Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
EVGENI TANCHEV
föredraget den 20 maj 2021 [1]

Förenade målen C-45/20 och C-46/20

E
mot
Finanzamt N (C-45/20)
och
Z
mot
Finanzamt G (C-46/20)

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland))

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Avdrag för ingående skatt – Rådets direktiv 2006/112/EG, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/162/EG – Artiklarna 167 och 168 a – Installation av en solcellsanläggning – Upprättande av ett kontor i en för övrigt privat familjebostad – Fast egendom – Tillgångar med blandade användningsområden – Hänförande till rörelsen – Förenlighet med unionsrätten vad gäller en medlemsstats tidsfrist för hänförande till det privata området, respektive att det föreligger presumtion, om det inte föreligger indikationer för motsatsen – Förlorad avdragsrätt för ingående skatt”

1. Besluten om hänskjutande från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland, nedan kallad den hänskjutande domstolen) syftar till att klarlägga EU-domstolens rättspraxis om huruvida investeringsvaror [2] och, mer specifikt, fast egendom [3] som används för såväl yrkesmässiga som privata ändamål (nedan kallade tillgångar med blandade användningsområden), ska hänföras till en skattebetalares privata tillgångar, till de tillgångar som skattebetalaren har i sitt företag eller till en kombination av båda (nedan kallat klassificeringsbeslutet). Tolkningsfrågorna gäller mer specifikt klassificeringsbeslutets konsekvenser för rätten att dra av ingående skatt, i enlighet med artiklarna 167 och 168 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, [4] i

[1] Originalspråk: engelska.

[2] Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att mot bakgrund av nationell rätt pröva om de ifrågavarande tillgångarna utgör ”investeringsvaror”. Enligt artikel 189 a i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna definiera begreppet investeringsvaror. EU-domstolen har slagit fast att detta begrepp omfattar tillgångar som används i en ekonomisk verksamhet och som karakteriseras av att de har en så lång livslängd och så högt värde att anskaffningsutgiften normalt inte bokförs som löpande utgifter utan avskrivs över flera räkenskapsår. Se, exempelvis, dom av den 27 mars 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, punkt 23), där det hänvisas till dom av den 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 35).

[3] Se vidare punkt 35 nedan.

[4] EUT L 347, 2006, s. 1.

dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/162/EG av den 22 december 2009 om ändring av olika bestämmelser i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt [5] (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2. Frågorna gäller om det är förenligt med unionsrätten, framför allt mot bakgrund av EU-domstolens avgörande i sin dom av den 25 juli 2018, Gmina Ryjewo, [6] att utgången av det som enligt tysk rätt i själva verket utgör preskriptionstid för att underrätta de tyska myndigheterna om klassificeringsbeslutet, i den hänskjutande domstolens rättspraxis har tolkats som förlorad avdragsrätt för ingående skatt. Detsamma förefaller följa av presumtionen i den hänskjutande domstolens rättspraxis om att tillgångar med blandade användningsområden ska hänföras till en skattebetalares privata tillgångar, samt att det föreligger sådan presumtion om det inte föreligger tillräckliga indikationer för motsatsen.

3. Med hänsyn till omständigheterna i de nationella målen har jag kommit till slutsatsen att den tolkning av unionsrätten som görs i den hänskjutande domstolens rättspraxis, enligt vilken en beskattningsbar person förlorar avdragsrätten för ingående skatt då denne har underlåtit att underrätta om ett klassificeringsbeslut avseende tillgångar med blandade tillämpningsområden inom den tidsfrist som fastställs enligt en medlemsstats lagstiftning, är oförenlig med artiklarna 167 och 168 a i mervärdesskattedirektivet, då detta inte är i linje med principerna om skatteneutralitet och proportionalitet, givet att det inte finns något i handlingarna i målen som tyder på att det finns konkreta farhågor om skatteflykt. [7] Samma slutsats dras vad gäller ovannämnda antagande om att tillgångar ska hänföras till skattebetalarens privata tillgångar vid förlorad avdragsrätt.

I. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

4. Artikel 167 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.”

5. Artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”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.

…”

[5] EUT L 10, 2010, s. 14.

[6] C-140/17, EU:C:2018:595 (”Gmina Ryjewo”).

[7] Dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punkterna 65–70). Se även, exempelvis, dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 39), där det hänvisas till dom av den 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 52 och där angiven rättspraxis). Se även, mer nyligen, dom av den 26 april 2018, Zabrus Siret, (C-81/17, EU:C:2018:283, punkterna 32–34 och 49–51), och dom av den 2 juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punkterna 37 och 38).

6. Artikel 168a.1 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”1. När fast egendom som ingår i en beskattningsbar persons rörelsetillgångar och av den beskattningsbara personen används för rörelsens verksamhet och för eget bruk eller för personalens bruk eller, mer allmänt, för rörelsefrämmande ändamål, ska mervärdesskatten på utgifter i samband med denna egendom vara avdragsgill i enlighet med principerna i artiklarna 167, 168, 169 och 173 endast i proportion till den beskattningsbara personens användning för rörelsens verksamhet.

Genom undantag från artikel 26 ska ändringar av den proportion i vilken fast egendom används enligt första stycket beaktas i enlighet med principerna i artiklarna 184–192 såsom de tillämpas i respektive medlemsstat.”

7. Artikel 250.1 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Varje beskattningsbar person skall inge en mervärdesskattedeklaration som innehåller alla uppgifter som behövs för att beräkna den skatt som är utkrävbar och de avdrag som skall göras, däribland och i den mån det är nödvändigt för att fastställa beräkningsgrunden, det sammanlagda beloppet för de transaktioner som hänför sig till skatten och avdragen i fråga samt beloppet för de transaktioner som är undantagna från skatteplikt.”

B. Tysk rätt

8. 15 § första stycket Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen) (nedan kallad UStG) har följande lydelse:

”Näringsidkaren kan göra avdrag för ingående skatt i följande fall

1. lagstadgad skatt på leverans av varor till näringsidkarens näringsverksamhet och på andra tjänster som tillhandahålls den. …”

9. 18 § tredje stycket UStG har följande lydelse:

”Näringsidkaren ska elektroniskt lämna in en deklaration i föreskriven form avseende kalenderår eller en kortare beskattningsperiod och där på egen hand i enlighet med 16 § första till fjärde stycket och 17 § beräkna den skatt som ska betalas eller det överskjutande belopp som ska tillräknas näringsidkaren (skattedeklaration). I de fall som omfattas av 16 § tredje och fjärde stycket ska skattedeklarationen överföras inom en tidsfrist på en månad efter utgången av den kortare beskattningsperioden. För att undvika orimliga svårigheter kan Finanzamt på begäran avstå från elektronisk överföring. I så fall måste näringsidkaren inkomma med en skattedeklaration i den form som tillhandahålls av myndigheten och underteckna den manuellt.”

10. 149 § andra stycket i Abgabenordnung (skattelagen), i den version som var tillämplig vid tidpunkten för omständigheterna,[8] har följande lydelse:

”Om inget annat följer av skattelagstiftningen ska skattedeklarationer som avser ett kalenderår eller en i lag fastställd tidpunkt lämnas in senast fem månader efter detta …”

[8] Enligt Förbundsrepubliken Tysklands skriftliga yttrande trädde tillämplig version i kraft den 1 november 2011.

II. Bakgrund, förfarandet och tolkningsfrågorna

A. C-45/20, E mot Finanzamt N (”mål E”)

11. Klaganden i mål E driver ett företag som tillhandahåller byggnadsställningar. År 2014 planerade han att uppföra ett enfamiljshus som enligt planritningen, daterad den 29 juli 2014, omfattade ett 16,57 m^2 stort kontor på bottenvåningen. Huset skulle i övrigt användas för privata ändamål och ha en totalyta på 149,75 m^2. Fakturorna för arbetena med att uppföra huset, inklusive kontoret, utfärdades under perioden oktober–november 2014. [9]

12. Vad gäller kontoret ansökte E inte om proportionellt avdrag för ingående skatt i de preliminära (månadsvisa) deklarationer han var skyldig att lämna för åren 2014 och 2015, i enlighet med 18 § andra stycket andra meningen UStG, utan gjorde detta först i sin årliga mervärdesskattedeklaration för år 2015, i enlighet med 18 § tredje stycket första meningen UStG. [10] Denna deklaration inkom till Finanzamt (den tyska skattemyndigheten) den 28 september 2016.

13. Genom beslut av den 5 april 2017 fastställde skattekontoret E:s omsättningsskatt för 2015 utan att bevilja avdraget på [X] euro, vilket enligt E motsvarade den ingående skatt som var relevant för kontoret i fråga. Genom beslut av den 17 januari 2018 avslog skattekontoret invändningen. Även ett överklagande som avsåg detta yrkande avslogs. I sin dom av den 19 mars 2018 slog Sächsisches Finanzgericht (Sachsens finansdomstol, Tyskland) fast att ansökan om avdrag för ingående skatt inte kunde beviljas, eftersom varan inte hade hänförts till rörelsen i tid, närmare bestämt senast den 31 maj 2015.

14. Av beslutet om hänskjutande framgår att det enligt den hänskjutande domstolens rättspraxis följer av principen om omedelbart avdrag för den ingående skatt som uppkommit att klassificeringsbeslut måste ske när varan i fråga förvärvas eller produceras. [11] Av den hänskjutande domstolens rättspraxis framgår vidare att den beskattningsbara personen av praktiska skäl kan underrätta om sitt klassificeringsbeslut genom underlag. Enligt 18 § tredje stycket UStG ska detta emellertid ske definitivt och absolut senast i en omsättningsskattedeklaration för det år då förvärvet gjordes. [12] I den hänskjutande domstolens rättspraxis har denna tidpunkt fastställts till utgången av den allmänna lagstadgade tidsfristen för att lämna in den slutliga skattedeklarationen enligt 149 § andra stycket skattelagen. I det nationella målet var denna tidpunkt den 31 maj påföljande år, närmare bestämt 2015. [13] Som följer av den hänskjutande domstolens rättspraxis innebär inte en förlängning av tidsfristen för att inkomma med slutlig skattedeklaration någon förlängning av tidsfristen för underrättelse om underlag för klassificeringsbeslutet. [14]

[9] Enligt skriftligt yttrande från Finanzamt N.

[10] Enligt skriftligt yttrande från Finanzamt N.

[11] Se Bundesfinanzhofs dom i BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, punkt 23, dom i BFH/NV 2012, 808, punkt 18, dom i BFH/NV 2012, 1828, punkt 28 ff. och dom i BFH/NV 2013, 266, punkt 38.

[12] Se Bundesfinanzhofs dom i BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, punkt 24 ff., 34, dom i BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, punkt 24 ff., dom i BFH/NV 2013, 266, punkt 40 f., beslut i BFH/NV 2017, 922, punkt 5, samtliga med ytterligare hänvisningar och där angiven rättspraxis.

[13] Se Bundesfinanzhofs dom i BFHE 234, 519, BSt1 II 2014, 76, punkt 33 ff., dom i BFH/NV 2013, 266, punkt 40 f., dom i BFH/NV 2014, 1097, punkt 14, beslut i BFH/NV 2014, 914, punkt 6, och beslut i BFH/NV 2017, 922, punkt 5. I enlighet med beslutet om hänskjutande är detta nu 31 juli påföljande år.

[14] Se Bundesfinanzhofs dom i BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, punkt 36 f., och dom i BFH/NV 2012, 808, punkt 18.

15. I sitt överklagande till den hänskjutande domstolen hävdade E att det för hans del inte kunde vara avgörande om han underrättat skattekontoret om ytterligare underlag för klassificeringsbeslut via omsättningsskattedeklarationen, eftersom planritningarna som visade att kontoret enbart skulle användas för rörelseändamål utgjorde tillräckligt underlag för att tillgångarna skulle hänföras till rörelsen.

B. C-46/20, Z mot Finanzamt G (”mål Z”)

16. Mål Z rör avdrag för ingående mervärdesskatt som uppkommit år 2014 vid uppförandet av en solcellsanläggning. Klaganden, Z, förbrukade en del av den el som anläggningen producerade själv och resten levererade han till en energileverantör via elnätet. Avtalet för energitillförsel till elnätet ingicks under ifrågavarande räkenskapsår, och omfattade ersättning jämte skatt.

17. Den 29 februari 2016 inkom Z med en omsättningsskattedeklaration för det omtvistade räkenskapsåret och deklarerade ingående skatt till ett belopp av [X] euro. Beloppet för ingående skatt avsåg i huvudsak den mervärdesskatt som angavs på fakturan av den 11 september 2014 för leverans och installation av solcellsanläggningen. Z hade inte lämnat någon deklaration avseende denna anläggning. Motparten Finanzamt G godkände inledningsvis omsättningsskattedeklarationen för det omtvistade året.

18. Efter en särskild omsättningsskattekontroll bedömde skattekontoret att avdraget för den ingående mervärdesskatt som angavs i fakturan av den 11 september 2014 inte kunde beviljas. Enligt skattekontoret hade Z inte hänfört varan i fråga till rörelsen i tid, vilket närmare bestämt var senast den 31 maj 2015.

19. Skattekontoret fastställde därför Z:s omsättningsskatt för det omtvistade året genom beslut av den 30 november 2016, senast ändrat genom beslut av den 27 mars 2017. Ett klagomål avslogs genom beslut av den 18 maj 2017 samt även ett överklagande. I sin dom av den 12 september 2018 fann Finanzgericht Baden-Württemberg (Baden- Württembergs finansdomstol, Tyskland), att Z, som hade rätt att välja hur solcellsanläggningen skulle hänföras, inte hade hänfört anläggningen till rörelsen i tid. Detta framgick av rättspraxis som var bindande för Finanzgericht (skattedomstolen) (se punkt 14 ovan). Detta påverkades inte heller av EU-domstolens senare rättspraxis.

20. Vid Finanzgericht (skattedomstolen) anförde Z att den hänskjutande domstolens rättspraxis om den korta tidsfristen för att underrätta om underlaget för hänförande av tillgångar med blandade användningsområden måste ifrågasättas, framför allt mot bakgrund av domen i målet Gmina Ryjewo.

21. Av beslutet om hänskjutande framgår att skattekontoret försvarade det överklagade beslutet och påpekade att klaganden inte hade agerat i egenskap av näringsidkare i den mening som anges i omsättningsskattelagstiftningen innan solcellsanläggningen utnyttjades kommersiellt, samt att rätten till hänförande inte fanns i det scenario som EU-domstolen prövade i målet Gmina Ryjewo.

22. Under dessa omständigheter har den hänskjutande domstolen beslutat att vilandeförklara både mål C-45/20 och C-46/20 och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

”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 [direktiv 2006/112] 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?”

23. EU-domstolen ställde skriftliga frågor till Förbundsrepubliken Tyskland och kommissionen. Förbundsrepubliken Tyskland svarade den 14 december 2020 och kommission den 16 december 2020.

24. Skriftliga yttranden om de tolkningsfrågor som hänskjutits för förhandsavgörande inkom från Finanzamt N (avseende mål E), Förbundsrepubliken Tyskland och kommissionen. Någon förhandling har inte hållits.

III. Inledande anmärkningar

25. Jag föreslår att tolkningsfrågorna besvaras i följande ordning.

26. Det första som behöver behandlas måste med nödvändighet bli om både E och Z hade rätt att dra av ingående skatt vid förvärvstillfället för tillgångarna med blandade användningsområden, närmare bestämt ett hus i mål E och en solcellsanläggning i mål Z. Denna bedömning är direkt kopplad till klassificeringsbeslutet, eftersom avdragsrätten för ingående skatt är avhängig av hur personen har hänfört tillgångarna med blandade användningsområden, något som även framförts i det skriftliga yttrandet från Förbundsrepubliken Tyskland. [15]

27. För det andra: För att avgöra de nationella målen är det lika viktigt att fastställa om EU:s mervärdeslagstiftning omfattar ett materiellt eller formellt krav om att det ska finnas ett identifierbart klassificeringsbeslut för tillgångar med blandade användningsområden, vilket också framfördes i det skriftliga yttrandet från Förbundsrepubliken Tyskland. Underlåtenhet att följa formella krav, till skillnad från materiella krav, innebär nämligen inte nödvändigtvis att den beskattningsbara personen fråntas rätten att dra av ingående skatt. [16] Som förklaras mer ingående nedan har jag kommit till slutsatsen att ett materiellt krav för rätten att dra av ingående skatt för tillgångar med blandade användningsområden är att det föreligger ett identifierbart klassificeringsbeslut, men att detta kan fastställas genom underlag som objektivt sett styrker att det föreligger ett klassificeringsbeslut. Enligt rättspraxis har det hittills inte krävts att beskattningsbara personer ska inkomma med en specifik anmälan till medlemsstaternas

[15] Exempelvis dom av den 22 mars 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punkterna 38 och 39, och där angiven rättspraxis).

[16] Exempelvis dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punkterna 30–33 och där angiven rättspraxis). Se även, exempelvis, dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punkterna 60–63), och dom av den 15 november 2017, Geissel och Butin (C-374/16 och C-375/16, EU:C:2017:867, punkt 40).

skattemyndigheter om klassificeringsbeslutet. I det här avsnittet kommer jag även att gå närmare in på medlemsstatens handlingsutrymme när det gäller att införa tidsfrister för att underrätta de nationella skattemyndigheterna om en identifierbar klassificering.

28. Efter att ha behandlat detta kommer jag sedan som tredje punkt att besvara tolkningsfrågorna.

29. Vad gäller relevansen av Gmina Ryjewos är det viktigt att påpeka att det målet inte handlade om konsekvenserna av att i) investeringsvaror med blandade användningsområden helt hänförs till rörelsen, ii) helt bibehålls som privata tillgångar och därigenom fullständigt exkluderas från mervärdesskattesystemet, eller iii) integreras i en rörelse enbart i den omfattning som de faktiskt används för rörelseändamål. [17]

30. Målet Gmina Ryjewo gällde snarare konsekvenserna av att en kommun använde fast egendom först för icke-beskattningsbara transaktioner och därefter för beskattningsbara transaktioner samt vad detta innebär för avdrag för ingående skatt som uppkommit i samband med uppförandet av denna fasta egendom. Jag instämmer därför med de synpunkter som framförts i det skriftliga yttrandet från Finanzamt N, nämligen att tvärtemot de ståndpunkter som kan ha förekommit i doktrinen framgår det inte av domen i målet Gmina Ryjewo att det inte längre skulle krävas ett klassificeringsbeslut med avseende på tillgångar med blandade användningsområden för att fastställa om den beskattningsbara personen agerar i denna egenskap.

31. Såväl Förbundsrepubliken Tyskland som Finanzamt N har i sina skriftliga yttranden hävdat att målet Gmina Ryjewo torde vara av mindre betydelse för de nationella målen, bland annat på grund av skillnaderna mellan det som målet Gmina Ryjewo handlade om och det som de nationella målen handlar om. Det kan i alla händelser konstateras att jag i detta förslag till avgörande kommer att hänvisa till målet Gmina Ryjewo i den mån som är relevant för det rättsproblem som här ska lösas.

IV. Bedömning

A. Föreliggande av avdragsrätt

32. Artikel 167 i mervärdesskattedirektivet utgör utgångspunkten för denna rättspraxis. Enligt artikel 167 inträder avdragsrätten vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar. Det som avgör om avdragsrätt inträder är i vilken egenskap den enskilde uppträdde vid den tidpunkten. [18]

33. Enligt artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet ska de varor eller tjänster som åberopats som grund för sådan avdragsrätt ha använts av den beskattningsbara personen i ett senare led i samband med dennes skattepliktiga transaktioner och dessa varor eller tjänster ska ha levererats

[17] Dom av den 23 april 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punkt 39 och där angiven rättspraxis). Se även, exempelvis, dom av den 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 53), och dom av den 9 juli 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, punkt 20).

[18] Förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:273, punkt 28), där det hänvisas till dom av den 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punkterna 8 och 9), och dom av den 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 35) och dom av den 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 38).

respektive tillhandahållits i ett tidigare led av en annan beskattningsbar person.[19] Eftersom både det aktuella kontoret och solcellsanläggningen förefaller ha använts för rörelseändamål, är detta krav uppfyllt om de har tillhandahållits av en annan beskattningsbar person som insatsvaror.[20]

34. Enligt EU-domstolens fasta rättspraxis föreligger ingen rätt att dra av ingående skatt för varor som helt hänförts till privata tillgångar.[21] Partiell avdragsrätt föreligger om varor med blandade användningsområden delvis hänförs till rörelsen. Den del som inte används för att tillhandahålla skattepliktiga yrkesmässiga transaktioner faller inte inom tillämpningsområdet för mervärdesskattesystemet och kan inte beaktas vid tillämpningen av artikel 168 a i direktiv 2006/112.[22] Om däremot varor med blandade användningsområden helt hänförs till rörelsen är all ingående skatt avdragsgill.[23] Om en beskattningsbar person väljer att behandla anläggningstillgångar, som används både yrkesmässigt och privat, som tillgångar i rörelsen, är den ingående mervärdesskatten på förvärvet av varan i princip helt och omedelbart avdragsgill.[24]

35. Genom direktiv 2009/162 infördes emellertid en viktig ändring i mervärdesskattedirektivet, närmare bestämt 168a, som är relevant för de nationella målen. Som framgår av punkt 6 ovan ska mervärdesskatt på utgifter i samband med fast egendom vara avdragsgill endast i proportion till den beskattningsbara personens användning för rörelsens verksamhet. Det ankommer visserligen på den hänskjutande domstolen att verifiera detta, men såväl kontoret i huset i mål E som solcellsanläggningen i mål Z förefaller vara fast egendom.[25]

36. De båda klagandena i de nationella målen hade under alla omständigheter ansökt om partiellt avdrag för ingående skatt, med tanke på att tillgångar med blandade användningsområden delvis hänförs till rörelsetillgångar. I mål E söktes partiellt avdrag eftersom det enbart gäller kontoret i huset. I mål Z söktes partiellt avdrag eftersom avdraget för solcellsanläggningen är proportionellt och kopplat till den omfattning som den används för en ekonomisk verksamhet.[26]

37. Det framgår av fast rättspraxis att den som har investeringsutgifter i syfte att självständigt bedriva ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, och där denna avsikt styrks av objektiva omständigheter, ska anses som en beskattningsbar person.[27] Det ska erinras om att mervärdesskatten i enlighet med artikel 168 i mervärdesskattedirektivet är avdragsgill i den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner. Den som agerar i denna egenskap har, i enlighet med artikel 167 och följande artiklar i direktivet, rätt att omedelbart göra avdrag för mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för investeringsutgifter som har samband med

[19] Exempelvis dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 40), där det hänvisas till dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 28).

[20] Denna aspekt tas inte direkt upp i handlingarna i målen. Det är emellertid otvistigt att både E och Z betalade ingående skatt på varorna i fråga.

[21] Exempelvis dom av den 8 mars 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, punkt 27). Vad gäller mark, se dom av den 9 juli 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, punkt 21).

[22] Dom av den 4 oktober 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, punkt 28).

[23] Dom av den 22 mars 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

[24] Exempelvis dom av den 18 juli 2013, Medicom och Maison Patrice Alard (C-210/11 och C-211/11, EU:C:2013:479, punkt 24).

[25] Artikel 13b i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (omarbetning) (EUT L 77, 2011, s. 1), i dess lydelse enligt rådets genomförandeförordning (EU) nr 1402/2013 av den 7 oktober 2013 om ändring av genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 vad gäller platsen för tillhandahållande av tjänster (EUT L 284, 2013, s. 1). Se vidare, exempelvis, dom av den 15 november 2012, Leichenich (C-532/11, EU:C:2012:720).

[26] Vad gäller vikten att fördela tillgångar med blandade användningsområden, se dom av den 8 maj 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390).

[27] Dom av den 22 oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 20).

de transaktioner som han eller hon har för avsikt att genomföra och som ger rätt till avdrag. Avdragsrätten inträder, i enlighet med artiklarna 63 och 167 i mervärdesskattedirektivet, vid den tidpunkt då skatten blir utkrävbar, det vill säga då leveransen av varorna äger rum. [28]

38. Jag anser emellertid att enligt fast rättspraxis finns det två viktiga situationer som är av relevans för de nationella målen, där den beskattningsbara personen inte är *skyldig* att dra av ingående skatt så snart en sådan rätt uppkommer. För det första: Finanzamt N och Förbundsrepubliken Tyskland anför visserligen helt riktigt att EU-domstolen har slagit fast att avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten, [29] men detta innebär inte att medlemsstaterna enligt unionsrätten under alla omständigheter kan neka avdragsrätt vid bristande efterlevnad av den tidsfrist som anges i medlemsstatens lagstiftning för att ansöka om avdrag hos skattemyndigheterna, särskilt om det inte finns något som styrker att det har skett ett bedrägeri. [30] Detta kommer att behandlas mer ingående i punkterna 50–60 nedan.

39. För det andra: Som kommissionen hävdar i sitt skriftliga yttrande är det faktum att det görs en specifik ansökan till skattemyndigheterna om avdrag för ingående skatt inte avgörande för att styrka att det föreligger ett klassificeringsbeslut vid tidpunkten då de ifrågavarande tillgångarna med blandade användningsområden förvärvades.

40. Frågan huruvida den beskattningsbara personen har agerat i denna egenskap för en ekonomisk verksamhet (se artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet), är en sakfråga som ska bedömas med hänsyn till samtliga omständigheter i det enskilda fallet, däribland vilken typ av vara som det är fråga om och den tid som förflutit mellan förvärvet av varan och dess användning i den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra denna bedömning. [31]

41. Här är det viktigt att konstatera att EU-domstolen i målet Gmina Ryjewo gjorde bedömningen att ”även om en entydig 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”. [32] Som tidigare nämnts tolkade EU-domstolen ”ekonomisk aktivitet” i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet på detta sätt i målet Gmina Ryjewo, där ansökan om avdragsrätt gällde ändrat syfte så att en anläggningstillgång som tidigare hade haft icke-ekonomiskt syfte sedan hade ekonomiskt syfte. [33] Eftersom nekandet av avdragsrätt utgör ett undantag från den grundläggande principen om avdragsrätt, [34] måste principen i målet Gmina Ryjewo gälla även när det handlar om att fastställa huruvida det

[28] Ibid., där det hänvisas till dom av den 29 november 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, punkt 27), och dom av den 22 mars 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

[29] Exempelvis dom av den 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 44).

[30] Dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punkterna 65–70). Se vidare, exempelvis, dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 39), där det hänvisas till dom av den 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 52 och där angiven rättspraxis). Se även, mer nyligen, dom av den 26 april 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punkterna 32–34 och 49–51), och dom av den 2 juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punkterna 37 och 38).

[31] Dom av den 22 oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 21), där det hänvisas till dom av den 22 mars 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punkterna 40 och 41). Se även, exempelvis, dom av den 8 mars 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, punkt 29).

[32] Dom av den 25 juli 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595, punkt 47).

[33] Punkt 30 ovan.

[34] Se vidare punkt 58 nedan.

föreligger ett klassificeringsbeslut. Jag delar kommissionens uppfattning om att denna tolkning är den enda som är förenlig med det omfattande begreppet förvärv i egenskap av ”beskattningsbar person” som fastställs i rättspraxis. [35]

42. Vad som behöver fastställas är därför om E och Z förvärvade eller producerade de berörda investeringsvarorna i syfte att självständigt bedriva ekonomisk verksamhet, där denna avsikt styrks av objektiva omständigheter, och följaktligen agerade som beskattningsbara personer i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet. [36] Finns det ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger? [37]

43. Det ankommer visserligen på den hänskjutande domstolen att bedöma detta, men det finns ingenting i handlingarna i målen som tyder på att något sådant nödvändigt samband inte skulle föreligga vad gäller uppförandet av kontoret i mål E [38] eller solcellsanläggningen i mål Z, sett till det objektiva innehållet i de ifrågavarande transaktionerna [39] enligt beskrivningen i beslutet om hänskjutande. Perioden från det att dessa tillgångar förvärvades och fram till dess att de användes för de beskattningsbara personernas ekonomiska verksamhet var relativt kort. Såväl det ifrågavarande kontoret och solcellsanläggningen var varor som genom sin beskaffenhet lämpade sig för dessa syften. [40] Vad gäller de nationella målen handlar det framför allt om att avsaknaden en omedelbar ansökan om avdrag för ingående skatt till skattemyndigheterna inte är helt avgörande för om det förelegat en avdragsrätt vid tidpunkten för förvärvet, även om åberopande av avdragsrätten enligt den hänskjutande domstolens rättspraxis utgör en tydlig indikation på att tillgångar har hänförts till rörelsen. [41]

44. E:s underlåtenhet att deklarera kontoret i preliminära skattedeklarationer utgör således inte i sig ett hinder för rätten att dra av ingående skatt. I EU-domstolens rättspraxis finns inte heller något direkt stöd för den tyska lagstiftningens krav om att en sökande som är i samma position som E eller Z ska inkomma med en aktiv deklaration om att det föreligger ett klassificeringsbeslut vid förvärvet, trots att ansökan om avdrag för ingående skatt görs först *efter* den mervärdesskattedeklaration som är relevant för perioden då tillgångarna förvärvades. Mot bakgrund av domen i målet Gmina Ryjewo, där det behövde finnas underlag som objektivt sett styrker att det föreligger ett klassificeringsbeslut för rörelsetillgångar, krävdes ett beslut för att fastställa om mervärdesskatten är avdragsgill för tillgångar med blandade

[35] Gmina Ryjewo (punkt 54).

[36] Dom av den 22 oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 23).

[37] Ibid., punkt 27, där det hänvisas till dom av den 29 oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 57). Som EU-domstolen framhöll i sin dom av den 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punkterna 45 och 47 och där angiven rättspraxis): ”Kriteriet att varan eller tjänsten ska användas för transaktioner i bolagets ekonomiska verksamhet varierar beroende på om det handlar om förvärv av tjänst eller förvärv av anläggningstillgång” (punkt 45). Avdragsrätt föreligger under alla omständigheter ”när kostnaderna för tjänsterna i fråga utgör en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som denne tillhandahåller” (punkt 47). Vad gäller förekomsten av nödvändigt samband, se även dom av den 8 maj 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

[38] Mål E påminner mycket om den situation som domstolen tog upp till prövning i domen av den 21 april 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, se särskilt punkt 52).

[39] Dom av den 22 oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 29), där det hänvisas till dom av den 21 februari 2013, Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, punkterna 22, 23 och 33).

[40] Vad gäller uppförandet av kontoret respektive förvärvet av solcellsanläggningen framgår det inte av handlingarna i målen att E eller Z agerade i egenskap av privatpersoner. Se, exempelvis, dom av den 9 juli 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, punkt 21 och där angiven rättspraxis).

[41] Se Bundesfinanzhofs dom i BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, punkt 23, dom i BFH/NV 2013, 266, punkt 37 och beslut av den 20.9.2012 – VB 109/11, BFH/NV 2013, 98, punkt 3.

användningsområden.[42] Ansökan om avdrag i den mervärdesskattedeklaration som är relevant för förvärvsperioden kan styrka att ett klassificeringsbeslut föreligger,[43] men det är enligt EU-domstolens rättspraxis inget oavvisligt krav. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att fastställa om planerna för den faktiska användningen av kontoret i mål E och fakturan av den 11 september 2014 avseende leverans och installation av solcellsanläggningen i mål Z, tillsammans med alla andra föreliggande relevanta fakta, utgjorde underlag som objektivt sett styrker att det föreligger ett klassificeringsbeslut.

45. Med detta synsätt respekteras även grunderna för mervärdesskattereglerna om justeringar och avdrag. Det ska noteras att ”perioderna för justering av avdrag som sådana har för övrigt inte någon betydelse för avdragsrättens inträde beträffande mervärdesskatt … som … endast avgörs av den egenskap i vilken den berörda personen agerar vid tidpunkten för förvärvet av den aktuella varan”.[44] Syftet med systemet för justering av avdrag är att säkerställa att avdragen blir korrekta och således att beskattningen blir neutral.[45] Det följer också mycket riktigt av rättspraxis från EU-domstolen att de närmare reglerna för utövandet av avdragsrätten endast är formella krav eller villkor.[46]

46. Som anges i punkt 21 ovan har det funnits vissa tvivel om Z agerade i egenskap av näringsidkare vid tidpunkten då solcellsanläggningen förvärvades, medan Z:s rätt att göra avdrag har ifrågasatts mot bakgrund av avgörandet i målet Gmina Ryjewo. Solcellsanläggningen användes emellertid åtminstone delvis för Z:s egna beskattade utgående transaktioner, investeringen gjordes för att bedriva ekonomisk verksamhet och avdraget gällde de transaktioner som Z avsåg att utföra (punkt 37 ovan). Domen i målet Gmina Ryjewo indikerar inte heller att Z:s möjligheter att klassificeras som ”beskattningsbar person” skulle begränsas, utan här stöds i stället en generös tolkning av begreppet ”beskattningsbar person”.[47]

47. Sammanfattningsvis ankommer det på den hänskjutande domstolen att bekräfta detta mot bakgrund av de rättsprinciper som diskuterats ovan, men min slutsats är ändå att E skulle ha haft rätt till partiellt avdrag för ingående skatt för förvärvet av ifrågavarande kontor och detsamma gäller även för Z vid förvärvet av solcellsanläggningen.

B. Frågan om ett identifierbart klassificeringsbeslut utgör ett materiellt eller formellt krav samt tidsfristen för att underrätta skattemyndigheterna

1. Identifierbart klassificeringsbeslut

48. Enligt EU-domstolens fasta rättspraxis måste medlemsstaternas skattemyndigheter ha tillgång till de uppgifter som de behöver för att kunna kontrollera att de materiella kraven för avdragsrätt för den ingående skatt som betalats i ett visst fall varit uppfyllda, trots att

[42] De ska emellertid konstateras att medlemsstaternas bevisregler inte får inverka menligt på unionsrättens ändamålsenliga verkan och de måste vara förenliga med de rättigheter som säkerställs genom unionsrätten, särskilt genom Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna. Se, exempelvis, dom av den 4 juni 2020, C.F. (Skattekontroll) (C-430/19, EU:C:2020:429, punkt 45), där det hänvisas till dom av den 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 37).

[43] Som framförts i det skriftliga yttrandet från Förbundsrepubliken Tyskland gjorde EU-domstolen denna bedömning i sin dom av den 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punkt 26).

[44] Dom av den 22 oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 36), där det hänvisas till dom av den 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punkterna 8 och 20).

[45] Exempelvis dom av den 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 26).

[46] Exempelvis dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 40).

[47] Dom av den 25 juli 2018 (C-140/17, EU:C:2018:595, punkterna 54 och 55).

vederbörande åsidosatt de formella villkoren på det sätt som lagts denne till last.[48] Som har förklarats ovan är klassificeringsbeslutet avgörande för att fastställa om avdragsrätt föreligger. Det utgör inte enbart ett formellt krav som fyller en kontrollfunktion.[49] Det utgör inte heller en skyldighet avseende bokföring och deklaration.[50] Avsaknaden av ett identifierbart klassificeringsbeslut gör istället att det inte går att förete säker bevisning för att de materiella kraven har uppfyllts,[51] eftersom det är klassificeringsbeslutet i sig som avgör om avdrag för ingående skatt över huvud taget kan göras med avseende på tillgångar med blandade användningsområden samt i vilken omfattning.

49. Som Finanzamt N gör gällande i sitt skriftliga yttrande utgör det därför ett materiellt krav att det ska föreligga ett identifierbart klassificeringsbeslut, men det ska understrykas att avdraget för ingående skatt i mervärdesskattedeklarationen under den period som är relevant för förvärvet enbart utgör ett underlag, som i och för sig kan vara avgörande, som styrker att det föreligger ett klassificeringsbeslut.[52] Avsaknaden av en sådan deklaration innebär inte heller att det är helt uteslutet att det föreligger ett klassificeringsbeslut.

2. Tidsfrist för att underrätta om klassificeringsbeslut

50. Skattemyndigheterna ska ha tillgång till nödvändig information för att fastställa att de materiella kraven för att dra av den mervärdesskatt som betalats som ingående skatt är uppfyllda, vilket ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.[53] Så snart skattemyndigheten har tillgång till nödvändig information för att fastställa att den beskattningsbara personen, i egenskap av mottagare av varorna eller tjänsterna, är betalningsskyldig för mervärdesskatt, får den inte, vad gäller rätten till avdrag för den personen, ålägga ytterligare villkor som kan leda till att denna rätt över huvud taget inte blir utnyttjad.[54]

51. Frågan uppkommer därför om införandet av den aktuella tidsfristen, den förlorade avdragsrätt som detta enligt den hänskjutande domstolens rättspraxis ska medföra samt en presumtion i den hänskjutande domstolens rättspraxis om att tillgångar ska hänföras till det privata området om det inte föreligger indikationer för att de ska hänföras till näringsverksamhet, utgör ytterligare villkor med sådan verkan.

52. Enligt artiklarna 167 och 179 i mervärdesskattedirektivet ska avdragsrätten i princip utövas under samma period som den har uppkommit, det vill säga vid den tidpunkt då skatten blir utkrävbar.[55] Enligt artiklarna 180 och 182 i mervärdesskattedirektivet kan emellertid en beskattningsbar person ges rätt till avdrag bortom denna period, under förutsättning att vissa regler och förfaranden som föreskrivs i de nationella bestämmelserna iakttagits.[56]

48 Dom av den 7 mars 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, punkt 38).

49 Se dom av den 7 mars 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, punkt 32).

50 Ibid., punkt 34.

51 Ibid., punkt 35, där det hänvisas till dom av den 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 46).

52 Punkt 44 ovan.

53 Dom av den 12 september 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703, punkt 43).

54 Dom av den 7 augusti 2018, TGE Gas Engineering (C-16/17, EU:C:2018:647, punkt 46 och där angiven rättspraxis). Se för ett liknande resonemang, exempelvis, dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

55 Dom av den 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 31).

56 Ibid., punkt 32 och där angiven rättspraxis. I domen av den 27 mars 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, punkt 22), konstaterade EU-domstolen följande: ”I artikel 187 [i mervärdesskattedirektivet] beskrivs vissa metoder för justering av avdrag för mervärdesskatt vad gäller investeringsvaror. Bland annat följer det av artikel 187.1 i detta direktiv att justeringen, vad gäller sådana varor, ska fördelas över fem år, men att denna period kan förlängas till 20 år för investeringsvaror som utgör fast egendom.”

53. Det har redan fastställts i rättspraxis att medlemsstater enligt unionsrätten får införa tidsfrister för avdrag av ingående mervärdesskatt i syfte att säkerställa rättssäkerhet, med förbehåll att kraven på effektivitet och likvärdighet uppfylls.[57] Det ankommer på den hänskjutande domstolen att fastställa om det överensstämmer med effektivitets- och likvärdighetsprincipen att den tidsfrist som angavs för att underrätta om klassificeringsbeslutet, 31 maj 2015, det vill säga det datum som avsåg den årliga mervärdesskattedeklarationen för år 2014, faktiskt också utgjorde en tidsfrist för att utöva rätten att dra av ingående skatt.

54. Vad gäller effektivitetsprincipen följer det av EU-domstolens rättspraxis att den totala preskriptionstidens längd ska beaktas samt att domstolar i medlemsstaterna ska överväga om den tidsfristen gör det i praktiken omöjligt eller orimligt svårt att utöva rätten att dra av ingående skatt.[58]

55. Givet att underlåtenhet att underrätta skattemyndigheterna senast den 31 maj 2015 inte kan leda till att den avdragsrätt för ingående skatt som gäller enligt en medlemsstats lagstiftning kan nekas i dess helhet, förefaller det inte finnas grund för att med stöd av unionsrätten invända mot de underlag som objektivt sett styrker att det föreligger ett klassificeringsbeslut.[59]

56. Av rättspraxis följer emellertid också att det förhållandet att en beskattningsbar person nekas avdragsrätt på grund av att denne har åsidosatt skyldigheter avseende bokföring och skattedeklaration, går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet att säkerställa ett korrekt fullgörande av dessa skyldigheter, eftersom unionsrätten inte utgör hinder för att medlemsstaterna, i förekommande fall, föreskriver böter eller sanktionsavgifter[60] som står i proportion till överträdelsens svårighetsgrad, såsom proportionella alternativ till att neka avdragsrätt.

57. Kort sagt: Medlemsstaten får inte agera på ett sådant sätt att det påverkar neutralitetsprincipen i samband med mervärdesskatt i alltför stor utsträckning.[61] EU-domstolen har mer specifikt slagit fast att med beaktande av den framträdande plats som avdragsrätten intar i det gemensamma mervärdesskattesystemet framstår det som oproportionerligt om för sent bokförd skatt skulle leda till förlorad avdragsrätt, om det inte är fråga om skatteundandragande

[57] Ibid., punkterna 33–38 och där angiven rättspraxis. Se även, exempelvis, dom av den 26 april 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punkt 38) och dom av den 2 juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 32).

[58] Dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punkterna 52 och 58), och dom av den 26 april 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punkterna 38 och 41). Se även, exempelvis, dom av den 2 juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 32).

[59] Här gäller principen att medlemsstaternas tidsfrister inte får ”tillämpas på ett sådant sätt att rätten till avdrag för mervärdesskatt och, därmed, mervärdesskattens neutralitet systematiskt äventyras”. Se dom av den 21 mars 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 48).

[60] Dom av den 12 september 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703, punkt 37), där det hänvisas till dom av den 9 juli 2015, Salomie and Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 63), och dom av den 7 mars 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, punkt 34). Se även, exempelvis, dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkterna 47 och 48).

[61] Dom av den 8 maj 2019, *EN.SA*. (C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 33).

eller förlorade budgetmedel för staten.[62] Sen inbetalning kan inte i sig likställas med undandragande av skatt.[63] En lämplig respons skulle i så fall vara sanktionsavgifter[64] eller betalning av dröjsmålsränta.[65]

58. Domstolen har därutöver slagit fast att eftersom nekandet av avdragsrätt utgör ett undantag från den grundläggande principen om avdragsrätt, ankommer det på den behöriga skattemyndigheten att styrka de objektiva omständigheterna för att visa att det har skett ett bedrägeri eller missbruk. Det ankommer på de nationella domstolarna att därefter pröva om de berörda skattemyndigheterna har kunnat styrka de objektiva omständigheterna.[66] Några sådana indikationer framgår inte av utredningen i målen.

59. Det skulle förhålla sig annorlunda om bristande efterlevnad av tidsfristen den 31 maj 2015 innebar att det materiella kravet på underlag som objektivt sett styrker att det föreligger ett partiellt hänförande till rörelsen inte kunde uppfyllas.[67] Om däremot klassificeringsbeslutet har underrättats skattemyndigheterna genom att det finns underlag som objektivt styrker att ett sådant beslut föreligger, det vill säga den 28 september 2016 i mål E och den 29 februari 2016 i mål Z, kan de materiella kraven för avdrag av mervärdesskatt mycket väl ha uppfyllts.[68] För varken E eller Z kan heller tidsfördröjningen beskrivas som administrativt svårhanterlig. E:s ansökan om avdrag för ingående skatt inkom till skattekontoret den 28 september 2016, det vill säga 16 månader efter tidsfristen den 31 maj 2015, och Z inkom med en omsättningsskattedeklaration den 29 februari 2016, nio månader efter utgången av tidsfristen den 31 maj 2015.

60. För fullständighetens skull kan det tilläggas att vad gäller den hänskjutande domstolens rättspraxis kan det även finnas tvivel i fråga om förenligheten med proportionalitetsprincipen, och en alltför omfattande påverkan på neutralitetsprincipen, vilket nämns i punkt 14 ovan, då en förlängning av tidsfristen för att lämna in årsredovisningar inte innebär någon förlängning av tidsfristen för att underrätta om klassificeringsbeslut med avseende på tillgångar med blandade användningsområden. Denna rättspraxis kan även ifrågasättas med tanke på likvärdesprincipen.

V. Svar på tolkningsfrågorna

61. Med hänsyn till omständigheterna i de nationella målen har jag kommit till slutsatsen att nationell rättspraxis, enligt vilken en avdragsrätt för ingående mervärdesskatt är utesluten i fall där det föreligger en rätt att välja användning vid förvärvet, men det inte framgår för skattemyndigheterna att något klassificeringsbeslut har ingetts innan den lagstadgade fristen för

62 Dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punkterna 65–70). Se även dom av den 26 april 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punkt 51). Se dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 43).

63 Dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 74). Se även dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 56), där EU-domstolen gjorde följande konstaterande: ”Underlåtenhet att inkomma med de skattedeklarationer som föreskrivs i lag kan förvisso anses utgöra ett tecken på skatteundandragande. Detta styrker dock inte på ett ovedersägligt sätt att det förekommit undandragande av mervärdesskatt.”

64 Dom av den 26 april 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punkt 49).

65 Dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 75).

66 Dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 39), där det hänvisas till dom av den 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 52).

67 Det åligger en beskattningsbar person som begär avdrag för mervärdesskatt att visa att den uppfyller villkoren för rätt till ett sådant avdrag. Skattemyndigheterna får därmed kräva av den beskattningsbara personen att denne själv företer den bevisning som han eller hon anser vara nödvändig för bedömningen av om det yrkade avdraget skall medges eller ej. Se dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 46 och där angiven rättspraxis).

68 Detta är en annan situation än den jag tog upp i mitt förslag till avgörande i målet Vădan (C-664/16, EU:C:2018:346, se särskilt punkt 80) där bevarandet av fakturor medförde att säker bevisning för att de materiella kraven hade uppfyllts inte skulle kunna företes.

att lämna in den årliga mervärdesskattedeklarationen har löpt ut, är oförenlig med artikel 168 a, jämförd med artikel 167 i mervärdesskattedirektivet. Detsamma måste med nödvändighet gälla för en presumtion om att tillgångar med blandade användningsområden ska hänföras till det privata området när påföljden, på motsvarande sätt, är förlorad avdragsrätt.

62. Det framgår av EU-domstolens rättspraxis att avdragsrätten utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och i princip inte får inskränkas. Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som den beskattningsbara personen ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten är mervärdesskattepliktig i sig. [69]

63. Enligt artikel 273 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna införa skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av skattebedrägeri, men dessa åtgärder måste vara i linje med principerna om neutralitet och proportionalitet, [70] och får inte systematiskt äventyra rätten till avdrag för mervärdesskatt. [71]

64. Mot bakgrund av att beslutet om hänskjutande i princip gäller frågan om den hänskjutande domstolens rättspraxis är förenlig med relevanta unionsrättsliga principer, ska det avslutningsvis erinras om att kravet på unionsrättskonform tolkning av nationell rätt innefattar en skyldighet för de nationella domstolarna att, i förekommande fall, ändra fast rättspraxis om denna grundas på en tolkning av nationell rätt som är oförenlig med unionsrätten. [72]

VI. Förslag till avgörande

65. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att de tolkningsfrågor som ställts av Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) besvaras enligt följande:

”1. Med hänsyn till omständigheterna i de nationella målen är nationell rättspraxis, enligt vilken en avdragsrätt för ingående mervärdesskatt är utesluten i fall där det vid förvärvstillfället föreligger en rätt att välja användning av en vara eller tjänst, men det inte framgår för skattemyndigheterna att något klassificeringsbeslut har ingetts innan den lagstadgade fristen för att lämna in den årliga mervärdesskattedeklarationen har löpt ut, oförenlig med artikel 168 a, jämförd med artikel 167, i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/162/EG av den 22 december 2009.

2. Med hänsyn till omständigheterna i de nationella målen är nationell rättspraxis, enligt vilken varor eller tjänster hänförs till det privata området, respektive att det föreligger en sådan presumtion, om det inte föreligger (tillräckliga) indikationer för ett hänförande till rörelsen, oförenlig med artikel 168 a i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/162.”

[69] Dom av den 26 april 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, punkterna 42–43 och där angiven rättspraxis). Se även, exempelvis, dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkterna 37–39), dom av den 26 april 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punkterna 32–34) och dom av den 21 november 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punkterna 39–40).

[70] Dom av den 21 november 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

[71] Dom av den 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 49 och där angiven rättspraxis).

[72] Exempelvis dom av den 4 mars 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, punkt 60 och där angiven rättspraxis).