



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tionde avdelningen)

den 7 juli 2022*

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 184 och 185 – Justering av avdrag – Den beskattningsbara personen har inte utnyttjat sin avdragsrätt innan en preklusionsfrist löpt ut – Omöjligt att göra detta avdrag inom ramen för justeringen”

I mål C-194/21,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen, Nederländerna) genom beslut av den 26 mars 2021, som inkom till domstolen den 29 mars 2021, i målet

Staatssecretaris van Financiën

mot

X,

meddelar

DOMSTOLEN (tionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden I. Jarukaitis samt domarna M. Ilešič och Z. Csehi (referent),

generaladvokat: T. Ćapeta,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- X, genom A.C.P.A. van Dijk, belastingsadviseur,
- Nederländernas regering, genom M.K. Bulterman, M.A.M. de Ree och C.S. Schillemans, samtliga i egenskap av ombud,
- Tjeckiens regering, genom O. Serdula, M. Smolek och J. Vlácil, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: nederländska.

– Europeiska kommissionen, genom W. Roels och V. Uher, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 184 och 185 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 2010/45/EU av den 13 juli 2010 (EUT L 189, 2010, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Staatssecretaris van Financiën (statssekreterare för finanser, Nederländerna) och X, angående justering av en underlåtenhet att dra av ingående mervärdesskatt vid förvärv av tomtmark.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 I artikel 63 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:
”Den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.”
- 4 Artikel 135.1 k i detta direktiv har följande lydelse:
”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:
...
k) Leveranser av annan obebyggd mark än sådan mark för bebyggelse som avses i artikel 12.1 b.”
- 5 Artikel 167 i direktivet har följande lydelse:
”Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.”
- 6 I artikel 168 i direktivet föreskrivs följande:
”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.

...”

7 I artikel 178 i direktivet stadgas följande:

”För att få utöva sin rätt till avdrag skall en beskattningsbar person uppfylla följande villkor:

a) För avdrag enligt artikel 168 a, avseende leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, ska denne inneha en faktura som utfärdats i enlighet med avdelning XI kapitel 3 avsnitten 3–6.

...”

8 Artikel 179 första stycket i direktivet har följande lydelse:

”Den beskattningsbara personen skall göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebelopp som skall betalas för en given beskattningsperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period och utövas i enlighet med bestämmelserna i artikel 178.

9 I artikel 180 i direktivet anges följande:

”Medlemsstaterna får tillåta en beskattningsbar person att göra avdrag som inte gjorts i enlighet med artiklarna 178 och 179.”

10 I artikel 182 i direktivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall bestämma villkoren och reglerna för tillämpning av artiklarna 180 och 181.”

11 Kapitel 5 i avdelning X i direktivet, med titeln ”Justering av avdrag”, innehåller bland annat artiklarna 184–186.

12 I artikel 184 i direktivet anges följande:

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

13 I artikel 185 i direktivet föreskrivs följande:

”1. Justering skall särskilt göras när det efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet, däribland att köp hävs eller prisnedsättningar erhålls.

2. Med avvikelse från punkt 1 skall någon justering inte ske i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda eller då det har visats eller bekräftats att varor förstörts, gått förlorade eller stulits, och inte heller vid sådana uttag i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller ge bort varuprov som avses i artikel 16.

I de fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda och vid stöld får medlemsstaterna dock kräva justering.”

14 I artikel 186 i direktivet anges följande:

”Medlemsstaterna skall fastställa närmare bestämmelser för tillämpningen av artiklarna 184 och 185.”

Nederländsk rätt

15 Artikel 15 i Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (lag om ersättning av den befintliga omsättningsskatten med en omsättningsskatt enligt ordningen för uppbörd av mervärdesskatt) av den 28 juni 1968 (Stb. 1968, nr 329), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad omsättningsskattelagen), föreskriver följande:

”1. Den skatt ... som näringsidkaren drar av är

a) den skatt som för den period som deklarationen avser har bokförts på en faktura som i enlighet med gällande regler har upprättats av andra näringsidkare för leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som de har utfört för näringsidkarens räkning ... i den mån som varorna och tjänsterna används av näringsidkaren för beskattade transaktioner. ...

4. Skatteavdraget görs med beaktande av användningen av varorna och tjänsterna vid den tidpunkt då skatten faktureras näringsidkaren, eller när den blir utkrävbar. Om det, när näringsidkaren tar varorna eller tjänsterna i bruk, visar sig att denne har gjort avdrag för den skatt som hänför sig till dem i en omfattning som är större eller mindre än vad denne med beaktande av varornas eller tjänsternas användning har rätt till, är det överskjutande avdraget utkrävt vid den tidpunkten. Den skatt som blivit utkrävbar ska erläggas i enlighet med artikel 14. Den del av skatten som var avdragsgill och som inte dragits av ska återbetalas till näringsidkaren på dennes begäran.”

16 Artikel 12 i Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (tillämpningsförfordning om omsättningsskatt) av den 12 augusti 1968 (Stb. 1968, nr 423), i den lydelse som är tillämplig på målet vid den nationella domstolen, har följande lydelse:

”...

2. Den justering som anges i artikel 15.4 [i omsättningsskattelagen] ska göras på grundval av de uppgifter som hänför sig till den beskattningsperiod under vilken näringsidkaren började använda varorna eller tjänsterna.

3. I en deklaration som avser den sista skatteperioden under ett beskattningsår sker justeringen av avdraget på grundval av de uppgifter som avser hela räkenskapsåret.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

17 Bolaget B sålde tio tomter till X. Planen var att utveckla dem för fritidsändamål genom att bygga villavagnar med tillbehör och sedan sälja villavagnarna tillsammans med marken. Omkring den 20 april 2006 ingick X och B i detta avseende ett avtal som föreskrev att B skulle utföra allt exploateringsarbete för egen räkning och att nettointäkterna från försäljningen av de exploaterade tomterna skulle delas mellan parterna i lika delar.

- 18 B levererade tomterna till X den 20 april 2006. För denna leverans debiterade B X för mervärdesskatt. X utnyttjade inte sin avdragsrätt.
- 19 På grund av de ekonomiska omständigheterna genomfördes inte den planerade exploateringen av tomterna.
- 20 Den 8 februari 2013 återsålde X två tomter till B och debiterade mervärdesskatt på försäljningspriset. X varken deklarerade eller betalade denna skatt.
- 21 Den 26 november 2015 skickade skattemyndigheterna ett meddelande om ändring till X avseende mervärdesskatt på det pris som B erlagt för leveransen av de två tomterna och tog ut denna mervärdesskatt.
- 22 X väckte talan mot denna ändring vid Rechtbank Gelderland (Domstolen för Gelderland, Nederländerna). Bolaget gjorde gällande att denna ändring enligt artikel 15.4 i lagen om omsättningsskatt skulle minskas med det mervärdesskattebelopp som betalats för leveransen av dessa tomter år 2006.
- 23 Talan ogillades, varpå X överklagade domen till Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (Appellationsdomstolen i Arnhem-Leeuwarden, Nederländerna), som biföll X:s yrkanden och sänkte beloppet för ändringen av den 26 november 2015.
- 24 Appellationsdomstolen fann att artikel 15.4 i lagen om omsättningsskatt och artikel 184 i mervärdesskattedirektivet inte begränsade tillämpningsområdet för justeringssystemet till situationer där den faktiska användningen av den levererade egendomen vid den tidpunkt då de används för första gången skiljer sig från den användning som planerades vid tidpunkten för förvärvet av egendomen. Eftersom den faktiska användningen är avgörande för rätten till avdrag, bedömde appellationsdomstolen att den mervärdesskatt som X debiterats vid förvärvet av de två tomterna år 2006 och som inte drogs av vid den tidpunkten kunde dras av i sin helhet när tomterna för första gången användes för beskattade transaktioner, det vill säga år 2013.
- 25 Staatssecretaris van Financiën (statssekreterare för finanser, Nederländerna) (nedan kallad staatssecretaris) överklagade denna dom till Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen, Nederländerna), den hänskjutande domstolen, och gjorde gällande att X borde ha dragit av den mervärdesskatt som hänförde sig till leveransen av tomterna år 2006 vid den tidpunkt då denna skatt blev utkrävbar. Enligt staatssecretaris syftar det system för justering som föreskrivs i artikel 15.4 i lagen om omsättningsskatt inte till att i efterhand bevilja en avdragsrätt för mervärdesskatt som näringsidkaren har underlåtit att utnyttja i deklarationen för den period då avdragsrätten uppstod, det vill säga i enlighet med artikel 15 i samma lag, vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blev utkrävbar eller vid den tidpunkt då näringsidkaren fakturerades för skatten. De regler för justering som föreskrivs i denna bestämmelse, jämförda med artiklarna 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet, gäller enligt staatssecretaris endast situationer där det avdrag som gjorts är större eller mindre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra. Han anser att det i det aktuella fallet inte är motiverat med en justering, eftersom det tomterna var avsedda för vid tidpunkten för förvärvet av dem motsvarar deras faktiska användning vid den tidpunkt då de först togs i bruk.
- 26 Enligt den hänskjutande domstolen är det oklart hur artiklarna 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas.

- 27 Den har hänvisat bland annat till domen av den 11 april 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, punkterna 32 och 33), och påpekat att justeringsskyldigheten i artikel 184 i mervärdesskattedirektivet definieras så vitt som möjligt, med en formulering som inte på förhand utesluter fall med felaktiga avdrag. Eftersom justeringsmekanismen enligt domstolens praxis syftar till att öka avdragens exakthet i syfte att säkerställa mervärdesskattens neutralitet, anser den hänskjutande domstolen att detta syfte möjliggör en vid tolkning av artiklarna 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet och medger att den beskattningsbara personen, när den berörda egendomen först tas i bruk, justerar underlåtenheten att helt eller delvis dra av den mervärdesskatt som fakturerades denne vid förvärvet av egendomen, även om detta sker efter utgången av den period som i nationell rätt föreskrivs för att göra det ursprungliga avdraget.
- 28 Den hänskjutande domstolen har understrukit att enligt de relevanta bestämmelserna i nederländsk rätt ger denna vida tolkning inte utrymme att utöva avdragsrätten utan tidsbegränsning. Den kan bara utövas vid tidpunkten för förvärvet eller när de berörda varorna eller tjänsterna först tas i bruk. Efter vart och ett av dessa moment ska den preklusionsfrist på sex veckor som föreskrivs i nationell lagstiftning och skattemyndigheternas möjlighet att korrigera det mervärdesskattebelopp som ska betalas genom ett meddelande om ändring under en period på fem år tillämpas.
- 29 Den nationella domstolen frågar sig dock om en sådan vid tolkning är förenlig med EU-domstolens praxis, som enligt den nationella domstolen tycks inskränka tillämpningsområdet för artiklarna 184 och 185.1 i mervärdesskattedirektivet till fall då omständigheterna förändrats efter den period som det ursprungliga avdraget avser. Den har i detta avseende hänvisat bland annat till dom av den 27 juni 2018 Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500, punkt 29 och där angiven rättspraxis), och dom av den 27 mars 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, punkterna 26–29 och 43).
- 30 Den hänskjutande domstolen har vidare noterat att en sådan tolkning inte tycks vara förenlig med EU-domstolens praxis, som denna framgår av bland annat dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 36), och dom av den 30 april 2020, CTT – Correios de Portugal (C-661/18, EU:C:2020:335, punkt 59), enligt vilken å ena sidan, enligt rättssäkerhetsprincipen, en preklusionsfrist inte kan anses vara oförenlig med den ordning som fastställs i mervärdesskattedirektivet, med förbehåll för att likvärdighets- och effektivitetsprinciperna iakttas, och å andra sidan möjligheten att utöva rätten till avdrag för mervärdesskatt utan tidsbegränsning skulle strida mot denna princip, som kräver att den beskattningsbara personens skattesituation, med hänsyn till dennes rättigheter och skyldigheter gentemot skattemyndigheterna, inte ska kunna ifrågasättas under obestämd tid.
- 31 Den hänskjutande domstolen bedömer att EU-domstolens praxis inte uttryckligen har utslutit justering i fall där den beskattningsbara personen vid förvärvet av viss egendom inte har utövat sin rätt till avdrag för mervärdesskatt. Den bedömer att det i en sådan situation skulle vara oproportionerligt att neka den beskattningsbara personen möjligheten att utöva sin avdragsrätt vid den tidpunkt då denne börjar använda egendomen i fråga, förutsatt att det inte har konstaterats något skatteundandragande eller rättsmissbruk eller någon negativ påverkan på statsbudgeten.

32 Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen, Nederländerna) har mot denna bakgrund beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

- ”1. Ska artiklarna 184 och 185 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att en beskattningsbar person som vid förvärvet av en vara eller köpet av en tjänst har underlåtit att inom gällande nationell tidsfrist dra av ingående mervärdesskatt (det ursprungliga avdraget), i enlighet med den planerade användningen för beskattningsbara transaktioner, har rätt att inom ramen för en justering – i samband med att varan eller tjänsten används för första gången – göra ett sådant avdrag om den faktiska användningen av varan eller tjänsten vid tidpunkten för justeringen inte skiljer sig från den planerade användningen?
2. Har det för svaret på fråga 1 betydelse att underlåtelserna att göra det ursprungliga avdraget inte är kopplat till skatteundandragande eller rättsmissbruk och inte får en negativ påverkan på statsbudgeten?”

Prövning av tolkningsfrågorna

- 33 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, vilka ska provas gemensamt, för att få klarhet i huruvida artiklarna 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de hindrar att en beskattningsbar person som har underlåtit att utöva sin rätt till avdrag för mervärdesskatt vid förvärv av en vara eller tjänst innan den preklusionsfrist som föreskrivs i nationell rätt har löpt ut nekas möjlighet att genom en justering i efterhand göra detta avdrag när varan eller tjänsten först tas i bruk för beskattningsbara transaktioner, även om det inte har konstaterats något skatteundandragande eller rättsmissbruk eller någon negativ påverkan på statsbudgeten.
- 34 Domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att avdragsrätten är en integrerad del av mervärdesskattesystemet och i princip inte får inskränkas (dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 29 och där angiven rättspraxis).
- 35 Enligt artiklarna 167 och 179 första stycket i mervärdesskattedirektivet ska avdrag i princip göras under samma period som avdragsrätten inträder, det vill säga när skatten blir utkrävbar. Det framgår av artikel 63 i direktivet att den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatten blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 oktober 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, punkt 84 och där angiven rättspraxis).
- 36 Dessutom gäller att avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 29 och där angiven rättspraxis).
- 37 Enligt artiklarna 180 och 182 i direktivet kan emellertid en beskattningsbar person ges rätt till avdrag, även om denne inte har utövat denna rätt under den period då rätten inträdde, under förutsättning att villkor och regler som föreskrivs i de nationella bestämmelserna iakttas (dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

- 38 Den nationella domstolen har i detta avseende påpekat att lagen om omsättningskatt inte ger den beskattningsbara personen möjlighet att utöva sin avdragsrätt efter det att tidsfristen för att lämna in deklarationen för den period under vilken denna rätt uppstod har löpt ut.
- 39 Enligt den hänskjutande domstolen följer det emellertid av de allmänna reglerna för skatteförfarandet att den beskattningsbara personen kan beviljas en sådan möjlighet, förutsatt att denne iakttar en tidsfrist på sex veckor för att invända mot det belopp denne betalat enligt deklarationen. I detta fall måste näringsidkaren lämna in ett klagomål inom sex veckor från betalningen av skatten enligt deklarationen och, vid återbetalning av mervärdesskatt, inom sex veckor från dagen för beslutet om återbetalning.
- 40 Det framgår av de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat att X, som underlät att utnyttja sin rätt att dra av mervärdesskatten vid förvärvet av tomterna år 2006, inte utnyttjade denna rätt inom den föreskrivna preklusionsfristen. Det var först i samband med överklagandet av meddelandet om ändring av den 26 november 2015 som X begärde att få utnyttja rätten till avdrag för denna mervärdesskatt, det vill säga mer än nio år efter leveransen av tomterna.
- 41 Det ska först noteras att en möjlighet att utöva rätten till avdrag för mervärdesskatt utan tidsbegränsning skulle strida mot rättssäkerhetsprincipen, som kräver att den beskattningsbara personens skattesituation, sett till dennes rättigheter och skyldigheter gentemot skattemyndigheterna, inte ska kunna ifrågasättas under obestämd tid (dom av den 8 maj 2008, *Ecotrade*, C-95/07 och C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 44, dom av den 12 juli 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 48, och dom av den 12 april 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 36 och där angiven rättspraxis).
- 42 EU-domstolen har redan slagit fast att en preklusionsfrist som innebär att en beskattningsbar person som inte är tillräckligt omsorgsfull och som har underlåtit att före fristens utgång göra avdrag för ingående mervärdesskatt förlorar sin avdragsrätt inte kan anses vara oförenlig med bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, i den mån fristen dels tillämpas på samma sätt både på de rättigheter av liknande slag inom skatteområdet som grundas på nationell rätt och på de rättigheter som grundas på unionsrätten (likvärdighetsprincipen), dels inte innebär att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten (effektivitetsprincipen) (dom av den 8 maj 2008, *Ecotrade*, C-95/07 och C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 46 och där angiven rättspraxis, och dom av den 12 april 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 37 och där angiven rättspraxis).
- 43 För det andra är skyldigheten att reglera avdrag för mervärdesskatt enligt artiklarna 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet visserligen brett definierad, eftersom "[d]et ursprungliga avdraget skall justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra". Denna formulering utesluter inte på förhand alla tänkbara hypoteser om otillbörliga avdrag, och den allmänna räckvidden av denna justeringsskyldighet förstärks av den uttryckliga uppräknings av de undantag som mervärdesskattedirektivet tillåter i artikel 185.2 (dom av den 11 april 2018, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, punkterna 32 och 33).
- 44 Enligt artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet ska justering särskilt göras när det efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats när avdragsbeloppet bestämdes (dom av den 18 oktober 2012, *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, punkt 32).

- 45 Domstolen har dock slagit fast att justeringsmekanismen bara är tillämplig om det föreligger en avdragsrätt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 37). Artiklarna 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet kan dock inte ge upphov till en avdragsrätt (se, analogt, dom av den 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, punkterna 11 och 12, och dom av den 2 juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, punkt 38).
- 46 Av detta följer att den mekanism för reglering som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet inte är avsedd att tillämpas när den beskattningsbara personen har underlåtit att utöva sin rätt till avdrag för mervärdesskatt och har förlorat denna rätt på grund av att en preklusionsfrist har löpt ut.
- 47 Följaktligen är denna mekanism inte tillämplig under sådana omständigheter som i det nationella målet, när en beskattningsbar person som har underlåtit att utöva sin rätt till avdrag för mervärdesskatt vid förvärvet av den egendom som ligger till grund för avdragsrätten önskar utöva denna rätt när egendomen används för första gången, trots att den preklusionsfrist som föreskrivs i den nationella lagstiftningen för att utöva denna rätt har löpt ut. Det saknar därvidlag betydelse om den första användningen av egendomen skiljer sig från den som planerades vid tidpunkten för förvärvet.
- 48 Principen om skatteneutralitet påverkar inte denna slutsats. Det stämmer att justeringsmekanismen är en integrerad del av det system för avdrag som inrättats genom mervärdesskattedirektivet och att den syftar till att öka avdragens exakthet för att säkerställa skattemässig neutralitet, vilket är en grundläggande princip för det gemensamma mervärdesskattesystem som unionslagstiftaren har inrättat (dom av den 17 september 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punkt 26 och där angiven rättspraxis).
- 49 Principen om skatteneutralitet är dock inte en primärrättslig regel, utan en tolkningsprincip som ska tillämpas parallellt med andra principer, bland annat rättssäkerhetsprincipen (se, analogt, dom av den 19 juli 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, punkt 45, och dom av den 9 mars 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punkt 32).
- 50 Principen om skatteneutralitet kan följaktligen inte leda till att en beskattningsbar person kan justera en avdragsrätt som denne inte utnyttjat före utgången av en preklusionsfrist och därför förlorat.
- 51 Vad gäller den omständigheten att det inte föreligger skatteundandragande eller rättsmissbruk eller en negativ påverkan på statsbudgeten i den berörda medlemsstaten, kan dessa faktorer inte motivera att en beskattningsbar person tillåts kringgå en preklusionsfrist. En sådan tolkning skulle strida mot rättssäkerhetsprincipen, som det erinras om i punkt 41 ovan, enligt vilken den beskattningsbara personens skattesituation, med hänsyn till dennes rättigheter och skyldigheter gentemot skattemyndigheterna, inte ska kunna ifrågasättas under obestämd tid.
- 52 Mot denna bakgrund ska de hänskjutna frågorna besvaras på följande sätt. Artiklarna 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de inte hindrar att en beskattningsbar person som har underlåtit att utöva sin rätt till avdrag för mervärdesskatt vid förvärv av en vara eller tjänst innan den preklusionsfrist som föreskrivs i nationell rätt har löpt ut nekas möjlighet att genom en justering i efterhand göra detta avdrag när varan eller tjänsten först tas i bruk för beskattningsbara transaktioner, även om det inte har konstaterats något skatteundandragande eller rättsmissbruk eller någon negativ påverkan på statsbudgeten.

Rättegångskostnader

- 53 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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:

Artiklarna 184 och 185 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010,

ska tolkas så, att

de inte hindrar att en beskattningsbar person som inte har utövat sin rätt till avdrag för mervärdesskatt vid förvärv av en vara eller tjänst innan den preklusionsfrist som föreskrivs i nationell rätt har löpt ut nekas möjlighet att genom en justering i efterhand göra detta avdrag när varan eller tjänsten först tas i bruk för beskattningsbara transaktioner, även om det inte har konstaterats något skatteundandragande eller rättsmissbruk eller någon negativ påverkan på statsbudgeten.

Underskrifter