Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 19. april 2018 [1]

Sag C-140/17

Szef Krajowej Administracji Skarbowej
mod
Gmina Ryjewo

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen))

»Anmodning om præjudiciel afgørelse – det fælles merværdiafgiftssystem – fradrag af indgående afgift – erhvervelse af et investeringsgode – henføring af investeringsgodet ved endnu uvis økonomisk anvendelseshensigt – oprindelig anvendelse til en (myndigheds)virksomhed, som ikke berettiger til fradrag – senere anvendelse til en afgiftspligtig virksomhed (anvendelsesændring) – efterfølgende fradrag af indgående afgift i form af regulering af fradraget«

I. Indledning

1. I denne sag skal Domstolen afgøre, om det fortsat er muligt efterfølgende at fradrage indgående afgift, selv om den afgiftspligtige person ikke udtrykkeligt har henført varen til sin virksomhed på tidspunktet for erhvervelsen, da den senere anvendelse i dette øjeblik endnu ikke kunne forudses konkret. Dette spørgsmål er opstået i den foreliggende sag [2] for en kommune, der ved erhvervelsen ligeledes var registreret som afgiftspligtig person og først fire år senere (men inden for den periode, hvor afgiften kan reguleres) anvendte den erhvervede genstand til afgiftspligtige transaktioner.

2. Hvis den tidsmæssige rækkefølge havde været omvendt, ville kommunen uden tvivl have en fradragsret. Et sådant fradrag skulle blot efterfølgende have været reguleret ved udtagelsesbeskatning. Nu er spørgsmålet, om en afgiftspligtig persons pligt til at betale moms må afhænge af den tilfældige tidsmæssige rækkefølge for anvendelsen af et investeringsgode.

3. For en fysisk person, der har erhvervet et gode udelukkende til sit private behov, har Domstolen siden afgørelsen i Lennartz-sagen [3] afvist fradraget også ved en senere økonomisk anvendelse. Lovgivningen er imidlertid ændret siden denne afgørelse, og det skal derfor afklares, om denne retspraksis kan videreføres. Gælder den i givet fald også for en kommune, der på tidspunktet for erhvervelsen var registreret som afgiftspligtig person og ikke udtrykkeligt henførte godet til sit myndighedsområde? Har det i denne forbindelse betydning, at en kommune kun under de betingelser, der er fastsat i momsdirektivets artikel 13, anses for en ikke-afgiftspligtig person?

1 – Originalsprog: tysk.

2 – Sammenlignelige sager: kendelse af 5.6.2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), og dom af 2.6.2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335).

3 – Dom af 11.7.1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

4. Artikel 13 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem [4] (herefter »momsdirektivet«) fastsætter, hvornår offentligretlige institutioner ikke anses for afgiftspligtige personer:

»1. Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrenceforvridning af en vis betydning.

Under alle omstændigheder anses offentligretlige organer som afgiftspligtige personer for så vidt angår de i bilag I anførte former for virksomhed, medmindre den udøvede virksomhed er ubetydelig. […]«

5. Momsdirektivs artikel 167 fastsætter:

»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«

6. Momsdirektivets artikel 168 indeholder følgende bestemmelse:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person […]«

7. Momsdirektivets artikel 184 omhandler korrektion af det oprindelige fradrag:

»Det oprindeligt foretagne fradrag reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage.«

8. Momsdirektivets artikel 187 regulerer reguleringsperioden:

»1. For så vidt angår investeringsgoder foretages reguleringen af fradraget over en periode på fem år, heri medregnet det år, i hvilket de blev erhvervet eller fremstillet.

Medlemsstaterne kan dog ved reguleringen lægge en periode på fem hele år til grund regnet fra det tidspunkt, hvor godet blev taget i brug første gang.

For så vidt angår investeringsgoder i form af fast ejendom, kan den periode, der lægges til grund for reguleringen, forlænges op til tyve år.

4 – EUT 2006, L 347, s. 1.

2. Hvert år omfatter reguleringen kun en femtedel eller, såfremt reguleringsperioden er blevet forlænget, en hertil svarende del af den moms, der er blevet pålagt investeringsgoderne.

Den i første afsnit omhandlede regulering finder sted i forhold til de ændringer i fradragsretten, som har fundet sted i de følgende år set i forhold til det år, hvor godet blev erhvervet, fremstillet eller, hvis det er relevant, anvendt for første gang.«

B. Polsk ret

9. Den polske lov om afgift på varer og tjenesteydelser (herefter »momsloven«)[5] regulerer i artikel 15, hvilke personer der er afgiftspligtige:»(1) Juridiske personer, organisatoriske enheder uden retsevne og fysiske personer, som selvstændigt udøver en i stk. 2 nævnt økonomisk aktivitet, er afgiftspligtige personer, idet en sådan aktivitets formål eller resultat ikke er afgørende.

(2) Ved økonomisk virksomhed forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

[…]

(6) Offentlige myndigheder og instanser, som støtter myndighederne i de ved særlige retsforskrifter pålagte opgaver, som de er blevet pålagt at udføre, anses ikke for afgiftspligtige personer, medmindre de udfører transaktioner, som udføres på grundlag af civilretlige aftaler.«

10. Momslovens artikel 86, stk. 1, er affattet således:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, har den afgiftspligtige person i henhold til artikel 15 ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage den indgående moms, med forbehold af artikel 114, artikel 119, stk. 4, artikel 120, stk. 17 og 19, samt artikel 124.«

11. Momslovens artikel 91 indeholder bestemmelser om regulering af fradraget:

»(2) I forbindelse med varer og tjenesteydelser, som på grundlag af indkomstbeskatningsreglerne af den afgiftspligtige person henføres til afskrivningsberettigede materielle eller immaterielle anlægsaktiver og rettigheder samt fast ejendom og brugsrettigheder til fast ejendom […] foretager den afgiftspligtige person den i stk. 1 nævnte regulering inden for fem følgende år og for fast ejendom og brugsrettigheder inden for ti år, regnet fra det år, hvor de blev overdraget til brug.

[…]

(7) Stk. 1-6 gælder tilsvarende, når den afgiftspligtige person [ikke] var berettiget til at fradrage hele den indgående afgift af de af ham anvendte varer eller tjenesteydelser […], og denne ret til at fradrage den indgående afgift af denne vare eller tjenesteydelse efterfølgende har ændret sig.«

5 – Ustawa o podatku od towarów i usług af 11.3.2004 (konsolideret udgave, Dz. U. 2011, nr. 177, pos. 1054, med ændringer).

III. Tvisten i hovedsagen

12. Tvisten i den for den forelæggende ret verserende sag drejer sig om, hvorvidt kommunen Ryjewo (herefter »kommunen«) er berettiget til efterfølgende at gøre et forholdsmæssigt fradrag gældende vedrørende sine investeringsudgifter. Sagens baggrund er, at kommunen lod et lokalt kulturhus opføre, som den i første omgang benyttede til myndighedsformål. Opførelsesudgifterne indeholdt også moms.

13. På tidspunktet for opførelsen var kommunen ganske vist momsregistreret og indsendte tilsvarende momsangivelser. I første omgang foretog man dog ikke fradrag af indgående afgift, da kulturhuset ikke blev anvendt til afgiftspligtige transaktioner. Kulturhuset blev heller ikke udtrykkeligt henført til kommunens »virksomhed«.

14. Fire år efter opførelsen af kulturhuset ændredes anvendelsen således, at kommunen nu også benytter det til afgiftspligtige transaktioner. Efter kommunens opfattelse er den, efter at den er begyndt at udleje kulturhuset mod vederlag, berettiget til delvis at fradrage den indgående moms af de fakturaer, som dokumenterer udgifterne til opførelsen, ved hjælp af den flerårige regulering i henhold til den polske momslovs artikel 91, stk. 7 og 7a, sammenholdt med artikel 91, stk. 1 og 2.

15. Afgiftsmyndigheden fastslog, at kommunen ikke havde ret til at fradrage momsen af udgifterne til opførelse og drift af kulturhuset. Finansministeren var af den opfattelse, at de varer og tjenesteydelser, som kommunen anskaffede til investeringsformål – opførelse af et kulturhus, som skulle stilles gratis til rådighed for kommunens kulturcenter – ikke var erhvervet i forbindelse med en økonomisk aktivitet, og at kommunen derfor ikke handlede som momspligtig person. Den omstændighed, at investeringsgodet senere blev benyttet til en økonomisk aktivitet, medfører ikke, at kommunen handlede som afgiftspligtig person på anskaffelsestidspunktet.

16. Førsteinstansen var af den modsatte opfattelse. De foreliggende faktiske omstændigheder udelukker ikke, at kommunen på tidspunktet for erhvervelsen af de til investeringsformål anskaffede varer og tjenesteydelser havde til hensigt at benytte disse i forbindelse med deres økonomiske aktivitet. Førsteinstansen lagde til grund, at den omstændighed, at den afgiftspligtige person i begyndelsen anvendte de erhvervede varer og tjenesteydelser til formål, som ikke var afgiftspligtige, ikke fratog den pågældende retten til senere at fradrage den indgående moms, når anvendelsesformålet for disse varer og tjenesteydelser ændrede sig, og de blev anvendt til afgiftspligtige formål.

17. Finansministeren iværksatte kassationsappel til prøvelse af den regionale forvaltningsdomstols afgørelse. Polens øverste domstol i forvaltningsretlige sager, som nu skal træffe afgørelse i sagen, har nu besluttet af forelægge en anmodning om præjudiciel afgørelse.

IV. Retsforhandlingerne for Domstolen

18. Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) har forelagt følgende spørgsmål for Domstolen:

»1) Er en kommune i lyset af [momsdirektivets] artikel 167, 168 og 184 f. […] samt neutralitetsprincippet berettiget til at fradrage indgående moms (ved regulering) af sine investeringsudgifter, når

– det fremstillede (erhvervede) investeringsgode i begyndelsen blev benyttet til formål, som ikke er afgiftspligtige (til kommunens varetagelse af offentlige opgaver i egenskab af offentlig myndighed) […]

– [men] anvendelsen af investeringsgodet er ændret, og kommunen nu også anvender det til afgiftspligtige transaktioner?

2) Har det betydning for besvarelsen af første spørgsmål, at kommunen på det tidspunkt, hvor investeringsgodet blev fremstillet/erhvervet, ikke udtrykkeligt oplyste sin hensigt om fremtidigt at anvende det til afgiftspligtige transaktioner?

3) Har det betydning for besvarelsen af første spørgsmål, at investeringsgodet benyttes til såvel afgiftspligtige som ikke-afgiftspligtige transaktioner (til varetagelse af offentlige opgaver), og at det ikke er muligt objektivt at henføre de konkrete investeringsudgifter til en af de tidligere nævnte transaktioner?«

19. I sagen for Domstolen har kommunen Ryhewo, Republikken Polen og Europa-Kommissionen afgivet skriftlige indlæg vedrørende de præjudicielle spørgsmål. I retsmødet den 11. januar 2018 deltog kommunen, Republikken Polens skatteforvaltning, Republikken Polen og Europa-Kommissionen.

V. Retlig bedømmelse

20. Spørgsmålene kan prøves under ét. De drejer sig alle om, hvorvidt en kommune efterfølgende kan gøre et forholdsmæssigt fradrag gældende, når anvendelsen af det opførte kulturhus har ændret sig således, at kommunen nu anvender det til afgiftspligtige transaktioner.

A. Momsdirektivets artikel 168 som udtryk for neutralitetsprincippet

21. Ifølge ordlyden i momsdirektivets artikel 168, litra a), har en afgiftspligtig person ret til at fradrage moms for varer og ydelser, der er leveret til ham af en anden afgiftspligtig person, »i det omfang [disse] varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner«. Disse betingelser er alle opfyldt.

22. Såfremt fradraget nægtes, vil den afgiftspligtige anvendelse af en vare eller tjenesteydelse derimod fortsat være momsbelagt. Dette er åbenlyst ikke foreneligt med momsrettens neutralitetsprincip. Den fælles momsordning sikrer ifølge Domstolens retspraksis, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden i sig selv er momspligtig[6]. Ifølge fast retspraksis betyder momsrettens neutralitetsprincip derfor, at fradragsreglerne tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige (virksomheden), der optræder som medhjælper for afgiftskreditor i skikkelse af en afgiftsopkræver, for moms uden for et privat endeligt forbrug[7], såfremt den økonomiske virksomhed selv tjener til at opnå (principielt) afgiftspligtig omsætning[8]. Dette er tilfældet i den foreliggende sag.

6 – Dom af 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, præmis 38), af 13.3.2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, præmis 41), af 3.3.2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis), og af 14.2.1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, præmis 19).

7 – Dom af 13.3.2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 25), og af 1.4.2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, præmis 39).

8 – Jf. dom af 13.3.2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, præmis 41), af 15.12.2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, præmis 51), og af 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, præmis 57), samt mit forslag til afgørelse Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punkt 42).

23. Desuden fremgår det af Domstolens praksis, at princippet om afgiftens neutralitet, der danner grundlaget for det fælles momssystem, er til hinder for, at beskatningen af en afgiftspligtig persons økonomiske virksomhed fører til en dobbelt afgiftsopkrævning [9]. Manglende aflastning af den momsbelastning, der er forbundet med erhvervelsen af en vare eller tjenesteydelse, udgør, når der samtidig opkræves afgift af de dermed udførte transaktioner, i sidste ende en dobbelt afgiftsopkrævning. Også dette taler for, at det bør være muligt efterfølgende at fradrage den indgående afgift i den foreliggende konstellation.

24. Under hensyntagen til den i mellemtiden ændrede lovgivning er Domstolens hidtidige retspraksis vedrørende efterfølgende regulering af fradraget ikke længere nødvendigvis til hinder for dette resultat, som er i overensstemmelse med neutralitetsprincippet.

B. Momsdirektivets artikel 167 som undtagelse fra neutralitetsprincippet?

1. Hidtidig retspraksis vedrørende sjette direktivs artikel 20

25. Da artikel 20, stk. 2, i sjette direktiv 77/388/EØF [10] var gældende, accepterede Domstolen hidtil, at en person, der erhverver et gode til private formål og først senere benytter det økonomisk, bliver nægtet fradrag [11]. Denne – ikke helt uomtvistede [12] – retspraksis udstrakte Domstolen udtrykkeligt til også at omfatte offentligretlige organer [13].

26. Domstolen har imidlertid også i fast retspraksis fremhævet, at en privat, som erhverver goder til brug for en økonomisk virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 9, gør dette i sin egenskab af afgiftspligtig, selv hvis goderne ikke straks anvendes til den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed [14]. En 23 måneder lang periode, hvor et gode blev benyttet privat, var ikke til hinder for en fuldstændig fradragsret [15]. I det pågældende tilfælde havde den pågældende dog bekendtgjort sin hensigt om senere at benytte godet til økonomiske formål allerede på erhvervelsestidspunktet (»henføringsbeslutning«).

27. Der findes imidlertid også afgørelser, i hvilke en efterfølgende regulering af fradraget blev afvist [16]. Disse afgørelser vedrørte imidlertid alle retsstillingen, som den var reguleret i sjette direktiv 77/388/EØF indtil momsdirektivets ikrafttrædelse. I den tilsvarende artikel 20, stk. 2, i sjette direktiv 77/388/EØF talte direktivet faktisk om, at en regulering af fradraget refererer til det år, »hvor godet blev erhvervet eller fremstillet«. Det er således forståeligt, at Domstolen – trods den modsatte opfattelse, som generaladvokat Jacobs [17] gav udtryk for – har forfægtet den opfattelse, at en efterfølgende regulering af fradraget i henhold til artikel 20 i sjette direktiv 77/388/EØF ikke kommer i betragtning i tilfælde som dette [18].

9 – Dom af 2.7.2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, præmis 40); jf. i denne retning også dom af 22.3.2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, præmis 42), og af 23.4.2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, præmis 46).

10 – Sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1). Denne bestemmelse var affattet således: »Berigtigelsen finder sted i forhold til de ændringer i fradragsretten, som har fundet sted i de følgende år set i forhold til det år, hvor godet blev erhvervet eller fremstillet.«

11 – Dom af 19.7.2012, X (C-334/10, EU:C:2012:473, præmis 17), af 23.4.2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, præmis 44), af 6.5.1992, de Jong (C-20/91, EU:C:1992:192, præmis 17), og af 11.7.1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, præmis 8, 9 og 17).

12 – Udførlig kritik hos H. Stadie i Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 bem. 1860 ff. (udgave: 170. oplag – januar 2017).

13 – Dom af 2.6.2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335, præmis 39 og 40).

14 – Dom af 19.7.2012, X (C-334/10, EU:C:2012:473, præmis 31), af 22.3.2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, præmis 44 og 52), og af 11.7.1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, præmis 14).

15 – Dom af 19.7.2012, X (C-334/10, EU:C:2012:473, præmis 27).

16 – Dom af 2.6.2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335), og af 11.7.1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

17 – Generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse Charles og Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, punkt 89 og 90).

18 – Dom af 23.4.2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, præmis 44).

2. Tidspunktet for fradragsrettens indtræden

28. Udgangspunktet for denne retspraksis fra Domstolen er momsdirektivets artikel 167. I henhold til momsdirektivets artikel 167 indtræder fradragsretten samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder [19] Ifølge Domstolens retspraksis er det følgelig kun den egenskab, i hvilken en privat handler på dette tidspunkt, der er afgørende for, om der består en fradragsret [20]. Den fradragsberettigede afgift forfalder med udførelsen af leveringen (momsdirektivets artikel 63), og det er således erhvervelsen af genstanden, der er afgørende.

29. Når goderne omvendt ikke anvendes til den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, men »til dennes private forbrug«, kan der ikke opstå nogen fradragsret [21]. Når momsdirektivets artikel 167 og artikel 9 sammenholdes, følger det, at den, der først senere bliver en afgiftspligtig person og først senere anvender det »privat« erhvervede gode til afgiftspligtige transaktioner som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, efter Domstolens opfattelse ikke efterfølgende kan gøre en fradragsret gældende.

30. Erhverver han derimod genstanden som afgiftspligtig person, kan han gøre fuld fradragsret gældende på tidspunktet for erhvervelsen. Ifølge Domstolens retspraksis skal en person, hvis hensigt – der bestyrkes af objektive forhold – er at påbegynde en selvstændig økonomisk virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 9, og som afholder de første investeringsomkostninger i dette øjemed, betragtes som afgiftspligtig person [22].

31. Det er sågar uden betydning, at genstanden senere kun i uvæsentligt omfang anvendes til fradragsberettigede transaktioner. Disse omstændigheder tages der først hensyn til efterfølgende i henhold til momsdirektivets artikel 184 ff. eller artikel 16 og artikel 26, som regulerer det oprindeligt (for store) momsfradrag [23]. Navnlig i tilfælde af efterfølgende benyttelse til et for virksomheden uvedkommende formål af en vare, der har givet ret til fradrag, findes der såkaldte udtagelseskriterier (momsdirektivets artikel 16 og 26). Disse fører til en efterfølgende afgiftspålæggelse af denne benyttelse til et for virksomheden uvedkommende formål.

3. Manglende udtrykkelig indskudsregel

32. Imidlertid findes der i momsdirektivet ikke en udtrykkelig bestemmelse for det omvendte tilfælde med et såkaldt indskud, hvor et »privat erhvervet« gode først efterfølgende benyttes til økonomiske aktiviteter.

33. Dette fører til et spændingsforhold til det grundlæggende neutralitetsprincip (jf. ovenfor, punkt 22), som generaladvokat Jacobs [24] allerede har påpeget. Alt efter den tidsmæssige rækkefølge for den økonomiske benyttelse af et gode opstår der forskellige retsvirkninger, selv om det tidsmæssige omfang af den økonomiske benyttelse og den deraf skyldige moms er identiske. Derimod viser momsdirektivets artikel 184 ff., at det i forbindelse med et skift mellem afgiftsfri og afgiftspligtig virksomhed ikke kommer an på den tidsmæssige rækkefølge i anvendelsen af den anskaffede vare.

19 – Jf. også dom af 11.7.1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

20 – Således udtrykkeligt dom af 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, præmis 35), af 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, præmis 38), og af 11.7.1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, præmis 8 og 9).

21 – Således udtrykkeligt dom af 11.7.1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, præmis 9).

22 – Hvilket således udtrykkeligt fremgår af dom af 29.11.2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, præmis 27), af 8.6.2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, præmis 34), og af 21.3.2000, Gabalfrisa m.fl. (C-110/98 – C-147/98, EU:C:2000:145, præmis 47), se i denne forbindelse mit forslag til afgørelse X (C-334/10, EU:C:2012:108, punkt 81).

23 – Hvilket således også er konsekvensen af dom af 29.11.2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, præmis 28), og af 8.6.2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, præmis 35).

24 – Generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse Charles og Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, punkt 75 ff.).

34. En sådan forskellig behandling af virksomheder, som bortset fra den tidsmæssige rækkefølge har identiske afgiftspligtige transaktioner, er vanskelig at begrunde, også henset til chartrets artikel 20[25].

4. Hensyntagen til den ændrede ordlyd i momsdirektivet

35. Efter mit kendskab har Domstolen endnu ikke udtalt sig udtrykkeligt om spørgsmålet om en efterfølgende regulering af fradraget af indgående afgift i forbindelse med »indskud« af et gode, der ikke er erhvervet som afgiftspligtig person, under hensyntagen til den nye ordlyd i momsdirektivets artikel 187, stk. 2, andet afsnit.

36. Den ændrede ordlyd[26] i momsdirektivets artikel 187, stk. 2, andet afsnit, fokuserer nemlig ikke længere alene på tidspunktet for erhvervelsen eller fremstillingen, men nu også på den første anvendelse efter en erhvervelse (»det tidspunkt, hvor godet blev taget i brug første gang«). Dette omfatter efter min opfattelse navnlig de tilfælde, hvor den afgiftspligtige person endnu ikke havde henført godet til sin økonomiske aktivitet og dermed endnu ikke kunne gøre fradraget (som regel fuldt og omgående) gældende ved erhvervelsen.

37. I dette tilfælde er det ifølge direktivets ordlyd tidspunktet, hvor godet blev taget i brug første gang, der er grundlaget for senere reguleringer af fradraget, hvilket nødvendigvis forudsætter et (efterfølgende) fradrag af indgående afgift i øjeblikket for benyttelsen. Såfremt erhververen havde haft en sådan anvendelse til hensigt allerede ved erhvervelsen, ville han allerede fra begyndelsen have haft ret til fradrag, og spørgsmålet om det efterfølgende fradrag i form af en regulering ville slet ikke opstå. Dette indebærer, at det i momsdirektivet nu udtrykkeligt lægges til grund, at det er muligt efterfølgende at henføre et allerede erhvervet gode gennem en efterfølgende økonomisk anvendelse.

38. Tilsvarende kritiserede Domstolen under den nye retsstilling ikke et forholdsmæssigt efterfølgende fradrag vedrørende en kommune, der – sammenligneligt med den foreliggende sag – i første omgang anvendte en sportshal til myndighedsformål og efterfølgende til afgiftspligtige transaktioner[27].

39. Da der i første omgang var planlagt anvendelse til ikke-økonomiske formål, består der ingen omgående fradragsret. Såfremt anvendelsen efterfølgende ændres inden for reguleringsperioden, tillader ordlyden i momsdirektivets artikel 184 ff. en præcis, efterfølgende regulering af fradraget ex nunc og pr. år i den tilsvarende størrelse fra den ændrede anvendelse. Såfremt omfanget af den økonomiske anvendelse efterfølgende atter ændres, kan der ligeledes foretages en tilsvarende regulering ved hjælp af momsdirektivets artikel 184 ff.

40. En sådan efterfølgende regulering af det manglende fradrag er også i overensstemmelse med hensigten og formålet med momsdirektivets artikel 184 ff. Som Domstolen nemlig allerede har fastslået, udgør reguleringsordningen for fradrag (momsdirektivets artikel 184 og 185) et vigtigt led i den ordning, der er indført ved momsdirektivet, idet den har til formål at sikre nøjagtigheden af fradragene og derfor neutraliteten i den afgiftsmæssige belastning[28]. Kun en sådan efterfølgende regulering medfører en aflastning i overensstemmelse med neutralitetsprincippet af den momsbyrde, der påhviler den afgiftspligtige person ved erhvervelsen af godet.

25 – Jf. dom af 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, præmis 44). I denne dom fastslog Domstolen udtrykkeligt, at princippet om momsens neutralitet er til hinder for ubegrundede forskelle hvad angår den afgiftsmæssige behandling af ensartede ejendomsinvesteringer mellem selskaber, der har samme profil og udøver samme virksomhed.

26 – Artikel 20, stk. 2, i sjette direktiv 77/388/EØF talte kun om, at en regulering af fradraget refererer til det år, »hvor godet blev erhvervet eller fremstillet«.

27 – Kendelse af 5.6.2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, præmis 19 ff.).

28 – Kendelse af 5.6.2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, præmis 24).

41. Desuden undgås det med en sådan regulering at forskelsbehandle afgiftspligtige personer alt efter den tidsmæssige rækkefølge af økonomisk og ikke-økonomisk anvendelse af godet. Dermed taler også chartrets artikel 20 for denne fortolkning. I sidste ende undgås derved såvel en ubegrundet fordel som en ubegrundet ulempe for en afgiftspligtig person.

42. Såvel med hensyn til afgiftsindtægterne som med henblik på aflastning af den økonomiske anvendelse af et gode er en efterfølgende ændring af fradraget i henhold til momsdirektivets artikel 184 ff. også den mere præcise vej i sammenligning med et fuldt fradrag af indgående afgift på grund af en kun planlagt (delvis) økonomisk anvendelse. Derved sker der nemlig ingen tvivlsom forfinansiering af virksomheder [29] ved hjælp af fradrag alene på grundlag af en (planlagt) minimal økonomisk anvendelse og en fuldstændig henføring af godet på dette grundlag. Ikke uden grund fjernede EU-lovgiver med momsdirektivets artikel 168a i vidt omfang grundlaget for sådanne finansieringsmodeller med ejendomme, som overvejende blev benyttet til boligformål.

C. Subsidiært: kriterier for at handle som afgiftspligtig person

43. Såfremt Domstolen ikke tilslutter sig min fortolkning af momsdirektivets artikel 184 ff. (navnlig artikel 187, stk. 2, andet afsnit), er det følgende spørgsmål afgørende i den foreliggende sag: Hvordan skal det bedømmes, om en kommune erhverver den momsbelagte ydelse som afgiftspligtig eller ikke-afgiftspligtig person, når den ikke udtrykkeligt tilkendegiver en sådan beslutning på tidspunktet for erhvervelsen?

44. Spørgsmålet, om en afgiftspligtig har erhvervet godet i egenskab af afgiftspligtig, dvs. i forbindelse med sin økonomiske virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, er et faktuelt spørgsmål, som skal bedømmes under hensyntagen til de samlede oplysninger i sagen, herunder karakteren af det omhandlede gode og den periode, der er forløbet mellem erhvervelsen af godet og anvendelsen heraf til formål for den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed [30].

1. Henføringsbeslutning trods manglende hensigt?

45. Med henblik på et omgående og fuldt fradrag kræver Domstolen en hensigt – der bestyrkes af objektive forhold – om at påbegynde en selvstændig økonomisk virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 9 [31].

46. I den foreliggende sag vidste kommunen på tidspunktet for erhvervelsen endnu ikke, om og i hvilket omfang den også ville anvende kulturhuset til økonomiske formål. Den kunne derfor ikke erklære en sådan hensigt. Dette ville være et umuligt krav at stille til den afgiftspligtige person. Det ville højst give et betænkeligt incitament til for en sikkerheds skyld at afgive »hensigtserklæringer« om henføring af disse goder til virksomheden.

29 – Denne virkning indtræder, fordi regulering i henhold til momsdirektivets artikel 184 ff. og også artikel 26, stk. 1, litra a), kun sker forholdsmæssigt pr. år og dermed i sidste ende giver den erhvervsdrivende et rentefrit lån i denne periode med hensyn til denne moms.

30 – Dom af 16.2.2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, præmis 58); jf. i denne retning også dom af 8.3.2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, præmis 29), og af 11.7.1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, præmis 21).

31 – Således udtrykkeligt i dom af 8.6.2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, præmis 34), og af 21.3.2000, Gabalfrisa m.fl. (C-110/98 – C-147/98, EU:C:2000:145, præmis 47); jf. i denne forbindelse også mit forslag til afgørelse X (C-334/10, EU:C:2012:108, punkt 81).

47. Dette dilemma undgik Domstolen i Gmina Międzyzdroje-sagen [32], hvor momsdirektivets artikel 187, stk. 2, andet afsnit, skulle anvendes. I denne afgørelse indrømmer den – som Republikken Polen korrekt har anført – ganske vist ikke udtrykkeligt, men dog som resultat, en kommune en efterfølgende forholdsmæssig fradragsret for investeringer i en sportshal, som først efter længere tid efter erhvervelsen blev benyttet til afgiftspligtige udlejningstransaktioner. I den pågældende sag fokuserede Domstolen ikke på en henføringsbeslutning på erhvervelsestidspunktet. Den fastslog tværtimod, at fradraget er knyttet til opkrævningen af afgiften på det følgende trin [33].

2. Henføring i henhold til momsdirektivets artikel 13?

48. Såfremt der ikke kan fokuseres på en hensigt på tidspunktet for erhvervelsen, er der imidlertid behov for et andet kriterium. I denne henseende kan det være hensigtsmæssigt – i hvert fald når det gælder offentligretlige institutioner – at tage momsdirektivets artikel 13 i betragtning. Kommunens argumentation er primært baseret herpå, og også Kommissionen gav i retsmødet udtryk for en vis sympati for denne løsning.

49. I momsdirektivets artikel 13 lægges det til grund, at offentligretlige organer ikke anses for afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed. Herved forstås virksomhed, som varetages af disse organer på grundlag af deres særlige retlige status. Dette omfatter ikke den virksomhed, som de pågældende organer udøver på samme retlige vilkår som private erhvervsdrivende [34].

50. Det er således afgørende, om kommunen ved erhvervelsen handlede under udøvelse af sin myndighedsstatus. Dette vil vel kun undtagelsesvis kunne lægges til grund, f.eks. i tilfælde af ekspropriation. I forbindelse med den almindelige forsyning med forbrugsgoder handler en offentligretlig institution sjældent under udøvelse af sin myndighedsstatus. Følgelig handler en kommune ved erhvervelsen oftest som afgiftspligtig person.

51. Jeg finder dog ikke argumentationen med momsdirektivets artikel 13 overbevisende. Allerede denne artikels ordlyd taler om, at offentligretlige organer, når de udøver transaktioner, under visse omstændigheder ikke skal anses for afgiftspligtige personer. Dermed refererer bestemmelsen udtrykkeligt til udgangssiden (dvs. levering af ydelser) og ikke til indgangssiden (dvs. erhvervelse af ydelser). Dette bliver endnu tydeligere i momsdirektivets artikel 13, stk. 1, andet og tredje afsnit. Her fokuseres der på konkurrenceforvridning (andet afsnit) og virksomhedens ubetydelige omfang (tredje afsnit). Intet af de to elementer kan overføres til indgangssiden på tidspunktet for erhvervelsen.

52. Hensigten og formålet med momsdirektivets artikel 13 er at begunstige visse former for virksomhed, som udøves af offentligretlige organer [35], når og fordi de opfylder opgaver, der påhviler dem som myndighed. Såfremt dette alligevel fører til konkurrenceforvridning af en vis betydning, bibeholdes i henhold til momsdirektivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit, den principielle afgiftspålæggelse på sådan økonomisk virksomhed, selv om den sker inden for rammerne af myndighedsudøvelsen. I så fald bortfalder begunstigelsen atter.

32 – Kendelse af 5.6.2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750).

33 – Kendelse af 5.6.2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, præmis 19), således også allerede dom af 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, præmis 24).

34 – Dom af 29.10.2015, Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, præmis 70); jf. i denne retning dom af 14.12.2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, præmis 17 og 22).

35 – Domstolen taler i denne forbindelse ofte om en *afgiftsfritagelse*, dom af 13.12.2007, Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, præmis 41), og af 12.9.2000, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-359/97, EU:C:2000:426, præmis 55), og af 26.3.1987, Kommissionen mod Nederlandene (235/85, EU:C:1987:161, præmis 20 og 21), som skal fortolkes strengt.

53. I den foreliggende sag ville en overførsel af momsdirektivets artikel 13 på erhvervelsen ganske vist være til fordel for kommunen. I tilfælde, hvor en kommune erhverver et gode under udøvelse af sin myndighedsstatus, ville denne tilgang imidlertid eventuelt være til ulempe for den. Konsekvensen ville nemlig være, at fradraget i så fald ville være udelukket, selv når kommunen udøver økonomisk virksomhed med det gode, den har erhvervet i egenskab af myndighed. Hvad angår fradraget er det imidlertid i henhold til momsdirektivets artikel 168 afgørende, om erhvervelsen var belagt med moms, og om godet anvendes til afgiftspligtige transaktioner. Som det fremgår af momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), kan der også være tale om en afgiftspligtig levering, når overdragelse af ejendomsretten til en vare mod betaling af en erstatningsydelse sker i henhold til pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge loven (dvs. fremtvunget ved myndighedsudøvelse).

54. Samlet set indeholder momsdirektivets artikel 13 altså intet udsagn med hensyn til spørgsmålet om, hvorvidt et offentligretligt organ ved erhvervelse af et gode handler som afgiftspligtig eller ikke-afgiftspligtig person, men kun om, hvorvidt det ved levering af varer og tjenesteydelser skal anses for en afgiftspligtig person.

3. Formodning for henføring hos en afgiftspligtig person, som senere faktisk anvender godet til afgiftspligtige transaktioner

55. Såfremt Domstolen i det mindste deler min opfattelse af, at det med henblik på neutralitetsprincippet og ligebehandlingsprincippet er problematisk, at der i modsætning til udtagelsesafgiften mangler en indskudsregel, bør den i det mindste tage højde for dette gennem en rundhåndet vurdering af erhvervelse »som afgiftspligtig person«.

56. I de hidtil afgjorte konstellationer, hvor et efterfølgende fradrag blev nægtet, var erhververen af godet på tidspunktet for erhvervelsen en ikke-afgiftspligtig person (således i Waterschap-sagen [36]) eller indskød udtrykkeligt først efterfølgende godet i sin virksomhed (således i Lennartz-sagen [37]), og lagde dermed selv til grund, at han først havde erhvervet det til private formål. Der må sondres mellem disse konstellationer og den foreliggende, da erhververen er en afgiftspligtig person, som netop ikke har truffet en udtrykkelig beslutning.

57. Om en afgiftspligtig, som erhverver et gode, der ifølge sin natur kan anvendes af ham økonomisk, og som endnu ikke kan udelukke, at dette gode inden for den i momsdirektivets artikel 187 omhandlede periode vil blive anvendt til at udøve afgiftspligtige transaktioner, kan det imidlertid formodes, at han på tidspunktet for erhvervelsen erhvervede det som afgiftspligtig person også med hensigt om en eventuel senere økonomisk anvendelse. Dette gælder i hvert fald, når han ikke udtrykkeligt har henført dette gode til sit ikke-økonomiske område og dermed har holdt det helt ude fra momsordningen [38].

58. Ordlyden i momsdirektivets artikel 187, stk. 2, andet afsnit, som er ændret i forhold til sjette direktiv 77/388/EØF (se udførligt ovenfor, punkt 36 og 37), taler også for denne løsning, da den nu også fokuserer på den første anvendelse efter erhvervelsen (»det tidspunkt, hvor godet blev taget i brug første gang«).

36 – Dom af 2.6.2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335).

37 – Dom af 11.7.1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

38 – Dette er nemlig efter Domstolens opfattelse følgen af en erhvervelse som ikke-afgiftspligtig person – jf. f.eks.: dom af 15.9.2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, præmis 33).

59. Følgelig kan retten til fradrag ved erhvervelsen under hensyntagen til ordlyden i momsdirektivets artikel 187, stk. 2, andet afsnit, også opstå på grundlag af en kun potentiel anvendelseshensigt, såfremt denne senere bekræftes. Som følge af den oprindelige konkret planlagte anvendelse til ikke-økonomiske formål, består denne ret imidlertid i første omgang kun principielt (og altså kun med en størrelse på 0 EUR). Såfremt anvendelsen efterfølgende ændres inden for reguleringsperioden, tillader ordlyden i momsdirektivets artikel 184 og 185 en præcis, efterfølgende regulering af fradraget ex nunc og pr. år i den tilsvarende størrelse.

60. Formodningen for en sådan potentiel hensigt om en fremtidig anvendelse giver således ikke den afgiftspligtige person en omgående fradragsret, men åbner kun mulighed for et senere, forholdsmæssigt fradrag, såfremt godet bliver anvendt til afgiftspligtige formål inden for reguleringsperioden. Også derved undgås såvel en ubegrundet fordel som en ubegrundet ulempe for en afgiftspligtig person.

VI. Forslag til afgørelse

61. Jeg foreslår derfor, at spørgsmålet fra Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) besvares som følger:

»En kommune er i henhold til artikel 167, 168, 184 og 185 samt artikel 187, stk. 2, andet afsnit, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem samt neutralitetsprincippet berettiget til ved regulering at fradrage indgående afgift af sine investeringsudgifter, såfremt den udøver afgiftspligtige transaktioner med dem. Dette gælder også i tilfælde, hvor det fremstillede eller erhvervede investeringsgode indledningsvis blev anvendt til formål, som ikke er afgiftsbelagt, men anvendelsen af investeringsgodet er ændret inden for den i momsdirektivets artikel 187 omhandlede periode, og kommunen nu også benytter godet til afgiftspligtige transaktioner.

Det er i denne forbindelse uden betydning, om der allerede på tidspunktet for fremstillingen eller erhvervelsen blev givet udtryk for en hensigt om i fremtiden at benytte det til afgiftspligtige transaktioner.

Det har heller ikke betydning for besvarelsen af det første spørgsmål, at investeringsgodet benyttes til såvel afgiftspligtige som ikke-afgiftspligtige transaktioner, og at det ikke er muligt objektivt at henføre de konkrete investeringsudgifter til en af de nævnte transaktioner. Dette vedrører kun spørgsmålet om den størrelsesmæssige opdeling af fradraget og ikke fradragsretten i sig selv.«