Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS KENDELSE (Ottende Afdeling)

18. maj 2021 *

»Præjudiciel forelæggelse – artikel 99 i Domstolens procesreglement – skatter og afgifter – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – fradrag af indgående afgift i opførelsesfasen af en bygning – ordning om frivillig momsregistrering – afbrydelse af den oprindeligt planlagte virksomhed – regulering af fradraget for indgående afgift – besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål, der klart kan udledes af retspraksis«

I sag C-248/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Sverige) ved afgørelse af 19. maj 2020, indgået til Domstolen den 9. juni 2020, i sagen

Skatteverket

mod

Skellefteå Industrihus AB,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, N. Wahl, og dommerne F. Biltgen (refererende dommer) og L.S. Rossi,

generaladvokat: H. Saugmandsgaard Øe,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet at træffe afgørelse ved begrundet kendelse i overensstemmelse med artikel 99 i Domstolens procesreglement,

afsagt følgende

* Processprog: svensk.

Kendelse

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 137, 168, 184-187, 189 og 192 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, berigtiget i EUT 2007, L 335, s. 60, herefter »momsdirektivet«).

2 Denne anmodning er fremsat i en tvist mellem Skatteverket (skatteväsenet, Sverige) og Skellefteå Industrihus Aktiebolag AB om sidstnævntes forpligtelse til at regulere fradraget for indgående merværdiafgift (moms), efter at et ejendomsinvesteringsprojekt er blevet afbrudt.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 9, stk. 1, er affattet således:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.«

4 Direktivets artikel 135, stk. 1, fastsætter:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[…]

l) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.«

5 Direktivets artikel 137 bestemmer:

»1. Medlemsstaterne kan indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at betale afgift for følgende transaktioner:

[…]

b) levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord bortset fra levering omhandlet i artikel 12, stk. 1, litra a)

c) levering af ubebygget fast ejendom bortset fra de i artikel 12, stk. 1, litra b), nævnte byggegrunde

d) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.

2. Medlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser for udøvelse af den i stk. 1 fastsatte valgmulighed.

Medlemsstaterne kan begrænse omfanget af denne valgmulighed.«

6 Samme direktivs artikel 168 foreskriver:

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

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

b) den moms, som skal betales for transaktioner, der sidestilles med levering af varer og ydelser i henhold til artikel 18, litra a), og artikel 27

c) den moms, som skal betales for erhvervelser af varer inden for Fællesskabet i henhold til artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i)

d) den moms, som skal betales for transaktioner, der sidestilles med erhvervelse af varer inden for Fællesskabet i henhold til artikel 21 og 22

e) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for indførte varer.«

7 Momsdirektivets artikel 184 fastsætter:

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

8 Direktivets artikel 185 bestemmer:

»1. Reguleringen af fradraget finder navnlig sted, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, f.eks. i tilfælde af annullation af køb eller opnåelse af rabatter.

2. Uanset stk. 1 skal der ikke ske regulering i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, i tilfælde af behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse, tab eller tyveri, samt i tilfælde af betalte afgifter for gaver af ringe værdi og vareprøver som omhandlet i artikel 16.

I forbindelse med helt eller delvis ubetalte transaktioner og i tilfælde af tyveri kan medlemsstaterne dog kræve regulering.«

9 Direktivets artikel 186 lyder som følger:

»Medlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser for anvendelsen af artikel 184 og 185.«

10 Samme direktivs artikel 187 har følgende ordlyd:

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

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

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

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

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

11 Momsdirektivets artikel 188 er affattet således:

»1. I tilfælde af levering i reguleringsperioden skal investeringsgodet betragtes, som om det af den afgiftspligtige person fortsat var blevet anvendt i forbindelse med økonomisk virksomhed indtil udløbet af reguleringsperioden.

Den økonomiske virksomhed anses for fuldt afgiftspligtig, såfremt leveringen af investeringsgodet er afgiftspligtig.

Den økonomiske virksomhed anses for fuldstændig afgiftsfri, såfremt leveringen af investeringsgodet er afgiftsfri.

2. Den i stk. 1 omhandlede regulering foretages på én gang for hele den reguleringsperiode, der endnu ikke er forløbet. Medlemsstaterne kan dog, når leveringen af investeringsgodet er afgiftsfri, undlade at kræve regulering, såfremt kunden er en afgiftspligtig person, som udelukkende anvender det pågældende investeringsgode til transaktioner, for hvilke momsen er fradragsberettiget.«

12 Direktivets artikel 189 bestemmer:

»Ved anvendelsen af artikel 187 og 188 kan medlemsstaterne træffe følgende foranstaltninger:

a) definere begrebet investeringsgoder

b) præcisere det momsbeløb, som skal tages i betragtning ved reguleringen

c) træffe alle hensigtsmæssige foranstaltninger for at sikre, at reguleringen ikke medfører en uberettiget fordel

d) tillade administrative forenklinger.«

13 Direktivets artikel 190 fastsætter:

»Med henblik på artikel 187, 188, 189 og 191 kan medlemsstaterne betragte ydelser med egenskaber svarende til dem, der normalt tilskrives investeringsgoder, som investeringsgoder.«

14 Momsdirektivets artikel 191 lyder som følger:

»Hvis anvendelsen af artikel 187 og 188 fører til et ubetydeligt resultat i en medlemsstat, kan denne efter høring af Momsudvalget undlade at bringe dem i anvendelse under hensyntagen til momsens

generelle indvirkning i den berørte medlemsstat og til nødvendigheden af administrative forenklinger og under forudsætning af, at dette ikke medfører konkurrenceforvridning.«

15 Direktivets artikel 192 er affattet som følger:

»Ved overgang fra en almindelig afgiftsordning til en særordning eller omvendt kan medlemsstaterne træffe de nødvendige foranstaltninger for at undgå, at den afgiftspligtige person nyder uberettigede fordele eller lider uberettigede tab.«

Svensk ret

16 I henhold til kapitel 3, § 2, i Mervärdesskattelagen (1994:200) (lov 1994:200 om merværdiafgift (1994:200)) af 30. marts 1994 (SFS 1994, nr. 200) i den udgave, der finder anvendelse på omstændighederne i hovedsagen (herefter »momsloven«), er udlejning af fast ejendom principielt fritaget for moms. En ejer af en fast ejendom, som udlejer hele den faste ejendom eller en del af denne til en lejer til fast anvendelse med henblik på momsregistreret virksomhed, kan imidlertid indtræde i ordningen om frivillig momsregistrering i medfør af momslovens kapitel 3, § 3, og kapitel 9, § 1.

17 Det er principielt først muligt at indtræde i ordningen om frivillig momsregistrering, når den faste ejendom står færdig, og udlejningen er påbegyndt, men det følger af momslovens kapitel 3, § 3, stk. 3, nr. 3, og kapitel 9, § 2, at ejeren af en bygning kan indtræde i ordningen om frivillig momsregistrering i opførelsesfasen af bygningen, bl.a. på den betingelse, at den pågældende agter at udleje bygningen, så snart den står færdig.

18 I henhold til lovens kapitel 9, § 6, stk. 2, kan Skatteverket under opførelsesfasen af en bygning – også inden udlejningen er påbegyndt – bringe den frivillige momsregistrering til ophør, hvis det viser sig, at betingelserne for indtrædelse i denne ordning ikke længere er opfyldt.

19 Kapitel 8 og 9 i momsloven indeholder bestemmelser om henholdsvis retten til at fradrage indgående moms og regulering.

20 I henhold til lovens kapitel 8, § 3, og kapitel 9, § 8, er en ejendomsejer, som er indtrådt i ordningen om frivillig momsregistrering, berettiget til at fradrage indgående moms af erhvervelser, der vedrører hans virksomhed. Fradraget kan foretages gennem frivillig momsregistrering i opførelsesfasen, i form af fradrag med tilbagevirkende kraft eller ved regulering.

21 Det fremgår af lovens kapitel 8, § 4, at fradrag i princippet skal reguleres i tilfælde af en ændring i anvendelsen af et investeringsgode, hvis erhvervelse helt eller delvis har givet en fradragsret for indgående afgift, således at fradragsretten begrænses. Fradrag skal ligeledes reguleres i den modsatte situation, dvs. når købet ikke giver en fradragsret eller kun giver en delvis fradragsret, og når fradragsretten efter en ændring i anvendelsen fastslås eller øges.

22 Samme lovs kapitel 8, § 6, fastsætter, at der kun kan foretages regulering i tilfælde af en ændring i anvendelsen eller overdragelse af et investeringsgode inden for et bestemt tidsrum (reguleringsperioden). For fast ejendom er denne periode på ti år.

23 Momslovens kapitel 9, § 11, indeholder særlige bestemmelser om regulering i tilfælde, hvor den frivillige momsregistrering ophører i opførelsesfasen, inden en afgiftspligtig udlejning er påbegyndt. Reguleringen skal da foretages af én omgang for hele den resterende del af

reguleringsperioden. Endvidere skal den indgående afgift, der kan henføres til perioden fra beslutningen om frivillig momsregistrering og ophøret heraf, indbetales til statskassen med tillæg af rente. Disse bestemmelser indebærer, at hele den indgående afgift, som er blevet fradraget, skal tilbagebetales øjeblikkeligt, med tillæg af rente.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

24 Skellefteå Industrihus, der er et svensk selskab, havde til hensigt at opføre en kontorbygning til udlejning på en grund, som selskabet ejede, og ansøgte om og fik tilladelse til frivillig momsregistrering, mens bygningen var under opførelse, fra november 2012. Selskabet foretog herefter fradrag for indgående moms for et beløb på 966 508 svenske kroner (SEK) (ca. 95 400 EUR) af visse erhvervelser, som selskabet havde foretaget, primært arkitektydelser vedrørende den planlagte bygning. Efter at en af de potentielle fremtidige lejere meddelte, at han ikke længere var interesseret i at leje lokaler i den pågældende bygning, viste en ny omkostningsberegning, at projektet ikke økonomisk hang sammen. I september 2013 besluttede den sagsøgte i hovedsagen derfor at afbryde projektet, hvilket bragte den frivillige momsregistrering til ophør.

25 I december 2013 tilbagebetalte Skellefteå Industrihus Aktiebolag hele den indgående moms, som selskabet havde fradraget i den periode, hvor det havde været frivilligt momsregistreret. Da selskabet var af den opfattelse, at forpligtelsen til at tilbagebetale den indgående moms ikke var forenelig med momsdirektivet, indgav det imidlertid tre år senere en klage med påstand om, at fradraget af den indgående afgift igen skulle anerkendes.

26 Da Skatteverket ikke gav Skellefteå Industrihus Aktiebolag medhold i klagen, indbragte selskabet sagen for Förvaltningsrätten i Umeå (forvaltningsdomstolen i Umeå, Sverige), som gav selskabet medhold under henvisning til, at den gældende nationale lovgivning ikke var forenelig med EU-retten. Skatteverket refunderede følgelig det momsbeløb til Skellefteå Industrihus Aktiebolag, som selskabet oprindeligt havde tilbagebetalt.

27 Den af Skatteverket iværksatte appel blev forkastet, hvorefter Skatteverket har appelleret denne dom til den forelæggende ret med påstand om, at denne skal fastslå, at Skellefteå Industrihus skal tilbagebetale den indgående moms.

28 Den forelæggende ret har indledningsvis anført, at der i den foreliggende sag ikke er tale om misbrug eller svig, og at erhvervelserne ikke er blevet brugt til at foretage afgiftsfrie transaktioner. Tvisten i hovedsagen vedrører således udelukkende spørgsmålet om, hvorvidt momslovens kapitel 9, § 11, er forenelig med momsdirektivet, når momsregistreringen ophører på grund af, at et byggeprojekt afbrydes, inden bygningen står færdig, og der dermed ikke finder nogen udlejning sted.

29 Den har dernæst anført, at bestemmelserne i kapitel 9, § 11, i momsloven ikke har nogen direkte tilsvarende bestemmelser i momsdirektivet, og at der derfor skal tages stilling til, hvorvidt disse bestemmelser, som Skatteverket har anført, faktisk ligger inden for rammerne af det skøn, som medlemsstaterne ifølge direktivets artikel 137 har med hensyn til den nærmere udformning af reglerne om retten til at vælge at betale afgift af udlejning af fast ejendom. Svaret på dette spørgsmål kan imidlertid ikke udledes af Domstolens praksis og kan navnlig ikke udledes af dom af 12. januar 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22), af 30. marts 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), og af 28. februar 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134).

30 Endelig har den forelæggende ret præciseret, at såfremt Domstolen ikke anser de i hovedsagen omhandlede regler for at være omfattet af det skøn, der er tillagt medlemsstaterne, skal der endvidere tages stilling til, om disse bestemmelser alligevel kan tillades med henvisning til momsdirektivets regler om regulering af fradrag. Den er af den opfattelse, at Domstolens praksis, navnlig dens dom af 29. februar 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), heller ikke på dette punkt gør det muligt at besvare dette spørgsmål.

31 På denne baggrund har Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Sverige) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er det foreneligt med momsdirektivet, navnlig artikel 137, 168, 184-187, 189 og 192, at en ejendomsejer, som har fået tilladelse til frivillig momsregistrering i opførelsesfasen af en bygning, og som har fradraget indgående afgift af erhvervelser, der vedrører byggeriet, øjeblikkeligt skal tilbagebetale hele den indgående afgift med tillæg af rente, under henvisning til, at den frivillige momsregistrering ophører på grund af, at byggeprojektet afbrydes[,] inden bygningen står færdig, og der dermed ikke finder nogen udlejning sted?«

Det præjudicielle spørgsmål

32 I henhold til artikel 99 i Domstolens procesreglement kan Domstolen, bl.a. såfremt besvarelsen af et præjudicielt spørgsmål klart kan udledes af retspraksis, eller såfremt besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål ikke giver anledning til nogen rimelig tvivl, til enhver tid på forslag fra den refererende dommer og efter at have hørt generaladvokaten beslutte at træffe afgørelse ved begrundet kendelse.

33 Denne bestemmelse bør anvendes i den foreliggende sag.

34 Med sit præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 137, 168, 184-187, 189 og 192 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, som fastsætter en forpligtelse for en ejendomsejer, der har fået tilladelse til frivillig momsregistrering i opførelsesfasen af en bygning til udlejning, og som har fradraget indgående moms af erhvervelser, der vedrører byggeriet, til øjeblikkelig at tilbagebetale hele den indgående moms med tillæg af rente, under henvisning til, at det planlagte projekt, som gav fradragsretten, blev afbrudt, uden at der fandt nogen afgiftspligtig virksomhed sted, eller som i en sådan situation fastsætter en forpligtelse til at regulere den indgående moms.

35 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål skal det konstateres, at omstændighederne i hovedsagen ikke vedrører en situation, hvor momsregistreringen ophører, men en situation, hvor der ikke gennemføres afgiftspligtige transaktioner. Når der i henhold til momsdirektivets artikel 9, stk. 1, ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed (jf. i denne retning dom af 12.10.2016, Nigl m.fl., C-340/15, EU:C:2016:764, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis), ophører momsregistreringen nemlig ikke automatisk på det tidspunkt, hvor den afgiftspligtige beslutter at afbryde en tidligere påtænkt virksomhed.

36 For så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt medlemsstaterne inden for rammerne af det skøn, de er tillagt ved momsdirektivets artikel 137, kan fastsætte en regel, i henhold til hvilken den fradragsret, der er indrømmet efter udøvelsen af den i denne artikel omhandlede valgmulighed, kan tilbagekaldes med tilbagevirkende kraft, når den planlagte økonomiske virksomhed afbrydes,

er det vigtigt at bemærke, at det i henhold til Domstolens praksis er en afgiftspligtig persons erhvervelse af goder eller tjenesteydelser, når denne handler som afgiftspligtig, der er afgørende for anvendelsen af momsordningen og dermed fradragsmekanismen. Den brug, der gøres af et gode eller en tjenesteydelse, eller som påtænkes herfor, er kun afgørende for omfanget af det oprindelige fradrag, som den afgiftspligtige har ret til i henhold til momsdirektivets artikel 168, og omfanget af eventuelle reguleringer i de efterfølgende perioder, men påvirker ikke fradragsrettens indtræden (dom af 12.11.2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

37 Domstolen har ligeledes gentagne gange fastslået, at fradragsretten principielt bevares, når den én gang er opstået, selv om den påtænkte økonomiske virksomhed ikke efterfølgende er blevet realiseret og dermed ikke har givet anledning til afgiftspligtige transaktioner (jf. i denne retning dom af 29.2.1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, præmis 20, og af 17.10.2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, præmis 25), eller selv om den afgiftspligtige efterfølgende på grund af omstændigheder, som den pågældende ikke har indflydelse på, ikke anvender de goder eller tjenesteydelser, der har givet ret til fradrag, til at foretage afgiftspligtige transaktioner (dom af 12.11.2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

38 Enhver anden fortolkning af momsdirektivet ville være i strid med princippet om momsneutralitet for virksomhedens afgiftsbyrde. Det ville således give anledning til ubegrundede forskelle i den afgiftsmæssige behandling af i øvrigt ensartede investeringer foretaget dels af virksomheder, som allerede udøver afgiftsmæssige transaktioner, dels af andre, som ved investeringer agter at påbegynde en virksomhed, som kan være kilde til afgiftspligtige transaktioner. Det ville ligeledes skabe vilkårlige forskelle blandt de sidstnævnte virksomheder, fordi den endelige fradragsgodkendelse ville afhænge af, hvorvidt investeringerne havde ført til afgiftspligtige transaktioner (dom af 12.11.2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

39 Det fremgår i øvrigt af retspraksis, at selv om momsdirektivets artikel 137, stk. 2, giver medlemsstaterne en bred skønsmargen, der gør det muligt for dem at fastsætte de nærmere bestemmelser for udøvelse af valgmuligheden og endog helt at ophæve den, må medlemsstaterne ikke anvende denne beføjelse til at tilsidesætte direktivets artikel 167 og 168 ved at tilbagekalde en allerede erhvervet fradragsret (dom af 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis). En begrænsning af momsfradrag, der er knyttet til afgiftspligtige transaktioner, efter udøvelse af valgmuligheden vedrører nemlig ikke »omfanget« af den valgfrihed, som medlemsstaterne kan begrænse i medfør af momsdirektivets artikel 137, stk. 2, men følgerne af udøvelsen af denne valgfrihed (dom af 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis).

40 Selv om medlemsstaterne frit kan definere betingelserne og de nærmere bestemmelser for valgfrihedens udøvelse, må disse således ikke skade selve fradragsretten, og de skal overholde momsdirektivets generelle målsætninger og principper (jf. i denne retning dom af 9.9.2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:512, præmis 24, af 12.1.2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, præmis 31, og af 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, præmis 45 og 46).

41 Heraf følger, at momsdirektivets artikel 137, stk. 2, skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en national lovbestemmelse såsom momslovens kapitel 9, § 11, som faktisk fastsætter, at fradragsretten for indgående afgift tilbagetrækkes, selv om denne ret er indrømmet en afgiftspligtig inden for rammerne af dennes udøvelse af sin valgmulighed.

42 For så vidt angår spørgsmålet om, hvordan det princip, som blev fremhævet i dom af 29. februar 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), ifølge hvilket fradragsretten består, selv om en virksomhed indstilles, inden den giver anledning til afgiftspligtige transaktioner, forholder sig til momsdirektivets regler om regulering af fradrag, og navnlig om en bestemmelse såsom momslovens kapitel 9, § 11, alligevel kan tillades under henvisning til disse regler, skal det bemærkes, at Domstolen for det første har fastslået, at den reguleringsordning, som er fastsat i momsdirektivets artikel 184-187, er en integrerende del af den momsfradragsordning, som er indført ved dette direktiv, og har til formål at skabe en tæt og direkte sammenhæng mellem retten til fradrag af indgående moms og brugen af de pågældende goder eller tjenesteydelser til afgiftspligtige transaktioner i senere omsætningsled (jf. i denne retning dom af 9.7.2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, præmis 20, og af 17.9.2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, præmis 26). Domstolen har for det andet præciseret, at når goder eller tjenesteydelser erhvervet af en afgiftspligtig person anvendes i forbindelse med afgiftsfritagne transaktioner eller transaktioner, der ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, kan der hverken ske opkrævning af udgående afgift eller fradrag for indgående afgift (dom af 9.7.2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

43 Reguleringsforpligtelsen er i øvrigt defineret bredest muligt i momsdirektivets artikel 184, for så vidt som »[d]et oprindeligt foretagne fradrag reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage«. Denne formulering udelukker ikke på forhånd nogen som helst mulige tilfælde af uretmæssigt fradrag, idet den generelle rækkevidde af reguleringsforpligtelsen understøttes af den udtrykkelige opregning i momsdirektivets artikel 185, stk. 2, af de undtagelser, der er tilladt (jf. i denne retning dom af 17.9.2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, præmis 30 og 31).

44 Når den afgiftspligtige, på grund af omstændigheder, som den pågældende ikke har indflydelse på, ikke anvender de goder eller tjenesteydelser, der har givet ret til fradrag, til at foretage afgiftspligtige transaktioner, er det desuden ikke tilstrækkeligt for at fastslå, at der foreligger »ændringer« som omhandlet i momsdirektivets artikel 185, at en ejendom fortsat står tom efter opsigelsen af den lejekontrakt, den var genstand for, når det er godtgjort, at den afgiftspligtige hele tiden har haft til hensigt at benytte ejendommen med henblik på afgiftspligtig virksomhed og har truffet de nødvendige foranstaltninger i denne henseende, idet dette ville udgøre en hindring af fradragsretten via de gældende bestemmelser om regulering (dom af 12.11.2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

45 Det er således kun, hvis den afgiftspligtige person ikke længere har til hensigt at anvende de omhandlede varer og tjenesteydelser til at gennemføre afgiftspligtige udgående transaktioner eller anvender dem til afgiftsfritagne transaktioner, at den tætte og direkte sammenhæng, jf. den i denne kendelses præmis 42 nævnte retspraksis, der skal bestå mellem retten til fradrag for indgående moms og gennemførelsen af de påtænkte afgiftspligtige transaktioner, vil blive brudt (jf. i denne retning dom af 12.11.2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, præmis 44).

46 Såfremt situationen i hovedsagen, således som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, svarer til den i denne kendelses foregående præmis beskrevne situation, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, skal den følgelig give anledning til anvendelse af den i momsdirektivets artikel 184-187 fastsatte reguleringsmekanisme.

47 Hvad nærmere bestemt angår momsdirektivets artikel 187 har Domstolen fastslået, at denne bestemmelse ikke indeholder regler om regulering, der skal anvendes, hvis fradraget på selve tidspunktet for den første ibrugtagning af investeringsgodet viser sig at være større eller mindre end det oprindeligt foretagne fradrag (dom af 17.9.2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, præmis 43). Fastsættelsen af de nærmere regler for reguleringen af det oprindelige fradrag på tidspunktet for den første ibrugtagning af det pågældende investeringsgode – når det viser sig, at det nævnte fradrag på dette tidspunkt var større end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage under hensyntagen til den faktiske anvendelse af dette gode – henhører i øvrigt ikke under momsdirektivets artikel 187, men under de nærmere bestemmelser for anvendelsen af direktivets artikel 184 og 185, som medlemsstaterne har til opgave at fastlægge i henhold til sidstnævnte direktivs artikel 186 (dom af 17.9.2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, præmis 48).

48 Eftersom der i den foreliggende sag ikke er sket nogen »første ibrugtagning« eller »faktisk anvendelse« af godet og de erhvervede tjenesteydelser, skal det konkluderes, at de nærmere regler for reguleringen af det oprindelige momsfradrag, som er fastsat i svensk ret, ikke henhører under momsdirektivets artikel 187 og dermed – i modsætning til det, som den forelæggende ret har overvejet – ikke kan være i strid med denne bestemmelse.

49 Den samme konklusion gør sig gældende for så vidt angår momsdirektivets artikel 192, eftersom det fremgår klart af ordlyden af denne bestemmelse, at den lader det være op til medlemsstaterne, om de vil træffe de »nødvendige foranstaltninger for at undgå, at den afgiftspligtige person nyder uberettigede fordele eller lider uberettigede tab«.

50 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det præjudicielle spørgsmål besvares således, at momsdirektivets artikel 137, 168, 184-187, 189 og 192 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, som fastsætter en forpligtelse for en ejendomsejer, der har fået tilladelse til frivillig momsregistrering i opførelsesfasen af en bygning til udlejning, og som har fradraget indgående moms af erhvervelser, der vedrører byggeriet, til øjeblikkelig at tilbagebetale hele den indgående afgift, eventuelt med tillæg af rente, under henvisning til, at det planlagte projekt, som gav fradragsretten, ikke har givet anledning til nogen afgiftspligtig virksomhed, men ikke er til hinder for en national regel, der i en sådan situation fastsætter en forpligtelse til at regulere den indgående moms.

Sagsomkostninger

51 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne.

På grundlag af disse præmisser bestemmer Domstolen (Ottende Afdeling):

Artikel 137, 168, 184-187, 189 og 192 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, som fastsætter en forpligtelse for en ejendomsejer, der har fået tilladelse til

frivillig momsregistrering i opførelsesfasen af en bygning til udlejning, og som har fradraget indgående merværdiafgift (moms) af erhvervelser, der vedrører byggeriet, til øjeblikkelig at tilbagebetale hele den indgående afgift, eventuelt med tillæg af rente, under henvisning til, at det planlagte projekt, som gav fradragsretten, ikke har givet anledning til nogen afgiftspligtig virksomhed, men ikke er til hinder for en national regel, der i en sådan situation fastsætter en forpligtelse til at regulere den indgående moms.

Underskrifter