Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

8. maj 2013*

»Moms — direktiv 2006/112/EF — artikel 18, litra c), og artikel 74 og 80 — ophør af en afgiftspligtig økonomisk virksomhed — skattemyndighedernes slettelse af den afgiftspligtige person fra momsregistret — besiddelse af varer, der har givet anledning til et momsfradrag — afgiftsgrundlag — normalværdi eller købsværdi — fastlæggelse på tidspunktet for transaktionen — direkte virkning af artikel 74«

I sag C-142/12,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Administrativen sad Varna (Bulgarien) ved afgørelse af 9. marts 2012, indgået til Domstolen den 21. marts 2012, i sagen:

Hristomir Marinov på vegne af Lampatov – H – Hristomir Marinov

mod

Direktor na Direktsia »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« – grad Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, E. Jarašiūnas (refererende dommer), og dommerne A. Ó Caoimh og C. Toader,

generaladvokat: N. Wahl

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Direktor na Direktsia »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« – grad Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite ved S. Zlateva, som befuldmægtiget

— den bulgarske regering ved Y. Atanasov og T. Ivanov, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved D. Roussanov og C. Soulay, som befuldmægtigede,

* Processprog: bulgarsk.

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

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 18, litra c), og artikel 74 og 80 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, og berigtigelse i EUT 2007 L 335, s. 60, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Hristomir Marinov på vegne af Lampatov – H – Hristomir Marinov (herefter »Marinov«) og Direktor na Direktsia »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« – grad Varnas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite (direktøren for direktoratet »Klager og Opkrævningsadministration« i Varna under centraladministrationen ved det nationale agentur for offentlige indtægter, herefter »Direktor«) om efteropkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«).

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 18 fastsætter:

»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 Det fremgår af dette direktivs artikel 19, stk. 1, at:

»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 72 bestemmer:

»I dette direktiv forstås ved »normalværdi« hele det beløb, som en kunde i samme omsætningsled som det, hvori leveringen af varer og ydelser finder sted, under frie konkurrencevilkår skulle have betalt på dette tidspunkt for de pågældende varer eller ydelser til en selvstændig leverandør på den medlemsstats område, hvor transaktionen er afgiftspligtig.

Hvis der ikke kan fastslås nogen sammenlignelig levering af varer og ydelser, forstås der ved normalværdien følgende beløb:

1) når der er tale om varer, et beløb, der ikke ligger under indkøbsprisen for varerne eller for lignende varer eller, hvis der ikke foreligger nogen indkøbspris, ikke under kostprisen og altid til de priser, der konstateres på tidspunktet for transaktionen

[…]«

6 Følgende fremgår af momsdirektivets artikel 73:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden […] for de pågældende transaktioner […].«

7 Momsdirektivets artikel 74 bestemmer:

»Når en afgiftspligtig person udtager eller anvender en vare fra sin virksomhed, eller når en afgiftspligtig person eller personer, som indtræder i hans rettigheder, når han ophører med sin afgiftspligtige økonomiske virksomhed, ligger inde med varer som omhandlet i artikel 16 og 18, er afgiftsgrundlaget købsprisen for varerne eller for tilsvarende varer eller i mangel af en købspris kostprisen på det tidspunkt, hvor disse transaktioner finder sted.«

8 Momsdirektivets artikel 80 har følgende ordlyd:

»1. For at forebygge momssvig eller momsunddragelse kan medlemsstaterne fastsætte, at i forbindelse med levering af varer og ydelser til modtagere, til hvem der findes familiemæssige eller andre nære personlige, ledelsesmæssige eller medlemsmæssige bindinger samt ejendomsretlige, finansielle eller retlige bindinger som fastsat af medlemsstaten, svarer beskatningsgrundlaget til normalværdien i følgende tilfælde:

a) hvis modværdien er lavere end normalværdien, og modtageren af leveringen eller ydelsen ikke har fuld fradragsret i henhold til artikel 167-171 og artikel 173-177

b) hvis modværdien er lavere end normalværdien, og leverandøren ikke har fuld fradragsret i henhold til artikel 167-171 og artikel 173-177, og leveringen er omfattet af fritagelse i henhold til artikel 132, 135, 136, 371, 375, 376 og 377, artikel 378, stk. 2, artikel 379, stk. 2, og artikel 380-390

c) hvis modværdien er højere end normalværdien, og leverandøren ikke har fuld fradragsret i henhold til artikel 167-171 og artikel 173-177.

I forbindelse med første afsnit kan retlige bindinger også omfatte forholdet mellem arbejdsgiver og arbejdstager eller arbejdstagerens familie eller andre nært forbundne personer.

[…]«

Bulgarsk ret

9 Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (lov om merværdiafgift, DV nr. 63 af 4.8.2006, herefter »momsloven«) i den affattelse, der finder anvendelse i hovedsagen, bestemmer i artikel 27:

»[…]

3) Ved følgende transaktioner er afgiftsgrundlaget normalværdien:

[…]

2. levering af varer og/eller en ydelse i henhold til artikel 111

[…]«

10 Momsloven fastsætter i artikel 106:

»1) Ophør af registrering (slettelse af registeret) efter denne lov er en procedure, der medfører, at en person efter det tidspunkt, hvor vedkommende er slettet af registeret, ikke mere er berettiget til at udstede regninger med moms og fradrage indgående moms, medmindre andet bestemmes i denne lov.

2) Registreringen bringes til ophør:

1. på foranledning af den registrerede person selv, for så vidt som en – obligatorisk eller frivillig – grund til slettelsen foreligger

2. på foranledning af indtægtsmyndigheden, for så vidt som

   a) den har konstateret en obligatorisk grund til slettelse af registeret

   b) der foreligger en af de i artikel 176 omhandlede omstændigheder.«

11 Det fremgår af momslovens artikel 111, at:

»1) På tidspunktet for slettelsen af registeret antages det, at personen har foretaget en transaktion i denne lovs forstand med alle foreliggende varer og/eller ydelser, for hvilke der helt eller delvist er blevet fratrukket indgående moms, og at der herved er tale om:

1. formuegenstande som omhandlet i Zakon za schetovodstvoto (lov om regnskabsvæsen) eller

2. formuegenstande som omhandlet i lov om selskabsskat, der adskiller sig fra de i nr. 1 omhandlede.

[…]«

12 § 1, nr. 16, i tillægsbestemmelserne til momsloven bestemmer:

»»Normalværdien« er den værdi i henhold til § 1, nr. 8, i tillægsbestemmelserne til Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks [(lov om skatteproces og socialforsikringsproces, DV nr. 105 af 29.12.2005)], der er fastsat i overensstemmelse med de i § 1, nr. 10, i tillægsbestemmelserne til lov om skatteproces og socialforsikringsproces fastsatte metoder.«

13 § 1, nr. 8, i tillægsbestemmelserne til lov om skatteproces og socialforsikringsproces præciserer:

»»Normalværdien« er det beløb uden moms og punktafgifter, der skal betales under de samme betingelser for de samme eller lignende varer eller ydelser på grundlag af en retshandel mellem ikke-forbundne personer.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

14 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at Marinov blev slettet fra momsregistret med virkning fra den 4. november 2009 på grund af manglende overholdelse af de forpligtelser, der følger af momsloven, og mere præcist, manglende betaling af moms i overensstemmelse med momsangivelser for perioden fra april til juli 2009.

15 I løbet af 2010 var Marinov genstand for en afgiftskontrol, der omhandlede perioden fra den 1. januar 2007 til den 4. november 2009. Det blev under denne kontrol fastslået, at denne virksomhed havde leaset køretøjer, og at den for hver leasingrate havde fradraget moms med et beløb på i alt 28 426,64 BGN. På datoen for slettelsen rådede virksomheden over disse køretøjer og andre køretøjer, som den havde erhvervet, og for hvilke der var blevet fradraget moms. Skattemyndigheden fastslog i afgiftskontrolafgørelsen af 27. april 2011, at Marinov på datoen for slettelsen foretog transaktioner med disse aktiver, der var afgiftspligtige i henhold til momslovens artikel 111.

16 Hvad angår de køretøjer, der tilhører Marinov, fastlagde den nævnte myndighed i medfør af momslovens artikel 27, stk. 3, nr. 2, afgiftsgrundlaget for momsen til køretøjernes normalværdi efter værdifastsættelse og opkrævede et beløb på 32 124,57 BGN, svarende til momsen af denne værdi.

17 Efter at Direktor havde afslået den interne klage til prøvelse af afgiftskontrolafgørelsen, indbragte Marinov sagen for Administrativen sad – Varna. Virksomheden bestred for denne instans bedømmelsen af aktiverne på grundlag af disses »normalværdi«. Eftersom den siden erhvervelsen indtrådte værdiforringelse af disse aktiver efter Marinovs opfattelse burde være taget i betragtning, anmodede virksomheden om en vurdering fra en sagkyndig for at fastlægge disse aktivers værdi efter standarder, der var gældende på tidspunktet for slettelsen.

18 Sagsøgte i hovedsagen har påstået frifindelse, idet myndigheden har gjort gældende, at normalværdien, der ifølge den nationale lovgivning skal tages i betragtning, svarer til den købsværdi, der henvises til i momsdirektivets artikel 74, eftersom der er tale om en pris, der fastsættes på grundlag af udbud og efterspørgsel på markedet.

19 Den forelæggende ret, der skal fastlægge afgiftsgrundlaget og det skyldige momsbeløb, har rejst spørgsmålet, om momslovens artikel 27, stk. 3, nr. 2, hvorefter aktivernes normalværdi skal tages i betragtning, er forenelig med momsdirektivets artikel 18, litra c), og artikel 74 og 80.

20 Den forelæggende ret har indledningsvis rejst det spørgsmål, om slettelsen fra momsregistret i henhold til momslovens artikel 106, stk. 1, er omfattet af anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 18, litra c).

21 Hvis dette er tilfældet, opstår der ifølge den forelæggende ret det yderligere spørgsmål, om momslovens artikel 27, stk. 3, nr. 2, hvorefter afgiftsgrundlaget udgøres af aktivernes normalværdi, er forenelig med dels momsdirektivets artikel 74, dels nævnte direktivs artikel 80, der opregner de tilfælde, hvor normalværdien kan udgøre beskatningsgrundlaget. I bekræftende fald ønsker den forelæggende ret oplyst, om momsdirektivets artikel 74 finder direkte anvendelse.

22 Den forelæggende ret ønsker med henvisning til, at den bulgarske lov ikke tager aktivernes tilstand i betragtning, endelig – i det tilfælde, at momsdirektivets artikel 74 finder direkte anvendelse – oplyst, i hvilket omfang de værdiforringelser, der er sket efter formuegenstandenes anskaffelse, skal tages i betragtning ved fastlæggelsen af momsens afgiftsgrundlag for de transaktioner, der er omfattet af nævnte direktivs artikel 18 litra c).

23 Det er på baggrund heraf, at Administrativen sad – Varna har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [momsdirektivets] artikel 18, litra c), […] fortolkes således, at den også omfatter sådanne tilfælde, hvor ophøret af den afgiftspligtige økonomiske virksomhed skyldes, at den afgiftspligtige på grund af slettelse af registeret ikke længere må fakturere og fradrage moms?

2) Er [momsdirektivets] artikel 74 og 80 […] til hinder for en national bestemmelse, der forskriver, at i tilfælde, hvor den afgiftspligtige økonomiske virksomhed er ophørt, er afgiftsgrundlaget for en transaktion normalværdien af de formuegenstande, der forefindes på tidspunktet for slettelsen af registeret?

3) Har [momsdirektivets] artikel 74 […] direkte virkning?

4) Er længden af perioden mellem købet af formuegenstandene og ophøret af den afgiftspligtige økonomiske virksomhed samt de værdiforringelser, der er sket efter formuegenstandenes anskaffelse, af betydning ved fastsættelsen af afgiftsgrundlaget efter momsdirektivets artikel 74 […]?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

24 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 18, litra c), skal fortolkes således, at den ligeledes omfatter ophør af en afgiftspligtig økonomisk virksomhed, der skyldes slettelse af den afgiftspligtige person af momsregisteret.

25 I denne henseende skal bemærkes, at det fremgår af momsdirektivets artikel 18, litra c), at bortset fra de i dette direktivs artikel 19 omhandlede tilfælde kan 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 fradrag, sidestilles med levering af varer mod vederlag.

26 Det fremgår af ordlyden af momsdirektivets artikel 18, litra c), at denne omfatter ophør med afgiftspligtig økonomisk virksomhed i almindelighed uden sondring mellem grundene til eller omstændighederne ved dette ophør, idet alene de i momsdirektivets artikel 19 omhandlede tilfælde er undtaget herfra.

27 Hovedformålet med momsdirektivets artikel 18, litra c), er nemlig 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.

28 Det første spørgsmål skal følelig besvares med, at momsdirektivets artikel 18, litra c), skal fortolkes således, at det ligeledes omfatter ophør af en afgiftspligtig økonomisk virksomhed, der skyldes slettelse af den afgiftspligtige person af momsregisteret.

Det andet og det fjerde spørgsmål

29 Med det andet og det fjerde spørgsmål, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 74 og 80 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national bestemmelse, der bestemmer, at i tilfælde, hvor den afgiftspligtige økonomiske virksomhed er ophørt, er afgiftsgrundlaget for en transaktion »normalværdien« af de varer, der

forefindes på tidspunktet for slettelsen af registeret, og som ikke tager udviklingen i værdien af disse varer mellem tidspunktet for erhvervelsen heraf og tidspunktet for ophøret af den afgiftspligtige økonomiske virksomhed i betragtning.

30 Det må i denne henseende fastslås, at fastlæggelsen af afgiftsgrundlaget for en transaktion som omhandlet i momsdirektivets artikel 18, litra c), henhører under momsdirektivets artikel 74 og ikke direktivets artikel 80. Det følger således af Domstolens praksis, at anvendelsesbetingelserne i sidstnævnte bestemmelse er udtømmende, og at national lovgivning ikke på grundlag af denne bestemmelse kan fastsætte, at beskatningsgrundlaget udgøres af normalværdien i andre tilfælde end dem, der er opregnet i nævnte bestemmelse (jf. dom af 26.4.2012, forenede sager C-621/10 og C-129/11, Balkan and Sea Properties og Provadinvest, præmis 45, 51 samt 52). Det fremgår imidlertid ikke af forelæggelsesafgørelsen, at den omhandlede situation henhører under de tilfælde, der er opregnet i nævnte artikel 80.

31 Momsdirektivets artikel 74 bestemmer, at for transaktioner som de i hovedsagen omhandlede er afgiftsgrundlaget købsprisen for varerne eller for tilsvarende varer eller i mangel af en købspris kostprisen på det tidspunkt, hvor disse transaktioner finder sted. Denne artikel udgør en undtagelse fra hovedreglen, der er indeholdt i artikel 73.

32 Det bemærkes, at Domstolen allerede har fastslået, at der ved »købsprisen, opgjort på udtagelsens tidspunkt« som omhandlet i momsdirektivets artikel 74 skal forstås varens residualværdi på udtagelsestidspunktet (jf. dom af 17.5.2001, forenede sager C-322/99 og C-323/99, Fischer og Brandenstein, Sml. I, s. 4049, præmis 80). Med hensyn til en transaktion vedrørende udtagelse af en vare, der også er omfattet af denne artikel, har Domstolen ligeledes præciseret, at afgiftsgrundlaget var den omhandlede vares værdi, fastsat på tidspunktet for udtagelsen, som svarer til markedsprisen for en tilsvarende vare under hensyntagen til omkostninger til forarbejdning af denne vare (jf. bl.a. dom af 8.11.2012, sag C-299/11, Gemeente Vlaardingen, præmis 30).

33 Det følger heraf, at en transaktions afgiftsgrundlag i tilfælde af ophør af en afgiftspligtig økonomisk virksomhed er de omhandlede varers værdi, fastsat på tidspunktet for dette ophør, der således tager udviklingen i de nævnte varers værdi mellem erhvervelsen heraf og ophøret i betragtning.

34 I henhold til momslovens artikel 27, stk. 3, er afgiftsgrundlaget for sådanne transaktioner som de i hovedsagen omhandlede »normalværdien«, der i bulgarsk ret defineres som et beløb, der betales under samme betingelser for samme eller lignende varer på grundlag af en retshandel mellem ikke-forbundne personer. Det tilkommer den forelæggende ret at prøve, om »normalværdien« i henhold til denne bestemmelse, som den fortolkes og anvendes af de bulgarske skattemyndigheder, i praksis svarer til varernes residualværdi på tidspunktet for ophør af den afgiftspligtige økonomiske virksomhed.

35 Det andet og det fjerde spørgsmål skal følgelig besvares med, at momsdirektivets artikel 74 skal fortolkes således, at den er til hinder for en national bestemmelse, der bestemmer, at i tilfælde, hvor den afgiftspligtige økonomiske virksomhed er ophørt, er afgiftsgrundlaget for en transaktion »normalværdien« af de varer, der forefindes på tidspunktet for dette ophør, medmindre denne værdi i praksis svarer til de nævnte varers residualværdi på det nævnte tidspunkt, og udviklingen i værdien af disse varer mellem tidspunktet for erhvervelsen heraf og tidspunktet for ophøret af den afgiftspligtige økonomiske virksomhed således tages i betragtning.

Det tredje spørgsmål

36 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om momsdirektivets artikel 74 har direkte virkning.

37 Ifølge Domstolens faste praksis kan borgerne i alle tilfælde, hvor bestemmelserne i et direktiv ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, påberåbe sig disse bestemmelser for de nationale domstole over for staten, enten når staten ikke rettidigt har gennemført direktivet i national ret, eller når den ikke har gennemført det korrekt (dom af 19.12.2012, sag C-549/11, Orfey Balgaria, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis).

38 Det må konstateres, at momsdirektivets artikel 74 klart og ubetinget fastsætter kriterierne for fastlæggelse af afgiftsgrundlaget for en afgiftspligtig persons transaktioner vedrørende udtagelse af en vare i tilfælde af ophør af den pågældendes økonomiske virksomhed. Denne bestemmelse opfylder således de nævnte betingelser.

39 Det bemærkes desuden, at det følger af fast retspraksis, at det tilkommer den forelæggende ret, for så vidt som den råder over et skøn i henhold til national ret, at fortolke og anvende de gældende nationale bestemmelser i overensstemmelse med EU-retten og, hvis en sådan fortolkning ikke er mulig, at undlade at anvende enhver modstridende bestemmelse i national ret (jf. i denne retning dommen i sagen Balkan and Sea Properties og Provadinvest, præmis 54 og den deri nævnte retspraksis).

40 Heraf følger, at det tredje spørgsmål skal besvares med, at momsdirektivets artikel 74 har direkte virkning.

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 (Ottende Afdeling) for ret:

1) **Artikel 18, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at det ligeledes omfatter ophør af en afgiftspligtig økonomisk virksomhed, der skyldes slettelse af den afgiftspligtige person af merværdiafgiftsregisteret.**

2) **Artikel 74 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den er til hinder for en national bestemmelse, der bestemmer, at i tilfælde, hvor den afgiftspligtige økonomiske virksomhed er ophørt, er afgiftsgrundlaget for en transaktion »normalværdien« af de varer, der forefindes på tidspunktet for dette ophør, medmindre denne værdi i praksis svarer til de nævnte varers residualværdi på det nævnte tidspunkt, og udviklingen i værdien af disse varer mellem tidspunktet for erhvervelsen heraf og tidspunktet for ophøret af den afgiftspligtige økonomiske virksomhed således tages i betragtning.**

3) **Artikel 74 i direktiv 2006/112 har direkte virkning.**

Underskrifter