejendom og byggegrunde købt med henblik på videresalg – afgiftspligtig person, som ikke havde fradragsret i forbindelse med erhvervelsen af den faste ejendom – momspligtigt videresalg – begrebet »byggegrunde««

I. Indledning

1. Den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse er indgivet inden for rammerne af en tvist mellem selskabet Icade Promotion SAS (herefter »appellanten«) og de franske skattemyndigheder (nærmere bestemt Ministère de l'Action et des Comptes publics (ministeriet for offentlig forvaltning og offentlige regnskaber, Frankrig)) om tilbagebetaling af den merværdiafgift (moms), selskabet betalte af salg af byggegrunde til private i 2007 og 2008.

2. Anmodningen drejer sig om fortolkningen af artikel 392 i direktiv 2006/112/EF [2] (herefter »momsdirektivet«), hvori der fastsættes en ordning med afgift af fortjenstmargenen som en undtagelse fra den almindelige ordning, ifølge hvilken afgiften skal betales af salgsprisen.

3. Ved sine spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om den i momsdirektivets artikel 392 fastsatte undtagelsesordning med afgift af fortjenstmargenen finder anvendelse på visse transaktioner vedrørende grunde, for hvilke den afgiftspligtige person ikke havde fradragsret i forbindelse med erhvervelsen, når grundene efter opdeling i parceller og udførelse af byggemodningsarbejder videresælges som byggegrunde.

4. Denne sag rejser en hidtil ubehandlet problemstilling, som vil foranledige Domstolen til at klarlægge betingelserne for anvendelse af ordningen med afgift af fortjenstmargenen i et meget specielt tilfælde ved at fortolke centrale begreber i momsdirektivets artikel 392.

[1] Originalsprog: fransk.

[2] Rådets direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

1. Momsdirektivet

5. Momsdirektivets artikel 9, stk. 1, bestemmer:

»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. Direktivets artikel 12 bestemmer:

»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.

3. Ved anvendelsen af stk. 1, litra b), forstås ved »byggegrunde« grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne.«

7. Direktivets artikel 73 har følgende ordlyd:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

8. Direktivets artikel 135 bestemmer:

»1. 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)

k) levering af ubebygget fast ejendom bortset fra de i artikel 12, stk. 1, litra b), nævnte byggegrunde

[…]«

9. Momsdirektivets artikel 137, stk. 1, har følgende ordlyd:

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

[…]

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

c) levering af ubebygget fast ejendom bortset fra de i artikel 12, stk. 1, litra b), nævnte byggegrunde

[…]«

10. I direktivets afsnit XIII med overskriften »Undtagelser« indeholder kapitel 1 med overskriften »Undtagelser, der finder anvendelse indtil indførelsen af den endelige ordning« artikel 392, der bestemmer:

»Medlemsstaterne kan bestemme, at afgiftsgrundlaget ved levering af bygninger og byggegrunde, der er købt med henblik på videresalg af en afgiftspligtig person, som ikke har fradragsret i forbindelse med erhvervelsen, består af forskellen mellem salgspris og købspris.«

2. Gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013

11. Ved Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013 af 7. oktober 2013 om ændring af gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 for så vidt angår leveringsstedet for ydelser[3] (herefter »gennemførelsesforordningen«) blev der indsat en artikel 13b i sidstnævnte forordning med følgende ordlyd:

»I forbindelse med anvendelsen af [momsdirektivet] anses følgende for at være »fast ejendom«:

[…]

[3] EUT 2013, L 284, s. 1.

b) enhver bygning eller ethvert bygningsværk, der er fastgjort til eller i jorden, over eller under havoverfladen, og som ikke let kan demonteres eller flyttes

[…]«

12. Gennemførelsesforordningens artikel 31a bestemmer:

»1. Ydelser i forbindelse med fast ejendom som omhandlet i artikel 47 i [momsdirektivet] omfatter kun ydelser, som har tilstrækkelig direkte tilknytning til den pågældende ejendom. Ydelser anses for at have tilstrækkelig direkte tilknytning til fast ejendom i følgende tilfælde:

a) når de hidrører fra en fast ejendom, og den pågældende ejendom udgør en bestanddel af ydelsen og er central og væsentlig for de leverede ydelser

b) når de leveres til eller er rettet mod en fast ejendom og tager sigte på en juridisk eller fysisk ændring af den pågældende faste ejendom.

2. Stk. 1 omfatter navnlig følgende:

[…]

d) opførelse af permanente strukturer på en grund samt bygge- og nedrivningsarbejde udført på permanente strukturer som f.eks. rørledningsnet til gas, vand, kloakering og lignende

[…]«

B. Fransk ret

13. Artikel 257 i den for hovedsagen relevante affattelse af code général des impôts (den almindelige lov om skatter og afgifter) bestemmer:

»Følgende transaktioner er ligeledes pålagt merværdiafgift:

[…]

6° med forbehold af punkt 7:

a) transaktioner vedrørende fast ejendom […], hvis resultat skal medtages i indkomstskattegrundlaget som erhvervsmæssigt overskud

[…]

7° transaktioner vedrørende produktion eller levering af fast ejendom.

Sådanne transaktioner er afgiftspligtige, selv når de har civilretlig karakter.

1. Dette gælder navnlig:

a) salg […] af byggegrunde […]

Første afsnit omfatter navnlig grunde, hvis erhverver inden fire år fra datoen for det dokument, der bekræfter transaktionen, […] opnår bygge- eller anlægstilladelse eller påbegynder de arbejder, som er nødvendige for at opføre en bygning eller en gruppe bygninger eller for at opføre yderligere etager på eksisterende bygninger.

Disse bestemmelser finder ikke anvendelse på grunde erhvervet af fysiske personer med henblik på opførelse af bygninger, der af de pågældende skal anvendes til beboelsesformål.

[…]

b) Salg af fast ejendom […]«

14. Artikel 268 i den almindelige lov om skatter og afgifter bestemmer:

»For så vidt angår de i artikel 257, punkt 6°, omhandlede transaktioner udgøres grundlaget for beregningen af merværdiafgiften af forskellen mellem:

a) på den ene side den fastsatte pris og de dertil knyttede omkostninger eller ejendommens handelsværdi, hvis den er højere end prisen plus omkostningerne

b) på den anden side […]

   – […] det beløb, som overdrageren har betalt, uanset i hvilken forbindelse, for at erhverve ejendommen

[…]«

15. Artikel 231, stk. 1, i bilag II til den almindelige lov om skatter og afgifter, hvis bestemmelser med virkning fra den 1. januar 2008 blev overført til bilagets artikel 206, IV, stk. 2, punkt 9, bestemmer:

»De personer, hvortil der henvises i artikel 257[, punkt 6°,] i den almindelige lov om skatter og afgifter, har ikke fradragsret for afgiften af prisen for erhvervelse eller opførelse af bygninger […]«

III. De faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

16. Appellanten erhvervede som led i sin virksomhed som parceludstykker en række ikke-byggemodnede grunde fra ikke-momspligtige personer (private eller lokale myndigheder)[4]. Erhvervelserne var derfor ikke pålagt moms.

17. Indledningsvis solgte appellanten efter at have opdelt grundene i parceller og udført arbejder med henblik på installation af forskellige forsyningsnet (veje, drikkevand, elektricitet, gas, kloakering, telekommunikation) de således forsynede parceller som byggegrunde til fysiske personer i løbet af 2007 og 2008 med henblik på opførelse af bygninger til beboelsesformål. Appellanten henførte overdragelserne af byggegrundene, hvorom der blev indgået aftale i

[4] Tidspunktet for den oprindelige erhvervelse af grundene fremgår hverken af anmodningen om præjudiciel afgørelse eller indlæggene fra hovedsagens parter.

perioden fra den 1. januar 2007 til den 31. december 2008, under ordningen med moms af fortjenstmargenen i henhold til de dagældende bestemmelser i artikel 257, punkt 6°, og artikel 268 i den almindelige lov om skatter og afgifter.

18. Senere krævede appellanten over for skattemyndighederne tilbagebetaling af den nævnte moms af fortjenstmargenen, som var blevet erlagt med et beløb på 2 826 814 EUR for 2007 og et beløb 2 369 881 på for 2008. Appellanten anfægtede i denne forbindelse skattemyndighedernes standpunkt, hvorefter overdragelse af grunde af den pågældende art skulle henføres under ordningen med moms af fortjenstmargenen. Det var nemlig i appellantens interesse at være omfattet af den almindelige ordning med moms på salgsprisen, eftersom overdragelse af byggegrunde til private med henblik på opførelse af bygninger til beboelsesformål var fritaget for moms i henhold til de nationale bestemmelser, som var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen. Til gengæld kunne momsen på erhvervelse af fast ejendom ifølge de samme bestemmelser ikke fradrages, hvis videresalget af den faste ejendom var omfattet af ordningen med moms af fortjenstmargenen.

19. Efter at skattemyndighederne havde afvist appellantens klage, anlagde appellanten sag ved tribunal administratif de Montreuil (forvaltningsdomstolen i Montreuil, Frankrig), som frifandt skattemyndighederne ved dom af 27. april 2012.

20. Cour administrative d'appel de Versailles (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Versailles, Frankrig) forkastede først den af appellanten iværksatte appel ved dom af 18. juli 2014.

21. Denne dom blev imidlertid delvis ophævet af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig) den 28. december 2016, og sagen blev hjemvist til Cour administrative d'appel de Versailles (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Versailles, Frankrig), som ved endnu en dom af 19. oktober 2017 forkastede den af appellanten iværksatte appel for så vidt angår realiteten.

22. Derpå har appellanten iværksat kassationsanke for Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig) til prøvelse af denne anden dom.

23. Appellanten har gjort gældende, at denne havde foretaget erhvervelser af ubebyggede grunde, som ikke var omfattet af anvendelsesområdet for moms, med henblik på at videresælge grundene uden at opføre bygninger på dem, derpå opdelt de erhvervede grunde i parceller og udført arbejder med henblik på installation af forskellige net til forsyning af parcellerne, og endelig solgt disse til fysiske personer som byggegrunde med henblik på opførelse af bygninger til beboelsesformål.

24. Til støtte for sin anfægtelse af, at ordningen med moms af fortjenstmargenen skulle anvendes på de således foretagne salg i henhold til punkt 6° i artikel 257 i kombination med artikel 268 i den almindelige lov om skatter og afgifter, har appellanten gjort gældende, at denne anvendelse ikke er i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 392 i to henseender.

25. For det første tillader direktivets artikel 392 ifølge appellanten kun medlemsstaterne at lade levering af byggegrunde være omfattet af en ordning med afgift af fortjenstmargenen, hvis den afgiftspligtige person, der foretager en sådan levering, har betalt moms i forbindelse med erhvervelsen af grundene og ikke haft ret til at fradrage denne.

26. Cour administrative d'appel de Versailles (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Versailles, Frankrig) fastslog imidlertid, at den i momsdirektivets artikel 392 omhandlede manglende »fradragsret« i forbindelse med erhvervelsen kun omfatter tilfælde, hvor erhvervelsen ikke var momspligtig.

27. For det andet tillader direktivets artikel 392 ifølge appellanten kun medlemsstaterne at lade levering af byggegrunde være omfattet af en ordning med afgift af fortjenstmargenen, hvis den afgiftspligtige person, der foretager en sådan levering, begrænser sig til at købe og videresælge grundene i uændret stand. Direktivets artikel 392 finder følgelig ikke anvendelse på salgstransaktioner vedrørende byggegrunde, hvoraf der er foretaget ændringer siden erhvervelsen.

28. Hvad dette angår fastslog cour administrative d'appel de Versailles (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Versailles, Frankrig), at henvisningen i direktivets artikel 392 til levering af byggegrunde, »der er købt med henblik på videresalg«, hverken har til formål eller som virkning at undtage køb af ubebyggede grunde, der senere videresælges som byggegrunde.

IV. De præjudicielle spørgsmål

29. På denne baggrund har Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [momsdirektivets] artikel [392] […] fortolkes således, at anvendelsen af [ordningen med afgift af fortjenstmargenen] forbeholdes transaktioner i form af leveringer af fast ejendom, hvis erhvervelse er blevet pålagt [moms], uden at den afgiftspligtige person, der videresælger denne faste ejendom, har haft ret til at foretage fradrag for denne afgift? Eller tillader denne bestemmelse, at denne ordning anvendes på transaktioner i form af levering af fast ejendom, hvis erhvervelse ikke har været pålagt moms, enten fordi denne erhvervelse ikke er omfattet af bestemmelsens anvendelsesområde, eller fordi den, selv om den er omfattet af dette anvendelsesområde, alligevel er fritaget for moms?

2) Skal [momsdirektivets] artikel 392 […] fortolkes således, at den udelukker anvendelse af [ordningen med afgift af fortjenstmargenen] på transaktioner i form af leveringer af byggegrunde i følgende to tilfælde:

– når disse grunde, der er erhvervet ubebyggede, mellem tidspunktet for erhvervelsen og tidspunktet for den momspligtige persons videresalg er blevet til byggegrunde

– når de mellem tidspunktet for erhvervelsen og tidspunktet for den momspligtige persons videresalg har undergået ændringer som f.eks. opdeling i parceller, eller der er udført byggemodningsarbejder (veje, drikkevand, elektricitet, gas, [kloakering], telekommunikation)?«

30. Hovedsagens parter har foreslået, at det første præjudicielle spørgsmål besvares som følger:

– Appellanten har foreslået, at Domstolen fastslår, at anvendelsen af momsdirektivets artikel 392 er forbeholdt tilfælde, hvor den afgiftspligtige videreforhandler i forbindelse med erhvervelsen har betalt moms, som ikke kan tilbagebetales. Appellanten har gjort gældende, at den omhandlede ordning for afgift på fast ejendom under hensyn til betingelsen i direktivets artikel 392, hvorefter ordningen med moms af fortjenstmargenen forudsætter, at den

afgiftspligtige person »ikke har fradragsret i forbindelse med erhvervelsen«, kun finder anvendelse, hvis den afgiftspligtige videreforhandler har betalt moms i forbindelse med erhvervelsen uden at have ret til at fradrage den. Derimod skal ordningen ikke kunne anvendes, hvis erhvervelsen var momspligtig, og den afgiftspligtige videreforhandler havde ret til at fradrage momsen, eller hvis erhvervelsen ikke var momspligtig.

– Efter den franske regerings opfattelse skal momsdirektivets artikel 392 fortolkes således, at den tillader, at ordningen med afgift af fortjenstmargenen anvendes på transaktioner vedrørende levering af byggegrunde, både når erhvervelsen af grundene var momspligtig, uden at den afgiftspligtige person, som videresælger dem, havde ret til at fradrage momsen, og når erhvervelsen af grundene ikke var momspligtig, enten fordi transaktionen ikke var omfattet af anvendelsesområdet for moms, eller fordi den var omfattet, men fritaget for moms.

31. Med hensyn til det første delspørgsmål under det andet præjudicielle spørgsmål har hovedsagens parter foreslået, at det besvares som følger:

– Appellanten har gjort gældende, at det er en betingelse for, at ordningen med moms af fortjenstmargenen finder anvendelse, at den erhvervelse, som den afgiftspligtige videreforhandler foretog, vedrører en grund, som ifølge lovgivningen om skatter og afgifter allerede var kvalificeret som byggegrund på købstidspunktet.

– Efter den franske regerings opfattelse skal momsdirektivets artikel 392 fortolkes således, at den tillader, at ordningen med afgift af fortjenstmargenen anvendes på transaktioner vedrørende levering af byggegrunde, når grundene er erhvervet ubebyggede af den afgiftspligtige videreforhandler.

32. Hvad angår det andet delspørgsmål under det andet præjudicielle spørgsmål har hovedsagens parter foreslået, at det besvares som følger:

– Efter appellantens opfattelse er der intet til hinder for, at ordningen med moms af fortjenstmargenen anvendes i tilfælde, hvor en byggegrund er blevet opdelt i parceller, uden at der i forbindelse hermed er udstedt bygge- eller anlægstilladelse eller udført byggemodningsarbejder af sælgeren. Derimod finder appellanten, at ordningen med moms af fortjenstmargenen ikke skal kunne anvendes, hvis der er udført arbejder, som gør det muligt at forsyne grunden med forskellige net (veje, drikkevand, elektricitet, gas, kloakering, telekommunikation), eftersom sådanne arbejder betragtes som bygningsværker, da de er grundfaste.

– Den franske regering er af den opfattelse, at momsdirektivets artikel 392 skal fortolkes således, at den tillader, at ordningen med afgift af fortjenstmargenen anvendes på transaktioner vedrørende levering af byggegrunde, hvis der er foretaget ændringer af grundene mellem det tidspunkt, hvor de blev erhvervet, og det tidspunkt, hvor den afgiftspligtige person videresolgte dem, eksempelvis ved at de er blevet opdelt i parceller, eller ved at der er udført byggemodningsarbejder, som gør det muligt at forsyne grundene med veje og forskellige net.

33. Europa-Kommissionen, der har foreslået, at den forelæggende rets to spørgsmål besvares samlet, er af den opfattelse, at undtagelsesordningen med afgift af fortjenstmargenen i momsdirektivets artikel 392 ikke finder anvendelse på videresalg af en grund, der er erhvervet

uden moms, som er blevet opdelt i parceller, og hvorpå der er udført arbejder, der gør det muligt at forsyne den med forskellige net (veje, drikkevand, elektricitet, gas, kloakering, telekommunikation).

V. Bedømmelse

A. Indledende bemærkninger

34. Indledningsvis skal det anføres, at Domstolen endnu ikke har haft lejlighed til at tage stilling til fortolkningen af momsdirektivets artikel 392.

35. Det fremgår ligeledes, at det ifølge Kommissionens oplysninger kun er Den Franske Republik, som har anvendt bestemmelserne i momsdirektivets artikel 392 og gjort brug af muligheden for at fastsætte en undtagelsesordning med afgift af fortjenstmargenen, mens de øvrige medlemsstater ikke har valgt at benytte en sådan afgiftsordning.

36. Den forelæggende ret ønsker ved sine spørgsmål oplyst, om undtagelsesordningen med afgift af fortjenstmargenen i henhold til momsdirektivets artikel 392 finder anvendelse på visse transaktioner vedrørende grunde, for hvilke den afgiftspligtige person ikke havde ret til fradrag i forbindelse med erhvervelsen, når grundene videresælges som byggegrunde efter at være blevet opdelt i parceller, og efter at der er udført byggemodningsarbejder.

37. Domstolen skal derfor fortolke dels begrebet »fradragsret i forbindelse med erhvervelsen«, dels begrebet »købt med henblik på videresalg« som omhandlet i momsdirektivets artikel 392.

38. Inden jeg påbegynder en mere indgående undersøgelse af de centrale begreber i denne bestemmelse, finder jeg det væsentligt først at anføre, at den tvist angående en transaktion vedrørende fast ejendom, som har givet anledning til anmodningen om præjudiciel afgørelse i den foreliggende sag, efter min opfattelse ikke er omfattet af anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 392. Erhvervelsen af en ubebygget grund, som ikke er momspligtig, efterfulgt af (udførelsen af arbejder og) videresalg af grunden som byggegrund er nemlig ikke omfattet af anvendelsesområdet for undtagelsesordningen med afgift af fortjenstmargenen. Denne ordning synes udelukkende at tage sigte på en række særlige tilfælde, hvor byggegrunde og bygninger er blevet købt med henblik på videresalg, og hvor der indledningsvis er betalt moms, men uden at momsen senere er blevet fradraget, i modsætning til ubebyggede grunde, som udtrykkeligt er fritaget for moms i henhold til momsdirektivet.

39. Den følgende bedømmelse har til formål at underbygge ovenstående bemærkning med en ordlydsfortolkning, en kontekstuel og en teleologisk fortolkning af momsdirektivets artikel 392 med henblik på at gøre det muligt for Domstolen at give den forelæggende ret et anvendeligt svar.

B. Det første præjudicielle spørgsmål

40. Ved sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 392 skal fortolkes således, at den tillader, at ordningen med afgift af fortjenstmargenen anvendes på transaktioner vedrørende levering af byggegrunde, både når erhvervelsen af grundene var pålagt moms, uden at den afgiftspligtige person, som videresælger

dem, havde ret til at fradrage momsen, og når erhvervelsen af grundene ikke var pålagt moms, enten fordi transaktionen ikke var omfattet af anvendelsesområdet for moms, eller fordi den var omfattet, men fritaget for moms.

1. En ordlydsfortolkning af begrebet »fradragsret i forbindelse med erhvervelsen«

41. Appellanten har gjort gældende, at ordningen med afgift af fortjenstmargenen kun finder anvendelse, hvis den afgiftspligtige videreforhandler har betalt moms i forbindelse med erhvervelsen uden at have ret til at fradrage momsen. Derimod skal ordningen ifølge appellanten ikke kunne anvendes, hvis erhvervelsen var momspligtig, og den afgiftspligtige videreforhandler havde ret til at fradrage momsen, eller hvis erhvervelsen ikke var pålagt moms.

42. Appellantens fortolkning bygger navnlig på den engelsksprogede version af momsdirektivets artikel 392, der specifikt henviser til »manglende fradragsret for momsen« af købet[5], hvoraf appellanten har udledt, at artiklen kun omfatter tilfælde, hvor køberen faktisk indledningsvis har betalt moms, men ikke efterfølgende har ret til at fradrage momsen.

43. Den franske regering finder på sin side, at det er en ordlydsfortolkning af den franskprogede version af momsdirektivets artikel 392, hvori der ikke henvises til moms på overdragelser af grunde bestemt til videresalg, der skal lægges til grund. Heraf følger nemlig efter denne regerings opfattelse, at formuleringen i den franskprogede version (»droit à déduction à l'occasion de l'acquisition«) kan omfatte såvel en situation, hvor overdragelsen ikke var pålagt moms (hvorfor der ikke er fradragsret), som et tilfælde, hvor det oprindelige salg derimod var pålagt moms, men hvor den afgiftspligtige person ikke havde ret til at fradrage momsen.

44. Det fremgår rent faktisk af en læsning af de forskellige sprogversioner af momsdirektivets artikel 392, at der er forskel på de anvendte begreber, og at forskellen kan give anledning til fortolkningsspørgsmål. I den franskprogede version af bestemmelsen henvises der således kun til manglende »fradragsret«, uden at det angives nærmere, om den manglende fradragsret blot skyldes, at den oprindelige transaktion ikke var pålagt moms, eller om den var pålagt moms, men efterfølgende ikke gav ret til fradrag[6]. I den engelsksprogede version af bestemmelsen henvises der imidlertid specifikt til »momsen på købet« (eller »den i forbindelse med købet betalte moms«), idet det præciseres, at den »ikke kunne fradrages« (»the VAT on the purchase was not deductible«), hvilket ikke efterlader megen tvivl om, at overdragelse af sådanne grunde i princippet er momspligtig[7].

[5] Den engelsksprogede version af momsdirektivets artikel 392 har følgende ordlyd: »Member States may provide that, in respect of the supply of buildings and building land purchased for the purpose of resale by a taxable person for whom *the VAT on the purchase was not deductible*, the taxable amount shall be the difference between the selling price and the purchase price« (min fremhævelse).

[6] Denne formulering anvendes ligeledes i andre sprogversioner af momsdirektivets artikel 392, bl.a. den spanske (»no haya tenido derecho a deducción«), den tyske (»kein Recht auf Vorsteuerabzug«), den græske (»δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης κατά την αγορά«), den italienske (»non ha avuto diritto alla detrazione«) og den nederlandske (»geen recht op aftrek«) version.

[7] Denne formulering anvendes ligeledes i andre sprogversioner af momsdirektivets artikel 392, bl.a. den bulgarske (»за което ДДС върху покупката не подлежи на приспадане«), den ungarske (»nem volt adólevonasra jogosult«), den polske (»który nie miał prawa do odliczenia VAT przy nabyciu«), den rumænske (»care nu a fost deductibilă TVA la cumpărare«) og den finske (»ei ollut oston arvonlisäveron vähennysoikeutta«) version.

45. I betragtning af de forskelle, der kan konstateres mellem de forskellige sprogversioner af momsdirektivets artikel 392, skal det anføres, at den formulering, der er anvendt i en af sprogversionerne af en EU-retlig bestemmelse, ifølge Domstolens faste praksis ikke kan tjene som eneste grundlag for bestemmelsens fortolkning eller tillægges større betydning end de øvrige sprogversioner [8].

46. Det skal ligeledes anføres, at den pågældende bestemmelse i tilfælde af uoverensstemmelse mellem de forskellige sprogversioner af en EU-retlig bestemmelse skal fortolkes på baggrund af den almindelige opbygning af og formålet med den ordning, som den er led i [9].

2. Den kontekstuelle fortolkning af begrebet »fradragsret i forbindelse med erhvervelsen«

47. Ifølge Domstolens faste praksis kan en EU-retlig bestemmelses tilblivelse give relevante elementer med henblik på dens fortolkning [10]. Derfor skal det undersøges, hvilken sammenhæng der var tale om, da momsdirektivet blev vedtaget, for at klarlægge, om der foreligger elementer, som belyser bestemmelsens indhold og letter fortolkningen af den.

48. Hvad dette angår har Kommissionen gjort gældende, at ordningen med moms af fortjenstmargenen i overensstemmelse med den fortolkning, Kommissionen anlagde af momsdirektivets artikel 392 i 1992, skal anvendes på grunde, som er erhvervet uden moms.

49. Nærmere bestemt har Kommissionen peget på, at den i sin rapport til Rådet for Den Europæiske Union [11] om overgangsbestemmelserne anførte for så vidt angår artikel 28, stk. 3, litra f), i sjette direktiv 77/388/EØF [12], at »[i]følge denne artikel kan medlemsstaterne som beskatningsgrundlag for [momsen] benytte forskellen mellem salgspris og købspris for bygninger og byggegrunde, der er købt med henblik på videresalg af en afgiftspligtig person, som ikke er fradragsberettiget i forbindelse med erhvervelsen. Fravigelsen vedrører altså afgiftspligtige personer, der handler med bygninger, der ikke er nyopførte, eller grunde, hvis erhvervelse ligger uden for [momsens] anvendelsesområde«.

50. Ifølge Kommissionen svarer denne fortolkning ligeledes til den tankegang, der blev redegjort for i begrundelsen for sjette momsdirektiv, som blev ophævet ved momsdirektivet, og hvorefter der kan anvendes et reduceret afgiftsgrundlag i tilfælde, hvor et gode, for hvilket der allerede er betalt endelig moms (f.eks. en beboelsesejendom, der er blevet »forbrugt« som følge af den første indflytning), senere genindføres i »handelskredsløbet« og på ny bliver momspligtig. For at tage hensyn til denne nye markedsføring af ejendommen, som ville medføre en for stor afgiftsbyrde for handelen med fast ejendom, var det nødvendigt at afvige fra afgiftspålæggelse efter de almindelige principper og fastsætte den mulighed for medlemsstaterne, at de ved fastsættelsen af momsgrundlaget fradrog den moms, der var blevet betalt i forbindelse med den foregående transaktion [13].

8 Jf. dom af 12.9.2019, A m.fl. (C-347/17, EU:C:2019:720, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

9 Jf. i denne retning dom af 8.10.2020, United Biscuits (Pensions Trustees) og United Biscuits Pension Investments (C-235/19, EU:C:2020:801, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

10 Jf. dom af 12.12.2019, G.S. og V.G. (Trussel mod den offentlige orden) (C-381/18 og C-382/18, EU:C:2019:1072, præmis 55 og den deri nævnte retspraksis).

11 Rapport om overgangsbestemmelserne som følge af artikel 28, stk. 3, i sjette direktiv 77/388/EØF, artikel l, stk. l, i attende direktiv 89/465/EØF, forelagt i henhold til artikel 3 i Rådets attende direktiv af 18.7.1989 (SEK(92) 1006 endelig).

12 Rådets direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1, herefter »sjette momsdirektiv«).

13 Forslag til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – En fælles ordning om merværdiomsætningsafgift: Ensartet grundlag (KOM(1973) 950 endelig udg.).

51. Selv om EU-lovgivers intentioner med hensyn til anvendelsesområdet for undtagelsesordningen med afgift af fortjenstmargenen rent faktisk synes at fremgå af den kontekstuelle fortolkning af momsdirektivets artikel 392, finder jeg, at jeg kunne komme til at give et delvis og ufuldstændigt svar på det forelagte præjudicielle spørgsmål, hvis jeg begrænsede min bedømmelse til denne fortolkning alene. Det er således min opfattelse, at undtagelsesordningen med afgift af fortjenstmargenen ikke kun skal finde anvendelse i det tilfælde, hvortil Kommissionen har henvist på grundlag af den kontekstuelle fortolkning, dvs. når en afgiftspligtig person, der driver handel med byggegrunde, køber en byggegrund, uden at der skal betales moms, og efterfølgende videresælger den, men at ordningen ligeledes skal anvendes i tilfælde af, at den afgiftspligtige videreforhandler har betalt moms ved erhvervelsen uden at have ret til at fradrage momsen. Den teleologiske fortolkning af begrebet »fradragsret i forbindelse med erhvervelsen«, som jeg nu kommer til, bekræfter dette standpunkt og gør det samtidig muligt at give den forelæggende ret et fuldstændigt svar.

3. Den teleologiske fortolkning af begrebet »fradragsret i forbindelse med erhvervelsen«

a) Afgift af fortjenstmargenen som en undtagelsesordning i forhold til den almindelige ordning for afgift på overdragelser af »byggegrunde« på grundlag af grundenes salgspris

52. Inden jeg går over til en detaljeret undersøgelse af målene med momsdirektivet og dettes artikel 392 forekommer det mig nødvendigt at fastslå, hvorledes det er hensigten, at direktivet skal anvendes på grunde som de i hovedsagen omhandlede.

53. For det første skal det anføres, at den i momsdirektivets artikel 392 fastsatte ordning med moms af fortjenstmargenen som tidligere nævnt udgør en undtagelsesordning i forhold til det i direktivets artikel 73 fastlagte princip om, at momsen beregnes på grundlag af den opnåede modværdi, dvs. salgsprisen.

54. En afgiftspligtig persons levering af en byggegrund er derfor i princippet momspligtig ifølge den almindelige ordning i henhold til momsdirektivets artikel 9, stk. 1, og artikel 12, stk. 1, eller, som en undtagelse i de medlemsstater, der har gjort brug af denne mulighed, ifølge den i direktivets artikel 392 fastsatte ordning med afgift af fortjenstmargenen.

55. Sidstnævnte bestemmelse giver medlemsstaterne mulighed for at fastsætte en ordning med afgift af fortjenstmargenen (og ikke af salgsprisen som efter den almindelige ordning), hvor afgiftsgrundlaget udgøres af forskellen mellem købs- og salgsprisen.

56. Da der er tale om en undtagelse fra det almindelige princip i momsdirektivet, hvorefter momsen principielt skal opkræves af den mellem parterne fastsatte pris, skal direktivets artikel 392 fortolkes indskrænkende, dog uden at bestemmelsen fratages sin virkning [14].

57. For det andet skal det ligeledes fremhæves, at der i momsdirektivet sondres klart mellem på den ene side levering af byggegrunde, der (i lighed med bygninger) er omfattet af den almindelige ordning og momspligtig, og på den anden side levering af ubebyggede grunde, der er fritaget for denne afgift [15].

[14] Jf. analogt dom af 29.11.2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, præmis 22 og 23), og af 5.9.2019, Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668, præmis 32).

[15] Jf. i denne retning dom af 17.1.2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

58. Således forstås der ifølge momsdirektivets artikel 12, stk. 3, ved anvendelsen af samme artikels stk. 1, litra b), ved »byggegrunde« grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne. Medlemsstaterne er ved definitionen af, hvilke grunde der skal betragtes som »byggegrunde«, forpligtede til at iagttage formålet med direktivets artikel 135, stk. 1, litra k), der udelukkende er at momsfritage leveringer af ubebyggede grunde, der ikke er bestemt til at tjene til opførelse af en bygning [16].

59. Medlemsstaternes skønsmargen med hensyn til definitionen af begrebet »byggegrund« er ligeledes begrænset af rækkevidden af begrebet »bygning«, som EU-lovgiver i artikel 12, stk. 2, første afsnit, i direktiv 2006/112 har defineret meget bredt som omfattende »enhver grundfast konstruktion« [17].

60. I betragtning af det ovenstående er jeg af den opfattelse, at EU-lovgiver ønskede, at afgiftsfritagelsen alene skulle forbeholdes ubebyggede grunde, og at der skulle svares moms i forbindelse med enhver levering af byggegrunde, som en afgiftspligtig person foretager mod vederlag, enten af salgsprisen i overensstemmelse med den almindelige ordning eller af fortjenstmargenen i overensstemmelse med undtagelsesordningen.

b) Fortolkning af begrebet »fradragsret« i lyset af momsdirektivets mål om afgiftsneutralitet

61. Såvel den franske regering som appellanten har fremhævet, at momsdirektivet bl.a. har til formål at sikre, at princippet om afgiftsneutralitet overholdes, og at direktivets artikel 392 skal fortolkes i lyset af dette princip. De berørte parter synes dog at have udlagt princippet forskelligt.

62. Indledningsvis skal det anføres, at princippet om afgiftsneutralitet ifølge Domstolens praksis er til hinder for dels, at sammenlignelige leveringer af fast ejendom, som konkurrerer indbyrdes, behandles forskelligt med hensyn til momsen, dels, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms [18].

63. Ifølge appellanten udgør momspligt af fortjenstmargenen en anvendelse af princippet om momsneutralitet, der har til formål at kompensere for en ikke-fradragsberettiget restmoms. Undtagelsen er således begrundet i hensynet til at undgå dobbelt påligning af afgift, dvs. momspligt af en pris, som indeholder moms betalt i forbindelse med erhvervelsen af grunden, for hvilken den afgiftspligtige videreforhandler ikke havde fradragsret. For at mindske denne restmoms og ikke lægge moms på en salgspris, som indeholder moms, der ikke er fradraget i forbindelse med erhvervelsen af grunden, gør momsdirektivets artikel 392 det muligt kun at afgiftsbelægge fortjenstmargenen, dvs. forskellen mellem salgsprisen og købsprisen, hvorved fortjenstmargenen med henblik på at retablere afgiftsneutraliteten mindskes med den moms, som ikke blev tilbagebetalt i forbindelse med erhvervelsen. Appellanten er således af den opfattelse, at pålæggelse af en afgift, der beregnes af den samlede salgspris, som en virksomhed har opnået ved levering af en grund, mens virksomheden ikke havde ret til at fradrage den moms i forbindelse med erhvervelsen af grunden, som fortsat er indeholdt i købsprisen, medfører dobbelt påligning af afgift.

[16] Jf. i denne retning dom af 17.1.2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, præmis 30), og af 4.9.2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, præmis 53)

[17] Jf. dom af 4.9.2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, præmis 54).

[18] Jf. dom af 17.1.2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

64. Tværtimod er der ifølge appellanten, henset til formålet med ordningen med moms af fortjenstmargenen, ingen begrundelse for, at ordningen skulle finde anvendelse på salget af en grund, som er erhvervet momsfrit, eller, i givet fald, hvor momsen er blevet tilbagebetalt. Hvis det forholdt sig således, ville den afgiftspligtige videreforhandler efter appellantens opfattelse få en uberettiget økonomisk og konkurrencemæssig fordel til skade for de offentlige finanser.

65. Den franske regering har på sin side gjort gældende, at den af appellanten foreslåede fortolkning tilsidesætter dels princippet om afgiftsneutralitet, dels momsens væsentligste kendetegn [19]. Gennemførelsen af disse kendetegn gør det nemlig for at sikre momsens neutralitet nødvendigt at fastsætte særlige ordninger for en række specifikke goder, som efter at have været genstand for et første endeligt forbrug genindføres i en økonomisk produktions- eller distributionskæde med henblik på at være genstand for endnu et endeligt forbrug.

66. Den franske regering har gjort gældende, at hvis der i sådanne situationer blev lagt afgift på hele salgsprisen efter det første forbrug, ville dette – hvis der ikke var mulighed for fradrag – føre til, at beregningsgrundlaget ikke alene kom til at omfatte en pris, som allerede var blevet pålagt en endelig momsbyrde, men også selve denne byrdes beløb. Det ville ligeledes i strid med det tilsigtede mål om neutralitet medføre, at den endelige momsbyrde afhang af det økonomiske kredsløb, herunder navnlig antallet af successive endelige forbrug og de priser, som var blevet betalt i forbindelse med disse.

67. Denne fortolkning er ligeledes blevet gjort gældende af Kommissionen, som har henvist til begrundelsen for det sjette momsdirektiv, hvortil der refereres i punkt 48-50 i dette forslag til afgørelse.

68. Efter min opfattelse kan det således udledes af EU-lovgivers intentioner, at det reducerede beregningsgrundlag i henhold til ordningen med moms af fortjenstmargenen er bestemt til først og fremmest at blive anvendt i tilfælde, hvor et gode, hvis erhvervelse ikke var omfattet af momsens anvendelsesområde (f.eks. beboelsesejendomme, som er goder, der »forbruges« som følge af den første indflytning), senere genindføres i »handelskredsløbet« og på ny bliver momspligtigt.

69. Det skal ligeledes anføres, at denne fortolkning er i overensstemmelse med Domstolens praksis vedrørende afgift på brugtvarer, som er omfattet af en ordning, der svarer til den i hovedsagen omhandlede. Domstolen har således fastslået, at opkrævning af afgift af hele prisen ved en afgiftspligtig videreforhandlers levering af en brugt genstand, når den pris, som sidstnævnte har erhvervet genstanden for, indeholder et momsbeløb, der er betalt i et tidligere led af en person, som ikke har kunnet fradrage det (på samme måde som en afgiftspligtig videreforhandler), vil medføre en dobbelt påligning af afgift [20].

[19] Således som den franske regering har anført, består momsens væsentligste kendetegn i, for det første at moms anvendes generelt på transaktioner vedrørende goder eller tjenesteydelser, for det andet at momsen er proportional med den pris, den afgiftspligtige person modtager som modydelse for de goder og tjenesteydelser, den pågældende leverer, for det tredje at momsen opkræves i hvert led af produktions- og distributionskæden, herunder i detailhandelsleddet, uanset antallet af tidligere transaktioner, og for det fjerde at en afgiftspligtig person fra den moms, der skal betales, kan fradrage de beløb, der er betalt i de foregående led i produktions- og distributionskæden, således at afgiften i et givet omsætningsled kun pålægges merværdien i dette led, og således at den nævnte afgift i sidste instans bæres af forbrugeren (jf. dom af 12.6.2019, Oro Efectivo, C-185/18, EU:C:2019:485, præmis 23).

[20] Jf. dom af 3.3.2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:CU:2011:118, præmis 48). Jf. i denne retning ligeledes dom af 1.4.2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, præmis 25), og af 8.12.2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, præmis 38).

70. En sådan fortolkning gør det ligeledes muligt at sikre, at princippet om afgiftsneutralitet anvendes i overensstemmelse med Domstolens praksis, ved både at sikre, at sammenlignelige leveringer af fast ejendom, som konkurrerer indbyrdes, ikke behandles forskelligt med hensyn til momsen, og at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, ikke behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms [21].

71. Dels er det nemlig ikke i alle tilfælde, at en afgiftspligtig persons erhvervelse af en byggegrund med henblik på videresalg som omhandlet i momsdirektivets artikel 392 nødvendigvis er momspligtig. F.eks. er erhvervelsen af en byggegrund ikke momspligtig, hvis den oprindelige sælger er en privatperson, som kun forvalter sin private ejendom, dvs. udøver sin ejendomsret, uden at overdragelsen finder sted inden for rammerne af den pågældendes udøvelse af en økonomisk virksomhed [22].

72. Dels ville en konklusion om, at momsdirektivets artikel 392 skal fortolkes således, at ordningen med afgift af fortjenstmargenen udelukkende skal anvendes på levering af byggegrunde, for hvilke erhvervelsen var momspligtig, uden at den afgiftspligtige person, der videresælger dem, havde ret til at fradrage momsen, og følgelig at ordningen ikke skal anvendes, hvis erhvervelsen ikke var momspligtig (i tilfælde af, at grundene genindføres i et handelskredskredsløb med henblik på at blive forbrugt endnu en gang), føre til, at levering af sammenlignelige, og dermed konkurrerende, goder og de erhvervsdrivende, som foretager leveringen, behandles forskelligt med hensyn til moms. Af de nævnte leveringer af sammenlignelige byggegrunde vil det nemlig kun være de førstnævnte, som er omfattet af ordningen med afgift af fortjenstmargenen, mens de sidstnævnte vil være omfattet af den almindelige momsordning.

73. Det skal ligeledes påpeges, at momspligten inden for rammerne af den i momsdirektivets artikel 392 fastsatte ordning med moms af fortjenstmargenen på trods af den lighed, ordningens beregningsmetode har med andre skatter af indtægter af fast ejendom, såsom skat af avance af fast ejendom [23], der findes i mange medlemsstater, ikke er betinget af en bestemt ejertid. Et sådant kriterium ville efter min opfattelse gøre det muligt dels at afgrænse anvendelsesområdet for denne undtagelsesordning klart og præcist, dels at sikre en ensartet og transparent anvendelse af ordningen på alle de økonomiske aktører, som deltager i de transaktioner, der er omhandlet i den nævnte artikel.

74. På baggrund af det ovenstående forekommer det mig åbenbart, at ordningen med moms af fortjenstmargenen finder anvendelse i det tilfælde, hvortil den franske regering og Kommissionen har henvist, hvor erhvervelsen af en byggegrund eller en bygning, der er bestemt til videresalg, ikke er momspligtig, selv om den købspris, som den afgiftspligtige videreforhandler har betalt, i realiteten indeholder et ikke-fradragsberettiget momsbeløb, der er betalt i et tidligere led af den oprindelige (ikke-momspligtige) sælger.

75. I overensstemmelse med det ræsonnement, jeg fremstillede i punkt 70-72 i dette forslag til afgørelse, finder jeg, at momsdirektivets artikel 392 ligeledes skal anvendes i det af appellanten anførte tilfælde, hvor en afgiftspligtig person køber en byggegrund inden for rammerne af den almindelige momsordning uden at have ret til – uanset af hvilken grund – at fradrage den

[21] Jf. punkt 62 i dette forslag til afgørelse.

[22] Dom af 15.9.2011, Slaby m.fl. (C-180/10 og C-181/10, EU:C:2011:589, præmis 50).

[23] Jf. bl.a. artikel 150 U og 150 VD i code général des impôts, artikel 90, nr. 10), i den belgiske code des impôts sur les revenus 1992 (lov om indkomstskat 1992) og artikel 41, stk. 5, i kodikas forologias isodimatos (lov om indkomstskat (Grækenland), N.4172/2013, lov 4172/2013 (FEK A'167/23.8.2013), som ændret ved lov 4254/2014 (FEK A'85/07.04.2014)).

tidligere betalte moms, inden grunden videresælges. I det foreliggende tilfælde ville anvendelsen af ordningen med moms af fortjenstmargenen i en sådan situation ligeledes gøre det muligt at sikre overholdelsen af princippet om afgiftsneutralitet ved at undgå dobbelt påligning af afgift.

76. Hverken ordlydsfortolkningen eller den kontekstuelle og teleologiske fortolkning kan imidlertid begrunde, at undtagelsesordningen anvendes på ubebyggede grunde, som i det foreliggende tilfælde er fuldt ud fritaget for moms. Hverken enkeltstående eller successive erhvervelser af ubebyggede grunde kan nemlig undergives momspligt.

77. Heraf følger, at der ikke opstår risiko for dobbelt påligning af afgift, når en sådan grund videresælges, selv hvis grunden i mellemtiden er blevet »afgiftspligtig« som byggegrund. På samme måde kan ubebyggede grunde, da de er fritaget for moms, ikke være genstand for »endeligt forbrug« som omhandlet i momsdirektivet, hvorfor spørgsmålet om »genindførsel« af dem i handelskredsløbet ikke er relevant. I ingen af de to tilfælde opstår spørgsmålet om en moms, der »fortsat er indeholdt« i et sådant gode, fordi det tidligere har været pålagt moms.

78. I betragtning af det ovenstående finder jeg, at salg af byggegrunde, der tidligere var ubebyggede grunde, i et tilfælde som det i hovedsagen omhandlede er omfattet af de almindelige regler om moms af salgsprisen i henhold til momsdirektivets artikel 9, stk. 1, og artikel 12, stk. 1, og ikke af undtagelsesordningen i direktivets artikel 392.

79. Afslutningsvis bør anvendelsen af artikel 392 i momsdirektivet efter min opfattelse forbeholdes bygninger og byggegrunde, der er købt med henblik på videresalg, i følgende to tilfælde: dels når erhvervelsen af dem var momspligtig, og den afgiftspligtige person, som videresælger dem, ikke havde ret til at fradrage afgiften, dels når erhvervelsen ikke var momspligtig, fordi transaktionen ikke var omfattet af momsens anvendelsesområde, selv om den pris, hvortil den afgiftspligtige videreforhandler erhvervede goderne, indeholdt et momsbeløb, som den oprindelige (ikke-afgiftspligtige) sælger havde betalt i et tidligere led.

80. Denne fortolkning gør det muligt at sikre målene med og den praktiske virkning af momsdirektivets artikel 392, idet bestemmelsen som en undtagelsesordning samtidig fortolkes indskrænkende.

81. Under hensyn til det ovenstående foreslår jeg, at det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 392 skal fortolkes således, at den tillader, at ordningen med afgift af fortjenstmargenen anvendes på transaktioner vedrørende levering af byggegrunde, såvel når erhvervelsen af grundene var pålagt moms, uden at den afgiftspligtige person, der videresælger dem, havde ret til at fradrage afgiften, som når erhvervelsen ikke var pålagt moms, fordi transaktionen ikke var omfattet af momsens anvendelsesområde, selv om den pris, hvortil den afgiftspligtige videreforhandler erhvervede goderne, indeholdt et momsbeløb, som den oprindelige (ikke-afgiftspligtige) sælger havde betalt i et tidligere led. Bestemmelsen finder dog ikke anvendelse på transaktioner vedrørende levering af byggegrunde, når den oprindelige erhvervelse af grundene som ubebyggede grunde ikke var omfattet af momsdirektivets anvendelsesområde.

C. Det andet præjudicielle spørgsmål

82. Ved sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 392 skal fortolkes således, at den udelukker, at ordningen med afgift af fortjenstmargenen anvendes på transaktioner vedrørende levering af byggegrunde i følgende to tilfælde:

– når grundene, som er erhvervet ubebyggede, mellem tidspunktet for erhvervelsen og tidspunktet for den afgiftspligtige persons videresalg er blevet til byggegrunde

– når der er foretaget ændringer af grundene mellem tidspunktet for erhvervelsen og tidspunktet for den afgiftspligtige persons videresalg, f.eks. ved at de er blevet opdelt i parceller, eller ved at der er udført arbejder, som gør det muligt at forsyne grundene med forskellige net (veje, drikkevand, elektricitet, gas, kloakering, telekommunikation).

83. Det skal allerede nu anføres, at den bedømmelse, der har ledt til forslaget til besvarelse af det første spørgsmål, også synes at besvare det andet spørgsmål i det hele, således at forstå, at momsdirektivets artikel 392 kun finder anvendelse, når den erhvervelse, som den afgiftspligtige videreforhandler har foretaget, vedrører en grund, der ifølge lovgivningen om skatter og afgifter allerede var kvalificeret som byggegrund på købstidspunktet. Ordningen med moms af fortjenstmargenen finder følgelig ikke anvendelse på levering af byggegrunde, når den oprindelige erhvervelse af grundene som ubebyggede grunde ikke var omfattet af momsdirektivets anvendelsesområde.

84. Jeg behandler ikke desto mindre det forelagte spørgsmål i dets helhed for at gøre det muligt for Domstolen at give den forelæggende ret et anvendeligt svar.

1. Anvendelsen af momsdirektivets artikel 392 på »byggegrunde«, der oprindelig er erhvervet som »ubebyggede grunde«

85. Ved det første delspørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 392 skal fortolkes således, at den tillader, at ordningen med afgift af fortjenstmargenen anvendes på transaktioner vedrørende levering af byggegrunde, når den afgiftspligtige videreforhandler har erhvervet grundene ubebyggede.

86. Hvad dette angår sondrer momsdirektivet som tidligere nævnt klart mellem »byggegrunde« og »ubebyggede grunde«, der behandles forskelligt i afgiftsmæssig henseende. Den retlige ordning for salg af sådanne grunde beskrives i punkt 57-60 i dette forslag til afgørelse.

87. Ordlyden af momsdirektivets artikel 392 synes klart at forbeholde undtagelsesordningen med afgift af fortjenstmargenen »byggegrunde«, som er »købt med henblik på videresalg«. Denne fortolkning bekræftes ligeledes af den kontekstuelle og teleologiske fortolkning af direktivets artikel 392[24].

88. Anvendelsesområdet for bestemmelsen synes således klart at være begrænset til grunde, der fra begyndelsen er bestemt til at bære en bygning, og som i den nationale lovgivning allerede var kvalificeret som byggegrunde på købstidspunktet. Heraf følger, at ubebyggede grunde, der ikke er bestemt til at bære en bygning, og som i princippet er fritaget for moms, ikke skal være omfattet af

[24] Jf. punkt 47-81 i dette forslag til afgørelse.

bestemmelsens anvendelsesområde. Ændringen af den retlige kvalifikation af grunde som de i hovedsagen omhandlede synes med andre ord at udelukke anvendelse af ordningen med moms af fortjenstmargenen, der forudsætter, at det erhvervede gode er retligt identisk med det videresolgte gode.

89. Denne fortolkning er ligeledes i overensstemmelse med princippet om, at momsdirektivets artikel 392 som en undtagelsesordning skal fortolkes indskrænkende [25].

90. Under hensyn til det ovenstående foreslår jeg, at det første delspørgsmål under det andet spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 392 skal fortolkes således, at ordningen med afgift af fortjenstmargenen ikke kan anvendes på transaktioner vedrørende levering af byggegrunde, når den afgiftspligtige videreforhandler har erhvervet grundene ubebyggede.

2. Anvendelsen af momsdirektivets artikel 392 på byggegrunde, hvoraf der er foretaget ændringer

91. Ved det andet delspørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 392 udelukker anvendelsen af ordningen med afgift af fortjenstmargenen på levering af byggegrunde, når der er foretaget ændringer af grundene mellem tidspunktet for erhvervelsen og tidspunktet for den momspligtiges videresalg, f.eks. ved at grundene er blevet opdelt i parceller, eller ved at der er udført byggemodningsarbejder, som gør det muligt at forsyne dem med forskellige net (veje, drikkevand, elektricitet, gas, kloakering, telekommunikation).

92. Dette delspørgsmål leder mig til at undersøge, om det i momsdirektivets artikel 392 anvendte begreb »købt med henblik på videresalg« indebærer videresalg af ejendommen i uændret stand, uden at der er udført arbejder i større omfang, således som Kommissionen har gjort gældende, eller om sådanne arbejder tværtimod, i overensstemmelse med den franske regerings fortolkning, ikke er til hinder for anvendelsen af denne bestemmelse.

93. Appellanten er på sin side af den opfattelse, at nogle af de foretagne ændringer, såsom opdelingen af en grund i parceller, ikke er til hinder for anvendelsen af ordningen med moms af fortjenstmargenen, hvorimod udførelsen af mere betydelige arbejder på grundene (eksempelvis sådanne, som udføres for at muliggøre etablering af forskellige net) tværtimod er til hinder for at anvende ordningen.

94. Under hensyn til mit forslag til svar på det første delspørgsmål under det andet spørgsmål, hvorefter momsdirektivets artikel 392 ikke finder anvendelse på byggegrunde bestemt til videresalg, der oprindelig er erhvervet som ubebyggede, finder jeg, at dette spørgsmål ikke har nogen retlig interesse i den foreliggende sag.

95. For at gøre det muligt for Domstolen at give den forelæggende ret et anvendeligt svar behandler jeg dog nedenfor det tilfælde, hvor den grund, som videresælges, ved den oprindelige erhvervelse ikke var kvalificeret specifikt som »ubebygget« i den nationale lovgivning og derfor kunne betragtes som en »byggegrund«, under hensyn til de begrænsede forskelle, der i praksis kan være tale om mellem disse to former for grunde.

[25] Jf. punkt 56 i dette forslag til afgørelse.

96. I betragtning af, at det tilkommer medlemsstaterne at definere, hvilke grunde der skal betragtes som »byggegrunde«, synes den franske regering nemlig at være af den opfattelse, at en ikke-byggemodnet grund som den, der er blevet videresolgt i hovedsagen, eventuelt kan kvalificeres som »byggegrund« allerede i forbindelse med det første køb.

97. Den franske regering har således gjort gældende, at når en ikke-byggemodnet grund betragtes som en byggegrund i overensstemmelse med den definition, der er fastlagt i den pågældende medlemsstat, er de ændringer, som foretages for at gøre den til en byggemodnet grund, der således fortsat er bestemt til at blive bebygget, uden betydning for kvalifikationen af den som »byggegrund«, så længe anlægsarbejderne ikke kan kvalificeres som »bygninger«. Ifølge den nævnte regering bekræftes dette standpunkt af retspraksis [26].

98. Ifølge dette ræsonnement kunne det gøres gældende, at eventuelle ændringer af den pågældende grund (uanset deres omfang) er uden betydning for anvendelsen af momsdirektivets artikel 392, så længe grunden fortsat kvalificeres som »byggegrund«.

99. Jeg er imidlertid af de nedenfor anførte grunde af den opfattelse, at dette ræsonnement ikke kan tiltrædes.

100. Det forholder sig nemlig således, for det første at det skøn, medlemsstaterne råder over ved definitionen af begrebet »byggegrunde«, er begrænset af selve momsdirektivet [27]. Jeg betragter derfor det scenarie, som den franske regering har anført, som hypotetisk, ligesom det kunne være i strid med momsdirektivets bestemmelser.

101. Såfremt en sådan fortolkning tiltrædes, ville dette endvidere ikke blot tilsidesætte målene med ordningen med moms af fortjenstmargenen, men ligeledes de grundlæggende principper i momsdirektivet, herunder navnlig princippet om, at afgiften skal pålægges den »merværdi«, der bl.a. opstår som følge af arbejder som dem, der beskrives i det andet præjudicielle spørgsmål.

102. Hvad dette angår skal det anføres, at begrebet »købt med henblik på videresalg« ud fra en ordlydsfortolkning indikerer, at ejendommen sælges i uændret stand, uden at der er udført arbejder i større omfang. Ordningen med moms af fortjenstmargenen synes således kun at tage sigte på successive salg af fast ejendom. Om end det ikke kan udelukkes, at der er truffet visse foranstaltninger eller foretaget visse arbejder, forekommer momsdirektivets artikel 392 ikke at kunne omfatte arbejder i stor målestok, som ikke blot ændrer den pågældende ejendoms handelsmæssige karakteristika, men ligeledes skaber en »merværdi«, der kan afgiftspålægges fuldt ud i henhold til den almindelige momsordning.

103. Dette synes ligeledes at være bekræftet af Domstolens praksis, hvorefter en bygning, der har været genstand for en ombygning eller modernisering, skal henføres under den almindelige momsordning, fordi arbejderne har tilført merværdi på samme måde som den første opførelse af den [28].

104. Dette ræsonnement bør efter min opfattelse anvendes analogt på det foreliggende tilfælde. Ordningen med afgift af fortjenstmargenen skal således ikke finde anvendelse, hvis et gode er blevet ændret i væsentlig grad, og der dermed er blevet skabt en merværdi, som i princippet skal henføres under den almindelige ordning med moms af salgsprisen.

[26] Jf. dom af 4.9.2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis).

[27] Jf. punkt 58 og 59 i dette forslag til afgørelse.

[28] Jf. analogt dom af 16.11.2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, præmis 32 og 33).

105. For det andet ses der med den fortolkning, som den franske regering har foreslået, tilsyneladende bort fra, at karakteren af de af appellanten udførte arbejder kan have medført en ændring af den retlige kvalifikation af de omhandlede grunde, som henset til EU-retten og Domstolens praksis er blevet til »bygninger«, og dermed være til hinder for anvendelsen af ordningen med moms af fortjenstmargenen.

106. I denne henseende anses, hvad momsdirektivets anvendelsesområde angår, i gennemførelsesforordningen enhver »bygning« eller ethvert »bygningsværk, der er fastgjort til eller i jorden, over eller under havoverfladen, og som ikke let kan demonteres eller flyttes«, såsom »opførelse af permanente strukturer på en grund samt bygge- og nedrivningsarbejde udført på permanente strukturer som f.eks. rørledningsnet til gas, vand, kloakering og lignende«, som »fast ejendom« [29].

107. Det fremgår således, at de bygningsværker, appellanten har udført, såsom byggemodningsarbejder, anlæggelse af en vej og tilslutningen af forskellige net, er omfattet af begrebet »bygning«, bl.a. fordi de er grundfaste.

108. Således som appellanten og Kommissionen med rette har gjort gældende, er der med appellantens bygningsværker, eller endog med påbegyndelsen af opførelsen af en ny bygning, foretaget en ændring af grunden og ikke kun en transaktion vedrørende køb og videresalg af en grund.

109. I betragtning af det ovenstående er jeg af den opfattelse, at det i momsdirektivets artikel 392 anvendte begreb »købt med henblik på videresalg« indebærer videresalg af ejendommen i uændret stand, uden at der er udført arbejder i større omfang. Dette synes ligeledes at være i overensstemmelse med tankegangen i ordningen med moms af fortjenstmargenen, som er en undtagelsesordning, der skal fortolkes indskrænkende.

110. Endelig skal jeg for fuldstændighedens skyld ligeledes behandle spørgsmålet om, hvorvidt det svar, jeg foreslår, at der gives på dette delspørgsmål, ville være det samme, hvis appellanten mellem tidspunktet for den oprindelige erhvervelse og tidspunktet for videresalget ikke havde udført arbejder som dem, der beskrives i det andet spørgsmål, men kun havde opdelt grundene i parceller. Dette synes at udgøre første led af den forelæggende rets andet delspørgsmål.

111. Ifølge det ræsonnement, jeg anførte i punkt 104-106 i dette forslag til afgørelse, kan det, henset til EU-retten og Domstolens praksis, ikke ændre den retlige kvalifikation af en grund, at den opdeles i parceller, hvis dette hverken ledsages af udstedelsen af en byggetilladelse eller af byggemodningsarbejder som de af appellanten udførte.

112. En opdeling i matrikler, som gør det muligt at sælge en grund i flere parceller, vil således i princippet ikke skabe en merværdi, der begrunder, at grunden henføres under den almindelige ordning med moms på salgsprisen. Desuden kan en sådan grund heller ikke kvalificeres som »bygning«, hvis der ikke er udført nogen arbejder.

113. Heraf følger, at opdelingen af en grund alene som følge af en matrikelændring, der gør det muligt at sælge flere parceller, kan være omfattet af den i momsdirektivets artikel 392 fastsatte ordning med moms af fortjenstmargenen. Det skal dog understreges, at en sådan fortolkning – i

[29] Jf. gennemførelsesforordningens artikel 13b, litra b), og artikel 31a, stk. 2, litra d).

modsætning til de faktiske omstændigheder i hovedsagen – forudsætter, at den grund, som er genstand for opdelingen i matrikler, og som derpå sælges, allerede ved erhvervelsen havde status som »byggegrund«.

114. I betragtning af det ovenstående foreslår jeg, at det andet delspørgsmål under det andet spørgsmål besvares med, at den i momsdirektivets artikel 392 fastsatte undtagelsesordning med afgift af fortjenstmargenen ikke finder anvendelse på videresalget af en grund, hvoraf der mellem tidspunktet for erhvervelsen og tidspunktet for videresalget er foretaget ændringer, f.eks. ved at der er udført arbejder, som gør det muligt at forsyne grunden med forskellige net (veje, drikkevand, elektricitet, gas, kloakering, telekommunikation). Direktivets artikel 392 finder dog anvendelse, hvis de ændringer, der er foretaget af byggegrunden mellem tidspunktet for den oprindelige erhvervelse af grunden og tidspunktet for videresalget af den, er begrænset til opdeling af grunden i parceller.

VI. Forslag til afgørelse

115. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg, at Domstolen besvarer de af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig) forelagte præjudicielle spørgsmål på følgende måde:

»1) Artikel 392 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at den tillader, at ordningen med afgift af fortjenstmargenen anvendes på transaktioner vedrørende levering af byggegrunde, såvel når erhvervelsen af grundene var pålagt merværdiafgift (moms), uden at den afgiftspligtige person, der videresælger dem, havde ret til at fradrage afgiften, som når erhvervelsen ikke var pålagt moms, fordi transaktionen ikke var omfattet af momsens anvendelsesområde, selv om den pris, hvortil den afgiftspligtige videreforhandler erhvervede goderne, indeholdt et momsbeløb, som den oprindelige (ikke-afgiftspligtige) sælger havde betalt i et tidligere led. Bestemmelsen finder dog ikke anvendelse på transaktioner vedrørende levering af byggegrunde, når den oprindelige erhvervelse af grundene som ubebyggede grunde ikke var omfattet af momsdirektivets anvendelsesområde.

2) Artikel 392 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at ordningen med afgift af fortjenstmargenen ikke kan anvendes på transaktioner vedrørende levering af byggegrunde, hvis den afgiftspligtige videreforhandler har erhvervet grundene ubebyggede.

   Den undtagelsesordning med afgift af fortjenstmargenen, som er fastsat i den nævnte artikel 392, finder ikke anvendelse på videresalget af en grund, hvoraf der mellem tidspunktet for erhvervelsen og tidspunktet for videresalget er foretaget ændringer, f.eks. ved at der er udført arbejder, som gør det muligt at forsyne grunden med forskellige net (veje, drikkevand, elektricitet, gas, kloakering, telekommunikation). Direktivets artikel 392 finder dog anvendelse, hvis de ændringer, der er foretaget af byggegrunden mellem tidspunktet for den oprindelige erhvervelse af grunden og tidspunktet for videresalget af den, er begrænset til opdeling af grunden i parceller.«