



## Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS BESLUT (nionde avdelningen)

den 5 juni 2014\*

”Begäran om förhandsavgörande — Mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Avdrag för ingående skatt — Investeringsvaror — Fast egendom — Justering av avdrag — Nationell lagstiftning i vilken en justeringsperiod på tio år föreskrivs”

I mål C-500/13,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) genom beslut av den 25 juni 2013, som inkom till domstolen den 16 september 2013, i målet

**Gmina Międzyzdroje**

mot

**Minister Finansów,**

meddelar

DOMSTOLEN (nionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Safjan samt domarna A. Prechal (referent) och K. Jürimäe,

generaladvokat: P. Cruz Villalón,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Gmina Międzyzdroje, genom skatterådgivarna K. Wojtowicz, M. Konieczny och M. Janicki,
- Minister Finansów, genom T. Tratkiewicz och J. Kaute, båda i egenskap av ombud,
- Polens regering, genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,
- Österrikes regering, genom C. Pesendorfer, i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom V. Kaye, i egenskap av ombud, biträdd av R. Hill, barrister,
- Europeiska kommissionen, genom J. Hottiaux och L. Lozano Palacios, båda i egenskap av ombud,

\* Rättegångsspråk: polska

med hänsyn till att domstolen, efter att ha hört generaladvokaten, har beslutat att i enlighet med artikel 99 i domstolens rättegångsregler avgöra målet genom särskilt uppsatt beslut som är motiverat, följande

### Beslut

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 167, 187 och 189 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1), samt av principen om mervärdesskattens neutralitet.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Gmina Międzyzdroje (Międzyzdrojes kommun) och Minister Finansów (finansministern), rörande det beslut som den sistnämnda antog med anledning av en tolkningsbegäran rörande justeringen av avdrag för ingående mervärdesskatt för investeringsvaror som utgör fast egendom vilka först använts för verksamhet som är undantagen från skatteplikt och därefter för skattepliktig verksamhet.

### Tillämpliga bestämmelser

#### *Unionsrätt*

- 3 Artikel 167 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:  
"Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar."
- 4 I artikel 168 i detta direktiv 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.  
..."
- 5 Artikel 184 i nämnda direktiv har följande lydelse:  
"Det ursprungliga avdraget skall justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra."
- 6 I artikel 185.1 i samma direktiv föreskrivs följande:  
"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."
- 7 I artikel 187 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:  
"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.”

8 Artikel 189 i detta direktiv har följande lydelse:

”För tillämpningen av artiklarna 187 och 188 får medlemsstaterna vidta följande åtgärder:

- a) Definiera begreppet investeringsvaror.
- b) Närmare ange det belopp av skatten som skall beaktas vid justeringen.
- c) Vidta lämpliga åtgärder för att se till att justeringen inte medför några omotiverade fördelar.
- d) Tillåta administrativa förenklingar.”

#### *Polsk rätt*

9 I artikel 91.1–91.3, 91.7 och 91.7a i lagen om skatt på varor och tjänster (Ustawa o podatku od towarów i usług), av den 11 mars 2004 (Dz.U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535), i den lydelse som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen, föreskrivs följande:

”1. Efter slutet av det beskattningsår under vilket den skattskyldige hade rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt enligt artikel 86.1 är den skattskyldige skyldig att, för det beskattningsår som avslutats, justera avdragen i enlighet med artikel 90.2–90.9 med beaktande av det belopp som beräknats enligt den metod som föreskrivs i artikel 90.2–90.6 eller enligt de bestämmelser som antagits på grundval av artikel 90.11. Justeringen ska emellertid inte göras om skillnaden mellan det avdragsbelopp som definieras i artikel 90.4 och det belopp som definieras i föregående mening inte överstiger två procentenheter.

2. När det gäller varor och tjänster som den skattskyldige på grundval av bestämmelserna om inkomstskatt behandlar som avskrivningsbara materiella och immateriella anläggningstillgångar samt fast egendom och nyttjanderätt till förvärvarens materiella och immateriella anläggningstillgångar, med undantag för sådana tillgångar och egendom vars anskaffningsvärde inte överstiger 15 000 polska zloty, ska den skattskyldige göra den justering som föreskrivs i punkt 1 under en femårsperiod (eller en tioårsperiod när fråga är om fast egendom och nyttjanderätter) från det år tillgången först användes. I det fall som anges i första meningen avser den årliga justeringen en femtedel (eller en tiondel när fråga är om fast egendom och nyttjanderätter) av den skatt som beräknades vid deras inköp eller tillverkning. När det gäller materiella eller immateriella anläggningstillgångar vars anskaffningsvärde inte överstiger 15 000 zloty ska punkt 1 gälla i tillämpliga delar, varvid justeringen ska ske i slutet av det år under vilket tillgången först användes.

...

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

...

7. Punkterna 1–6 ska gälla i tillämpliga delar när den skattskyldige hade rätt att dra av hela den ingående skatten på en vara eller en tjänst som används av den skattskyldige, och har gjort ett sådant avdrag, eller när den skattskyldige saknade denna avdragsrätt, men rätten till avdrag för ingående skatt på en vara eller en tjänst därefter har ändrats.

7a. När det gäller varor och tjänster som den skattskyldige på grundval av bestämmelserna om inkomstskatt behandlar som avskrivningsbara materiella och immateriella anläggningstillgångar samt fast egendom och nyttjanderätt till förvärvarens materiella och immateriella anläggningstillgångar, med undantag för sådana tillgångar och egendom vars anskaffningsvärde inte överstiger 15 000 polska zloty, ska den skattskyldige göra den justering som föreskrivs i punkt 7 i enlighet med de regler som föreskrivs i punkt 2 första och andra meningen samt i punkt 3. Denna justering ska företas för varje ytterligare ändring i avdragsrätten om en sådan ändring inträffar under justeringsperioden.”

### **Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan**

- 10 Av beslutet om hänskjutande framgår att Gmina Międzyzdroje åren 2007–2010 investerade i en utbyggnad av en idrottshall som tillhörde kommunen. Utbyggnaden bestod i ett annex till en grundskola som också tillhörde kommunen. Inom ramen för arbetet med denna utbyggnad levererades varor till kommunen och tjänster utfördes för dess räkning, för vilka kommunen betalade mervärdesskatt.
- 11 Under arbetets gång planerade Gmina Międzyzdroje en ändring av hela systemet för förvaltning av kommunens egendom avsedd för skolidrott och sport, till vilken nämnda idrottshall hörde. Denna ändring bestod särskilt i att nämnda idrottshall skulle hyras ut till ett civilrättsligt affärsföretag som skulle förvalta idrottshallen och all idrottsutrustning som tillhörde kommunen. Affärsföretaget skulle betala hyra till Gmina Międzyzdroje och skulle i gengäld ha rätt att använda idrottshallen och att uppbära intäkterna från densamma, det vill säga de belopp som personer och föreningar som önskade använda idrottsutrustningen var tvungna att betala.
- 12 Gmina Międzyzdroje bad Minister Finansów att tolka lagen om skatt på varor och tjänster, i den version som är tillämplig på den här aktuella uthyrningen av idrottshallen. I beslut av den 21 september 2011 konstaterade Minister Finansów att justeringen av kommunens rätt att dra av mervärdesskatt som hade erlagts inom ramen för arbetet med att bygga ut idrottshallen, med tillämpning av artikel 91.2, 91.3 och 91.7a i denna lag, skulle ske under en tioårsperiod och varje år utgjorde en tiondel av den mervärdesskatt som hade erlagts. En tiondel av denna summa kunde emellertid inte justeras då nämnda idrottshall år 2010 hade använts för verksamhet som inte gav rätt till avdrag.
- 13 Den 12 april 2012 avslog Wojewódzki Sąd Administracyjny we Szczecinie (förvaltningsdomstol i voivodie de Szczecin) Gmina Międzyzdrojes talan mot detta beslut. Nämnda domstol fastställde att kommunen inte kunde företa en justering av samtliga avdrag vid ett enda tillfälle, under ett enda räkenskapsår, då ett system för justering vilket sträckte sig över tio år hade införts genom nationell lag, i enlighet med artikel 187 i direktiv 2006/112,
- 14 Gmina Międzyzdroje överklagade till Naczelny Sąd Administracyjny (högsta förvaltningsdomstolen) som är osäker på hur artiklarna 187 och 189 i direktiv 2006/112 ska tolkas. Nämnda domstol frågar sig särskilt huruvida den aktuella nationella lagstiftningen, i den mån som det i denna föreskrivs att

justering ska ske över en tioårsperiod, är förenlig med den princip om mervärdesskattens neutralitet som föreskrivs i direktivet. Enligt domstolens rättspraxis kräver nämnda princip nämligen att den skattskyldige kan få överskjutande mervärdesskatt återbetald inom en rimlig tidsfrist.

- 15 Enligt den hänskjutande domstolen uppkommer även frågan huruvida, i en situation som den i det nationella målet, i vilken användningen av en investeringsvara har ändrats då den i ett första skede använts i verksamhet som inte ger rätt till avdrag för mervärdesskatt och i ett senare skede i verksamhet som ger sådan rätt, artikel 189 i direktiv 2006/112 utgör hinder för nationell lagstiftning i vilken justeringsperioden förlängts med upp till tio år. Nämnda domstol har tillagt att svaret på frågan skulle kunna vara nekande då sådan lagstiftning förefaller syfta till att justeringen inte ska ge omotiverade fördelar. Enligt nämnda domstol är det däremot nödvändigt att undersöka huruvida en sådan rätt att företa en justering vid ett enda tillfälle som Gmina Międzyzdroje har åberopat, kan anses ge sådana omotiverade fördelar.
- 16 Mot denna bakgrund beslutade Naczelny Sąd Administracyjny att förklara målet vilande och att ställa följande fråga till domstolen:

”Utgör artiklarna 167, 187 och 189 i [direktiv 2006/112] samt neutralitetsprincipen hinder för nationella bestämmelser som de här aktuella] vilka – när användningsområdet för en investeringsvara har ändrats från verksamhet som inte ger rätt till avdrag till verksamhet som ger sådan rätt – innebär att det inte är möjligt att företa en justering av avdraget vid ett enda tillfälle, utan att en sådan justering måste göras under en femårsperiod (eller en tioårsperiod när fråga är om fast egendom) räknat från det år under vilket varan först användes?”

### **Prövning av tolkningsfrågan**

- 17 Om svaret på en fråga i en begäran om förhandsavgörande klart kan utläsas av rättspraxis eller inte lämnar utrymme för rimligt tvivel, får domstolen – enligt artikel 99 i dess rättegångsregler – på förslag av referenten och efter att ha hört generaladvokaten när som helst avgöra målet genom särskilt uppsatt beslut som är motiverat.
- 18 Denna bestämmelse ska tillämpas med avseende på förevarande begäran om förhandsavgörande.
- 19 Domstolen erinrar inledningsvis om att enligt den ordning som inrättats genom direktiv 2006/112 föreligger avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för varor eller tjänster som en skattskyldig använder i sin skattepliktiga verksamhet. Avdraget för ingående skatt är kopplat till uppbörden av utgående skatt. När varor eller tjänster anskaffas av den skattskyldige för att användas i verksamhet som är undantagen från skattskyldighet för mervärdesskatt eller inte faller inom tillämpningsområdet för denna, ska det inte ske någon uppbörd av utgående mervärdesskatt eller göras avdrag för ingående sådan. I den mån varor eller tjänster däremot används för utgående skattepliktiga transaktioner, måste den skatt som belöper på dessa transaktioner dras av för att undvika dubbelbeskattning (se, för ett liknande resonemang, dom Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 24).
- 20 Den period för justering av avdrag som föreskrivs i artikel 187 i direktiv 2006/112 gör att oriktigheter i beräkningen av dessa avdrag och omotiverade fördelar eller nackdelar för den skattskyldige kan undvikas, bland annat när förändringar i de faktorer som ursprungligen använts för att fastställa det avdragsgilla beloppet inträffar efter det att deklarationen har lämnats. Sannolikheten för sådana förändringar är särskilt stor i fråga om investeringsvaror, vilka ofta används under en flerårsperiod under vilken deras ändamål kan förändras (se, för ett liknande resonemang, dom Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, punkt 25).

- 21 I artikel 187.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs därför en justeringsperiod på fem år, som kan utsträckas till 20 år i fråga om fast egendom, med olika stora avdrag som sprids över hela perioden. Enligt denna bestämmelse kan medlemsstaterna även utgå från en hel justeringsperiod från det att egendomen först användes.
- 22 I artikel 187.2 i detta direktiv föreskrivs att om justeringsperioden har förlängts och är längre än fem år ska den årliga justeringen endast ske med avseende på motsvarande andel av den mervärdesskatt som har belastat investeringsvarorna. I nämnda artikel föreskrivs vidare att justeringen enligt första stycket ska 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.
- 23 Bestämmelserna i artikel 187 i direktiv 2006/112 avser justering av avdrag i situationer i vilka, såsom är fallet i det nationella målet, en investeringsvara som använts i en verksamhet som inte ger rätt till avdrag senare använts på ett sätt som ger rätt till avdrag (se, för ett liknande resonemang, dom Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, punkt 30).
- 24 Systemet med justering av avdrag utgör en väsentlig förutsättning för den ordning som inrättats genom direktiv 2006/112, eftersom dess syfte är att säkerställa att avdragen blir korrekta och således att beskattningen blir neutral. Artikel 187 i nämnda direktiv, vilken avser investeringsvaror, som är aktuella i målet vid den nationella domstolen, är för övrigt utformad på ett sådant sätt att det inte kan finnas något tvivel om dess tvingande karaktär (se, för ett liknande resonemang, dom Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, punkt 26).
- 25 I förevarande fall föreskriver den nationella rätt som är tillämplig i det nationella målet en justeringsperiod på tio år för investeringsvaror som utgör fast egendom med början från den tidpunkt då varorna först användes. Enligt nämnda lagstiftning kan en tiondel av den skatt som beräknades vid varornas inköp eller tillverkning justeras varje år.
- 26 Det är uppenbart att reglerna i sådan nationell lagstiftning på ett korrekt sätt genomför bestämmelserna i artikel 187 i direktiv 2006/112, vilka domstolen erinrat om i punkterna 21 och 22 ovan, och således inte kan kritiseras mot bakgrund av dessa bestämmelser.
- 27 Nämnda artikel 187 utgör däremot, då den uppenbarligen är tvingande, såsom domstolen har erinrat om i punkt 24 ovan, hinder för ett system som tillåter att avdrag justeras under en period som understiger fem år, och därmed också för ett system som tillåter att en justering företas vid ett enda tillfälle, såsom det som Gmina Międzydroje har åberopat, vilket medger att en justering företas under ett enda räkenskapsår.
- 28 Den nationella lagstiftning som är tillämplig i det nationella målet kan inte heller, i den mån som den med avseende på investeringsvaror som utgör fast egendom föreskriver en justeringsperiod på tio år med början från den tidpunkt då varan först användes, kritiseras mot bakgrund av neutralitetsprincipen.
- 29 Såsom domstolen har erinrat om i punkterna 20 och 24 ovan utgör kravet på en justeringsperiod på minst fem år för investeringsvaror nämligen en väsentlig förutsättning för den ordning som inrättats genom direktiv 2006/112, eftersom den gör att oriktigheter i beräkningen av avdrag och omotiverade fördelar eller nackdelar för den skattskyldige kan undvikas samt syftar till att säkerställa att beskattningen blir neutral.
- 30 Med beaktande av samtliga överväganden ovan ska den ställda frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 167, 187 och 189 i direktiv 2006/112 samt neutralitetsprincipen ska tolkas så, att de inte utgör hinder för nationella bestämmelser som de här aktuella vilka – när användningsområdet för en investeringsvara har ändrats på så sätt att varan först användes i verksamhet som inte gav rätt till

avdrag för mervärdesskatt för att därefter användas i verksamhet som ger sådan rätt – föreskriver en justeringsperiod på tio år med början från den tidpunkt då varorna först användes, med innebörden att det inte är möjligt att företa en justering av avdraget vid ett enda tillfälle under ett enda räkenskapsår.

### **Rättegångskostnader**

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (nionde avdelningen) följande:

**Artiklarna 167, 187 och 189 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt samt neutralitetsprincipen ska tolkas så att de inte utgör hinder för nationella bestämmelser som de här aktuella vilka – när användningsområdet för en investeringsvara har ändrats på så sätt att varan först användes i verksamhet som inte gav rätt till avdrag för mervärdesskatt för att därefter användas i verksamhet som ger sådan rätt – föreskriver en justeringsperiod på tio år med början från den tidpunkt då varorna först användes, med innebörden att det inte är möjligt att företa en justering av avdraget vid ett enda tillfälle under ett enda räkenskapsår.**

Underskrifter