Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 3. marts 2016[1]

Sag C-229/15

Minister Finansów
mod
Jan Mateusiak

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

»Skattelovgivning — moms — artikel 18, litra c), i direktiv 2006/112/EF — opkrævning af afgift på besiddelse af varer ved ophør med økonomisk virksomhed — betydningen af udløbet af perioden for regulering af fradragsbeløbet i henhold til artikel 187, stk. 1, i direktiv 2006/112/EF«

I – **Indledning**

1. I den foreliggende polske præjudicielle anmodning drejer det sig om et meget specielt afgiftskriterium inden for moms. Når en afgiftspligtig person ophører med sin erhvervsvirksomhed, kan medlemsstaterne opkræve afgift af den resterende del af virksomhedens aktiver. Det er en forudsætning, at den afgiftspligtige person tidligere i kraft af fradraget af indgående afgift har erhvervet de pågældende varer i virksomhedens anlægsaktiver uden at betale moms. Med afgiften skal det undgås, at en afgiftspligtig person i sidste ende kan anvende varer privat uden at betale moms.

2. I hovedsagen planlægger en afgiftspligtig person at indstille sin erhvervsvirksomhed. Virksomhedens anlægsaktiver omfatter en bygningsdel, som han opførte for lang tid siden, idet han gjorde brug af retten til at fradrage indgående afgift. Den afgiftspligtige person har nu forespurgt, om det er udelukket at lægge afgift på denne bygningsdel, fordi det er så længe siden, at den blev opført. Således er perioden, hvor det er muligt efterfølgende at regulere fradraget, nemlig udløbet for så vidt angår anskaffelsen af denne bygningsdel. Når en sådan regulering af fradraget imidlertid ikke længere er mulig, er der efter hans opfattelse heller ingen grund til at foretage denne regulering indirekte ved at lægge afgift på denne bygningsdel ved ophøret med virksomheden.

3. Den foreliggende sag drejer sig således om de forskellige teknikker til efterfølgende regulering af fradragsbeløbet. På dette område tilbyder Unionens momsret forskellige reguleringssystemer, som til dels synes at overlappe hinanden. Domstolen må derfor behandle spørgsmålet om afgrænsningen mellem disse reguleringssystemer.

1 — Originalsprog: tysk.

II – **Retsgrundlag**

A – *EU-retlige forskrifter*

4. Opkrævning af moms i EU er reguleret ved Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem [2] (herefter »momsdirektivet«) [3].

5. I henhold til direktivets artikel 2, stk. 1, litra a), er »levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«, en momspligtig transaktion.

6. Dette suppleres ved momsdirektivets artikel 18:

»Medlemsstaterne kan sidestille følgende transaktioner med levering af varer mod vederlag:

[…]

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 [...]«

7. Momsdirektivets artikel 19, som der henvises til, indeholder en regulering for »hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag eller i form af indskud i et selskab«.

8. Momsdirektivets artikel 168 giver den afgiftspligtige person ret til at fradrage beløb som følger:

»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

[…]«

9. Momsdirektivets artikel 184-192 regulerer »Regulering af fradrag«. Herom fastsættes i artikel 185, stk. 1:

»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 [...].«

10. Dette suppleres ved momsdirektivets artikel 187:

»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.

[…]

2 — EUT L 347, s. 1.

3 — Tidligere – frem til 31.12.2006 – fandt Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter –Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EUT L 145, s. 1) – anvendelse. Momsdirektivet er i det væsentlige blot en omarbejdning af sjette direktiv (jf. tredje betragtning til momsdirektivet). Derfor skal den retspraksis, der er afsagt vedrørende de tilsvarende bestemmelser i sjette direktiv, også tages i betragtning i den foreliggende sag.

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.«

B – *National lovgivning*

11. Den polske lov af 11. marts 2004 om afgift på varer og tjenesteydelser (konsolideret udgave Dz. U. 2011, nr. 177, pos. 1054, med ændringer) regulerer opkrævningen af moms i Republikken Polen. Lovens artikel 14 er affattet således:

»1. Varer af egen produktion [...] pålægges afgift, hvis

[…]

2) en afgiftspligtig person i henhold til artikel 15, som er en fysisk person [...], indstiller udøvelsen af afgiftspligtige handlinger.

[…]

4. Stk. 1 og 3 finder anvendelse på varer, som har været fradragsberettigede.

5. I de i stk. 1 og 3 nævnte tilfælde er de afgiftspligtige personer forpligtet til på dagen for [...] indstillingen af de afgiftspligtige handlinger at foretage en fysisk statusopgørelse over varerne [...]. De afgiftspligtige personer er forpligtet til at vedlægge momsangivelsen oplysninger om den gennemførte statusopgørelse [...].

[…]«

12. Den polske lov fastsætter i artikel 91, stk. 2, en periode på 10 år for regulering af fradragsbeløbet.

III – **Tvisten i hovedsagen**

13. Hovedsagens genstand er et fortolkningsspørgsmål vedrørende momslovgivningen, som Jan Mateusiak i 2013 stillede til de polske skattemyndigheder.

14. Jan Mateusiak opførte i 1997-1999 en kombineret beboelses- og erhvervsbygning. Denne blev fra begyndelsen anvendt dels til private formål, dels til hans virksomhed som notar. Jan Mateusiak trak kun momsen fra for de ydelser, som han havde indkøbt til opførelsen af den del af bygningen, som blev anvendt erhvervsmæssigt.

15. Jan Mateusiak har nu bedt de polske skattemyndigheder om at oplyse, om han, hvis han ophører med sin notarvirksomhed, skal betale momsen for den del af bygningen, som benyttes erhvervsmæssigt. Han er selv af den opfattelse, at en sådan afgift ikke kan opkræves, efter at perioden for regulering af fradragsbeløbet for så vidt angår bygningen er udløbet. De polske skattemyndigheder kunne ikke tiltræde denne opfattelse. Derefter anlagde Jan Mateusiak sag.

IV – **Retssagen for Domstolen**

16. Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager), som nu behandler sagen, anser EU-retten for afgørende for tvisten og har derfor den 19. maj 2015 stillet følgende spørgsmål til Domstolen i henhold til artikel 267 TEUF:

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 ikke skal pålægges afgift og ikke skal 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?

17. Jan Mateusiak, Den Hellenske Republik, Republikken Polen og Europa-Kommissionen har i september 2015 indleveret skriftlige indlæg til Domstolen vedrørende dette spørgsmål.

V – **Retlig vurdering**

18. Sammenfattende ønsker den forelæggende ret med sit spørgsmål at få afklaret, om momsdirektivets artikel 18, litra c), også finder anvendelse på varer, som er investeringsgoder som omhandlet i artikel 187, og for hvilke perioden i henhold til denne bestemmelses stk. 1 allerede er udløbet, og det således ikke længere er muligt at regulere fradragsbeløbet.

19. Efter min overbevisning må dette spørgsmål besvares bekræftende. Udløbet af reguleringsperioden for en vare i henhold til momsdirektivets artikel 187, stk. 1, har ikke indflydelse på opkrævningen af afgiften i henhold til artikel 18, litra c).

20. Ordlyden i momsdirektivets artikel 18, litra c), indeholder ingen tidsmæssig begrænsning for opkrævningen af afgiften, og den henviser heller ikke til artikel 187. Dette vejer desto tungere, eftersom momsdirektivets artikel 168a, stk. 1, andet afsnit – for så vidt angår afgift på privat anvendelse af en fast ejendom i henhold til artikel 26 – udtrykkeligt henviser til bestemmelserne i artikel 184-192.

21. Som jeg vil redegøre for i det følgende, er der i øvrigt ingen grund til at anvende artikel 187 tilsvarende i forbindelse med momsdirektivets artikel 18, litra c).

1. Reguleringssystemernes fællestræk

22. Der er ganske vist visse fællestræk mellem bestemmelserne om regulering af fradraget, som momsdirektivets artikel 187 hører til, og bestemmelserne om afgift på privat anvendelse af varer, som artikel 18, litra c), må henføres til.

23. Begge reguleringssystemer har nemlig til formål at forhindre, at en afgiftspligtig person på grundlag af et tidligere foretaget fradrag af moms kan benytte varer momsfrit, selv om den senere benyttelse slet ikke berettiger til fradrag af afgiften. Ifølge retspraksis skal det undgås, at den afgiftspligtige opnår en uberettiget økonomisk fordel i forhold til en endelig forbruger, og det skal ved hjælp af de to reguleringssystemer garanteres, at der er overensstemmelse mellem fradrag af indgående moms og

opkrævning af udgående afgift [4].

24. Bestemmelserne om regulering af fradragsbeløbet i momsdirektivets artikel 184 ff. tager til dette formål udgangspunkt direkte i det foretagne fradrag. Fradragsretten indtræder i henhold til momsdirektivets artikel 167, sammenholdt med artikel 63, normalt allerede ved erhvervelsen af en vare på grundlag af dennes *tilsigtede* anvendelse. I momsdirektivets artikel 168 og 169 er det reguleret, hvilke anvendelser der giver ret til at fradrage afgiften. Det er normalt en forudsætning, at den afgiftspligtige person anvender den erhvervede vare til at udføre afgiftspligtig omsætning. Reguleringsbestemmelserne har ifølge retspraksis til formål at øge fradragenes præcision, således at det efter tidspunktet for erhvervelse af en vare overvåges, om den afgiftspligtige person *faktisk* anvender den til transaktioner, der giver ret til fradrag [5]. I forbindelse med investeringsgoder udgør perioden for denne overvågning i henhold til momsdirektivets artikel 187, stk. 1, mellem 5 og 20 år.

25. Reglerne vedrørende privat brug af varer tager derimod ikke udgangspunkt i fradragsretten, men underlægger – uden at antaste det tidligere foretagne fradrag af indgående afgift – den private brug moms. I denne forbindelse omfatter momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra a), anvendelse af en vare, der fortsat indgår i en virksomheds aktiver, til privat brug [6], mens afgiftskriterierne i artikel 16 og artikel 18, litra c), vedrører en vares overgang fra en afgiftspligtig persons virksomhed til hans private formue. I den løbende drift er det obligatorisk at lægge afgift på sådanne overgange som udtagninger i henhold til momsdirektivets artikel 16. Momsdirektivets artikel 18, litra c), giver desuden medlemsstaterne mulighed for at lægge afgift på en vares overgang fra virksomheden til privatformuen som følge af ophør med erhvervsvirksomheden [7].

2. Forskelle mellem reguleringssystemerne

26. De to reguleringssystemer – regulering af fradragsbeløbet og afgift på privat benyttelse – forfølger imidlertid deres sammenlignelige formål på forskellig vis. Selv om Domstolen har fastslået, at disse to ordninger har samme økonomiske resultat [8], er nemlig hverken deres forudsætninger eller deres retsvirkninger identiske.

27. For det første har jeg allerede andetsteds redegjort nærmere for, at reglerne om afgift på privat brug udgør de mest specifikke regler i forhold til reglerne om regulering af fradragsbeløbet [9].

4 — Jf. dom Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, præmis 35 og 26); jf. også forslaget til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (KOM(1973) 950 endelig), s. 7, vedrørende artikel 5, stk. 3, som til en vis grad anser de to reguleringssystemer for ombyttelige.

5 — Jf. i denne retning domme Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, præmis 57), TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, præmis 31), Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, præmis 34) og FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, præmis 50), se desuden mit forslag til afgørelse TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, punkt 27 og 28).

6 — En undtagelse er for nylig indført for ændret privat anvendelse af en fast ejendom, som fra begyndelsen blev benyttet til blandede formål i henhold til momsdirektivets artikel 168a, stk. 1, andet afsnit, som blev indført ved artikel 1, nr. 12, i Rådets direktiv 2009/162/EU af 22.12.2009 om ændring af visse bestemmelser i direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 10, s. 14).

7 — Da Republikken Polen har gjort brug af muligheden i momsdirektivets artikel 18, litra c), er det i den foreliggende sag ikke nødvendigt at drøfte, om artikel 16 trods denne særskilte bestemmelse også omfatter udtagninger ved ophør med virksomheden, jf. i denne forbindelse dom Fischer og Brandenstein (C-322/99 og C-323/99, EU:C:2001:280, præmis 87) og generaladvokat Jacobs forslag til afgørelse forenede sager Fischer og Brandenstein (C-322/99 og C-323/99, EU:C:2000:700, punkt 83).

8 — Dom Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, præmis 30).

9 — Jf. mit forslag til afgørelse van Laarhoven (C-594/10, EU:C:2011:820, punkt 25).

28. For det andet er reguleringen af fradragsbeløbet en bagudrettet korrekturbestemmelse, mens afgift på privat anvendelse også omfatter værdiudvikling i virksomhedens formue mellem erhvervelsen af en vare og påbegyndelsen af den private brug. I henhold til momsdirektivets artikel 74 er afgiftsgrundlaget for afgiften ved udtagningen (artikel 16) og ved ophøret med virksomheden [artikel 18, litra c)] købsprisen for varerne opgjort på udtagelsens tidspunkt [10] henholdsvis på tidspunktet for virksomhedens ophør [11].

29. Dette skyldes, at afgiften i disse tilfælde har et formål, som rækker ud over målet om regulering af fradragsbeløbet. Ifølge retspraksis er formålet med momsdirektivets artikel 16 nemlig at sikre ligebehandling af en afgiftspligtig person, som udtager et gode af sin virksomhed, og en almindelig forbruger, der køber et gode af samme art [12]. Domstolen har en lignende formulering for så vidt angår momsdirektivets artikel 18, litra c): Afgiften har til formål at undgå, at varer, der har givet ret til fradrag, bliver genstand for et afgiftsfrit endeligt forbrug efter ophøret af den afgiftspligtige virksomhed [13]. Derved skal en afgiftspligtig person, som udtager en vare fra sin virksomhed til privat endeligt forbrug, pålægges moms på samme måde, som hvis han købte en sådan vare af en anden skattepligtig person. Levering fra en tredjemand og levering til sig selv ligestilles således.

3. Parallel anvendelse af reguleringssystemerne

30. På baggrund af disse forskelle skal de to reguleringssystemer derfor – som Domstolen allerede har antydet [14] – anvendes parallelt og uafhængigt af hinanden.

31. Imidlertid er der – som generaladvokat Stix-Hackl med rette har fremhævet [15] – behov for en vis koordinering mellem de to systemer for at overholde princippet om merværdiafgiftens neutralitet. Efter dette princip skal bl.a. dobbelt afgiftsopkrævning undgås [16].

32. Deraf følger f.eks., at en regulering af fradragsbeløbet i tilfælde af arbejde på en vare kun kan komme på tale, såfremt dette arbejde ikke allerede er behandlet afgiftsmæssigt i forbindelse med afgift på udtagning af en vare [17]. Ellers ville den afgiftspligtige person blive afkrævet dobbelt moms. Det samme gælder også omvendt: Udtagning af en vare må kun pålægges afgift, hvis dens anskaffelse og opretholdelse også har givet ret til fradrag af indgående afgift [18].

33. I den foreliggende sag kræver princippet om afgiftens neutralitet imidlertid ikke, at der kun kan tillades afgiftspålæggelse i henhold til artikel 18, litra c), inden for den tidsramme, som er omfattet af reguleringsperioden i momsdirektivets artikel 187, stk. 1. Der ses nemlig ingen dobbelt afgiftsopkrævning.

10 — Dom Fischer og Brandenstein (C-322/99 og C-323/99, EU:C:2001:280, præmis 80).

11 — Dom Marinov (C-142/12, EU:C:2013:292, præmis 33).

12 — Jf. bl.a. domme de Jong (C-20/91, EU:C:1992:192, præmis 15), Fischer og Brandenstein (C-322/99 og C-323/99, EU:C:2001:280, præmis 56) samt BCR Leasing (C-438/13, EU:C:2014:2093, præmis 23).

13 — Dom Marinov (C-142/12, EU:C:2013:292, præmis 27).

14 — Jf. dom Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, præmis 29); jf. også generaladvokat Jacobs forslag til afgørelse i sagen Charles og Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, punkt 54).

15 — Generaladvokat Stix-Hackls forslag til afgørelse i sagen Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2005:557, punkt 26).

16 — Jf. domme Fischer og Brandenstein (C-322/99 og C-323/99, EU:C:2001:280, præmis 76) samt NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, præmis 40).

17 — Jf. dom Fischer og Brandenstein (C-322/99 og C-323/99, EU:C:2001:280, præmis 95).

18 — Jf. dom Fischer og Brandenstein (C-322/99 og C-323/99, EU:C:2001:280, præmis 74-76); jf. også med hensyn til afgiftsgrundlaget i henhold til momsdirektivets nuværende artikel 74 dom Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265, præmis 42).

34. Afgiften i henhold til momsdirektivets artikel 18, litra c), kan ifølge bestemmelsens ordlyd kun opkræves, hvis anskaffelsen af en vare har givet ret til fradrag. Den indgår dermed i virksomhedens aktiver, fri for enhver afgiftsbyrde. Såfremt varen imidlertid fortsat har en restværdi, når virksomheden ophører, er den ikke blevet opbrugt i forbindelse med erhvervsvirksomheden, og dermed skal dens efterfølgende private brug – for første gang – pålægges afgift, såfremt der ikke finder nogen afgiftsfritagelse anvendelse [19].

35. Det drejer sig i denne forbindelse i øvrigt principielt om samme afgiftsbehandling, som uden tvivl ville have fundet sted i henhold til momsdirektivets artikel 2 stk. 1, litra a), hvis Jan Mateusiak havde solgt bygningen på samme tidspunkt. Følgelig sikrer en afgiftspålæggelse i henhold til momsdirektivets artikel 18, litra c), som sker uafhængigt af udløbet af reguleringsperioden i henhold til artikel 187, stk. 1, også momssystemets neutralitet, idet den ikke påvirker den afgiftspligtige persons økonomiske beslutninger.

VI – **Forslag til afgørelse**

36. Derfor foreslår jeg Domstolen at besvare spørgsmålet fra Naczelny Sąd Administracyjny (Polens øverste domstol i forvaltningsretlige sager) som følger:

»Artikel 18, litra c), i direktiv 2006/112/EF finder også anvendelse på varer, for hvilke perioden for regulering af fradraget i henhold til direktivets artikel 187, stk. 1, er udløbet på tidspunktet for ophøret med den økonomiske virksomhed.«

19 — I det foreliggende tilfælde f.eks. momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra j).