



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 26 november 2020 *

”Begäran om förhandsavgörande – Nationell lagstiftning enligt vilken justering av avdrag för ingående mervärdesskatt får krävas av en annan beskattningsbar person än den som gjort avdraget – Ett bolags försäljning till privatpersoner av en fastighet som hyrts ut av bolaget och som även hyrdes ut av det bolag som tidigare ägde fastigheten – Upphörande av skattskyldighet för mervärdesskatt vid försäljning av fastighet till privatpersoner”

I mål C-787/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Högsta förvaltningsdomstolen (Sverige) genom beslut av den 3 december 2018, som inkom till domstolen den 17 december 2018, i målet

Skatteverket

mot

Sögård Fastigheter AB,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Kumin (referent) samt domarna T. von Danwitz och P.G. Xuereb,

generaladvokat: G. Pitruzzella,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Skatteverket, genom T. Johansson, i egenskap av ombud,
- Sögård Fastigheter AB, genom C. Rosén, verkställande direktör,
- Finlands regering, genom S. Hartikainen, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom K. Simonsson, L. Lozano Palacios, E. Ljung Rasmussen och G. Tolstoy, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: svenska.

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 19, 188 och 189 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1 och rättelse i EUT L 335, 2007, s. 60) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Skatteverket och Sögård Fastigheter AB (nedan kallat Sögård Fastigheter eller bolaget) angående justering av avdrag för mervärdesskatt som tidigare gjorts av en annan beskattningsbar person.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 I artikel 12.1 a i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Medlemsstaterna får anse som beskattningsbar person var och en som tillfälligtvis utför ... någon av följande transaktioner:

- a) Leverans före första besittningstagandet av en byggnad eller delar av en byggnad och den mark byggnaden står på.”

- 4 I artikel 19 första stycket i mervärdesskattedirektivet anges att ”[v]id en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot ersättning eller gratis eller som tillskott till ett företag, får medlemsstaterna anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe.”

- 5 I artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

- j) Leverans av andra byggnader eller delar därav och den mark de står [på] utom sådana leveranser som avses i artikel 12.1 a.

...

- l) Utarrendering och uthyrning av fast egendom.”

- 6 I artikel 137 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”1. Medlemsstaterna får medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av följande transaktioner:

...

- b) Leveranser av byggnader eller delar därav och den mark de står på utom sådana leveranser som avses i artikel 12.1 a.

...

- d) Utarrendering och uthyrning av fast egendom.

2. Medlemsstaterna skall fastställa de närmare villkoren för utövande av den rätt till valfrihet som avses i punkt 1.

Medlemsstaterna får inskränka räckvidden av den rätten.”

- 7 I artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet anges 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 184 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Det ursprungliga avdraget skall justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra.”

- 9 I artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”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.”

- 10 I artikel 186 i mervärdesskattedirektivet anges att ”[m]edlemsstaterna skall fastställa närmare bestämmelser för tillämpningen av artiklarna 184 och 185.”

- 11 I artikel 187 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”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.”

12 I artikel 188 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”1. Vid leverans under justeringsperioden skall investeringsvaror betraktas som om de fortfarande användes i den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet fram till och med utgången av justeringsperioden.

Den ekonomiska verksamheten skall antas vara helt skattepliktig om leveransen av de investeringsvarorna är skattepliktig.

Den ekonomiska verksamheten skall antas vara helt undantagen om leveransen av investeringsvarorna är undantagen.

2. Justeringen enligt punkt 1 görs en enda gång för hela den tid av justeringsperioden som återstår. Om leveransen av investeringsvarorna är undantagen får medlemsstaterna emellertid avstå från kravet på justering i den mån förvärvaren är en beskattningsbar person som använder investeringsvarorna i fråga uteslutande för transaktioner som medför rätt till avdrag.”

13 I artikel 189 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”För tillämpningen av artiklarna 187 och 188 får medlemsstaterna vidta följande åtgärder:

- a) Definiera begreppet investeringsvaror.
- b) Närmare ange det belopp av skatten som skall beaktas vid justeringen.
- c) Vidta lämpliga åtgärder för att se till att justeringen inte medför några omotiverade fördelar.
- d) Tillåta administrativa förenklingar.”

14 I artikel 193 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Mervärdesskatt skall betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, utom i de fall då skatten skall betalas av en annan person i enlighet med artiklarna 194–199 och artikel 202.”

Svensk rätt

Bestämmelser om skatteplikt och frivillig skattskyldighet

- 15 Enligt 3 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad ML), är omsättning av fastigheter och upplåtelse av hyresrätt till fastigheter, med vissa begränsningar, undantagna från skatteplikt.
- 16 En fastighetsägare som för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad som utgör fastighet kan dock välja att bli beskattad för denna uthyrning (frivillig skattskyldighet). Detta framgår av 3 kap. 3 § och 9 kap. 1 § ML.
- 17 Om en fastighetsägare som har valt att bli skattskyldig för uthyrning överlåter fastigheten övergår enligt 9 kap. 5 § ML den frivilliga skattskyldigheten från och med tillträdesdagen på den nya ägaren. Enligt bestämmelsen inträder den nya ägaren då i den tidigare ägarens ställe när det gäller rättigheter och skyldigheter enligt lagen.

- 18 Av 9 kap. 6 § ML framgår dock att Skatteverket ska besluta att frivillig skattskyldighet för uthyrning ska upphöra vid tillträdet om den tidigare och den nya ägaren gemensamt ansöker om detta före tillträdesdagen. Enligt samma bestämmelse upphör den frivilliga skattskyldigheten vidare när fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten för annat ändamål än för skattepliktig uthyrning, eller när fastigheten inte längre kan hyras ut på grund av brand eller av annan orsak som fastighetsägaren inte råder över eller på grund av rivning.

Bestämmelser om avdrag och justering av avdrag

- 19 Av 8 a kap. 6 § ML framgår att för investeringsvaror som utgör fastigheter är den så kallade korrigeringstiden tio år.
- 20 I 8 a kap. 7 och 8 §§ anges att vid överlåtelse av investeringsvaror ska avdrag som gjorts för ingående skatt justeras vid ett enda tillfälle. Vid beräkningen av justeringsbeloppet fördelas det avdrag som ska justeras på den totala korrigeringstiden, varefter justering sker med det belopp som är hänförligt till den del av korrigeringstiden som återstår.
- 21 Vid överlåtelse av investeringsvaror i samband med att verksamhet överläts ska en skattskyldig förvärvare av investeringsvaror överta överlåtarens rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående skatt. Detta framgår av 8 a kap. 11 § ML.
- 22 Enligt 8 a kap. 12 § ML ska förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att justera även vid överlåtelse av fastigheter som hyrs ut med frivillig skattskyldighet, men då endast under förutsättning att överlåtaren och förvärvaren inte har träffat avtal om att överlåtaren ska justera och att justeringen inte är föranledd av ändringar som inträffat under överlåtarens innehavstid.
- 23 Vid överlåtelse av en investeringsvara som medför att förvärvaren ska överta överlåtarens rättighet och skyldighet att justera, ska överlåtaren enligt 8 a kap. 15 och 17 §§ ML utfärda en särskild handling. Handlingen ska innehålla uppgifter om bland annat den ingående skatt som hänförs sig till överlåtarens förvärv av investeringsvaran eller ny-, till- eller ombyggnad av fastighet, den del av denna skatt som överlåtaren efter eventuell justering gjort avdrag för, vid vilka tidpunkter förvärven och avdragen har skett samt övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och förvärvarens avdragsrätt.

Bestämmelser om verksamhetsöverlåtelser

- 24 Tidigare angavs i 3 kap. 25 § ML att omsättning av tillgångar i verksamhet ska undantas från skatteplikt när en sådan tillgång överläts i samband med att verksamheten överläts, under förutsättning att förvärvaren skulle vara berättigad till avdrag eller återbetalning av skatten. Denna bestämmelse har av Högsta förvaltningsdomstolen tolkats konformt med artikel 19 i mervärdesskattedirektivet, det vill säga på så sätt att en verksamhetsöverlåtelse inte ska anses utgöra någon omsättning i mervärdesskattehänseende.

Målet vid Högsta förvaltningsdomstolen och tolkningsfrågorna

- 25 Sögård Fastigheter var frivilligt skattskyldigt för uthyrning av en fastighet som bolaget hade förvärvat under 2012.
- 26 Även den tidigare ägaren hade varit frivilligt skattskyldig och hade under sin innehavstid gjort avdrag för ingående skatt på priset för ombyggnadsåtgärder på fastigheten. Den tidigare ägaren utfärdade en handling med uppgifter om den ingående skatten vid ombyggnaden.

- 27 Vid försäljningen hade parterna inte ingått något avtal om att den tidigare ägaren skulle justera avdraget för ingående skatt. Inte heller hade de ansökt hos Skatteverket om att den frivilliga skattskyldigheten inte skulle övergå. Sögård Fastigheter fortsatte att hyra ut fastigheten med skatteplikt.
- 28 Under år 2013 sålde bolaget fastigheten till två privatpersoner som inte skulle använda den för skattepliktiga transaktioner. Den frivilliga skattskyldigheten för mervärdesskatt upphörde därmed. Skatteverket beslutade att bolaget skulle justera den tidigare ägarens avdrag för ingående skatt och återföra det belopp som hänförde sig till återstoden av korrigeringstiden.
- 29 Sögård Fastigheter ansåg att domen av den 10 oktober 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649) innebar att bolaget inte var skyldigt att betala tillbaka den mervärdesskatt som den tidigare ägaren hade dragit av och överklagade beslutet till förvaltningsrätten.
- 30 Förvaltningsrätten fann att situationen i det aktuella målet skilde sig från den situation som var föremål för prövning i domen av den 10 oktober 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), i vilken EU-domstolen slog fast att bestämmelserna om justering av mervärdesskatt ska tolkas på så sätt att de utgör hinder för att de belopp som ska erläggas som en följd av justeringen av ett mervärdesskatteavdrag, uppbärs från någon annan än den beskattningsbara person som gjorde avdraget. Förvaltningsrätten avslog därför överklagandet.
- 31 Sögård Fastigheter överklagade till kammarrätten som biföll överklagandet. Skatteverket har överklagat kammarrättens dom till Högsta förvaltningsdomstolen och yrkat att den ska fastställa att bolaget är skyldigt att genom justering återföra ingående skatt som den tidigare ägaren har dragit av.
- 32 Högsta förvaltningsdomstolen vill med sin begäran om förhandsavgörande få klarhet i huruvida EU-domstolens uttalande i domen av den 10 oktober 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649) träffar även en situation där en köpare direkt efter köpet använder fastigheten uteslutande för transaktioner som medför avdragsrätt, men senare säljer fastigheten till en person som inte ska använda den för sådana transaktioner.
- 33 Högsta förvaltningsdomstolen har även angett att om EU-domstolen skulle komma fram till att det är oförenligt med artiklarna 188 och 189 i mervärdesskattedirektivet att låta säljarens skyldighet att justera avdrag för mervärdesskatt övergå till köparen, aktualiseras Skatteverkets alternativa grund om att Sögård Fastigheters köp av fastigheten ska betraktas som en överföring av samtliga tillgångar eller del därav, i den mening som avses i artikel 19 i mervärdesskattedirektivet.
- 34 Högsta förvaltningsdomstolen har förklarat att frågan huruvida bestämmelserna om verksamhetsöverlåtelse är tillämpliga på den aktuella överlåtelsen avgörs av de faktiska omständigheterna i målet och omfattas inte av den nu aktuella begäran om förhandsavgörande. Högsta förvaltningsdomstolen kommer att ta ställning till den frågan när den avgör målet slutligt. Om Högsta förvaltningsdomstolen då kommer fram till att överlåtelsen utgör en verksamhetsöverlåtelse uppkommer dock frågan om det vid en sådan överlåtelse är förenligt med artikel 19 i mervärdesskattedirektivet att kräva att Sögård Fastigheter justerar den tidigare ägarens avdrag för ingående skatt.
- 35 Mot denna bakgrund har Högsta förvaltningsdomstolen beslutat att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:
- ”1) Om en säljare av en fastighet, på grund av regler som medlemsstaten har infört med stöd av artikel 188.2 i mervärdesskattedirektivet, inte har justerat ett avdrag för ingående skatt eftersom köparen ska använda fastigheten uteslutande för transaktioner som medför rätt till avdrag,

föreligger då hinder mot att köparen, i ett fall då justeringstiden alltför långt löper, åläggs att justera avdraget vid den senare tidpunkt då köparen i sin tur överlåter fastigheten till någon som inte ska använda fastigheten för sådana transaktioner?

- 2) Förändras svaret på fråga 1 om den första överlåtelse som nämns i den frågan utgör en sådan överföring av tillgångar som avses i artikel 19 i mervärdesskattedirektivet?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

- 36 Den första frågan har ställts för att få klarhet i huruvida mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att det utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver, med stöd av artikel 188.2 i direktivet, att säljaren av en fastighet inte är skyldig att justera ett avdrag för ingående mervärdesskatt om köparen ska använda fastigheten uteslutande för transaktioner som medför avdragsrätt, samtidigt som den även ålägger köparen att justera avdraget avseende återstoden av korrigeringstiden vid den tidpunkt då köparen i sin tur överlåter fastigheten till någon som inte ska använda fastigheten för sådana transaktioner.
- 37 EU-domstolen gör i denna del följande bedömning. I artikel 184 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att det ursprungliga avdraget ska justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra.
- 38 Det är den bestämmelsen, tillsammans med artiklarna 185 och 186 i mervärdesskattedirektivet, som ska tillämpas för att avgöra huruvida det uppkommit en eventuell rätt för skattemyndigheten att kräva att en beskattningsbar person ska justera avdrag för ingående skatt, även när det gäller justering av avdrag som avser investeringsvaror (se, bland annat, dom av den 18 oktober 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punkt 26, och dom av den 17 september 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punkt 33).
- 39 I artikel 186 i mervärdesskattedirektivet anges uttryckligen att det åligger medlemsstaterna att fastställa närmare tillämpningsföreskrifter för artiklarna 184 och 185 i direktivet. Artiklarna 187–192 i mervärdesskattedirektivet innehåller samtidigt vissa regler om hur justering av avdrag för ingående skatt ska göras när det gäller investeringsvaror (se, bland annat, dom av den 11 april 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punkt 27, och dom av den 17 september 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punkterna 28 och 29).
- 40 Artikel 188 i mervärdesskattedirektivet avser det särskilda fallet att en investeringsvara levereras under justeringsperioden. I det fallet ska den årliga justeringen enligt artikel 187 i direktivet ersättas av en enda justering, som baseras på hur den aktuella investeringsvaran kan antas komma att användas under den resterande perioden. Enligt artikel 188 i direktivet beror frågan huruvida den ingående skatten är avdragsgill på huruvida leveransen är mervärdesskattepliktig eller inte (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 december 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 56).
- 41 Av artikel 188 i direktivet framgår att om en beskattningsbar person överlåter en investeringsvara under justeringsperioden och överlåtelsen är undantagen från skatteplikt, ska investeringsvaran betraktas som om den fortfarande användes i den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet fram till och med utgången av justeringsperioden och verksamheten ska antas vara helt undantagen från skatteplikt. Nyss nämnda presumtion medför en skyldighet att göra en enda justering för hela den tid av justeringsperioden som återstår, såvida inte den berörda medlemsstaten har valt att använda sig av möjligheten i artikel 188.2 i mervärdesskattedirektivet att inte kräva en sådan justering.

- 42 Av artikel 188.2 i mervärdesskattedirektivet framgår nämligen att om leveransen av investeringsvarorna är undantagen får medlemsstaterna avstå från kravet på justering i den mån förvärvaren är en beskattningsbar person som använder investeringsvarorna i fråga uteslutande för transaktioner som medför rätt till avdrag.
- 43 Av detta följer att möjligheten att avstå från kravet på justering är beroende dels av att förvärvaren av den aktuella investeringsvaran är en beskattningsbar person, dels av hur investeringsvaran ska användas, det vill säga att den endast får användas för transaktioner som medför rätt till avdrag.
- 44 När förvärvaren av en investeringsvara upphör att använda varan uteslutande för transaktioner som medför rätt till avdrag, är villkoren för att kunna avstå från kravet på justering inte längre uppfyllda.
- 45 I artikel 188 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att medlemsstaterna får avstå från kravet på justering ”i den mån” de villkor som anges i punkt 43 ovan är uppfyllda, men artikeln reglerar däremot inte vad som gäller om dessa villkor upphör att vara uppfyllda.
- 46 I det avseendet framgår det av artikel 189 i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna vid tillämpningen av artikel 188 i direktivet får vidta lämpliga åtgärder för att se till att justeringen inte medför några omotiverade fördelar samt tillåta administrativa förenklingar.
- 47 Sådana nationella åtgärder får emellertid inte medföra att skyldigheten att justera ett avdrag för ingående skatt avseende en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster åläggs en annan beskattningsbar person än den som gjorde avdraget.
- 48 Det ska nämligen konstateras att även om det i mervärdesskattedirektivet inte är uttryckligen angivet vilken beskattningsbar person som ska betala skatteskulder som följer av justeringen av ett avdrag för ingående skatt, innebär detta inte att medlemsstaterna, i de närmare villkor eller bestämmelser som de inför med stöd av artikel 137.2 samt artiklarna 186 och 189 i direktivet, har rätt att fritt besluta om vilken beskattningsbar person som ska vara skyldig att betala mervärdesskatten i ett sådant fall (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 oktober 2013, Pactor Vastgoed C-622/11, EU:C:2013:649, punkterna 30 och 31).
- 49 Utpekande av vem som ska vara skyldig att betala in de belopp som ska erläggas som en följd av justeringen av ett avdrag för ingående mervärdesskatt sker inte med tillämpning av ”närmare” villkor eller bestämmelser, i den mening som avses i nyss nämnda bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, utan – såsom följer av artikel 193 i direktivet – med tillämpning av en grundläggande regel i det gemensamma system för mervärdesskatt som införts genom direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 oktober 2013, Pactor Vastgoed C-622/11, EU:C:2013:649, punkt 32).
- 50 Det framgår således av EU-domstolens praxis att artikel 184 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att vid justering av ett avdrag för ingående skatt som gjorts av en beskattningsbar person, är det denna beskattningsbara person som är betalningsskyldig för de belopp som ska betalas in till följd av detta (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 oktober 2013, Pactor Vastgoed C-622/11, EU:C:2013:649, punkterna 36 och 37).
- 51 För det första ska det nämligen erinras om att 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 princip är mervärdesskattepliktig i sig (se, bland annat, dom av den 6 september 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

- 52 För det andra utgör bestämmelserna om justering av avdrag en väsentlig förutsättning för den ordning som inrättats genom mervärdesskattedirektivet, eftersom de syftar till att säkerställa att avdragen blir korrekta och således att beskattningen blir neutral. Syftet med mervärdesskattedirektivet är att genom dessa bestämmelser skapa ett nära och direkt samband mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användningen av de aktuella varorna och tjänsterna för beskattade utgående transaktioner (se, bland annat, dom av den 29 november 2012, *Gran Via Moinești*, C-257/11, EU:C:2012:759, punkt 38 och där angiven rättspraxis, och dom av den 10 oktober 2013, *Pactor Vastgoed*, C-622/11, EU:C:2013:649, punkt 34).
- 53 Vid sådana förhållanden skulle det vara oförenligt med de mål – som det erinrats om i punkterna 51 och 52 ovan – som eftersträvas med bestämmelserna om justering av avdrag i mervärdesskattedirektivet att tolka dessa bestämmelser på så sätt att skyldigheten att justera avdrag för ingående skatt avseende en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster skulle kunna åläggas en annan beskattningsbar person än den som gjort avdraget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 oktober 2013, *Pactor Vastgoed*, C-622/11, EU:C:2013:649, punkt 37).
- 54 Att kräva att ett avdrag som gjorts av säljaren av en fastighet ska justeras av köparen av fastigheten skulle nämligen vara detsamma som att ålägga köparen betalningsskyldighet för en skatteskuld avseende en transaktion som denne inte varit inblandad i och som har utförts inom ramen för en annan beskattningsbar persons ekonomiska verksamhet. Säljaren som har gjort avdraget skulle däremot fortsätta att dra nytta av ett högre avdrag än vad den faktiska användningen av fastigheten ger denne rätt till, och målet om neutralitet beträffande skattebördan skulle inte uppnås med avseende på säljaren.
- 55 Skatteverket och den finländska regeringen har emellertid gjort gällande dels att domskälen i domen av den 10 oktober 2013, *Pactor Vastgoed* (C-622/11, EU:C:2013:649), inte kan överföras på det nu aktuella målet på grund av att förutsättningarna skiljer sig åt mellan de båda målen, dels att rättssäkerhetsskäl och behovet av att säkerställa att justeringar inte medför någon omotiverad fördel eller ger upphov till dold beskattning motiverar att en annan beskattningsbar person än den som gjort ett avdrag för ingående skatt kan bli betalningsskyldig för belopp som ska betalas som en följd av justering av ett sådant avdrag.
- 56 Skatteverket och den finländska regeringen har anfört att skillnaderna mellan det nu aktuella målet och det mål som avgjordes genom domen av den 10 oktober 2013, *Pactor Vastgoed* (C-622/11, EU:C:2013:649), består i att i målet vid Högsta förvaltningsdomstolen har köparen av den aktuella fastigheten ålagts att justera avdraget på grund av att användningen av fastigheten har förändrats till följd av att den har överlåtits till privatpersoner och att det skattebelopp som Skatteverket har begärt ska återföras med anledning av detta endast hänför sig till återstoden av justeringsperioden. De har vidare anfört att övertagande av rättigheter och skyldigheter i fråga om justering är valfritt och att köparen har tillgång till uppgifter om det avdrag som begärs justerat.
- 57 Domstolen finner dock att nyss nämnda omständigheter inte kan anses påverka betydelsen – för det nu aktuella målet – av domstolens uttalanden i det mål som avgjordes genom domen av den 10 oktober 2013, *Pactor Vastgoed* (C-622/11, EU:C:2013:649).
- 58 I det mål som avgjordes genom domen av den 10 oktober 2013, *Pactor Vastgoed* (C-622/11, EU:C:2013:649), prövade domstolen frågan huruvida det kan krävas att justering av ett avdrag för ingående mervärdesskatt ska göras av en annan beskattningsbar person än den beskattningsbara person som gjorde avdraget, när det är den förstnämnda personen som inte har uppfyllt de närmare villkor eller bestämmelser som motiverade avdraget som den sistnämnda personen gjorde. Domstolen besvarade denna fråga nekande och fann i allt väsentligt, i punkterna 40 och 41 i domen, att det i en sådan situation skulle äventyra avdragens exakthet och mervärdesskattens neutralitet, som bestämmelserna om justering av avdrag syftar till att säkerställa, om skyldigheten att justera ett avdrag för mervärdesskatt ålades en annan beskattningsbar person än den som gjorde avdraget.

- 59 I målet vid Högsta förvaltningsdomstolen uppkommer frågan huruvida det är tillåtet att kräva att belopp som ska betalas som en följd av justeringen av ett avdrag för ingående skatt ska betalas av en beskattningsbar person som inte är den som har gjort avdraget, om de villkor som gjorde det motiverat att inte kräva justering inte längre är uppfyllda på grund av att den beskattningsbara personen har överlåtit fastigheten till privatpersoner som inte ska använda den för skattepliktiga transaktioner. Denna fråga är analog med den fråga som uppkom i det mål som avgjordes genom domen av den 10 oktober 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649). Både i det målet och i det nu aktuella målet får nämligen en beskattningsbar persons agerande till följd att skattemyndigheten kräver att denne ska justera ett avdrag för ingående skatt som gjorts av en annan beskattningsbar person.
- 60 Domstolen konstaterar vidare att det i nyss nämnt avseende saknar betydelse att den justering som krävs i det nu aktuella målet endast avser det belopp som motsvarar återstoden av justeringsperioden, eftersom det avdrag för vilket justering krävs har gjorts av en annan beskattningsbar person.
- 61 Det framgår nämligen av de skriftliga svar som Skatteverket lämnat på EU-domstolens frågor att köparens övertagande av säljarens rättighet och skyldighet att justera avdrag för ingående mervärdesskatt – i enlighet med ML – omfattar den ingående skatt som är hänförlig till en investeringsvara och som säljaren inte har gjort avdrag eller endast delvis gjort avdrag för. Av detta följer – med förbehåll för Högsta förvaltningsdomstolens prövning – att om säljaren helt eller delvis har gjort avdrag för ingående mervärdesskatt, har köparen inte rätt att göra avdrag för denna ingående skatt.
- 62 Slutligen finner domstolen att en medlemsstat inte får ålägga en beskattningsbar person skyldigheter som går utöver vad som är tillåtet enligt unionens mervärdesskatterätt, även om det skulle förhålla sig så att den beskattningsbara personen i förväg informeras om omfattningen av dessa skyldigheter eller att det är frivilligt att tillämpa skyldigheterna (se, analogt, dom av den 18 mars 2010, Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, punkt 53 och där angiven rättspraxis).
- 63 Skatteverket och den finländska regeringen kan således inte vinna framgång med sitt påstående att slutsatsen i domen av den 10 oktober 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), inte kan överföras på det nu aktuella målet.
- 64 Domstolen övergår därefter till att pröva Skatteverkets och den finländska regeringens argument avseende rättssäkerhet och behovet av att säkerställa att justeringar inte medför någon omotiverad fördel eller ger upphov till dold beskattning. I det avseendet finner domstolen, till skillnad från vad Skatteverket och den finländska regeringen har gjort gällande, att sådana överväganden inte kan anses motivera att betalningsskyldighet för belopp som ska betalas som en följd av justering av ett avdrag för ingående mervärdesskatt åläggs en annan beskattningsbar person än den som gjorde avdraget.
- 65 Domstolen godtar inte argumentet att det skulle strida mot rättssäkerheten att kräva att justeringen av avdraget ska göras hos den beskattningsbara person som har gjort avdraget, det vill säga i förevarande fall säljaren av fastigheten, om det är köparen som har ändrat användningen av fastigheten och säljaren inte har något inflytande över den ändrade användningen.
- 66 Som framgår av punkterna 45 och 46 ovan ankommer det nämligen på medlemsstaterna att vidta lämpliga åtgärder för tillämpningen av artikel 188 i mervärdesskattedirektivet, på de villkor som anges i artikel 189 i direktivet, med iakttagande av samtliga bestämmelser i direktivet samt allmänna principer, såsom rättssäkerhetsprincipen.
- 67 Vidare har Skatteverket och den finländska regeringen gjort gällande att köparen av fastigheten skulle komma att få en omotiverad fördel, om köparen efter att ha ändrat användningen av fastigheten inte skulle behöva justera det avdrag som säljaren gjort. De anser nämligen att köparen därigenom har förvärvat en fastighet som är befriad från mervärdesskatt.

- 68 I det avseendet ska det dock för det första påpekas att en sådan situation följer av att transaktioner avseende överlåtelse av fastighet enligt svensk rätt är undantagna från mervärdesskatteplikt, utan rätt för beskattningsbara personer att frivilligt bli skattskyldiga för överlåtelsen, trots att artikel 137.1 b i mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna möjlighet att medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av leverans av byggnader.
- 69 För det andra ska det erinras om vad som angetts i punkt 61 ovan, nämligen att om säljaren helt eller delvis har gjort avdrag för ingående mervärdesskatt, har köparen inte – med förbehåll för Högsta förvaltningsdomstolens prövning – rätt att göra avdrag för denna ingående skatt. Köparen får följaktligen inte en ”omotiverad fördel” i form av ett avdrag som denne saknar rätt till på grund av fastighetens användning.
- 70 För det tredje ska det påpekas att det förhållandet att säljaren kan tänkas ha gått med på att sätta ett lägre pris på fastigheten än marknadspriset på grund av att köparen eventuellt kan komma att bli skyldig att justera ett tidigare gjort avdrag är ett resultat av parternas avtalsfrihet. Inte heller detta kan således anses utgöra en ”omotiverad fördel” i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet.
- 71 Till sist konstaterar domstolen att Skatteverket och den finländska regeringen har gjort gällande att mervärdesskattesystemets kontinuitet skulle sättas ur spel om justeringsskyldigheten inte kunde övertas av köparen, eftersom fastighetens försäljningspris då skulle beräknas så att det täckte en eventuell justering av avdrag för ingående skatt, och således skulle innehålla en latent mervärdesskatt som köparen inte skulle kunna göra avdrag för vid användning av fastigheten för transaktioner som medför rätt till avdrag.
- 72 I det avseendet ska det påpekas att samma konsekvenser – om det antas att de faktiskt förekommer – kan komma att uppstå även i en situation där en medlemsstat beslutar att inte använda sig av den möjlighet att avstå från att kräva justering som föreskrivs i artikel 188.2 i mervärdesskattedirektivet. Som det har erinrats om i punkt 68 ovan har medlemsstaterna enligt artikel 137.1 b i direktivet möjlighet att medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av leverans av byggnader, vilket gör det möjligt att undvika de konsekvenser som nämns ovan i föregående punkt.
- 73 Mot denna bakgrund ska den första tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att det utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver, med stöd av artikel 188.2 i direktivet, att säljaren av en fastighet inte är skyldig att justera ett avdrag för ingående mervärdesskatt om köparen ska använda fastigheten uteslutande för transaktioner som medför avdragsrätt, samtidigt som den även ålägger köparen att justera avdraget avseende återstoden av korrigeringstiden vid den tidpunkt då köparen i sin tur överlåter fastigheten till någon som inte ska använda fastigheten för sådana transaktioner.

Den andra frågan

- 74 Den andra frågan har ställts för att få klarhet i huruvida svaret på den första frågan förändras om den första överlåtelse som nämns i den frågan utgör en sådan överföring av tillgångar som avses i artikel 19 i mervärdesskattedirektivet.
- 75 EU-domstolen erinrar i detta sammanhang om följande. I det samarbete mellan EU-domstolen och de nationella domstolarna som har inrättats genom artikel 267 FEUF ankommer det enligt fast rättspraxis uteslutande på den nationella domstolen, vid vilken målet anhängiggjorts och vilken har ansvaret för det rättsliga avgörandet, att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till EU-domstolen. EU-domstolen är följaktligen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när

de frågor som ställts av den nationella domstolen avser tolkningen av en unionsbestämmelse (se, bland annat, dom av den 24 april 2012, Kamberaj, C-571/10, EU:C:2012:233, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

- 76 Det ankommer emellertid på EU-domstolen att – för att pröva sin egen behörighet – undersöka de omständigheter under vilka den nationella domstolen har framställt sin begäran om förhandsavgörande. Den samarbetsanda som ska styra förfarandet för förhandsavgörande innebär nämligen att den nationella domstolen å sin sida ska ta hänsyn till att den uppgift som har anförtrotts EU-domstolen är att bidra till rättskipningen i medlemsstaterna och inte att lämna rådgivande yttranden i allmänna eller hypotetiska frågor (se, bland annat, dom av den 24 april 2012, Kamberaj, C-571/10, EU:C:2012:233, punkt 41 och där angiven rättspraxis).
- 77 Det är nämligen inte berättigat att framställa en begäran om förhandsavgörande för att utverka ett rådgivande yttrande, utan en sådan begäran är endast motiverad om den föranleds av behovet av att faktiskt kunna lösa en tvist (se, bland annat, dom av den 8 september 2010, Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, punkt 38, och dom av den 16 juni 2016, Rodríguez Sánchez, C-351/14, EU:C:2016:447, punkt 56).
- 78 Det följer visserligen av fast rättspraxis att det med hänsyn till funktionsfördelningen mellan de nationella domstolarna och EU-domstolen inte kan anses finnas ett krav på att den hänskjutande domstolen, innan den begär ett förhandsavgörande, ska fastställa alla de faktiska omständigheter och göra alla de rättsliga bedömningar som det åligger den att göra inom ramen för dess dömande funktion. För att medlemsstaterna och andra berörda ska kunna yttra sig i enlighet med artikel 23 i stadgan för Europeiska unionens domstol och delta på ett ändamålsenligt sätt i målet vid domstolen, är det nämligen tillräckligt att saken i det nationella målet och de huvudsakliga frågeställningar som är av intresse för unionens rättsordning framgår av begäran om förhandsavgörande (se dom av den 8 september 2010, Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, punkt 39).
- 79 I förevarande fall har Högsta förvaltningsdomstolen emellertid uttryckligen angett att frågan huruvida bestämmelserna om verksamhetsöverlåtelse är tillämpliga avgörs av de faktiska omständigheterna i målet och omfattas inte av denna begäran om förhandsavgörande, och att den kommer att ta ställning till den frågan när den avgör målet slutligt. Högsta förvaltningsdomstolen har vidare angett att det endast är om den kommer fram till att den aktuella överlåtelsen utgör en ”verksamhetsöverlåtelse” som frågan uppkommer om det är förenligt med artikel 19 i mervärdesskattedirektivet att kräva att Sögård Fastigheter justerar den tidigare ägarens avdrag för ingående skatt.
- 80 Under dessa förhållanden finner EU-domstolen att frågan om tolkningen av artikel 19 i mervärdesskattedirektivet är hypotetisk i detta skede av det nationella målet, och att det inte framgår att det finns något direkt behov av få denna fråga besvarad för att kunna avgöra målet.
- 81 Domstolen kan följaktligen inte besvara den andra frågan genom att lämna ett rådgivande yttrande angående en frågeställning som, på detta stadium, är hypotetisk (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 november 2016, Private Equity Insurance Group, C-156/15, EU:C:2016:851, punkt 56, dom av den 28 mars 2017, Rosneft, C-72/15, EU:C:2017:236, punkt 194, och dom av den 11 december 2018, Weiss m.fl., C-493/17, EU:C:2018:1000, punkt 166). Det saknar i det avseendet betydelse att nämnda fråga kan bli relevant om Högsta förvaltningsdomstolen skulle komma att finna att bestämmelserna om verksamhetsöverlåtelse ska tillämpas på förhållandena i det mål som den har att avgöra.
- 82 Härav följer att den andra frågan inte kan tas upp till prövning.

Rättegångskostnader

- 83 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 yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas på så sätt att det utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver, med stöd av artikel 188.2 i direktivet, att säljaren av en fastighet inte är skyldig att justera ett avdrag för ingående mervärdesskatt om köparen ska använda fastigheten uteslutande för transaktioner som medför avdragsrätt, samtidigt som den även ålägger köparen att justera avdraget avseende återstoden av korrigerings tiden vid den tidpunkt då köparen i sin tur överlåter fastigheten till någon som inte ska använda fastigheten för sådana transaktioner.

Kumin

von Danwitz

Xuereb

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 26 november 2020.

A. Calot Escobar
Justitiesekreterare

A. Kumin
Ordförande på sjunde
avdelningen