



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

17. september 2020*

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – investeringsgoder i form af fast ejendom – momsfradrag – regulering af det oprindeligt foretagne fradrag – regulering på én gang af hele dette fradrag efter første ibrugtagning af det pågældende gode – reguleringsperiode«

I sag C-791/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) ved afgørelse af 14. december 2018, indgået til Domstolen den 17. december 2018, i sagen:

Stichting Schoonzicht

mod

Staatssecretaris van Financiën,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Arabadjiev, Domstolens præsident, K. Lenaerts, som fungerende dommer i Anden Afdeling, og dommerne P.G. Xuereb, T. von Danwitz og A. Kumin (refererende dommer),

generaladvokat: M. Bobek,

justitssekretær: Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Stichting Schoonzicht ved B.G. van Zadelhoff, som rådgiver,
- den nederlandske regering ved K. Bulterman og A.M. de Ree, som befuldmægtigede,
- den svenske regering først ved A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev og H. Eklinder, derefter ved de tre sidstnævnte, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved W. Roels og N. Gossement, som befuldmægtigede,

* Processprog: nederlandsk.

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 3. marts 2020,
afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 184-187 og 189 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Stichting Schoonzicht og Staatssecretaris van Financiën (statssekretæren for finansielle anliggender, Nederlandene) vedrørende regulering – som følge af anvendelsen af en del af et ejendomskompleks til en afgiftsfritaget virksomhed – på én gang af hele det fradrag for den merværdiafgift (moms), der oprindeligt blev betalt for opførelsen af dette ejendomskompleks.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 I henhold til momsdirektivets artikel 14, stk. 3, kan medlemsstaterne anse aflevering af visse byggearbejder for levering af varer.
- 4 Dette direktivs artikel 167 bestemmer, at fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.
- 5 Nævnte direktivs artikel 168, litra a), bestemmer:

»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 Samme direktivs artikel 184 fastsætter:

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

- 7 Momsdirektivets artikel 185 har følgende ordlyd:

»1. Reguleringen af fradraget finder navnlig sted, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, f.eks. i tilfælde af annullation af køb eller opnåelse af rabatter.

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

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

8 Direktivets artikel 186 bestemmer, at medlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser for anvendelsen af artikel 184 og 185.

9 Nævnte direktivs 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.«

10 Samme direktivs artikel 189 bestemmer:

»Ved anvendelsen af artikel 187 og 188 kan medlemsstaterne træffe følgende foranstaltninger:

- a) definere begrebet investeringsgoder
- b) præcisere det momsbeløb, som skal tages i betragtning ved reguleringen
- c) træffe alle hensigtsmæssige foranstaltninger for at sikre, at reguleringen ikke medfører en uberettiget fordel
- d) tillade administrative forenklinger.«

Nederlandsk ret

11 Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (lov om erstatning af den eksisterende omsætningsafgift med en omsætningsafgift i henhold til ordningen om opkrævning af merværdiafgift) af 28. juni 1968 (Stb. 1968, nr. 329), i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »momsloven«), bestemmer i artikel 15, stk. 4:

»Retten til fradrag af afgiften fastsættes i henhold til varernes og tjenesteydelsernes anvendelse på det tidspunkt, hvor afgiften bliver faktureret den erhvervsdrivende, eller på tidspunktet, hvor den nævnte afgift skal betales. Såfremt det på det tidspunkt, hvor den erhvervsdrivende tager godet eller tjenesteydelsen i brug, fremgår, at han har fratrasket en højere eller lavere ansat afgift, end brugen af goderne eller tjenesteydelserne berettiger ham til, er det overskydende beløb forfaldent på dette tidspunkt. Den forfaldne afgift skal erlægges i henhold til artikel 14. Den del af afgiften, som kunne fratrækkes, og som ikke er blevet fratrasket, tilbagebetales til den erhvervsdrivende på baggrund af dennes anmodning.«

- 12 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (gennemførelsesbekendtgørelse om omsætningsafgift) af 12. august 1968 (Stb. 1968, nr. 423) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »gennemførelsesbekendtgørelsen«), foreskriver i artikel 12, stk. 2 og 3:

»2. Den tilpasning, der er henvist til i [momslovens] artikel 15, stk. 4, foretages på grundlag af oplysninger om den afgiftspligtige periode, hvor den erhvervsdrivende påbegyndte brugen af varerne eller tjenesteydelserne.

3. I angivelsen for den sidste afgiftsperiode skal tilpasningen af fradraget foretages på grundlag af de oplysninger, der er gældende for hele afgiftsåret.«

- 13 Gennemførelsesbekendtgørelsens artikel 13 bestemmer:

»1. Som en undtagelse fra artikel 11 skal følgende tages særskilt i betragtning i forbindelse med fradraget:

- a) fast ejendom og rettigheder vedrørende sådan ejendom
- b) løsøre, som den erhvervsdrivende afskriver for så vidt angår indkomstskat eller selskabsskat, eller som han kunne afskrive, hvis han skulle betale en sådan skat.

2. Hvad angår fast ejendom og rettigheder vedrørende sådan ejendom skal tilpasning af fradrag foretages under hvert af de ni afgiftsår, der følger efter det år, hvor den erhvervsdrivende påbegyndte brugen af den pågældende ejendom. Tilpasningen skal i hvert tilfælde foretages af en tiendedel af den betalte indgående moms, idet oplysningerne om afgiftsåret i angivelsen for den sidste afgiftspligtige periode i dette afgiftsår skal tages i betragtning.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 14 Sagsøgeren i hovedsagen fik opført et ejendomskompleks bestående af syv beboelseslejligheder på en grund, som stiftelsen ejer. Byggearbejdet påbegyndtes i 2013, og komplekset blev afleveret til sagsøgeren i juli måned det følgende år.
- 15 Sagsøgeren i hovedsagen foretog direkte og fuldstændigt fradrag for den moms, som stiftelsen skulle betale i regnskabsåret 2013 med henblik på opførelsen af det nævnte kompleks, eftersom det samme kompleks på dette tidspunkt var bestemt til afgiftspligtige formål.
- 16 Fra den 1. august 2014 udlejede sagsøgeren i hovedsagen fire ud af de syv lejligheder i det pågældende ejendomskompleks momsfrit, mens de tre andre lejligheder forblev ubeboede i 2014.
- 17 På grund af denne fritagelse skulle sagsøgeren i hovedsagen foretage en regulering af momsen og skulle således efter angivelse i henhold til momslovens artikel 15, stk. 4, andet og tredje punktum, betale momsen på én gang for hele den del af afgiften, der kunne henføres til disse fire lejligheder i den periode, hvor de var beboet, for et samlet beløb på 79 587 EUR.
- 18 Da sagsøgeren i hovedsagen imidlertid var af den opfattelse, at momsdirektivets artikel 187 var til hinder for momslovens artikel 15, stk. 4, for så vidt som denne fastsætter, at hele det oprindeligt foretagne fradrag skal reguleres ved påbegyndelsen af brugen af et investeringsgode, indgav stiftelsen en klage over den regulering, som den således skulle foretage.

- 19 Idet denne klage blev afvist, anlagde sagsøgeren i hovedsagen sag ved rechtbank Noord-Holland (retten i første instans for Nordholland, Nederlandene) til prøvelse af afgørelsen om afslag på klagen, som ligeledes blev forkastet som ugrundet. Følgelig iværksatte stiftelsen appel til prøvelse af nævnte rets dom ved Gerechtshof Amsterdam (appeldomstolen i Amsterdam, Nederlandene).
- 20 Idet Gerechtshof Amsterdam (appeldomstolen i Amsterdam) forkastede den appel, som sagsøgeren i hovedsagen havde iværksat, ved dom af 11. januar 2017, iværksatte sidstnævnte kassationsappel til prøvelse af denne dom ved den forelæggende ret, Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol), idet stiftelsen gentog argumentationen om, at en regulering på én gang af det oprindeligt foretagne fradrag efter den første ibrugtagning af investeringsgoderne er i strid med momsdirektivets artikel 187, og at den regulering, som fradraget var genstand for, således skulle have været fordelt over flere år.
- 21 På denne baggrund har Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Er [momsdirektivets] artikel 184 til 187 til hinder for en national reguleringsordning for investeringsgoder, som foreskriver en regulering, der strækker sig over en årrække, og hvor det samlede oprindeligt foretagne fradrag for investeringsgodet tilpasses (reguleres) på én gang i det første år af ibrugtagningen – som også er det første år for reguleringen – såfremt det ved ibrugtagningen viser sig, at det oprindeligt foretagne fradrag afviger fra det fradrag, som den momspligtige er berettiget til på grundlag af den [faktiske] anvendelse af investeringsgodet?

Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende:

- 2) Skal [momsdirektivets] artikel 189, litra b) eller c), fortolkes således, at den i spørgsmål 1 nævnte tilpasning på én gang af det oprindeligt foretagne fradrag i det første år af reguleringsperioden er en foranstaltning, som Nederlandene kan træffe ved anvendelsen af [momsdirektivets] artikel 187?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

- 22 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 184-187 skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en national lovgivning, som indeholder en reguleringsordning, der finder anvendelse på investeringsgoder, og som fastsætter en fordeling af reguleringen over flere år, i medfør af hvilken hele det oprindeligt foretagne fradrag for dette gode i det år, hvor det pågældende gode blev taget i brug for første gang – hvilket ligeledes svarer til det første reguleringsår – bliver genstand for en regulering på én gang, når det i forbindelse med denne første ibrugtagning viser sig, at dette fradrag ikke svarer til det fradrag, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage på grundlag af den faktiske brug af det nævnte gode.
- 23 Det bemærkes indledningsvis, at ifølge tanken bag den ordning, der er indført ved momsdirektivet, kan den afgift, 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, fradrages. Fradraget for indgående moms er knyttet til opkrævningen af udgående moms. Når goder eller tjenesteydelser erhvervet af en afgiftspligtig person anvendes i forbindelse med afgiftsfritagne transaktioner eller transaktioner, der ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, kan der hverken ske opkrævning af udgående afgift eller fradrag for indgående afgift (dom af 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, præmis 24, og af 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, præmis 30).

- 24 Det fremgår af ordlyden af momsdirektivets artikel 168, at det, for at en person kan få ret til fradrag, for det første er nødvendigt, at den pågældende er en »afgiftspligtig person« i dette direktivs forstand, og for det andet, at de pågældende goder og tjenesteydelser er blevet anvendt i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner (dom af 15.12.2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, præmis 52, og af 28.2.2018, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134 præmis 33).
- 25 Den brug, der gøres af goderne eller tjenesteydelserne, eller som påtænkes for disse, er afgørende for omfanget af det oprindelige fradrag, som den afgiftspligtige har ret til, og omfanget af eventuelle reguleringer i de efterfølgende perioder (jf. i denne retning dom af 15.12.2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, præmis 54 og den deri nævnte retspraksis, og af 18.10.2012, *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, præmis 29).
- 26 Denne mekanisme for regulering udgør således en integrerende del af den fradragsordning, der er indført ved momsdirektivet, og har til formål at øge momsfradragenes præcision for at sikre afgiftsneutralitet, som er et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved EU-lovgivningen på området (jf. i denne retning dom af 21.2.2006, *Halifax m.fl.*, C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 92 og den deri nævnte retspraksis, og af 11.4.2018, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, præmis 37). I henhold til dette princip giver de transaktioner, der foretages på et tidligere trin, kun fortsat ret til fradrag, i det omfang transaktionerne sker til brug for levering af momspligtige ydelser. Momsdirektivet 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 samt den deri nævnte retspraksis).
- 27 I denne henseende bemærkes, at momsdirektivets artikel 184 og 185 på generel vis fastsætter betingelserne for, at den nationale afgiftsmyndighed kan kræve regulering af det oprindeligt foretagne momsfradrag, uden dog at fastsætte, hvorledes denne regulering skal foretages (dom af 11.4.2018, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, præmis 26).
- 28 Momsdirektivets artikel 186 overlader det derimod udtrykkeligt til medlemsstaterne at definere betingelserne for den nævnte regulering ved at fastsætte, at disse fastsætter de nærmere bestemmelser for anvendelsen af momsdirektivets artikel 184 og 185 (dom af 11.4.2018, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, præmis 27).
- 29 Det er kun for så vidt angår investeringsgoder, at momsdirektivets artikel 187-192 fastsætter visse nærmere bestemmelser for reguleringen af momsfradraget (dom af 11.4.2018, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, præmis 27).
- 30 Hvad for det første angår reguleringsforpligtelsen skal bemærkes, at denne er defineret bredest muligt i momsdirektivets artikel 184, for så vidt som »[d]et oprindeligt foretagne fradrag reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage« (dom af 11.4.2018, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, præmis 32).
- 31 Denne formulering udelukker ikke på forhånd nogen som helst mulige tilfælde af uretmæssigt fradrag. Den generelle rækkevidde af reguleringsforpligtelsen understøttes af den udtrykkelige opregning i momsdirektivets artikel 185, stk. 2, af de undtagelser, der er tilladt (dom af 11.4.2018, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, præmis 33).
- 32 I henhold til dette direktivs artikel 185, stk. 1, skal en sådan regulering navnlig finde sted, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet (dom af 18.10.2012, *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, præmis 32).

- 33 Disse bestemmelser udgør den ordning, der skal finde anvendelse, hvor der opstår en eventuel ret for skattemyndighederne til at kræve regulering af momsen fra en afgiftspligtig, herunder for så vidt angår regulering af fradrag vedrørende investeringsgoder (jf. i denne retning dom af 18.10.2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, præmis 26).
- 34 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at den afgiftspligtige person lod opføre et ejendomskompleks bestående af syv lejligheder, og at denne foretog fradrag af momsen for opførelsen af dette kompleks på grund af anvendelsen af dette kompleks til afgiftspligtige transaktioner. Efter modtagelsen af det nævnte kompleks, der med henblik på momsopkrævningen udgjorde en levering af varer som omhandlet i den nationale lovgivning, der gennemfører den mulighed, der er fastsat i momsdirektivets artikel 14, stk. 3, udlejede den afgiftspligtige person fire af disse lejligheder momsfrit.
- 35 For så vidt som det oprindelige fradrag blev beregnet under hensyntagen til anvendelsen af samme kompleks til afgiftspligtige transaktioner, medførte den momsfrie udlejning af fire lejligheder en ændring af de elementer, der skulle tages i betragtning ved fastsættelsen af størrelsen af dette fradrag, og førte til, at det nævnte fradrag viste sig at være større end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage på grund af den faktiske anvendelse af det pågældende gode.
- 36 En sådan situation henhører følgelig under de situationer, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 184 og artikel 185, stk. 1, hvor skattemyndigheden skal kræve, at den afgiftspligtige person regulerer det oprindeligt foretagne momsfradrag.
- 37 Det skal derfor for det andet afgøres, hvorvidt reguleringen af det oprindelige fradrag på tidspunktet for den første ibrugtagning af det pågældende gode, når det på dette tidspunktet viser sig, at dette fradrag var større end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage under hensyntagen til den faktiske anvendelse af dette gode, henhører under de nærmere bestemmelser for anvendelsen af momsdirektivets artikel 184 og 185, som medlemsstaten skal fastsætte i henhold til dette direktivs artikel 186, eller de regler, der er fastsat i momsdirektivets artikel 187, vedrørende investeringsgoder.
- 38 I denne forbindelse fastlægger momsdirektivets artikel 187, stk. 1, første afsnit, der er formuleret på en måde, så bestemmelsen ikke levner nogen tvivl om, at den er bindende (jf. i denne retning dom af 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, præmis 26, og kendelse af 5.6.2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, præmis 24), en reguleringsperiode på fem år for så vidt angår investeringsgoder, heri medregnet det år, i hvilket de blev erhvervet eller fremstillet. Direktivets artikel 187, stk. 1, andet afsnit, giver imidlertid medlemsstaterne mulighed for at lægge en periode på fem hele år til grund, regnet fra det tidspunkt, hvor godet blev taget i brug første gang. Artikel 187, stk. 1, tredje afsnit, bestemmer, at reguleringsperioden kan forlænges med op til tyve år for så vidt angår investeringsgoder i form af fast ejendom.
- 39 Momsdirektivets artikel 187, stk. 2, første afsnit, foreskriver, at reguleringen hvert år kun omfatter en femtedel eller, såfremt reguleringsperioden er blevet forlænget, en hertil svarende del af den moms, der er blevet pålagt investeringsgoderne. Dette direktivs artikel 187, stk. 2, andet afsnit, præciserer, at denne 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 det pågældende gode blev erhvervet, fremstillet eller, hvis det er relevant, anvendt for første gang.
- 40 Det fremgår af nævnte direktivs artikel 187, stk. 1, andet og tredje afsnit, at den pågældende medlemsstat kan beslutte, at begyndelsestidspunktet for reguleringsperioden – som kan strække sig over 20 år, når der er tale om et investeringsgode i form af fast ejendom – er den første ibrugtagning af det pågældende investeringsgode.

- 41 I det tilfælde, hvor en medlemsstat har gjort brug af denne mulighed, fastsætter momsdirektivets artikel 187, stk. 2, følgelig en forpligtelse til for hvert år, der er forløbet indtil udløbet af reguleringsperioden, at kontrollere, om der er sket ændringer i fradragsretten i forhold til den fradragsret, der vedrører det år, hvor investeringsgodet blev taget i brug for første gang, og i bekræftende fald at foretage en regulering med hensyn til en hertil svarende del af den moms, der er blevet pålagt det nævnte investeringsgode.
- 42 Det følger heraf, at referenceelementet i et sådant tilfælde udgøres af fradragsretten for det år, hvor det pågældende investeringsgode blev taget i brug for første gang, og at den brøkvis fordelte regulering, der er fastsat i momsdirektivets artikel 187, omhandler de ændringer, der er sket efter denne første brug, i forhold til den fradragsret, der vedrører det år, hvor denne første brug fandt sted.
- 43 Momsdirektivets artikel 187 indeholder imidlertid ikke regler om regulering, der skal anvendes, hvis fradraget på selve tidspunktet for den første ibrugtagning viser sig at være større eller mindre end det oprindeligt foretagne fradrag.
- 44 En sådan fortolkning understøttes af hensigten og formålet med den regulering, der er fastsat i momsdirektivets artikel 187ff.
- 45 Den reguleringsperiode og den brøkvis fordelte regulering, der er fastsat i momsdirektivets artikel 187 for investeringsgoder, skyldes og begrundes navnlig i anvendelsen af disse goder over en årrække, hvor formålet med deres anvendelse kan ændre sig (jf. i denne retning dom af 15.12.2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, præmis 55, og af 30.3.2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, præmis 25, samt kendelse af 5.6.2014, *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, præmis 20).
- 46 Den periode for regulering af fradrag, der er fastsat i momsdirektivets artikel 187, gør det således muligt at undgå unøjagtigheder i beregningen af fradrag og uberettigede fordele eller ulemper for den afgiftspligtige person, bl.a. når der efter angivelsens udfærdigelse – eller i givet fald efter den første ibrugtagning – er sket ændringer af de elementer, som oprindeligt er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet (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).
- 47 Som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 47 i forslaget til afgørelse, er den logik, der ligger til grund for den regulering, der skal foretages, når ændringerne af de elementer, som oprindeligt er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, indtræder under anvendelsen af det pågældende investeringsgode, forskellig fra den logik, der styrer den regulering, der skal foretages, når det oprindelige fradrag er mindre eller større end det, som den afgiftspligtige person har ret til på tidspunktet for den første ibrugtagning af dette gode, henset til den faktiske brug af dette gode.
- 48 Følgelig henhører fastsættelsen af de nærmere regler for reguleringen af det oprindelige fradrag på tidspunktet for den første ibrugtagning af det pågældende investeringsgode – når det viser sig, at det nævnte fradrag på dette tidspunkt var større end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage under hensyntagen til den faktiske anvendelse af dette gode – ikke under momsdirektivets artikel 187, men under de nærmere bestemmelser for anvendelsen af direktivets artikel 184 og 185, som medlemsstaterne har til opgave at fastlægge i henhold til sidstnævnte direktivs artikel 186.
- 49 I denne henseende skal det for det tredje bemærkes, at medlemsstaterne under udøvelsen af deres skønsmagt i forbindelse med vedtagelsen af de nærmere bestemmelser for anvendelsen af momsdirektivets artikel 184 og 185 skal tage hensyn til dette direktivs formål og opbygning samt navnlig til princippet om afgiftsneutralitet, som det fælles momssystem hviler på (jf. analogt dom af 13.3.2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 35 og 36, og af 25.7.2018, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, præmis 58 og den deri nævnte retspraksis).

- 50 Det skal imidlertid på den ene side bemærkes, at en national lovgivning, der ligesom den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning baserer sig på det tidspunkt, hvor et investeringsgode blev taget i brug første gang, som referencetidspunkt for at vurdere, om det oprindeligt foretagne momsfradrag svarer til det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage under hensyntagen til den faktiske anvendelse af dette gode, og som bestemmer, at den pågældende på dette tidspunkt skal betale hele den overskydende fradragne moms, hvis det oprindelige fradrag var større end det, den pågældende var berettiget til at foretage, er i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet, som er nævnt i denne doms præmis 26, for så vidt som dette princip kræver, at de uretmæssige fradrag under alle omstændigheder reguleres (jf. i denne retning dom af 11.4.2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, præmis 38).
- 51 På den anden side er denne nationale lovgivning ikke til hinder for en brøkvis fordelt regulering af ændringer, der er sket efter den første ibrugtagning af det nævnte gode, således som det er fastsat i momsdirektivets artikel 187.
- 52 Det fremgår således af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at entreprenøren i henhold til gennemførelsesbekendtgørelsens artikel 13 efter den første regulering ved udgangen af hvert af de ni efterfølgende regnskabsår på grundlag af oplysningerne vedrørende dette efterfølgende regnskabsår skal kontrollere, om der er sket ændringer i anvendelsen af det pågældende investeringsgode i forhold til den første regulering, og at denne regulering i bekræftende fald i løbet af hvert af disse ni regnskabsår vedrører en tiendedel af den moms vedrørende erhvervelsen af dette investeringsgode, som denne entreprenør skulle betale.
- 53 For det fjerde og sidste skal det bemærkes, at konklusionen om, at de nærmere regler vedrørende reguleringen af det oprindelige fradrag på tidspunktet for den første ibrugtagning af investeringsgodet – når det viser sig, at det oprindelige fradrag på dette tidspunkt var større end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage, henset til den faktiske brug af dette gode – ikke henhører under momsdirektivets artikel 187, ikke drages i tvivl af de betragtninger, der er fremført i kendelse af 5. juni 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750).
- 54 Ganske vist fastslog Domstolen i denne kendelse, at artikel 187 var til hinder for en ordning, som tillader regulering af fradrag over en periode på mindre end fem år og dermed ligeledes med en engangsreguleringsordning som den, sagsøgeren i hovedsagen påberåbte sig i den sag, der gav anledning til den nævnte kendelse (kendelse af 5.6.2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, præmis 27).
- 55 Som generaladvokaten har anført i punkt 61 i forslaget til afgørelse, nåede Domstolen imidlertid frem til denne konklusion i en retlig og faktisk sammenhæng, der er forskellig fra den, der følger af anvendelsen af den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning. I den sag, der gav anledning til kendelse af 5. juni 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13 (EU:C:2014:1750), blev det pågældende investeringsgode for det første anvendt til udøvelse af en virksomhed, der ikke gav ret til fradrag af momsen, og dernæst til udøvelse af en virksomhed, der gav ret hertil. For det andet skete ændringen af anvendelsen af godet på et tidspunkt, hvor dette allerede blev anvendt til aktiviteter, der ikke var fradragsberettigede (kendelse af 5.6.2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, præmis 12 og 13).
- 56 Dette er imidlertid ikke tilfældet i hovedsagen, i forbindelse med hvilken ændringen af anvendelsen af den pågældende faste ejendom fandt sted i forbindelse med den første ibrugtagning af denne ejendom.
- 57 Som det fremgår af denne doms præmis 51 og 52, er den i hovedsagen omhandlede lovgivning desuden ikke til hinder for en brøkvis fordelt regulering af de ændringer, der er sket efter den første ibrugtagning af det nævnte gode, således som det er fastsat i momsdirektivets artikel 187.

- 58 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 184-187 skal fortolkes således, at disse bestemmelser ikke er til hinder for en national lovgivning, som indeholder en reguleringsordning, der finder anvendelse på investeringsgoder, og som fastsætter en fordeling af reguleringen over flere år, i medfør af hvilken hele det oprindeligt foretagne fradrag for dette gode i det år, hvor det pågældende gode blev taget i brug for første gang, hvilket ligeledes svarer til det første reguleringsår, bliver genstand for en regulering på én gang, når det i forbindelse med denne første ibrugtagning viser sig, at dette fradrag ikke svarer til det fradrag, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage på grundlag af den faktiske brug af det nævnte gode.

Det andet spørgsmål

- 59 Under hensyn til besvarelsen af det første præjudicielle spørgsmål er det uforment at besvare det andet spørgsmål.

Sagsomkostninger

- 60 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 sagsomkostningerne. 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 (Anden Afdeling) for ret:

Artikel 184-187 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at disse bestemmelser ikke er til hinder for en national lovgivning, som indeholder en reguleringsordning, der finder anvendelse på investeringsgoder, og som fastsætter en fordeling af reguleringen over flere år, i medfør af hvilken hele det oprindeligt foretagne fradrag for dette gode i det år, hvor det pågældende gode blev taget i brug for første gang, hvilket ligeledes svarer til det første reguleringsår, bliver genstand for en regulering på én gang, når det i forbindelse med denne første ibrugtagning viser sig, at dette fradrag ikke svarer til det fradrag, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage på grundlag af den faktiske brug af det nævnte gode.

Underskrifter