

Mål C-194/21**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

29 mars 2021

Domstol som begär förhandsavgörande:

Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

26 mars 2021

Klagande:

Staatssecretaris van Financiën

Motpart:

X

Saken i det nationella målet

Det nationella målet rör huruvida X med stöd av den nederländska mervärdesskattelagstiftningen kan dra av den mervärdesskatt som B debiterade X vid leveransen av två markfastigheter år 2006 – och som X trots den avsedda användningen för beskattningsbara ändamål då inte drog av – från den mervärdesskatt som blev utkrävbar vid leveransen av dessa två fastigheter till B år 2013.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 184 och 185 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), och särskilt frågan huruvida dessa bestämmelser kan tolkas så, att en beskattningsbar person som inte har dragit av ingående mervärdesskatt inom gällande nationell tidsfrist har rätt att dra av denna mervärdesskatt inom ramen för en justering.

Begäran om förhandsavgörande har framställts med stöd av artikel 267 FEUF.

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

1. Ska artiklarna 184 och 185 i direktiv 2006/112/EG tolkas så, att en beskattningsbar person som vid förvärvet av en vara eller köpet av en tjänst har underlåtit att inom gällande nationell tidsfrist dra av ingående mervärdesskatt (det ursprungliga avdraget) i enlighet med den planerade användningen för beskattningsbara ändamål har rätt att inom ramen för en justering – i samband med att varan eller tjänsten används för första gången – göra ett sådant avdrag om den faktiska användningen av varan eller tjänsten vid tidpunkten för justeringen inte skiljer sig från den planerade användningen?
2. Har det för svaret på fråga 1 betydelse att underlåtelserna att göra det ursprungliga avdraget inte är kopplat till skatteundandragande eller rättsmissbruk och inte får en negativ påverkan på statsbudgeten?

Anförda unionsbestämmelser

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1): artiklarna 12.1 b, 12.3, 135.1 k, 167, 168, 178–180, 182, 184–186 och 188

Anförda nationella bestämmelser

Wet op de omzetbelasting 1968 (1968 års lag om omsättningsskatt, *Stb.* 1968, nr 329) (nedan kallad mervärdesskattelagen): artiklarna 11.1 a.1 och 15

Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (1968 års genomförandebeslut om omsättningsskatt) (*Stert.* 1968, nr 169) (nedan kallat genomförandebeslutet): artikel 12.2 och 12.3

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Det nationella målet rör ett överklagande av en dom från Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden av 5 februari 2019 angående X överklagande av en dom från Rechtbank Gelderland av den 2 november 2017.
- 2 X har köpt tio markfastigheter av B. B levererade fastigheterna den 20 april 2006. Syftet var att fastigheterna skulle exploateras för rekreationsändamål genom att på dessa uppföra villavagnar med tillbehör. Villavagnarna och marken dessa står på skulle sedan säljas.
- 3 B debiterade X mervärdesskatt för denna leverans. X drog inte av denna.
- 4 Av ekonomiska skäl ägde den planerade exploateringen av markfastigheterna aldrig rum. Den 8 februari 2013 levererade X mot ersättning två av de tio

fastigheterna till B. X debiterade B mervärdesskatt på ersättningen. X deklarerade inte denna mervärdesskatt.

- 5 Genom beslut av den 26 november påfördes X i efterhand den mervärdesskatt som avses i punkt 4. X begärde omprövning av beslutet och gjorde gällande att en skälig andel av den mervärdesskatt som avses i punkt 3 skulle dras av från efterbeskattningsbeloppet i enlighet med artikel 15.4 i mervärdesskattelagen.

Parternas huvudargument

- 6 **Staatssecretaris van Financiën** (statssekreterare med ministerlika befogenheter vid finansministeriet, nedan kallad staatssecretaris) har anført att X skulle ha dragit av den ingående mervärdesskatten under den period mervärdesskatten för leveransen av fastigheterna år 2006 blev utkrävbar i enlighet med fastigheternas avsedda användning för beskattningsbara ändamål vid den tidpunkten.
- 7 Syftet med justeringsregeln i artikel 15.4 andra till fjärde meningen i mervärdesskattelagen är emellertid inte att bevilja avdrag av mervärdesskatt som näringsidkaren inte drog av i sin deklaration för den aktuella perioden.
- 8 Justeringsregeln i ovannämnda bestämmelse, jämförd med artiklarna 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet, avser enligt staatssecretaris endast de fall där det belopp som ursprungligen drogs av var högre eller lägre än det belopp som den beskattningsbara personen hade rätt att dra av. Eftersom den avsedda användningen av de två fastigheterna vid anskaffningen i detta fall motsvarar den faktiska användningen första gången de användes är justering inte aktuell.
- 9 X argument redovisas inte.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 10 Den hänskjutande domstolen är osäker på huruvida en beskattningsbar person som inte inom den föreskrivna fristen har dragit av ingående mervärdesskatt, kan dra av denna inom ramen för justeringsbestämmelserna i mervärdesskattelagen och mervärdesskattedirektivet om det framgår att den avsedda användningen och den faktiska användningen vid första användningen är identiska och den nationella fristen för att utöva avdragsrätten har löpt ut. Enligt den hänskjutande domstolen ger artiklarna 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet inget tydligt svar på denna fråga. Den hänskjutande domstolen anser att dessa bestämmelser kan tolkas på två sätt.

Den första uppfattningen: en vid tolkning

- 11 En vid tolkning innebär att justeringsmekanismen i artiklarna 184 och 185 ska tolkas så, att justering vid första användningen av en vara eller tjänst handlar om

att rätta till en försummelse vid det avdrag som gjordes när varan förvärvades eller tjänsten köptes, oavsett försummelsens art.

- 12 Om en beskattningsbar person första gången en vara eller en tjänst används får justera fel som begicks i samband med det ursprungliga avdraget för en vara eller en tjänst som inte använts direkt efter förvärvet, även om detta sker efter det att den nationella tidsfristen för det ursprungliga avdraget har löpt ut, blir resultatet – i linje med principen om skatteneutralitet – att storleken på avdraget exakt motsvarar den faktiska användningen av den vara eller den tjänsten.
- 13 Denna tolkning får två effekter.
- 14 För det första innebär den att en beskattningsbar person som drar av den mervärdesskatt som han eller hon debiterats vid förvärvet av en vara eller köpet av en tjänst, trots att varan eller tjänsten är undantagen från skatteplikt, inte får använda varan eller tjänsten för ändamål som är undantagna från skatteplikt utan att betala mervärdesskatt (se dom av den 11 april 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punkt 39).
- 15 För det andra behöver en beskattningsbar person som vid förvärvet av en vara eller köpet av en tjänst avstår från att dra av hela eller en del av den mervärdesskatt som han eller hon debiterats inte betala mervärdesskatt när den aktuella varan eller tjänsten faktiskt används för (uteslutande) beskattningsbara ändamål.
- 16 Den hänskjutande domstolen har dessutom understrukit att EU-domstolen inte uttryckligen har uteslutit möjligheten till jämkning för det fall den beskattningsbara personen vid tidpunkten för förvärvet av en vara eller köpet av en tjänst har underlåtit att utöva sin rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. För den hänskjutande domstolen ter det sig oproportionerligt att för det fall den beskattningsbara personen glömde att göra det ursprungliga avdraget inte medge avdraget när varorna eller tjänsterna används första gången, om detta varken leder till skatteundandragande eller rättsmissbruk eller får en negativ påverkan på statsbudgeten (dom av den 30 april 2020, CTT – Correios de Portugal, C-661/18, EU:C:2020:335, punkt 56).

Den andra uppfattningen: en restriktiv tolkning

- 17 Den hänskjutande domstolen påpekar att ovannämnda vida tolkning inte är förenlig med EU-domstolens praxis, enligt vilken det av en jämförelse mellan artiklarna 184 och 185.1 i mervärdesskattedirektivet följer att dessa bestämmelser är tillämpliga när en justering visar sig vara nödvändig på grund av att en av de faktorer som ursprungligen beaktades vid beräkningen av avdraget har ändrats, och att beräkningen av justeringen ska ske på så sätt att det slutliga avdragsbeloppet överensstämmer med det belopp som den beskattningsbara personen skulle ha haft rätt till om denna justering hade beaktats från början (se bland annat dom av den 27 juni 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500,

punkt 29 och där angiven rättspraxis). Domstolen tycks därmed begränsa tillämpningsområdet för artiklarna 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet till de fall då omständigheterna har ändrats efter tidpunkten för det ursprungliga avdraget.

- 18 För det andra förefaller ovannämnda vida tolkning strida mot EU-domstolens praxis, enligt vilken en beskattningsbar person som inte är tillräckligt omsorgsfull och som inte i tid drar av mervärdesskatt – det vill säga inom den tidsfrist som föreskrivs för detta ändamål – kan straffas genom att avdragsrätten förverkas (dom av den 1 oktober 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, punkterna 22–24). Om avdraget trots det medges, skulle detta kunna strida mot rättssäkerhetsprincipen, vilken fordrar att en beskattningsbar persons skatterättsliga ställning – vad gäller dennes rättigheter och skyldigheter i förhållande till skattemyndigheten – inte kan ifrågasättas under obegränsad tid.

ARBETSDOKUMENT