

Mål C-243/23 [Drebers]¹

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Avsändningsdatum:

den 18 april 2023

Domstol som begär förhandsavgörande:

Hof van Beroep te Gent (Belgien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

den 28 juni 2022

Klagande:

Belgiska staten/Federale Overheidsdienst Financiën

Motpart:

L BV

Saken i målet vid den nationella domstolen

Målet vid den nationella domstolen handlar om frågan ifall L BV har rätt till avdrag för mervärdesskatt för vissa ombyggnadsarbeten på en fast egendom som delvis används för kommersiella ändamål.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Denna begäran på grundval av artikel 267 FEUF avser frågan om huruvida artiklarna 187 och 189 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) strider mot en bestämmelse som den som skulle tolkas i målet vid den nationella domstolen (närmare bestämt artiklarna 48.2 och 49 i Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (mervärdesskattelagen) (nedan kallad WBTW) jämförd med artikel 9 i koninklijk besluit nr. 3, van 10 december 1969, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de

¹ Detta är ett fiktivt namn som inte utgör det verkliga namnet på någon part i detta förfarande.

belasting over de toegevoegde waarde (dekret nr 3 av den 10 december 1969 med avseende på avdragsbestämmelsen om uttag av mervärdesskatt) (nedan kallat dekret nr 3), enligt vilka den förlängda justeringsperioden på 15 år vid ombyggnad av en befintlig byggnad endast är tillämplig ifall det efter arbetena är fråga om en ”ny byggnad” enligt artikel 12 i mervärdesskattedirektivet, fastän den ekonomiska livslängden för en genomgripande ombyggd byggnad – som på grundval av nationella administrativa kriterier likväl inte klassificeras som en ”ny byggnad” – är identisk med den ekonomiska livslängden för en ny byggnad, som är betydligt längre än den period på fem år som avses i artikel 187 i mervärdesskattedirektivet, och ifall ovan nämnda artikel 187 är direkt tillämplig.

Tolkningsfrågor

Strider artiklarna 187 och 189 i rådets direktiv 2006/112/EG mot en bestämmelse som är föremål för målet vid den nationella domstolen (närmare bestämt artiklarna 48.2 och 49 i mervärdesskattelagen (WTBW) jämförda med artikel 9 i dekret nr 3 av den 10 december 1969 med avseende på avdragsbestämmelsen om uttag av mervärdesskatt), enligt vilken den förlängda justeringsperioden (på 15 år) vid ombyggnad av en befintlig byggnad endast är tillämplig ifall det efter arbetena är fråga om en ”ny byggnad” enligt artikel 12 i ovan nämnda direktiv, fastän den ekonomiska livslängden för en genomgripande ombyggd byggnad (som på grundval av nationella administrativa kriterier likväl inte klassificeras som en ”ny byggnad” enligt ovan nämnda artikel 12) är identisk med den ekonomiska livslängden för en ny byggnad, som är betydligt längre än den period på fem år som avses i ovan nämnda artikel 187, vilket bland annat framgår av att de utförda arbetena skrivs av på 33 år, vilket också är den period som nya byggnader avskrivs på?

Är artikel 187 i direktiv 2006/112/EG direkt tillämplig, så att en beskattningsbar person som har utfört arbeten på en byggnad, utan att de arbetena medför att den ombyggda byggnaden enligt de nationella rättsliga kriterierna uppfyller villkoren för en ”ny byggnad” enligt artikel 12 i ovan nämnda direktiv, fastän de utförda arbetena har en ekonomisk livslängd som är identisk med den ekonomiska livslängden för liknande nya byggnader för vilka emellertid en justeringsperiod på 15 år gäller, kan åberopa tillämpningen av justeringsperioden på 15 år?

Anförda unionsbestämmelser

Artiklarna 12, 187 och 189 i mervärdesskattedirektivet/artikel 4.3 FEU

Anförda nationella bestämmelser

Artiklarna 1.9.1.1°, 48.2 och 49 WBTW/artikel 9 i dekret nr 3

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i målet vid den nationella domstolen

- 1 L BV är ett bolag där advokatyryket utövas. Bolaget förfogar sedan flera år tillbaka över en fast egendom som dels används privat och dels används för bolagets ekonomiska aktivitet.
- 2 Från år 2007 till år 2015 utfördes mycket omfattande byggarbeten på den fasta egendomen. Under den första fasen fram till år 2010 utfördes arbeten på de tre bakomliggande delarna (mellanbyggnaden, glastillbyggnaden och hisschaktet) och på själva huvudbyggnaden. Under den andra fasen fortsatte bland annat de löpande arbetena på de tre bakomliggande delarna och behövdes olika arbeten göras om, och under den tredje fasen slutfördes arbetena på huvudbyggnaden. Efter arbetena har byggnadens marknadsvärde bedömts till 2 750 000 euro under antagandet att den används som privatbostad till 40 procent och till 60 procent som näringsverksamhet.
- 3 I januari 2014 upphävdes undantaget från mervärdesskatt för advokatyryket som ekonomisk aktivitet, varför L BV sedan dess är registrerat som beskattningsbar person avseende mervärdesskatt.
- 4 Från augusti 2015 utförde Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie en oannonserad skatterevision på L BV:s bolagssäte som avsåg perioden 1 januari 2014 till och med 30 september 2015. Efter denna revision bedömde FOD Financiën att L BV åsidosatt mervärdesskattelagstiftningen på olika punkter under perioden.

I slutrapporten från FOD Financiën av den 21 september 2017 ansågs bolaget vara skyldigt att betala 163 756,24 euro i mervärdesskatt, och FOD Financiën klandrade bland annat L BV för felaktig tillämpning av justeringsperioden. L BV hade åberopat en justeringsperiod på 15 år för kostnaderna för ovan nämnda byggnadsarbeten, medan FOD Financiën bedömde att det inte avsåg arbeten för uppförande av en byggnad och att justeringsperioden därför var begränsad till fem år.

- 5 I oktober 2017 delgavs L BV ett betalningsföreläggande avseende bland annat 163 756,24 euro i mervärdesskatt och ett skattetillägg på 16 375,63 euro för det orättmätiga avdraget.
- 6 L BV överklagade föreläggandet i oktober 2018 till Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, avdelningen i Gent. Den domstolen förklarade att överklagandet kunde tas upp till prövning och biföll det delvis genom dom av den 10 mars 2020.
- 7 FOD Financiën överklagade detta beslut i juni 2020 till den hänskjutande domstolen. FOD Financiën har bland annat yrkat att artikel 9.1.1 i dekret nr 3 ska finnas tillämplig och att justeringsperioden därför uppgår till fem år för den uttagna mervärdesskatten på tillgångarna och att de fordrade beloppen bekräftas.

L BV, som anslutningsöverklagat, har bland annat yrkat att FOD Financiëns överklagande ska förklaras ogrundat.

Parternas huvudargument

- 8 FOD Financiën har inte godtagit justeringsperioden på 15 år eftersom arbetena på den fasta egendomen inte ska ha medfört ”uppförande av en byggnad”, utan enbart förbättring och renovering av den befintliga byggnaden. De lagstadgade reglerna och bestämmelserna tillåter inte heller att justeringsperioden på 15 år tillämpas på de konkreta omständigheterna.
- 9 L BV har bestritt att det skulle finnas skäl att endast tillämpa en justeringsperiod på fem år. Enligt L BV är den belgiska bestämmelsen inte i överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet och med den bakomliggande tanken att mervärdesskattejusteringen får omfattas av en längre tidsperiod om det handlar om fasta egendomar som kontinuerligt används och skrivs av under en längre tid och som har en (betydligt) längre ekonomisk livslängd.

Kortfattad redogörelse för skälen till begäran om förhandsavgörande

- 10 Justeringsperioden för investeringsvaror uppgår i princip till fem år enligt 187.1 första och andra stycket mervärdesskattedirektivet. Medlemsstaterna kan emellertid förlänga justeringsperioden till högst 20 år för ”investeringsvaror som utgör fast egendom” på grundval av artikel 187.1 tredje stycket. Medlemsstaterna får på grundval av artikel 189 mervärdesskattedirektivet bland annat definiera begreppet ”investeringsvaror” och bestämma vilket mervärdesskattebelopp som ska komma i fråga vid justeringen. I denna artikel fastställs även att medlemsstaterna ska ”vidta lämpliga åtgärder för att se till att justeringen inte medför några omotiverade fördelar”, vilket betyder att mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna en viss behörighet att själva göra en bedömning.

L BV har gjort gällande att denna behörighet inte är absolut och att medlemsstaterna inte får gå längre än gränserna för sin frihet att göra en bedömning, vilket implicerar att de har att hålla sig till begreppen som används i mervärdesskattedirektivet.

- 11 Enligt artikel 4.3 FEU ska medlemsstaterna vidta alla åtgärder för att säkerställa att de skyldigheter fullgörs som följer av unionslagstiftningen och avstå från varje åtgärd som kan äventyra fullgörandet av unionens mål.
- 12 Medlemsstaterna ska när de utövar sin befogenhet också ta hänsyn till syftena med mervärdesskattedirektivet samt den skattemässiga neutralitetsprincipen, som är inneboende i det gemensamma mervärdesskattesystemet. L BV argumenterar för att neutralitetsprincipen i samband med detta avses som ett särskilt uttryck för likhetsprincipen, på grundval av vilken snarlika varor och tjänster som sålunda konkurrerar med varandra måste behandlas lika när det gäller vilken

mervärdesskatt som tas ut och att en beskattningsbar person kan åberopa mervärdesskattedirektivet för att motsätta sig en nationell bestämmelse som är i strid med detta direktiv och dess underliggande principer.

- 13 Den belgiska lagstiftaren har fastställt regler om justering med avseende på fasta egendomar och andra tillgångar i bland annat artiklarna 1.9.1.1^o, 48.2 och 49 WBTW och dekret nr 3.

Högsta domstolen fann i en dom av den 30 april 2021 utifrån dessa bestämmelser att handlingar som syftar till eller bidrar till att ändra eller förbättra en byggnad eller en del av en byggnad omfattas av en justeringsperiod på fem år, medan handlingar som syftar till eller bidrar till att uppföra en byggnad eller en del av en byggnad omfattas av justeringsperioden på 15 år.

Även finansministern bekräftade som svar på en parlamentarisk fråga i maj 2017 att justeringsperioden i princip är fem år vid ändring eller förbättring av en byggnad, försåvitt inte de utförda arbetena är av sådan betydelse att det i praktiken uppstår en ny byggnad.

Enligt belgisk rätt gäller alltså att vid ombyggnad av en befintlig byggnad tillämpas den 15-åriga justeringsperioden när det gäller mervärdesskatten på dessa arbeten om det i mervärdesskattehänseende är tal om en ”ny byggnad” efter arbetenas utförande.

- 14 L BV har argumenterat för att den förlängda justeringsperioden på 15 år enligt den belgiska bestämmelsen inte är tillämplig på genomgripande arbeten på byggnader när de byggnaderna, även om de enligt de utförda arbetena har en lika lång ekonomisk livslängd som nyuppförda byggnader – vilket bland annat också framgår av att avskrivningsperioden för dessa arbeten är densamma som för nyuppförda byggnader, oavsett arbetenas natur och betydelse för byggnadens hållbarhet som ekonomiskt produktionsmedel – inte kvalificerar sig som en ”ny byggnad” i mervärdesskattehänseende.
- 15 L BV menar att artikel 9 dekret nr 3, genom att transponera mervärdesskattedirektivets begrepp ”investeringsvaror som utgör fast egendom” så strikt till nationell lagstiftning (genom att endast tillämpa den 15-åriga justeringsperioden på arbeten som medför att en byggnad kan säljas med mervärdesskatt, utan att hantera samma period för arbeten som medför att en byggnad efter de arbetena har en likartad ekonomisk livslängd som en ny byggnad, bara för att den ombyggda byggnaden enligt FOD Financiens bedömning inte skulle kunna säljas med mervärdesskatt) åsidosätter mervärdesskattedirektivet och att Belgien inte utövat sina befogenheter som tillerkänns i artikel 48.2 WBTW på ett direktivkonformt sätt.
- 16 L BV anför att det i första hand måste fastställas att artiklarna 187 eller 189 mervärdesskattedirektivet inte på något sätt hänvisar till ”nya byggnader” och/eller till artikel 12 mervärdesskattedirektivet som förklarar vad som inom

ramen för mervärdesskattelagstiftningen ska betraktas som en ”ny byggnad” som kan överlåtas med mervärdesskatt.

- 17 Däremot syftar begreppet ”investeringsvara” enligt L BV otvetydigt på varor som används under en lång period och i regel skrivs av. Enligt L BV måste ”investeringsvaror som utgör fast egendom” förstås som fasta egendomar som har en (betydligt) längre ekonomisk livslängd än standardjusteringsperioden på fem år, vilket bland annat framgår av att de skrivs av under en mycket längre period.

Ifall arbeten på en fast egendom ska ses som en investeringsvara som utgör fast egendom i mervärdesskattedirektivets mening är det enligt L BV den fasta egendomens ekonomiska livslängd, som en följd av de arbeten eller ombyggnationer som utförts på den, som är av betydelse snarare än tidpunkten för när den först togs i bruk. L BV anser det vara logiskt eftersom justeringsperioden är menad för att kontrollera och korrigera avdraget med avseende på framställandet eller förverkligandet av ett produktionsmedel.

- 18 L BV har hänvisat till principen om skattemässig neutralitet som enligt L BV fordrar att alla investeringsvaror som utgör fast egendom med samma eller jämförbar ekonomisk livslängd måste behandlas lika i mervärdesskattehänseende, vilket implicerar att de ska omfattas av samma mervärdesskattejusteringsperiod. L BV hävdar att när byggnader som den i förevarande mål byggs om på ett genomgripande sätt och därigenom har en lika lång ekonomisk livslängd som nya byggnader, vilket framgår av att arbetena skrivs av under en period av 33 år, är de som produktionsmedel, till följd av arbetena som utförts, jämförbara med nya byggnader och borde de få samma behandling i mervärdesskattehänseende.
- 19 Den hänskjutande domstolen anser att, eftersom L BV begär att den ska tolka direktivet på ett annat sätt än vad de belgiska lagarna och bestämmelserna tillåter och det föreligger rimligt tvivel om den belgiska lagstiftningens överensstämmelse med unionslagstiftningen, det är lämpligt att hänskjuta frågorna för förhandsavgörande.