Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

17. januar 2013*

»Merværdiafgift — direktiv 2006/112/EF — artikel 135, stk. 1, litra k), sammenholdt med artikel 12, stk. 1 og 3 — ubebygget grund — byggegrund — begreber — nedrivningsarbejde med henblik på en ny bebyggelse — momsfritagelse«

I sag C-543/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) ved afgørelse af 9. september 2011, indgået til Domstolen den 24. oktober 2011, i sagen:

Woningstichting Maasdriel

mod

Staatssecretaris van Financiën,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, E. Jarašiūnas, og dommerne C. Toader (refererende dommer) og C.G. Fernlund,

generaladvokat: N. Wahl

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 22. november 2012,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Woningstichting Maasdriel ved advocaat H. de Kat

— den nederlandske regering ved J. Langer og C. Wissels, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og P. van Nuffel, som befuldmægtigede,

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

afsagt følgende

* Processprog: nederlandsk.

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 135, stk. 1, litra k), sammenholdt med artikel 12, stk. 1 og 3, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, og berigtigelse EUT 2007 L 335, s. 60, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er indgivet i forbindelse med en sag mellem Woningstichting Maasdriel (herefter »Woningstichting«) og Staatssecretaris van Financiën (statssekretæren for finansspørgsmål) vedrørende fritagelse for overdragelsesafgift af en erhvervelse af en fast ejendom, som i henhold til nederlandsk ret er betinget af, at transaktionen er undergivet merværdiafgift (herefter »moms«).

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 12, stk. 1 og 3, har følgende ordlyd:

»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:

[...]

b) levering af en byggegrund

[...]

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.«

4 Direktivets artikel 135, stk. 1, litra k), bestemmer:

»1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

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

[…]«

Nederlandsk ret

5 Artikel 11 i Wet op de omzetbelasting 1968 (lov af 1968 om omsætningsafgift) af 28. juni 1968 (*Staatsblad* 1968, nr. 329) i den affattelse, der finder anvendelse i hovedsagen (herefter »momsloven«), bestemmer:

»1. På betingelser, som fastsættes ved generelle administrative bestemmelser, er følgende transaktioner fritaget for afgift:

a) levering af fast ejendom og rettigheder herover, bortset fra:

1) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord før eller senest to år efter første indflytning samt levering af byggegrund

[…]

4. Med henblik på anvendelsen af stk. 1, litra a), nr. 1, forstås ved byggegrund enhver ubebygget grund:

a) på hvilken der finder eller har fundet arbejde sted

b) med hensyn til hvilken der er truffet foranstaltninger, der udelukkende tjener grunden

c) på hvis omgivende arealer der træffes eller er truffet foranstaltninger, eller

d) med hensyn til hvilken der er udstedt en byggetilladelse

med henblik på bebyggelse af grunden.«

6 I henhold til artikel 2, stk. 1, i Wet op belastingen van rechtsverkeer (lov om afgift på retshandler) »opkræves [der] under betegnelsen »overdragelsesafgift« […] en afgift på erhvervelse af fast ejendom beliggende i Nederlandene eller rettigheder herover«.

7 Det følger af denne lovs artikel 15, stk. 1, litra a), at på betingelser fastsat ved generelle administrative bestemmelser overdragelsesafgiftsfritages erhvervelse, der finder sted »ved en levering som omhandlet i [momslovens artikel 11, stk. 1, litra a), nr. 1 […], som er undergivet omsætningsafgift, medmindre godet anvendes som driftsaktiv, og erhververen helt eller delvist kan fradrage omsætningsafgiften i henhold til [momslovens artikel 15]«.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

8 Den 13. november 2006 indgik Woningstichting en købsaftale med Maasdriel kommune (herefter »sælger«) angående køb af et grundstykke. På denne dato fandtes der på grunden en bygning, der brugtes som bibliotek (herefter »eksisterende bygning«), hvor der ved siden af fandtes en asfalteret offentlig parkeringsplads.

9 I købsaftalen var det bestemt, at »overdragelsen af det købte skal ske i byggemoden stand« med henblik på Woningstichtings planer om opførelse af boliger på grunden, eventuelt kombineret med kontor- og parkeringsfaciliteter. Parterne var blevet enige om, sælger skulle lade bygningen nedrive og fjerne asfalteringen af parkeringspladsen. Prisen for grunden var fastsat til 1 380 000 EUR (eksklusive moms), forhøjet med omkostningerne til nedrivning inden for en ramme på 22 000 EUR (eksklusive moms).

10 I januar og februar måned 2007 lod sælger bygningen fuldstændig nedrive og bygningsaffaldet bortkøre.

11 Woningstichting fik overdraget grunden ved ejendomsrettens overgang, hvilken fandt sted ved dokument oprettet for notar den 2. marts 2007. På denne dato var parkeringspladsen stadig i brug, det asfalterede område var ikke blevet fjernet, og Woningstichting havde endnu ikke fået byggetilladelse til sine boligplaner, der stadig var under projektering.

12 Med henblik på at undgå dobbelt afgiftspålæggelse fritages erhvervelse af fast ejendom i henhold til nederlandsk ret for den overdragelsesafgift, der er beregnet på grundlag af salgsprisen, såfremt der pålægges moms ved erhvervelsen af fast ejendom. Levering af en byggegrund pålægges moms. Levering af en ubebygget grund er derimod momsfritaget, men der svares afgift ved erhvervelsen.

13 Woningstichting betalte momsen for den omhandlede levering til sælgeren i den tro, at eftersom der var tale om en byggegrund, skulle der pålignes moms, hvilket indebar, at der dermed ikke skulle betales nogen overdragelsesafgift.

14 Afgiftsmyndigheden var imidlertid af den opfattelse, at den omhandlede levering vedrørte en ubebygget grund, der som sådan var fritaget for moms, men for hvilken der skulle betales overdragelsesafgift. Woningstichting modtog derfor en efteropkrævning for overdragelsesafgiften. Eftersom der blev givet afslag på den klage, som Woningstichting indgav over efteropkrævningen, indbragte Woningstichting sagen for Rechtbank te Arnhem. Denne ret frifandt afgiftsmyndigheden.

15 Woningstichting appellerede denne dom til Gerechtshof te Arnhem, som forkastede appellen.

16 Gerechtshof te Arnhem fastslog under henvisning til dom af 19. november 2009, Don Bosco Onroerend Goed (sag C-461/08, Sml. I, s. 11079), at sælger havde solgt en ubebygget grund, idet bygningen på tidspunktet for leveringen var fuldstændig nedrevet, og at parterne havde aftalt, at parkeringspladsen efter overdragelsen skulle fjernes for sælgers regning. Retten fastslog endvidere, at grunden ikke kunne betragtes som en byggegrund, idet nedrivningen af bygningen og fjernelsen af asfalteringen af parkeringspladsen ikke kunne betragtes som arbejde i den betydning, der forudsættes i momslovens artikel 11, stk. 4, litra a). Parterne havde desuden ikke aftalt andet arbejde. Til slut udtalte Gerechtshof, at de igangværende foranstaltninger i omgivelserne med henblik på opførelse af nybyggeri ikke udgjorde sådanne foranstaltninger, som omhandles i momslovens artikel 11, stk. 4, litra c).

17 Woningstichting iværksatte kassationsanke af denne dom for Hoge Raad der Nederlanden.

18 Den forelæggende ret har anført, at ifølge dens retspraksis skal momslovens artikel 11, stk. 4, litra a), fortolkes således, at selv om en bygning er helt nedrevet, kan det frilagte grundstykke først betragtes som en byggegrund, når der efter nedrivningen af bygningen har fundet arbejde sted med henblik på at muliggøre opførelsen af den nye bebyggelse. Ifølge den forelæggende ret fremgår det af denne retspraksis, at nedrivningen ikke kan kvalificeres som »arbejde« som omhandlet i momslovens artikel 11, stk. 4, litra a), heller ikke når nedrivningen sker med henblik på opførelse af den senere nybygning på den frilagte grund. Den har i denne forbindelse påpeget, at uanset om parterne har til hensigt at anvende grunden til nybebyggelse, bevirker nedrivningen i sig selv ikke, at den pågældende grund omfattes af begrebet »byggegrund«.

19 Den har imidlertid i denne forbindelse anført, at Domstolen i sin dom af 28. marts 1996, Gemeente Emmen (sag C-468/93, Sml. I, s. 1721, præmis 20 og 25), og i dommen i sagen Don Bisco Onroerend Goed (præmis 43) allerede har fastslået, at det »tilkommer […] medlemsstaterne at definere, hvilke grunde der skal betragtes som byggegrunde, […] under iagttagelse af formålet med [sjette momsdirektiv], der er udelukkende at momsfritage leveringer af ubebyggede grunde, der ikke er bestemt til at tjene til opførelse af en bygning«.

20 Med henvisning til Domstolens retspraksis spørger den forelæggende ret, om medlemsstaternes ret til at definere begrebet »byggegrunde« går så vidt, at en medlemsstat kan erklære, at overdragelse af en ubebygget grund, der er opstået ved nedrivning af eksisterende bygninger, er fritaget for moms, også når nedrivningen er sket med henblik på igen at opføre bygninger på grunden. Den spørger ligeledes, om den ved afgørelsen af, om den omtvistede levering vedrører en »ubebygget grund, der ikke er beregnet til at tjene til opførelse af en bygning« i henhold til Gemeente Emmen-dommen, kan begrænse sig til at tage hensyn til omstændigheder, der indtræffer fra det tidspunkt, hvor en ubebyggede grund er opstået, uden at tage tidligere nedrivninger i betragtning.

21 Under disse omstændigheder har Hoge Raad der Nederlanden besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal [momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra k)], sammenholdt med direktivets artikel 12, stk. 1 og 3, fortolkes således, at en levering af en ubebygget grund, der er opstået ved nedrivning af en på grunden eksisterende bygning med henblik på opførelse af nye bygninger, under alle omstændigheder ikke kan fritages for moms?«

Om det præjudicielle spørgsmål

22 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra k), sammenholdt med direktivets artikel 12, stk. 1, og 3, skal fortolkes således, at momsfritagelsen efter den førstnævnte bestemmelse omfatter en transaktion som den i hovedsagen omhandlede, der består i levering af en ubebygget grund, der er opstået ved nedrivning af en på grunden eksisterende bygning, selv når der på tidspunktet for denne levering ud over nedrivningen ikke var foretaget nogen byggemodning af grunden, men grunden er beregnet til at blive bebygget.

23 Eftersom der ifølge den nederlandske regering i det foreliggende tilfælde ikke er foretaget nogen byggemodning som omhandlet i nederlandsk ret, er den modstander af, at der tages hensyn til parternes hensigter med henblik på at afgøre, om den i hovedsagen omhandlede grund er »ubebygget« eller en »byggegrund«.

24 Woningstichting og Europa-Kommissionen er derimod af den opfattelse, at de betingelser, som er opstillet i den nederlandske lovgivning med det formål at definere byggegrunde, er for restriktive, og at de ikke dækker alle de situationer, hvor en grund kan anses for at være beregnet til at blive bebygget. De er ligeledes af den opfattelse, at det på grundlag af oplysningerne i sagsakterne er åbenlyst, at den i hovedsagen omhandlede grund objektivt set kan anses for at være beregnet til at blive bebygget.

25 Indledningsvis bemærkes, at de udtryk, der er anvendt til at beskrive fritagelserne i sjette direktivs artikel 135, ifølge fast retspraksis skal fortolkes strengt, da de udgør undtagelser fra det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver levering af goder og enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person. Fortolkningen af disse udtryk skal imidlertid være forenelig med de formål, der forfølges med fritagelserne, og overholde de krav, der følger af princippet om afgiftsneutralitet, der er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem. Reglen om en streng fortolkning betyder således ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere de fritagelser, som er fastsat i direktivets artikel 135, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning (jf. i denne retning dom af 12.7.2012, sag C-326/11, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).

26 Ifølge momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra k), er levering af ubebygget fast ejendom bortset fra de i artikel 12, stk. 1, litra b), nævnte byggegrunde fritaget for moms. Det følger af direktivets artikel 12, stk. 3, at der ved anvendelsen af stk. 1, litra b), ved »byggegrunde« forstås grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne.

27 Heraf følger, at leveringer af byggegrunde er momspligtige, og at de ikke er omfattet af undtagelserne i momsdirektivets artikel 135, der skal fortolkes strengt.

28 Ved momslovens artikel 11, stk. 4, litra a), er disse bestemmelser i momsdirektivet gennemført i nederlandsk ret, og den definerer bl.a. »en byggegrund« som enhver ubebygget grund, på hvilken der finder eller har fundet arbejde sted med henblik på bebyggelse.

29 Ifølge den nationale retspraksis, som den forelæggende ret har henvist til, skal begrebet »arbejde« i den nationale bestemmelse fortolkes således, at den ikke omfatter nedrivningsarbejder, uanset om det er ubestridt, at de foretages henblik på opførelse af nye bygninger.

30 I denne forbindelse skal det indledningsvis bemærkes, at medlemsstaterne ved definitionen af, hvilke grunde der skal betragtes som »byggegrunde«, er forpligtede til at iagttage formålet med momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra k), der er udelukkende at momsfritage leveringer af ubebyggede grunde, der ikke er bestemt til at tjene til opførelse af en bygning (jf. i denne retning Gemeente Emmen-dommen, præmis 24 og 25, og dommen i sagen Don Bosco Onroerend Goed, præmis 43).

31 For at overholde princippet om afgiftsneutralitet, som er et grundlæggende princip i det fælles momssystem, og som 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 (dom af 29.10.2009, sag C-29/08, SKF, Sml. I, s. 10413, præmis 67 og den deri nævnte retspraksis), er det derfor nødvendigt, at samtlige ubebyggede grunde, der er bestemt til at tjene til opførelse af en bygning, og som dermed er beregnet til at blive bebygget, omfattes af denne nationale definition.

32 Det skal for det andet bemærkes, at parternes erklærede hensigt vedrørende pligten til at betale moms af en transaktion skal tages i betragtning i forbindelse med en samlet vurdering af en sådan transaktions omstændigheder, under forudsætning af, at de understøttes ved objektive beviselementer (dommen i sagen J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

33 Som allerede fastslået af Domstolen, kan et sådant element bl.a. være, hvor langt det ombygningsarbejde, som sælger har udført, er fremskredet på tidspunktet for leveringen (dommen i sagen J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, præmis 34), hvorfor sælgerens fuldførelse af nedrivningsarbejdet med henblik på nybebyggelse forud for dette tidspunkt, eller sælgerens forpligtelse til at foretage en nedrivning med henblik på nybebyggelse, også kan udgøre et sådant element.

34 Det skal i det foreliggende tilfælde bemærkes, at som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, er det i hovedsagen ubestridt, at nedrivningsarbejder af bygningen på leveringstidspunktet var foretaget, eller, hvad angår parkeringspladsen, ville blive foretaget med henblik på opførelse af nye bygninger.

35 Det tilkommer under alle omstændigheder den forelæggende ret at foretage en samlet vurdering af den i hovedsagen omhandlede transaktions omstændigheder på leveringstidspunktet, herunder parternes hensigter, under forudsætning af, at de understøttes ved objektive beviselementer, med henblik på at afgøre, om den i hovedsagen omhandlede transaktion vedrører en byggegrund.

36 Henset til ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra k), sammenholdt med direktivets artikel 12, stk. 1 og 3, skal fortolkes således, at momsfritagelsen efter den førstnævnte bestemmelse ikke omfatter en transaktion som den i hovedsagen omhandlede, der består i levering af en ubebygget grund, der er opstået ved nedrivning af en på grunden eksisterende bygning, selv når der på tidspunktet for denne levering ud over nedrivningen ikke var foretaget nogen byggemodning af grunden, såfremt det på baggrund af en samlet vurdering af denne transaktions omstændigheder på leveringstidspunktet, herunder parternes

hensigter, forudsat at de kan understøttes ved objektive beviselementer, fremgår, at den omhandlede grund på dette tidspunkt faktisk var beregnet til at blive bebygget, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Sagens omkostninger

37 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

Artikel 135, stk. 1, litra k), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med direktivets artikel 12, stk. 1 og 3, skal fortolkes således, at merværdiafgiftsfritagelsen efter den førstnævnte bestemmelse ikke omfatter en transaktion som den i hovedsagen omhandlede, der består i levering af en ubebygget grund, der er opstået ved nedrivning af en på grunden eksisterende bygning, selv når der på tidspunktet for denne levering ud over nedrivningen ikke var foretaget nogen byggemodning af grunden, såfremt det på baggrund af en samlet vurdering af denne transaktions omstændigheder på leveringstidspunktet, herunder parternes hensigter, forudsat at de kan understøttes ved objektive beviselementer, fremgår, at den omhandlede grund på dette tidspunkt faktisk var beregnet til at blive bebygget, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Underskrifter