



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 27 mars 2019*

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Harmonisering av skattelagstiftning – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Investeringsvara som utgör fast egendom – ’Sale and lease back’ – Justering av avdrag för mervärdesskatt – Principen om mervärdesskattens neutralitet – Likabehandlingsprincipen”

I mål C-201/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av cour d’appel de Mons (Appellationsdomstolen i Mons, Belgien) genom beslut av den 9 mars 2018, som inkom till domstolen den 19 mars 2018, i målet

Mydibel SA

mot

État belge,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

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

generaladvokat: M. G. Pitruzzella,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Mydibel SA, genom W. Huber, avocat,
- Belgiens regering, genom J.-C. Halleux, P. Cottin och C. Pochet, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitė och N. Gossement, båda i egenskap av ombud,

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

* Rättegångsspråk: franska.

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 14, 15, 168, 184, 185, 187 och 188 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009 (EUT L 10, 2010, s. 14) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) samt principen om mervärdesskattens neutralitet och likabehandlingsprincipen.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Mydibel SA och belgiska staten, angående justeringen av ett avdrag för mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

- 3 I artikel 14 i mervärdesskattedirektivet anges följande:
 - ”1. Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.
 2. Förutom den transaktion som avses i punkt 1 skall följande transaktioner anses som leverans av varor:
 - a) Överföring, på order av en offentlig myndighet eller i dess namn eller i enlighet med lagstiftning, av äganderätten till en vara mot ersättning.
 - b) Faktiskt överlämnande av en vara, i överensstämmelse med ett avtal om uthyrning av varor under en viss tid eller om avbetalningsköp enligt vilket äganderätten normalt skall övergå senast när den sista avbetalningen har erlagts.
 - c) Överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning.
 3. Medlemsstaterna får betrakta överlämnandet av vissa byggnadsarbeten som leverans av varor.”
- 4 Artikel 15 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:
 - ”1. El, gas, värme eller kyla och liknande ska likställas med materiella tillgångar.
 2. Medlemsstaterna får betrakta följande som materiella tillgångar:
 - a) Vissa rättigheter i fast egendom.
 - b) Sakrätter som ger innehavaren nyttjanderätt till fast egendom.
 - c) Aktier eller motsvarande som ger innehavaren rättsliga eller faktiska rättigheter såsom ägare eller innehavare av fast egendom eller del därav.”

5 I artikel 168 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

- a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.
- b) Mervärdesskatt som skall betalas för transaktioner som enligt artikel 18 a och artikel 27 likställs med leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster.
- c) Mervärdesskatt som i enlighet med artikel 2.1 b i skall betalas för gemenskapsinterna förvärv av varor.
- d) Mervärdesskatt som skall betalas för de transaktioner som avses i artiklarna 21 och 22 och som likställs med gemenskapsinterna förvärv.
- e) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för varor som importerats till medlemsstaten.”

6 I kapitel 5, som har rubriken ”Justering av avdrag”, i avdelning X i mervärdesskattedirektivet, förekommer artiklarna 184–189 i det direktivet. I artikel 184 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

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

7 I artikel 185 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. 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.

2. Med avvikelse från punkt 1 skall någon justering inte ske i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda eller då det har visats eller bekräftats att varor förstörts, gått förlorade eller stulits, och inte heller vid sådana uttag i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller ge bort varuprov som avses i artikel 16.

I de fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda och vid stöld får medlemsstaterna dock kräva justering.”

8 I artikel 186 i detta direktiv föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall fastställa närmare bestämmelser för tillämpningen av artiklarna 184 och 185.”

9 I artikel 187 i direktivet 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.”

10 Artikel 188 i direktivet har följande lydelse:

”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.”

11 I artikel 189 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs 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.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

12 Mydibels verksamhet består i tillverkning av potatisbaserade varor och Mydibel är härvidlag en beskattningsbar person. Bolaget äger flera fastigheter för vilka bolaget har dragit av hela den ingående mervärdesskatten på fakturorna avseende byggande, ombyggnad eller renovering.

13 Den 1 oktober år 2009 gjorde Mydibel sale and lease back-transaktioner med två finansinstitut, vilka är undantagna från skatteplikt för mervärdesskatt, avseende dessa fastigheter, för att öka sin likviditet. Transaktionerna bestod av två delar. För varje del ingick Mydibel med dessa finansinstitut två avtal genom handlingar bevitnade av notarius publicus. Mydibel ingick med dessa finansinstitut dels ett avtal om arrende avseende dessa fastigheter med en löptid på 99 år, mot betalning av en omedelbar avgift på 9 630 000 euro för den första delen och 2 700 000 euro för den andra delen, samt en årlig avgift med ett belopp på 25 euro, dels ett avtal om fastighetsleasing avseende samma byggnader, genom vilket samma finansinstitut till Mydibel upplät nyttjanderätt till fastigheterna i fråga för en fast

period på 15 år, mot betalning av en hyra som skulle betalas var tredje månad. Denna hyra hade ett investeringsvärde på 9 630 000 euro för den första delen och på 2 700 000 euro jämte ränta för den andra delen. Enligt det sistnämnda avtalet har Mydibel vid utgången av leasingavtalet en köpoption för 10 procent av investeringsvärdet för den första delen och 3 procent av investeringsvärdet för den andra delen.

- 14 Efter en skattekontroll som gjordes den 11 maj och den 8 juni 2012 avseende perioden från den 1 januari 2009 till den 31 december 2010 beslutade den belgiska skattemyndigheten efter omprövning att inte medge det avdrag för mervärdesskatt som ursprungligen hade gjorts för fastigheterna i fråga på grund av ovannämnda sale and lease back-transaktioner.
- 15 Ett omprövningsbeslut översändes den 18 september 2012 för godkännande av Mydibel, och ett protokoll upprättades den 22 november 2013 och delgavs samma dag tillsammans med omprövningsbeslutet. Detta beslut avser för det första 981 381,28 euro för felaktigt avdrag för mervärdesskatt, för det andra proportionella böter på 98 130 euro och för det tredje dröjsmålsränta räknad från den 21 januari 2011. Genom att utnyttja saldot på Mydibels mervärdesskattekonto uppbar den belgiska skattemyndigheten, som betalning av skulden, ett totalt belopp på 1 363 971,20 euro.
- 16 Den 1 april 2014 överklagade Mydibel omprövningsbeslutet till tribunal de première instance du Hainaut (förstainstansdomstolen i Hainaut (Belgien)) och yrkade därvid att detta beslut och protokollet av den 22 november 2013 skulle ogiltigförklaras.
- 17 Genom dom av den 13 oktober 2015 tog tribunal de première instance du Hainaut (förstainstansdomstolen i Hainaut (Belgien)) upp överklagandet till sakprövning och biföll delvis överklagandet. Denna domstol fann att Mydibel inte var skyldigt att betala böterna och förpliktade den belgiska staten att återbetala Mydibel samtliga belopp som uppburits i form av böter som ogiltigförklarats jämte dröjsmålsränta och ogillade Mydibels talan i övrigt.
- 18 Den 4 mars 2016 överklagade belgiska staten denna dom till cour d'appel de Mons (Appellationsdomstolen i Mons, Belgien).
- 19 Den hänskjutande domstolen undrar huruvida, under sådana omständigheter som dem som är aktuella i det nationella målet, bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet föreskriver en skyldighet att justera mervärdesskatten och, om så är fallet, om en sådan justering stämmer överens med principen om mervärdesskattens neutralitet och likabehandlingsprincipen.
- 20 Mot denna bakgrund beslutade cour d'appel de Mons (Appellationsdomstolen i Mons) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”[1] Ska artiklarna 14, 15, 168, 184, 185, 187 och 188 i [direktiv 2006/112] tolkas och tillämpas så att det ska ske en omprövning/justering av mervärdesskatten på en investering i en fastighet för vilken det initialt har gjorts ett korrekt avdrag, när fastigheten sedan har blivit föremål för en 'sale and lease back'-transaktion, med hänsyn till att:

- 'sale and lease back'-transaktionen inneburit en kombination av att ett beskattningsbart företag upplåtit arrende (det vill säga en temporär sakrättslig rättighet) i fastigheten till två finansinstitut och att dessa i sin tur har leasat tillbaka fastigheten till företaget,
- denna 'sale and lease back'-transaktion utgör ett enbart finansiellt arrangemang som syftat till att öka det beskattningsbara företagens likviditet,
- 'sale and lease back'-transaktionen inte var föremål för mervärdesskatt;

- egendomen förblev i det beskattningsbara företags besittning och användes för företagets verksamhet, som var mervärdesskattepliktig, utan avbrott och varaktigt, såväl före transaktionen som efteråt?

[2]) Står tolkning och tillämpning av ovannämnda bestämmelser som leder till omprövning/justering av det avdrag för mervärdesskatt som ursprungligen gjordes i överensstämmelse med principen om skatteneutralitet och/eller med likabehandlingsprincipen?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

- 21 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 184, 185, 187 och 188 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de föreskriver en skyldighet att justera den mervärdesskatt som ska betalas för en fastighet och som ursprungligen har dragits av på ett korrekt sätt, när denna fastighet har utgjort föremål för en sale and lease back-transaktion som inte är mervärdesskattepliktig under sådana omständigheter som dem som är aktuella i det nationella målet.
- 22 I artiklarna 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet anges allmänt på vilka villkor skattemyndigheten av en beskattningsbar person ska kräva justering av den mervärdesskatt som ursprungligen dragits av. I artiklarna 187–189 i detta direktiv föreskrivs däremot särskilda bestämmelser för justering av avdrag för mervärdesskatt vad gäller investeringsvaror (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 april 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punkterna 25–28).
- 23 EU-domstolen konstaterar inledningsvis att det framgår av begäran om förhandsavgörande att byggnaderna i fråga i det nationella målet ska kvalificeras som investeringsvaror, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva mot bakgrund av nationell rätt. Enligt artikel 189 a i detta direktiv får medlemsstaterna nämligen definiera begreppet investeringsvaror. Domstolen har slagit fast att detta begrepp omfattar tillgångar som används i en ekonomisk verksamhet och som kännetecknas av att de har en sådan varaktighet och ett sådant värde att anskaffningskostnaderna normalt inte bokförs som löpande utgifter utan skrivs av över flera räkenskapsår (dom av den 16 februari 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 35 och där angiven rättspraxis).
- 24 Det ska för det första prövas huruvida en justering av avdraget för mervärdesskatt krävs enligt artiklarna 184 och 185 i detta direktiv.
- 25 Det följer av artikel 184 i mervärdesskattedirektivet att det ursprungliga avdraget för mervärdesskatt ska justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra. Enligt artikel 185 i mervärdesskattedirektivet ska en justering ske bland annat när det efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats inträffar någon förändring i de faktorer som beaktas vid bestämningen av avdragsbeloppet.
- 26 Vad gäller det sätt på vilket en beskattningsbar persons avdrag för mervärdesskatt eventuellt påverkas av händelser som har inträffat efter det att avdraget har gjorts, framgår det av rättspraxis att användningen eller den planerade användningen av varorna eller tjänsterna bestämmer omfattningen av det ursprungliga avdrag som den beskattningsbara personen har rätt till och omfattningen av eventuella justeringar under efterföljande perioder (dom av den 31 maj 2018, Kollroß och Wirtl, C-660/16 och C-661/16, EU:C:2018:372, punkt 54 och där angiven rättspraxis).
- 27 Det system för justering som föreskrivs i artiklarna 184–186 i mervärdesskattedirektivet utgör nämligen en oskiljaktig del av det avdragssystem för mervärdesskatt som införts genom detta direktiv. Syftet med systemet är att öka avdragens exakthet för att garantera mervärdesskattens neutralitet, så att de

transaktioner som har utförts i ett tidigare skede endast ger fortsatt rätt till avdrag i den mån de avser tillhandahållanden av tjänster som är föremål för mervärdesskatt. Syftet med mekanismen är sålunda att skapa ett nära och direkt samband mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användningen av de relevanta varorna och tjänsterna i samband med beskattningsbara transaktioner (dom av den 31 maj 2018, Kollroß och Wirtl, C-660/16 och C-661/16, EU:C:2018:372, punkt 55 och där angiven rättspraxis).

- 28 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att fastigheterna i fråga använts av Mydibel oavbrutet och varaktigt för bolagets näringsverksamhet. Enligt uppgifterna i beslutet om hänskjutande har Mydibel, även om sale and lease back-transaktionerna i fråga i det nationella målet har gett upphov till betalning av en omedelbar avgift till detta bolag, förbundit sig att till finansinstitutet i fråga betala en hyra var tredje månad under en period på 15 år och till ett totalt belopp som motsvarar beloppet för denna avgift jämte ränta. Detta bolag fortsätter således att använda de transaktioner som gjorts för byggande, ombyggnad och renovering av fastigheterna i fråga för sina utgående skattepliktiga transaktioner. Denna omständighet visar, med förbehåll för den hänskjutande domstolens bedömning, att det inte har skett någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats in.
- 29 Tvärtemot vad Europeiska kommissionen har gjort gällande i sina skriftliga yttranden kan inte enbart ett avtal om arrende som inte är skattepliktigt anses vara en förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet vilken inträffat efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats in. Ett sådant avtal får nämligen inte i sig till följd att det nära och direkta sambandet mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användningen av de relevanta varorna och tjänsterna i samband med beskattningsbara transaktioner bryts.
- 30 Härav följer, med förbehåll för den hänskjutande domstolens bedömning, att aritklarna 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet inte föreskriver att den mervärdesskatt som ursprungligen dragits av under sådana omständigheter som dem som är aktuella i det nationella målet ska justeras.
- 31 För det andra ska det prövas huruvida omständigheterna i det nationella målet omfattas av de särskilda bestämmelserna för justering av avdrag för mervärdesskatt vad gäller investeringsvaror och, i synnerhet, av artiklarna 187 och 188 i mervärdesskattedirektivet.
- 32 I artikel 187 i mervärdesskattedirektivet beskrivs vissa metoder för justering av avdrag för mervärdesskatt vad gäller investeringsvaror. Bland annat följer det av artikel 187.1 i detta direktiv att justeringen, vad gäller sådana varor, ska fördelas över fem år, men att denna period kan förlängas till 20 år för investeringsvaror som utgör fast egendom.
- 33 Enligt artikel 188.1 i mervärdesskattedirektivet ska investeringsvaror vid leverans under justeringsperioden betraktas som om de fortfarande användes i den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet fram till och med utgången av justeringsperioden.
- 34 Domstolen har preciserat att begreppet leverans av varor inte hänför sig till äganderättsövergång i de former som föreskrivs i den tillämpliga nationella rätten, utan till samtliga transaktioner avseende överföringar av egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 44 och där angiven rättspraxis).
- 35 Även om det ankommer på den nationella domstolen att, med hänsyn till omständigheterna i målet, från fall till fall avgöra om en transaktion av en vara har medfört att rätten att såsom ägare förfoga över egendomen har överförts (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 december 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 63) kan EU-domstolen emellertid tillhandahålla den hänskjutande domstolen användbara uppgifter i detta hänseende.

- 36 Sale and lease back-transaktionerna i fråga i det nationella målet karakteriseras av det kombinerade och samtidigt upplåtandet av, å ena sidan, arrende från den beskattningsbara personens sida till de finansinstitut som är aktuella i det nationella målet och, å andra sidan, nyttjanderätt i form av fastighetsleasing av dessa båda finansinstitut till den beskattningsbara personen.
- 37 Det ska således fastställas om arrendet och fastighetsleasingen, inom ramen för det nationella målet, ska bedömas separat eller tillsammans.
- 38 Domstolen har slagit fast att det anses vara fråga om ett enda tillhandahållande när två eller flera delar eller handlingar som en skattskyldig person utför har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det därför vore konstlat att skilja dem åt (dom av den 21 februari 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 53 och där angiven rättspraxis).
- 39 Det ankommer på den nationella domstolen att bedöma huruvida de omständigheter som är föremål för prövning vid denna innebär att det ska anses föreligga en enda transaktion, om det bortses från hur den avtalsmässigt har utformats (dom av den 21 februari 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 54).
- 40 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att sale and lease back-transaktionerna i fråga i det nationella målet utgör rent finansiella transaktioner som syftar till att öka Mydibels likviditet och att Mydibel behöll äganderätten till fastigheterna i fråga i det nationella målet och använde dem oavbrutet och varaktigt för sina skattepliktiga transaktioner. Dessa omständigheter förefaller, med förbehåll för den hänskjutande domstolens bedömning, visa att dessa båda transaktioner utgör en enda transaktion, eftersom avtalet om arrende avseende dessa fastigheter är oskiljbart från fastighetsleasingen av samma fastigheter.
- 41 Härav följer, med förbehåll för den hänskjutande domstolens bedömning, att de båda sale and lease back-transaktionerna i fråga i det nationella målet utgör en enda transaktion. Under dessa omständigheter kan dessa transaktioner inte kvalificeras som leverans av varor i den mån rättigheterna som överförts till finansinstitutet i fråga i det nationella målet efter dessa transaktioner, det vill säga nyttjanderätten som följer av arrendet minskade med Mydibels nyttjanderätt med ursprung i fastighetsleasingen, inte ger finansinstitutet rätt att såsom ägare förfoga över fastigheterna i fråga i det nationella målet.
- 42 Mot bakgrund av vad som ovan anförts och med förbehåll för den hänskjutande domstolens bedömning, föreskriver inte artiklarna 187 och 188 i mervärdesskattedirektivet att det ursprungliga avdraget för mervärdesskatt ska justeras under sådana omständigheter som dem som är aktuella i det nationella målet.
- 43 Under dessa omständigheter ska den första frågan besvaras enligt följande: Med förbehåll för den hänskjutande domstolens bedömning av de faktiska omständigheterna och av relevanta bestämmelser i nationell rätt, ska artiklarna 184, 185, 187 och 188 i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att de inte föreskriver en skyldighet att justera den mervärdesskatt som ska betalas för en fastighet och som ursprungligen har dragits av på ett korrekt sätt, när denna fastighet har utgjort föremål för en sale and lease back-transaktion som inte är mervärdesskattepliktig under sådana omständigheter som dem som är aktuella i det nationella målet.

Den andra frågan

- 44 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida det är förenligt med principen om mervärdesskattens neutralitet och likabehandlingsprincipen att tolka artiklarna 184, 185, 187 et 188 i mervärdesskattedirektivet på så sätt att de föreskriver en skyldighet att justera det avdrag för mervärdesskatt som ursprungligen gjorts under sådana omständigheter som dem som är aktuella i det nationella målet.
- 45 Med beaktande av svaret på den första tolkningsfrågan uppkommer den andra frågan endast om den hänskjutande domstolen efter en bedömning finner att sale and lease back-transaktionerna i fråga i det nationella målet utgör en förändring i de faktorer som beaktas vid bestämningen av avdragsbeloppet vilken inträffat efter det att mervärdesskattedeclarationen har lämnats in, i den mening som avses i artikel 185 i mervärdesskattedirektivet, eller en leverans i den mening som avses i artikel 188 i mervärdesskattedirektivet, och att det således föreligger en skyldighet att justera det avdrag för mervärdesskatt som ursprungligen gjorts under omständigheterna i det nationella målet.
- 46 En sådan skyldighet att justera det avdrag för mervärdesskatt som ursprungligen gjorts skulle emellertid under alla omständigheter vara förenlig med principen om mervärdesskattens neutralitet och likabehandlingsprincipen.
- 47 Det räcker härvidlag att konstatera att en beskattningsbar person som gjort en sådan icke skattepliktig transaktion avseende en fastighet som vederbörande äger, under dessa omständigheter, vad gäller mervärdesskatten, inte befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för en beskattningsbar person som fortsatt att oavbrutet vara ägare till en fastighet efter fullgörandet av byggnadsarbeten som ger rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.
- 48 Under dessa omständigheter ska den andra frågan besvaras på följande sätt: Det är förenligt med principen om mervärdesskattens neutralitet och likabehandlingsprincipen att tolka artiklarna 184, 185, 187 et 188 i mervärdesskattedirektivet på så sätt att de föreskriver en skyldighet att justera det avdrag för mervärdesskatt som ursprungligen gjorts under sådana omständigheter som dem som är aktuella i det nationella målet.

Rättegångskostnader

- 49 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:

- 1) **Med förbehåll för den hänskjutande domstolens bedömning av de faktiska omständigheterna och av relevanta bestämmelser i nationell rätt, ska artiklarna 184, 185, 187 och 188 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009, tolkas så, att de inte föreskriver en skyldighet att justera den mervärdesskatt som ska betalas för en fastighet och som ursprungligen har dragits av på ett korrekt sätt, när denna fastighet har utgjort föremål för en sale and lease back-transaktion som inte är mervärdesskattepliktig under sådana omständigheter som dem som är aktuella i det nationella målet.**

- 2) Det är förenligt med principen om mervärdesskattens neutralitet och likabehandlingsprincipen att tolka artiklarna 184, 185, 187 och 188 i rådets direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2009/162, på så sätt att de föreskriver en skyldighet att justera det avdrag för mervärdesskatt som ursprungligen gjorts under sådana omständigheter som dem som är aktuella i det nationella målet.

Underskrifter