

Preliminär utgåva

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

MICHAL BOBEK

den 3 mars 2020(1)

Mål C-791/18

Stichting Schoonzicht

Ytterligare deltagare i rättegången:

Staatssecretaris van Financiën

(begäran om förhandsavgörande från Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen, Nederländerna))

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Justering av avdrag – Investeringsvaror – Skillnaden mellan den avsedda användningen och den första faktiska användningen – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 185 och 187 – Tillämplighet”

I. Inledning

1. Förevarande mål avser frågan hur en näringsidkare som har ändrat sina avsikter beträffande användningen av ett lägenhetskomples ska justera ett ursprungligt avdrag för mervärdesskatt. Avdraget gjordes i detta fall medan lägenhetskompleset fortfarande var under uppförande. Vid den tidpunkten avsåg näringsidkaren att använda det för beskattningsbara ändamål. Några av lägenheterna hyrdes emellertid senare ut, vilket ledde till att den första användningen av dessa lägenheter var undantagen från skatteplikt.
2. Under dessa omständigheter begärde de nederländska myndigheterna att näringsidkaren, i ett enda steg, skulle återbetala hela den del av det ursprungliga avdraget som hänförde sig till de lägenheter som senare hyrdes ut. Om det, när en näringsidkare börjar använda en vara för första gången, visar sig att denne har dragit av mer mervärdesskatt än denne har rätt till baserat på användningen av varan, ska den överskjutande mervärdesskatt som ursprungligen dragits av nämligen justeras vid *ett enda tillfälle* enligt den nationella lagstiftningen.
3. Den rättsfråga som uppkommer är huruvida denna lagstiftning är förenlig med artikel 187 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet),(2) enligt vilken justering av avdrag som har gjorts med avseende på investeringsvaror ska fördelas proportionellt över flera år.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt: mervärdesskattedirektivet

4. Artiklarna 184 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet avser justering av avdrag.

5. I artikel 184 föreskrivs att "[d]et ursprungliga avdraget skall justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra".

6. Artikel 185 i direktivet har följande lydelse:

"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."

7. Enligt artikel 186 i mervärdesskattedirektivet ska "medlemsstaterna ... fastställa närmare bestämmelser för tillämpningen av artiklarna 184 och 185".

8. Artikel 187 i mervärdesskattedirektivet 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."

9. I artikel 189 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

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

...

b) Närmare ange det belopp av skatten som skall beaktas vid justeringen.

...

B. Nederländsk rätt

10. Bestämmelserna om justering av avdrag finns i artikel 15.4 i Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (lagen av den 28 juni 1968 om att ersätta den befintliga omsättningsskatten med en omsättningsskatt enligt ordningen för uppbörd av mervärdesskatt) (nedan kallad mervärdesskattelagen) och i artiklarna 12 och 13 i Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (1968 års genomförandebeslut om omsättningsskatt) (nedan kallat genomförandebeslutet).

11. I artikel 15.4 i 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 den skatt denne med beaktande av varornas eller tjänsternas användning har rätt till, ska det överskjutande beloppet vara utkrävbart 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. Artikel 12.2 och 12.3 i genomförandebeslutet har följande lydelse:

"2) Den justering som anges i artikel 15.4 [i mervärdesskattelagen] görs på grundval av uppgifterna från den beskattningsperiod under vilken näringsidkaren började använda varorna eller tjänsterna.

3) I deklarationen för den sista beskattningsperioden ska justeringen av avdraget göras på grundval av de uppgifter som är tillämpliga på hela beskattningsåret."

13. Artikel 13 i genomförandebeslutet har följande lydelse i den mån det är relevant i det nu aktuella fallet:

"1) Med avvikelse från artikel 11 ska följande beaktas var för sig för avdraget:

a) fast egendom och de rättigheter som är knutna till 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 hänför sig till 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 i deklarationen avseende den sista beskattningsperioden det beskattningsåret."

III. De faktiska omständigheterna, förfarandet och tolkningsfrågorna

14. Stichting Schoonzicht, som har sitt säte i Amsterdam, lät uppföra ett lägenhetskomples på mark tillhörande denna. Det fanns sju lägenheter i komplexet. Lägenhetskompleset började

byggas år 2013 och levererades i juli 2014.

15. Lägenhetskompexet var ursprungligen avsett att användas för beskattningsbara ändamål. Stichting Schoonzicht drog följaktligen av hela mervärdesskatten på den leveransen.

16. Därefter, från den 1 augusti 2014, hyrde Stichting Schoonzicht ut fyra av lägenheterna. Det framgår av beslutet om hänskjutande att det var den första användningen av (en del av) lägenhetskompexet och att den var *undantagen* från mervärdesskatteplikt, i motsats till vad som var avsikten från början. De andra tre lägenheterna förblev outhyrda år 2014.

17. I enlighet med den nederländska lagstiftningen justerades därför motsvarande del av det ursprungliga avdraget i enlighet med artikel 15.4 i mervärdesskattelagen. Det innebar att Stichting Schoonzicht var skyldig att betala den del av mervärdesskatten som hänförde sig till de fyra uthyrda lägenheterna, nämligen 79 587 euro. Enligt beslutet om hänskjutande gjordes justeringen med avseende på tredje kvartalet år 2014 (1 juli–30 september 2014), under vilket lägenhetskompexet först användes.

18. Stichting Schoonzicht betalade mervärdesskatten och begärde omprövning av denna betalningsskyldighet. Stichting Schoonzicht ansåg att en fullständig justering av det avdrag som görs första gången en investeringsvara används, vilket föreskrivs i artikel 15.4 i mervärdesskattelagen, strider mot artikel 187 i mervärdesskattedirektivet.

19. Inspecteur van de Belastingdienst (skattemyndigheten) vidhöll vid omprövning sitt beslut. Stichting Schoonzicht överklagade detta beslut till Rechtbank Noord-Holland (Distriktsdomstolen i Noord-Holland, Nederländerna). Nämnda domstol ogillade överklagandet. Stichting Schoonzicht överklagade Rechtbank Noord-Hollands avgörande till Gerechtshof Amsterdam (Appellationsdomstolen i Amsterdam, Nederländerna). Nämnda domstol slog också fast att ordningen enligt artikel 15.4 i mervärdesskattelagen är förenlig med mervärdesskattedirektivet och ogillade överklagandet (i övrigt). Enligt Gerechtshof Amsterdam (Appellationsdomstolen i Amsterdam) har den nederländska lagstiftaren använt sig av den möjlighet som medlemsstaterna ges i artikel 189 b i mervärdesskattedirektivet att närmare ange det mervärdesskattebelopp som ska beaktas vid justeringen avseende investeringsvaror. Nämnda domstol anser att den engångsjustering som föreskrivs i artikel 15.4 i mervärdesskattelagen ska betraktas som en "förhandskorrigering av justeringen" som föregår det ordinarie justeringsförfarandet och inte regleras i mervärdesskattedirektivet (och för vilken nämnda direktiv därför inte utgör hinder). Mervärdesskattedirektivet utgör inte hinder för en sådan rättelse, eftersom den inte strider mot vare sig principen om skatteneutralitet eller proportionalitetsprincipen.

20. Stichting Schoonzicht överklagade detta avgörande till Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen, Nederländerna), som är hänskjutande domstol.

21. I det nationella målet upprepade Stichting Schoonzicht sin ståndpunkt att en engångsjustering av det ursprungliga avdraget när investeringsvaror har tagits i bruk strider mot artikel 187 i mervärdesskattedirektivet. Stichting Schoonzicht anser att ordningen i artikel 187 i mervärdesskattedirektivet ska bedömas oberoende av vad som föreskrivs i artiklarna 184 och 185 i det direktivet. I artikel 187 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs för investeringsvaror en speciell ordning som har företräde framför den allmänna ordningen i artiklarna 184 och 185. Justeringen av det ursprungliga avdraget avseende investeringsvaror enligt artikel 187 ska fördelas över ett antal år, och vid slutet av varje justeringsår får bara en proportionell andel av det ursprungliga avdraget justeras. Justeringen enligt artikel 187 i mervärdesskattedirektivet avseende de fyra lägenheterna kan ske tidigast vid deklarationen för det sista kvartalet år 2014, oavsett om dessa lägenheter användes för första gången under samma år. En sådan justering får då endast avse en tiondel av det avdrag som gjordes år 2013.

22. Den hänskjutande domstolen hyser tvivel om huruvida det krav på ”fullständig justering vid första användningen” som föreskrivs i nederländsk rätt är förenligt med artikel 187 i mervärdesskattedirektivet.

23. Under dessa omständigheter förklarade Hoge Raad der Nederlande (Högsta domstolen, Nederländerna) målet vilande och hänsköt följande fråga till domstolen:

”1) Utgör artiklarna 184–187 i [mervärdesskattedirektivet] hinder för nationella justeringsbestämmelser för investeringsvaror där en justering ska fördelas över ett antal år, om det under det år en investeringsvara används för första gången – vilket även är det första justeringsåret – enligt sådana bestämmelser ska göras en justering av hela det ursprungliga avdraget för denna investeringsvara en enda gång för hela justeringsperioden 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 fråga 1 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 fråga 1 ovan utgör en sådan åtgärd som Nederländerna får vidta för att tillämpa artikel 187 i [mervärdesskattedirektivet]?”

24. Stichting Schoonzicht, den nederländska och den svenska regeringen samt Europeiska kommissionen har ingett skriftliga yttranden.

IV. Bedömning

25. Jag anser att den aktuella nationella ordningen är förenlig med mervärdesskattedirektivet. För att komma fram till denna slutsats kommer jag först att göra några inledande förtydliganden beträffande de tillämpliga (eller potentiellt tillämpliga) bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet (avsnitt A). Därefter kommer jag att konstatera att kravet på ”fullständig justering vid första användningen” inte omfattas av artikel 187 i mervärdesskattedirektivet, utan av artiklarna 184–186, med vilka det är förenligt (avsnitt B).

A. Tillämpliga (och potentiellt tillämpliga) bestämmelser i mervärdesskattedirektivet

26. Enligt artikel 167 i mervärdesskattedirektivet ”[skall] [a]vdragsrätten ... inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar”. EU-domstolen har i detta sammanhang betonat att avdragsrätten ”utgör en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen och får i princip

inte inskränkas".(3) Domstolen har också slagit fast att "[s]yftet 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, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig".(4)

27. I artikel 184 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet finns mer detaljerade bestämmelser som gäller avdragsrätten med uppgifter om systemet för justeringar.(5) Tillämpningen av denna mekanism innebär att transaktioner som har utförts i ett tidigare skede ger fortsatt avdragsrätt endast i den mån som de används för mervärdesskattepliktiga leveranser och tillhandahållanden.(6) Med andra ord är "[s]yftet med direktivet ... 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 transaktioner".(7)

28. Det avdragssystem som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet innehåller både allmänna bestämmelser (artiklarna 184–186) och särskilda bestämmelser som gäller för investeringsvaror (artiklarna 187–192).

29. Vad gäller de allmänna bestämmelserna stadgas det för det första i artikel 184 i mervärdesskattedirektivet att "[d]et ursprungliga avdraget skall justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra". I artikel 185.1 föreskrivs det vidare att denna "[j]ustering [särskilt] skall ... 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".(8)

30. Enligt artikel 186 ska medlemsstaterna fastställa närmare bestämmelser för tillämpningen av artiklarna 184 och 185.(9)

31. För det andra innehåller artikel 187 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet särskilda bestämmelser om justering av avdrag avseende investeringsvaror.(10) I dessa särskilda bestämmelser definieras vissa aspekter av hur justeringen ska ske.

32. Vad beträffar det som är av intresse i det nu aktuella fallet bör tre aspekter nämnas.

33. För det första ska justeringen fördelas över fem år med möjlighet till förlängning i upp till 20 år för fast egendom som förvärvas som investeringsvara. Det framgår av beslutet om hänskjutande att Nederländerna har valt att tillämpa en justeringsperiod på 10 år för fast egendom som förvärvas som investeringsvara. Denna period skulle följaktligen kunna vara relevant för det lägenhetskomplex som är i fråga i det nationella målet.

34. För det andra ingår enligt artikel 187.1 det år då varorna i fråga förvärvades eller tillverkades i justeringsperioden, men medlemsstaterna får grunda justeringen på en period med början från den tidpunkt då varorna *först användes*. Det framgår av beslutet om förhandsavgörande att Nederländerna har valt det senare alternativet.

35. För det tredje ska enligt artikel 187.2 den årliga justeringen endast ske med avseende på en femtedel eller, om justeringsperioden har förlängts, motsvarande andel av den mervärdesskatt som har belastat investeringsvarorna. Denna motsvarande andel är *en tiondel* enligt den nederländska ordningen.

B. Klassificeringen av kravet på "fullständig justering vid den första användningen"

36. Med den första frågan vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet om justering av avdrag utgör hinder för kravet på

”fullständig justering vid den första användningen”.

37. För att besvara ovanstående fråga är det nödvändigt att undersöka huruvida kravet på ”fullständig justering vid den första användningen” omfattas av den allmänna ordningen för justering i mervärdesskattedirektivet (artikel 184 och följande artiklar) eller av den särskilda ordningen (artikel 187 och följande artiklar) eller eventuellt inte av någon av ordningarna.

38. Stichting Schoonzicht har gjort gällande att den allmänna ordningen i artiklarna 184–186 i mervärdesskattedirektivet inte ska tillämpas på den nu aktuella situationen, eftersom justeringen avser fast egendom och omfattas av artikel 187 i samma direktiv, vilket innebär att justeringen ska fördelas över 10 år. Eftersom artikel 15.4 i mervärdesskattelagen kräver att motsvarande andel av det ursprungliga avdraget ska återbetalas i ett enda steg strider den mot artikel 187 i mervärdesskattedirektivet.

39. Den nederländska och den svenska regeringen samt kommissionen har dragit en annan slutsats. De anser i princip att kravet på ”fullständig justering vid den första användningen” omfattas av den allmänna ordning som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet och således är förenligt med detta.

40. Jag delar det senare synsättet.

41. Det är riktigt att det i artikel 187 i mervärdesskattedirektivet anges att ”justeringen skall fördelas över fem [eller fler] år, *inklusive* det år då varorna förvärvades eller tillverkades [eller användes]”.(11) Det är också riktigt att medlemsstaterna är skyldiga att föreskriva en ordning för justering avseende investeringsvaror,(12) vilket den hänskjutande domstolen har påpekat.

42. Dessa omständigheter ger emellertid inte svar på frågan hur diskrepansen mellan den avsedda användningen å ena sidan och den första faktiska användningen å andra sidan ska åtgärdas.

43. Medan rätten att dra av mervärdesskatt som ska betalas avseende varor och tjänster som tillhandahålls av en annan beskattningsbar person enligt artiklarna 167 och 168 i mervärdesskattedirektivet kan utövas omedelbart och fullt ut, trots att varorna i fråga inte används omedelbart för bolagets ekonomiska verksamhet,(13) så kan det nämligen konstateras att rätten till avdrag föreligger i den mån dessa varor och tjänster används för beskattade transaktioner.(14) Såsom generaladvokaten Kokott har uttryckt det ”[sker] avdraget ... enligt artikel 167 jämförd med artikel 63 i mervärdesskattedirektivet i regel redan vid tidpunkten då en vara förvärvas på grundval av dess *avsedda* användning. ... En förutsättning är i regel att den beskattningsbara personen använder den anskaffade varan som ett led i skattepliktig verksamhet. Justeringsbestämmelserna ska numera enligt rättspraxis öka avdragens exakthet, genom att det efter tidpunkten för förvärv av en vara övervakas i vilken omfattning den också *faktiskt* används av den beskattningsbara personen för ändamål som ger rätt till avdrag”.(15)

44. I förevarande mål och enligt beslutet om hänskjutande uppkom avdragsrätten när motsvarande ingående mervärdesskatt blev utkrävbar på grundval av Stichting Schoonzichts deklarerade avsikt (år 2013). Jag anser emellertid att avdragsrätten försvann till följd av ändringen av användningen, som medförde att Stichting Schoonzichts transaktion gick från att vara en avsedd skattepliktig transaktion till att vara en faktisk icke skattepliktig sådan *före den första användningen* av varan.

45. Såsom påpekats ovan är det speciella med ordningen för justering av avdrag avseende investeringsvaror enligt artikel 187 i mervärdesskattedirektivet att justeringen av avdrag sjusteringarna kan fördelas över en period på flera år.

46. Den ordningen är baserad på premissen att "[s]annolikheten för ... förändringar ... [i användningen] är särskilt stor i fråga om anläggningstillgångar, vilka ofta används under en flerårsperiod under vilken deras ändamål kan förändras".(16)

47. Såsom den svenska regeringen och kommissionen i princip har gjort gällande avser denna sannolikhet ändringar i användningen som inträffar under den period då investeringsvarorna används. Det är ändå en helt annan sak att utsträcka denna logik till att omfatta perioden *före* denna användning eller, närmare bestämt, till den period som inleds med deklarationen av den avsedda användningen och avslutas med den första beskattningsperioden som markerar början av den faktiska användningen.

48. Det är riktigt att skyldigheten att justera avdrag enligt artikel 12.2 i genomförandebeslutet avser den första beskattningsbara perioden då varorna *började användas*, och det måste i detta sammanhang medges att påbörjandet av användningen utgör en del av själva användningen. Man skulle således kunna säga att tidpunkten för den första användningen omfattas av tillämpningsområdet för artikel 187 i mervärdesskattedirektivet. Det förefaller emellertid rimligt och ganska logiskt att verifieringen av huruvida den tidigare deklarerade *avsedda* användningen motsvarar den *faktiska* användningen genomförs vid den tidpunkt då denna faktiska användning inträffar för första gången, eftersom en verifiering i ett tidigare skede (om näringsidkaren inte har gjort en rättelse när detta är möjligt) skulle vara en något krävande uppgift, om den över huvud taget är möjlig.

49. Denna slutsats stöds av behovet av att säkerställa att principen om skatteneutralitet iakttas, vad gäller båda aspekterna av denna princip så som de i allmänhet uppfattas.

50. För det första ska näringsidkaren enligt denna aspekt inte bära den slutliga bördan av mervärdesskatten, "såvida näringsverksamheten (principiellt) syftar till att uppnå skattepliktig omsättning".(17) Omvänt anser jag att om det visar sig att näringsidkaren börjar använda varorna för en *icke beskattningsbar* transaktion i strid med den tidigare deklarerade avsikten, innebär detta att den tidigare anledningen som motiverade att näringsidkaren inte fick bära den slutliga bördan av mervärdesskatten helt enkelt försvann när varorna togs i bruk.

51. Om ovanstående resonemang tillämpas på det nu aktuella fallet uppkom avdragsrätten när Stichting Schoonzicht blev skyldig att betala den ingående mervärdesskatten och den avsedda användningen av varorna deklarerades som beskattningsbar. När denna avsikt ändrades och ledde till en transaktion som var undantagen från mervärdesskatt fanns det emellertid inte längre någon anledning till att näringsidkaren skulle befrias från den avdragna skatten. Anledningen till avdraget upphörde att existera när (eller till och med innan(18)) den faktiska användningen inleddes.

52. Enligt den andra aspekten "utgör [principen om skatteneutralitet också] hinder för att ekonomiska aktörer som genomför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehanseende".(19) Denna aspekt av principen om skatteneutralitet "utgör nämligen hinder för att jämförbara, och således med varandra konkurrerande, varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskattehanseende".(20)

53. Vad beträffar det nu aktuella fallet anser jag att om Stichting Schoonzichts ståndpunkt godtogs skulle den situation som blev följden stå i strid med den ovannämnda andra aspekten av

principen om skatteneutralitet.

54. Såsom den hänskjutande domstolen tagit under övervägande och den nederländska och den svenska regeringen samt kommissionen har hävdade skulle ett sådant resultat faktiskt ge en ooberättigad ekonomisk fördel åt en näringsidkare som uppger att investeringsvarorna ska användas för beskattningsbara ändamål och som därmed disponerar de medel som motsvarar det ursprungliga avdraget, även om varken den första faktiska användningen eller den senare användningen under justeringsperioden skulle ge näringsidkaren rätt till något sådant avdrag. Om man vid analysen utgick från tidpunkten för den deklarerade avsikten oberoende av den första faktiska användningen skulle det med andra ord innebära att medlemsstaten i själva verket finansierade en sådan näringsidkare som bara behöver återbetala beloppet i proportionella andelar under den tillämpliga justeringsperioden på flera år.(21)

55. Omvänt skulle en näringsidkare som på exakt samma sätt använder liknande investeringsvaror för icke beskattningsbara ändamål inte få någon sådan ekonomisk fördel om han eller hon från början avstod från att göra avdrag baserat på sin ursprungliga avsikt att använda investeringsvarorna för icke beskattningsbara ändamål.

56. Den första faktiska användningen av investeringsvarorna är densamma i båda dessa hypotetiska näringsidkares fall, men de skulle behandlas mycket olika vad gäller avdrag för mervärdesskatt baserat enbart på skillnaden mellan deras (förmodligen i god tro) deklarerade avsikter beträffande användningen av varorna i fråga. I alla andra avseenden är deras situation densamma.

57. Jag anser att behandlingen beträffande avdraget för mervärdesskatt också ska vara densamma i båda fallen.

58. Det följer av artikel 15.4 i mervärdesskattelagen att den nederländska lagstiftningen syftar till att undanröja det ovan beskrivna oönskade resultatet genom att kräva att avdragsrättens omfattning ska anpassas till den situation som råder vid tidpunkten för den första faktiska användningen (efter vilken ordningen för justering av avdrag avseende investeringsvaror blir tillämplig). Härigenom bidrar denna lagstiftning enligt min uppfattning till att upprätthålla skatteneutralitet i båda de bemärkelser som jag har förklarat ovan, och särskilt med tanke på att lagstiftningen fungerar i båda riktningarna: inte bara till "nackdel" för en näringsidkare vars avsikt ändras från beskattningsbar till icke beskattningsbar användning, utan också till fördel för en näringsidkare vars avsikt ändras från icke beskattningsbar till beskattningsbar användning.

59. Jag anser därför att den situation som är i fråga i det nationella målet inte omfattas av (och följaktligen inte är oförenlig med) artikel 187 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet.

60. Denna slutsats motsägs inte av domstolens beslut i målet *Gmina Międzyzdroje* där domstolen förklarade att artikel 187 i mervärdesskattedirektivet gäller "i situationer i vilka ... en investeringsvara som använts i en verksamhet som inte ger rätt till avdrag senare använts på ett sätt som ger rätt till avdrag".(22) Domstolen tillade 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 ... vilket medger att en justering företas under ett enda räkenskapsår".(23)

61. Omständigheterna i det ovannämnda målet visar, för vilket redogörs närmare i beslutet,(24) att dessa uttalanden gjordes i ett sammanhang där de omtvistade varorna redan hade börjat användas. Först då inträffade ändringen av användningen (eller av avsikten beträffande denna användning). Detta skiljer sig emellertid avsevärt från den situation som är i fråga i det nationella målet. Jag anser således att artikel 187 i mervärdesskattedirektivet inte är tillämplig på det nu

aktuella fallet.

62. Nästa fråga som uppkommer är huruvida den aktuella situationen omfattas av artikel 184 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet.

63. Jag anser att den frågan ska besvaras jakande.

64. I domen i målet SEB bankas gav domstolen den allmänna ordningen för justering enligt mervärdesskattedirektivet en ganska vid tolkning. Den förklarade att formuleringen i artikel 184 "[i princip inte] utesluter ... något tänkbart fall av felaktiga avdrag".(25) Den tolkade bestämmelsen på så sätt att den var tillämplig på "[d]en situationen att ett avdrag har gjorts trots att det inte förelåg någon avdragsrätt", eftersom det scenariot "omfatta[de]s av det första fallet i artikel 184 i direktivet, det vill säga att det ursprungliga avdraget var högre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra".(26)

65. Förevarande mål utgör helt klart ett "fall av felaktiga avdrag" i den mening som domstolen avsåg i domen i målet SEB bankas. Det är riktigt att det målet avsåg en situation där avdrag hade gjorts trots att det i början inte förelåg någon avdragsrätt. I det nu aktuella fallet uppstod en avdragsrätt, men av de skäl som förklarats ovan, upphörde den senare att gälla för de fyra lägenheterna. När detta konstaterats måste samma slutsats, när det väl medges att artiklarna 184–186 i mervärdesskattedirektivet reglerar situationer där det är nödvändigt att korrigera ett ogrundat avdrag, vilket domstolen gjorde i domen i målet SEB bankas, också gälla för situationer där en tidigare existerande avdragsrätt helt upphör innan varorna används för första gången.

66. Jag anser att situationerna i målet SEB bankas och i förevarande mål utgör två varianter av samma problem, nämligen hur ett medgett avdrag ska korrigeras när detta avdrag aldrig borde ha medgetts (SEB bankas) eller inte längre ska medges (*in casu*). Jag anser därför att den lösning som domstolen valde i domen i målet SEB bankas ska tillämpas i förevarande mål för att komma fram till att situationen i fråga omfattas av och är förenlig med den allmänna ordning för justering av avdrag som regleras i artiklarna 184–186 i mervärdesskattedirektivet.

67. Av de skäl som jag har förklarat ovan drar jag även slutsatsen att det krav på "fullständig justering vid den första användningen" som föreskrivs i den nationella lagstiftningen i fråga inte omfattas av artikel 187 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet, utan omfattas av och är förenligt med artiklarna 184–186 i detta direktiv.

C. Den andra tolkningsfrågan

68. Eftersom jag anser att de relevanta bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet inte utgör hinder för den omtvistade nationella ordningen för justering av avdrag, behöver den hänskjutande domstolens andra fråga inte besvaras.

V. Förslag till avgörande

69. Mot bakgrund av vad som ovan anförts föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågorna från Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen, Nederländerna) på följande sätt:

Nationella justeringsbestämmelser för investeringsvaror enligt vilka det är tillåtet att det år då varan tas i bruk vid ett och samma tillfälle justera hela det belopp som ursprungligen dragits av, om det när varan tas i bruk 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, omfattas inte av artikel 187 och följande artiklar i rådets direktiv 2006/112/EG

av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, utan av artiklarna 184–186 i detta direktiv. Dessa bestämmelser utgör inte hinder för sådana nationella justeringsbestämmelser.

1 Originalspråk: engelska.

2 EUT L 347, 2006, s. 1, i dess ändrade lydelse.

3 Se, till exempel, dom av den 21 mars 2000, Gabalfrija m.fl. (C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, punkt 43 och där angiven rättspraxis, och dom av den 30 september 2010, Uszodaépít? (C?392/09, EU:C:2010:569, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

4 Dom av den 3 oktober 2019, Altic (C?329/18, EU:C:2019:831, punkt 26 och där angiven rättspraxis). Se även dom av den 18 oktober 2012, TETS Haskovo (C?234/11, EU:C:2012:644, punkt 27 och där angiven rättspraxis), och dom av den 17 oktober 2018, Ryanair (C?249/17, EU:C:2018:834, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

5 Dom av den 15 december 2005, Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:773, punkt 57). Se även beslut av den 5 juni 2014, Gmina Mi?dzydroje (C?500/13, EU:C:2014:1750, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

6 Se, till exempel, dom av den 13 mars 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151, punkt 50 och där angiven rättspraxis), och dom av den 16 juni 2016, Mateusiak (C?229/15, EU:C:2016:454, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

7 Ibidem.

8 Dom av den 16 juni 2016, Mateusiak (C?229/15, EU:C:2016:454, punkt 29 och där angiven rättspraxis), och dom av den 16 juni 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück (C?186/15, EU:C:2016:452, punkt 47).

9 Domstolen har följaktligen slagit fast att samtidigt som ”artiklarna 184 och 185 ... stadgar en skyldighet att justera felaktiga mervärdesskatteavdrag ... anger [de] emellertid inte hur denna justering ska göras”, utom när det gäller investeringsvaror. Dom av den 11 april 2018, SEB bankas (C?532/16, EU:C:2018:228, punkt 26).

10 Begreppet investeringsvaror ska definieras av medlemsstaterna. Se artikel 189 a i mervärdesskattedirektivet. I artikel 190 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande: ”Vid tillämpningen av artiklarna 187, 188, 189 och 191 får medlemsstaterna som investeringsvaror betrakta tjänster med egenskaper liknande dem som normalt tillskrivs investeringsvaror.”

11 Min kursivering.

12 Se, för ett liknande resonemang, beslut av den 5 juni 2014, Gmina Mi?dzydroje (C?500/13, EU:C:2014:1750, punkterna 24 och 27 och där angiven rättspraxis).

13 Dom av den 22 mars 2012, Klub (C?153/11, EU:C:2012:163, punkt 45).

14 Dom av den 22 oktober 2015, Sveda (C?126/14, EU:C:2015:712, punkt 18 och där angiven rättspraxis). Se emellertid de särskilda situationer som till exempel avses i dom av den 8 juni 2000, Schloßstraße (C?396/98, EU:C:2000:303, punkt 42 och där angiven rättspraxis), dom av den 8 juni 2000, Breitsohl (C?400/98, EU:C:2000:304, punkt 41) och i dom av den 14 februari 2018, *Imofloresmira - Investimentos Imobiliários* (C?672/16, EU:C:2018:134, punkt 42). I den sistnämnda domen slog domstolen fast att ”när en avdragsrätt väl har inträtt så behåller den

beskattningsbara personen denna rätt även om vederbörande, på grund av orsaker som denne inte kan råda över, inte har kunnat använda de varor och tjänster som har föranlett avdrag i samband med beskattade transaktioner.”

15 Förslag till avgörande i målet Mateusiak (C?229/15, EU:C:2016:138, punkt 24 och där angiven rättspraxis). Se även förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet TETS Haskovo (C?234/11, EU:C:2012:352, punkterna 27 och 28 och där angiven rättspraxis).

16 Dom av den 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, punkt 25), avseende motsvarande bestämmelse – artikel 20 – i sjätte direktivet.

17 Förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet AGROBET CZ (C?446/18, EU:C:2019:1137, punkt 57 och där angiven rättspraxis).

18 Det framgår av beslutet om hänskjutande att de fyra lägenheterna i fråga hyrdes ut från augusti 2014. Jag har, med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, svårt att föreställa mig att det inte skulle visa sig förrän den första dagen för uthyrningen (det vill säga den faktiska användningen) huruvida transaktionen var beskattningsbar eller ej, eftersom jag antar att de nödvändiga avtalen (som visar transaktionens karaktär) hade utarbetats i förväg.

19 Förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet AGROBET CZ (C?446/18, EU:C:2019:1137, punkt 57 och där angiven rättspraxis).

20 Se, till exempel, dom av den 9 mars 2017, Oxycure Belgium (C?573/15, EU:C:2017:189, punkt 30 och där angiven rättspraxis), dom av den 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl. (C?597/17, EU:C:2019:544, punkt 28 och där angiven rättspraxis), och dom av den 19 december 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C?715/18, EU:C:2019:1138, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

21 Jag vill tydligt understryka att det inte finns några bevis eller ens en antydning om oegentligheter i det nu aktuella fallet. Man kan emellertid i allmänhet och oavsett omständigheterna i förevarande mål inte bortse från det incitament till missbruk som skulle kunna uppstå genom möjligheten att återbetala det belopp som motsvarar det felaktiga avdraget i omgångar efter deklaration av en (fingerad) avsikt.

22 Beslut av den 5 juni 2014 (C?500/13, EU:C:2014:1750, punkt 23). Det målet avsåg en lagstiftning i vilken det, så som i det nu aktuella fallet, föreskrivs en justeringsperiod på 10 år för fast egendom som förvärvats som investeringsvara med början från den tidpunkt då varan först användes. Gmina Mi?dzydroje betalade mervärdesskatt på varor och tjänster som tillhandahölls i samband med arbete på en idrottshall som tillhörde denna kommun. Under arbetets gång övervägde Gmina Mi?dzydroje att ändra systemet för förvaltning av egendomen och att hyra ut den till ett civilrättsligt affärsföretag. Kommunen försökte sedan dra av mervärdesskatten *vid ett enda tillfälle* när användningen av den omtvistade idrottshallen ändrades från icke beskattningsbar användning till beskattningsbar sådan. Detta nekades av skattemyndigheterna, som ansåg att situationen omfattades av den ordning genom vilken artikel 187 i mervärdesskattedirektivet införlivats.

23 Beslut av den 5 juni 2014, Gmina Mi?dzydroje (C?500/13, EU:C:2014:1750, punkt 27).

24 Se beskrivningen av omständigheterna i beslutet av den 5 juni 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, punkterna 10 och 12, särskilt punkt 12 *in fine*: "En tiondel av denna summa kunde emellertid inte justeras då nämnda idrottshall år 2010 hade använts för verksamhet som inte gav rätt till avdrag").

25 Dom av den 11 april 2018 (C-532/16, EU:C:2018:228, punkt 33).

26 Dom av den 11 april 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, punkt 34).