

62016CC0308

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

föredraget den 4 juli 2017 (1)

Mål C-308/16

Kozuba Premium Selection sp. z o.o.

mot

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

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

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Undantag från skatteplikt för leverans av byggnader eller delar därav och den mark de står på – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 135.1 j – Artikel 12.1 a och 12.2 – Begreppet ’första besittningstagande’ – Begreppet ’ombyggnation’”

1.

Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) har begärt att domstolen ska meddela ett förhandsavgörande rörande tolkningen av direktiv 2006/112/EG, (2) närmare bestämt med avseende på mervärdesskatt på leverans av byggnader eller delar därav och den mark de står på. (3)

2.

Enligt artikel 135.1 j i direktiv 2006/112 ska leverans av sådana byggnader undantas från mervärdesskatt, ”utom sådana leveranser som avses i artikel 12.1 a”. I princip är således ”leverans före första besittningstagandet” av en byggnad skattepliktig och ska inte undantas från mervärdesskatt, eftersom det är det fallet som avses i den sistnämnda bestämmelsen. Mervärdesskatt ska däremot inte betalas på efterföljande leveranser av samma byggnad.

3.

Det på så sätt beskrivna samspelet mellan skatteplikt och undantag kan emellertid ändras, eftersom medlemsstaterna enligt artikel 12.2 i direktiv 2006/112 får i) ”fastställa närmare regler för tillämpning av kriteriet i punkt 1 a på ombyggnation av byggnader” och ii) i vissa fall ”tillämpa andra kriterier än första besittningstagandet”.

4.

Den hänskjutande domstolen vill i korthet veta om den polska lagstiftning genom vilken denna del av direktiv 2006/112 (vad beträffar dels begreppet ”första besittningstagandet”, dels begreppet ”ombyggnation av byggnader”) har införlivats med polsk rätt, är förenlig med det direktivet.

I. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

Direktiv 2006/112

5.

I artikel 2.1 föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

a)

Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

...”

6.

I artikel 9.1 föreskrivs följande:

”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.”

7.

Artikel 12 har följande lydelse:

”1. Medlemsstaterna får anse som beskattningsbar person var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som hänför sig till sådana verksamheter som avses i artikel 9.1 andra stycket, särskilt någon av följande transaktioner:

a)

Leverans före första besittningstagandet av en byggnad eller delar av en byggnad och den mark byggnaden står på.

b)

Leverans av mark för bebyggelse

2. I punkt 1 a avses med byggnad varje anläggning som anbragts på eller i marken.

Medlemsstaterna får fastställa närmare regler för tillämpning av kriteriet i punkt 1 a på ombyggnation av byggnader och innebörden av begreppet 'den mark byggnaden står på'.

Medlemsstaterna får tillämpa andra kriterier än första besittningstagandet, såsom den tid som förflyter mellan den dag då byggnaden färdigställs och dagen för första leverans eller den tid som

förflyter mellan dagen för första besittningstagandet och dagen för senare leverans, såvida dessa perioder inte överstiger fem respektive två år.

...”

8.

Artikel 14 har följande lydelse:

”1. Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

...”

9.

I artikel 135.1 föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

j)

Leverans av andra byggnader eller delar därav och den mark de står [på] utom sådana leveranser som avses i artikel 12.1 a.

...”

B. Polsk rätt

Ustawa o podatku od towarów i usług (lag om skatt på varor och tjänster) (4)

10.

I artikel 2 punkt 14 finns följande definition:

”Ett första besittningstagande innebär leverans för användning – vid genomförande av skattepliktiga transaktioner – av byggnader, byggnadsverk eller delar därav till den förste förvärvaren eller förste nyttjaren, efter det att dessa byggnader, byggnadsverk eller delar därav

a)

uppförts eller

b)

förbättrats, om kostnaderna för förbättring, i den mening som avses i bestämmelserna om inkomstskatt, uppgår till minst 30 % av utgångsvärdet.”

11.

Artikel 43.1 har följande lydelse:

”Från skatt undantas

...

10)

leverans av byggnader, byggnadsverk eller delar därav, utom när

a)

leveransen genomförs inom ramen för ett första besittningstagande eller före det första besittningstagandet,

b)

det gått mindre än två år från det första besittningstagandet och leveransen av byggnaden, byggnadsverket eller delarna därav,

...”

II. Faktiska omständigheter i det nationella målet och tolkningsfrågan

12.

Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (nedan kallat Kozuba) (5) är ett bolag som den 17 september 2005 beslutade att öka sitt aktiekapital. Samma dag överförde en av bolagsmännen en bostadsbyggnad (ett sommarhus), uppfört 1992, som anläggningstillgång till bolaget.

13.

År 2006 moderniserades bostadsbyggnaden (som visningshus) och anpassades till behoven i Kozubas verksamhet. Kostnaderna för ombyggnaden motsvarade 55 procent av byggnadens utgångsvärde. (6)

14.

Den 31 juli 2007 upptogs byggnaden i förteckningen över Kozubas anläggningstillgångar (visningshus) och den kvarstod där fram till den 15 januari 2009. Den dagen avfördes byggnaden från förteckningen över anläggningstillgångar, på grund av att bolaget sålde den till en tredje part.

15.

Enligt Kozuba utgjorde försäljningen av byggnaden, efter ombyggnaden, den beskattningsgrundande händelsen för mervärdesskatt. Eftersom det rörde sig om en begagnad byggnad var försäljningen undantagen från skatteplikt och Kozuba tog därför inte upp den i sin mervärdesskattedeklaration.

16.

Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (direktör vid myndigheten för skattekontroll) fastställde genom beslut av den 12 april 2013 Kozubas mervärdesskatt för första kvartalet 2009 och ökade beskattningsunderlaget med värdet av försäljningen av byggnaden.

17.

Skattemyndigheten angav i korthet att a) artikel 43.1 punkt 10 i mervärdesskattelagen bara

medger skatteundantag för tillhandahållande av byggnader efter "första besittningstagandet" och att b) enligt artikel 2 punkt 14 i mervärdesskattelagen sker det "första besittningstagandet" först efter en transaktion som är föremål för mervärdesskatt. Även om byggnaden överfördes till bolagets egen verksamhet den 31 juli 2007 ägde det "första besittningstagandet" inte rum den dagen, eftersom byggnaden inte hade tagits i bruk i samband med genomförandet av skattepliktiga transaktioner. Enligt detta kriterium skedde det "första besittningstagandet" vid den tidpunkt då fastigheten såldes, det vill säga den 15 januari 2009.

18.

Den 17 maj 2013 väckte Kozuba talan mot det ovannämnda beslutet och den 30 juli 2013 fastställdes det av Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (direktör för skattekontoret i Warszawa, Polen).

19.

Kozuba väckte talan mot detta beslut vid Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Regionala förvaltningsdomstolen i Warszawa, Polen), som i dom av den 22 maj 2014 ogillade talan såvitt avsåg sakfrågan. (7)

20.

Bolaget överklagade än en gång, nu till Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen), som hyser tvivel om huruvida det krävs att det "första besittningstagandet", som föreskrivs i artikel 2 punkt 14 i mervärdesskattelagen, sker i samband med en skattepliktig transaktion, eller om begreppet är knutet till det faktiska besittningstagandet av byggnaden, oberoende av om det har föregåtts av en sådan skattepliktig transaktion eller inte. I det förstnämnda fallet kan den nationella bestämmelsen enligt den hänskjutande domstolen eventuellt vara oförenlig med artikel 135.1 j i direktiv 2006/112, på grund av att den på ett otillbörligt sätt begränsar rätten till undantag från skatteplikt.

21.

Bakgrunden till detta är att artikel 135.1 j i direktiv 2006/12, i vilken det hänvisas till artikel 12.1 a i samma direktiv, knyter undantaget från skatteplikt till begreppet "första besittningstagande" utan att definiera detta begrepp.

22.

Enligt artikel 2 punkt 14 i mervärdesskattelagen föreligger det inte något "första besittningstagande" när ett uppförande eller en ombyggnad av en byggnad sker för egna ändamål och det är byggherren själv som använder den. Eftersom leveransen inte sker på grundval av en skattepliktig transaktion är undantaget från skatteplikt inte tillämpligt, enligt artikel 43.1 punkt 10 i mervärdesskattelagen. Så kan till exempel vara fallet om byggnaden säljs tio år efter det faktiska besittningstagandet. Det innebär att det inte bara är "nya" byggnader som beskattas (det vill säga att de inte är undantagna från skatteplikt) utan även "gamla", om de har uppförts eller byggts om av den beskattningsbara personen själv för att användas av denne.

23.

Den hänskjutande domstolen hyser även tvivel om huruvida direktiv 2006/112 utgör hinder för artikel 2 punkt 14 b i mervärdesskattelagen, enligt vilken kostnaderna för ombyggnationen ska motsvara minst 30 procent av byggnadens utgångsvärde för att det ska anses föreligga ett första besittningstagande.

24.

Den hänskjutande domstolen har påpekat att denna bestämmelse gör det möjligt att (utan undantag) påföra mervärdesskatt varje gång det utförs arbeten av det slaget och den ombyggda byggnaden överläts. Enligt den hänskjutande domstolen föreskriver den polska lagstiftningen inte närmare från och med vilken tidpunkt och med vilket tidsperspektiv kostnaderna (som motsvarar minst 30 procent av byggnadens utgångsvärde) ska beräknas för att det ska anses föreligga ett "första besittningstagande".

25.

Mot bakgrund av detta har Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) hänskjutit följande tolkningsfråga:

"Ska artikel 135.1 j i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) tolkas så, att den utgör hinder för en nationell bestämmelse (artikel 43.1 punkt 10 i Ustawa o podatku od towarów i usług (lagen om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004 (Dz. U. Nr. 54, Pos. 535, med ändringar, nedan kallad mervärdesskattelagen)), enligt vilken leverans av byggnader, byggnadsverk eller delar därav är undantagna från mervärdesskatteplikt, utom när

a)

leveransen genomförs inom ramen för ett första besittningstagande eller före det första besittningstagandet,

b)

det gått mindre än två år från det första besittningstagandet och leveransen av byggnaden, byggnadsverket eller delarna därav,

i den mån artikel 2 punkt 14 i mervärdesskattelagen definierar ett första besittningstagande som en överlåtelse för användning – vid genomförandet av skattepliktiga transaktioner – av byggnader, byggnadsverk eller delar därav till den förste förvärvaren eller förste nyttjaren, efter det att dessa byggnader, byggnadsverk eller delar därav

a)

uppförts eller

b)

förbättrats, om kostnaderna för förbättring, i den mening som avses i bestämmelserna om inkomstskatt, uppgår till minst 30 procent av utgångsvärdet?"

III. Förfarandet vid EU-domstolen

26.

Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolens kansli den 30 maj 2016.

27.

Den polska regeringen och Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Det saknades skäl att hålla muntlig förhandling.

IV. Sammanfattning av parternas ståndpunkter

28.

Enligt den polska regeringen definieras inte begreppet "första besittningstagande" i artikel 135.1 j i direktiv 2006/112 och där hänvisas inte heller till eventuella definitioner i medlemsstaternas lagstiftningar. Det rör sig således om ett självständigt unionsrättsligt begrepp som ska tolkas på ett enhetligt sätt för att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet olika. (8)

29.

Bestämmelsen ska tolkas mot bakgrund av sammanhanget, ändamålen och systematiken i direktiv 2006/112, och därvid ska särskilt undantagets ratio legis beaktas. Även om undantag enligt domstolen ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut, (9) får detta tolkningskriterium inte medföra att undantagets effekter undergrävs.

30.

Den polska regeringen anser att ett uppförande eller en omfattande ombyggnad av en byggnad innebär att det tillförs ett mervärde, vilket ska beskattas vid den tidpunkt då en beskattningsbar transaktion genomförs. (10) Enligt den polska regeringen ska detta mervärde beskattas vid den tidpunkt då byggnaden säljs till en köpare, oavsett hur länge den som uppfört eller byggt om byggnaden har använt den för egen räkning.

31.

Den polska regeringen har gjort gällande att så länge tillhandahållandet (en skattepliktig transaktion) av en byggnad inte har fullbordats, oavsett om det rör sig om en nyuppförd eller en ombyggd byggnad, rör det sig fortfarande om en "ny byggnad" enligt direktiv 2006/112. Om det "första besittningstagandet" enbart skulle knytas till ett faktiskt besittningstagande, skulle det strida mot de principer som ligger till grund för direktivet och möjliggöra bedrägeri genom att undantaget missbrukas.

32.

Vad beträffar möjligheten för medlemsstaterna att använda sig av andra kriterier än "första besittningstagandet", har den polska regeringen pekat på de två fall som avses i artikel 12.2 i direktiv 2006/112. Om en medlemsstat inför ett kriterium avseende "den tid som förflyter mellan dagen för första besittningstagandet och dagen för senare leverans", bör mervärdesskatt tas ut såväl på den första leveransen i samband med "första besittningstagandet" som på senare leveranser som sker inom två år. I annat fall skulle den första leveransen i samband med ett "första besittningstagande" vara undantagen från mervärdesskatt medan senare leveranser, som sker inom två år efter detta "första besittningstagande", inte skulle vara det.

33.

Vad beträffar frågan huruvida det "första besittningstagandet" kan ske efter det att en fastighet har byggts om, har den polska regeringen påpekat att domstolen har slagit fast att det är möjligt. (11) Enligt den polska regeringens uppfattning överskrider de nationella bestämmelserna inte det utrymme för skönsmässig bedömning som artikel 12.2 i direktiv 2006/112 medger, eftersom den av den polska lagstiftaren fastställda kostnadsnivån innebär en betydande värdeökning till följd av ombyggnaden.

34.

Enligt kommissionen innebär den omständigheten att undantag ska tolkas restriktivt inte att själva undantaget får berövas sina effekter. I förevarande fall skulle den nationella lagstiftningen kunna medföra att "gamla" byggnader blir mervärdesskattepliktiga, vilket skulle strida mot syftet med och logiken i artikel 135.1 j i direktiv 2006/112.

35.

Eftersom direktiv 2006/112 inte innehåller någon definition av begreppet "första besittningstagande" anser kommissionen att det ska ges sin normala betydelse, vilket helt enkelt innebär att byggnaden används. Det krävs således inte att denna användning föregås av en skattepliktig transaktion. Detta villkor, som införts i den polska lagstiftningen, medför en restriktion som är oförenlig med en tolkning av artikel 135.1 j jämförd med artikel 12 i direktiv 2006/112.

36.

Vad beträffar ombyggnad av fastigheter, har kommissionen betonat att medlemsstaterna enligt artikel 12.2 (andra stycket) i direktiv 2006/112 får bestämma innebörden av begreppet "första besittningstagande" i samband med dessa transaktioner, vilket domstolen bekräftade i sin dom i målet Gemeente 's?Hertogenbosch. (12)

37.

Enligt kommissionens uppfattning utgör den omständigheten att kostnaderna ska överstiga 30 procent av utgångsvärdet för byggnaden för att det ska anses föreligga en "ombyggnad", just en tolkning av detta kriterium. Ombyggnadsprocessen ska ha en sådan omfattning att resultatet av den motsvarar en nybyggnation och det innebär att begreppet "första besittningstagande" inte bara ska tillämpas på det första uppförandet, utan även på varje enskild "ombyggnad" av byggnaden.

38.

Kommissionen är emellertid inte övertygad om att definitionen av begreppet "ombyggnad" i den polska lagstiftningen är förenlig med direktiv 2006/112. Enligt kommissionens uppfattning förutsätter en ombyggnad att det görs väsentliga förändringar och inte bara renoverings- eller underhållsarbeten, vilket den polska lagstiftningen tycks innefatta i detta begrepp.

V. Bedömning

39.

Enligt artikel 135.1 j i direktiv 2006/112 ska leverans av byggnader eller delar därav och den mark de står på undantas från mervärdesskatt, (13)"utom sådana leveranser som avses i artikel 12.1 a". Eftersom den sistnämnda bestämmelsen innehåller formuleringen "leverans före första

besittningstagandet", ska senare överföringar av samma byggnad vara undantagna från mervärdesskatt.

40.

Den hänskjutande domstolen hyser tvivel rörande två aspekter. Den första handlar om definitionen av begreppet "första besittningstagande" i den polska lagstiftningen, vilken på ett omotiverat sätt skulle kunna begränsa undantagets effekter. Eftersom mervärdesskattelagen knyter det begreppet till "genomförandet av skattepliktiga transaktioner", är det möjligt att en ny byggnad används (tas i besittning) av dess ägare eller byggherre utan att en skattepliktig transaktion genomförs. Det får till följd att när byggherren ett antal år senare överlåter byggnaden, gäller inte undantaget från skatt utan mervärdesskatt tas ut på försäljningen, trots att det rör sig om en byggnad som inte längre är ny.

41.

Vad beträffar den andra aspekten undrar den hänskjutande domstolen huruvida artikel 12 i direktiv 2006/112 iakttas, mot bakgrund av det sätt på vilket mervärdesskattelagen har begränsat ombyggnaden av byggnader (vilket gör att senare leveranser av vissa byggnader inte kan komma i åtnjutande av undantaget från skatt).

A. Begreppet "första besittningstagande"

42.

Med "leverans av varor" avses enligt artikel 14.1 i direktiv 2006/112, "överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar". Det följer av domstolens praxis att "[b]egreppet leverans av varor (14) [inte] hänför sig ... till en äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som uppställts i den tillämpliga nationella rätten, utan innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, som ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma". (15)

43.

I direktiv 2006/112 anges, såsom allmänna kriterier, att den som yrkesmässigt och regelmässigt bedriver ekonomisk verksamhet ska anses vara en beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt. Dessa kriterier utvidgas i samband med fastighetstransaktioner, eftersom medlemsstaterna enligt direktivet får anse att personer som tillfälligtvis utför sådana transaktioner i enlighet med villkoren i artikel 12.1 a är beskattningsbara personer.

44.

En byggherre som regelmässigt utför transaktioner med byggnader är således en beskattningsbar person enligt artikel 9.1 i direktiv 2006/112. En byggherre som tillfälligtvis utför sådana transaktioner är det enligt artikel 12.1 a i samma direktiv, under förutsättning att medlemsstaten har utnyttjat sin möjlighet att utvidga den personkrets som omfattas av direktivets tillämpningsområde. Om så inte är fallet är en leverans av en byggherre som tillfälligtvis utför transaktioner inte mervärdesskattepliktig.

45.

I undantaget i artikel 135.1 j i direktiv 2006/112 hänvisas det till det fall som avses i artikel 12.1 a i samma direktiv. Konsekvensen av denna hänvisning blir att leveranser av byggnader inte är mervärdesskattepliktiga, med undantag av sådana leveranser som avses i artikel 12.1 a i

direktivet. Detta undantag gäller oavsett om medlemsstaten har använt sig av möjligheten att låta byggherrar som tillfälligtvis utför transaktioner omfattas av skatteplikten eller inte.

46.

Samordningen mellan artikel 135.1 j och artikel 12.1 a måste ske med beaktande av transaktionens syfte. Det innebär att det ska beaktas huruvida leveransen av byggnaden sker före eller efter det första besittningstagandet. Så snart en beskattningsbar person enligt artikel 9.1 i direktivet har genomfört en leverans efter det första besittningstagandet, är de efterföljande leveranserna generellt sett undantagna från mervärdesskatt, även om medlemsstaten inte har låtit byggherrar som tillfälligtvis utför transaktioner omfattas av begreppet beskattningsbar person.

47.

Det avgörande för att byggnader som överförs ska vara undantagna från mervärdesskatt är att det inte rör sig om nya byggnader. (16) Efterföljande leveranser av byggnader (som då inte längre är "nya" utan "begagnade") är inte belagda med skatt, vilket är förenligt med mervärdesskattesystemet. Detta bekräftade domstolen i sin dom av den 4 oktober 2001, Goed Wonen, i vilken den slog fast att "försäljningar av en nyuppförd byggnad som följer efter den första upplåtelsen till en slutkonsument" ska undantas från beskattning och att denna leverans "markerar slutet på produktionskedjan". (17)

48.

Tanken med detta är att ekonomisk verksamhet i vilken det tillförs ett mervärde ska beskattas. När det gäller fastigheter är mervärdet knutet till uppförandet av en ny byggnad, vars första upplåtelse medför att det uppstår en skyldighet att erlagga mervärdesskatt, just för att den markerar "slutet på produktionskedjan".

49.

Det skulle inte vara berättigat att därefter beskatta samma byggnad av samma skäl varje gång den försäljs. (18) I förslaget till sjätte direktivet angav kommissionen att "för att lösa svårigheterna med att skilja mellan nya och gamla byggnader, har begreppet första besittningstagande använts för att avgöra vid vilken tidpunkt byggnaden lämnar produktionsprocessen och blir föremål för konsumtion, alltså när byggnaden tas i bruk av sin ägare eller av en hyresgäst". (19)

50.

Artikel 12.2 i direktiv 2006/112 bekräftar att det är den omständigheten att det rör sig om en ny byggnad som bestämmer att mervärdesskatt ska tas ut, eftersom den ger medlemsstaterna möjlighet att fastställa närmare regler för tillämpning av kriteriet i punkt 1 a (leverans före första besittningstagandet) på ombyggnation av byggnader. Det innebär att direktivet ger möjlighet att beskatta inte bara leverans av "nya" utan även av "begagnade eller gamla" byggnader, men bara när de sistnämnda har blivit föremål för en sådan ombyggnad att de i praktiken kan likställas med de förstnämnda. Ombyggnad av en byggnad fyller i detta hänseende samma ekonomiska funktion (värdetillförsel) som det ursprungliga uppförandet av byggnaden.

51.

Problemet med mervärdesskattelagen, vilket den hänskjutande domstolen har pekat på, är att den kopplar ihop begreppet första besittningstagande med genomförandet av en skattepliktig transaktion. Därmed utesluter den besittningstaganden som inte inbegriper någon av de sedvanliga mervärdesskattepliktiga transaktionerna.

52.

När ägaren eller byggherren använder en byggnad för att tillgodose sina egna behov under en viss bestämd tidsperiod – vilket är fallet i förevarande mål – är den efterföljande försäljningen av byggnaden enligt denna nationella bestämmelse inte undantagen från mervärdesskatt, eftersom denna användning inte uppfyller kraven för att det ska kvalificeras som ett "första besittningstagande". Innebär detta kriterium att undantagets tillämpningsområde, såsom det har utformats i det gemensamma systemet för mervärdesskatt, begränsas?

53.

Det anges inte i direktiv 2006/112 vad som avses med "första besittningstagande". Jag anser liksom den polska regeringen och kommissionen att det rör sig om ett självständigt unionsrättsligt begrepp som ska tolkas enhetligt. Begreppet ska emellertid inte uppfattas abstrakt, utan hänsyn ska tas till de särskilda omständigheterna i tvisten i förevarande mål om förhandsavgörande.

54.

Det finns emellertid minst två tolkningar av begreppet som kan uteslutas. Den första rör rent fysiska besittningstaganden av byggnader utan rättslig grund (olagliga besittningstaganden). Den andra innefattar rent fiktiva, eller bedrägliga, besittningstaganden, vilka uteslutande syftar till att utnyttja möjligheten att undantas från mervärdesskatt, men inte innefattar någon verklig transaktion. Ingen av dessa tolkningar kan enligt min uppfattning få en sådan rättsverkan att leveranser som följer på dessa (olagliga eller falska) besittningstaganden undantas från skyldigheten att betala mervärdesskatt.

55.

Bortsett från dessa extremfall, anser jag att det medför en alltför stor begränsning av räckvidden av undantaget i artikel 135.1 j i direktiv 2006/112, om artiklarna 2 och 43 i mervärdesskattelagen tolkas på det sätt som den hänskjutande domstolen har beskrivit (det vill säga att det "första besittningstagandet" förutsätter att det finns en transaktion som gör att mervärdesskatt tas ut).

56.

Det kan finnas fall där det första besittningstagandet inte har varit förknippat med skattepliktiga transaktioner (före eller i samband med besittningstagandet). Det kan till exempel röra sig om ett besittningstagande till följd av att byggnaden hyrts ut som bostad, (20) vilket är en transaktion som i princip är undantagen från mervärdesskatt. (21)

57.

I det fall som har gett upphov till förevarande mål om förhandsavgörande, har byggherren tagit fastigheten i besittning (det vill säga använt den) för egna kommersiella syften, i mer än två år, och därefter överlåtit den till tredje man. De polska skattemyndigheterna betraktar inte denna användning för egna behov som ett första besittningstagande, helt enkelt på grund av att det inte föreligger någon skattepliktig transaktion.

58.

Denna utgångspunkt (att användning för att tillgodose egna behov inte är en mervärdesskattepliktig transaktion) kan åtminstone ifrågasättas, om man beaktar domstolens anmärkningar i dess dom av den 10 september 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (22) rörande tillämpningsområdet för artikel 5.7 a i sjätte direktivet, med avseende på fastighetstransaktioner. Enligt denna bestämmelse (och dess motsvarighet i direktiv 2006/112) (23) kan medlemsstaterna behandla uttag som en skattskyldig person gör inom ramen för sin rörelse av vissa varor, på vissa villkor, som leverans mot vederlag.

59.

I den domen slog domstolen fast att "[n]är en kommun för första gången tar en byggnad i bruk som den låtit uppföra ... ska denna situation omfattas av artikel 5.7 a i sjätte direktivet, såvida berörd medlemsstat har utnyttjat den möjlighet som föreskrivs i denna bestämmelse". (24)

60.

Oberoende av den omständighet som jag just har beskrivit, står det klart att ett första besittningstagande inte alltid måste föregås av en leverans av en byggnad, i den mening som avses i direktiv 2006/112 (det vill säga överförande av förfoganderätten till tredje man), och det behöver inte heller vara en följd av en skattepliktig transaktion, om det sistnämnda begreppet omfattar transaktioner som inte är undantagna från mervärdesskatt.

61.

Om byggherren använder byggnaden för att tillgodose egna behov, i mer än två år (vilket är fallet här), kan det – oavsett om det föreligger en skattepliktig transaktion (25) eller inte – likställas med ett första besittningstagande, vilket innebär att om fastigheten senare säljs så är denna överlåtelse undantagen från mervärdesskatt.

62.

Undantagen från skatteplikt ska visserligen tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen om att mervärdesskatt ska tas ut på transaktioner som utgör en beskattningsbar händelse för mervärdesskatt, men det får inte leda till att undantagen berövas sina effekter. (26)

63.

Eftersom den polska lagstiftaren i det här fallet valde att utforma undantaget efter de modeller som finns i artikel 12.2 i direktiv 2006/112, var denne tvungen att hålla sig inom de gränser som fastställs där. Antingen kunde lagstiftaren välja att utan vidare använda kriteriet första besittningstagandet, i den ovannämnda meningen, eller att som alternativt kriterium använda "den tid som förflyter mellan dagen för första besittningstagandet och dagen för senare leverans, såvida [denna tid] inte överstiger ... två år" (artikel 12.2 tredje stycket i direktiv 2006/112). Artikel 43 punkt 10 i mervärdesskattelagen omfattar båda dessa fall.

64.

Jag vill upprepa att begreppet "första besittningstagandet" i båda fallen har en självständig betydelse och att den inte förutsätter att besittningstagandet har föregåtts av en skattepliktig transaktion. Om en ägare till en byggnad (oavsett om den är nyuppförd eller ombyggd på det sätt

som jag ska behandla nedan) använder den utan avbrott i minst två år, kan det likställas med ett första besittningstagande och en senare försäljning av den är då undantagen från mervärdesskatt.

B. Ombyggnation av byggnader

65.

Enligt artikel 12.2 andra stycket i direktiv 2006/112 får medlemsstaterna fastställa närmare regler för tillämpning av kriteriet i punkt 1 a på "ombyggnation av byggnader".

66.

Att en byggherre (som antingen företar en transaktion inom ramen för sin yrkesverksamhet eller tillfälligtvis) kan betraktas som en beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt gäller således inte bara vid nybyggnation, utan även när gamla byggnader byggs om. Artikel 12.2 i direktiv 2006/112 omfattar båda fallen. I första stycket anges det att med byggnad avses "varje anläggning som anbragts på eller i marken" och i det efterföljande stycket anges "ombyggnation av [fastigheter] och innebörden av begreppet den mark byggnaden står på".

67.

Man skulle nästan rent instinktivt kunna tro att syftet med att använda uttrycket ombyggnation av fastigheter, i det här sammanhanget, och inte ombyggnation av byggnader, är att det ska innefatta både själva byggnaderna och den mark byggnaderna står på. Bestämmelsens lydelse visar emellertid att denna tanke omgående kan förkastas, eftersom det utöver byggnaderna hänvisas till "den mark byggnaderna står på", vilket innebär att om marken utesluts så återstår bara det som är uppförts på denna mark, det vill säga byggnaderna.

68.

Enligt domstolens dom av den 16 januari 2003, Maierhofer, (27) innefattar begreppet byggnad anordningar fästa vid eller i marken (även om de består av prefabricerade byggelement som inte är enkla att montera ned eller flytta). Det finns enligt domstolen inte någon anledning att tolka detta begrepp olika beroende på om det är fråga om ett sådant tillhandahållande som avses i artikel 4.3 a i sjätte direktivet (nu artikel 12.1 a i direktiv 2006/112), där uttrycket byggnader används, eller en sådan undantagen transaktion som avses i artikel 13 B.b (nu artikel 135.1 I), som innehåller uttrycket fast egendom. (28)

69.

Eftersom det inte råder något tvivel om att den byggnad som sålts i förevarande fall utgjorde fast egendom och att den hade byggts om till en kostnad som motsvarade 55 procent av utgångsvärdet, återstår bara frågan huruvida begreppet ombyggnation i mervärdesskattelagen är förenligt med direktiv 2006/112.

70.

Problemet ligger i att innebörden av begreppet ombyggnad inte klargörs i direktiv 2006/112. Viss vägledning står att finna i domstolens dom av den 12 juli 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard. (29) Även om omständigheterna i det målet var annorlunda än i förevarande mål, knyts där begreppet "ombyggnad" till mer eller mindre fullständiga eller framskridna renoveringsarbeten på gamla byggnader. (30)

71.

Som jag tidigare nämnt förutsätter logiken bakom uttaget av mervärdesskatt på fast egendom en ekonomisk transaktion där det tillförs ett mervärde, genom ett byggnadsarbete.

72.

Beträffande nya byggnader utgår man från marken, vilken ska vara iordningställd så att (den framtida) byggnaden uppfyller kraven på beboelighet och funktionell användning. Därefter ska byggnaden uppföras på den iordningställda marken. Omvandlingen av icke iordningställd mark till ett bostadshus innebär självfallet en omfattande förändring av den fysiska verkligheten och samtidigt en tillförsel av mervärde.

73.

Direktiv 2006/112 håller emellertid fast vid ett öppet perspektiv och godtar att denna byggprocess, inom ramen för vilken värdeökningen skett, fortsätter att få verkningar på redan använda byggnader. Enligt artikel 12.2 i direktiv 2006/112 får medlemsstaterna fastställa närmare regler för tillämpning av "kriteriet i punkt 1 a" (leverans av nya byggnader) på ombyggnation av byggnader.

74.

Medlemsstaterna får således likställa ombyggnation med första besittningstagandet av byggnader. I avsaknad av en definition av begreppet "ombyggnad" i direktiv 2006/112, ankommer det på medlemsstaterna att precisera när och på vilka villkor en sådan ska anses ha skett. Enligt min uppfattning är den enda underförstådda begränsningen i artikel 12.2 andra stycket i direktiv 2006/112, att transaktioner som inte är knutna till själva uppförandet av byggnaden inte ingår i begreppet ombyggnad.

75.

Enligt den polska mervärdesskattelagen föreligger det en ombyggnad av en byggnad om kostnaderna för förbättringen av den motsvarar minst 30 procent av utgångsvärdet. Jag anser i princip att denna regel, som medlemsstaten är behörig att anta, inte överskrider de gränser jag tidigare nämnt. Ett renoveringsarbete som når upp till den procentsatsen (nästan en tredjedel av utgångsvärdet) kan betecknas som omfattande, eftersom detta arbete även innebär en omfattande investering. Arbetet tillför den ombyggda byggnaden ett mervärde, vilket är den logiska förutsättningen för det (framtida) fastställandet av mervärdesskatt, när byggnaden senare säljs.

76.

Det ankommer på de nationella skattemyndigheterna (eller på den domstol som prövar deras beslut) att i varje enskilt fall pröva huruvida byggkostnaderna beror på arbete som innebär en verklig förändring, renovering, förbättring eller motsvarande (det vill säga en riktig ombyggnad), och inte bara underhålls- eller bevarandearbete eller ren utsmyckning. (31)

77.

Den hänskjutande domstolen har beträffande detta betonat att mervärdesskattelagen inte närmare föreskriver från och med vilken tidpunkt och med vilket tidsperspektiv den bestämmelse träder in som gör det möjligt att påföra mervärdesskatt på efterföljande leveranser av samma byggnad, efter varje ombyggnad vars värde motsvarar mer än 30 procent av utgångsvärdet.

78.

Jag anser emellertid inte att denna "tystnad" gör att den nationella bestämmelsen inte är förenlig med artikel 12.2 andra stycket i direktiv 2006/112. Det finns inget som hindrar att en byggnad under sin livstid genomgår omfattande ombyggnation som ökar dess utgångsvärde och som åtminstone delvis motsvarar ett (åter)uppförande av byggnaden. En försäljning som genomförs efter dessa förbättringar får beskattas, under förutsättning att var och en av dessa ombyggnader uppfyller villkoren för att i en betydande omfattning kunna likställas med ett nyuppförande av byggnaden.

79.

Under alla förhållanden är den kvantitativa aspekten nästan överflödig i detta fall, eftersom det har uppgetts att värdet av arbetet med att anpassa Kozubas bostadsbyggnad motsvarade 55 procent av byggnadens utgångsvärde, vilket visar hur omfattande ombyggnaden var. (32) Om detta arbete dessutom på grund av sitt syfte (33) i kvalitativt hänseende kan anses utgöra ett ombyggnadsarbete, som jag tidigare redogjort för, kan det knappast förnekas att arbetet i själva verket har inneburit ett (åter)uppförande av byggnaden, vilket gör det möjligt att påföra mervärdesskatt när den senare överlåts.

VI. Förslag till avgörande

80.

Mot bakgrund av vad som ovan anförts föreslår jag att domstolen lämnar följande svar till Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen):

Artikel 135.1 j, jämförd med artikel 12.1 a och 12.2, i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att

1.

de utgör hinder för att det "första besittningstagandet" av byggnader, byggnadsverk eller delar därav, måste vara knutet till genomförandet av mervärdesskattepliktiga transaktioner,

2.

de, under förutsättning att det rör sig om omfattande förbättringar som har inverkan på dess byggnadsdelar, inte utgör hinder för att en medlemsstat, med avseende på undantag från mervärdesskatt, anser att det rör sig om en ombyggnation av en byggnad, när kostnaderna i samband med dessa förbättringar motsvarar minst 30 procent av byggnadens utgångsvärde.

(1) Originalspråk: spanska.

(2) Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

(3) Eftersom målet vid den nationella domstolen enbart rör en byggnad och inte delar av den eller den mark den står på, kommer jag i fortsättningen bara att behandla de mervärdesskattebestämmelser som är tillämpliga på byggnader.

- (4) Ustawa o podatku od towarów i usług (lag om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004 (Dz. U. Nr. 54, Pos. 535, med ändringar) (nedan kallad mervärdesskattelagen).
- (5) Bolagets namn ändrades 2009 från Poltrex till Kozuba. Även om vissa av de faktiska omständigheterna inträffade före namnändringen, kommer jag att använda namnet Kozuba.
- (6) Enligt beslutet att begära förhandsavgörande (punkt 3) bestod ombyggnaden i omläggning av tak, målning av väggar, byte av dörrar och fönster, omläggning av golv, samt uppförande av en trappa upp till första våningen och av en öppen spis i vardagsrummet.
- (7) Domstolen ogiltigförklarade emellertid beslutet av rent formella skäl.
- (8) Den polska regeringen har hänvisat till dom av den 17 januari 2013, BG? Leasing (C?224/11, EU:C:2013:15), punkt 56.
- (9) Dom av den 18 november 2004, Temco Europe (C?284/03, EU:C:2004:730), punkt 18.
- (10) Den polska regeringen har hänvisat till generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i målet Blasi (C?346/95, EU:C:1997:432), punkt 15, och betonat att tillhandahållandet av en ny byggnad, till skillnad från en begagnad, utgör slutpunkten i en tillverkningsprocess som motiverar att mervärdesskatt tas ut.
- (11) Dom av den 12 juli 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C?326/11, EU:C:2012:461), punkt 36.
- (12) Dom av den 10 september 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (C?92/13, EU:C:2014:2188), punkt 36.
- (13) För enkelhetens skull kommer jag i fortsättningen bara att använda mig av uttrycket leverans av byggnader, eftersom tvisten bara handlar om en sådan.
- (14) Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28). Dess lydelse är identisk med lydelsen av artikel 14.1 i direktiv 2006/112.
- (15) Dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcomp (C?277/14, EU:C:2015:719), punkt 44, med hänvisning till domarna av den 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C?320/88, EU:C:1990:61), punkt 7, och dom av den 21 november 2013, Dixons Retail (C?494/12, EU:C:2013:758), punkt 20.
- (16) I sin dom av den 12 juli 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C?326/11, EU:C:2012:461), punkt 21, slog domstolen tydligt fast att "[u]ndantaget ... ska tillämpas på tillhandahållande av äldre byggnader".
- (17) Mål C?326/99, EU:C:2001:506, punkt 52.
- (18) Se generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i målet Blasi (C?346/95, EU:C:1997:432), punkt 15, som den hänskjutande domstolen också har hänvisat till.
- (19) Förslag till sjätte direktiv [KOM(73) 950 slutlig], vilket lades fram för rådet den 20 juni 1973 (Europeiska gemenskapernas bulletin, tillägg nr 11/73, s. 9).
- (20) Se bland annat dom av den 4 oktober 2001, Goed Wonen (C?326/99, EU:C:2001:506),

punkt 52. Det följer av domstolens praxis att begreppet uthyrning av en fastighet inte bara omfattar mark, utan även byggnader eller delar av byggnader (dom av den 12 februari 1998, Blasi, C-346/95, EU:C:1998:51, dom av den 9 oktober 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, EU:C:2001:526, dom av den 9 oktober 2001, Mirror Group, C-409/98, EU:C:2001:524), och dom av den 15 december 1993, Lubbock Fine, C-63/92, EU:C:1993:929).

(21) Så är inte nödvändigtvis fallet i alla medlemsstater. I punkt 10 i dom av den 3 februari 2000, Amengual Far (C-12/98, EU:C:2000:62) slog domstolen fast att ”det framgår av ... artikel 13.B b i sjätte direktivet samt av det sammanhang som denna ingår i att det andra stycket i artikeln tillåter medlemsstaterna att föreskriva ytterligare undantag från tillämpningsområdet för det undantag som fastslås för uthyrning av fast egendom (se i det avseendet dom av den 15 december 1993 i mål ... Lubbock Fine, [C-63/92, EU:C:1993:929], punkt 13)”.

(22) Mål C-92/13, EU:C:2014:2188.

(23) Artikel 18 a i direktiv 2006/112.

(24) Dom av den 10 september 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188), punkt 33.

(25) I enlighet med dom av den 10 september 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188).

(26) Dom av den 17 januari 2013, BG Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), punkt 56, och dom av den 21 februari 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), punkt 19.

(27) Mål C-315/00, EU:C:2003:23, punkterna 25 och 26.

(28) Ibidem, punkt 34.

(29) Mål C-326/11, EU:C:2012:461.

(30) Det målet rörde en byggnad med affärslokaler där arbeten pågick och som delvis hade börjat rivas, men som samtidigt fortfarande delvis användes vid tidpunkten för tillhandahållandet, eftersom shoppinggallerian var tillgänglig för allmänheten och åtminstone en butik var öppen. Ett annat liknande fall behandlades i dom av den 19 november 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), där målet rörde tillhandahållande av några byggnader som skulle rivas för att nya byggnader därefter skulle kunna uppföras (i själva verket hade rivningen redan påbörjats när fastigheten tillhandahölls) på marken. Domstolen slog i den domen fast att byggnaderna inte skulle beaktas och att det i själva verket rörde sig om tillhandahållande av obebyggd mark.

(31) Omfattande förändringar är till exempel förändringar till följd av arbeten som rör grundläggning, konstruktion, stomme, takläggning och beståndsdelar som har samband med byggnadens stabilitet eller hållfasthet eller motsvarande, samt beståndsdelar som har anknytning till dessa.

(32) Punkt 15 i beslutet att begära förhandsavgörande..

(33) Se fotnot 31.