

DOMSTOLENS DOM (tionde avdelningen)

den 16 juni 2016(*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 18 c, 184 och 187 – Beskattningsbara transaktioner – Den beskattningsbara ekonomiska verksamheten upphör – Behållna varor för vilka det gjorts avdrag för mervärdesskatt – Justering av avdrag – Justeringsperiod – Beskattning enligt artikel 18 c i direktiv 2006/112 efter det att justeringsperioden löpt ut”

I mål C-229/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen), genom beslut av den 5 februari 2015, som inkom till domstolen den 19 maj 2015, i målet

Minister Finansów

mot

Jan Mateusiak,

meddelar

DOMSTOLEN (tionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden F. Biltgen, samt domarna E. Levits (referent) och M. Berger,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

med beaktande av de yttranden som avgetts för:

- Jan Mateusiak, som för sin egen talan,
- Polens regering, genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,
- Greklands regering, genom K. Georgiadis och K. Karavasili, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och M. Owsiany-Hornung, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 3 mars 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 18 c och 187 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L

347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009 (EUT L 10, 2010, s. 14) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Minister Finansów (finansministeriet) och Jan Mateusiak angående mervärdesbeskattningen av fast egendom som Jan Mateusiak behållit sedan han upphört med sin ekonomiska verksamhet.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 18 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får med leverans av varor mot ersättning likställa följande transaktioner:

a) När en beskattningsbar person för sin rörelse använder en vara som producerats, konstruerats, utvunnits, bearbetats, inköpts eller importerats inom ramen för denna rörelse, om full avdragsrätt inte skulle ha förelegat för mervärdesskatten på varan om den hade förvärvats från en annan beskattningsbar person.

b) När en beskattningsbar person använder en vara inom en verksamhetsgren som inte är beskattningsbar, om avdragsrätt helt eller delvis förelåg för mervärdesskatten på varan när den förvärvades eller när den användes enligt led a.

c) Med undantag för de fall som avses i artikel 19, när en beskattningsbar person eller hans efterföljande rättsinnehavare behåller varor när de upphör att bedriva en beskattningsbar ekonomisk verksamhet, om avdragsrätt helt eller delvis förelåg för mervärdesskatten på varorna när de förvärvades eller när de användes enligt led a.”

4 I artikel 19 första stycket i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”Vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot ersättning eller gratis eller som tillskott till ett företag, får medlemsstaterna anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe.”

5 Artikel 168 i mervärdesskattedirektivet stadgar:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

... ”

6 I artikel 168a.1 mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”När fast egendom som ingår i en beskattningsbar persons rörelsetillgångar och av den beskattningsbara personen används för rörelsens verksamhet och för eget bruk eller för personalens bruk eller, mer allmänt, för rörelsefrämmande ändamål, ska mervärdesskatten på utgifter i samband med denna egendom vara avdragsgill i enlighet med principerna i artiklarna 167, 168, 169 och 173 endast i proportion till den beskattningsbara personens användning för

rörelsens verksamhet.

Genom undantag från artikel 26 ska ändringar av den proportion i vilken fast egendom används enligt första stycket beaktas i enlighet med principerna i artiklarna 184–192 såsom de tillämpas i respektive medlemsstat.”

7 Artikel 184 i mervärdesskattedirektivet anger följande:

”Det ursprungliga avdraget skall justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra.”

8 Artikel 187 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”1. När det gäller investeringsvaror skall justeringen fördelas över fem år, inklusive det år då varorna förvärvades eller tillverkades.

Medlemsstaterna får dock grunda justeringen på en period av fem hela år med början från den tidpunkt då varorna först användes.

När det gäller investeringsvaror som utgör fast egendom får den period som läggs till grund för beräkningen av justeringen förlängas till högst 20 år.

2. Den årliga justeringen skall endast ske med avseende på en femtedel eller, om justeringsperioden har förlängts, motsvarande andel av den mervärdesskatt som har belastat investeringsvarorna.

Justeringen enligt första stycket skall göras på grundval av ändringarna i avdragsrätt under de följande åren jämfört med den avdragsrätt som gällde det år då varorna förvärvades, tillverkades eller, i förekommande fall, användes för första gången.”

Polsk rätt

9 Artikel 14.1 första och andra ledet samt 14.4–14.6 och 14.8 i ustawa o podatku od towarów i usług (lag om mervärdesskatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004 (konsoliderad version, Dz. U. 2011 nr 177 position 1054) i dess tillämpliga lydelse i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen) föreskriver:

”1. Varor som härstammar från egen produktion och varor som efter förvärvet inte var föremål för leverans ska beskattas när

1) ett enskilt bolag eller ett handelsbolag som inte är rättssubjekt upplöses,

2) beskattningsbar verksamhet som bedrivs av den beskattningsbara person som avses i artikel 15 som är en fysisk person som enligt artikel 96.6 är skyldig att underrätta skattemyndigheten om att verksamheten upphört, upphör.

...

4. Bestämmelserna i punkterna 1 och 3 är tillämpliga på varor för vilka avdragsrätt för ingående mervärdesskatt föreligger.

5. I de fall som avses i punkterna 1 och 3 är beskattningsbara personer skyldiga att upprätta en fysisk inventering över de varor som finns kvar vid den tidpunkt då bolaget upplöses eller då beskattningsbara transaktioner inte längre utförs, nedan kallad fysisk inventering.

Beskattningsbara personer är skyldiga att till den skattedeklaration som upprättas för den period

som omfattar den tidpunkt då bolaget upplöstes eller den tidpunkt då den beskattningsbara verksamheten upphörde, bifoga uppgifter om att en fysisk inventering har gjorts, om det värde som fastställts på grundval av denna och om den skatt som ska erläggas.

6. I det fall som avses i punkt 1 inträder skattskyldigheten när bolaget upplöses eller den beskattningsbara verksamheten upphör.

...

8. Beskattningsunderlaget är värdet av de varor som omfattas av den fysiska inventering som fastställts enligt artikel 29.10.”

10 Artikel 29.10 i mervärdesskattelagen föreskriver att ”när det gäller leverans av varor som avses i artikel 7.2 är beskattningsunderlaget inköpspriset för varorna (exklusive skatt) eller, om det inte finns något inköpspris, det självkostnadspris som fastställs vid leveransen av varorna”.

11 I artikel 91.1–91.4 i mervärdesskattelagen anges följande:

”1. Efter slutet av det beskattningsår under vilket den beskattningsbara personen hade rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt enligt artikel 86.1 är den beskattningsbara personen skyldig att, för det beskattningsår som avslutats, justera avdragen i enlighet med artikel 90.2–90.10 med beaktande av det belopp som beräknats enligt den metod som föreskrivs i artikel 90.2–90.6 eller 90.10, eller enligt de bestämmelser som antagits på grundval av artikel 90.11 och 90.12.

2. När det gäller varor och tjänster som den skatteskyldige på grundval av bestämmelserna om inkomstskatt behandlar som avskrivningsbara materiella och immateriella anläggningstillgångar samt fast egendom och nyttjanderätt till förvärvarens materiella och immateriella anläggningstillgångar, med undantag för sådana tillgångar och egendom vars anskaffningsvärde inte överstiger 15 000 [(polska zloty (PLN) (cirka 3 417 euro)], ska den beskattningsbara personen göra den justering som föreskrivs i punkt 1 under en femårsperiod, eller en tioårsperiod när fråga är om fast egendom och arrenderättigheter, från det år tillgången först användes. I det fall som anges i första meningen avser den årliga justeringen en femtedel, eller en tiondel när fråga är om fast egendom och arrenderättigheter, av den skatt som beräknades vid deras inköp eller tillverkning. När det gäller materiella eller immateriella tillgångar vars anskaffningsvärde understiger 15 000 PLN (cirka 3 417 euro) har punkt 1 motsvarande tillämpning, varvid justeringen ska ske i slutet av det år i vilket tillgången tas i bruk.

...

3. Den justering som avses i punkterna 1 och 2 ska göras i skattedeklarationen för den första bokföringsperioden året efter det beskattningsår med avseende på vilket justering sker och, för det fall att verksamheten avslutas, i skattedeklarationen för den sista bokföringsperioden.

4. Om de varor och tjänster som anges i punkt 2 avyttras under den justeringsperiod som anges i punkt 2 eller om de berörda varorna beskattas enligt artikel 14 anses de berörda varorna och tjänsterna ha använts av den beskattningsbara personen för att uppnå skattepliktiga intäkter fram till slutet av justeringsperioden.”

12 Artikel 96.6 i mervärdesskattelagen anger att ”[o]m en för mervärdesskatt registrerad beskattningsbar person har upphört att bedriva skattepliktig verksamhet så är denna person skyldig att underrätta skattemyndigheten om att verksamheten upphört. Skattemyndigheten ska på grundval av denna underrättelse ta bort den beskattningsbara personen ur registret över för

mervärdesskatt registrerade beskattningsbara personer”.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

13 Under åren 1997 till 1999 gjorde Jan Mateusiak en investering bestående i att uppföra en byggnad som var avsedd att användas både som bostad och för verksamhet, med en byggnadsarea på 108,7 m², och en bruksarea på 357,6 m² (varav den del som var avsedd för tillhandahållande av tjänster utgjorde 87,8 m²). Den 26 juli 1999 beviljades han tillstånd att nyttja byggnaden.

14 Jan Mateusiak gjorde avdrag för den ingående mervärdesskatt som debiterades på originalfakturorna för inköp av byggmaterial, för arbetskraft samt andra kostnader som endast hänförde sig till den del av byggnaden som var avsedd för tillhandahållandet av en tjänst som var föremål för mervärdesskatt, nämligen en notariatbyrå.

15 Den del av byggnaden som var avsedd för tillhandahållandet av tjänster infördes den 10 augusti 1999 i det register över anläggningstillgångar som utgjorde underlag för inkomstbeskattningen för fysiska personer, och togs i bruk för annan verksamhet än jordbruksverksamhet. Det ursprungliga värdet av anläggningstillgången med beteckningen ”notariatbyggnaden” uppgick till 101 525,70 PLN.

16 Den 14 januari 2013 begärde Jan Mateusiak att direktören för finanskammaren i Łódź (Izba Skarbowa w Łodzi), bemyndigad genom finansministeriet (nedan kallad skattemyndigheten), skulle lämna ett förhandsbesked med svar på frågan huruvida en likvidationsförteckning som upprättats i samband med avvecklingen av ekonomisk verksamhet som bedrivs av en fysisk person som samtidigt är skyldig att betala mervärdesskatt, även ska omfatta värdet av anläggningstillgångar i form av fast egendom som ägdes av den beskattningsbara personen vid tiden för avvecklingen. För det fall att frågan besvarades jakande ville han även veta vilket värde som skulle utgöra beskattningsunderlag för mervärdesskatt vid avvecklingen av den ekonomiska verksamheten i fråga.

17 Enligt Jan Mateusiak skulle värdet av hans anläggningstillgångar inte beaktas, eftersom det skulle strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet, i den mån avvecklingen av verksamheten skedde efter justeringsperioden – som för fast egendom sträcker sig över 10 år. För det fall hans uppfattning inte delades, skulle endast den del av byggnaden som använts för den ekonomiska verksamheten omfattas av mervärdesskatteplikt och självkostnadspriset skulle utgöra beskattningsunderlag, om det var lägre än marknadsvärdet.

18 Med stöd av artikel 14.1 andra ledet, 14.4 och 14.8 samt artikel 29.10 i mervärdesskattelagen ansåg skattemyndigheten att beskattning av varor i samband med att en beskattningsbar verksamhet upphör var berättigad med hänsyn till mervärdesskattens själva struktur, såsom en skatt på konsumtion, och att den även gav uttryck för principen om mervärdesskattens neutralitet. Samtliga varor för vilka ingående mervärdesskatt dragits av vid förvärvet skulle påföras mervärdesskatt för att kompensera för avdraget.

19 Jan Mateusiak överklagade förhandsbeskedet till Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Regionala förvaltningsdomstolen i Lublin, Polen), som biföll överklagandet genom dom av den 16 oktober 2013. Förvaltningsdomstolen fann att artiklarna 14 och 91 i mervärdesskattelagen skulle läsas tillsammans, och att lagstiftaren därigenom hade skapat ett samband mellan beskattning av anläggningstillgångar till följd av avveckling av en verksamhet, å ena sidan, och rätten till avdrag för den del av den ingående mervärdesskatten för förvärv av dessa anläggningstillgångar som inte dragits av under justeringsperioden, å andra sidan. Sedan denna period löpt ut, ska den beskattningsbara personens anläggningstillgångar inte beskattas vid

avvecklingen av dess verksamhet, och inte heller införs i likvidationsförteckningen, eftersom den lagstadgade perioden för justering av ingående mervärdesskatt för förvärv, som följer av den uppskattade användningstiden för dessa tillgångar i den beskattningsbara personens verksamhet, löpt ut.

20 Finansministeriet överklagade denna dom till Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen). Den domstolen hyser tvivel över huruvida den omständigheten att den ekonomiska verksamheten upphört efter det att den lagstadgade justeringsperioden för en viss typ av vara löpt ut, innebär att den anläggningstillgång som behållits måste beskattas enligt artikel 18 c i mervärdesskattedirektivet.

21 Nämnda domstol har gjort gällande att eftersom den lagstadgade livslängden för investeringsvaror i den beskattningsbara personens verksamhet, såsom den kommer till uttryck genom justeringsperioden (artikel 187 i mervärdesskattedirektivet), löpt ut, kan det antas att den beskattningsbara personen under den period under vilken anläggningstillgången använts för dess beskattningsbara verksamhet "konsumerat" den skatt som dragits av i samband med förvärvet, eftersom denna skatt, under anläggningstillgångens hela användningsperiod (justeringsperioden), var kopplad till den skatt som skulle betalas och som genererades av anläggningstillgången i den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet.

22 Mot denna bakgrund beslutade Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Ska artikel 18 c i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att en beskattningsbar persons anläggningstillgångar – för vilka denna gjort mervärdesskatteavdrag vid förvärvet –, inte, vid den tidpunkt då den beskattningsbara personen upphör med sin verksamhet, ska beskattas eller tas upp i likvidationsförteckningen efter utgången av den justeringsperiod som föreskrivs i artikel 187 i direktivet, när den lagstadgade perioden för justering av avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärvet och som följer av dessa tillgångars uppskattade livslängd i den ekonomiska verksamhet som bedrivs av den beskattningsbara personen, har löpt ut, eller ska anläggningstillgångarna, vid den tidpunkt då den beskattningsbara personen upphör med sin ekonomiska verksamhet, beskattas oberoende av justeringsperioden?"

Prövning av tolkningsfrågan

23 Genom sin tolkningsfråga söker den hänskjutande domstolen klarhet i huruvida artikel 18 c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en beskattningsbar persons behållande av varor – vilka vid förvärvet medfört avdragsrätt för mervärdesskatt – i samband med att dennes ekonomiska verksamhet upphör, får likställas med mervärdesskattepliktig leverans av varor mot ersättning, om den justeringsperiod som avses i artikel 187 i mervärdesskattedirektivet har löpt ut.

24 Domstolen erinrar inledningsvis om att det enligt den ordning som inrättats genom mervärdesskattedirektivet föreligger en avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för varor eller tjänster som en beskattningsbar person använder för sina beskattade transaktioner. Avdraget för ingående skatt är kopplat till uppbörden av utgående skatt. När varor eller tjänster som förvärfvas av en beskattningsbar person för att användas för transaktioner som är undantagna från skatteplikt eller för transaktioner som inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, kan det inte ske någon uppbörd av utgående mervärdesskatt eller avdrag för ingående sådan. I den mån varor eller tjänster däremot används för utgående beskattade transaktioner, måste den ingående skatt som belastat varorna eller tjänsterna dras av för att förhindra dubbelbeskattning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, EU:C:2006:214, punkt 24, och beslut av den 5 juni 2014, Gmina Mi?dzydroje, C?500/13, EU:C:2014:1750, punkt 19).

25 I artikel 18 c i direktivet anges att medlemsstaterna får med leverans av varor mot ersättning likställa en transaktion i form av att en beskattningsbar person eller hans efterföljande rättsinnehavare behåller varor när de upphör att bedriva en beskattningsbar ekonomisk verksamhet, om avdragsrätt helt eller delvis förelåg för mervärdesskatten på varorna när de förvärvades eller när de användes enligt led a i nämnda artikel. Medlemsstaterna får således med stöd av artikel 18 c i mervärdesskattedirektivet anta särskilda bestämmelser för de fall då en beskattningsbar person avslutar sin yrkesverksamhet (se dom av den 17 maj 2001, Fischer och Brandenstein, C?322/99 och C?323/999, EU:C:2001:280, punkt 86).

26 Såsom den hänskjutande domstolen har påpekat, har Republiken Polen utnyttjat den möjlighet som föreskrivs i artikel 18 c i mervärdesskattedirektivet. Den hänskjutande domstolen frågar sig likväl om den nationella bestämmelse som genomför artikel 18 c i mervärdesskattedirektivet ska tillämpas när den justeringsperiod har löpt ut vilken, när det gäller investeringsvaror som utgör fast egendom, enligt artikel 187.1 tredje stycket får förlängas till högst 20 år och enligt den hänskjutande domstolen fastställts till tio år i Polen.

27 Domstolen påpekar härvid att det huvudsakliga syftet med artikel 18 c i mervärdesskattedirektivet är att förhindra att den slutliga konsumtionen av varor som gett upphov till avdragsrätt inte beskattas till följd av att beskattningsbar verksamhet upphört, oberoende av skälen härför och oberoende av de aktuella omständigheterna (dom av den 8 maj 2013, Marinov, C?142/12, EU:C:2013:292, punkt 27).

28 Syftet med det system för justeringar som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet är att öka avdragens exakthet för att garantera mervärdesskattens neutralitet, så att de transaktioner som har utförts i ett tidigare led endast ger fortsatt rätt till avdrag i den mån de avser tillhandahållanden av tjänster som är föremål för mervärdesskatt. Syftet med systemet är sålunda att skapa ett nära och direkt samband mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användningen av de relevanta varorna och tjänsterna i samband med beskattningsbara utgående transaktioner (dom av den 18 oktober 2012, TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, punkterna 30 och 31).

29 Vad beträffar frågan huruvida det eventuellt har uppkommit en skyldighet att justera det avdrag som har gjorts för ingående mervärdesskatt, fastslås i artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet principen att en sådan justering särskilt ska göras när det, efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats in, har inträffat någon förändring i de faktorer som beaktats vid fastställandet av avdragsbeloppet (dom av den 18 oktober 2012, TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, punkt 32, och dom av den 13 mars 2014, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, punkt 51).

30 Den period för justering av avdrag som föreskrivs i artikel 187 i mervärdesskattedirektivet

gör det möjligt att förhindra oriktigheter i beräkningen av dessa avdrag samt oberättigade för- eller nackdelar för den beskattningsbara personen, bland annat när förändringar i de faktorer som ursprungligen använts för att fastställa det avdragsgilla beloppet inträffar efter det att deklarationen har lämnats. Sannolikheten för sådana förändringar är särskilt stor i fråga om investeringsvaror, vilka ofta används under en flerårsperiod under vilken deras ändamål kan förändras (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, EU:C:2006:214, punkt 25, och beslut av den 5 juni 2014, Gmina Mi?dzydroje, C?500/13, EU:C:2014:1750, punkt 20).

31 Härav följer visserligen att ändamålet med beskattningen enligt artikel 18 c i mervärdesskattedirektivet av behållna varor som gett upphov till avdrag, liknar ändamålet med systemet för justeringar, såtillvida det syftar dels till att förhindra att en beskattningsbar person erhåller en oberättigad ekonomisk fördel i förhållande till en slutkonsument, som köper en vara och betalar mervärdesskatt för den, dels till att garantera en överensstämmelse mellan avdraget för ingående skatt och uttaget av utgående skatt (se, för ett liknande resonemang, analogt, dom av den 14 september 2006, Wollny, C?72/05, EU:C:2006:573, punkterna 35 och 36, samt där angiven rättspraxis).

32 En sådan likhet mellan ändamål leder emellertid inte till att den föreskrivna perioden för att justera avdrag genom delbetalningar under flera år, i enlighet med artiklarna 184–187 i mervärdesskattedirektivet, ska anses utgöra en period efter vars utgång beskattning med stöd av artikel 18 c i direktivet inte längre är möjlig.

33 Det följer, först och främst, av artikel 18 c i mervärdesskattedirektivet att då en beskattningsbar person behåller varor när vederbörande upphör att bedriva sin beskattningsbara ekonomiska verksamhet, får detta likställas med en leverans av varor mot ersättning, om avdragsrätt helt eller delvis förelåg för mervärdesskatten på varorna när de förvärvades.

34 Inget annat villkor uppställs i artikel 18 c i mervärdesskattedirektivet, i synnerhet inget villkor kopplat till att varorna, när verksamheten har upphört, måste behållas under en viss tid efter förvärvet för att kunna beskattas.

35 Beträffande tillämpningen av nämnda bestämmelse innehåller den inte heller någon hänvisning till bestämmelserna om justering av avdrag i artiklarna 184–192 i mervärdesskattedirektivet, till skillnad från artikel 168a.1 andra meningen i direktivet som hänvisar till dessa bestämmelser för beskattning med stöd av artikel 26 i nämnda direktiv av fast egendom som används för privat bruk.

36 Slutligen är justering av avdrag, som genomförs sedan förändringar inträffat i de faktorer som lagts till grund för att bestämma mervärdesskattebeloppet efter det att mervärdesskattedeklarationen lämnats in, och som syftar till att säkerställa att de avdrag som görs troget återspeglar hur varorna har använts i företagets verksamhet, ett system för retroaktiv korrigerande, såsom generaladvokaten påpekat i punkt 28 i sitt förslag till avgörande.

37 Beskattning enligt artikel 18 c i mervärdesskattedirektivet utgår inte från förutsättningen att det hela eller delvisa avdrag för mervärdesskatt som gjordes vid förvärvet av de varor som sedan behålls när den beskattningsbara verksamheten upphör – var högre eller lägre än vad den beskattningsbara personen hade rätt till, utan på att en ny beskattningsbar transaktion sker vid tidpunkten för den ekonomiska verksamhetens upphörande.

38 Beskattning enligt artikel 18 c i mervärdesskattedirektivet tar hänsyn till de värdeförändringar som skett av företagets tillgångar under hela den tid de använts i företagets verksamhet, eftersom beskattningsunderlaget för sådana transaktioner som avses i artikel 18 c i

mervärdesskattedirektivet, i enlighet med artikel 74 i direktivet, utgörs av varornas eller liknande varors inköpspris eller, i avsaknad av ett inköpspris, deras självkostnadspris, bestämda vid den tidpunkt då transaktionerna ägde rum. Beskattningsunderlaget för transaktionen när en beskattningsbar ekonomisk verksamhet upphör utgörs av värdet på tillgångarna i fråga, fastställt vid tidpunkten för nämnda upphörande, vilket innebär att tillgångarnas värdeutveckling mellan förvärvet av densamma och upphörandet beaktas (se, bland annat, dom av den 8 maj 2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, punkt 33).

39 För att uppnå syftet med artikel 18 c i mervärdesskattedirektivet – vilket består i att förhindra att den slutliga konsumtionen av varor som har gett upphov till avdragsrätt inte beskattas till följd av att den beskattningsbara verksamheten upphört, och att på ett verkningsfullt sätt avskaffa all olikbehandling i mervärdesskattehänseende mellan, å ena sidan, konsumenter som förvärvar sina varor från en annan beskattningsbar person och, å andra sidan, konsumenter som förvärvar sina varor inom ramen för sin rörelse, – måste, såsom generaladvokaten har påpekat i artikel 34 i sitt förslag till avgörande, beskattning enligt artikel 18 c i mervärdesskattedirektivet ske när en vara som medfört avdragsrätt har ett restvärde vid tidpunkten för den beskattningsbara ekonomiska verksamhetens upphörande, oberoende av den tidsperiod som förflutit mellan den dag då varan förvärvades och den ekonomiska verksamhetens upphörande.

40 Mot bakgrund av ovanstående ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 18 c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en beskattningsbar persons behållande av varor – vilka vid förvärvet medfört avdragsrätt – i samband med att dennes beskattningsbara ekonomiska verksamhet upphör, får likställas med mervärdesskattepliktig leverans av varor mot ersättning, om den justeringsperiod som avses i artikel 187 i mervärdesskattedirektivet har löpt ut.

Rättegångskostnader

41 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tionde avdelningen) följande:

Artikel 18 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009, ska tolkas så, att en beskattningsbar persons behållande av varor – vilka vid förvärvet medfört avdragsrätt – i samband med att dennes beskattningsbara ekonomiska verksamhet upphör, får likställas med mervärdesskattepliktig leverans av varor mot ersättning, om den justeringsperiod som avses i artikel 187 i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2009/162, har löpt ut.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: polska.