

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 17 september 2020 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Investeringsvaror som utgör fast egendom – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Justering av det ursprungliga avdraget – Justering vid ett enda tillfälle av hela detta avdrag efter det att den berörda tillgången använts för första gången – Justeringsperiod”

I mål C-791/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen, Nederländerna) genom beslut av den 14 december 2018, som inkom till domstolen den 17 december 2018, i målet

Stichting Schoonzicht

mot

Staatssecretaris van Financiën,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Arabadjiev, domstolens ordförande K. Lenaerts, tillika tillförordnad domare på andra avdelningen, samt domarna P.G. Xuereb, T. von Danwitz och A. Kumin (referent),

generaladvokat: M. Bobek,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Stichting Schoonzicht, genom B.G. van Zadelhoff, i egenskap av rådgivare,
- Nederländernas regering, genom M.K. Bulterman och M.A.M. de Ree, båda i egenskap av ombud,
- Sveriges regering, inledningsvis genom A. Falk, J. Lundberg, C. Meyer-Seitz, H. Shev och H. Eklinder, därefter genom de tre sistnämnda, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom W. Roels och N. Gossement, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 3 mars 2020 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 184–187 och 189 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Stichting Schoonzicht och Staatssecretaris van Financiën (statssekreterare med ministerlika befogenheter vid finansministeriet, Nederländerna) angående den justering som, med anledning av att en del av ett byggnadskomplex används för en verksamhet som är undantagen från skatteplikt, gjorts vid ett enda tillfälle av hela avdraget för den mervärdesskatt som inledningsvis erlagts i samband med uppförandet av detta byggnadskomplex.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Enligt artikel 14.3 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna betrakta överlämnandet av vissa byggnadsarbeten som leverans av varor.

4 Enligt artikel 167 i samma direktiv ska avdragsrätten inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.

5 I artikel 168 a i nämnda 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.”

6 I artikel 184 i detta direktiv föreskrivs följande:

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

7 I artikel 185 i mervärdesskattedirektivet anges 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.”

8 I artikel 186 i direktivet föreskrivs att medlemsstaterna ska fastställa närmare bestämmelser

för tillämpningen av artiklarna 184 och 185.

9 Artikel 187 i direktivet har följande lydelse:

"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."

10 I artikel 189 i direktivet anges följande:

"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."

Nederländsk rätt

11 I artikel 15.4 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 mervärdesskattelagen), föreskrivs följande:

"Skatteavdraget ska göras med beaktande av den avsedda användningen av varorna och tjänsterna vid den tidpunkt då skatten faktureras näringsidkaren, eller när den blir utkrävbar. Om det, när näringsidkaren börjar använda varorna eller tjänsterna, visar sig att denne har gjort avdrag för den skatt som hänför sig till dessa i en omfattning som är större eller mindre än vad denne med beaktande av varornas eller tjänsternas användning har rätt till, ska det överskjutande beloppet vara utkrävt från den tidpunkten. Den skatt som blir utkrävbar ska betalas i enlighet med artikel 14. Den del av skatten som är avdragsgill och som inte har dragits av ska återbetalas till näringsidkaren på dennes begäran."

12 I artikel 12.2 och 12.3 i Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (förordning om genomförande av lagen om mervärdesskatt) av den 12 augusti 1968 (Stb. 1968, nr 423), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad genomförandeförordningen), föreskrivs följande:

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

3. I deklarationen för den sista beskattningsperioden för beskattningsåret ska justeringen av avdraget göras på grundval av de uppgifter som gäller för hela beskattningsåret.”

13 I artikel 13 i genomförandeförordningen anges följande:

”1. Med avvikelse från artikel 11 ska vid tillämpning av avdraget separat hänsyn tas till följande:

a. Fast egendom och de rättigheter som belastar sådan egendom.

b. Lös egendom som näringsidkaren skriver av i samband med deklarationen avseende inkomstskatt eller bolagsskatt eller som denne skulle kunna skriva av om han eller hon var skattskyldig för sådan skatt.

2. När det gäller fast egendom och de rättigheter som belastar sådan egendom ska justering av avdrag göras under vart och ett av de nio beskattningsår som följer på det år då näringsidkaren började använda egendomen i fråga. Justeringen ska vid varje tillfälle göras med en tiondel av den ingående mervärdesskatt som har betalats, med beaktande av uppgifterna för det berörda beskattningsåret, i deklarationen avseende den sista beskattningsperioden det beskattningsåret.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

14 Klaganden i det nationella målet har låtit uppföra ett byggnadskomplex som består av sju bostadslägenheter på en tomt som bolaget äger. Byggnadsarbetena påbörjades år 2013 och komplexet levererades till bolaget i juli följande år.

15 Klaganden i det nationella målet drog direkt av hela den mervärdesskatt som bolaget fakturerats under beskattningsår 2013 för uppförandet av nämnda komplex, eftersom komplexet vid denna tidpunkt var avsett att användas för beskattningsbara ändamål.

16 Från och med den 1 augusti 2014, hyrde klaganden i det nationella målet ut fyra av de sju lägenheterna i det berörda byggnadskomplexet med undantag från mervärdesskatteplikt, medan de tre övriga lägenheterna förblev outhyrda under år 2014.

17 På grund av detta undantag blev klaganden i det nationella målet tvungen att justera mervärdesskatten och att därför, genom att ge in en deklaration, i enlighet med artikel 15.4 andra och tredje meningarna i mervärdesskattelagen, vid ett enda tillfälle betala hela den del av mervärdesskatten som var hänförlig till dessa fyra lägenheter under den period då de användes, med sammanlagt 79 587 euro.

18 Klaganden i det nationella målet ansåg emellertid att artikel 15.4 i mervärdesskattelagen, såvitt det i denna bestämmelse föreskrivs att hela det avdrag som ursprungligen gjordes ska justeras när en investeringsvara börjar användas, stred mot artikel 187 i mervärdesskattedirektivet och begärde därför omprövning av justeringsbeslutet.

19 Denna begäran om omprövning medförde inte någon ändring. Klaganden i det nationella målet överklagade detta omprövningsbeslut till Rechtbank Noord-Holland (Distriktsdomstolen i Noord-Holland, Nederländerna). Överklagandet ogillades. Klaganden i det nationella målet överklagade avgörandet från nämnda domstol till Gerechtshof Amsterdam (Appellationsdomstolen i Amsterdam, Nederländerna).

20 Gerechtshof Amsterdam (Appellationsdomstolen i Amsterdam) ogillade genom dom av den 11 januari 2017 det överklagande som klaganden i det nationella målet gett in. Klaganden i det nationella målet överklagade denna dom till den hänskjutande domstolen, Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen, Nederländerna), och upprepade därvid argumentet att en justering vid ett enda tillfälle av det ursprungliga avdraget, till följd av den första användningen av investeringsvarorna, strider mot artikel 187 i mervärdesskattedirektivet och att den justering som gjorts skulle ha skett över flera år.

21 Mot denna bakgrund beslutade Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen, Nederländerna) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Utgör artiklarna 184–187 i [mervärdesskattedirektivet] hinder för nationella justeringsbestämmelser för investeringsvaror enligt vilka en justering ska fördelas över flera år, om det enligt dessa bestämmelser under det år en investeringsvara används för första gången – vilket även är det första justeringsåret – ska göras en jämkning (justering) av hela det ursprungliga avdraget för denna investeringsvara vid ett enda tillfälle om det första gången varan används visar sig att det ursprungliga avdraget avviker från det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt till på grundval av den faktiska användningen av investeringsvaran?

Om den första frågan ska besvaras jakande:

2) Ska artikel 189 b eller c i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att den engångsjustering av det ursprungliga avdraget under justeringsperiodens första år som avses i den första frågan utgör en sådan åtgärd som [Konungariket] Nederländerna får vidta vid tillämpningen av artikel 187 i [mervärdesskattedirektivet]?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

22 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 184–187 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder för nationella justeringsbestämmelser för investeringsvaror som föreskriver att justeringen ska fördelas över flera år, enligt vilka hela det ursprungliga avdraget för denna investeringsvara ska korrigeras vid ett enda tillfälle under det år den berörda investeringsvaran används för första gången – vilket även är det första justeringsåret – om det den första gången varan används visar sig att det ursprungliga avdraget avviker från det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt till på grundval av den faktiska användningen av investeringsvaran.

23 Domstolen erinrar inledningsvis om att det enligt systematiken i den ordning som inrättats genom mervärdesskattedirektivet föreligger avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för varor eller tjänster som en beskattningsbar person använder för sina beskattade transaktioner. Avdraget för ingående skatt är kopplat till uppbörden av utgående skatt. När varor eller tjänster förvärvas av en beskattningsbar person för att användas för transaktioner som är undantagna från mervärdesskatteplikt eller inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, ska det inte påföras någon utgående mervärdesskatt och inte heller göras något avdrag för ingående

mervärdesskatt (dom av den 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 24, och dom av den 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 30).

24 Det framgår av lydelsen av artikel 168 i mervärdesskattedirektivet att det för att en person ska ha avdragsrätt krävs dels att den berörda personen är en "beskattningsbar person" i den mening som avses i detta direktiv, dels att de ifrågavarande varorna eller tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner (dom av den 15 december 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 52, och dom av den 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 33).

25 Användningen av varorna eller tjänsterna, eller den avsedda användningen av dessa, bestämmer omfattningen av det ursprungliga avdrag som den beskattningsbara personen har rätt till och omfattningen av eventuella justeringar under påföljande perioder (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 december 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 54 och där angiven rättspraxis, och dom av den 18 oktober 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punkt 29).

26 Justeringsmekanismen ingår nämligen som en del i det avdragssystem för mervärdesskatt som införts genom mervärdesskattedirektivet och syftar till att öka mervärdesskatteavdragens exakthet i syfte att säkerställa skattens neutralitet, vilken är en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats av unionslagstiftaren (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 92 och där angiven rättspraxis, och dom av den 11 april 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punkt 37). Enligt denna princip ger transaktioner som har utförts i ett föregående led endast fortsatt rätt till avdrag i den mån dessa används i samband med mervärdesskattepliktiga transaktioner. Syftet med mervärdesskattedirektivet är alltså att skapa ett nära och direkt samband mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användningen av de relevanta varorna och tjänsterna i samband med beskattningsbara utgående transaktioner (dom av den 18 oktober 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punkterna 30 och 31 samt där angiven rättspraxis).

27 Det kan i detta hänseende påpekas att det i artiklarna 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet allmänt anges på vilka villkor en nationell skattemyndighet ska kräva att den mervärdesskatt som inledningsvis dragits av justeras, dock utan att det anges på vilket sätt en sådan justering ska göras (dom av den 11 april 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punkt 26).

28 I artikel 186 i mervärdesskattedirektivet åläggs medlemsstaterna däremot uttryckligen att fastställa villkoren för denna justering i och med att det föreskrivs att medlemsstaterna ska fastställa närmare tillämpningsföreskrifter för artiklarna 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 april 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punkt 27).

29 Det är bara i fråga om investeringsvaror som det i artiklarna 187–192 i mervärdesskattedirektivet i viss omfattning närmare föreskrivs hur justeringen av avdrag för mervärdesskatt ska göras (dom av den 11 april 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punkt 27).

30 EU-domstolen noterar för det första, med avseende på uppkomsten av justeringsskyldigheten, att denna skyldighet ges vidast tänkbara definition i artikel 184 i mervärdesskattedirektivet, genom att "[d]et ursprungliga avdraget skall justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra" (dom av den 11

april 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punkt 32).

31 Denna formulering utesluter i princip inte något tänkbart fall av felaktiga avdrag. Att justeringsskyldigheten har en allmän räckvidd stöds av att artikel 185.2 i mervärdesskattedirektivet innehåller en uttrycklig uppräkningslista av de undantag som medges enligt direktivet (dom av den 11 april 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punkt 33).

32 I artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet anges att en sådan justering särskilt ska göras när det, efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats in, har inträffat någon förändring i de faktorer som beaktats vid fastställandet av avdragsbeloppet (dom av den 18 oktober 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punkt 32).

33 Det är dessa bestämmelser som ska tillämpas för att avgöra huruvida det uppkommit en eventuell rätt för skattemyndigheten att begära att en beskattningsbar person företar en justering, även en justering av avdrag som avser investeringsvaror (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 oktober 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punkt 26).

34 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att den beskattningsbara personen har låtit uppföra ett byggnadskomplex som består av sju lägenheter och att denna har gjort avdrag för den mervärdesskatt som hänförs till uppförandet av komplexet på grund av dess användning för beskattningsbara transaktioner. Efter det att entreprenaden avseende uppförandet av komplexet överlämnats, vilket i mervärdesskattehänseende utgör en leverans av varor i den mening som avses i den nationella lagstiftning som genomför den möjlighet som föreskrivs i artikel 14.3 i mervärdesskattedirektivet, hyrde den beskattningsbara personen ut fyra av dessa lägenheter med undantag för mervärdesskatt.

35 Eftersom det ursprungliga avdraget hade beräknats med beaktande av att detta komplex skulle användas för beskattningsbara transaktioner, medförde uthyrningen av de fyra lägenheterna med undantag från mervärdesskatteplikt en förändring av de faktorer som ska beaktas vid bestämningen av avdragsbeloppet och ledde till att nämnda avdrag visade sig vara högre än det avdrag den beskattningsbara personen hade rätt att göra på grund av den faktiska användningen av den aktuella varan.

36 En sådan situation omfattas följaktligen av de situationer som avses i artikel 184 och artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet, i vilka skattemyndigheten ska kräva att den beskattningsbara personen justerar det avdrag för mervärdesskatt som ursprungligen gjordes.

37 Det ska således, för det andra, avgöras huruvida den justering som ska göras av det ursprungliga avdraget vid tidpunkten för den berörda varans första användning, när det vid denna tidpunkt framgår att detta avdrag var högre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra med hänsyn till den faktiska användningen av denna vara, omfattas av de bestämmelser för tillämpning av artiklarna 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet som medlemsstaten ska fastställa enligt artikel 186 i direktivet eller av de bestämmelser som föreskrivs i artikel 187 i mervärdesskattedirektivet avseende investeringstillgångar.

38 I artikel 187 i mervärdesskattedirektivet, vilken är utformad på ett sådant sätt att det inte kan finnas något tvivel om dess tvingande karaktär (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 26, och beslut av den 5 juni 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, punkt 24), föreskrivs i detta hänseende, i punkt 1 första stycket, en justeringsperiod för investeringsvaror på fem år, inklusive det år då varorna förvärvades eller tillverkades. Enligt artikel 187.1 andra stycket får medlemsstaterna dock grunda justeringen på en period av fem hela år med början från den tidpunkt då varorna först användes. I artikel 187.1 tredje stycket föreskrivs att justeringsperioden

kan förlängas till högst 20 år för investeringsvaror som utgör fast egendom.

39 I artikel 187.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att den årliga justeringen endast ska ske med avseende på en femtedel eller, om justeringsperioden har förlängts, motsvarande andel av den mervärdesskatt som har belastat investeringsvarorna. I artikel 187.2 andra stycket i direktivet preciseras att justeringen 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.

40 Det framgår av artikel 187.1 andra och tredje styckena i direktivet att den berörda medlemsstaten får besluta att justeringsperioden – vilken kan sträcka sig över tjugo år för investeringsvaror som utgör fast egendom – ska börja löpa vid den tidpunkt då den berörda investeringsvaran används för första gången.

41 För det fall att en medlemsstat har utnyttjat denna möjlighet föreskrivs i artikel 187.2 i mervärdesskattedirektivet således en skyldighet att för varje år som förflutit fram till utgången av justeringsperioden kontrollera huruvida det har skett några förändringar i avdragsrätten jämfört med den avdragsrätt som gällde det år då varan användes för första gången och, om så är fallet, göra en justering med avseende på motsvarande andel av den mervärdesskatt som har belastat den berörda investeringsvaran.

42 Av detta följer att det i ett sådant fall är avdragsrätten för det år då den berörda investeringsvaran användes för första gången som tjänar som utgångspunkt, och att den justering fördelad på andelar som föreskrivs i artikel 187 i mervärdesskattedirektivet avser ändringar som skett efter denna första användning, i förhållande till avdragsrätten för det år då investeringsvaran användes för första gången.

43 Artikel 187 i mervärdesskattedirektivet reglerar emellertid inte de justeringsbestämmelser som ska tillämpas om avdragsrätten just vid den tidpunkt då varan för första gången ska användas visar sig vara högre eller lägre än det avdrag som inledningsvis gjordes.

44 En sådan tolkning stöds av ändamålet och syftet med den justering som föreskrivs i artikel 187 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet.

45 Den period för justering och den justering fördelad på andelar som föreskrivs i artikel 187 i mervärdesskattedirektivet för investeringsvaror kan nämligen förklaras och motiveras bland annat av att dessa varor används under en flera år lång period under vilken deras ändamål kan förändras (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 december 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 55, dom av den 30 mars 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 25, och beslut av den 5 juni 2014, *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, punkt 20).

46 Den period för justering av avdrag som föreskrivs i artikel 187 i mervärdesskattedirektivet gör att oriktigheter i beräkningen av dessa avdrag och omotiverade fördelar eller nackdelar för den beskattningsbara personen kan undvikas, bland annat när förändringar i de faktorer som inledningsvis använts för att fastställa det avdragsgilla beloppet inträffar efter det att deklarationen har lämnats eller, i förekommande fall, efter den första användningen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 mars 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 25, och beslut av den 5 juni 2014, *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, punkt 20).

47 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 47 i sitt förslag till avgörande, skiljer sig den logik som styr den justering som ska göras när de faktorer som inledningsvis beaktades vid

fastställandet av avdragsbeloppet förändras under det att den berörda investeringsvaran används från den logik som styr den justering som ska göras när det ursprungliga avdraget är lägre eller högre än det avdrag som den beskattningsbara personen har rätt till vid tidpunkten för den första användningen av varan med hänsyn till hur den faktiskt används.

48 Fastställandet av villkoren för justering av det ursprungliga avdraget vid tidpunkten för den berörda investeringsvarans första användning, när det framgår att nämnda avdrag vid denna tidpunkt var högre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra med hänsyn till den faktiska användningen av denna vara, omfattas följaktligen inte av artikel 187 i mervärdesskattedirektivet, utan av de bestämmelser för tillämpning av artiklarna 184 och 185 i detta direktiv som medlemsstaterna ska fastställa enligt artikel 186 i nämnda direktiv.

49 EU-domstolen erinrar i detta hänseende, för det tredje, om att medlemsstaterna vid utövandet av sin skönsmässiga bedömning i samband med fastställandet av bestämmelser för tillämpningen av artiklarna 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet ska beakta syftet med och systematiken i direktivet, och särskilt principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (se, analogt, dom av den 13 mars 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, punkterna 35 och 36, och dom av den 25 juli 2018, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, punkt 58 och där angiven rättspraxis).

50 Det ska påpekas att en nationell lagstiftning som, i likhet med den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, utgår från den tidpunkt då en investeringsvara börjar användas som referensdatum vid bedömningen av huruvida det ursprungliga avdraget för mervärdesskatt motsvarar det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra med hänsyn till den faktiska användningen av denna vara och i vilken det föreskrivs att den beskattningsbara personen, vid denna tidpunkt, ska vara betalningsskyldig för hela det överskjutande avdragsbeloppet om det ursprungliga avdraget var högre än det avdrag denne hade rätt att göra, är förenlig med principen om skatteneutralitet, som det erinrats om i punkt 26 ovan, eftersom denna princip kräver att felaktiga avdrag justeras under alla omständigheter (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 april 2018, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, punkt 38).

51 Dessutom utgör denna nationella lagstiftning inte något hinder för att det sker en justering fördelad på andelar när det gäller de ändringar som inträffar efter det att varan användes för första gången, såsom föreskrivs i artikel 187 i mervärdesskattedirektivet.

52 Det framgår nämligen av begäran om förhandsavgörande att näringsidkaren, enligt artikel 13 i genomförandebeslutet, efter det första justeringsåret, vid utgången av vart och ett av de nio efterföljande beskattningsåren, på grundval av uppgifter avseende detta senare beskattningsår, ska kontrollera om användningen av den aktuella investeringsvaran har ändrats i förhållande till det första justeringsåret och, om så är fallet, att denna justering under vart och ett av dessa nio beskattningsår avser en tiondel av den mervärdesskatt hänförlig till förvärvet av denna investeringsvara som fakturerats näringsidkaren.

53 För det fjärde ska det slutligen påpekas att slutsatsen att villkoren för att justera det ursprungliga avdraget vid tidpunkten för investeringsvarans första användning, när det vid denna tidpunkt framgår att det ursprungliga avdraget var högre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra med hänsyn till den faktiska användningen av denna tillgång, inte omfattas av artikel 187 i mervärdesskattedirektivet, inte påverkas av övervägandena i beslutet av den 5 juni 2014, *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750).

54 I detta beslut ansåg EU-domstolen visserligen att artikel 187 i mervärdesskattedirektivet utgör 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

system som klaganden i det nationella målet åberopade i det mål som avgjordes genom nämnda beslut (beslut av den 5 juni 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, punkt 27).

55 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 61 i sitt förslag till avgörande drog EU-domstolen emellertid denna slutsats i en situation där de faktiska förhållandena och det rättsliga sammanhanget var annorlunda jämfört med den situation som följer av en tillämpning av den lagstiftning som är aktuell i det nu aktuella nationella målet. I det mål som avgjordes genom beslutet av den 5 juni 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13 (EU:C:2014:1750), användes nämligen den berörda investeringsvaran i ett första skede för att bedriva en verksamhet som inte gav rätt till avdrag för mervärdesskatt och i ett senare skede för att bedriva en verksamhet som gav rätt till avdrag. Vidare ändrades denna tillgångs användning när den redan hade börjat användas för att bedriva en verksamhet som inte gav rätt till avdrag (beslut av den 5 juni 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, punkterna 12 och 13).

56 Så är emellertid inte fallet i det nu aktuella nationella målet, i vilket användningen av den berörda fasta egendomen ändrades i samband med att fastigheten togs i bruk för första gången.

57 Såsom framgår av punkterna 51 och 52 i förevarande dom utgör dessutom den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet inte hinder för en justering fördelad på andelar med avseende på de ändringar som inträffat efter det att tillgången användes för första gången, såsom föreskrivs i artikel 187 i mervärdesskattedirektivet.

58 Av detta följer att den första frågan ska besvaras enligt följande. Artiklarna 184–187 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för nationella justeringsbestämmelser för investeringsvaror som föreskriver att justeringen ska fördelas över flera år, enligt vilka hela det ursprungliga avdraget för denna investeringsvara ska justeras vid ett enda tillfälle under det år den berörda investeringsvaran används för första gången – vilket även är det första justeringsåret – om det den första gången varan används visar sig att det ursprungliga avdraget avviker från det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt till på grundval av den faktiska användningen av investeringsvaran.

Den andra frågan

59 Med beaktande av svaret på den första tolkningsfrågan behöver den andra tolkningsfrågan inte besvaras.

Rättegångskostnader

60 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 (andra avdelningen) följande:

Artiklarna 184–187 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att de inte utgör hinder för nationella justeringsbestämmelser för investeringsvaror som föreskriver att justeringen ska fördelas över flera år, enligt vilka hela det ursprungliga avdraget för denna investeringsvara ska justeras vid ett enda tillfälle under det år den berörda investeringsvaran används för första gången – vilket även är det första justeringsåret – om det den första gången varan används visar sig att det ursprungliga avdraget avviker från det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt till på grundval av den faktiska användningen av investeringsvaran.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: nederländska.