

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 25 juli 2018 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 167, 168 och 184 – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Justering – Investeringsvaror som utgör fast egendom – Varorna användes ursprungligen för verksamhet som inte ger rätt till avdrag därefter även för verksamhet som ger rätt till avdrag för mervärdesskatt – Offentligt organ – Beskattningsbar person vid tidpunkten för den skattepliktiga transaktionen”

I mål C-140/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) genom beslut av den 22 december 2016, som inkom till domstolen den 17 mars 2017, i målet

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

mot

Gmina Ryjewo,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Ilešić samt domarna A. Rosas, C. Toader, A. Prechal (referent) och E. Jarašićnas,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 11 januari 2018,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Szef Krajowej Administracji Skarbowej, genom J. Kaute och B. Kolodziej, båda i egenskap av ombud,
- Gmina Ryjewo, genom M. Gizicki, advokat, och B. Rasz, doradca podatkowy,
- Polens regering, genom B. Majczyna och A. Kramarczyk-Szałdzińska, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom F. Clotuche-Duvieusart och M. ? Habiak, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 19 april 2018 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 167, 168 och 184 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) samt av principen om mervärdesskattens neutralitet.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Szefer Krajowej Administracji Skarbowej (chefen för den nationella skatteförvaltningen, Polen) och Gmina Ryjewo (kommunen Ryjewo, Polen, nedan kallad kommunen) och avser ett beslut av Minister Finansów (finansministern, Polen, nedan kallad ministern) att neka kommunen justering av avdrag för ingående mervärdesskatt för en investeringsvara som utgör fast egendom vilken först använts för verksamhet som är undantagen från skatteplikt och därefter även för skattepliktig verksamhet.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 2.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

...

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

4 Artikel 9.1 i direktivet har följande lydelse:

”Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

5 I artikel 13.1 i direktivet föreskrivs följande:

”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.

...”

6 I artikel 63 i samma direktiv stadgas följande:

"Den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum."

7 Artikel 167 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

"Avdragsrätt ska inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar."

8 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.

..."

9 Artikel 184 i direktivet 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."

10 Artikel 185.1 i samma direktiv har följande lydelse:

"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."

11 Artiklarna 187 och 189 i direktiv 2006/112 innehåller bestämmelser om justering vad gäller investeringsvaror bland annat avseende tillämplig justeringsperiod för investeringsvaror som utgör fast egendom.

Polsk rätt

12 I 15 § i ustawa o podatku od towarów i usług (lagen om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004 (Dz. U. 2004, nr 54, position 535), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad lagen om mervärdesskatt), föreskrivs följande:

"1. Med beskattningsbara 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 gruvdrift 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 beskattningsbara 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.”

13 I 86 § första punkten i lagen om mervärdesskatt föreskrivs följande:

”Med förbehåll för vad som föreskrivs i 114 §, 119 § fjärde punkten, 120 § sjuttonde och nittonde punkterna, och 124 §, har den beskattningsbara person som avses i 15 §, i den mån varorna och tjänsterna används för hans beskattade transaktioner, rätt att från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av den ingående skatten.”

14 91 § i denna lag har följande lydelse:

”...

2. När det gäller varor och tjänster som den beskattningsbara personen på grundval av bestämmelserna om inkomstskatt behandlar som avskrivningsbara materiella eller immateriella anläggningstillgångar och rättigheter samt fast egendom och arrenderättigheter ska den beskattningsbara personen göra den justering som föreskrivs i punkt 1 under en femårsperiod, eller en tioårsperiod när det är fråga om fast egendom och arrenderättigheter, från det år tillgången först användes, om det ursprungliga värdet inte överstiger 15000 [polska zloty, PLN].

...

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

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

15 Kommunen är sedan år 2005 registrerad för mervärdesskatt.

16 Åren 2009 och 2010 lät kommunen uppföra ett kulturhus. Vid uppförandet tillhandahölls kommunen varor och tjänster för vilka mervärdesskatt betalades. När kulturhuset stod klart övertogs förvaltningen av huset utan vederlag av det kommunala kulturcentret.

17 Kommunen uttryckte år 2014 sin avsikt att själv ta över byggnaden och själv stå för den direkta förvaltningen. Därefter hade kommunen för avsikt att utan vederlag ställa kulturhuset till kommuninvånarnas förfogande såväl som att hyra ut det för kommersiella ändamål. Vad beträffar sistnämnda användning förklarade kommunen uttryckligen att den hade för avsikt att utfärda fakturor som inbegrep mervärdesskatt. Kommunen har fram till dags dato ännu inte dragit av den mervärdesskatt som betalats för denna investering.

18 Ministern bedömde i beslut av den 28 maj 2014, efter att kommunen hade ansökt om förhandsbesked om mervärdesskatt med tillämpning av 91 § andra och sjunde punkterna i lagen om mervärdesskatt, att kommunen inte kunde beviljas en justering av avdragsrätten för mervärdesskatt huvudsakligen därför att kommunen hade förvärvat de berörda varorna och tjänsterna för att utan vederlag ställa byggnaden till förfogade för det kommunala kulturcentret och inte för ekonomisk verksamhet och således inte hade agerat som beskattningsbar person i fråga om mervärdesskatt.

19 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (Förvaltningsdomstolen i regionen Gdansk, Polen) biföll genom dom av den 18 november 2014 kommunens överklagande av ministerns beslut av den 28 maj 2014.

20 Nämnda domstol ansåg att den beskattningsbara personens ursprungliga användning av varor och tjänster för icke-skattepliktiga ändamål inte skulle beröva denna person avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i ett senare skede om den beskattningsbara personen ändrade användningsområdet för dessa varor och tjänster och använde dem för skattepliktiga transaktioner. Det kan härvidlag inte rimligen läggas kommunen till last att den i sin ansökan som ledde fram till beslutet av den 28 maj 2014 inte uttryckligen vid uppförandet av byggnaden förklarade att den avsåg att använda den för en ekonomisk verksamhet

21 Ministern överklagade till den hänskjutande domstolen, Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) vilken hyste tvivel om en kommun, enligt artiklarna 167, 168 och 184 i direktiv 2006/112, har rätt till avdrag genom justering för ingående mervärdesskatt på sina investeringsutgifter när den berörda investeringsvaran först användes för icke skattepliktig verksamhet, i förevarande fall för utförande av kommunens uppgifter i egenskap av myndighet, och därefter även användes för skattepliktiga transaktioner.

22 Den hänskjutande domstolen anser att det följer av dom av den 2 juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335) att denna fråga ska besvaras nekande, såvitt det framgår av denna dom att ett offentligt organ som agerat i egenskap av myndighet vid förvärv av en investeringsvara och inte i egenskap av beskattningsbar person inte har rätt att dra av den mervärdesskatt som har betalats för varan, även om organet senare har agerat i egenskap av beskattningsbar person.

23 Vilka slutsatser som kan dras av nämnda dom har emellertid blivit osäkert sedan EU-domstolen i beslut av den 5 juni 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750) fann att i en situation där den berörda kommunen hade ändrat användningsområdet för en investeringsvara som utgör fast egendom och denna vara i ett första skede inte användes för ändamål som gav rätt till avdrag för mervärdesskatt och varan i ett senare skede användes för ändamål som gav rätt till sådant avdrag är en justering av avdragen i princip tillåten.

24 Härvidlag uppkommer frågan om det ska fästas avseende vid den omständigheten att kommunen inte uttryckligen vid förvärvet av investeringsvaran deklarerat sin avsikt att i framtiden även använda den för skattepliktiga transaktioner.

25 Eftersom det inte har uttryckts någon sådan avsikt uppkommer dessutom frågan om den egenskap i vilken myndigheten agerade endast ska bedömas vid den första användningen av investeringsvaran eller om även andra kriterier ska beaktas.

26 Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) har mot denna bakgrund beslutat att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

”1) Har en kommun, mot bakgrund av artiklarna 167 och 168 samt artikel 184 och följande artiklar i [direktiv 2006/112] och av neutralitetsprincipen, rätt att dra av (genom justering) ingående mervärdesskatt på sina investeringsutgifter när

– den tillverkade (förvärvade) 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 därefter 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 förvärvande 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?"

Prövning av tolkningsfrågorna

27 Den hänskjutande domstolen har ställt de tre frågorna för att få klarhet i huruvida artiklarna 167, 168 och 184 i direktiv 2006/112 samt principen om mervärdesskattens neutralitet ska tolkas så, att de utgör hinder för att ett offentligt organ ges rätt till justering av avdrag för mervärdesskatt som betalats för en investeringsvara som utgör fast egendom i en sådan situation som i det nationella målet, där investeringsvaran vid förvärvet på grund av sin karaktär kunde användas såväl för skattepliktig verksamhet som för icke-skattepliktig verksamhet men i ett första skede använts för icke-skattepliktig verksamhet och detta organ dessutom inte uttryckligen har deklarerat sin avsikt att använda nämnda vara för en skattepliktig verksamhet men inte heller har uteslutit att den skulle användas för ett sådant ändamål.

28 För att bevara denna fråga erinrar EU-domstolen om att det följer av fast rättspraxis att beskattningsbara personers rätt, att från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala, dra av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid ingående förvärv av varor och tjänster utgör en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen (se, bland annat, dom av den 21 mars 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 37).

29 Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 mars 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

30 Såsom EU-domstolen vid upprepade tillfällen har uttalat utgör avdragsrätten i artikel 167 och följande artiklar i direktiv 2006/112 en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas. I synnerhet gäller att avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (dom av den 21 mars 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 39 och där angiven rättspraxis).

31 Bestämmelserna i artikel 187 i direktiv 2006/112 avser justering av avdrag i situationer 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 (beslut av den 5 juni 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, punkt 23 och där angiven rättspraxis)

32 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 (beslut av den 5 juni 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

33 Avdragsrätten för mervärdesskatt är emellertid underordnad såväl materiella som formella krav eller villkor (dom av den 21 mars 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 40 och

där angiven rättspraxis).

34 Vad beträffar dessa materiella krav eller villkor framgår det av EU-domstolens fasta praxis att det följer av artikel 168 i direktiv 2006/112, att endast en person som är en beskattningsbar person och agerar i denna egenskap vid förvärvet av varan har rätt att dra av den mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats med avseende på varan i den mån den har använts för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, punkt 8, och dom av den 22 oktober 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 18 och där angiven rättspraxis).

35 Enligt artiklarna 63 och 167 i direktiv 2006/112 inträder avdragsrätten vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar, det vill säga då leveransen av varan äger rum (dom av den 22 mars 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

36 Dessa principer är även tillämpliga i en situation då den beskattningsbara personen är ett offentligt organ som begär justering av avdrag för mervärdesskatt enligt artikel 184 och följande artiklar i direktiv 2006/112 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, punkt 39).

37 Härav följer att när ett offentligt organ, såsom i detta fall en kommun, har förvärvat en investeringsvara i egenskap av offentlig myndighet i den mening som avses i artikel 13.1 i direktiv 2006/112 och följaktligen inte är en beskattningsbar person har organet i princip ingen rätt att justera avdragen för denna vara även om den senare används för ekonomisk verksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, punkt 44).

38 Enligt EU-domstolens fasta praxis utgör frågan om den beskattningsbara personen vid den tidpunkt då varan levererades har agerat i denna egenskap för en ekonomisk verksamhet, vilket är en fråga som det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma med hänsyn till samtliga omständigheter i det enskilda fallet, däribland vilken typ av vara det är fråga om och den tid som förflutit mellan förvärvet av varan och dess användning i den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet (se, för ett liknande resonemang, bland annat, dom av den 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, punkt 21, och dom av den 22 oktober 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 21).

39 Denna prövning syftar till att verifiera om den beskattningsbara personen har förvärvat eller tillverkat de aktuella investeringsvarorna i avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet, vilket styrks av objektiva omständigheter, och följaktligen har agerat i egenskap av beskattningsbar person, i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 oktober 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 20).

40 Även om det i den nationella lagstiftning som är tillämplig i det nationella målet avseende investeringsvaror som utgör fast egendom föreskrivs en justeringsperiod på fem eller tio år från det att varan användes första gången, framgår det av vad som påpekats av den hänskjutande domstolen att kommunens ansökan lämnades in fyra år efter att kulturcentret utan vederlag hade börjat använda byggnaden.

41 Det är vidare utrett, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, att kommunen vid förvärvet av den investeringsvara som utgör fast egendom som avses i det nationella målet agerade på samma villkor som en enskild person som låter uppföra en byggnad utan att därvidlag åtnjuta några privilegier i sin egenskap av allmänt organ. Härav följer, enligt artikel 13.1 i direktiv 2006/112 och rättspraxis beträffande denna bestämmelse, att kommunen inte agerade i egenskap av offentlig myndighet när den förvärvade den ifrågavarande fasta

egendomen.

42 Situationen i det nationella målet skiljer sig således från den situation som ledde fram till dom av den 2 juni 2005, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (C-378/02, EU:C:2005:335) i vilket det berörda offentliga organet hade förvärvat investeringsvaran i egenskap av offentlig myndighet i den mening som avses i nämnda artikel 13.1 och följaktligen i egenskap av en icke-beskattningsbar person.

43 En annan omständighet som skiljer situationen i det nationella målet från den situation som ledde fram till ovannämnda dom var att kommunen när den förvärvade investeringsvaran som utgör fast egendom år 2010 redan var registrerad för mervärdesskatt sedan år 2005.

44 Situationen i det nationella målet skiljer sig för övrigt från den situation som ledde fram till dom av den 30 mars 2006, *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214), i vilken det var utrett att den berörda finländska staden vid förvärv av fast egendom hade agerat i egenskap av beskattningsbar person då förvärven skett för en ekonomisk verksamhet, nämligen för att hyra ut de förvärvade byggnaderna.

45 Situationen i det nationella målet är dessutom annorlunda än den situation som ledde fram till beslut av den 5 juni 2014, *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750) eftersom, såsom framgår av punkt 11 i beslutet, den polska kommunen vid tidpunkten då den berörda byggnaden levererades, agerade i egenskap av beskattningsbar person och den hänskjutande domstolen hade påpekat att kommunen redan under uppförandet av byggnaden uttryckligen hade deklarerat sin avsikt att hyra ut byggnaden till ett privat bolag som skulle betala hyra till kommunen.

46 I det nationella målet var det först efter att den berörda byggnaden levererats som kommunen deklarerade sin avsikt att hyra ut den för kommersiella ändamål.

47 Även om en entydlig och uttrycklig avsiktsdeklaration om att varan efter förvärvet ska användas för en ekonomisk verksamhet kan vara tillräckligt för att dra slutsatsen att varan har förvärvats av den beskattningsbara personen i denna egenskap utesluter inte avsaknaden av en sådan deklaration att en sådan avsikt kan föreligga indirekt.

48 Det är korrekt att vid tidpunkten då den berörda fasta egendomen som avses i det nationella målet levererades var den enda avsikt som kommunen gett uttryck för att använda den för allmän verksamhet som kulturhus. Även om denna avsikt därefter konkretiserades genom att byggnaden utan vederlag ställdes till det kommunala kulturcentrets förfogande innebär inte denna användning att det i sig är uteslutet att varan åtminstone delvis används för ekonomisk verksamhet, såsom exempelvis för uthyrning.

49 Den typ av vara det är fråga om – vilket enligt den praxis från EU-domstolen som anges i punkt 38 i denna dom är en omständighet som ska beaktas vid fastställandet av om den beskattningsbara personen vid tidpunkten då den fasta egendomen levererades har agerat som sådan – utgör stöd för att kommunen har avsett att agera som beskattningsbar person.

50 Den omständigheten att kommunen dessutom redan före leverans och förvärv av den fasta egendom som avses i det nationella målet var registrerad för mervärdesskatt pekar i denna riktning.

51 Däremot saknar det i sig betydelse att den berörda varan inte omedelbart har använts för skattepliktiga transaktioner, eftersom användningen av varan endast bestämmer omfattningen av det ursprungliga avdrag som den beskattningsbara personen har rätt till samt omfattningen av eventuella justeringar under påföljande perioder, men påverkar inte avdragsrättens inträde (se, för

ett liknande resonemang, dom av den 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 39).

52 Även om den hänskjutande domstolen i sin första fråga hänvisar till att den fasta egendomen ursprungligen använts "för kommunens utförande av allmännyttiga uppdrag inom ramen för dess myndighetsutövning" påverkar inte denna omständighet, om den skulle anses vedertagen, vilket kommunen har bestritt, den separata frågan om denna myndighet vid tidpunkten för förvärvet av varan agerade i egenskap av beskattningsbar person, vilket ger rätt till avdrag för varan, men utgör ett indicium på att kommunen inte agerade i egenskap av beskattningsbar person.

53 I en sådan situation som i det nationella målet där ett offentligt organ som redan har ställning av beskattningsbar person vid förvärv av en investeringsvara som utgör fast egendom som till följd av sin karaktär kan användas för såväl skattepliktiga verksamheter som icke-skattepliktiga verksamheter inte uttryckligen har deklarerat sin avsikt att använda denna vara för en skattepliktig verksamhet men inte heller har uteslutit att varan ska användas för ett sådant ändamål utgör inte den omständigheten att varan ursprungligen har använts för icke-skattepliktiga verksamheter hinder för slutsatsen, efter en prövning av samtliga faktiska omständigheter av den hänskjutande domstolen i enlighet med vad som påpekades i punkt 38 i denna dom, att villkoret i artikel 168 i direktiv 2006/112 – enligt vilket den beskattningsbara personen ska ha agerat i sin egenskap av beskattningsbar person vid tidpunkten då denne förvärvade den berörda varan – är uppfyllt.

54 Såsom även generaladvokaten påpekade i punkt 55 i sitt förslag till avgörande måste vid bedömningen av om detta villkor är uppfyllt i det enskilda fallet begreppet förvärv i egenskap av "beskattningsbar person" ges en vid innebörd.

55 En vid innebörd är nämligen nödvändig mot bakgrund av syftet med avdragssystemet och i synnerhet mot bakgrund av syftet med justeringar som, vilket påpekades i punkterna 29–31 i denna dom, är att säkerställa skattemässig neutralitet för all ekonomisk verksamhet. Det följer av denna princip att varje näringsidkare i allmänhet omedelbart ska kunna göra avdrag för hela den ingående skatten och där avdragen i förekommande fall kan justeras i efterhand för att bli korrekta.

56 Slutligen, och utan att det påverkar prövningen av om villkoret i artikel 168 i direktiv 2006/112 – enligt vilket en beskattningsbar person ska ha agerat i egenskap av beskattningsbar person vid förvärvet av varan – är uppfyllt, är det svårt eller rentav omöjligt att objektivt dela upp konkreta investeringsutgifter mellan skattepliktiga transaktioner och icke-skattepliktiga transaktioner.

57 Denna uppdelning regleras specifikt i reglerna om avdragsgill andel i artiklarna 173–175 i direktiv 2006/112. Beräkningen av en avdragsgill andel för att fastställa det avdragsgilla mervärdesskattebeloppet avser i princip endast de fall där varor och tjänster används av en beskattningsbar person såväl för transaktioner som medför rätt till avdrag som för transaktioner som inte medför rätt till avdrag (se, bland annat, dom av den 14 december 2016, Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, punkt 34).

58 Vidare faller fastställandet av metoder och kriterier för uppdelning av ingående mervärdesskatt mellan ekonomisk verksamhet och icke-ekonomisk verksamhet inom medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning. Vid utövandet av sin skönsmässiga befogenhet ska medlemsstaterna beakta syftet med och systematiken i direktivet och i enlighet härmed föreskriva en beräkningsmetod som på ett objektivt sätt avspeglar den faktiska fördelningen av ingående kostnader på dessa två verksamheter (dom av den 6 september 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 42).

59 Tolkningsfrågorna ska således besvaras enligt följande. Artiklarna 167, 168 och 184 i direktiv 2006/112 samt principen om mervärdesskattens neutralitet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för att ett offentligt organ ges rätt till justering av avdrag för mervärdesskatt som betalats för en investeringsvara som utgör fast egendom i en sådan situation som i det nationella målet, där investeringsvaran vid förvärvet på grund av sin karaktär kunde användas för såväl skattepliktiga verksamheter som icke-skattepliktiga verksamheter men i ett första skede användes för icke-skattepliktiga verksamheter och det offentliga organet inte uttryckligen har deklarerat sin avsikt att använda nämnda vara för en skattepliktig verksamhet men inte heller har uteslutit att den ska användas för ett sådant ändamål, såvitt det framgår av en prövning av samtliga faktiska omständigheter, vilken det ankommer på den nationella domstolen att göra, att villkoret i artikel 168 i direktiv 2006/112, enligt vilket den beskattningsbara personen ska ha agerat som beskattningsbar person vid tidpunkten för detta förvärv, är uppfyllt.

Rättegångskostnader

60 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 (andra avdelningen) följande:

Artiklarna 167, 168 och 184 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt samt principen om mervärdesskattens neutralitet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för att ett offentligt organ ges rätt till justering av avdrag för mervärdesskatt som betalats för en investeringsvara som utgör fast egendom i en sådan situation som i det nationella målet, där investeringsvaran vid förvärvet på grund av sin karaktär kunde användas för såväl skattepliktiga verksamheter som för icke-skattepliktiga verksamheter men i ett första skede användes för icke-skattepliktiga verksamheter och det offentliga organet inte uttryckligen har deklarerat sin avsikt att använda nämnda vara för en skattepliktig verksamhet men inte heller har uteslutit att den ska användas för ett sådant ändamål, såvitt det framgår av en prövning av samtliga faktiska omständigheter, vilken det ankommer på den nationella domstolen att göra, att villkoret i artikel 168 i direktiv 2006/112, enligt vilket den beskattningsbara personen ska ha agerat som beskattningsbar person vid tidpunkten för detta förvärv, är uppfyllt.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: polska.