Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 14 oktober 2021 *

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 167, 168a, 250 och 252 – Avdrag för ingående skatt – Fast egendom – Kontorsrum – Installation av en solcellsanläggning – Beslut om användning som medför rätt till avdrag – Underrättelse om beslutet om användning – Frist inom vilken avdragsrätten ska utövas för att inte gå förlorad – Presumtion om hänförande till en beskattningsbar persons privata tillgångar i avsaknad av en underrättelse om beslutet om användning – Neutralitetsprincipen – Rättssäkerhetsprincipen – Principerna om likvärdighet och proportionalitet”

I de förenade målen C-45/20 och C-46/20,

angående två beslut att begära förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland), av den 18 september 2019 som inkom till domstolen den 29 januari 2020, i målen

E

mot

Finanzamt N (C-45/20),

och

Z

mot

Finanzamt G (C-46/20),

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av ordföranden på andra avdelningen A. Prechal (referent), tillika tillförordnad ordförande på åttonde avdelningen, samt domarna J. Passer och N. Wahl,

generaladvokat: E. Tanchev,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

* Rättegångsspråk: tyska.

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– E, genom H. Weiss, Rechtsanwalt,

– Finanzamt N, genom B. Krimmel, i egenskap av ombud,

– Tysklands regering, genom J. Möller, S. Eisenberg och S. Heimerl, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitė och R. Pethke, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 20 maj 2021 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Respektive begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 167 och 168a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009 (EUT L 10, 2010, s. 14) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Respektive begäran har framställts i två mål mellan, i mål C-45/20, E och Finanzamt N (skattekontoret i N, Tyskland) och, i mål C-46/20, Z och Finanzamt G (skattekontoret i G, Tyskland). Målen rör skattemyndigheternas beslut att inte medge de avdrag för mervärdesskatt som gjorts av E och Z på grund av att det inte framgick för dessa myndigheter att det hade ingetts något beslut om användning innan den lagstadgade fristen för att lämna in den årliga mervärdesskattedeklarationen löpte ut.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

…

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

…”

4 I artikel 9.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

5 I artikel 63 i direktivet föreskrivs följande:

”Den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.”

6 Enligt artikel 167 i direktivet ”[ska] [a]vdragsrätten … inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar”.

7 I artikel 168 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”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.

…”

8 I artikel 168a i direktivet föreskrivs följande:

”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.

2. Medlemsstaterna får även tillämpa punkt 1 när det gäller mervärdesskatt på utgifter i samband med andra varor som ingår i en rörelses tillgångar enligt egna angivelser.”

9 Artikel 179 första stycket i direktivet har följande lydelse:

”Den beskattningsbara personen skall göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebelopp som skall betalas för en given beskattningsperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period och utövas i enlighet med bestämmelserna i artikel 178.”

10 Enligt artiklarna 180 och 182 i direktivet får medlemsstaterna tillåta en beskattningsbar person att göra avdrag som inte gjorts i enlighet med artiklarna 178 och 179 i direktivet. De ska i så fall bestämma villkoren och reglerna för detta.

11 I artikel 250.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”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.”

12 I artikel 252 i direktivet föreskrivs följande:

”1. Mervärdesskattedeklarationen skall lämnas inom en av medlemsstaterna fastställd tidsperiod. Denna får inte vara längre än två månader efter utgången av varje beskattningsperiod.

2. Beskattningsperiodens längd skall av medlemsstaterna bestämmas till en, två eller tre månader.

Medlemsstaterna får dock fastställa andra tidsperioder, så länge dessa inte överstiger ett år.”

13 Artikel 261.1 i direktivet har följande lydelse:

”Medlemsstaterna får kräva att en beskattningsbar person lämnar en deklaration som för samtliga transaktioner som har utförts under det föregående året innehåller alla de uppgifter som avses i artiklarna 250 och 251. Denna deklaration skall även innehålla alla uppgifter som behövs för eventuella justeringar.”

14 Artikel 273 i direktivet har följande lydelse:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

Möjligheten i första stycket får inte användas för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3.”

Tysk rätt

15 I Umsatzsteuergesetz (lagen om omsättningsskatt) av den 21 februari 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), i den lydelse som är tillämplig i de nationella målen (nedan kallad UStG), har 15 §, med rubriken ”Avdrag för ingående skatt”, följande lydelse:

”(1) Näringsidkaren får göra avdrag i följande fall:

1. lagstadgad skatt på leverans av varor och på andra tjänster som tillhandahålls för näringsidkarens rörelse av andra näringsidkare …

…

Leverans, import eller gemenskapsinternt förvärv av en vara som en näringsidkare använder till mindre än 10 procent i sin rörelse anses inte vara genomförd för företagets räkning.

…

(1b) När näringsidkaren använder fast egendom för såväl sin rörelse som rörelsefrämmande ändamål eller för personalens eget bruk, är skatten på leverans, import eller gemenskapsinternt förvärv samt på alla övriga tjänster som har samband med den fasta egendomen inte avdragsgill i den mån den inte hänför sig till användningen av den fasta egendomen för rörelsens verksamhet. …”

16 18 § i denna lag har rubriken ”Skatteförfarande”. I punkt 3 i den paragrafen föreskrivs följande:

”Näringsidkaren ska … lämna in en deklaration … för kalenderåret eller för en kortare beskattningsperiod och där på egen hand i enlighet med 16 § första–fjärde styckena och 17 § beräkna den skatt som ska betalas eller det överskjutande belopp som ska tillräknas näringsidkaren (skattedeklaration). …”

17 I Abgabenordnung (skattelagen, BGBl. 2002 I, s. 3866), i den lydelse som är tillämplig i de nationella målen (nedan kallad AO) har 149 §, med rubriken ”Ingivande av skattedeklarationer”, följande lydelse:

”(1) I skattelagstiftningen fastställs vem som är skyldig att inge en skattedeklaration. …

(2) 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 …”

Målen vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

18 Bakgrunden till mål C-45/20 kan sammanfattas enligt följande. E driver ett företag som monterar byggnadsställningar. Under år 2014 gav han ett arkitektkontor i uppdrag att utarbeta ritningar för uppförande av ett enfamiljshus. Det angavs i ritningarna att den användbara golvytan i huset uppgick till totalt 149,75 kvadratmeter. På bottenvåningen finns ett rum som betecknas som kontor, vilket uppgår till 16,57 kvadratmeter. Fakturorna avseende uppförandet av huset upprättades mellan oktober 2014 och november 2015.

19 I sin årliga mervärdesskattedeklaration för år 2015, som inkom till skattekontoret i N den 28 september 2016, gjorde E för första gången gällande avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för uppförandet av kontoret. Efter en skattekontroll beslutade skattekontoret i N att inte medge avdraget. E:s begäran om omprövning av detta beslut och hans överklagande till Sächsisches Finanzgericht (Skattedomstolen i Sachsen, Tyskland) av det beslut som hade meddelats till följd av denna begäran avslogs. Nämnda domstol motiverade sitt avgörande med att den aktuella egendomen hade hänförts till rörelsens tillgångar efter den 31 maj 2016, då fristen för att lämna in den årliga mervärdesskattedeklarationen för år 2015 löpte ut, enligt 149 § punkt 2 AO.

20 Vad gäller de faktiska omständigheterna i mål C-46/20 kan följande konstateras. Under år 2014 förvärvade Z en solcellsanläggning vars elproduktion delvis användes för egen förbrukning och delvis såldes vidare till en energileverantör. Det avtal om återköp av el som ingicks samma

år mellan Z och leverantören omfattade ersättning jämte omsättningsskatt. Den 29 februari 2016 tillställde Z skattekontoret i G en mervärdesskattedeklaration för år 2014. I deklarationen drog Z för första gången av belopp som huvudsakligen avsåg den ingående mervärdesskatt som angavs i en faktura av den 11 september 2014 för leveransen och installationen av hans solcellsanläggning. Efter en skattekontroll avslog skattekontoret i G detta avdrag med motiveringen att Z senast den 31 maj 2015, då fristen för att lämna in den årliga mervärdesskattedeklarationen löpte ut, enligt 149 § punkt 2 AO, inte hade fattat något beslut om att hänföra denna vara till rörelsens tillgångar. Z:s begäran om omprövning av detta beslut och hans överklagande till Finanzgericht Baden-Württemberg (Skattedomstolen i Baden-Württemberg, Tyskland) av det beslut som hade meddelats till följd av denna begäran avslogs.

21 E och Z ingav var sitt överklagande till den hänskjutande domstolen, Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland), till stöd för vilket de båda i huvudsak har hävdat att skattemyndigheterna var skyldiga att beakta uppgifter som vittnar om klagandenas beslut att hänföra egendom som är föremål för blandad användning till rörelsens tillgångar, såsom byggnadsritningar av vilka det framgår att ett rum ska användas som kontor eller att varor faktiskt ska användas för rörelsens verksamhet. E och Z har även gjort gällande att villkoret om att, inom den frist som avses i 149 § punkt 2 AO, lämna uppgifter som vittnar om ett beslut om att hänföra egendom för blandad användning till en rörelses tillgångar, vilket fastställts i den hänskjutande domstolens praxis, inte kan upprätthållas med hänsyn till de slutsatser som framgår av domen av den 25 juli 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595).

22 Den hänskjutande domstolen anser, i enlighet med sin rättspraxis, att E:s och Z:s överklaganden mot bakgrund av nationell rätt är ogrundade, eftersom de uppgifter som vittnar om beslutet att delvis hänföra E:s byggnad eller Z:s solcellsanläggning till deras respektive rörelses tillgångar inte hade lämnats till de behöriga skattekontoren innan den i 149 § punkt 2 AO fastställda fristen för att lämna in den årliga mervärdesskattedeklarationen löpte ut. Enligt de kriterier som den hänskjutande domstolen har utvecklat i sin praxis är det skattemässiga avdrag som följer av sådan användning endast tillåtet om denna underrättelse lämnas inom nämnda frist.

23 Den hänskjutande domstolen vill emellertid få klarhet i huruvida dess tolkning av den nationella rätten är förenlig med unionsrätten och särskilt med domen av den 25 juli 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595).

24 För det första undrar den hänskjutande domstolen om en medlemsstat, med hänsyn till att det saknas unionsregler om hur ett beslut om att hänföra en vara till en rörelses tillgångar ska fattas och om tidpunkten för att lämna uppgifter som vittnar om ett sådant beslut, kan kräva att det ska lämnas underrättelse om detta beslut inom en relativt kort frist, såsom den som avses i 149 § punkt 2 AO, vid äventyr av preklusion.

25 Enligt den hänskjutande domstolen kan detta kravs förenlighet med unionsrätten underbyggas av den omständigheten att utövandet av rätten att välja att hänföra en vara till rörelsens tillgångar avser ett materiellt villkor för avdragsrätt. Det är dessutom motiverat att en medlemsstat fastställer en frist inom vilken uppgifter om beslutet om användning ska lämnas, med hänsyn till det rättsliga tomrum som mervärdesskattedirektivet innebär i detta avseende och till rättssäkerhetsprincipen. Fastställandet av en sådan frist omfattas vidare av medlemsstaternas befogenhet enligt bestämmelserna i avdelning XI i mervärdesskattedirektivet vad gäller fastställandet av de formella villkoren för utövande av avdragsrätten.

26 Den hänskjutande domstolen anser emellertid att även om de omständigheter som ledde till domen av den 25 juli 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), skiljer sig från omständigheterna i de nu aktuella förenade målen, hänvisade EU-domstolen i den domen till flera indicier som gör det möjligt att fastställa huruvida den beskattningsbara personen har agerat i denna egenskap, men som inte nödvändigtvis kan komma till de behöriga skattemyndigheternas kännedom inom en relativt kort frist. Enligt den hänskjutande domstolen kan nämnda dom dessutom leda till slutsatsen att kravet på att ett beslut om användning fattas inom en relativt kort tidsfrist strider mot neutralitetsprincipen.

27 För det andra vill den hänskjutande domstolen få klarhet i följderna av att denna frist inte har iakttagits. Enligt nämnda domstol kan det anföras att hänförandet av en vara till en rörelses tillgångar inte kan anses styrkt om det inte framgår för skattemyndigheten att det finns indicier på att den beskattningsbara personen har valt att hänföra varan till rörelsens tillgångar. Det finns därför en presumtion för att alla varor som den beskattningsbara personen inte uttryckligen har hänfört till rörelsens tillgångar ska hänföras till vederbörandes privata tillgångar. Den hänskjutande domstolen har emellertid även understrukit att det av domen av den 25 juli 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), framgår att avsaknaden av en förklaring om användning inte utesluter att en sådan avsikt kan framgå underförstått och att frågan huruvida den berörda personen har agerat i egenskap av beskattningsbar person ska bedömas mot bakgrund av en vid tolkning av detta begrepp. På grundval av dessa överväganden skulle det kunna hävdas att det föreligger en presumtion om ”förvärv i egenskap av beskattningsbar person” när en näringsidkare förvärvar en vara som till sin natur i princip även kan användas för rörelsens verksamhet och som näringsidkaren inte uteslutande har använt i rörelsen.

28 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) att vilandeförklara målen och ställa följande frågor, vilka i huvudsak är identiska i de båda förenade målen, till EU-domstolen:

”1) Utgör artikel 168a, jämförd med artikel 167 i [mervärdesskattedirektivet], hinder för 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 beslut om användning har ingetts innan den lagstadgade fristen för att lämna in den årliga mervärdesskattedeklarationen har löpt ut?

2) Utgör artikel 168a i [mervärdesskattedirektivet] hinder för en nationell rättspraxis, enligt vilken tillhandahållande hänförs till det privata området, respektive att det föreligger en sådan presumtion, om det inte föreligger (tillräckliga) indicier för ett hänförande till rörelsen?”

Prövning av tolkningsfrågorna

29 Den hänskjutande domstolen har ställt sina båda frågor, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 168a i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 167 i detta direktiv, ska tolkas på så sätt att den utgör hinder för nationella bestämmelser som en nationell domstol har tolkat så, att om en beskattningsbar person har rätt att besluta att en vara ska hänföras till rörelsens tillgångar och om den behöriga nationella skattemyndigheten, senast vid utgången av den lagstadgade fristen för att lämna in den årliga mervärdesskattedeklarationen, inte har kunnat konstatera, på grundval av ett uttryckligt beslut eller tillräckliga indicier, att

varan används för detta ändamål, får myndigheten neka den berörda personen rätt att dra av mervärdesskatten på varan med motiveringen att denna har hänförts till den beskattningsbara personens privata tillgångar.

30 För att besvara denna fråga ska det först fastställas vilka villkor som gäller för en beskattningsbar persons rätt att besluta att hänföra en vara till rörelsens tillgångar. Det ska därefter prövas under vilka omständigheter den behöriga nationella myndigheten kan neka avdrag om myndigheten inte har fått kännedom om detta val senast vid utgången av den lagstadgade fristen för att lämna in den årliga mervärdesskattedeklarationen.

31 Vad först avser de villkor som gäller för en beskattningsbar persons rätt att besluta att hänföra en vara till rörelsens tillgångar, ska det erinras om det av domstolens fasta praxis framgår att beskattningsbara personers rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, dra av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid ingående förvärv av varor och tjänster, utgör en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen (dom av den 18 mars 2021, A. (Utövande av avdragsrätten), C-895/19, EU:C:2021:216, punkt 32 och där angiven rättspraxis). Denna rätt, som föreskrivs i artikel 167 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet, utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas (dom av den 21 mars 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 39 och där angiven rättspraxis).

32 Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta näringsidkaren 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, i princip, är mervärdesskattepliktig i sig (dom av den 18 mars 2021, A. (Utövande av avdragsrätten), C-895/19, EU:C:2021:216, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

33 Rätten att göra avdrag för mervärdesskatt förutsätter att de materiella och formella villkor som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet har iakttagits (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 mars 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 40, och dom av den 18 mars 2021, A. (Utövande av avdragsrätten), C-895/19, EU:C:2021:216, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

34 De materiella villkoren för avdragsrätt är de som reglerar själva grunden för och räckvidden av denna rätt, såsom de som föreskrivs i kapitel 1 i avdelning X i mervärdesskattedirektivet, som har rubriken ”Avdragsrättens inträde och räckvidd” (dom av den 28 juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 47 och där angiven rättspraxis). Enligt artikel 168a i mervärdesskattedirektivet ska således de varor för vilka den beskattningsbara personen avser att göra gällande avdragsrätt ha förvärvats av personen i denna egenskap vid tidpunkten för förvärvet. Dessa varor ska dessutom användas av den beskattningsbara personen i ett senare led i samband med vederbörandes skattepliktiga transaktioner och de ska ha levererats i ett tidigare led av en annan beskattningsbar person (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 40, och dom av den 25 juli 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punkt 34 och där angiven rättspraxis). Det anges vidare i artikel 167 i mervärdesskattedirektivet att avdragsrätten ska inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar, det vill säga då leveransen av varorna äger rum (dom av den 22 oktober 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

35 Genom de formella villkoren för avdragsrätt för mervärdesskatt fastställs reglerna för och kontrollen av utövandet av denna rätt samt säkerställs att mervärdesskattesystemet fungerar väl, såsom skyldigheterna rörande bokföring, fakturering och deklaration (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 47, och dom av den 18 mars 2021, A. (Utövande av avdragsrätten), C-895/19, EU:C:2021:216, punkt 37 och där angiven rättspraxis). Artiklarna 250, 252 och 261 i mervärdesskattedirektivet, i vilka det föreskrivs en skyldighet för den beskattningsbara personen att lämna in mervärdesskattedeklarationer och som reglerar medlemsstaternas rätt i fråga om frister för att göra detta, innehåller således formella villkor.

36 Denna åtskillnad mellan de materiella och de formella villkoren för avdragsrätten är viktig. Det följer nämligen av fast rättspraxis att den grundläggande principen om mervärdesskattens neutralitet kräver att avdrag för ingående mervärdesskatt medges när de materiella kraven är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 45 och där angiven rättspraxis).

37 Det ska dessutom påpekas att när det gäller varor som kan användas för såväl yrkesmässiga som privata ändamål har en beskattningsbar person rätt att i mervärdesskattehänseende besluta att hänföra varorna till rörelsens tillgångar. Dessa varor inbegriper investeringsvaror som, enligt artikel 189 a i mervärdesskattedirektivet, får definieras av medlemsstaterna och som, enligt domstolens praxis, omfattar tillgångar som används för en ekonomisk verksamhet och som kännetecknas av att de har en sådan varaktighet och ett sådant värde att anskaffningskostnaderna normalt inte bokförs som löpande utgifter utan skrivs av över flera räkenskapsår (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 mars 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

38 Av fast rättspraxis följer således att vid användning av en investeringsvara för såväl yrkesmässiga som privata ändamål har en beskattningsbar person valet, med avseende på avdrag för mervärdesskatt, att antingen hänföra hela denna egendom till rörelsens tillgångar eller att behålla den i dess helhet som en del av sina privata tillgångar eller att låta den ingå i rörelsen till den del den faktiskt används i densamma (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 juli 2005, Charles och Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, punkt 23, och dom av den 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 53 och där angiven rättspraxis).

39 Om den beskattningsbara personen väljer att behandla investeringsvaror, som används för såväl yrkesmässiga som privata ändamål, som tillgångar i rörelsen är den ingående mervärdesskatten på förvärvet av dessa varor i princip helt och omedelbart avdragsgill (dom av den 14 juli 2005, Charles och Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, punkt 24 och där angiven rättspraxis). Beträffande fast egendom anges det emellertid i artikel 168a i mervärdesskattedirektivet att mervärdesskatten på utgifter i samband med denna egendom ska vara avdragsgill endast i proportion till egendomens användning för den beskattningsbara personens rörelse.

40 Om en beskattningsbar person väljer att endast delvis inkludera en investeringsvara i sin rörelse, är den ingående mervärdesskatt som ska betalas på förvärvet i princip endast avdragsgill till den del den faktiskt används för rörelsen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 56 och där angiven rättspraxis).

41 Det ska dessutom påpekas att det vid förvärv av sådana varor är den beskattningsbara personens val, när vederbörande agerar i denna egenskap, det vill säga för sin ekonomiska verksamhet, som är avgörande för tillämpningen av mervärdesskattesystemet och därmed också avdragsbestämmelserna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 mars 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punkterna 39 och 40 och där angiven rättspraxis). Av detta följer, såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 48 och 49 i sitt förslag till avgörande, att detta val utgör ett materiellt villkor för avdragsrätten.

42 Enligt domstolens fasta praxis utgör frågan huruvida den beskattningsbara personen agerade i denna egenskap, vid den tidpunkt då varan levererades till vederbörande, en fråga om faktiska omständigheter som det ankommer på den behöriga nationella domstolen att avgöra på grundval av objektiva kriterier och efter en prövning av samtliga uppgifter i målet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punkt 24, och dom av den 25 juli 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punkterna 38 och 39 och där angiven rättspraxis).

43 Vid bedömningen av huruvida en beskattningsbar person har agerat i denna egenskap vid förvärvet av en vara har EU-domstolen preciserat att även om en entydig och uttrycklig avsiktsförklaring vid förvärvet om att varan 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 förklaring att en sådan avsikt kan framgå underförstått (dom av den 25 juli 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punkt 47).

44 Den omständigheten att domstolen gjorde denna precisering som svar på en tolkningsfråga i ett mål som avsåg rätten till justering av avdrag för ingående mervärdesskatt på en byggnad som förvärvats av ett offentligt organ som registrerats som beskattningsbar person påverkar inte, i motsats till vad skattekontoret i N har anfört, dess relevans i sådana tvister som de som är aktuella i de nationella målen. Denna precisering är nämligen tillämplig på samtliga fall där en vara hänförs till en beskattningsbar persons ekonomiska verksamhet, i enlighet med domstolens vida definition av begreppet förvärv i ”egenskap av beskattningsbar person” (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 juli 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punkt 54). Genom mervärdesskattedirektivet villkoras följaktligen inte medgivandet av avdragsrätt av att det har fattats och lämnats underrättelse om ett uttryckligt beslut om användning.

45 Omständigheter genom vilka nämnda avsikt kan framgå underförstått utgörs bland annat av den typ av vara det är fråga om, ställningen för den person som har agerat i en sådan egenskap samt den tid som förflutit mellan förvärvet av varan och dess användning för den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet (dom av den 25 juli 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punkterna 38, 49 och 50).

46 Däremot saknar det i sig betydelse att den berörda varan inte omedelbart har använts för skattepliktiga transaktioner, eftersom användningen av varan endast bestämmer omfattningen av det ursprungliga avdrag som den beskattningsbara personen har rätt till samt omfattningen av eventuella justeringar under påföljande perioder, men inte påverkar avdragsrättens inträde (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 juli 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punkt 51 och där angiven rättspraxis).

47 I förevarande fall ankommer det följaktligen på den hänskjutande domstolen att bedöma huruvida det av samtliga uppgifter i de nationella målen går att sluta sig till att E och Z var för sig har agerat i egenskap av beskattningsbar person vid förvärvet av de varor för blandad användning som är

aktuella i de nationella målen, nämligen ett kontorsrum i en byggnad som huvudsakligen är avsedd för privat bruk respektive en solcellsanläggning som delvis används för privata ändamål, och att de har gett uttryck för en avsikt att använda respektive vara i sin rörelse.

48 I detta hänseende kan, såvitt avser E, den omständigheten att ett rum av rimlig storlek i ritningarna för uppförandet av ett enfamiljshus har avdelats som kontor utgöra ett indicium på en sådan avsikt. Eftersom det inte nödvändigtvis är så, att ett rum som har betecknats på detta sätt i ritningarna för uppförandet av ett enfamiljshus faktiskt används i den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet, är det av vikt att styrka vederbörandes vilja att använda denna del i sin rörelse med hjälp av andra objektiva omständigheter som intygar denna användning. I Z:s fall kan ingåendet, under det år då en solcellsanläggning förvärvas och installeras, av ett avtal om återköp av el som produceras av anläggningen utgöra ett indicium på att den används i en ekonomisk verksamhet, om villkoren för detta återköp motsvarar dem som näringsidkare, men inte enskilda, erbjuds.

49 De avdrag för mervärdesskatt som beskattningsbara personer gör i sina skattedeklarationer kan dessutom utgöra grund för ett sådant beslut om användning, om de är en följd av detta. Sådana avdrag utgör även ett indicium på att en beskattningsbar person har haft för avsikt att hänföra en vara till sin rörelse vid förvärvet. Det har tidigare således slagits fast att när en beskattningsbar person i sin deklaration till skattemyndigheterna drar av den mervärdesskatt som ska betalas vid förvärvet av en vara, anses vederbörande ha använt varan i sin rörelse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, punkt 26). Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 43 och 44 i sitt förslag till avgörande innebär däremot inte avsaknaden av avdrag i den preliminära mervärdesskattedeklarationen för den period under vilken varan förvärvades i sig att den beskattningsbara personen har valt att inte hänföra den aktuella varan till sin rörelse.

50 Vad för det andra gäller en beskattningsbar persons skyldighet att underrätta skattemyndigheten om sitt beslut om användning senast vid utgången av den lagstadgade fristen för att lämna in den årliga mervärdesskattedeklarationen, nämligen, i förevarande fall, den 31 maj året efter det år då beslutet om användning fattades, ska det erinras om att avdragsrätten enligt artikel 179 första stycket i mervärdesskattedirektivet i princip ska utövas under samma period som den då denna rätt inträdde, nämligen, med hänsyn till artikel 167 i mervärdesskattedirektivet, vid den tidpunkt då skatten blir utkrävbar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 mars 2021, A. (Utövande av avdragsrätten), C-895/19, EU:C:2021:216, punkt 41 och där angiven rättspraxis.

51 Enligt artiklarna 180 och 182 i mervärdesskattedirektivet kan en beskattningsbar person emellertid ges rätt att göra avdrag, även om vederbörande inte har utövat denna rätt under den period då rätten inträdde, under förutsättning att vissa villkor och regler som fastställts i de nationella bestämmelserna iakttas (dom av den 26 april 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

52 Enligt artikel 250.1 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 252 i samma direktiv, ska det i den nationella lagstiftningen även föreskrivas en skyldighet för den beskattningsbara personen att inge en mervärdesskattedeklaration som innehåller alla uppgifter som behövs för att beräkna den skatt som är utkrävbar och de avdrag som ska göras för en beskattningsperiod på högst ett år, och detta inom en frist som inte får vara längre än två månader efter utgången av varje beskattningsperiod.

53 Enligt artikel 261.1 i direktivet får medlemsstaterna dessutom kräva att en beskattningsbar person lämnar en deklaration som för samtliga transaktioner som har utförts under det föregående året innehåller alla ovannämnda uppgifter, dock utan att det där fastställs någon frist inom vilken denna deklaration ska lämnas in.

54 Mot bakgrund av dessa bestämmelser utgör mervärdesskattedirektivet inte hinder för sådana skyldigheter, såsom de som är tillämpliga i förevarande fall, enligt vilka de beskattningsbara personerna ska underrätta skattemyndigheten om deras beslut att hänföra en investeringsvara till rörelsens tillgångar genom att göra motsvarande avdrag i sina preliminära mervärdesskattedeklarationer och i sin årliga mervärdesskattedeklaration, vilken ska lämnas in till denna myndighet senast fem månader efter det år då beslutet om användning fattades.

55 I den mån nationell rättspraxis innebär att en underlåtenhet att iaktta den frist inom vilken det förutsätts att en beskattningsbar person uttryckligen eller underförstått men klart ska underrätta skattemyndigheten om detta beslut leder till att vederbörande förlorar den avdragsrätt som följer av detta beslut, ska det emellertid påpekas att även om antagandet av ett beslut om användning utgör ett materiellt villkor för att utöva denna rätt, såsom framgår av punkt 41 ovan, utgör underrättelsen om beslutet till skattemyndigheten endast ett formellt villkor. Enligt fast praxis från domstolen kan ett åsidosättande av formella krav i princip inte leda till att avdragsrätten går förlorad (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 45 och där angiven rättspraxis).

56 Avdragsrätt får emellertid nekas om åsidosättandet av sådana formella krav medför att säkert bevis för att de materiella kraven har uppfyllts inte kan läggas fram (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 juli 2016 Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 46 och där angiven rättspraxis).

57 Dessutom får medlemsstaterna, enligt artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri. De åtgärder som medlemsstaterna har möjlighet att anta enligt denna bestämmelse får emellertid inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå sådana mål. Åtgärderna får därmed inte tillämpas på ett sådant sätt att rätten till avdrag för mervärdesskatt och, därmed, mervärdesskattens neutralitet systematiskt äventyras (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 38 och där angiven rättspraxis). Det har i detta avseende tidigare slagits fast att en sanktionsåtgärd varigenom avdragsrätt alltid nekas när skatten betalas in för sent framstår som oproportionerlig för det fall det inte finns något bedrägeri eller någon påverkan på statens budget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punkterna 68–70).

58 I förevarande fall kan, med förbehåll för den hänskjutande domstolens kontroll, den omständigheten att E och Z inte iakttagit den frist inom vilken det förutsattes att de skulle lämna underrättelse om sitt beslut om användning inte hindra dem från att lägga fram säkert bevis för att de hade fattat ett sådant beslut vid tidpunkten för förvärvet av de investeringsvaror som är aktuella i de nationella målen. Det framgår inte heller att den tyska lagstiftaren har fastställt en sådan frist för att förhindra bedrägeri eller missbruk.

59 Det framgår emellertid även av fast praxis från domstolen att en möjlighet att utnyttja avdragsrätten som inte begränsas i tiden skulle stå i strid med principen om rättssäkerhet, enligt vilken en beskattningsbar persons skatterättsliga ställning, vad gäller dennes rättigheter och

skyldigheter i förhållande till skattemyndigheten, inte kan ifrågasättas under obegränsad tid. En preklusionsfrist, som innebär att en beskattningsbar person som inte är tillräckligt omsorgsfull och som har underlåtit att före fristens utgång göra avdrag för ingående mervärdesskatt förlorar sin avdragsrätt, kan således inte anses vara oförenlig med bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, i den mån fristen dels tillämpas på samma sätt både på de rättigheter av liknande slag inom skatteområdet som grundas på nationell rätt och på de rättigheter som grundas på unionsrätten (likvärdighetsprincipen), dels inte innebär att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva avdragsrätten (effektivitetsprincipen) (dom av den 26 april 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

60 När det gäller iakttagandet av likvärdighetsprincipen konstaterar domstolen att den frist som föreskrivs i den nationella lagstiftning som är aktuell i de nationella målen motsvarar den frist som de beskattningsbara personerna i allmänhet har för att lämna in skattedeklarationer. Med förbehåll för den hänskjutande domstolens kontroll förefaller det således inte som om det i denna nationella lagstiftning, i fråga om mervärdesskatt, har införts andra bestämmelser än dem som är tillämpliga på andra skatteområden i nationell rätt.

61 När det gäller effektivitetsprincipen har det inte framkommit att nämnda frist i sig medför att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva avdragsrätten, eftersom det i artikel 179 första stycket i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att denna rätt i princip ska utövas under samma period som den då denna rätt inträdde (se, analogt, dom av den 28 juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 38).

62 Medlemsstaterna ska emellertid i överensstämmelse med proportionalitetsprincipen använda medel som, samtidigt som de gör det möjligt att effektivt uppnå det mål som eftersträvas med den nationella lagstiftningen, innebär minsta möjliga skada för de principer som fastställs i unionslagstiftningen, såsom den grundläggande principen om rätt till avdrag för mervärdesskatt (dom av den 26 april 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

63 Det är följaktligen viktigt att den hänskjutande domstolen bedömer huruvida den preklusionsfrist som är aktuell i de nationella målen, vilken motsvarar den som fastställs i 149 § punkt 2 AO för att lämna in den årliga mervärdesskattedeklarationen, nämligen den 31 maj året efter det år då beslutet om användning fattades, står i proportion till målet att säkerställa att rättssäkerhetsprincipen iakttas.

64 I detta hänseende finns det anledning att beakta dels såväl möjligheten för de nationella myndigheterna att vidta sanktionsåtgärder mot en beskattningsbar person som påverkar neutralitetsprincipen i mindre utsträckning än ett fullständigt avslag på en begäran att få utöva avdragsrätten, såsom administrativa sanktionsavgifter, som den omständigheten att en frist som löper ut efter den 31 maj det år som följer efter det år då beslutet om användning fattades, inte vid första anblicken förefaller vara oförenlig med rättssäkerhetsprincipen, dels den framträdande plats som avdragsrätten har i det gemensamma mervärdesskattesystemet.

65 Av det ovan anförda följer att de frågor som har ställts ska besvaras enligt följande. Artikel 168a i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 167 i detta direktiv, ska tolkas på så sätt att den inte utgör hinder för nationella bestämmelser som en nationell domstol har tolkat så, att om en beskattningsbar person har rätt att besluta att en vara ska hänföras till rörelsens tillgångar och om den behöriga nationella skattemyndigheten, senast vid utgången av den lagstadgade fristen för att lämna in den årliga mervärdesskattedeklarationen, inte har kunnat konstatera, på

grundval av ett uttryckligt beslut eller tillräckliga indicier, att varan används för detta ändamål, får myndigheten neka den berörda personen rätt att dra av mervärdesskatten på varan med motiveringen att denna har hänförts till den beskattningsbara personens privata tillgångar, såvida det inte av de konkreta rättsliga regler enligt vilka denna möjlighet får användas framgår att en sådan möjlighet strider mot proportionalitetsprincipen.

Rättegångskostnader

66 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i de nationella målen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (åttonde avdelningen) följande:

Artikel 168a 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/EU av den 22 december 2009, jämförd med artikel 167 i detta direktiv, i dess ändrade lydelse, ska tolkas på så sätt att den inte utgör hinder för nationella bestämmelser som en nationell domstol har tolkat så, att om en beskattningsbar person har rätt att besluta att en vara ska hänföras till rörelsens tillgångar och om den behöriga nationella skattemyndigheten, senast vid utgången av den lagstadgade fristen för att lämna in den årliga mervärdesskattedeklarationen, inte har kunnat konstatera, på grundval av ett uttryckligt beslut eller tillräckliga indicier, att varan används för detta ändamål, får myndigheten neka den berörda personen rätt att dra av mervärdesskatten på varan med motiveringen att denna har hänförts till den beskattningsbara personens privata tillgångar, såvida det inte av de konkreta rättsliga regler enligt vilka denna möjlighet får användas framgår att en sådan möjlighet strider mot proportionalitetsprincipen.

Underskrifter