



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 19 april 2018¹

Mål C-140/17

**Szef Krajowej Administracji Skarbowej
mot
Gmina Ryjewo**

(begäran om förhandsavgörande från Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen))

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Inköp av investeringsvara – Klassificering av investeringsvara vid ännu osäker avsikt vad gäller den ekonomiska användningen – Ursprunglig användning för (offentlig) verksamhet som inte är avdragsberättigad – Senare användning i samband med skattepliktig verksamhet (användningsändring) – Efterhandsavdrag för ingående mervärdesskatt genom avdragsjustering”

I. Inledning

1. I detta mål måste domstolen yttra sig om huruvida det är möjligt att göra efterhandsavdrag för ingående mervärdesskatt, även om den beskattningsbara personen, i samband med inköpet, inte uttryckligen angav att varan skulle användas inom ramen för sin näringsverksamhet, eftersom varans senare användning ännu inte konkret kunde förutses vid denna tidpunkt. Frågan ställs här² avseende en kommun som, vid tidpunkten för varans inköp, var mervärdesskatteregistrerad och som först fyra år senare (dock fortfarande inom justeringsperioden) använde varan för skattepliktiga transaktioner.

2. Om den kronologiska ordningen hade kastats om skulle kommunens avdragsrätt för ingående mervärdesskatt onekligen ha inträtt. Ett sådant avdrag för ingående mervärdesskatt skulle endast justeras i efterhand genom uttagsbeskattning. Får mervärdesskattebördan för en beskattningsbar person vara avhängig av den kronologiska, oförutsebara ordningen i vilken en investeringsvara används?

3. Sedan målet Lennartz³ anser domstolen att avdrag för ingående mervärdesskatt inte kan medges för fysiska personer som anskaffat en vara endast för privat bruk, även om varan senare används i ekonomiskt syfte. Rättsläget ändrades emellertid under tiden så att det ska fastställas huruvida denna rättspraxis alltför kan tillämpas. Tillämpas den i så fall också på en kommun som var

¹ Originalspråk: tyska.

² Avgörande i liknande mål: beslut av den 5 juni 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), och dom av den 2 juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335).

³ Dom av den 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

mervärdesskatteregistrerad vid tidpunkten för inköpet och som inte uttryckligen hänförde varan till kommunens offentligrättsliga del? Har det i detta sammanhang någon betydelse att en kommun endast anses som icke-beskattningsbar enligt de villkor som anges i artikel 13 i mervärdesskattedirektivet?

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

4. I artikel 13 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt⁴ (nedan kallad mervärdesskattedirektivet) stadgas när offentligrättsliga organ inte ska anses som beskattningsbara personer:

”1. Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ skall inte anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller betalningar.

När de bedriver sådana verksamheter eller genomför sådana transaktioner skall de dock ändå anses som beskattningsbara personer med avseende på dessa verksamheter eller transaktioner om det skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen ifall de behandlades som icke beskattningsbara personer.

Offentligrättsliga organ skall i vart fall anses som beskattningsbara personer när det gäller de verksamheter som anges i bilaga I, såvida dessa inte bedrivs i försumbart liten skala.

...”

5. Artikel 167 i mervärdesskattedirektivet föreskriver följande:

”Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.”

6. I artikel 168 i mervärdesskattedirektivet anges följande regel:

”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 ska 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.

...”

7. Artikel 184 i mervärdesskattedirektivet innehåller följande bestämmelse om justering av ursprungligt avdrag:

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

⁴ EUT L 347, 2006, s. 1.

8. I artikel 187 i mervärdesskattedirektivet regleras justeringsperioden på följande sätt:

”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.”

B. Polsk rätt

9. I artikel 15 i den polska lagen om skatt på varor och tjänster (nedan kallad mervärdesskattelagen)⁵ regleras vilka personer som ska anses som skattskyldiga:”1) Med skattskyldiga personer avses juridiska personer, organisationsenheter som inte är en egen juridisk person och fysiska personer som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i punkt 2, oberoende av verksamhetens syfte eller resultat.

2) Med ekonomisk verksamhet avses all verksamhet som bedrivs av producenter, handlare och tjänsteleverantörer, inbegripet gruvidrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.

...

6) Myndigheter och dem underställda organ anses inte utgöra skattskyldiga personer med avseende på utförandet av uppgifter som de har tilldelats i enlighet med särskilda bestämmelser och för vilkas utförande nämnda myndigheter och organ har inrättats, med undantag för handlingar som utförs på grundval av civilrättsliga avtal.”

10. Artikel 86.1 i mervärdesskattelagen föreskriver följande:

”Skattskyldiga personer i den mening som avses i artikel 15 i nämnda lag har rätt att från det belopp som de ska betala dra av den ingående skatten, under förutsättning att varorna och tjänsterna används i deras skattepliktiga verksamhet, om inte annat följer av artiklarna 114, 119.4, 120.17, 120.19 och 124.”

⁵ Ustawa o podatku od towarów i usług av den 11 mars 2004 (konsoliderad version, Dz. U. 2011 nr 177, position 1054 med ändringar).

11. Artikel 91 i mervärdesskattelagen innehåller bestämmelser om justering av ingående mervärdesskatt:

”2) När det gäller varor och tjänster som den skattskyldiga personen på grundval av bestämmelserna om inkomstskatt behandlar som avskrivningsbara materiella eller immateriella anläggningstillgångar och rättigheter samt fast egendom och arrenderättigheter ... ska den skattskyldiga 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.

...

7) Punkterna 1–6 ska gälla i tillämpliga delar när den skattskyldiga personen ... saknade rätten att dra av hela den ingående mervärdesskatten på varor eller tjänster som denne använde och rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt på denna vara eller tjänst därefter har ändrats.”

III. Målet vid den nationella domstolen

12. Tvisten i målet vid den hänskjutande domstolen rör frågan om huruvida Ryjewo kommun (nedan kallad kommunen) har rätt att begära partiellt efterhandsavdrag för sina kapitalutgifter. Bakgrunden till tvisten i målet är att kommunen hade låtit uppföra ett lokalt kulturhus som först skulle användas för offentligrättsliga ändamål. I uppförandekostnaderna ingick också mervärdesskatten.

13. Kommunen var nämligen mervärdesskatteregistrerad vid tidpunkten för uppförandet och hade inkommit med en skattedeklaration om detta. Först begärde kommunen dock inte något avdrag, då kulturhuset inte användes i samband med skattepliktiga transaktioner. Följaktligen angav inte kommunen uttryckligen att det uppförda kulturhuset skulle användas ”i ekonomiskt syfte”.

14. Fyra år efter det att kulturhuset färdigställdes ändrades dock kulturhusets användningsområde på så sätt att kommunen numera använde kulturhuset även för skattepliktiga transaktioner. Kommunen har ansett sig ha rätt att, genom flerårig justering och från och med tidpunkten då kulturhuset började hyras ut, delvis göra avdrag för utgifter relaterade till uppförandet, vilka framgår av fakturorna, i enlighet med artiklarna 91.7 och 91.7a jämförda med artiklarna 91.1 och 91.2 i den polska mervärdesskattelagen.

15. Skattekontoret anser däremot att kommunen inte hade rätt att dra av mervärdesskatten för sina utgifter relaterade till uppförandet och driften av kulturhuset. Finansministeriet anser att de varor och tjänster som kommunen hade köpt in för investeringsändamål – uppförandet av kulturhuset som vederlagsfritt skulle överlätas till kommunens kulturcentrum – inte hade köpts in inom ramen för ekonomisk verksamhet och att kommunen därför inte hade uppträtt som mervärdesskattskyldig. Att kommunen hade planerat att senare utnyttja investeringsvaran i samband med ekonomisk verksamhet innebär inte att kommunen hade uppträtt som mervärdesskattskyldig vid tidpunkten för inköpet.

16. Domstolen i första instans har intagit motsatt ståndpunkt. De faktiska omständigheterna i målet utesluter inte att kommunen haft för avsikt att senare använda de varor och tjänster som den hade köpt in för investeringsändamål i samband med ekonomisk verksamhet. Domstolen i första instans har utgått från den omständigheten att den beskattningsbara personen först använde de inköpta varorna och tjänsterna för ändamål som inte var föremål för beskattning inte skulle medföra någon senare avdragsrätt, om den beskattningsbara personen ändrade användningsområdet för dessa varor och tjänster genom att använda dem för skattepliktiga ändamål.

17. Finansministeriet har överklagat beslutet från förvaltningsdomstolen på provinsnivå i Danzig. Högsta förvaltningsdomstolen i Polen, numera behörig prövningsinstans, har nu beslutat att genomföra ett förfarande för begäran om förhandsavgörande.

IV. Förfarandet vid domstolen

18. Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) här hänskjutit följande frågor till domstolen:

- 1) Har en kommun, mot bakgrund av artiklarna 167 och 168 samt artikel 184 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet och av neutralitetsprincipen, rätt att dra av (genom justering) ingående mervärdesskatt för sina kapitalutgifter när
 - den tillverkade (inköpta) investeringsvaran först har använts för ändamål som inte är föremål för beskattning (för kommunens utförande av allmännyttiga uppdrag inom ramen för sin myndighetsutövning),
 - och investeringsvarans användningsområde har ändrats och kommunen nu även använder den i samband med sina skattepliktiga transaktioner?
- 2) Har det någon betydelse för svaret på den första frågan att kommunen vid tidpunkten för investeringsvarans tillverkning respektive inköp inte uttryckligen angav att varan skulle komma att användas för skattepliktiga transaktioner?
- 3) Har det någon betydelse för svaret på den första frågan att investeringsvaran används i samband med såväl skattepliktiga som icke-skattepliktiga transaktioner (för utförandet av allmännyttiga uppdrag) och att det objektivt sett inte är möjligt att hänföra de konkreta kapitalutgifterna till en av de ovannämnda kategorierna av transaktioner?

19. I förfarandet vid domstolen har skriftliga yttranden om tolkningsfrågorna ingetts av kommunen Ryjewo, Republiken Polen och Europeiska kommissionen. Vid förhandlingen den 11 januari 2018 deltog kommunen, Republiken Polens skattemyndighet, Republiken Polen och Europeiska kommissionen.

V. Rättslig bedömning

20. Tolkningsfrågorna kan behandlas gemensamt. Syftet med dessa frågor är att få klarhet i huruvida kommunen fortfarande kan begära partiellt efterhandsavdrag, för det fall att användningen av det uppförda kulturhuset under tiden har ändrats och nu även används i samband med skattepliktiga tjänster.

A. Artikel 168 i mervärdesskattedirektivet som uttryck för neutralitetsprincipen

21. Enligt ordalydelsen i artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet ska den beskattningsbara personen ha rätt att dra av mervärdesskatt för varor som har levererats till honom av en annan beskattningsbar person ”i den mån varorna ... används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner”. Samtliga dessa villkor är uppfyllda.

22. Efter det att beslut att neka avdrag för ingående mervärdesskatt fattats belastas den beskattningsbara personen alltså med mervärdesskatt om varans användning är skattepliktig. Av uppenbara skäl kan detta inte kombineras med grundtanken om mervärdesskattelagstiftningens neutralitet. Enligt domstolens praxis garanterar det gemensamma systemet för mervärdesskatt fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett dess syfte och

resultat, såvida verksamheten själv är mervärdesskattepliktig.⁶ Enligt fast rättspraxis kräver mervärdesskattelagstiftningens neutralitetsprincip att företaget, i egenskap av skatteinsamlare åt staten, i princip inte ska åläggas den slutliga belastningen av mervärdesskatt,⁷ såvida näringsverksamheten (principiellt) syftar till att uppnå skattepliktig omsättning.⁸ Detta är fallet i förevarande mål.

23. Därutöver följer av domstolens praxis att principen om skatteneutralitet, som ligger till grund för det gemensamma mervärdesskattesystemet, utgör hinder för dubbelbeskattning av den beskattningsbara personens näringsverksamhet.⁹ Avsaknaden av befrielse från mervärdesskattebördan vid inköp av en vara i kombination med beskattningen av de därmed åsyftade transaktionerna leder till dubbelbeskattning. Även detta talar för möjligheten till efterhandsavdrag för ingående mervärdesskatt i det aktuella fallet.

24. Mot bakgrund av att rättsläget under tiden har ändrats står domstolens tidigare praxis om efterhandsavdrag för ingående mervärdesskatt inte nödvändigtvis i strid mot detta resultat, som uppfyller kravet på neutralitet.

B. Artikel 167 i mervärdesskattedirektivet som undantag från neutralitetsprincipen?

1. Tidigare rättspraxis avseende artikel 20 i sjätte direktivet

25. När artikel 20.2 i sjätte direktiv 77/388/EEG¹⁰ var i kraft godtog domstolen att avdrag för ingående mervärdesskatt inte kunde medges för personer som hade anskaffat en vara för privata ändamål och som först därefter använde varan i ekonomiskt syfte.¹¹ Domstolen utvidgade uttryckligen denna – något omdiskuterade¹² – rättspraxis även till offentliga organ.¹³

26. Domstolen har dock påpekat i sin fasta rättspraxis att en person som anskaffar varor i samband med ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9 ska anses uppträda som beskattningsbar, även om personen inte omedelbart använder varorna inom ramen för denna ekonomiska verksamhet.¹⁴ Att varan används för privat bruk under en 23-månadersperiod hindrar inte att ingående mervärdesskatt dras av i sin helhet.¹⁵ I detta fall har vederbörande, vid tidpunkten för inköpet, dock gett uttryck för sin avsikt att senare använda varan i ekonomiskt syfte ("klassificeringsbeslut").

6 Dom av den 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 38), dom av den 13 mars 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 41), dom av den 3 mars 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, punkt 25 och där angiven rättspraxis), och dom av den 14 februari 1985, Rompelman (C-268/83, EU:C:1985:74, punkt 19).

7 Dom av den 13 mars 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 25), och dom av den 1 april 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punkt 39).

8 Se dom av den 13 mars 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 41), dom av den 15 december 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 51), dom av den 21 april 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punkt 57), och mitt förslag till avgörande i målet Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punkt 42).

9 Dom av den 2 juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punkt 40), se, för ett liknande resonemang, även dom av den 22 mars 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punkt 42), samt dom av den 23 april 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punkt 46).

10 Sjätte direktivet av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1). Där anges följande: "Jämkningsen skall göras på grundval av variationerna i avdragsrätt under de följande åren jämfört med den som gällde det år då varorna förvärvades eller tillverkades."

11 Dom av den 19 juli 2012, X (C-334/10, EU:C:2012:473, punkt 17), dom av den 23 april 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punkt 44), dom av den 6 maj 1992, de Jong (C-20/91, EU:C:1992:192, punkt 17), och dom av den 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punkterna 8, 9 och 17).

12 Ingående kritik från H. Stadie i Rau/Dürrwächter, UStG, 15 § Anmärkning 1860 och följande (enligt 170:e upplagan – januari 2017).

13 Dom av den 2 juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335, punkterna 39 och 40).

14 Dom av den 19 juli 2012, X (C-334/10, EU:C:2012:473, punkt 31), dom av den 22 mars 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punkterna 44 och 52), och dom av den 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punkt 14).

15 Dom av den 19 juli 2012, X (C-334/10, EU:C:2012:473, punkt 27).

27. Det finns dock även domar i vilka efterhandsavdrag inte medgetts.¹⁶ Samtliga de domarna avsåg emellertid det rättsläge som rådde när sjätte direktivet 77/388/EEG gällde, fram till mervärdesskattedirektivets ikraftträdande. I artikel 20.2 i sjätte direktivet 77/388/EEG angavs nämligen att jämkningen av avdraget ska hänföra sig till året ”då varorna förvärvades eller tillverkades”. Det är därför förstaeligt att domstolen, trots det annorlunda synsättet som uttryckts från generaladvokat Jacobs,¹⁷ har gjort bedömningen att efterhandsavdrag inte ska medges i sådana fall på grundval av artikel 20 i sjätte direktiv 77/388/EEG.¹⁸

2. Tidpunkten då avdragsrätten inträder

28. Artikel 167 i mervärdesskattedirektivet utgör utgångspunkten för denna rättspraxis. Enligt artikel 167 i mervärdesskattedirektivet inträder avdragsrätten vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.¹⁹ Av domstolens praxis följer att det som avgör om avdragsrätten inträder endast är i vilken egenskap den enskilde uppträdde vid den tidpunkten.²⁰ Den avdragsgilla skatten blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen äger rum (artikel 63 i mervärdesskattedirektivet). Inköpet av varan är sålunda avgörande.

29. Däremot inträder ingen avdragsrätt när varan inte används i samband med den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet i den mening som avses i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet, utan ”för personens privata konsumtion”.²¹ Enligt domstolen kan slutsatsen dras av jämförelsen mellan artikel 167 och artikel 9 i mervärdesskattedirektivet att den som först senare anses som beskattningsbar person och ”privat” anskaffar en vara som senare används för att uppnå skattepliktig omsättning i den mening som avses i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet inte kan utöva sin avdragsrätt i efterhand.

30. Om personen däremot anskaffar varan i egenskap av beskattningsbar person kan denna begära till och med fullständigt avdrag för ingående mervärdesskatt vid tidpunkten för inköpet. Enligt domstolens praxis ska anses som en beskattningsbar person den som styrker sin uppgift om att den har för avsikt att självständigt bedriva ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet, och som har sina första kapitalutgifter för detta ändamål.²²

31. Det utgör inget hinder om varan senare används enbart i försumbart liten skala för avdragsberättigande transaktioner. Omständigheterna kommer att bedömas i efterhand på grundval av artikel 184 och följande artiklar, eller artiklarna 16 och 26 i mervärdesskattedirektivet som föreskriver att det ursprungliga (alltför höga) avdraget ska justeras.²³ Det finns så kallade uttagsvillkor (artiklarna 16 och 26 i mervärdesskattedirektivet) som gäller i synnerhet när en person har anskaffat en vara som är föremål för beskattning och som senare används för rörelsefrämmande ändamål. Uttagsvillkoren innebär att användningen för rörelsefrämmande ändamål beskattas i efterhand.

16 Dom av den 2 juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335), och dom av den 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

17 Förslag till avgörande av generaladvokat Jacobs i målet Charles och Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, punkterna 89 och 90).

18 Dom av den 23 april 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punkt 44).

19 Se även dom av den 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

20 Detta anges uttryckligen i dom av den 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 35), dom av den 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 38), och dom av den 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punkterna 8 och 9).

21 Detta anges uttryckligen i dom av den 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punkt 9).

22 Detta anges uttryckligen i dom av den 29 november 2012, Gran Via Moinești (C-257/11, EU:C:2012:759, punkt 27), dom av den 8 juni 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, punkt 34), och dom av den 21 mars 2000, Gabalfrisa m.fl. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, punkt 47), se i detta avseende mitt förslag till avgörande i målet X (C-334/10, EU:C:2012:108, punkt 81).

23 Se även dom av den 29 november 2012, Gran Via Moinești (C-257/11, EU:C:2012:759, punkt 28), och dom av den 8 juni 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, punkt 35).

3. Avsaknad av en uttrycklig bestämmelse om tillskott

32. I mervärdesskattedirektivet saknas det en uttrycklig bestämmelse för det omvända fallet, det vill säga vid så kallat tillskott, i vilket en vara som har "anskaffats privat" först senare används i samband med ekonomisk verksamhet.

33. Härav följer en motsättning till den grundläggande neutralitetsprincipen (se ovan, i detta avseende, punkt 22), som generaladvokat Jacobs²⁴ redan har påpekat. De olika rättsliga följderna är avhängiga av den kronologiska ordningen i vilken en vara används i ekonomiskt syfte, även om tidsomfattningen för användningen i ekonomiskt syfte och den mervärdesskatt som personen följaktligen är skyldig att betala sammanfaller. Enligt artikel 184 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet inverkar den kronologiska ordningen i vilken den inköpta varan används inte på en verksamhets övergång från icke-skattepliktig till skattepliktig.

34. En sådan skillnad i behandling mellan företag med – bortsett från den kronologiska ordningen – identisk skattepliktig omsättning är också svår att motivera med hänsyn till artikel 20 i stadgan.²⁵

4. Beaktande av ändringen av ordalydelsen i mervärdesskattedirektivet

35. Mig veterligen har domstolen ännu inte uttryckligen yttrat sig om efterhandsavdrag vid "tillskott" av en vara som anskaffats av en icke-beskattningsbar person med hänsyn till den nya ordalydelsen i artikel 187.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.

36. Den ändrade ordalydelsen²⁶ i artikel 187.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet åsyftar nämligen inte längre enbart tidpunkten för inköpet eller tillverkningen, utan numera också tidpunkten då varan användes för första gången efter inköpet ("eller, i förekommande fall, skulle ha använts för första gången"). Enligt min uppfattning omfattar detta särskilt de situationer i vilka den beskattningsbara personen ännu inte använt varan i samband med sin ekonomiska verksamhet och sålunda inte kunnat begära (i princip fullständigt och omedelbart) avdrag vid inköpet.

37. Enligt direktivets ordalydelse utgör i sådant fall tidpunkten då varan användes för första gången utgångspunkten för framtida justeringar, vilket är ett tvingande villkor för (efterhands)avdrag för ingående mervärdesskatt vid användningstillfället. Om köparen redan vid inköpet hade haft en sådan avsikt att använda varan på det viset skulle avdragsrätten för ingående mervärdesskatt inträtt från början och frågan om ett efterhandsavdrag genom justering skulle inte uppkomma. Därför utgår mervärdesskattedirektivet numera uttryckligen från möjligheten att senare klassificera en redan inköpt vara genom att senare använda varan i ekonomiskt syfte.

38. Därmed har domstolen, mot bakgrund av det nya rättsläget, inte ifrågasatt rätten till partiellt efterhandsavdrag avseende en kommun som – såsom i förevarande fall – hade använt en idrottshall först för offentligt rättsliga ändamål och senare för skattepliktiga transaktioner.²⁷

²⁴ Förslag till avgörande från generaladvokat Jacobs i målet Charles och Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, punkt 75 och följande punkter).

²⁵ Se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 44). Här har domstolen uttryckligen gjort bedömningen att principen om skatteneutralitet skapar obefogade skillnader, vad gäller den skattemässiga behandlingen av identiska fastighetsinvesteringar, mellan företag som har samma profil och som utövar samma verksamhet.

²⁶ Artikel 20.2 i sjätte direktiv 77/388/EEG föreskriver endast att en jämkning ska göras under det året "då varorna förvärvades eller tillverkades".

²⁷ Beslut av den 5 juni 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, punkt 19 och följande punkter).

39. Det föreligger ingen omedelbar avdragsrätt på grund av att varan först var tänkt att användas för icke-ekonomiska ändamål. Om användningen sedermera ändras inom justeringsperioden tillåter ordalydelsen i artikel 184 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet att avdraget justeras noggrant och i efterhand till ett adekvat belopp med verkan för framtiden (*ex nunc*) och årligen från det att användningsområdet ändrades. Om den ekonomiska användningens omfattning därefter ändras på nytt kan en adekvat justering också ske med stöd i artikel 184 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet.

40. En sådan justering vid avdragsavsaknad är förenlig med innebörden av och syftet med artikel 184 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet. Såsom domstolen redan har fastslagit utgör bestämmelserna om avdragsjustering (artiklarna 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet) en viktig beståndsdel i den ordning som inrättats genom mervärdesskattedirektivet, eftersom dess syfte är att säkerställa att avdragen blir korrekta och därigenom att beskattningen blir neutral.²⁸ Endast en sådan efterhandsjustering – som är förenlig med neutralitetsprincipen – medför att den beskattningsbara personen befrias från att betala mervärdesskatt som tas ut på grund av varuinköpet.

41. Därutöver förhindrar en sådan justering skillnad i behandling av de beskattningsbara personerna som beror på den kronologiska ordningen i vilken varan används för ekonomiska respektive icke-ekonomiska ändamål. Även artikel 20 i stadgan talar för denna tolkning. Följaktligen undviker den beskattningsbara personen såväl att dra oberättigad fördel som att drabbas av oskäligt missgynnande.

42. Med hänsyn till såväl skatteintäkterna som befrielsen från skatteplikt för en varas ekonomiska användning utgör en senare avdragsändring på grundval av artikel 184 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet ett noggrannare tillvägagångssätt än ett fullständigt avdrag som grundas på en enbart planerad (partiell) ekonomisk användning. Därigenom sker ingen tvivelaktig företagsförfinansiering²⁹ med hjälp av avdraget på grundval av en enbart (planerad) och minimal ekonomisk användning och som ligger till grund för varans fullständiga klassificering. Genom artikel 168a i mervärdesskattedirektivet satte unionslagstiftaren, med fog, senare stopp i största möjliga utsträckning för en liknande finansieringsmodell avseende fast egendom som huvudsakligen används som bostäder.

C. Alternativ: Kriterier för uppträdande som beskattningsbar person

43. Om domstolen inte skulle dela min uppfattning av artikel 184 och följande artiklar (i synnerhet artikel 187.2 andra stycket) i mervärdesskattedirektivet ska följande fråga avgöras: Hur ska man bedöma om en kommun har köpt in en mervärdesskattepliktig tjänst i egenskap av beskattningsbar eller icke-beskattningsbar person, när kommunen inte uttryckligt tillkännagav något beslut om det vid tidpunkten för inköpet?

44. Frågan huruvida en beskattningsbar person har köpt in en vara i denna egenskap, det vill säga för att använda varan inom ramen för sin ekonomiska verksamhet i den mening som avses i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet, är en sakfråga som ska bedömas utifrån samtliga omständigheter i det enskilda fallet, däribland vilken typ av vara det är fråga om och den tid som förflutit mellan inköpet av varan och dess användning i den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet.³⁰

²⁸ Beslut av den 5 juni 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, punkt 24).

²⁹ Effekten inträder, eftersom justeringen på grundval av såväl artikel 184 och följande artiklar som artikel 26.1 a i mervärdesskattedirektivet endast sker delvis varje år och leverantören fram till dess därför beviljas räntefritt lån beträffande denna mervärdesskatt.

³⁰ Dom av den 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmund (C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 58). Se, för ett liknande resonemang, även dom av den 8 mars 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, punkt 29), och dom av den 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punkt 21).

1. Klassificeringsbeslut trots avsaknad av avsikt?

45. Domstolen kräver att den som begär omedelbart och fullständigt avdrag har för avsikt – vilken ska styrkas av objektiva omständigheter – att bedriva ekonomisk verksamhet med investeringsvaran i den mening som avses i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet.³¹

46. I förevarande fall visste kommunen ännu inte vid inköpstillfället om och i vilken omfattning den skulle använda kulturhuset även för ekonomiska ändamål. Kommunen kunde därmed inte förklara att den hade en sådan avsikt. I det avseendet skulle man begära det omöjliga av en beskattningsbar person. Ytterst finns det ett potentiellt incitament att hänföra dessa varor till rörelsen genom preliminära ”avsiktsförklaringar”.

47. Detta dilemma undvek domstolen i målet Gmina Międzyzdroje,³² i vilket artikel 187.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet tillämpades. Där erkände domstolen emellertid inte uttryckligen, såsom Republiken Polen riktigt påpekat, rätten till partiellt efterhandsavdrag för investering i en idrottshall som först långt efter inköpet användes för skattepliktiga uthyrningstransaktioner. Domstolen grundade inte sin bedömning på klassificeringsbeslutet vid inköpstillfället, utan slog snarare fast att avdraget skulle vara kopplat till uppbörden av utgående skatt.³³

2. Klassificering på grundval av artikel 13 i mervärdesskattedirektivet?

48. Om man dock inte kan stödja sig på en avsikt som uttryckts vid inköpstillfället är det nödvändigt att tillämpa ett annat kriterium. I detta sammanhang ska artikel 13 i mervärdesskattedirektivet – i alla fall vad avser offentligrättsliga organ – beaktas. Kommunens argument byggde huvudsakligen på denna artikel, och även kommissionen medgav under förhandlingen att den hade viss förståelse för denna lösning.

49. Artikel 13 i mervärdesskattedirektivet föreskriver att offentligrättsliga organ inte ska anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter. Detta omfattar sådana verksamheter som bedrivs av de nämnda organen inom ramen för den särskilda rättsliga regleringen som gäller för dem. Däremot omfattas inte sådana verksamheter som de bedriver under samma rättsliga förutsättningar som privata ekonomiska aktörer.³⁴

50. Det är därmed avgörande om kommunen utövade myndighetsutövning vid inköpstillfället. Detta får dock antas förekomma endast undantagsvis (exempelvis vid expropriation). Normalt sker leverans av konsumentvaror genom ett offentligrättsligt organ sällan vid utövande av myndighetsutövning. Härav följer att en kommun skulle uppträda företrädesvis som beskattningsbar person vid inköpstillfället.

51. Jag finner inte argumentet som grundar sig på artikel 13 i mervärdesskattedirektivet övertygande. Ordalydelsen i denna artikel anger att offentligrättsliga organ, i den mån de utför transaktioner, under vissa omständigheter anses som icke-beskattningsbara personer. Därmed avser regleringen uttryckligen den utgående sidan (nämligen tillhandhållande av tjänster) och inte den ingående sidan (nämligen

³¹ Detta anges uttryckligen i dom av den 8 juni 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, punkt 34), och dom av den 21 mars 2000, Gabalfria m.fl. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, punkt 47). Se, i detta avseende, även mitt förslag till avgörande i målet X (C-334/10, EU:C:2012:108, punkt 81).

³² Beslut av den 5 juni 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750).

³³ Beslut av den 5 juni 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, punkt 19). Se även dom av den 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 24).

³⁴ Dom av den 29 oktober 2015, Sadaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, punkt 70). Se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 december 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, punkterna 17 och 22).

förvärv av tjänster). Detta blir ännu tydligare i artikel 13.1 andra och tredje stycket i mervärdesskattedirektivet. Här grundar sig regleringen på snedvridning av konkurrensen (andra stycket) och att verksamheten inte bedrivs i försumbart liten skala (tredje stycket). Ingen av dessa kan överföras till den ingående sidan vid inköpstillfället.

52. Innebörden av och syftet med artikel 13 i mervärdesskattedirektivet är att gynna vissa verksamheter som bedrivs av offentligrättsliga organ³⁵ och som dessa utför i sin egenskap av offentliga myndigheter. Om detta ändå leder till ännu mer betydande snedvridning av konkurrensen ska beskattningen, enligt artikel 13.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, ske på samma sätt som det i princip görs mot liknande ekonomiska verksamheter, även om verksamheterna bedrivs i samband med myndighetsutövning. I det avseendet gäller gynnandet alltså jämt.

53. I det aktuella målet skulle en tillämpning av artikel 13 i mervärdesskattedirektivet på inköp hjälpa kommunen. En kommun skulle dock under sådana förhållanden missgynnas om den skulle utöva myndighetsutövning vid inköp av vara. Därför skulle ett avdrag uteslutas, även om kommunen bedrev ekonomisk verksamhet med en vara som skulle anskaffats i samband med myndighetsutövning. Enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet är det dock avgörande för avdraget att omsättningsskatt tas ut på inköp av varan och att varan används för skattepliktiga transaktioner. Såsom anges i artikel 14.2 a i mervärdesskattedirektivet kan en skattepliktig tjänst även föreligga när leverantören överför rätten till en ersättning, på order av en offentlig myndighet eller i dess namn eller i enlighet med lagstiftning (som krävs för utövande av myndighetsutövning).

54. Sammanfattningsvis ger artikel 13 i mervärdesskattedirektivet inte vägledning i frågan huruvida ett offentligrättsligt organ uppträder som beskattningsbar eller icke-beskattningsbar person när det anskaffar en vara, utan enbart om organet ska anses som beskattningsbar person vid leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.

3. Klassificeringspresumtion vad gäller en beskattningsbar person som senare använder en vara för skattepliktiga transaktioner

55. Ifall domstolen åtminstone delar min uppfattning att avsaknaden av en bestämmelse om tillskott, till skillnad mot uttagsbeskattning, är problematisk ur neutralitetsprincipens och likabehandlingsprincipens perspektiv måste domstolen göra en generös bedömning av inköp ”som beskattningsbar person”.

56. I de hittills avgjorda målen, i vilka efterhandsavdrag inte medgavs och varans köpare inte ansågs som beskattningsbar person vid inköpstillfället (se målet Waterschap³⁶) eller först i efterhand uttryckligen hänförde varan till sin näringsverksamhet (se målet Lennartz³⁷), utgick domstolen själv från att varan först hade anskaffats för privata ändamål. Det aktuella fallet skiljer sig från dessa mål i och med att köparen är en beskattningsbar person som för närvarande inte har fattat något uttryckligt beslut.

³⁵ I detta sammanhang talar domstolen ofta om *undantag från skatteplikt*, dom av den 13 december 2007, Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punkt 41), dom av den 12 september 2000, kommissionen/Förenade kungariket (C-359/97, EU:C:2000:426, punkt 55), och dom av den 26 mars 1987, kommissionen/Nederländerna (C-235/85, EU:C:1987:161, punkterna 20 och 21), som ska tolkas restriktivt.

³⁶ Dom av den 2 juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335).

³⁷ Dom av den 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

57. Det kan dock presumeras att en beskattningsbar person, som anskaffar en vara som till sin natur också kan användas i ekonomiskt syfte och ännu inte kan utesluta att varan, inom perioden som avses i artikel 187 i mervärdesskattedirektivet, kommer att användas för att uppnå skattepliktig omsättning, avsåg att senare använda varan i ekonomiskt syfte när varan anskaffades. Detta gäller i alla fall när varan inte uttryckligen hänförs till den icke-ekonomiska delen och därmed inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskattelagstiftningen.³⁸

58. Den ändrade ordalydelsen i artikel 187.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet jämförd med sjätte direktivet 77/388/EEG (se, för ett närmare resonemang, punkterna 36 och 37 ovan) talar också för denna lösning, i och med att ordalydelsen numera även åsyftar första användningen efter det att varan anskaffades ("eller i förekommande fall användes för första gången").

59. Med beaktande av ordalydelsen i artikel 187.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet kan avdragsrätten således även inträda på grund av en förmodad användningsavsikt vid inköpstillfället, när avsikten senare bekräftas. Mot bakgrund av att den konkret planerade användningen först avsåg icke-ekonomiska ändamål föreligger avdragsrätten i princip först endast enligt planen (även om med ett belopp på 0 euro). Om användningen sedermera ändras inom justeringsperioden är det tillåtet enligt artiklarna 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet att i efterhand och noggrant justera avdraget med ett motsvarande belopp med verkan för framtiden (*ex nunc*) och årligen.

60. Presumptionen om att det finns en sådan förmodad avsikt om hur varan kommer att användas i framtiden utgör hinder för omedelbart avdrag och endast öppnar möjligheten till ett senare och partiellt avdrag, såvida varan används för skattepliktiga ändamål inom justeringsperioden. Därigenom undviker den beskattningsbara personen såväl oberättigad fördel som oskäligt missgynnande.

VI. Förslag till avgörande

61. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att frågorna som hänskjutits av Naczelný Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) ska besvaras på följande sätt:

Mot bakgrund av artiklarna 167, 168, 184, 185 och 187.2 andra stycket i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt och av neutralitetsprincipen har en kommun rätt att genom justering dra av ingående mervärdesskatt för sina kapitalutgifter, när de medför skattepliktig omsättning. Detta gäller även när den tillverkade eller inköpta investeringsvaran först har använts för ändamål som inte är föremål för beskattning, men investeringsvarans användningsområde har ändrats inom perioden som avses i artikel 187 i mervärdesskattedirektivet och kommunen nu även använder den i samband med sina skattepliktiga transaktioner.

Det har därvidlag ingen betydelse att kommunen vid tidpunkten för tillverkning eller inköp inte uttryckligen angav att varan skulle komma att användas för skattepliktiga transaktioner.

Vidare har det ingen betydelse för svaret på den första frågan att investeringsvaran används i samband med såväl skattepliktiga som icke-skattepliktiga transaktioner och att det objektivt sett inte är möjligt att hänföra de konkreta kapitalutgifterna till en av dessa kategorier av transaktioner. Detta avser enbart frågan om fördelningen av avdragets belopp, och inte avdragsjusteringen som sådan.

³⁸ Enligt domstolen följer detta av att varan anskaffas av en icke-beskattningsbar person – se, bland annat, dom av den 15 september 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, punkt 33).