

Mål C-45/20

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

29 januari 2020

Domstol som begär förhandsavgörande:

Bundesfinanzhof (Tyskland)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

18 september 2019

Klagande:

E

Motpart:

Finanzamt N

Saken i målet vid den nationella domstolen

Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112 – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Den beskattningsbara personens rätt att hänföra en tillgång för kombinerad användning till sina privata tillgångar eller till rörelsens tillgångar – Förenligheten av en preklusionsfrist för hänförandet till rörelsens tillgångar – Förenligheten av att ett hänförande till privata tillgångar presumeras i brist på tillräckliga indikationer som talar för motsatsen

Föremål och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkning av unionsrätten, artikel 267 FEUF

Tolkningsfrågor

- 1) Utgör artikel 168 a jämförd med artikel 167 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt hinder mot en nationell rättspraxis, enligt vilken en avdragsrätt för ingående

mervärdesskatt är utesluten i fall där det föreligger en rätt att välja användning vid tillhandahållandet, om det inte framgår för skattemyndigheten att något klassificeringsbeslut har ingetts innan den lagstadgade fristen för att lämna in den årliga mervärdesskattedeklarationen har löpt ut?

- 2) Utgör artikel 168 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt hinder mot en nationell rättspraxis, enligt vilken tillhandahållande hänförs till det privata området, respektive att det föreligger en sådan presumtion, om det inte föreligger (tillräckliga) indikationer för ett hänförande till rörelsen?

Anförda unionsrättsliga bestämmelser

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009, särskilt artiklarna 167, 168, 168a, 179, 250, 252 och 273

Anförda nationella bestämmelser

Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen) (nedan kallad UStG), särskilt 15 och 16 §§

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet

- 1 Tvisten rör avdrag för ingående mervärdesskatt som uppkommit år 2015 vid inrättandet av ett arbetsrum som används i den yrkesmässiga verksamheten i ett enfamiljshus som annars används privat. Klaganden, E, som driver ett företag som tillhandahåller byggnadsställningar, gjorde först i sin mervärdesskattedeklaration för 2015, vilken ingavs för sent, gällande avdrag för ingående mervärdesskatt. Skattemyndigheten avslog denna begäran, eftersom arbetsrummet inte hade hänförts till rörelsens tillgångar i rätt tid. E begärde omprövning samt överklagade beslutet utan framgång. Nu har målet överklagats till Bundesfinanzhof (nedan kallad BFH).

Kortfattad redogörelse för grunden till begäran om förhandsavgörande

Inledande anmärkningar

- 2 Enligt 15 § stycke 1 första meningen punkt 1 första meningen UStG får en näringsidkare dra av den skatt som enligt lag ska erläggas för leveranser och tillhandahållanden som utförs av andra näringsidkare och som hänför sig till näringsverksamheten. Den ingående mervärdesskatt som är avdragsgill enligt 15 §

UStG ska dras av under den beskattningsperiod då den har uppkommit (16 § stycke 2 första meningen UStG).

- 3 I motsvarande mån föreskrivs enligt artikel 168 a i direktiv 2006/112 att en beskattningsbar person ska ha rätt att från den skatt som han är skyldig att betala dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för varor som har levererats eller kommer att levereras till honom eller för tjänster som tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av en annan beskattningsbar person, i den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner. Enligt artikel 167 i direktiv 2006/112 ska avdragsrätten inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.
- 4 Vid förvärv av en enhetlig vara med kombinerad användning som används eller ska användas både yrkesmässigt och privat har näringsidkare enligt BFH:s och EU-domstolens praxis (bland annat dom av den 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, dom av den 16 februari 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 53 och följande punkter och dom av den 9 juli 2015, Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, punkt 20) en rätt att välja användning. Näringsidkaren kan välja att behålla varan i dess helhet som en del av sina privata tillgångar, helt hänföra den till sin rörelse eller hänföra den till sin rörelse till den del den används i företaget.

Bedömning av fallet enligt nationell rättspraxis

- 5 Enligt nationell rättspraxis krävs det för att en vara helt eller delvis ska kunna hänföras till rörelsens tillgångar att den beskattningsbara personen i tid har fattat ett klassificeringsbeslut som dokumenterats så att det är synligt utåt. Eftersom de kriterier som BFH uppställt i detta hänseende – i synnerhet att hänförandet står klart för skattemyndigheten innan fristen för att lämna den årliga mervärdesskattedeklarationen har löpt ut – inte är uppfyllda i förevarande mål, kan det inte bli aktuellt med en avdragsrätt.

Hänskjutandet till EU-domstolen

- 6 Mot bakgrund av EU-domstolens dom av den 25 juli 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), är det osäkert huruvida de kriterier för utövandet av rätten att välja användning som BFH hittills har utvecklat och tillämpat är förenliga med unionsrätten.

Den första tolkningsfrågan

- 7 Den första tolkningsfrågan har ställts för att få klarhet i huruvida en medlemsstat får föreskriva en preklusionsfrist för ett hänförande till rörelsens tillgångar. Såvida de principer som fastställts i domen Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) är tillämpliga i förevarande mål, skulle mervärdesskattedeklarationen för år 2015 eller eventuella inskrivningar i byggplaner eller en underförstådd befintlig avsikt

som den beskattningsbara personen senare har gett uttryck för kunna anses utgöra tillräckliga indikationer på ett hänförande till rörelsens tillgångar.

- 8 a) Enligt unionsrätten presumeras visserligen att varor ”hänförs” (se artikel 168a.1 i direktiv 2006/112). Där återfinns emellertid inte några bestämmelser som reglerar typen av och tidpunkten för dokumentationen av ”klassificeringsbeslutet” i den mening som avses i BFH:s praxis, respektive det av EU-domstolen synonymt använda begreppet ”agera som beskattningsbar person” (se, till exempel, domen Lennartz, EU:C:1991:315, punkterna 14 och 19, samt domen Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, punkt 34).
- 9 b) Enligt den grundläggande principen om mervärdesskatteneutralitet måste den ingående mervärdesskatten få dras av när de materiella villkoren är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav. Följaktligen kan skattemyndigheten, om den förfogar över de uppgifter som behövs för att fastställa huruvida de materiella villkoren är uppfyllda, inte uppställa sådana ytterligare villkor som kan leda till att avdragsrätten över huvud taget inte utövas (dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punkterna 37 och 42, dom av den 21 november 2018, Vadan, C-664/16, EU:C:2018:933, punkt 41).
- 10 c) Medlemsstaterna får emellertid enligt artiklarna 167 och 179.1 i direktiv 2006/112 kräva att den beskattningsbara personen utövar avdragsrätten under den period då rätten inträdde (dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 53). Dessutom följer det av artikel 250.1 i direktiv 2006/112 att den skattedeklaration som ska inges ska innehålla alla uppgifter som behövs för att beräkna de avdrag som ska göras. Detta omfattar även dokumentationen av det klassificeringsbeslut som fattats när varan förvärvades eller tillverkades, eftersom detta utgör en förutsättning för avdragsrätten.
- 11 Bortsett från artikel 252 i direktiv 2006/112, enligt vilken medlemsstaterna har möjlighet att föreskriva frister för skattedeklarationen, har medlemsstaterna enligt artikel 273 i direktiv 2006/112 en allmän möjlighet att vidta åtgärder för en riktig uppörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri. Så länge det inte finns några unionsrättsliga bestämmelser på området har medlemsstaterna befogenhet att välja de sanktioner som de finner lämpliga för att beivra åsidosättanden av de villkor som föreskrivs i unionsrätten för att göra avdrag för mervärdesskatt (se dom av den 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 59, dom av den 8 maj 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 38 och där angiven rättspraxis). De är dock skyldiga att vid utövandet av denna befogenhet iaktta unionsrätten och dess principer, i synnerhet proportionalitetsprincipen och principen om mervärdesskattens neutralitet (se dom av den 28 juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 49 och domen EN.SA., EU:C:2019:374, punkt 39).
- 12 d) För att kravet på ett skyndsamt klassificeringsbeslut skulle vara förenligt med unionsrätten talar att utövandet av rätten att välja användning vid tidpunkten

för tillhandahållandet utgör en materiell förutsättning. En vara förvärfas nämligen enbart för företaget, respektive näringsidkaren agerar endast som beskattningsbar person vid tidpunkten för tillhandahållandet om varan vid tidpunkten för tillhandahållandet förvärfas för (planerad) användning vid en fortlöpande verksamhet som utövas mot ersättning (domen Lennartz, EU:C:1991:315, punkt 15, domen Eon Aset Menidjmont, EU:C:2012:97, punkt 57, dom av den 22 mars 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punkt 39).

- 13 Det förhållandet att klassificeringsbeslutet måste dokumenteras så att det är synligt utåt beror på att omständigheten berör den interna sfären och medför inte att det utgör en formell förutsättning för avdragsrätten. I detta hänseende framhåller EU-domstolen att den som har för avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet ska styrka detta genom objektiva omständigheter (dom Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, punkt 39).
- 14 e) Den dokumentationsfrist som BFH har utvecklat i sin praxis kan i unionsrättsligt hänseende grundas på normgivningskompetensen med avseende på de formella kraven för utövandet av avdragsrätten i avdelning XI i direktiv 2006/112 (se domen Astone, EU:C:2016:614, punkt 47 och följande punkter). För detta talar den lucka som föreligger i artikel 168 a jämförd med artikel 167 i direktiv 2006/112 när det gäller utövandet av rätten att välja användning.
- 15 aa) Exempelvis har EU-domstolen redan slagit fast att direktiv 2006/112 saknar bestämmelser på detta område, varför fastställandet av metoder och kriterier för uppdelning av ingående mervärdesskatt mellan ekonomisk verksamhet och icke-ekonomisk verksamhet följaktligen faller inom medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning (dom av den 8 maj 2019, Zwiazek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, punkt 29). Vidare har medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning med avseende på de medel som ska användas för att uppnå de mål som anges i artikel 273 i direktiv 2006/112 (dom av den 21 november 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, punkt 35 och där angiven rättspraxis).
- 16 bb) Vad gäller den möjlighet att fastställa en frist som föreskrivs i artikel 252 i direktiv 2006/112 har EU-domstolen dessutom redan slagit fast att det inte föreligger hinder mot bestämmelser i vilka föreskrivs en preklusionsfrist på två år för utövandet av avdragsrätten (dom av den 8 maj 2008, Ecotrade, C-95/07 och C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 45 och följande punkter, domen Astone, EU:C:2016:614, punkt 36 och följande punkter). Detta kan även anses gälla med avseende på en dokumentationsfrist för klassificeringsbeslutet.
- 17 cc) För att fristen för hänförandet ska anses förenlig med unionsrätten talar dessutom att en möjlighet att utöva avdragsrätten utan någon begränsning i tiden skulle strida mot rättssäkerhetsprincipen. Enligt denna princip krävs nämligen att en beskattningsbar persons skatterättsliga ställning, vad gäller dennes rättigheter och skyldigheter i förhållande till skattemyndigheten, inte kan ifrågasättas under obegränsad tid (se domen Ecotrade, EU:C:2008:267, punkt 44, domen EMS-

Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, punkt 48, domen *Astone*, EU:C:2016:614, punkt 33).

- 18 f) EU-domstolen anger emellertid i domen *Gmina Ryjewo* (EU:C:2018:595, punkt 38 och följande punkter) olika indikationer för ett vad gäller avdragsrätt berättigat agerande som beskattningsbar person som skattemyndigheten inte tvingande skyndsamt behöver erhålla kännedom om. Vidare framhålls att avsaknaden av en uttrycklig avsiktsdeklaration inte utesluter en senare avdragsrätt (domen *Gmina Ryjewo*, EU:C:2018:595, punkt 47).
- 19 aa) Det ska emellertid påpekas att domen *Gmina Ryjewo* (EU:C:2018:595) inte rörde uppkomsten av en avdragsrätt, utan en justering av avdragsrätten. I punkt 34 i nämnda dom prövade emellertid EU-domstolen det ”agerande som beskattningsbar person” som även krävs för en avdragsrätt.
- 20 bb) Dessutom är det osäkert huruvida de uttalanden som görs i domen *Gmina Ryjewo* (EU:C:2018:595) även är tillämpliga på en privaträttslig näringsidkare som har en rätt att välja användning, medan det inte finns någon sådan rätt för icke-ekonomisk verksamhet. BFH har i vart fall fram till nu tolkat resonemanget i punkt 35 och följande punkter i dom av den 12 februari 2009, *Vereniging Noordelijke Landen Tuinbouw Organisatie*, C-517/07 (EU:C:2009:88) på detta sätt. Dessa skillnader skulle kunna tala mot en tillämpning av de bedömningskriterier som fastställts i domen *Gmina Ryjewo* (EU:C:2018:595).
- 21 cc) Om kravet på ett skyndsamt klassificeringsbeslut upprätthålls skulle detta emellertid kunna strida mot neutralitetsprincipen. Om en avdragsrätt för offentliga myndigheter endast är utesluten vid ett negativt klassificeringsbeslut, kan ett skyndsamt hänförande inte anses avgörande för privata enskilda näringsidkare, i vart fall såvida det inte finns några skäl för en skillnad i behandlingen mellan enskilda näringsidkare och offentliga myndigheter.

Den andra tolkningsfrågan

- 22 Den andra frågan rör rättsföljderna vid en underlåtenhet att iaktta fristen.
- 23 EU-domstolen har i punkt 47 i domen *Gmina Ryjewo* (EU:C:2018:595) uppgett följande: ”Även om en entydlig och uttrycklig avsiktsdeklaration om att varan efter förvärvet ska användas för en ekonomisk verksamhet kan vara tillräckligt för att dra slutsatsen att varan har förvärvats av den beskattningsbara personen i denna egenskap utesluter inte avsaknaden av en sådan deklaration att en sådan avsikt kan föreligga indirekt.” Mot denna bakgrund är det osäkert huruvida detta är förenligt med principen att det inte kan anses vara frågan om ett hänförande till rörelsen om det inte finns någon (för skattemyndigheten identifierbar) bevisning.
- 24 Enligt EU-domstolen ska bedömningen huruvida det är frågan om ett agerande som beskattningsbar person ges en vid innebörd och olika indikationer ska beaktas i det enskilda fallet (domen *Gmina Ryjewo*, EU:C:2018:595, punkt 47 och

följande punkter). Särskilt mot bakgrund av generaladvokatens förslag till avgörande, till vilket EU-domstolen har hänvisat i detta sammanhang (punkt 54), kan detta tolkas så, att det presumeras vara frågan om ett ”inköp som beskattningsbar person” när en näringsidkare förvärvar en vara som till sin natur i princip även kan användas i den yrkesmässiga verksamheten och något uttryckligt hänförande uteslutande till de privata tillgångarna inte har gjorts, särskilt med tanke på att en medveten underlåtenhet när det gäller att fatta beslut om hänförandet inte ska medföra några nackdelar.

- 25 Det underliggande syftet med rätten att välja användning skulle kunna tala för en principiell presumtion om hänförande till rörelsens tillgångar. Genom rätten att välja användning ska nämligen på grundval av principen om skatteneutraliteten förhindras att det vid ett nyttjande av en vara som först till viss del är privat, men senare övervägande yrkesmässigt kvarstår en mervärdesskattebelastning från förvärvet eller framställningen av varan (dom av den 23 april 2009, Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254, punkt 47).
- 26 I vart fall skulle en sådan vid tolkning utesluta en principiell presumtion att en vara som inte har klassificerats ska hänföras till de privata tillgångarna.
- 27 Mot en presumtion för ett hänförande till rörelsens tillgångar om det saknas bevis talar emellertid att hänförandet utgör en valrätt för den beskattningsbara personen som denne är skyldig att utöva, vilket innebär att det krävs ett agerande i någon form.

ARBETSDOMSTOLEN