



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tiende Afdeling)

16. juni 2016*

»Præjudiciel forelæggelse — skatter og afgifter — merværdiafgift — direktiv 2006/112/EF — artikel 18, litra c), og artikel 184 og 187 — afgiftspligtige transaktioner — ophør af afgiftspligtig økonomisk virksomhed — besiddelse af varer, der har givet anledning til et momsfradrag — regulering af fradrag — reguleringsperiode — afgiftspålæggelse i henhold til artikel 18, litra c), i direktiv 2006/112 efter reguleringsperiodens udløb«

I sag C-229/15,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) ved afgørelse af 5. februar 2015, indgået til Domstolen den 19. maj 2015, i sagen:

Minister Finansów

mod

Jan Mateusiak,

har

DOMSTOLEN (Tiende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, F. Biltgen, og dommerne E. Levits (refererende dommer) og M. Berger,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: A. Calot Escobar,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Jan Mateusiak, som selvmøder

— den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget

— den græske regering ved K. Georgiadis og K. Karavasili, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved R. Lyal og M. Owsiany-Hornung, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 3. marts 2016,

* Processprog: polsk.

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 18, litra c), og artikel 187 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2009/162/EU af 22. december 2009 (EUT 2010, L 10, s. 14, herefter »momsdirektivet«).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Minister Finansów (finansminister) og Jan Mateusiak vedrørende merværdiafgift (moms) på fast ejendom, som er ejet af Jan Mateusiak, efter at han er ophørt med sin økonomiske virksomhed.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Momsdirektivets artikel 18 bestemmer:
»Medlemsstaterne kan sidestille følgende transaktioner med levering af varer mod vederlag:
 - a) en afgiftspligtig persons udtagning til brug for sin virksomhed af en vare, som er produceret, frembragt, udvundet, forarbejdet, indkøbt eller indført som led i virksomhedsudøvelsen, når erhvervelsen af en sådan vare hos en anden afgiftspligtig person ikke ville give ham ret til fuldt fradrag af momsen
 - b) en afgiftspligtig persons udtagning af en vare til en ikke-afgiftspligtig form for virksomhed, såfremt denne vare har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af momsen på tidspunktet for erhvervelsen eller for udtagningen i henhold til litra a)
 - c) bortset fra de i artikel 19 omhandlede tilfælde, det forhold, at en afgiftspligtig person eller personer, som indtræder i hans rettigheder, når han ophører med sin afgiftspligtige økonomiske virksomhed, ligger inde med varer, såfremt disse varer har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af momsen ved erhvervelsen eller ved udtagningen i henhold til litra a).«
- 4 Direktivets artikel 19, stk. 1, bestemmer:
»Medlemsstaterne kan anlægge den betragtning, at der ved hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag eller i form af indskud i et selskab, ikke er sket nogen levering af varer, og at modtageren træder i overdragerens sted.«
- 5 Momsdirektivets artikel 168 har følgende ordlyd:
»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

[...]«

6 Momsdirektivets artikel 168a, stk. 1, bestemmer:

»Hvis der er tale om fast ejendom, der indgår i en afgiftspligtig persons erhvervsaktiver, og som anvendes til både den afgiftspligtige persons erhvervsformål og hans eget eller hans personales private brug, eller mere generelt til andre ikke-erhvervmæssige formål, er der kun fradragsret for moms på udgifter i forbindelse med denne ejendom i overensstemmelse med principperne i artikel 167, 168, 169 og 173 for så vidt angår den del, der modsvarer ejendommens anvendelse til den afgiftspligtige persons erhvervsformål.

Uanset artikel 26 tages der hensyn til ændringer i omfanget af anvendelsen af fast ejendom, jf. første afsnit, i overensstemmelse med principperne i artikel 184-192 som anvendt i den pågældende medlemsstat.«

7 Momsdirektivets artikel 184 har følgende ordlyd:

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

8 Momsdirektivets artikel 187 har følgende ordlyd:

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

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

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

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

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

Polsk ret

9 Artikel 14, stk. 1, nr. 1) og 2), og artikel 14, stk. 4-6 og 8, i ustawa o podatku od towarów i usług (lov om afgift på varer og tjenesteydelser) af 11. marts 2004 (konsolideret udgave Dz. U. 2011, nr. 177, pos. 1054) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »momsloven«), bestemmer:

»1. Varer af egen produktion og varer, som efter erhvervelsen ikke er gjort til genstand for en levering, pålægges afgift, såfremt:

- 1) en sammenslutning eller et erhvervsdrivende selskab, som ikke har retsevne, bliver opløst
- 2) en afgiftspligtig person som omhandlet i artikel 15, som er en fysisk person, og som i medfør af artikel 96, stk. 6, er forpligtet til at anmelde den økonomiske virksomheds ophør til skattemyndighederne, indstiller udøvelsen af afgiftspligtige handlinger.

[...]

4. Stk. 1 og 3 finder anvendelse på varer, som har været berettigede til fradrag af indgående afgift.

5. I de i stk. 1 og 3 nævnte tilfælde er de afgiftspligtige personer forpligtet til på dagen for selskabets opløsning eller ophøret af den afgiftspligtige virksomhed at foretage en fysisk statusopgørelse over varerne (herefter »fysisk statusopgørelse«). De afgiftspligtige personer er forpligtet til at vedlægge momsangivelsen oplysninger om den gennemførte statusopgørelse, den på denne baggrund konstaterede værdi og det skyldige momsbeløb for den periode, som omfatter dagen for opløsningen af selskabet eller ophøret af den afgiftspligtige virksomhed.

6. I det i stk. 1 nævnte tilfælde forfalder afgiften på dagen for opløsningen af selskabet eller ophøret af den afgiftspligtige virksomhed.

[...]

8. Afgiftsgrundlaget er værdien af de varer, som er angivet i den fysiske statusopgørelse, der er udarbejdet i henhold til artikel 29, stk. 10.«

10 Momslovens artikel 29, stk. 10, bestemmer: »Ved levering af varer i henhold til artikel 7, stk. 2, er afgiftsgrundlaget varernes købspris (uden afgift) og, hvis der ikke findes en købspris, kostprisen på tidspunktet for leveringen af disse varer.«

11 Momslovens artikel 91, stk. 1-4, har følgende ordlyd:

»1. Efter udløbet af det afgiftsår, i hvilket den afgiftspligtige var berettiget til at foretage fradrag for indgående afgift som omhandlet i artikel 86, stk. 1, er den afgiftspligtige forpligtet til at foretage en regulering af fradraget for det afsluttede afgiftsår i overensstemmelse med artikel 90, stk. 2-10, under hensyn til den pro rata-sats, der beregnes i henhold til artikel 90, stk. 2-6 eller 10, eller i henhold til de bestemmelser, der er vedtaget på grundlag af artikel 90, stk. 11 og 12.

2. For så vidt angår varer og tjenesteydelser, der på grundlag af bestemmelserne om den afgiftspligtiges indkomstskat henføres til afskrivningsberettigede materielle eller immaterielle anlægsaktiver, samt jord og brugsrettigheder, der henføres til erhververens materielle eller immaterielle anlægsaktiver, undtagen varer og tjenesteydelser, hvis anskaffelsværdi ikke overstiger 15 000 [polske zloty (PLN) (ca. 3 417 EUR)], skal den afgiftspligtige foretage den i stk. 1 nævnte regulering over en periode på fem år og for så vidt angår jord og brugsrettigheder over en periode på ti år, regnet fra det år, hvor de blev taget i brug. Den årlige regulering i den i første punktum omhandlede situation andrager en femtedel og for jord og brugsrettigheder en tiendedel af det afgiftsbeløb, der beregnes ved dets erhvervelse eller fremstilling. Stk. 1 finder tilsvarende anvendelse for så vidt angår materielle og immaterielle aktiver, hvis anskaffelsværdi ikke overstiger 15 000 PLN (ca. 3 417 EUR), dog således at reguleringen skal foretages efter udløbet af det år, hvori aktivet blev taget i brug.

[...]

3. Den i stk. 1 og 2 omhandlede regulering foretages i momsangivelsen for den første afregningsperiode i året efter det afgiftsår, som reguleringen foretages for, og i tilfælde af ophør af den økonomiske virksomhed i momsangivelsen for den sidste afregningsperiode.

4. Hvis de i stk. 2 omhandlede varer eller tjenesteydelser sælges i den i stk. 2 omhandlede reguleringsperiode eller pålægges afgift i henhold til artikel 14, anses disse varer eller tjenesteydelser indtil udløbet af reguleringsperioden fortsat for anvendt til brug for den afgiftspligtige persons afgiftspligtige virksomhed.«

- 12 Momslovens artikel 96, stk. 6, er affattet således: »Hvis en momspligtig person ophører med sin afgiftspligtige virksomhed, er denne forpligtet til at anmelde ophøret af virksomheden til skattemyndighederne; denne anmeldelse udgør for skattemyndighederne grundlaget for at slette den afgiftspligtige person af registret over momspligtige personer.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 13 Jan Mateusiak gennemførte i 1997-1999 et investeringsprojekt i form af opførelse af en kombineret beboelses- og erhvervsbygning med et bebygget areal på 108,7 m² og et samlet nytteareal på 357,6 m² (heraf 87,8 m² til erhverv). Den 26. juli 1999 fik han udstedt en brugstilladelse for bygningen.
- 14 Jan Mateusiak foretog fradrag for den indgående afgift, som var angivet på de originale fakturaer for indkøb af byggematerialer, arbejdsydelser samt andre ydelser, som udelukkende vedrørte den del af bygningen, der blev anvendt til udøvelse af en momspligtig virksomhed, dvs. til notarvirksomhed.
- 15 Den 10. august 1999 blev den erhvervsmæssige del af bygningen optaget i fortegnelsen over materielle anlægsaktiver, som føres med henblik på indkomstskat, og taget i brug til en ikkelandbrugsmæssig økonomisk virksomhed. Anskaffelsesværdien af det materielle anlægsaktiv, som betegnes som »kontorbygning«, androg 101 525,70 PLN.
- 16 Den 14. januar 2013 anmodede Jan Mateusiak direktøren for skattemyndighederne i Łódź (Izba Skarbowa w Łodzi), som handler efter finansministerens bemyndigelse (herefter »skattemyndigheden«), om et bindende svar på, om likvidationsopgørelsen, som udarbejdes på grund af en fysisk afgiftspligtig persons ophør med den økonomiske virksomhed, skal indeholde værdien af denne persons materielle anlægsaktiver i form af fast ejendom, som på dagen for virksomhedsophøret tilhører denne person. I bekræftende fald ønskede han oplyst, hvilken værdi der skulle lægges til grund for momsen på dagen for ophøret med den pågældende økonomiske virksomhed.
- 17 Efter Jan Mateusiaks opfattelse skal værdien af hans materielle anlægsaktiver ikke medtages i likvidationsopgørelsen, da dette ville udgøre en tilsidesættelse af princippet om momsneutralitet, for så vidt som det nævnte ophør finder sted efter reguleringsperioden, som for fast ejendom er seks år. Såfremt Jan Mateusiak ikke får medhold heri, må det antages, at det kun er den del af bygningen, som er blevet anvendt til den økonomiske virksomhed, der skal lægges til grund for pålæggelsen af moms, idet afgiftsgrundlaget må være kostprisen, for så vidt som denne ligger under den aktuelle markedspris.
- 18 Skattemyndigheden anførte under henvisning til bl.a. momslovens artikel 14, stk. 1, nr. 2), og artikel 14, stk. 4 og 8, samt artikel 29, stk. 10, at pålæggelsen af afgift på varer i forbindelse med indstilling af afgiftspligtige handlinger var berettiget i kraft af momsens konstruktion som forbrugsafgift og desuden et udtryk for neutralitetsprincippet. Alle varer, for hvilke der ved anskaffelsen foretages fradrag, skal pålægges moms for at udligne de fradragne momsbeløb.
- 19 Ved dom af 16. oktober 2013 fik Jan Mateusiak medhold i det søgsmål, som han havde anlagt ved Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (regional domstol i forvaltningsretlige sager i regionen Lublin) til prøvelse af det bindende svar. Denne ret fandt, at momslovens artikel 14 og 91 skulle læses i sammenhæng, idet lovgiver har knyttet pålæggelsen af afgift på materielle anlægsaktiver ved virksomhedens ophør sammen med retten til at fradrage indgående afgift for erhvervelse af disse materielle anlægsaktiver, som ikke var blevet fradraget i reguleringsperioden. Efter udløbet af denne periode skal en afgiftspligtig persons materielle anlægsaktiver i forbindelse med dennes ophør af virksomhed hverken pålægges afgift eller medtages i likvidationsopgørelsen, hvis den i loven fastsatte periode for regulering af den indgående afgift for erhvervelsen af disse materielle anlægsaktiver, som fastsættes ud fra deres forventede levetid i den afgiftspligtige persons virksomhed, er udløbet.

- 20 Finansministeren har iværksat kassationsanke ved Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen). Denne ret er i tvivl om, hvorvidt ophøret af den økonomiske virksomhed nødvendigvis medfører afgiftspåleggelse på besiddelse af et materielt anlægsaktiv i henhold til momsdirektivets artikel 18, litra c), i de tilfælde, hvor reguleringsperioden for den pågældende type varer allerede er udløbet.
- 21 Retten har anført, at hvis den lovbestemte levetid for investeringsgoder i den afgiftspligtige persons virksomhed, som er udtrykt ved fastsættelsen af reguleringsperioden (momsdirektivets artikel 187), er udløbet, kan man formode, at den afgiftspligtige person har »konsumeret« den indgående afgift fra erhvervelsen af det materielle anlægsaktiv i den periode, hvor det blev anvendt til hans afgiftspligtige virksomhed, idet denne afgift i hele anvendelsesperioden (reguleringsperioden) hænger sammen med den afgift, der genereres under anvendelse af dette materielle anlægsaktiv i den afgiftspligtige persons virksomhed.
- 22 Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal [momsdirektivets] artikel 18, litra c), fortolkes således, at den afgiftspligtige persons materielle anlægsaktiver – hvis den afgiftspligtige person har fradraget momsen ved erhvervelsen – efter udløbet af den i direktivets artikel 187 fastsatte reguleringsperiode ved hans ophør med virksomheden hverken skal pålægges afgift eller medtages i likvidationsopgørelsen, hvis den lovbestemte reguleringsperiode for erhvervelsen, som fastsættes ud fra den forventede levetid i den afgiftspligtige persons virksomhed, er udløbet, eller således, at de materielle anlægsaktiver ved den afgiftspligtige persons ophør med den økonomiske virksomhed skal pålægges afgift uanset reguleringsperioden?«

Om det præjudicielle spørgsmål

- 23 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 18, litra c), skal fortolkes således, at det forhold, at en afgiftspligtig person, når vedkommende ophører med sin afgiftspligtige økonomiske virksomhed, ligger inde med varer, såfremt disse varer har givet ret til fradrag for momsen ved erhvervelsen, kan ligestilles med levering af varer mod vederlag og pålægges moms, såfremt reguleringsperioden i momsdirektivets artikel 187 er udløbet.
- 24 Indledningsvis bemærkes, at momsdirektivet bygger på den tanke, at afgifter, som i tidligere led har været pålagt goder eller tjenesteydelser, der er anvendt af en afgiftspligtig person med henblik på den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, kan 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 den udgående afgift eller fradrag for denne indgående afgift. I det omfang goder eller tjenesteydelser anvendes til transaktioner, der afgiftsbelægges i senere led, er det derimod nødvendigt med et fradrag for den afgift, der har været pålagt transaktionerne i tidligere led, for at undgå dobbelt påligning af afgift (jf. i denne retning dom af 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, præmis 24, og kendelse af 5.6.2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, præmis 19).
- 25 Efter momsdirektivets artikel 18, litra c), kan medlemsstaterne i denne forbindelse ligestille det forhold, at en afgiftspligtig person eller personer, som indtræder i hans rettigheder, når han ophører med sin afgiftspligtige økonomiske virksomhed, ligger inde med varer, såfremt disse varer har givet ret til fuldt eller delvist fradrag for momsen ved erhvervelsen eller ved udtagningen i henhold til artikel 18, litra a), med en transaktion mod vederlag. Momsdirektivets artikel 18, litra c), giver således medlemsstaterne mulighed for at indføre en særregel for de situationer, i hvilken en afgiftspligtig ophører med sin erhvervsvirksomhed (jf. dom af 17.5.2001, Fischer et Brandenstein, C-322/99 og C-323/99, EU:C:2001:280, præmis 86).

- 26 Som den forelæggende ret har bemærket, har Republikken Polen udøvet den beføjelse, som er fastsat i momsdirektivets artikel 18, litra c). Den forelæggende ret ønsker imidlertid oplyst, om den bestemmelse, der gennemfører momsdirektivets artikel 18, litra c), skal anvendes ved udløbet af den frist for regulering, der i henhold til momsdirektivets artikel 187, stk. 1, tredje afsnit, for så vidt angår investeringsgoder i form af fast ejendom kan forlænges op til tyve år, og som ifølge den forelæggende ret er ti år i Polen.
- 27 I denne forbindelse bemærkes, at hovedformålet med momsdirektivets artikel 18, litra c), er at undgå, at varer, der har givet ret til fradrag, bliver genstand for et afgiftsfrit endeligt forbrug efter ophøret af den afgiftspligtige virksomhed, uanset grundene til eller omstændighederne ved dette ophør (dom af 8.5.2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, præmis 27).
- 28 Den i momsdirektivet omhandlede reguleringsordning har for sin del til formål at øge fradragenes præcision 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 af indgående moms og brugen af de pågældende goder eller tjenesteydelser til afgiftspligtige transaktioner i senere omsætningsled (dom af 18.10.2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, præmis 30 og 31).
- 29 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt der er opstået en eventuel forpligtelse til regulering af momsfradraget foretaget for indgående moms, fastsætter momsdirektivets artikel 185, stk. 1, det princip, at en sådan regulering navnlig skal finde sted, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af det omhandlede fradragbeløb (dom af 18.10.2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, præmis 32, og af 13.3.2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, præmis 51).
- 30 Den periode for regulering af fradrag, der er fastsat i momsdirektivets artikel 187, gør det muligt at undgå unøjagtigheder i beregningen af fradrag og uberettigede fordele eller ulemper for den afgiftspligtige person, bl.a. når der efter angivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som oprindeligt er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragbeløbet. Sandsynligheden for, at der indtræder en sådan ændring, er særlig betydelig i forbindelse med investeringsgoder, som ofte anvendes over en årrække, hvor formålet med deres anvendelse kan ændre sig (jf. i denne retning dom af 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, præmis 25, og kendelse af 5.6.2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, præmis 20).
- 31 Det følger heraf, at formålet med at afgiftspålægge besiddelsen af de varer, som har givet anledning til fradraget, i henhold til momsdirektivets artikel 18, litra c), nærmer sig formålet med reguleringsordningen, for så vidt som det for det første skal undgås, at den afgiftspligtige opnår en uberettiget økonomisk fordel i forhold til en endelig forbruger, som køber varen og herved betaler moms, og for det andet skal garanteres, at der er overensstemmelse mellem fradrag af indgående moms og opkrævning af udgående afgift (jf. i denne retning analogt dom af 14.9.2006, Wollny, C-72/05, EU:C:2006:573, præmis 35 og 36 og den deri nævnte retspraksis).
- 32 En sådan lighed mellem formålene medfører imidlertid ikke, at den periode, som er fastsat til regulering af et fradrag gennem delvise betalinger over en årrække, i henhold til momsdirektivets artikel 184-187 kan anses for at være en periode, efter hvis udløb afgiftspåleggelse i henhold til direktivets artikel 18, litra c), ikke længere er mulig.
- 33 Det følger først og fremmest af momsdirektivets artikel 18, litra c), at det forhold, at en afgiftspligtig person, når han ophører med sin afgiftspligtige økonomiske virksomhed, ligger inde med varer, kan sidestilles med levering af varer mod vederlag, såfremt disse varer har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af momsen ved erhvervelsen.

- 34 Der er ikke fastsat andre betingelser i momsdirektivets artikel 18, litra c), herunder en betingelse om en frist efter erhvervelsen, i løbet af hvilken en besiddelse af varer efter virksomhedens ophør skal være til stede for at kunne blive pålagt afgift.
- 35 For så vidt angår sin anvendelse indeholder bestemmelsen endvidere ikke nogen henvisning til bestemmelserne om regulering af fradraget, som er fastsat i momsdirektivets artikel 184-192, i modsætning til direktivets artikel 168a, stk. 1, andet afsnit, som henviser til disse bestemmelser for så vidt angår beskatning af privat brug af fast ejendom i henhold til direktivets artikel 26.
- 36 Således som generaladvokaten har anført i punkt 28 i forslaget til afgørelse, er reguleringen af fradragene, som bl.a. finder sted, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, og som skal garantere, at fradragene tydeligt afspejler varernes brug i erhvervsvirksomheden, en bagudrettet korrekturmekanisme.
- 37 Derimod er den afgiftspåleggelse, som er fastsat i momsdirektivets artikel 18, litra c), ikke baseret på den forudsætning, at et fuldt eller delvist fradrag af momsen, som har fundet sted ved erhvervelsen af varer, som besiddes ved ophøret af den afgiftspligtige økonomiske virksomhed, var større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage, men på, at en ny afgiftspligtig transaktion finder sted på tidspunktet for den økonomiske virksomheds ophør.
- 38 Den afgiftspåleggelse, som er fastsat i momsdirektivets artikel 18, litra c), tager ændringer i virksomhedsaktivernes værdi i betragtning under hele den periode, de er i brug i forbindelse med erhvervsvirksomheden, eftersom afgiftsgrundlaget for de transaktioner, som er omhandlet i momsdirektivets artikel 18, litra c), i henhold til momsdirektivets artikel 74 er købsprisen for varerne eller for tilsvarende varer eller i mangel af en købspris kostprisen på det tidspunkt, hvor disse transaktioner finder sted. En transaktions afgiftsgrundlag i tilfælde af ophør af en afgiftspligtig økonomisk virksomhed er de omhandlede varers værdi, som er fastsat på tidspunktet for dette ophør, der således tager udviklingen i de nævnte varers værdi mellem erhvervelsen heraf og ophøret i betragtning (jf. bl.a. dom af 8.5.2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, præmis 33).
- 39 Med henblik på at opnå formålet med momsdirektivets artikel 18, litra c), som er at undgå, at varer, der har givet ret til fradrag, bliver genstand for et afgiftsfrit endeligt forbrug efter ophøret af den afgiftspligtige økonomiske virksomhed, og effektivt at fjerne enhver momsmæssig ulighed mellem afgiftspligtige personer, som har erhvervet deres varer af en anden afgiftspligtig person, og dem, der har erhvervet varer inden for rammerne af virksomhedsudøvelsen, skal afgiften i henhold til momsdirektivets artikel 18, litra c), således som generaladvokaten har anført i punkt 34 i forslaget til afgørelse, opkræves, når en vare, som har givet ret til momsfradrag, fortsat har en restværdi på tidspunktet for den afgiftspligtige økonomiske virksomheds ophør, uanset den periode, som er forløbet mellem tidspunktet for erhvervelsen af denne vare og tidspunktet for denne virksomheds ophør.
- 40 På baggrund af det ovenstående skal spørgsmålet besvares med, at momsdirektivets artikel 18, litra c), skal fortolkes således, at det forhold, at en afgiftspligtig person, når vedkommende ophører med sin afgiftspligtige økonomiske virksomhed, ligger inde med varer, såfremt disse varer har givet ret til fradrag for momsen ved erhvervelsen, kan ligestilles med levering af varer mod vederlag og pålægges moms, hvis den reguleringsperiode, som er omhandlet i momsdirektivets artikel 187, er udløbet.

Sagens omkostninger

- 41 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 (Tiende Afdeling) for ret:

Artikel 18, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 2009/162/EU af 22. december 2009, skal fortolkes således, at det forhold, at en afgiftspligtig person, når vedkommende ophører med sin afgiftspligtige økonomiske virksomhed, ligger inde med varer, såfremt disse varer har givet ret til fradrag for momsen ved erhvervelsen, kan ligestilles med levering af varer mod vederlag og pålægges moms, hvis den reguleringsperiode, der er omhandlet i artikel 187 i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2009/162, er udløbet.

Underskrifter