

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

27. marts 2019 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – harmonisering af afgiftslovgivningerne – fradrag for indgående afgift – investeringsgode i form af fast ejendom – salg og tilbageleasing (sale and lease back) – regulering af momsfradrag – princippet om momsens neutralitet – ligebehandlingsprincippet«

I sag C-201/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af cour d'appel de Mons (appeldomstolen i Mons, Belgien) ved afgørelse af 9. marts 2018, indgået til Domstolen den 19. marts 2018, i sagen

Mydibel SA

mod

État belge,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, T. von Danwitz, og dommerne C. Vajda (refererende dommer) og P.G. Xuereb,

generaladvokat: G. Pitruzzella,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Mydibel SA ved avocat W. Huber,
- den belgiske regering ved J.-C. Halleux, P. Cottin og C. Pochet, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved J. Jokubauskaitis og N. Gossement, som befuldmægtigede,

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 14, 15, 168, 184,

185, 187 og 188 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2009/162/EU af 22. december 2009 (EUT 2010, L 10, s. 14) (herefter »momsdirektivet«), samt af princippet om merværdiafgiftens (moms) neutralitet og ligebehandlingsprincippet.

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Mydibel SA og État belge vedrørende regulering af et momsfradrag.

Retsforskrifter

3 Momsdirektivets artikel 14 bestemmer:

»1. Ved »levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

2. Ud over den i stk. 1 omhandlede transaktion anses følgende transaktioner for at være levering af varer:

a) overdragelse af ejendomsretten til en vare mod betaling af en erstatningsydelse i henhold til pålæg fra det offentlige eller på dets vegne eller ifølge loven

b) faktisk overdragelse af en vare i henhold til en kontrakt, som vedrører udlejning af en vare for et bestemt tidsrum eller salg af en vare på afbetaling, med den klausul, at ejendomsretten under normale forhold erhverves senest ved betaling af det sidste afdrag.

c) overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.

3. Medlemsstaterne kan anse aflevering af visse byggearbejder som levering af varer.«

4 Dette direktivs artikel 15 bestemmer:

»1. Elektricitet, gas, varme eller kulde og lignende sidestilles med materielle goder.

2. Medlemsstaterne kan anse følgende som materielle goder:

a) bestemte rettigheder over fast ejendom

b) tinglige rettigheder, som giver indehaveren heraf brugsret til en fast ejendom

c) andele og aktier, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger over en fast ejendom eller en del af en fast ejendom.«

5 Nævnte direktivs artikel 168 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

b) den moms, som skal betales for transaktioner, der sidestilles med levering af varer og ydelser i henhold til artikel 18, litra a), og artikel 27

c) den moms, som skal betales for erhvervelser af varer inden for Fællesskabet i henhold til

artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i)

d) den moms, som skal betales for transaktioner, der sidestilles med erhvervelse af varer inden for Fællesskabet i henhold til artikel 21 og 22

e) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for indførte varer.«

6 I momsdirektivets afsnit X findes kapitel 5 med overskriften »Regulering af fradrag«, hvori er indeholdt artikel 184-189. Direktivets artikel 184 bestemmer:

»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 fastsætter:

»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 har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser for anvendelsen af artikel 184 og 185.«

9 Nævnte direktivs artikel 187 bestemmer:

»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 188 bestemmer:

»1. I tilfælde af levering i reguleringsperioden skal investeringsgodet betragtes, som om det af den afgiftspligtige person fortsat var blevet anvendt i forbindelse med økonomisk virksomhed indtil udløbet af reguleringsperioden.

Den økonomiske virksomhed anses for fuldt afgiftspligtig, såfremt leveringen af investeringsgodet

er afgiftspligtig.

Den økonomiske virksomhed anses for fuldstændig afgiftsfri, såfremt leveringen af investeringsgodet er afgiftsfri.

2. Den i stk. 1 omhandlede regulering foretages på én gang for hele den reguleringsperiode, der endnu ikke er forløbet. Medlemsstaterne kan dog, når leveringen af investeringsgodet er afgiftsfri, undlade at kræve regulering, såfremt kunden er en afgiftspligtig person, som udelukkende anvender det pågældende investeringsgode til transaktioner, for hvilke momsen er fradragsberettiget.«

11 Momsdirektivets artikel 189 fastsætter:

»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.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 Mydibel fremstiller produkter af kartofler og er i denne egenskab momspligtig. Selskabet ejer flere ejendomme, for hvilke det har fratrasket hele den moms, der er opkrævet for opførelse, ombygning eller renovering.

13 Med henblik på at øge sin likviditetsbeholdning indgik Mydibel den 1. oktober 2009 med to finansielle institutioner ikke-momspligtige *sale and lease back*-transaktioner (salg og tilbageleasing) vedrørende to ejendomme, der er opdelt i to parceller. For hver parcel indgik Mydibel ved notarialdokument to aftaler med disse finansielle institutioner. Dels indgik selskabet en aftale om stiftelse af retten til et langtidslejemål af de pågældende ejendomme til fordel for disse finansielle institutioner for en periode på 99 år mod en umiddelbar betaling af et beløb på 9 630 000 EUR for den første parcel og 2 700 000 EUR for den anden parcel samt et årligt beløb på 25 EUR. Dels indgik selskabet en aftale om leasing af fast ejendom vedrørende de samme ejendomme, hvorved disse samme finansielle institutioner overdrog Mydibel brugsretten til de omhandlede ejendomme i en periode på 15 år uden mulighed for opsigelse mod betaling af en kvartalsleje svarende til en investeringsværdi på 9 630 000 EUR for den første parcel og 2 700 000 EUR for den anden parcel med tillæg af renter. I medfør af sidstnævnte aftale har Mydibel ved leasingaftalens udløb en købsoption til en pris svarende til 10% af investeringsværdien for den første parcel og 3% af investeringsværdien for den anden parcel.

14 Efter en afgiftskontrol foretaget den 11. maj 2012 og den 8. juni 2012 vedrørende perioden fra den 1. januar 2009 til den 31. december 2010 afviste den belgiske afgiftsmyndighed i henhold til revisionsordningen det oprindeligt foretagne momsfradrag i forbindelse med de pågældende ejendomme som følge af de nævnte *sale and lease back*-transaktioner (salg og tilbageleasing).

15 Der blev den 18. september 2012 sendt en reguleringsopgørelse til Mydibel til godkendelse, og der blev den 22. november 2013 udarbejdet en rapport, som blev meddelt samme dag sammen med afgørelsen om regulering. Sidstnævnte afgørelse vedrører for det første et beløb på 981 381, 28 EUR for fejl i forbindelse med momsfradrag, for det andet en forholdsmæssigt fastsat bøde på

98 130 EUR og for det tredje morarenter fra den 21. januar 2011. Den belgiske afgiftsmyndighed har på Mydibels løbende moms-konto tilbageholdt et samlet beløb på 1 363 971,20 EUR til dækning af reguleringsbeløbet.

16 Den 1. april 2014 anlagde Mydibel sag med påstand om annullation af reguleringsafgørelsen og rapporten af 22. november 2013 ved tribunal de première instance du Hainaut (retten i første instans i Hainaut, Belgien).

17 Ved dom af 13. oktober 2015 antog tribunal de première instance du Hainaut (retten i første instans i Hainaut) sagen til realitetsbehandling og gav selskabet delvis medhold. Den fastslog, at bøden bortfaldt, dømte État belge til at tilbagebetale Mydibel alle de beløb, der var opkrævet som følge af den annullerede bøde med tillæg af morarenter, og gav herudover ikke Mydibel medhold.

18 Den 4. marts 2016 iværksatte Mydibel appel til prøvelse af denne dom ved cour d'appel de Mons (appeldomstolen i Mons).

19 Den forelæggende ret har rejst tvivl om, hvorvidt momsdirektivets bestemmelser under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede pålægger en forpligtelse til at regulere momsfradraget, og, i bekræftende fald, om en sådan regulering er i overensstemmelse med princippet om momsens neutralitet og ligebehandlingsprincippet.

20 På denne baggrund har cour d'appel de Mons (appeldomstolen i Mons) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»[1)] Skal [momsdirektivets] artikel 14, 15, 168, 184, 185, 187 og 188 [...] fortolkes og anvendes således, at momsen på et fast investeringsgode, der oprindeligt er fratrasket korrekt, reguleres/berigtiges, når dette faste investeringsgode har været genstand for en »sale and lease back«-transaktion (salg og tilbageleasing), idet:

- »sale and lease back«-transaktionen indebærer, at den momspligtige person indrømmer en kombineret og samtidig ret til langtidsleje (dvs. en midlertidig tingslig rettighed) til to finansielle institutioner, og disse to finansielle institutioners leasing af investeringsgodet til den momspligtige person;

- denne »sale and lease back«-transaktion udgør en rent finansiell transaktion, der har til formål at øge den momspligtige persons likviditetsbeholdning;

- »sale and lease back«-transaktionen (salg og tilbageleasing) ikke er momspligtig;

- det faste investeringsgode forbliver den momspligtige persons ejendom og er blevet benyttet til den momspligtige persons momspligtige virksomhed uafbrudt og vedvarende både før og efter transaktionen.

[2)] Er en fortolkning og anvendelse af ovennævnte bestemmelser, der fører til en revision/berigtigelse af den moms, der oprindeligt blev fratrasket, i overensstemmelse med princippet om momsens neutralitet og/eller ligebehandlingsprincippet?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

21 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 184, 185, 187 og 188 skal fortolkes således, at de pålægger en forpligtelse til at regulere momsen på en fast ejendom, der oprindeligt er fratrasket korrekt, når denne

ejendom har været genstand for en ikke-momspligtig *sale and lease back*-transaktion (salg og tilbageleasing) under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede.

22 Momsdirektivets artikel 184 og 185 fastsætter på generel vis betingelserne for, at den nationale afgiftsmyndighed kan kræve regulering af det oprindeligt foretagne momsfradrag. Dette direktivs artikel 187-189 fastsætter derimod de særlige regler for regulering af momsfradrag for så vidt angår investeringsgoder (jf. i denne retning dom af 11.4.2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, præmis 25-28).

23 Indledningsvis bemærkes, at det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at de i hovedsagen omhandlede ejendomme skal kvalificeres som »investeringsgoder«, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve på grundlag af national ret. I medfør af momsdirektivets artikel 189, litra a), kan medlemsstaterne nemlig definere begrebet »investeringsgoder«. Domstolen har fastslået, at dette begreb omfatter varer, som anvendt i forbindelse med økonomisk virksomhed karakteriseres af en så vedvarende og en så høj værdi, at anskaffelsesomkostningerne normalt ikke bogføres som løbende udgifter, men afskrives over flere regnskabsår (dom af 16.2.2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

24 For det første skal det undersøges, om en regulering af momsfradrag er påkrævet i medfør af direktivets artikel 184 og 185.

25 Det fremgår af momsdirektivets artikel 184, at det oprindeligt foretagne momsfradrag skal reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage. I medfør af momsdirektivets artikel 185 skal der navnlig ske regulering, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet.

26 Med hensyn til den eventuelle betydning for den afgiftspligtige persons momsfradrag af begivenheder indtrådt efter fradraget fremgår det af Domstolens praksis, at den brug, der gøres af varerne eller tjenesteydelserne, eller som påtænkes for disse, er afgørende for omfanget af det oprindelige fradrag, som den afgiftspligtige har ret til, samt omfanget af eventuelle reguleringer i de efterfølgende perioder (dom af 31.5.2018, Kollroß og Wirtl, C-660/16 og C-661/16, EU:C:2018:372, præmis 54 og den deri nævnte retspraksis).

27 Den reguleringsordning, som er fastsat i momsdirektivets artikel 184-186, er således en integrerende del af den momsfradragsordning, som er indført ved dette direktiv. Den har til formål at øge fradragenes nøjagtighed for at sikre momsens neutralitet, således at de transaktioner, der foretages på det tidligere trin, kun giver fortsat ret til fradrag, i det omfang transaktionerne sker til brug for levering af momspligtige ydelser. Ordningen har således til formål at skabe en tæt og direkte sammenhæng mellem retten til fradrag af indgående moms og brugen af de pågældende varer eller tjenesteydelser til afgiftspligtige transaktioner i senere omsætningsled (dom af 31.5.2018, Kollroß og Wirtl, C-660/16 og C-661/16, EU:C:2018:372, præmis 55 og den deri nævnte retspraksis).

28 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at de i hovedsagen omhandlede ejendomme er blevet anvendt uafbrudt og vedvarende af Mydibel i forbindelse med selskabets erhvervsvirksomhed. Selv om de i hovedsagen omhandlede *sale and lease back*-transaktioner (salg og tilbageleasing) har givet anledning til en umiddelbar betaling af et vederlag til Mydibel, er selskabet ifølge oplysningerne i forelæggelsesafgørelsen endvidere forpligtet til at betale de pågældende finansielle institutioner kvartalsleje i 15 år med et beløb, der svarer til dette vederlag med tillæg af renter. Det fremgår således, at selskabet fortsat har brugt de transaktioner, der blev gennemført med henblik på opførelse, ombygning eller renovering af de i hovedsagen omhandlede ejendomme, til sine afgiftspligtige transaktioner i senere omsætningsled. Denne

konstatering indebærer, med forbehold af den efterprøvelse, der skal foretages af den forelæggende ret, at der ikke efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet.

29 I modsætning til, hvad Europa-Kommissionen har gjort gældende i sit skriftlige indlæg, kan den blotte stiftelse af en ikke-momspligtig ret til langtidsleje ikke anses for at udgøre en ændring af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, der er sket efter momsangivelsens udfærdigelse. En sådan stiftelse kan nemlig ikke i sig selv bryde den tætte og direkte sammenhæng mellem retten til fradrag af indgående moms og brugen af de pågældende varer eller tjenesteydelser til afgiftspligtige transaktioner i senere omsætningsled.

30 Med forbehold af den efterprøvelse, der skal foretages af den forelæggende ret, følger det heraf, at momsdirektivets artikel 184 og 185 ikke kræver, at der skal foretages en regulering af det oprindeligt foretagne momsfradrag under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede.

31 For det andet skal det undersøges, om omstændighederne i hovedsagen henhører under de særlige regler for regulering af momsfradrag for så vidt angår investeringsgoder, navnlig direktivets artikel 187 og 188.

32 Direktivets artikel 187 beskriver visse regler for regulering af momsfradrag for så vidt angår investeringsgoder. Det fremgår bl.a. af nævnte direktivs artikel 187, stk. 1, at for så vidt angår sådanne goder foretages reguleringen af fradraget over en periode på fem år, idet denne periode kan forlænges op til tyve år for investeringsgoder i form af fast ejendom.

33 I medfør af samme direktivs artikel 188, stk. 1, skal investeringsgodet i tilfælde af levering i reguleringsperioden betragtes, som om det af den afgiftspligtige person fortsat var blevet anvendt i forbindelse med økonomisk virksomhed indtil udløbet af reguleringsperioden.

34 Domstolen har præciseret, at begrebet »levering af varer« ikke henviser til overdragelsen af ejendomsret i de efter gældende national ret fastsatte former, men til enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet (jf. i denne retning dom af 22.10.2015, PPUH Stehcomp, C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).

35 Selv om det tilkommer den nationale ret i det konkrete tilfælde og under hensyntagen til sagens faktiske omstændigheder at afgøre, om en bestemt transaktion med hensyn til et gode indebærer overdragelse af retten til som ejer at råde over godet (jf. i denne retning dom af 15.12.2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, præmis 63), kan Domstolen ikke desto mindre give denne ret relevant vejledning i denne henseende.

36 Det bemærkes, at de i hovedsagen omhandlede *sale and lease back*-transaktionerne (salg og tilbageleasing) er kendetegnet ved, at den afgiftspligtige person på den ene side indrømmer en kombineret og samtidig ret til langtidsleje til de to i hovedsagen omhandlede finansielle institutioner, mens disse to finansielle institutioner på den anden side leaser fast ejendom til den afgiftspligtige person.

37 Det skal derfor fastslås, om indrømmelsen af en ret til langtidsleje og leasing af fast ejendom i den i hovedsagen foreliggende sammenhæng skal betragtes særskilt eller samlet.

38 Domstolen har fastslået, at der er tale om en enkelt transaktion, når to eller flere omstændigheder eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig ydelse, som det ville være kunstigt at opdele (dom af 21.2.2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis).

39 Det tilkommer den nationale ret at efterprøve, om der på baggrund af de oplysninger, den har fået forelagt, og bortset fra, hvad der fremgår af selve kontraktens indhold, er tale om én enkelt transaktion (dom af 21.2.2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, præmis 54).

40 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at de i hovedsagen omhandlede *sale and lease back*-transaktioner udgør rent finansielle transaktioner, der er foretaget med henblik på at øge Mydibels likviditetsbeholdning, at de i hovedsagen omhandlede ejendomme er forblevet i selskabets besiddelse, og at selskabet uafbrudt og vedvarende har anvendt dem i forbindelse med sine afgiftspligtige transaktioner. Med forbehold af den efterprøvelse, der skal foretages af den forelæggende ret, synes disse omstændigheder at udgøre holdepunkter for at antage, at hver af disse transaktioner udgør en enkelt transaktion, eftersom stiftelsen af en ret til langtidsleje af de i hovedsagen omhandlede ejendomme er udelelig i forhold til leasingen af de samme ejendomme.

41 Med forbehold af den efterprøvelse, der skal foretages af den forelæggende ret, følger det heraf, at hver af de i hovedsagen omhandlede *sale and lease back*-transaktioner (salg og tilbageleasing) udgør en enkelt transaktion. På denne baggrund kan disse transaktioner ikke kvalificeres som »leveringer af varer«, for så vidt som de rettigheder, der overdrages til de i hovedsagen omhandlede finansielle institutioner som følge af transaktionerne, dvs. den civilretlige ret til langtidsleje, som begrænses af den ret til leasing af fast ejendom, der tilkommer Mydibel, ikke bemyndiger de finansielle institutioner til som ejer at råde over de i hovedsagen omhandlede ejendomme.

42 Henset til det ovenstående og med forbehold af den efterprøvelse, der skal foretages af den forelæggende ret, kræver momsdirektivets artikel 187 og 188 ikke, at der skal foretages en regulering af det oprindeligt foretagne momsfradrag under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede.

43 På denne baggrund skal det første spørgsmål besvares med, at med forbehold af den efterprøvelse af de relevante faktiske omstændigheder og den relevante nationale ret, der skal foretages af den forelæggende ret, skal momsdirektivets artikel 184, 185, 187 og 188 fortolkes således, at de ikke pålægger en forpligtelse til at regulere momsen på en fast ejendom, der oprindeligt er fratrullet korrekt, når denne ejendom har været genstand for en ikke-momspligtig *sale and lease back*-transaktion (salg og tilbageleasing) under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede.

Det andet spørgsmål

44 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en fortolkning af momsdirektivets artikel 184, 185, 187 og 188, hvorefter disse pålægger en forpligtelse til at regulere det oprindeligt foretagne momsfradrag under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, er i overensstemmelse med princippet om momsens neutralitet og ligebehandlingsprincippet.

45 Henset til besvarelsen af det første spørgsmål er det andet spørgsmål alene relevant, for så vidt som den forelæggende ret efter at have foretaget en efterprøvelse måtte finde, at de i hovedsagen omhandlede *sale and lease back*-transaktioner (salg og tilbageleasing) udgør en

ændring efter momsangivelsens udfærdigelse af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, som omhandlet i momsdirektivets artikel 185, eller at de udgør en levering som omhandlet i direktivets artikel 188, og at der dermed foreligger en forpligtelse til at regulere det oprindeligt foretagne momsfradrag under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede.

46 En sådan forpligtelse til at regulere det oprindeligt foretagne momsfradrag er imidlertid under alle omstændigheder i overensstemmelse med princippet om momsens neutralitet og ligebehandlingsprincippet.

47 I denne henseende er det tilstrækkeligt at bemærke, at under disse omstændigheder befinder en afgiftspligtig person, der har foretaget en sådan ikke-momspligtig transaktion vedrørende en ejendom, som den pågældende ejer, sig ikke i momsmæssig henseende i en situation, der er sammenlignelig med den situation, som en afgiftspligtig person, der uafbrudt er forblevet ejer af en ejendom siden udførelsen af de arbejder, der gav ret til fradrag af indgående moms, befinder sig i.

48 På denne baggrund skal det andet spørgsmål besvares med, at en fortolkning af momsdirektivets artikel 184, 185, 187 og 188, hvorefter disse pålægger en forpligtelse til at regulere det oprindeligt foretagne momsfradrag under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, er i overensstemmelse med princippet om momsens neutralitet og ligebehandlingsprincippet.

Sagsomkostninger

49 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 (Syvende Afdeling) for ret:

1) **Med forbehold af den efterprøvelse af de relevante faktiske omstændigheder og den relevante nationale ret, der skal foretages af den forelæggende ret, skal artikel 184, 185, 187 og 188 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2009/162/EU af 22. december 2009, fortolkes således, at de ikke pålægger en forpligtelse til at regulere merværdiafgiften (moms) på en fast ejendom, der oprindeligt er fratrasket korrekt, når denne ejendom har været genstand for en ikke-momspligtig *sale and lease back*-transaktion (salg og tilbageleasing) under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede.**

2) **En fortolkning af artikel 184, 185, 187 og 188 i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2009/162, hvorefter disse pålægger en forpligtelse til at regulere det oprindeligt foretagne fradrag af merværdiafgift (moms) under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, er i overensstemmelse med princippet om momsens neutralitet og ligebehandlingsprincippet.**

Underskrifter

* Processprog: fransk.