Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 3 mars 2016[1]

Mål C-229/15

Minister Finansów
mot
Jan Mateusiak

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

”Skattelagstiftning — Mervärdesskatt — Artikel 18 c i direktiv 2006/112/EG — Beskattning av behållna varor när ekonomisk verksamhet upphör — Betydelsen av utgången av perioden för justering av avdrag enligt artikel 187.1 i direktiv 2006/112/EG”

I – Inledning

1. I föreliggande polska begäran om förhandsavgörande är det fråga om en mycket speciell beskattningsgrundande händelse som avser mervärdesskatt. Om en beskattningsbar person upphör med en ekonomisk verksamhet kan medlemsstaterna vid denna tidpunkt välja att beskatta kvarvarande tillgångar i företaget. En förutsättning för detta är att den beskattningsbara personen tidigare har anskaffat de aktuella tillgångarna i företaget utan att betala mervärdesskatt för dem genom att utnyttja sin avdragsrätt. Syftet med denna beskattning är att undvika att en beskattningsbar person kan använda varor för privata ändamål utan att betala mervärdesskatt för dem.

2. I målet vid den nationella domstolen har en beskattningsbar person för avsikt att upphöra med sin ekonomiska verksamhet. Till hans företags tillgångar hör en byggnadsdel som han redan för ett bra tag sedan lät uppföra, varvid han också utnyttjade sin avdragsrätt. Den beskattningsbara personen har nu väckt frågan om beskattningen av byggnadsdelen inte längre är aktuell, eftersom den uppfördes för så länge sedan. Tidsperioden då det är möjligt att göra en efterföljande justering av avdrag som avser anskaffningen av byggnadsdelen har nämligen redan löpt ut. Om det inte längre är möjligt att göra en sådan justering av avdraget, finns inte heller någon grund för att en sådan justering ska kunna ske indirekt genom att byggnadsdelen beskattas när verksamheten upphör.

3. Det aktuella målet handlar därmed om olika tekniker för justering av avdrag i efterhand. Unionens mervärdesskattelagstiftning erbjuder här olika regelsystem som delvis verkar överlappa varandra. Domstolens ombeds följaktligen att avgränsa dessa olika regelsystem.

1 — Originalspråk: tyska.

II – Relevanta bestämmelser

A – *Unionsrätten*

4. Uttag av mervärdesskatt i unionen regleras av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt [2] (nedan kallat mervärdesskattedirektivet). [3]

5. Enligt artikel 2.1 a i nämnda direktiv ska ”[l]everans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap” vara föremål för mervärdesskatt.

6. I artikel 18 i mervärdesskattedirektivet tilläggs följande:

”Medlemsstaterna får med leverans av varor mot ersättning likställa följande transaktioner:

…

c) Med undantag för de fall som avses i artikel 19, när en beskattningsbar person eller hans efterföljande rättsinnehavare behåller varor när de upphör att bedriva en beskattningsbar ekonomisk verksamhet, om avdragsrätt helt eller delvis förelåg för mervärdesskatten på varorna när de förvärvades eller när de användes enligt led a.”

7. Artikel 19 i mervärdesskattedirektivet som artikel 18 hänvisar till innehåller en bestämmelse för ”överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot ersättning eller gratis eller som tillskott till ett företag”.

8. I artikel 168 i mervärdesskattedirektivet ges beskattningsbara personer en rätt till avdrag:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

…”

9. I artiklarna 184–192 i mervärdesskattedirektivet regleras ”justering av avdrag”. I artikel 185.1 föreskrivs följande:

”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 …”

2 — EUT L 347, 2006, s. 1.

3 — Fram till den 31 december 2006 tillämpades rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28). Mervärdesskattedirektivet utgör väsentligen bara en ny version av sjätte direktivet (se skäl 3 i mervärdesskattedirektivet). Därför ska rättspraxis som meddelats avseende motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet också beaktas i föreliggande fall.

10. I artikel 187 i mervärdesskattedirektivet tilläggs följande:

”1. När det gäller investeringsvaror skall justeringen fördelas över fem år, inklusive det år då varorna förvärvades eller tillverkades.

…

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.”

B – *Nationell rätt*

11. Den polska lagen om mervärdesskatt på varor och tjänster av den 11 mars 2004 (konsoliderad version Dz. U 2011 nr 177 position 1054, med ändringar) innehåller bestämmelser om uttag av mervärdesskatt i Republiken Polen. Artikel 14 i nämnda lag föreskriver följande:

”1. Varor som tillverkas själv är föremål för beskattning …, om

…

2. en sådan beskattningsbar person som nämns i artikel 15, som är en fysisk person …, upphör att utöva beskattningsbara handlingar.

…

4. Punkterna 1 och 3 tillämpas på varor för vilka avdragsrätt har utnyttjats.

5. I de fall som omnämns i punkterna 1 och 3 är de beskattningsbara personerna skyldiga att på dagen … då utövande av beskattningsbara handlingar upphör att genomföra en fysisk inventering av … varorna. Beskattningsbara personer är skyldiga att bifoga informationen om den genomförda fysiska inventeringen … med skattedeklarationen ….

…”

12. Den polska lagen föreskriver i artikel 91.2 en tid på 10 år för justering av avdrag för fastigheter.

III – Målet vid den nationella domstolen

13. Föremålet för tvisten vid den nationella domstolen är en tolkningsfråga om mervärdesskatterätt som Jan Mateusiak ställde till den polska skattemyndigheten år 2013.

14. Jan Mateusiak uppförde under perioden 1997–1999 en byggnad som delvis tjänade som bostad och delvis som affärslokal. Byggnaden användes från början delvis för privata ändamål och delvis för hans verksamhet som notarius publicus. Han utnyttjade endast sin avdragsrätt för tjänster som avsåg uppförandet av den del av byggnaden som användes i näringsverksamheten.

15. Jan Mateusiak vill nu få svar från den polska skattemyndigheten på frågan om han för det fall att han upphör med sin verksamhet som notarius publicus måste låta den del av byggnaden som använts i näringsverksamheten bli föremål för mervärdesskatt. Han är i detta avseende av uppfattningen att en sådan beskattning inte kan ske efter att justeringsperioden för avdrag med avseende på byggnaden har löpt ut. Den polska skattemyndigheten delade inte hans uppfattning. Därpå väckte Jan Mateusiak talan.

IV – Förfarandet vid domstolen

16. Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen), som nu har att pröva målet har funnit att unionsrätten är avgörande för målet och hänsköt den 19 maj 2015 enligt artikel 267 EUF-fördraget följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

Ska artikel 18 c i mervärdesskattedirektivet tolkas på så sätt att beskattningsbara personers materiella anläggningstillgångar – om den beskattningsbara personen har gjort avdrag för sin anskaffning – efter att justeringsperioden som fastställs i artikel 187 i nämnda direktiv när verksamheten upphör enligt nämnda bestämmelse har löpt ut, inte är föremål för beskattning, och det av likvidationsförteckningen inte framgår om den lagstadgade perioden för justering av avdrag för anskaffning, som beror på den uppskattade användningstiden i den beskattningsbara personens företag, har löpt ut, eller ska bestämmelsen tolkas på så sätt att de materiella anläggningstillgångarna när den beskattningsbara personen upphör med sin ekonomiska verksamhet är föremål för beskattning oberoende av justeringsperioden?

17. I denna fråga har Jan Mateusiak, Republiken Grekland, Republiken Polen och Europeiska kommissionen ingett skriftliga yttranden, i september 2015, till domstolen.

V – Rättslig bedömning

18. Den hänskjutande domstolen vill med sin fråga väsentligen få svar på om artikel 18 c i mervärdesskattedirektivet även är tillämplig på varor som är investeringsvaror i den mening som avses i artikel 187 och för vilka tidsperioden enligt artikel 187.1 redan har löpt ut, så att det inte längre är möjligt att justera avdraget.

19. Enligt min uppfattning ska denna fråga besvaras jakande. Huruvida justeringsperioden för en vara enligt artikel 187.1 i mervärdesskattedirektivet har löpt ut har ingen betydelse för dess beskattning enligt artikel 18 c.

20. Lydelsen av artikel 18 c i mervärdesskattedirektivet innehåller varken någon tidsmässig inskränkning eller någon hänvisning till artikel 187. Detta väger desto tyngre då artikel 168a.1.2 i mervärdesskattedirektivet avseende beskattning av privat bruk av en fastighet enligt artikel 26 uttryckligen hänvisar till bestämmelserna i artiklarna 184–192.

21. Som jag ska visa nedan finns i övrigt ingen grund för en analog tillämpning av artikel 187 inom ramen för artikel 18 c i mervärdesskattedirektivet.

1. Likheter mellan regelsystemen

22. Det finns visserligen vissa likheter mellan regleringarna av justering av avdrag, till vilka artikel 187 i mervärdesskattedirektivet hör, och bestämmelserna om beskattning av privat användning av varor, till vilka artikel 18 c hör.

23. Båda regelsystemen syftar nämligen till att förhindra att en beskattningsbar person kan använda varor som inte har belastats med mervärdesskatt på grund av ett redan medgivet avdrag, fastän den senare användningen inte alls ger rätt till avdrag. Enligt rättspraxis ska en beskattningsbar person inte på så sätt kunna få en oberättigad fördel gentemot en slutkonsument, och sambandet mellan avdrag och uttag av mervärdesskatt ska garanteras med hjälp av båda regelsystemen. [4]

24. Bestämmelserna för justering av avdrag i artikel 184 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet är därför inriktade direkt på avdraget. Avdraget sker enligt artikel 167 jämförd med artikel 63 i mervärdesskattedirektivet i regel redan vid tidpunkten då en vara förvärvas på grundval av dess *avsedda* användning. Vilka slags användning som ger rätt till avdrag regleras i artiklarna 168 och 169 i mervärdesskattedirektivet. 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 det också *faktiskt* används av den beskattningsbara personen för ändamål som ger rätt till avdrag. [5] För investeringsvaror är perioden för denna övervakning enligt artikel 187.1 i mervärdesskattedirektivet mellan 5 och 20 år.

25. Bestämmelserna om beskattning av privat bruk av varor avser emellertid inte rätten till avdrag, utan gör privat bruk till föremål för mervärdesskatt utan att inkräkta på ett en gång godkänt avdrag. Därvid omfattar artikel 26.1 a i mervärdesskattedirektivet privat bruk av en vara som dessutom är en del av företagets tillgångar, [6] medan de beskattningsgrundande händelserna enligt artikel 16 och artikel 18 c avser övergången av en vara från tillgång i en beskattningsbar persons företag till dennes privatförmögenhet. I löpande drift ska sådana övergångar enligt artikel 16 i mervärdesskattedirektivet tvingande uttagsbeskattas. Artikel 18 c i mervärdesskattedirektivet ger dessutom medlemsstaterna möjligheten att beskatta övergången av en vara från tillgång i företag till privat tillgång, när detta sker på grund av att en ekonomisk verksamhet upphör. [7]

2. Skillnader mellan regelsystemen

26. Båda regelsystemen – justering av avdrag och beskattning av privat bruk – har jämförbara målsättningar men försöker uppnå dem på olika sätt. Trots att domstolen har konstaterat att båda systemen har motsvarande ekonomiska effekter, [8] är varken deras förutsättningar eller rättsföljder identiska.

27. För det första har jag redan tidigare konstaterat att bestämmelserna om beskattning av privat bruk är mer specialiserade i jämförelse med de som avser justering av avdrag. [9]

4 — Dom Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, punkterna 35 och 36). Se även förslaget till rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (KOM(73) 950 slutlig), s. 7 om artikel 5.3, enligt vilket båda regelsystemen på vissa sätt är utbytbara.

5 — Se i detta avseende dom Centralan Property Ltd (C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 57), dom TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, punkt 31), dom Pactor Vastgoed BV (C-622/11, EU:C:2013:649, punkt 34) och dom FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punkt 50). Se, även, mitt förslag till avgörande i målet TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, punkterna 27 och 28).

6 — Ett undantag har nyligen införts för förändringar i privat bruk av en fastighet som från början använts för både ekonomisk verksamhet och för privata ändamål enligt artikel 168a.1.2 i mervärdesskattedirektivet, som infördes genom artikel 1.12 i rådets direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009 om ändring av olika bestämmelser i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 10, 2010, s. 14).

7 — Eftersom Republiken Polen har valt att utnyttja alternativet enligt artikel 18 c i mervärdesskattedirektivet är det i föreliggande fall inte nödvändigt att pröva om artikel 16 trots den särskilda bestämmelsen även omfattar uttag när verksamheten upphör. Se, i detta hänseende, dom Fischer och Brandenstein (C-322/99 och C-323/99, EU:C:2001:280, punkt 87) och generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i de förenade målen Fischer och Brandenstein (C-322/99 och C-323/99, EU:C:2000:700, punkt 83).

8 — Dom Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 30).

9 — Se mitt förslag till avgörande i mål Laarhoven (C-594/10, EU:C:2011:820, punkt 25).

28. För det andra är justering av avdrag en bestämmelse för retroaktiv korrigering, medan beskattning av privat bruk även omfattar förändringar i företagets tillgångar från det att en vara förvärvas och det att varan börjar användas för privata ändamål. Enligt artikel 74 i mervärdesskattedirektivet beräknas skatten vid uttag (artikel 16) och då verksamheten upphör (artikel 18 c) på grundval av varans värde vid tidpunkten för uttaget [10] respektive verksamhetens upphörande. [11]

29. Detta förklaras av en av målsättningarna med beskattningen i dessa fall, som går bortom målsättningen med justeringen av avdrag. Enligt rättspraxis syftar nämligen beskattningen enligt artikel 16 i mervärdesskattedirektivet till att en beskattningsbar person som tar ut en vara, bland annat för privat bruk, och en slutkonsument som anskaffar en motsvarande vara, behandlas lika. [12] Domstolen uttrycker sig på liknande sätt med avseende på artikel 18 c i mervärdesskattedirektivet. Beskattningen ska förhindra att det slutliga nyttjandet av varor undandras från beskattning till följd av att en beskattningsbar verksamhet upphört. [13] Det betyder att en beskattningsbar person som för privat bruk får en vara från sitt företag ska belastas med mervärdesskatt på samma sätt som om han skulle skaffa sig en motsvarande vara från en annan beskattningsbar person. Därigenom likställs leverans från tredje man med leverans till sig själv.

3. Parallell tillämpning av regelsystemen

30. Mot bakgrund av dessa skillnader ska båda regelsystemen – i likhet med vad domstolen redan har antytt [14] – tillämpas parallellt och oberoende av varandra.

31. Emellertid kvarstår – vilket generaladvokat Stix-Hackl med rätta har understrukit [15] – ett visst behov av samordning mellan de båda systemen för att säkerställa principen om skatteneutralitet. Enligt denna princip ska bland annat dubbelbeskattning undvikas. [16]

32. Därav följer till exempel att en justering av avdrag vid arbeten på en vara endast kan komma i fråga såvitt dessa arbeten inte redan har deklarerats inom ramen för uttagsbeskattningen av en vara. [17] I annat fall skulle den beskattningsbara personen belastas med mervärdesskatt två gånger. Detsamma gäller åt andra hållet. Uttagsbeskattning av en vara får endast ske i den mån som dess anskaffning och skötsel också har gett upphov till avdragsrätt. [18]

33. I förevarande fall innebär principen om skatteneutralitet emellertid inte att en beskattning enligt artikel 18 c endast får ske inom justeringsperioden enligt artikel 187.1 i mervärdesskattedirektivet. Det är här nämligen inte fråga om en dubbelbeskattning.

10 — Dom Fischer och Brandenstein (C-322/99 och C-323/99, EU:C:2001:280, punkt 80).

11 — Dom Marinov (C-142/12, EU:C:2013:292, punkt 33).

12 — Se, bland annat, dom de Jong (C-20/91, EU:C:1992:192, punkt 15), dom Fischer och Brandenstein (C-322/99 och C-323/99, EU:C:2001:280, punkt 56) och dom BCR Leasing (C-438/13, EU:C:2014:2093, punkt 23).

13 — Dom Marinov (C-142/12, EU:C:2013:292,punkt 27).

14 — Dom Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214,punkt 29). Se, även, generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i mål Charles och Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, punkt 54).

15 — Generaladvokaten Stix-Hackls förslag till avgörande i mål Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2005:557, punkt 26).

16 — Dom Fischer och Brandenstein (C-322/99 och C-323/99, EU:C:2001:280, punkt 76), liksom dom av den 2 juli 2015 i mål C-209/14, NLB Leasing (EU:C:2015:440, punkt 40).

17 — Dom Fischer och Brandenstein (C-322/99 och C-323/99, EU:C:2001:280, punkt 95).

18 — Se dom Fischer och Brandenstein (C-322/99 och C-323/99, EU:C:2001:280, punkterna 74–76). Se, även, med avseende på beskattningsunderlaget för nuvarande artikel 74 i mervärdesskattedirektivet, dom av den 23 april 2015 i mål C-16/14, Property Development Company (EU:C:2015:265, punkt 42).

34. Beskattningen enligt artikel 18 c i mervärdesskattedirektivet kan enligt bestämmelsens lydelse endast ske om anskaffningen av en vara har gett upphov till avdragsrätt. Varan har därmed inte belastats med någon skatt som del av företagets tillgångar. Om varan emellertid fortfarande har ett restvärde när verksamheten upphör har den inte konsumerats inom ramen för näringsverksamheten, vilket innebär att därpå följande privat bruk – för första gången – ska beskattas, såvida ett undantag från skatteplikt inträder[19].

35. Därvid är det för övrigt i princip fråga om samma skattemässiga behandling som utan tvekan hade varit aktuell enligt artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet om Jan Mateusiak hade sålt byggnaden vid samma tidpunkt. Följaktligen garanterar beskattning enligt artikel 18 c i mervärdesskattedirektivet, som sker oberoende av om justeringsperioden enligt artikel 187.1 har löpt ut, även mervärdesskattesystemets neutralitet på så sätt att det inte inverkar på den beskattningsbara personens ekonomiska beslut.

VI – Förslag till avgörande

36. Därför föreslår jag att domstolen ska besvara Naczelny Sąd Administracyjnys (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) fråga på följande sätt:

Artikel 18 c i direktiv 2006/112/EG ska tillämpas på varor med avseende på vilka justeringsperioden för avdrag i enlighet med artikel 187.1 i detta direktiv redan löpt ut när verksamheten lades ned.

19 — I förevarande fall skulle artikel 135.1 j i mervärdesskattedirektivet vara tänkbart.