



# Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT  
J. KOKOTT  
fremsat den 16. februar 2017<sup>1</sup>

**Sag C-36/16**

**Minister Finansów  
mod  
Posnania Investment SA**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager i Polen))

»Anmodning om præjudiciel afgørelse — skattelovgivning — det fælles merværdiafgiftssystem — afgiftspligtige transaktioner — levering mod vederlag — en afgiftspligtig persons handlinger i denne egenskab — afgiftspligt ved overdragelse af et gode som betaling til udligning af en afgiftsgæld«

## I. Indledning

1. Udgør overdragelse af genstande i stedet for betaling til udligning af afgiftsrestancer en momspligtig transaktion, hvis den betalingspligtige samtidig også er en afgiftspligtig person i momsretlig forstand? Dette hidtil uafklarede spørgsmål er baggrunden for den foreliggende præjudicielle anmodning.
2. I hovedsagen har et selskab gjort brug af denne mulighed, som findes i polsk afgiftsprocesret, for at udligne afgiftsrestancer ved hjælp af naturalier, idet selskabet har overdraget ejendomsretten til en ejendom til staten. Imidlertid drev dette selskab bl.a. også virksomhed som ejendomshandler.
3. I denne forbindelse lyder spørgsmålet om, hvorvidt en afgiftsudligningstransaktion på ny kan pålægges afgift, ejendommeligt. Også i betragtning af momsens indirekte karakter, hvor afgiftsbyrden skal lægges over på modtageren – i dette tilfælde staten – forekommer det mærkværdigt at lægge til grund, at transaktionen er momspligtig.

## II. Retsforskrifter

### A. EU-retlige forskrifter

4. Sagens EU-retlige ramme leveres af artikel 2, stk. 1, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem<sup>2</sup> (herefter: »momsdirektivet«). Ifølge dette pålægges moms:

»[L]evering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.«

<sup>1</sup> — Originalsprog: tysk.

<sup>2</sup> — EUT 2006, L 347, s. 1.

5. Momsdirektivets artikel 9, stk. 1, definerer den afgiftspligtige person således:

»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. Momsdirektivets artikel 16, stk. 1, fastsætter desuden:

»Det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager en vare, som han vil anvende til privat brug for sig selv eller for sit personale, eller som han overdrager vederlagsfrit, eller i øvrigt benytter til et for virksomheden uvedkommende formål, sidestilles med levering af varer mod vederlag, såfremt varen eller de bestanddele, som den er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af momsen.«

## B. National lovgivning

7. Polens lovgiver har for så vidt gennemført momsdirektivets bestemmelser. Ifølge den forelæggende rets oplysninger giver artikel 66, § 1, i momsloven, som er vedtaget ved lov af 29. august 1997, desuden den afgiftspligtige person mulighed for at udligne momsrestancer ved at overdrage ejendomsretten til et materielt gode til statskassen eller bl.a. en kommune, såfremt indtægterne fra den pågældende afgift kommer disses budgetter til gode. Ifølge den polske momslovs artikel 66, § 2, sker denne overdragelse og afgiftsgældens medfølgende ophør på grundlag af en kontrakt med kommunen (eller statskassen osv.), hvis vilkår er nærmere reguleret i den polske momslovs artikel 66, §§ 2 og 3. Det tidspunkt, hvor afgiftsgælden ophører, er i henhold til den polske momslovs artikel 66, § 4, det øjeblik, hvor ejendomsretten til det overdragne gode overgår.

## III. Tvisten i hovedsagen

8. Sagsøgeren i hovedsagen, Posnania Investment S.A. (herefter: »selskabet« eller »sagsøgeren«), er et selskab efter polsk ret, som bl.a. beskæftiger sig med ejendomshandel. For at udligne afgiftsrestancer gjorde selskabet brug af muligheden i den polske afgiftslovs artikel 66, § 1, og indgik den 5. februar 2013 en kontrakt med den kompetente kommune om overdragelsen af ejendomsretten til en ubebygget grund. Dette har ført til et delvist ophør af afgiftsgælden.

9. Efterfølgende anmodede selskabet finansministeren om at besvare spørgsmålet om, hvorvidt overdragelsen af ejendomsretten til kommunen er momspligtig. Efter selskabets opfattelse kunne dette ikke være tilfældet. For at underbygge dette synspunkt henviste det især til retspraksis fra den øverste domstol i forvaltningsretlige sager, ifølge hvilken ejendomsoverdragelse til statskassen som udligning af afgiftsrestancer, som kommer statens budget til gode, ikke er momspligtig.

10. Heroverfor var finansministeren i sin afgørelse af 10. maj 2013 af den opfattelse, at ejendomsoverdragelsen fra selskabets side var en levering, som principielt er momspligtig. Selskabet anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse.

11. Retten i første instans annullerede ved dom af 13. februar 2014 finansministerens afgørelse med henvisning til den nævnte retspraksis fra den øverste domstol i forvaltningsretlige sager. Navnlig var afgiftsmyndighedens fremfærd i strid med »princippet om tillid til afgiftsmyndighederne«. Finansministeren iværksatte kassationsappel til prøvelse af denne dom.

#### IV. Anmodningen om præjudiciel afgørelse og retsforhandlingerne for Domstolen

12. Ved kendelse af 21. september 2015 forelagde den øverste domstol i forvaltningsretlige sager, som nu behandler sagen, i henhold til artikel 267 TEUF Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Udgør en afgiftspligtig persons overdragelse af ejendomsretten til en fast ejendom (et materielt gode) til:

- a) statskassen – som udligning for afgiftsrestancer vedrørende afgifter, som kommer statens budget til gode, eller
- b) kommunen, regionen eller provinsen – som udligning for afgiftsrestancer vedrørende afgifter, som kommer disses budgetter til gode,

hvilket fører til udligning af den skyldige afgift, en afgiftspligtig handling (levering af varer) som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra a), og artikel 14, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem?»

13. I sagen for Domstolen har Republikken Polen og Europa-Kommissionen afgivet skriftlige indlæg.

#### V. Retlig bedømmelse

14. Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a) indeholder fem betingelser for afgiftens opståen. Der skal foreligge en levering eller tjenesteydelse (1), som en afgiftspligtig person (2), der handler i denne egenskab (3), mod vederlag (4) foretager på en medlemsstats område (5). Af disse betingelser er de tre uomtvistet opfyldt. Overdragelsen af ejendommen er en levering. Denne levering blev også foretaget af en afgiftspligtig person og på en medlemsstats område.

15. Besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål forudsætter derfor i henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), en prøvelse af, om det i dette tilfælde kan lægges til grund, at der er tale om en levering »mod vederlag« (se punkt A), hvor den afgiftspligtige person har handlet »i denne egenskab« (se punkt B).

##### A. En afgiftspligtig persons levering på en medlemsstats område mod vederlag

16. Overdragelsen af ejendommen inden for rammerne af afgiftsudligningen skete i overensstemmelse med Kommissionens og Republikken Polens opfattelse mod vederlag som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a). Eftergivelse af en pengeskyld i forbindelse med en levering kan ikke behandles anderledes end stiftelse af et pengekrav på grund af en levering.

17. Det kan højst være usikkert, om leveringen og eftergivelsen af afgiftsgælden er baseret på et gensidigt retsforhold. Domstolen har i sine afgørelser faktisk anset et sådant for nødvendigt. En tjenesteydelse udføres kun »mod vederlag« som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren<sup>3</sup>.

3 — Dom af 21.11.2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, præmis 32), af 20.6.2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 40), af 23.3.2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, præmis 34), af 17.9.2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, præmis 18), og af 3.3.1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 14).

18. Det følger allerede af den polske momslovs artikel 66, § 1, at leveringen af ejendommen og afgiftsgældens ophør i den foreliggende sag er baseret på et retsforhold. Denne bestemmelse kræver, at der foreligger et retsforhold. Det bekræftes også af den offentligretlige kontrakt, som er fastsat i den polske momslovs artikel 66, § 2. Det er imidlertid tvivlsomt, om der ved et lovbestemt ophør af afgiftsgælden (den polske momslovs artikel 66, § 4) på grund af overdragelse af et gode i stedet for betaling faktisk foreligger et gensidigt eller kun et ensidigt retsforhold. I sidste ende kan dette spørgsmål dog lades ubesvaret.

19. Momsen er en *generel* forbrugsskat<sup>4</sup>, som beskatter ydelsesmodtagerens udgift til at modtage en forbrugsfordel (levering eller tjenesteydelse). Derfor må retsforholdet, som anses for nødvendigt for dette, defineres meget bredt. Det kan hverken komme an på den civile retlige gyldighed, det civile retlige eller offentligretlige grundlag eller dette grundlags gensidighed. Det afgørende er alene, om modtageren anvender aktiver for en forbrugsfordel (en levering eller tjenesteydelse), som overdrages ham af en afgiftspligtig person<sup>5</sup>. Det afgørende er således gensidigheden mellem udgiften og forbrugsfordelen og ikke gensidigheden i de civil- eller offentligretlige grundlag.

20. Ved denne brede forståelse af en transaktion mod vederlag, som er nødvendig i forbindelse med momsretten, må det i den foreliggende sag – i overensstemmelse med Kommissionen og Republikken Polen – bekræftes, at der er tale om en levering mod vederlag. Dette gælder også i tilfælde, hvor afgiftsgæld i kraft af loven ophører ved overdragelsen af ejendomsretten til ejendommen (den polske momslovs artikel 66, § 4).

## B. En afgiftspligtig persons handling i denne egenskab

### 1. *Betaling af afgiftsgæld som erhvervsmæssig aktivitet?*

21. Derudover skal det afklares, om en afgiftspligtig person, der som afgiftsskyldner ikke betaler sine afgifter med penge, men med naturalier, for så vidt også handler som en afgiftspligtig person, dvs. »i denne egenskab« som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a).

22. En afgiftspligtig person handler kun i denne egenskab, når han foretager transaktioner som led i sin afgiftspligtige virksomhed<sup>6</sup>. Som det desuden fremgår af momsdirektivets artikel 9, er dette ikke opfyldt alene ved en virksomhed mod vederlag. Tværtimod forlanger direktivet en vis kvalitet, nemlig en økonomisk aktivitet i handlingsøjeblikket.

23. Dermed er det afgørende spørgsmål i denne sag, om udligningen af afgiftsgæld udgør en økonomisk virksomhed fra afgiftsskyldnerens side som omhandlet i momsdirektivets artikel 9. Såfremt dette benægtes, må det endvidere spørges, om dette ændres, såfremt afgiftsgælden ikke udlignes med penge, men med naturalier.

24. Begrebet »økonomisk virksomhed« omfatter i henhold til momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet punktum, alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder og omfatter ifølge Domstolens praksis alle stadier af produktion og salg samt præstation af tjenesteydelser<sup>7</sup>.

4 — Dom af 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, præmis 19), og af 7.11.2013, Tulică og Plavoşin, (C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 34), samt kendelse af 9.12.2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, ikke trykt i Sml., EU:C:2011:825, præmis 21).

5 — Også drikkepenge, som betales ensidigt og frivilligt efter opfyldelse af en bevarningskontrakt på en restaurant, udgør derfor et vederlag for en tjenesteydelse.

6 — Jf. i denne retning dom af 4.10.1995, Armbrrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, præmis 17 ff.), af 29.4.2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, præmis 66), og af 12.1.2006, Optigen m.fl. (C-354/03, C-355/03 og C-484/03, EU:C:2006:16, præmis 42).

7 — Jf. bl.a. dom af 4.12.1990, van Tiem (C-186/89, EU:C:1990:429, præmis 17), af 26.6.2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, præmis 41), og af 12.1.2006, Optigen m.fl. (C-354/03, C-355/03 og C-484/03, EU:C:2006:16, præmis 41).

25. Momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet punktum, beskriver de økonomiske virksomheder med erhvervsbilleder. Der er ved en nærmere betragtning tale om en typologisk omskrivning, idet der angives typer (erhvervsbilleder) af virksomheder. I modsætning til et abstrakt begreb er en typologisk omskrivning mere åben. Tilhørsforholdet til typen skal ikke nødvendigvis bestemmes ved en logisk, abstrakt subsumtion, men kan bestemmes ud fra graden af lighed med det oprindelige billede (prototypen). Det er ikke nødvendigt, at alle typens karakteristiske kendetegn foreligger, idet et eller flere kendetegn tværtimod kan mangle i det konkrete tilfælde. Det konkrete tilfælde, som skal bedømmes, henføres blot til typen ved hjælp af en vurderende sammenligning af ligheder. Denne henføring kræver en samlet betragtning i det konkrete tilfælde, som tager hensyn til opfattelsen i erhvervslivet og til graden af lighed med typen (prototypen).

26. Selv om begrebet økonomisk virksomhed skal fortolkes bredt<sup>8</sup>, er betaling af afgiftsgæld ikke en sådan økonomisk aktivitet. Betaling af afgiften er tværtimod blot en opfyldelse af en offentligretlig, personlig pligt, som påhviler enhver afgiftsskyldner, selv hvis han ikke er en afgiftspligtig person. Dette er også tilfældet, når det drejer sig om afgifter på grund af en økonomisk virksomhed – som f.eks. betaling af moms-gæld.

27. Dette resultat ændres heller ikke, når afgiftsgælden bliver betalt med naturalier. Overdragelse af naturalier udgør i sidste ende kun en særlig betalingsform inden for rammerne af afgiftsopkrævningen. Ligesom i en normal afgiftsprocedure betales den ifølge loven opståede afgiftsgæld i stedet for med penge med et naturaliegode svarende til dettes objektive værdi – og ikke svarende til en salgspris. En sådan handling inden for rammerne af den offentligretlige afgiftsopkrævning kan derfor ikke betegnes som økonomisk virksomhed. Overdragelse af aktiver for at betale egen afgiftsgæld kan ikke tilnærmelsesvis sammenlignes med en typisk afgiftspligtig persons virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1 (f.eks. med en handlende, der køber varer for at sælge dem).

28. Dette ændres heller ikke ved den polske momslovs krav om en offentligretlig kontrakt. Denne sikrer blot parternes samtykke til denne særlige betalingsform. Ved kontrakten erklærer afgiftskreditor sig blot indforstået med, at afgiftsgælden kan afdrages med disse naturalier.

29. Desuden giver den præjudicielle anmodning heller ikke anledning til at lægge til grund, at den nationale ret giver statskassen ret til at henvende sig til afgiftsskyldneren og tilbyde ham, at han i stedet for at betale afgiften med penge måske hellere skulle overdrage en bestemt ejendom, som man ellers skulle erhverve ved køb. Det er kun afgiftsskyldneren, som kan afgøre, om han vil betale sin afgift med naturalier og i givet fald med hvilke. Statskassen kan da højst erklære sig indforstået med dette, men den kan ikke forlange en sådan betaling.

30. Navnlig ophører afgiftsgælden ifølge loven ved overdragelsen svarende til godets værdi. Den afhænger ikke af parternes vilje eller forhandling af den offentligretlige kontrakt. Godets værdi vil i en retsstats afgiftssystem formentlig blive fastsat ud fra abstrakte vurderingsprincipper, som gælder for alle afgiftsskyldnere. Under disse præmisser – som det dog er op til den forelæggende ret at efterprøve – kan der ved betaling af afgiftsgæld ved overdragelse af et gode principielt ikke være tale om en (typisk) økonomisk virksomhed.

8 — Dom af 12.9.2000, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-359/97, EU:C:2000:426, præmis 39), af 26.6.2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, præmis 42), af 26.6.2007, T-Mobile Austria m.fl. (C-284/04, EU:C:2007:381, præmis 35), og af 20.6.2013, Fuchs (C-219/12, EU:C:2013:413, præmis 17).

## 2. Undtagelse på grund af forbindelsen til den afgiftspligtige primære virksomhed?

31. Imidlertid var det i den foreliggende sag ikke f.eks. en advokat eller en læge, der overdrog ejendommen, men en ejendomshandler. Dermed kan det ikke afvises, at der foreligger en vis forbindelse mellem aktiviteten (overdragelse af ejendommen som betaling) og den udøvede økonomiske virksomhed (ejendomshandel).

32. Domstolen har behandlet en lignende konstellation i Kostov-sagen<sup>9</sup>. I denne sag havde en afgiftspligtig person (en selvstændig foged) indgået enkelte mandataftaler om at afgive bud på ejendomme for tredjemand, som havde en vis indholdsmæssig forbindelse til hans primære virksomhed (auktionsvirksomhed). Domstolen bekræftede, at disse aftaler var momspligtige.

33. Domstolen anførte, »at momsdirektivets artikel 9, stk. 1, skal fortolkes således, at en fysisk person, der allerede er momspligtig af sin virksomhed som selvstændig foged, skal anses for »afgiftspligtig« af enhver anden økonomisk virksomhed, der udøves lejlighedsvis, på betingelse af, at denne virksomhed udgør virksomhed i henhold til momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit«<sup>10</sup>.

34. Dette kan imidlertid ikke forstås således, at alle en afgiftspligtig persons handlinger mod vederlag pludselig også sker i hans egenskab som afgiftspligtig person. I den konkrete sag bestod der nemlig en tæt forbindelse mellem fogedens »sekundære virksomhed« og hans afgiftspligtige primære virksomhed. Ved den påkrævede typiserende betragtning var den i den pågældende sag omtvistede forretningsførelse for eksterne tredjemænd derfor faktisk også en økonomisk virksomhed.

35. Derimod er der ved betaling af en ejendomshandlers afgiftsgæld ved overdragelse af en ejendom i stedet for betaling ved en typiserende betragtning ikke tale om en økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit.

36. Ganske vist kræver princippet om konkurrenceneutralitet – som Kommissionen gør gældende – at alle konkurrerende forbrugerleverandører behandles ens med hensyn til momsen. Når det gælder betaling af afgiftsgæld med naturalier, foreligger der imidlertid slet ikke nogen konkurrencesituation med andre afgiftsskyldnere. Afgiftsskyldneren, som betaler sin afgiftsgæld, konkurrerer i dette øjeblik heller ikke med en anden afgiftspligtig person (f.eks. andre ejendomshandlere). Han har nemlig ingen forhandlingsstyrke med hensyn til at fastsætte »salgsprisen« på det gode, som skal overdrages. Tværtimod sker vurderingen af den ejendom, som skal overdrages, i forbindelse med afgiftsopkrævningen formentlig ud fra objektive kriterier. Dermed kan der netop ikke finde nogen konkurrence sted om prisen.

37. Overdragelsen af et gode til udligning af afgiftsgæld sker for så vidt uden for ethvert marked. Dette gælder både for »almindelige« afgiftsskyldnere og for afgiftsskyldnere, som samtidig er afgiftspligtige personer. Staten har som modtager af ydelsen heller ikke mulighed for at vælge, om den vil »erhverve« denne ejendom eller en anden. Den kan kun vælge, om den i stedet for penge også vil acceptere naturalier svarende til disses objektive værdi med henblik på afdragelse af afgiften.

38. Tilsvarende har Domstolen sågar erklæret en virksomhed, som uomtvistet var økonomisk og mod vederlag (salg af narkotika), for ikke afgiftspligtig, hvis enhver (lovlig) konkurrence inden for en økonomisk sektor er udelukket<sup>11</sup>. Denne tanke kan anvendes for den foreliggende konstellation. Ved ophøret af den personlige afgiftsgæld gennem overdragelse af naturalier til afgiftskreditor (dvs. ved afgiftsopkrævningen) er enhver konkurrence mellem de afgiftspligtige personer indbyrdes ligeledes udelukket.

9 — Dom af 13.6.2013, Kostov (C-62/12, EU:C:2013:391).

10 — Dom af 13.6.2013, Kostov (C-62/12, EU:C:2013:391, præmis 31).

11 — Jf. bl.a. dom af 29.6.1999, Coffeeshop »Siberië« (C-158/98, EU:C:1999:334, præmis 14 og 21), af 29.6.2000, Salumets m.fl. (C-455/98, EU:C:2000:352, præmis 19), og af 12.1.2006, Optigen m.fl. (C-354/03, C-355/03 og C-484/03, EU:C:2006:16, præmis 49).

39. Det afgørende er, om national ret (i den foreliggende sag gennem den krævede offentligretlige kontrakt) i forbindelse med en offentligretlig afgiftsopkrævning tillader, at parterne – som ved et køb – i fællesskab fastsætter det gode, der skal overdrages, og prisen herfor. Så længe dette ikke er tilfældet, handler den afgiftspligtige person ved udligningen af sin afgiftsgæld ikke inden for rammerne af sin økonomiske virksomhed. Han handler da ikke »i denne egenskab« som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a). Dette gælder også, når den afgiftspligtige person er ejendomshandler og i stedet for penge overdrager en ejendom som betaling.

### 3. Momsens karakter

40. Momsens karakter som indirekte forbrugsafgift bekræfter dette resultat. Formålet med momsordningen er at beskatte den endelige forbruger<sup>12</sup>, og den afgiftspligtige person handler »kun« som afgiftsopkræver på statens vegne<sup>13</sup>. Også dette taler i den foreliggende sag imod at lægge til grund, at der er tale om økonomisk virksomhed. En økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9 lægger tydeligvis til grund, at den afgiftspligtige person ved hjælp af sin modydelse – som han forhandler med sin medkontrahent – kan lægge momsen over på modtageren af ydelsen og indsamle den hos denne. Denne tanke er ikke forenelig med et afgiftskrav, som ophører ifølge loven, og den kendsgerning, at den modtagende stat vil indsamle afgift og ikke bære yderligere afgifter (i den foreliggende sag den moms, som skulle væltes over på den).

### 4. Risiko for at privilegere staten som »forbruger«?

41. Jeg kan ikke følge Kommissionens betæneligheder vedrørende risikoen for, at afgiftsskyldneren eller staten stilles bedre. Afgiftsskyldneren opnår ingen fordel, da overdragelsen af et gode med henblik på afgiftsbetaling ikke berøres af afgiftspligten. En sådan pligt ville nemlig have følgende konsekvenser: Hvis en afgiftsskyldner skylder en afgift X, ejendommen har en værdi X, og transaktionen er afgiftspligtig, så ville afgiften X ophøre, og staten skulle desuden betale afgiftsskyldneren momsen, så den afgiftspligtige kunne betale den (tilbage til staten). Staten derimod ville heller ikke spare momsen, da den modtager naturalierne uafhængigt af sit eget forbrugsbehov og således ikke sparer andre, momsbelagte udgifter.

42. I modsætning til Kommissionens opfattelse er der tværtimod risiko for, at man ved at lægge til grund, at der er tale om en afgiftspligtig transaktion, sågar åbner for køb af aktiver til privat anvendelse med den begrundelse, at disse muligvis en gang vil skulle anvendes til at udligne afgiftsgæld<sup>14</sup>.

43. Den forskellige behandling af afgiftsbetalingen – alt efter, om afgifterne betales med penge (ingen afgiftspålæggelse) eller med naturalier (fuld afgiftspålæggelse) – er heller ikke indlysende. Det samme gælder for den forskellige behandling af afgiftsbetalinger med naturalier alt efter, om den foretages af afgiftspligtige personer eller ikke-afgiftspligtige personer. Denne momsretlige kvalifikation kan ikke spille nogen rolle for afgiftsindtægternes størrelse (fra de andre afgiftsarter, som afgiftsgælden er et resultat af).

12 — Dom af 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, præmis 19), og af 7.11.2013, Tulică og Plavoşin, (C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 34), samt kendelse af 9.12.2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, ikke trykt i Sml., EU:C:2011:825, præmis 21).

13 — Dom af 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, præmis 25), og af 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 21).

14 — Navnlig afgiftspligtige personers varigt underskudsgivende hobbyaktiviteter (inden for indkomstskatteretten finder man her ofte selvstændige advokater og læger med private vingårde, hestestutterier, lystbåde etc.) ville da gennem momsfradrag kunne drives meget effektivt på samfundets bekostning.

44. For så vidt resterer i sidste ende kun risikoen for et ubeskattet slutforbrug, hvis overdragelsen af naturalier i stedet for betaling ikke bliver anset for en økonomisk virksomhed. Denne risiko foreligger imidlertid kun, hvis leverandøren (i den foreliggende sag selskabet) på grund af sin egenskab som afgiftspligtig person allerede havde foretaget et momsfradrag vedrørende det overtagne gode.

45. Denne risiko forebygges imidlertid i overensstemmelse med systemet af bestemmelserne i momsdirektivets artikel 16 (og også artikel 26). Hvis betaling af afgift med naturalier ikke er en økonomisk virksomhed, udtages goderne af virksomheden ved overdragelse som betaling til for virksomheden uvedkommende formål. Ved momsdirektivets artikel 16 korrigeres i så fald et foretaget momsfradrag, og det forhindres dermed, at der sker et ubeskattet slutforbrug. Den afgiftspligtige person bliver i så fald behandlet som en privatperson, som overdrager et gode til staten til udligning af afgiftsgæld. Dermed sikres det som slutresultat, at alle afgiftsbetalinger fra alle afgiftsskyldnere behandles ens, uanset om de (mere eller mindre tilfældigt) samtidig også er en afgiftspligtig person.

##### 5. *Bedømmelse*

46. Det konkluderes, at overdragelse af et gode fra den afgiftspligtige persons aktiver til betaling af hans afgiftsgæld ikke er en økonomisk virksomhed, hvor den afgiftspligtige person handler »i denne egenskab« som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a). Dette gælder også, når han overdrager et gode, som han normalt ville handle med inden for rammerne af sin virksomhed. Der foreligger således ikke en momspligtig omsætning som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a).

#### VI. Forslag til afgørelse

47. Jeg foreslår, at Naczelny Sąd Administracyjny's præjudicielle spørgsmål besvares som følger:

»Den afgiftspligtige persons overdragelse af ejendomsretten til en ejendom til afgiftskreditor, som ifølge loven medfører afgiftsgældens ophør, udgør ikke en afgiftspligtig handling som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a). Den afgiftspligtige person handler i denne forbindelse ikke i denne egenskab. Dog skal et foretaget momsfradrag vedrørende det overtagne gode korrigeres i henhold til momsdirektivets artikel 16.

Det er en betingelse, at muligheden for at betale afgift med naturalier kun står åben for afgiftsskyldneren og blot realiseres gennem den krævede offentligretlige kontrakt. Parterne må ikke have indflydelse på »salgsprisen«. Denne skal derimod beregnes ud fra objektive vurderingskriterier, hvilket den forelæggende ret skal prøve.«