Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS BESLUT (åttonde avdelningen)

den 18 maj 2021 *

”Begäran om förhandsavgörande – Artikel 99 i domstolens rättegångsregler – Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Avdrag för ingående skatt som betalats under en byggnads uppförande – Frivillig skattskyldighet – Beslut att inte inleda den ursprungligen planerade verksamheten – Justering av avdrag för ingående skatt – Svaret på tolkningsfrågan kan klart utläsas av rättspraxis”

I mål C-248/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Högsta förvaltningsdomstolen (Sverige) genom beslut av den 19 maj 2020, som inkom till domstolen den 9 juni 2020, i målet

Skatteverket

mot

Skellefteå Industrihus AB,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden N. Wahl samt domarna F. Biltgen (referent) och L.S. Rossi,

generaladvokat: H. Saugmandsgaard Øe,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet enligt artikel 99 i domstolens rättegångsregler genom särskilt uppsatt beslut som är motiverat,

följande

Beslut

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 137, 168, 184–187, 189 och 192 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

* Rättegångsspråk: svenska.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Skatteverket och Skellefteå Industrihus AB angående den justering av avdraget för ingående mervärdesskatt som bolaget ålades att göra efter att ha avbrutit ett fastighetsprojekt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

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

4 I artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

…

l) Utarrendering och uthyrning av fast egendom.”

5 I artikel 137 i direktivet 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.

c) Leverans av annan obebyggd mark än sådan mark för bebyggelse som avses i artikel 12.1 b.

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.”

6 Artikel 168 i samma direktiv har följande lydelse:

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

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

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

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.”

7 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.”

8 Artikel 185 i detta direktiv har följande lydelse:

”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.”

9 I artikel 186 i direktivet anges följande:

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

10 Artikel 187 i samma direktiv har följande lydelse:

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

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

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

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

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

11 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 … 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.”

12 Artikel 189 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”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.”

13 I artikel 190 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”Vid tillämpningen av artiklarna 187, 188, 189 och 191 får medlemsstaterna som investeringsvaror betrakta tjänster med egenskaper liknande dem som normalt tillskrivs investeringsvaror.”

14 I artikel 191 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Om tillämpningen av artiklarna 187 och 188 i någon medlemsstat ger en försumbar effekt, får den medlemsstaten efter samråd med mervärdesskattekommittén avstå från att tillämpa artiklarna med hänsyn till den samlade effekten av mervärdesskatten i medlemsstaten i fråga och till behovet av administrativa förenklingar, förutsatt att detta inte leder till snedvridning av konkurrensen.”

15 I artikel 192 i direktivet anges följande:

”Om den beskattningsbara personen övergår från att beskattas på normalt sätt till att beskattas enligt en särskild ordning eller omvänt, får medlemsstaterna vidta alla nödvändiga åtgärder för att den beskattningsbara personen inte skall otillbörligen gynnas eller otillbörligen missgynnas.”

Svensk rätt

16 Enligt 3 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200) i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad ML) undantas, i princip, upplåtelse av hyresrätt till fastigheter från skatteplikt. En fastighetsägare som helt eller delvis hyr ut en byggnad till en hyresgäst som stadigvarande ska använda den hyrda lokalen i en verksamhet som medför skattskyldighet kan dock enligt 3 kap. 3 § och 9 kap. 1 § ML välja att bli beskattad för uthyrningen.

17 Som huvudregel är det möjligt att bli frivilligt skattskyldig först när en byggnad har uppförts och uthyrningen har påbörjats. Av 3 kap. 3 § tredje stycket 3 och 9 kap. 2 § ML följer likväl att en fastighetsägare kan välja att bli frivilligt skattskyldig under uppförandeskedet, under förutsättning, bland annat, att fastighetsägaren har för avsikt att hyra ut fastigheten.

18 Enligt 9 kap. 6 § andra stycket ML får Skatteverket, under uppförandeskedet, således redan innan uthyrning har påbörjats, besluta att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra om det inte längre finns förutsättningar för en sådan skattskyldighet.

19 Bestämmelser om avdrag för ingående skatt och om justering av avdrag finns i 8 kap. respektive 8 a kap. ML.

20 En fastighetsägare som är frivilligt skattskyldig har enligt 8 kap. 3 § och 9 kap. 8 § ML rätt till avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten. Avdrag kan göras antingen genom att fastighetsägaren är frivilligt skattskyldig under uppförandeskedet, genom retroaktivt avdrag eller genom justering.

21 Av 8 a kap. 4 § ML framgår att justering av avdrag som huvudregel ska ske när användningen av en investeringsvara vars förvärvande helt eller delvis har medfört rätt till avdrag för ingående skatt ändras så att avdragsrätten minskar. Justering ska även ske i det omvända fallet, det vill säga när förvärvet inte har medfört rätt till avdrag eller endast delvis medfört sådan rätt men användningen ändras så att avdragsrätten ökar.

22 Avdrag för ingående skatt ska enligt 8 a kap. 6 § ML justeras endast när användningen av en investeringsvara har förändrats eller överlåtelse skett inom viss tid (korrigeringstiden). Denna tid är för fastigheter tio år.

23 I 9 kap. 11 § ML finns särskilda bestämmelser om justering när frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet upphör innan någon skattepliktig uthyrning har kommit till stånd. Då ska justering ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korringeringstiden. Dessutom ska ingående skatt som hänför sig till tiden mellan beslutet om frivillig skattskyldighet och dennas upphörande betalas in till staten och ränta ska betalas på beloppen. Innebörden av bestämmelserna är att all ingående skatt som har dragits av ska betalas tillbaka direkt, med ränta.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

24 Skellefteå Industrihus, ett bolag bildat enligt svensk rätt, hade för avsikt att uppföra en kontorsbyggnad avsedd för uthyrning på en fastighet som bolaget ägde. Bolaget ansökte om och beviljades frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet från och med november 2012. Bolaget drog därefter av ingående mervärdesskatt om sammanlagt 966 508 svenska kronor (SEK) (cirka 95 400 euro) avseende förvärv, främst av arkitekttjänster, som avsåg den planerade byggnaden. Efter det att en av de tilltänkta hyresgästerna meddelat att man inte längre var intresserad av att hyra lokaler i byggnaden visade förnyade kostnadsberäkningar att projektet inte var ekonomiskt lönsamt. Bolaget beslutade därför, i september 2013, att inte fullfölja byggnadsprojektet och därmed upphörde den frivilliga skattskyldigheten.

25 Skellefteå Industrihus återbetalade i december 2013 all den ingående skatt som hade dragits av under den tid då bolaget hade varit frivilligt skattskyldigt. Tre år senare begärde bolaget emellertid omprövning och yrkade att avdrag skulle medges för den ingående skatten. Som grund anförde bolaget att kravet på att den ingående skatten ska betalas tillbaka inte är förenligt med mervärdesskattedirektivet.

26 Skatteverket avslog bolagets yrkande. Bolaget överklagade Skatteverkets beslut till Förvaltningsrätten i Umeå (Sverige) som biföll överklagandet med motiveringen att de tillämpliga svenska bestämmelserna inte var förenliga med unionsrätten. Skatteverket betalade till följd av Förvaltningsrättens avgörande tillbaka den mervärdesskatt som Skellefteå Industrihus ursprungligen hade återbetalat.

27 Skatteverkets överklagande av förvaltningsrättens avgörande avslogs och Skatteverket överklagade då till Högsta förvaltningsdomstolen (Sverige) och yrkade att den skulle förplikta Skellefteå Industrihus att betala tillbaka den ingående mervärdesskatten.

28 Högsta förvaltningsdomstolen har till att börja med angett att det inte har förekommit något missbruk eller bedrägeri samt att de aktuella förvärven inte har använts för att genomföra mervärdesskattefria transaktioner. Det nationella målet gäller således enbart frågan om 9 kap. 11 § ML är förenlig med mervärdesskattedirektivet i en sådan situation där skattskyldigheten upphör på grund av att ett byggprojekt avbryts innan byggnaden är färdigställd och någon uthyrning därmed inte kommer till stånd.

29 Högsta förvaltningsdomstolen har därefter angett att bestämmelserna i 9 kap. 11 § mervärdesskattelagen saknar direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet och att det därför ska fastställas huruvida de, såsom Skatteverket har hävdat, är av det slaget att de ligger inom ramen för det handlingsutrymme som medlemsstaterna har enligt artikel 137 i mervärdesskattedirektivet när det gäller den närmare utformningen av reglerna om valfrihet för beskattning av fastighetsuthyrning. Svaret på den frågan kan, enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening, inte utläsas av EU-domstolens praxis och framgår i synnerhet inte av vare sig domen av den 12 januari 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22), domen av den 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), eller domen av den 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134).

30 För det fall EU-domstolen skulle komma fram till att de bestämmelser som är aktuella i det nationella målet inte är av det slaget att de omfattas av medlemsstaternas handlingsutrymme anser Högsta förvaltningsdomstolen att det måste bedömas om de ändå kan godtas med hänvisning till mervärdesskattedirektivets regler om justering av avdrag. Den anser att inte heller denna fråga kan besvaras med hjälp av EU-domstolens praxis, bland annat domen av den 29 februari 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67).

31 Mot denna bakgrund har Högsta förvaltningsdomstolen beslutat att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”Är det förenligt med mervärdesskattedirektivet, särskilt artiklarna 137, 168, 184–187, 189 och 192, att en fastighetsägare som har beviljats frivillig skattskyldighet under uppförandet av en byggnad, och som har dragit av ingående skatt på förvärv som avser byggprojektet, omedelbart måste betala tillbaka hela den ingående skatten, med ränta, av det skälet att skattskyldigheten upphör på grund av att byggprojektet avbryts innan byggnaden är färdigställd och någon uthyrning därmed inte kommer till stånd?”

Tolkningsfrågan

32 Av artikel 99 i domstolens rättegångsregler följer att domstolen, om svaret på en fråga i en begäran om förhandsavgörande klart kan utläsas av rättspraxis eller inte lämnar något utrymme för rimligt tvivel, på förslag av referenten och efter att ha hört generaladvokaten när som helst får avgöra målet genom ett särskilt uppsatt beslut som är motiverat.

33 Domstolen finner att denna bestämmelse ska tillämpas i förevarande mål.

34 Den hänskjutande domstolen har ställt sin tolkningsfråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 137, 168, 184–187, 189 och 192 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder för nationella bestämmelser i vilka det – för den situationen då en fastighetsägare har beviljats frivillig skattskyldighet i samband med uppförandet av en byggnad avsedd för uthyrning och denne har dragit av ingående skatt på förvärv som avser byggprojektet – föreskrivs att fastighetsägaren omedelbart ska betala

tillbaka hela den ingående skatten, med ränta, av det skälet att det projekt som gett upphov till avdragsrätten har avbrutits utan att någon skattepliktig verksamhet har förekommit, eller att den ingående skatten ska justeras.

35 Vid bedömningen av hur denna fråga ska besvaras konstaterar EU-domstolen att de omständigheter som ligger till grund för det nationella målet inte avser en situation där skattskyldigheten upphör, utan en situation där det inte föreligger några beskattade transaktioner. Eftersom det med ”beskattningsbar person” enligt artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 oktober 2016, Nigl m.fl., C-340/15, EU:C:2016:764, punkt 26 och där angiven rättspraxis) upphör nämligen inte skattskyldigheten automatiskt vid den tidpunkt då den beskattningsbara personen beslutar att inte fullfölja den ursprungligen planerade verksamheten.

36 Vad gäller frågan huruvida medlemsstaterna, vid utövandet av det utrymme för skönsmässig bedömning som de ges i artikel 137 i mervärdesskattedirektivet, kan föreskriva att den avdragsrätt som medges till följd av utövandet av den rätt till valfrihet som föreskrivs i denna artikel kan återkallas retroaktivt om den planerade ekonomiska verksamheten har avbrutits, erinrar EU-domstolen om att det enligt dess praxis är en beskattningsbar persons förvärv av varor och tjänster, när vederbörande uppträder i egenskap av beskattningsbar person, som bestämmer när mervärdesskattesystemet, och därmed också avdragsbestämmelserna, ska tillämpas. Den faktiska, eller den avsedda, användningen av varorna eller tjänsterna är endast avgörande för omfattningen av det ursprungliga avdrag som den beskattningsbara personen har rätt till enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet samt omfattningen av eventuella justeringar under påföljande perioder, men den påverkar inte avdragsrättens inträde (dom av den 12 november 2020, IITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

37 Domstolen har likaså vid flera tillfällen uttalat att avdragsrätten, när den väl har inträtt, i princip kvarstår även om den planerade verksamheten inte har påbörjats och därför aldrig har gett upphov till några beskattade transaktioner (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 februari 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punkt 20, och dom av den 17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 25), eller om den beskattningsbara personen, på grund av orsaker som vederbörande inte kunde råda över, inte har kunnat använda sig av de varor och tjänster som har föranlett avdrag i samband med beskattade transaktioner (dom av den 12 november 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

38 Varje annan tolkning av mervärdesskattedirektivet skulle strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet med avseende på företagens skattebörda. En annan tolkning skulle nämligen medföra en risk för att det vid den skattemässiga behandlingen av investeringsverksamheter av samma slag uppkommer obefogade skillnader mellan företag som redan utför skattepliktiga transaktioner och företag som genom investeringar söker påbörja en verksamhet som kommer att ge upphov till beskattade transaktioner. På samma sätt skulle det uppkomma godtyckliga skillnader mellan dessa sistnämnda företag om avdragen endast skulle godkännas i de fall där sådana investeringar faktiskt leder till beskattade transaktioner (dom av den 12 november 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

39 Det framgår för övrigt av rättspraxis att även om artikel 137.2 i mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna ett stort utrymme för skönsmässig bedömning som gör det möjligt för dem att fastställa villkoren för utövandet av rätten till valfrihet och till och med att upphäva den, kan medlemsstaterna inte använda detta utrymme för att åsidosätta artiklarna 167 och 168 i direktivet genom att återkalla en redan förvärvad avdragsrätt (dom av den 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 48 och där angiven rättspraxis). Om avdrag för mervärdesskatt för beskattade transaktioner begränsas efter det att valfriheten har utövats, innebär det inte en begränsning av ”räckvidden” av den valfrihet som medlemsstaterna har möjlighet

att inskränka med stöd av artikel 137.2 i mervärdesskattedirektivet, utan en begränsning av konsekvenserna av utövandet av denna rätt (dom av den 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 49 och där angiven rättspraxis).

40 Även om medlemsstaterna får fastställa villkoren och de närmare bestämmelserna för hur valfriheten ska genomföras får de följaktligen inte därigenom inskränka själva avdragsrätten och de måste iaktta målen med mervärdesskattedirektivet och de allmänna principer som anges däri (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 september 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:512, punkt 24, dom av den 12 januari 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, punkt 31, och dom av den 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punkterna 45 och 46).

41 Av detta följer att artikel 137.2 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell bestämmelse, såsom 9 kap. 11 § ML, i vilken det rent faktiskt föreskrivs att rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt ska återkallas, trots att denna rätt har beviljats en beskattningsbar person inom ramen för dennes utövande av sin valfrihet.

42 I domen av den 29 februari 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67) framhölls principen att avdragsrätten kvarstår även om en verksamhet upphör innan den leder till beskattade transaktioner. Frågan är hur denna princip ska förhålla sig till mervärdesskattedirektivets bestämmelser om justering av avdrag för mervärdesskatt och, i synnerhet, huruvida en sådan bestämmelse som 9 kap. 11 § ML ändå kan vara tillåten mot bakgrund av dessa bestämmelser. Det ska i detta hänseende erinras om att domstolen har slagit fast att den justeringsmekanism som föreskrivs i artiklarna 184–187 i mervärdesskattedirektivet utgör en oskiljaktig del av det avdragssystem för mervärdesskatt som införts genom detta direktiv och att syftet med mekanismen är 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 beskattade transaktioner (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 juli 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punkt 20, och dom av den 17 september 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punkt 26). Domstolen har vidare preciserat att det däremot inte ska ske någon uppbörd av utgående mervärdesskatt eller avdrag för ingående sådan när varor eller tjänster anskaffas av en beskattningsbar person för att användas i verksamhet som är undantagen från skatteplikt eller inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt (dom av den 9 juli 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punkt 21 och där angiven rättspraxis).

43 I artikel 184 i mervärdesskattedirektivet har dessutom de omständigheter som utlöser justeringsskyldigheten getts vidast tänkbara definition i och med att det anges att ”[d]et ursprungliga avdraget skall justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra”. Denna formulering utesluter i princip inte något tänkbart fall av felaktiga avdrag. Att justeringsskyldigheten har en allmän räckvidd stöds nämligen av att artikel 185.2 i direktivet innehåller en uttrycklig uppräkning av de undantag som medges enligt direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 september 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punkterna 30 och 31).

44 Om den beskattningsbara personen, på grund av omständigheter som denne inte kunnat råda över, inte har använt de varor och tjänster som gett upphov till avdrag i samband med beskattade transaktioner, räcker det inte med att en fastighet efter uppsägning av ett hyresavtal (avseende denna fastighet) har stått tom för att det ska anses föreligga ”förändring” i den mening som avses i artikel 185 i mervärdesskattedirektivet, när det är styrkt att den beskattningsbara personen fortfarande har för avsikt att nyttja fastigheten för beskattad verksamhet och även vidtar nödvändiga åtgärder för detta. Ett sådant synsätt skulle nämligen medföra att de bestämmelser som är tillämpliga vad gäller justeringar innebär en inskränkning av avdragsrätten (dom av den 12 november 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

45 Det är således i det fall då den beskattningsbara personen inte längre har för avsikt att använda varorna och tjänsterna i fråga för att genomföra utgående beskattade transaktioner, eller använder dem för att genomföra transaktioner som är undantagna från skatteplikt, som det nära och direkta sambandet, i den mening som avses i den rättspraxis som redovisats i punkt 42 ovan, mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och genomförandet av planerade beskattade transaktioner bryts (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 november 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punkt 44).

46 Om situationen i det nationella målet, såsom framgår av beslutet om hänskjutande, motsvarar den som beskrivits i föregående punkt, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva, ska följaktligen justeringsmekanismen i artiklarna 184–187 i mervärdesskattedirektivet tillämpas.

47 Vad närmare bestämt gäller artikel 187 i mervärdesskattedirektivet har domstolen slagit fast att den artikeln inte reglerar de justeringsbestämmelser som ska tillämpas om avdragsrätten vid just den tidpunkt då investeringsvaran för första gången ska användas visar sig vara högre eller lägre än det avdrag som inledningsvis gjordes (dom av den 17 september 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punkt 43). Fastställandet av villkoren för justering av det ursprungliga avdraget vid tidpunkten för den berörda investeringsvarans första användning, när det framgår att nämnda avdrag vid denna tidpunkt var högre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra med hänsyn till den faktiska användningen av denna vara, omfattas följaktligen inte av artikel 187 i mervärdesskattedirektivet, utan av de närmare bestämmelser för tillämpning av artiklarna 184 och 185 i detta direktiv som medlemsstaterna ska fastställa enligt artikel 186 i nämnda direktiv (dom av den 17 september 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punkt 48).

48 Eftersom det i förevarande fall inte har förekommit någon ”första användning” eller ”faktisk användning” av den vara och de tjänster som förvärvats, kan det konstateras att de bestämmelser om justering av det ursprungliga avdraget för mervärdesskatt som föreskrivs i svensk lagstiftning inte omfattas av artikel 187 i mervärdesskattedirektivet och således inte, i motsats till vad den hänskjutande domstolen har övervägt, strider mot denna bestämmelse.

49 Samma slutsats gör sig gällande beträffande artikel 192 i mervärdesskattedirektivet, eftersom det klart framgår av denna bestämmelses ordalydelse att den ger medlemsstaterna rätt att välja huruvida de ska vidta ”alla nödvändiga åtgärder för att den beskattningsbara personen inte skall otillbörligen gynnas eller otillbörligen missgynnas”.

50 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artiklarna 137, 168, 184–187, 189 och 192 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder för nationella bestämmelser i vilka det föreskrivs att en fastighetsägare, som har beviljats frivillig skattskyldighet vid uppförandet av en byggnad avsedd för uthyrning och som har dragit av ingående skatt på förvärv som avser byggprojektet, omedelbart ska betala tillbaka hela den ingående skatten, eventuellt med ränta, av det skälet att det projekt som gett upphov till avdragsrätten inte har lett till någon skattepliktig verksamhet. Nämnda bestämmelser i mervärdesskattedirektivet utgör däremot inte hinder för nationella bestämmelser i vilka det för en sådan situation föreskrivs en skyldighet att justera den ingående skatten.

Rättegångskostnader

51 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.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (åttonde avdelningen) följande:

Artiklarna 137, 168, 184–187, 189 och 192 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att de utgör hinder för nationella bestämmelser i vilka det föreskrivs att en fastighetsägare, som har beviljats frivillig skattskyldighet vid uppförandet av en byggnad avsedd för uthyrning och som har dragit av ingående skatt på förvärv som avser byggprojektet, omedelbart ska betala tillbaka hela den ingående skatten, eventuellt med ränta, av det skälet att det projekt som gett upphov till avdragsrätten inte har lett till någon skattepliktig verksamhet. Nämnda bestämmelser i mervärdesskattedirektivet utgör däremot inte hinder för nationella bestämmelser i vilka det för en sådan situation föreskrivs en skyldighet att justera den ingående skatten.

Luxemburg den 18 maj 2021.

A. Calot Escobar
Justitiesekreterare

N. Wahl
Ordförande på den åttonde avdelningen