Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 28 februari 2018*

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Mervärdesskattedirektivet – Undantag från skatteplikt för transaktioner för utarrendering och uthyrning av fast egendom – Valfrihet för de beskattningsbara personerna – Medlemsstaternas genomförande – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Användning för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner – Justering av gjorda avdrag – Otillåten”

I mål C-672/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (skiljedomstol i skattemål (centrum för administrativa skiljeförfaranden), Portugal) genom beslut av den 16 december 2016, som inkom till domstolen den 29 december 2016, i målet

Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA

mot

Autoridade Tributária e Aduaneira,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas (referent) samt domarna C. Toader och E. Jarašiūnas,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA, genom S. Neto, advogada, och J. Magalhães Ramalho, advogado,

– Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, M. Figueiredo och R. Campos Laires, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom F. Clotuche-Duvieusart och B. Rechena, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: portugisiska.

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 137, 167, 168, 184, 185 och 187 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA (nedan kallat Imofloresmira) och Autoridade Tributária e Aduaneira (tull- och skattemyndigheten, Portugal). Målet rör justering av de avdrag för ingående mervärdesskatt som Imofloresmira gjort inom ramen för sin verksamhet bestående i köp, försäljning, uthyrning och förvaltning av fast egendom.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Artikel 18 i kapitel 1 (med rubriken ”Leverans av varor”) i avdelning IV (med rubriken ”Beskattningsbara transaktioner”) i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

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

a) När en beskattningsbar person för sin rörelse använder en vara som producerats, konstruerats, utvunnits, bearbetats, inköpts eller importerats inom ramen för denna rörelse, om full avdragsrätt inte skulle ha förelegat för mervärdesskatten på varan om den hade förvärvats från en annan beskattningsbar person.

…”

4 Artikel 27 i kapitel 3 (med rubriken ”Tillhandahållande av tjänster”) i avdelning IV i nämnda direktiv lyder enligt följande:

”För att hindra snedvridning av konkurrensen får medlemsstaterna, efter samråd med mervärdesskattekommittén, med tillhandahållande av tjänster mot ersättning likställa en beskattningsbar persons utförande av tjänster för rörelsens behov, om full avdragsrätt för mervärdesskatten på tjänsterna inte skulle ha varit förelegat om de hade tillhandahållits av en annan beskattningsbar person.”

5 Artikel 135.1 led 1 i kaptitel 3 (med rubriken ”Undantag för andra verksamheter”) i avdelning IX (med rubriken ”Undantag från skatteplikt”) i mervärdesskattedirektivet föreskriver att medlemsstaterna ska undanta ”utarrendering och uthyrning av fast egendom” från skatteplikt.

6 Artikel 137.1 i samma kapitel i direktivet ger medlemsstaterna möjlighet att medge beskattningsbara personer rätt att välja beskattning av vissa transaktioner, bland annat de som avses i artikel 135.1 led l i nämnda direktiv. I artikel 137.2 i samma direktiv anges att medlemsstaterna ska fastställa de närmare villkoren för utövande av den rätt att välja som avses i artikelns punkt 1, och att de får inskränka räckvidden av den rätten.

7 Artikel 167 i direktiv 2006/112 återfinns i kapitel 1, som har rubriken ”Avdragsrättens inträde och räckvidd”. Detta kapitel återfinns i sin tur i avdelning X, som har rubriken ”Avdrag”. Artikel 167 har följande lydelse: ”Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.”

8 Artikel 168, som förekommer i samma kapitel i nämnda direktiv, 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.

b) Mervärdesskatt som skall betalas för transaktioner som enligt artikel 18 a och artikel 27 likställs med leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster.

…”

9 Artikel 176 i kapitel 3 (med rubriken ”Begränsning av avdragsrätten”) i nämnda avdelning X i nämnda direktiv lyder enligt följande:

”Rådet skall enhälligt på kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte skall medföra rätt till avdrag av mervärdesskatt. Mervärdesskatt skall inte under några omständigheter vara avdragsgill för utgifter som inte strikt är av yrkesmässig karaktär, såsom utgifter för lyx, nöjen eller representation.

…”

10 I artikel 184 i kapitel 5 (med rubriken ”Justering av avdrag”) i avdelning X i mervärdesskattedirektivet, anges att ”[d]et ursprungliga avdraget skall justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra”.

11 Artikel 185.1, som förekommer i samma kapitel 5 i nämnda direktiv, har följande lydelse:

”Justering skall särskilt göras när det efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet, däribland att köp hävs eller prisnedsättningar erhålls.”

12 Artikel 187 i samma kapitel i samma direktiv har följande lydelse:

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

Medlemsstaterna får dock grunda justeringen på en period av fem hela år med början från den tidpunkt då varorna först användes.

När det gäller investeringsvaror som utgör fast egendom får den period som läggs till grund för beräkningen av justeringen förlängas till högst 20 år.

2. Den årliga justeringen skall endast ske med avseende på en femtedel eller, om justeringsperioden har förlängts, motsvarande andel av den mervärdesskatt som har belastat investeringsvarorna.

Justeringen enligt första stycket skall göras på grundval av ändringarna i avdragsrätt under de följande åren jämfört med den avdragsrätt som gällde det år då varorna förvärvades, tillverkades eller, i förekommande fall, användes för första gången."

Portugisisk rätt

13 I artikel 12 (med rubriken "Avstående från skattebefrielse") i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (lagen om mervärdesskatt, nedan kallad CIVA) anges följande i punkterna 4, 6 och 7:

"4 – Beskattningsbara personer som hyr ut fastigheter eller delar av fastigheter till andra beskattningsbara personer, vilka helt och hållet eller till största delen använder dem för verksamhet som ger rätt till avdrag, kan avstå från den skattebefrielse som avses i artikel 9.29.

…

6 – Bestämmelserna och villkoren avseende ett sådant avstående från skattebefrielse som anges i punkterna 4 och 5 fastställs genom speciallagar.

7 – I dessa fall regleras rätten till avdrag i artikel 19 och följande artiklar, med förbehåll för vad som stadgas i eventuella speciallagar."

14 Artikel 24 CIVA har rubriken "Justeringar av avdrag avseende anläggningstillgångar". I punkterna 2, 3, 5 och 6 föreskrivs följande:

"2 – Varje år justeras även avdragen för kostnader för investering i fastigheter om det föreligger en skillnad, positiv eller negativ, som är lika med eller överstiger fem procentenheter, mellan den slutliga procentsats som avses i föregående artikel, som är tillämplig under det år då tillgången har tagits i besittning och under vart och ett av de följande 19 kalenderåren, och den procentsats som har fastställts under året för förvärvet eller för slutförandet av arbetet.

3 – Vid justeringen av avdrag avseende sådana anläggningstillgångar som föregående punkter handlar om är tillvägagångssättet det följande:

a) I slutet av det år under vilket tillgången har börjat användas eller tagits i besittning, och under vart och ett av de följande 4 eller 19 kalenderåren, ska en beräkning göras, beroende på det enskilda fallet, av det avdragsbelopp som skulle vara tillämpligt om förvärvet eller slutförandet av arbetet med fastigheterna hade ägt rum under det ifrågavarande året, i enlighet med den slutliga procentsatsen för samma år.

b) Det belopp som erhållits dras av från det avdrag som gjorts under det år då förvärvet ägt rum eller från summan av de avdrag som gjorts fram till det år under vilket det arbete som utförts i fastigheterna slutförts.

c) Den positiva eller negativa skillnaden ska delas med 5 eller 20, beroende på det enskilda fallet, och det resultat som erhållits motsvarar det belopp som ska betalas eller det ytterligare avdrag som ska göras under det ifrågavarande året.

…

5 – Vid överföring av anläggningstillgångar under justeringsperioden ska en justering göras vid ett enda tillfälle för den återstående justeringsperioden, utifrån bedömningen att den tillgången uteslutande hänförde sig till en fullständigt beskattad verksamhet under det år då överföringen skedde och under de återstående åren fram till utgången av justeringsperioden. Om leveransen är undantagen

från skatteplikt, i enlighet med artikel 9.30 eller artikel 9.32, ska det dock anses att tillgången har hänförts till en icke-beskattad verksamhet, och i det första fallet ska då en justering göras på vederbörligt sätt.

6 – Den i föregående punkt föreskrivna justeringen ska också tillämpas i nedan angivna fall, beträffande fastigheter som först gav upphov till rätt att helt eller delvis göra avdrag för skatten för respektive uppförande, förvärv och övriga investeringskostnader för dessa fastigheter, utifrån bedömningen att tillgångarna är hänförliga till en icke-beskattad transaktion:

a) När den beskattningsbara personen, på grund av en ändring av den bedrivna verksamheten eller krav enligt lag, har övergått till att enbart genomföra sådana transaktioner som är undantagna från skatteplikt och som inte ger upphov till avdragsrätt.

b) När den beskattningsbara personen har övergått till att enbart genomföra sådana transaktioner som är undantagna från skatteplikt och som inte ger upphov till avdragsrätt, i enlighet med bestämmelserna i artikel 12.3 och artikel 55.3 och 55.4.

c) När fastigheten har blivit föremål för en skattebefriad uthyrning i enlighet med artikel 9.29."

15 Artikel 26 CIVA har rubriken "Justering av avdrag avseende fastigheter som inte har använts för kommersiella ändamål". I punkt 1 föreskrivs följande:

"Om användning inte sker i affärsverksamhet av fastigheter som har gett upphov till avdrag under ett eller flera hela kalenderår efter början på den 19-årsperiod som nämns i artikel 24.2, ska en årlig justering göras med 1/20 av det genomförda avdraget, vilken ska anges i deklarationen för den sista perioden av det år till vilket den hänför sig."

16 De regler och villkor som gäller för rätten att välja beskattning, enligt artikel 12 CIVA, har angetts närmare i lagdekret nr 241/86 (*Diário da República*, första serien, nr 190, av den 20 augusti 1986), vilket har ändrats genom lagdekret 21/2007 (*Diário da República*, 1:a serien, nr 20, av den 29 januari 2007) (nedan kallade "Reglerna om avstående från undantag från mervärdesskatteplikten").

17 Artikel 10 i dessa regler, med rubriken "Justering av skatteavdrag", innehåller, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, följande bestämmelser:

"1 – Utan hinder av bestämmelserna i artikel 25.1 [CIVA] ska de beskattningsbara personer som använder fastigheter som har gett upphov till en rätt att helt eller delvis göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som har betalats på inköpet, i nedan angivna situationer göra en justering vid ett enda tillfälle, i enlighet med artikel 24.5 [CIVA], av de avdrag som har gjorts, varvid det ska anses att dessa tillgångar är hänförliga till en icke beskattad verksamhet:

a) Fastigheten används för andra ändamål än den verksamhet som bedrivs av den beskattningsbara personen.

b) Även om fastigheten inte används för andra ändamål än den verksamhet som bedrivs av den beskattningsbara personen kan det konstateras att den under minst två år i följd i praktiken inte har använts i affärsverksamheten."

18 Artikel 25.1 CIVA, som avses i artikel 10 i de regler om avstående från undantag från mervärdesskatteplikten som nämns i föregående punkt, motsvarar artikel 26.1 CIVA, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, såsom den citerats ovan i punkt 15.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

19 Imofloresmiras verksamhetsföremål består i köp, försäljning, uthyrning och förvaltning av fastigheter. Det rör sig om fastigheter med användning som privatbostäder, som rörelselokaler eller med blandad användning, och de ägs antingen av bolaget eller av någon utomstående.

20 Tull- och skattemyndigheten konstaterade, efter kontroller som utförts under åren 2015 och 2016, att vissa delar av två fastigheter som ägs av Imofloresmira och för vilka bolaget valt att beskattas, stod tomma sedan mer än två år tillbaka och att Imofloresmira trots detta inte hade justerat skatteavdragen i enlighet med artikel 26.1 CIVA och artikel 10.1 b i reglerna om avstående från undantag från mervärdesskatteplikten.

21 Mot denna bakgrund gjorde tull- och skattemyndigheten gällande att bolaget borde ha gjort en årlig eller definitiv – beroende på situationen – justering av skatteavdragen för de oanvända delarna av de av bolaget ägda fastigheterna. Myndigheten informerade Imofloresmira om att eftersom justeringen inte ägt rum blev det nödvändigt med rättelser avseende den uteblivna skatten med ett belopp om totalt 1 375 954,71 euro, motsvarande beskattningsåren 2011, 2012 och 2013. Det framgår även av de handlingar i målet som lämnats till domstolen att rättelserna avseende beskattningsåret 2013 har fått efterverkningar på skatteavdragen år 2014.

22 Då Imofloresmira motsatte sig att vidta de rättelser som tull- och skattemyndigheten hade krävt överklagade Imofloresmira beslutet till Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (skiljedomstolen i skattemål (centrum för administrativa skiljeförfaranden), Portugal) med yrkande om att domstolen skulle undanröja beslutet om påförande av ytterligare mervärdesskatt.

23 Den hänskjutande domstolen konstaterar att Imofloresmira kontinuerligt har marknadsfört de lediga utrymmena i fastigheterna i syfte att hyra ut dem.

24 Domstolen påpekar särskilt att bolaget mellan åren 2011 och 2013 anlitade fastighetsmäklare och, på inrådan av dessa, vidtog flera marknadsförings- och kommersialiseringsåtgärder, såsom framtagande av en folder, upprättande av en sändlista, skapande av en webbplats, redigering och spridning till en bred allmänhet av pressmeddelanden, och utplacering av reklamaffischer på de berörda fastigheterna. Vidare konstateras att Imofloresmira även anpassade sitt erbjudande dels genom att tillhandahålla utrymmen för uthyrning till mer konkurrenskraftiga priser, dels genom att erbjuda en möjlighet att förhandla fram övergångsperioder under den tid det tar för hyrestagarna att installera sig.

25 Enligt den hänskjutande domstolen återspeglas utgifterna för marknadsföringstjänsterna avseende Imofloresmiras fastigheter i balansräkningen för åren 2011–2013.

26 I målet vid den hänskjutande domstolen gjorde Imofloresmira gällande att de rättelser som avses ovan i punkt 21 är rättsstridiga eftersom den tolkning av den i det nationella målet tillämpliga nationella lagstiftningen som tull- och skattemyndigheten har gjort gällande strider mot unionsrätten, särskilt mot mervärdesskattedirektivet, samt mot artikel 26.1 CIVA och artikel 10.1 i reglerna om avstående från undantag från mervärdesskatteplikten.

27 Då den hänskjutande domstolen finner att det råder osäkerhet om huruvida den i det nationella målet tillämpliga nationella lagstiftningen, och särskilt artikel 26.1 CIVA och artikel 10.1 i reglerna om avstående från undantag från mervärdesskatteplikten såsom dessa bestämmelser har tolkats av tull- och skattemyndigheten, är förenlig med unionsrätten, anser den att det behövs en tolkning av artiklarna 137, 167, 168, 184, 185 och 187 i mervärdesskattedirektivet.

28 Mot denna bakgrund beslutade Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (skiljedomstol i skattemål (centrum för administrativa skiljeförfaranden), att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) När en fastighet, trots att den har stått oanvänd under två år eller mer, fortfarande marknadsförs, det vill säga finns tillgänglig på marknaden för uthyrning eller tillhandahållande av tjänster av typen ’office centre’, och det är styrkt att ägaren avser att hyra ut den såsom en skattepliktig transaktion och har gjort nödvändiga ansträngningar för att förverkliga sin avsikt, är det då förenligt med artiklarna 167, 168, 184, 185 och 187 i [mervärdesskattedirektivet] att anse att denna fastighet ’i praktiken inte används för affärsverksamhet’ och/eller att den ’i praktiken inte används för beskattade transaktioner’, vid tillämpningen av bestämmelserna i artikel 26.1 [CIVA] och artikel 10.1 b i Reglerna om avstående från undantag från mervärdesskatteplikten beträffande transaktioner avseende fast egendom, som godkänts genom lagdekret 21/2007, i dess tidigare versioner, och att således anse att det ursprungliga avdraget måste justeras därför att det är högre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra?

2) Om så ska anses vara fallet, innebär då en korrekt tolkning av artiklarna 137, 167, 168, 184, 185 och 187 i [mervärdesskattedirektivet] att det är tillåtet att kräva att det görs en justering vid ett enda tillfälle för hela den återstående justeringsperioden, såsom det föreskrivs i den portugisiska lagstiftningen i artikel 10.1 b och c i Reglerna om avstående från undantag från mervärdesskatteplikten beträffande transaktioner avseende fast egendom, för det fall att fastigheten har stått oanvänd i mer än två år men fortsätter att marknadsföras med sikte på uthyrning (med möjlighet att välja beskattning) och/eller tillhandahållande av tjänster (mervärdesskattepliktigt), och att det är avsikten att fastigheten under de följande åren ska hänföras till beskattade transaktioner som ger upphov till avdragsrätt?

3) Är det förenligt med artiklarna 137, 167, 168 och 184 i [mervärdesskattedirektivet] med en bestämmelse såsom artikel 2.2 c jämförd med artikel 10.1 b i Reglerna om avstående från undantag från mervärdesskatteplikten beträffande transaktioner avseende fast egendom som gör det omöjligt för en beskattningsbar person att välja beskattning vid ingåendet av nya hyresavtal, efter det att en justering vid ett enda tillfälle av mervärdesskatt har ägt rum, och som hindrar efterföljande avdrag under justeringsperioden?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

29 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 167, 168, 184, 185 och 187 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken inledningsvis gjorda avdrag för ingående mervärdesskatt ska justeras på grund av att det anses att en fastighet, för vilken rätten att välja beskattning har utövats och som har stått oanvänd under mer än två år, inte längre används av den beskattningsbara personen för dennes egna beskattade transaktioner, även om det är styrkt att den beskattningsbara personen har försökt att hyra ut fastigheten under perioden i fråga.

30 Domstolen erinrar inledningsvis om att enligt den ordning som inrättats genom mervärdesskattedirektivet föreligger avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för varor eller tjänster som en beskattningsbar person använder för sina beskattade transaktioner. Avdraget för ingående skatt är kopplat till uppbörden av utgående skatt. När varor eller tjänster förvärvas av den beskattningsbara personen för att användas för transaktioner som är undantagna från mervärdesskatteplikt eller inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, ska det inte

påföras någon utgående mervärdesskatt och inte heller ske något avdrag för ingående sådan (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 24).

31 Att beskatta utarrendering och uthyrning är en möjlighet som unionslagstiftaren har gett medlemsstaterna med avsteg från huvudregeln i artikel 135.1 led 1 i mervärdesskattedirektivet enligt vilken utarrendering och uthyrning i princip ska undantas från skatteplikt. Den avdragsrätt som är kopplad till denna beskattning gäller alltså inte automatiskt, utan föreligger endast om medlemsstaterna har använt sig av den möjlighet som föreskrivs i artikel 137.1 led d i mervärdesskattedirektivet och under förutsättning att de beskattningsbara personerna har gjort bruk av den valfrihet som de har medgetts (dom av den 12 januari 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

32 Det är utrett att Republiken Portugal har gjort bruk av denna valmöjlighet. Det framgår även av beslutet om hänskjutande att Imofloresmira, när bolaget ingick hyresavtalen avseende fastigheterna i det nationella målet, vilket skedde före den period under vilken fastigheterna stod tomma, valde att beskattas för uthyrningen av fastigheterna.

33 Vidare framgår det av lydelsen av artikel 168 i mervärdesskattedirektivet att för att en person ska ha avdragsrätt krävs det dels att den berörda personen är en ”beskattningsbar person” i den mening som avses i detta direktiv, dels att de ifrågavarande varorna eller tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner (dom av den 15 december 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 52).

34 I det aktuella fallet är det ostridigt att Imofloresmira är en beskattningsbar person. Tull- och skattemyndigheten har dock ålagt bolaget att justera skatteavdragen med motiveringen att fastigheterna i fråga stod oanvända sedan mer än två år tillbaka och att de på grund därav inte längre kunde anses användas för bolagets beskattade transaktioner, trots att det framgår att bolaget under hela denna period haft för avsikt att hyra ut fastigheterna såsom mervärdesskattepliktig verksamhet och har vidtagit nödvändiga åtgärder för detta.

35 Enligt artikel 167 i mervärdesskattedirektivet inträder avdragsrätten vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar. Det som avgör om det föreligger avdragsrätt är således endast i vilken egenskap den enskilde uppträder vid den tidpunkten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, punkt 8, och dom av den 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 38).

36 När skatteförvaltningen, på grundval av de uppgifter som ett företag har lämnat, har fastställt att företaget är en beskattningsbar person, är det i princip inte möjligt att därefter, med retroaktiv verkan, frånta företaget denna ställning på grund av senare inträffade eller uteblivna omständigheter (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 februari 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punkt 21), utom om det föreligger bedrägeri eller missbruk.

37 Det framgår av fast rättspraxis att avdragsrätten i artiklarna 167–172 i mervärdesskattedirektivet utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och i princip inte får inskränkas. Avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (dom av den 15 december 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

38 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 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 i sig är mervärdesskattepliktig (dom av den 15 december 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 51 och där angiven rättspraxis).

39 Det ska även erinras om att det är en beskattningsbar persons förvärv av varor och tjänster, när vederbörande uppträder i egenskap av beskattningsbar person, som bestämmer när mervärdesskattesystemet och därmed också avdragsbestämmelserna ska tillämpas. Den faktiska, eller den avsedda, användningen av varorna eller tjänsterna bestämmer endast omfattningen av det ursprungliga avdrag som den beskattningsbara personen har rätt till enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet samt omfattningen av eventuella justeringar under påföljande perioder, men den påverkar inte avdragsrättens inträde (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, punkt 15).

40 Härav följer att avdragsrätten i princip består, även om den beskattningsbara personen, på grund av orsaker som vederbörande inte kunde råda över, inte har kunnat använda sig av de varor eller tjänster som har föranlett avdrag i samband med beskattade transaktioner (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 februari 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punkt 20, och dom av den 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1 punkterna 19 och 20).

41 I det aktuella fallet innebär tull- och skattemyndighetens tolkning att den omständigheten att en fastighet står oanvänd under en viss tid innebär att användningen av fastigheten i affärsverksamheten avbryts, med följden att den beskattningsbara personen blir skyldig att justera skatteavdragen, även om det är styrkt att vederbörande fortfarande har för avsikt att fortsätta bedriva den beskattade verksamheten.

42 Det följer dock av den rättspraxis som nämns ovan i punkterna 39 och 40 att när en avdragsrätt väl har inträtt så behåller den beskattningsbara personen denna rätt även om vederbörande, på grund av orsaker som denne inte kan råda över, inte har kunnat använda de varor och tjänster som har föranlett avdrag i samband med beskattade transaktioner.

43 Om mervärdesskattedirektivet tolkades på annat sätt, skulle det strida mot principen att beskattningen av mervärdet ska påverka företagets avgiftsbörda på ett neutralt sätt. Det skulle finnas risk för att skatteförvaltningens handläggning av liknande investeringsverksamhet gav upphov till obefogade skillnader i behandlingen av företag som redan sysslar med skattepliktiga transaktioner och företag som genom investeringar söker påbörja verksamhet som kommer att ge upphov till skattepliktiga transaktioner. Då avdragen endast skulle godkännas i de fall där sådana investeringar leder till beskattade transaktioner, skulle dessutom godtyckliga skillnader uppkomma mellan dessa sistnämnda företag (dom av den 29 februari 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punkt 22).

44 Principen om skatteneutralitet utgör således hinder för en nationell lagstiftning som, genom att den gör det definitiva godkännandet av avdrag för mervärdesskatt beroende av resultatet av den ekonomiska verksamhet som den beskattningsbara personen bedriver, skapar obefogade skillnader, vad gäller den skattemässiga behandlingen av identiska fastighetsinvesteringar, mellan företag som har samma profil och som utövar samma verksamhet.

45 Denna slutsats påverkas inte av den portugisiska regeringens argument att det till följd av uppsägningen av de tidigare tecknade hyresavtalen uppstått ”förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet” i den mening som avses i artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet, med följden att det förelåg skäl att göra en proportionell justering av skatteavdraget.

46 För det första konstaterar nämligen EU-domstolen att även om det är riktigt att det kan bli nödvändigt att justera skatteavdraget även på grund av omständigheter som de beskattningsbara personerna inte kan råda över (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 april 2004, Gemeente Leusden och Holin Groep, C-487/01 och C-7/02, EU:C:2004:263, punkt 55), kan denna bestämmelse inte undergräva de grundläggande principer som det system som inrättats genom mervärdesskattedirektivet bygger på, och särskilt principen om skatteneutralitet.

47 Att anse att det räcker med att en fastighet efter uppsägning av ett hyresavtal (avseende denna fastighet) har stått tom, på grund av omständigheter som ägaren inte kan råda över, för att det ska anses föreligga ”förändring” i den mening som avses i artikel 185 i mervärdesskattedirektivet, trots att det är styrkt att vederbörande fortfarande har för avsikt att nyttja fastigheten för beskattad verksamhet och även vidtar nödvändiga åtgärder för detta, skulle – till skillnad från vad den portugisiska regeringen har hävdat – medföra att de bestämmelser som är tillämpliga vad gäller justeringar innebar en inskränkning av avdragsrätten.

48 För det andra finner EU-domstolen att även om artikel 137.2 i mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna ett stort utrymme för skönsmässig bedömning vilket låter dem fastställa villkoren för utövandet av rätten att välja och till och med gör att de kan avskaffa denna valfrihet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 januari 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, punkterna 27–30), kan medlemsstaterna inte stödja sig på denna behörighet för att bryta mot artiklarna 167 och168 i detta direktiv genom att återkalla en avdragsrätt som redan har förvärvats.

49 Om avdrag för mervärdesskatt för beskattade transaktioner begränsas efter det att rätten att välja har utövats, innebär det inte en begränsning av ”räckvidden” av den rätt att välja som medlemsstaterna har möjlighet att inskränka med stöd av artikel 137.2 i mervärdesskattedirektivet, utan en begränsning av konsekvenserna av utövandet av denna rätt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 46).

50 Det ska slutligen framhållas att en näringsidkare endast kan anses vara en beskattningsbar person i slutlig bemärkelse om avsiktsförklaringen angående en planerad ekonomisk verksamhet har lämnats i god tro. I fall av bedrägeri eller undandragande, där en näringsidkare under föregivande av att vilja utveckla viss ekonomisk verksamhet i verkligheten söker lägga tillgångar som kan omfattas av avdragsrätten till de egna medlen, kan skatteförvaltningen retroaktivt kräva återbetalning av de belopp för vilka avdrag medgetts med hänvisning till att beslutet grundats på vilseledande uppgifter (dom av den 21 mars 2000, Gabalfrisa m.fl., C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, punkt 46).

51 Bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är en målsättning som erkänns och främjas i mervärdesskattedirektivet, vilket det också erinras om i direktivets artikel 131 (dom av den 29 april 2004, Gemeente Leusden och Holin Groep, C-487/01 och C-7/02, EU:C:2004:263, punkt 76).

52 Således kan skattemyndigheten retroaktivt kräva återbetalning av de belopp för vilka avdrag medgivits om den konstaterar fall av bedrägeri eller missbruk i samband med utövandet av avdragsrätten. Det åligger den hänskjutande domstolen att kontrollera om så varit fallet (dom av den 3 mars 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

53 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första frågan besvaras enligt följande: Artiklarna 167, 168, 184, 185 och 187 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken inledningsvis gjorda avdrag för ingående mervärdesskatt ska justeras på grund av att det anses att en fastighet, för vilken rätten att välja beskattning har utövats och som har stått oanvänd under mer än två år, inte längre används av den beskattningsbara personen för dennes egna beskattade transaktioner, även om det är styrkt att den beskattningsbara personen har försökt att hyra ut fastigheten under perioden i fråga.

Den andra och den tredje frågan

54 Med hänsyn till svaret på den första tolkningsfrågan, saknas det anledning att besvara den andra och den tredje frågan.

Huruvida rättsverkningarna av förevarande dom ska begränsas i tiden

55 För det fall att EU-domstolen slår fast att unionsrätten utgör hinder för en nationell lagstiftning som den som det nationella målet handlar om, har den portugisiska regeringen yrkat att EU-domstolen ska förordna om att rättsverkningarna av domen ska begränsas i tiden.

56 Till stöd för sitt yrkande har regeringen för det första anfört att uppgiften att utföra kontroller i varje enskilt fall, i samtliga rättsförhållanden, för att undersöka om de beskattningsbara personer som även är hyresvärdar har gjort en korrekt beräkning och inbetalning till medlemsstaten av beloppen för justering av mervärdesskatten, i sig skulle kräva en ”överdimensionerad” användning av icke befintliga resurser vid myndigheter och domstolar, som skulle kunna leda till missbruk och en ännu större förlust av skatteintäkter om den inte genomfördes.

57 Den portugisiska regeringen har för det andra gjort gällande att i det fallet skulle förlusten av den skatt som sedan dess redan har justerats eller uppburits uppgå till avsevärda belopp och leda till en ohållbar obalans i budgeten.

58 För det tredje har den portugisiska regeringen framhållit att den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet syftar till att garantera att den avdragsgilla ingående mervärdesskatten ska vara direkt och proportionellt kopplad till den faktiska utgående mervärdesskatten, vilket styrker portugisiska statens och de nationella skattemyndigheternas goda tro.

59 EU-domstolen gör i denna del följande bedömning. En begränsning av en doms rättsverkningar i tiden är en undantagsåtgärd som förutsätter att det föreligger fara för allvarliga ekonomiska återverkningar, som i synnerhet beror på det stora antal rättsförhållanden som i god tro har etablerats på grundval av de bestämmelser som har antagits vara gällande, och att det framgår att enskilda och nationella myndigheter har förmåtts att handla på ett sätt som strider mot unionsrätten på grund av att det har förelegat en objektiv och betydande osäkerhet beträffande de unionsrättsliga bestämmelsernas innebörd, en osäkerhet till vilken andra medlemsstaters eller kommissionens beteenden kan ha bidragit (se, bland annat, dom av den 19 december 2013, Endress, C-209/12, EU:C:2013:864, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

60 En inskränkning av rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt som görs gällande mot beskattningsbara personer utgör dock ett undantag från en grundläggande princip i det gemensamma mervärdesskattesystemet som enligt fast rättspraxis endast i vissa undantagsfall är tillåten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 67).

61 Det framgår av EU-domstolens praxis att det inte föreligger någon objektiv och betydande osäkerhet beträffande unionsrättens innebörd, framför allt inte vad gäller mervärdesskattedirektivets bestämmelser om avdragsrättens omfattning och funktion inom det system som införts genom direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 68).

62 De portugisiska myndigheterna kan således inte med framgång åberopa att det föreligger en objektiv och betydande osäkerhet beträffande unionsrättens innebörd. Då detta kriterium inte är uppfyllt saknas anledning att undersöka kriteriet om allvarliga ekonomiska återverkningar.

63 Av detta följer att det saknas anledning att begränsa domens rättsverkningar i tiden.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

Artiklarna 167, 168, 184, 185 och 187 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas på så sätt att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken inledningsvis gjorda avdrag för ingående mervärdesskatt ska justeras på grund av att det anses att en fastighet, för vilken rätten att välja beskattning har utövats och som har stått oanvänd under mer än två år, inte längre används av den beskattningsbara personen för dennes egna beskattade transaktioner, även om det är styrkt att den beskattningsbara personen har försökt att hyra ut fastigheten under perioden i fråga.

Underskrifter