Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

26. november 2020*

»Præjudiciel forelæggelse – national lovgivning, der fastsætter regulering af fradrag for merværdiafgift (moms) for en anden afgiftspligtig person end den, der oprindeligt foretog fradraget – selskabs salg til privatpersoner af en ejendom, der har været udlejet af selskabet og af det selskab, der tidligere var ejer – ophør af momspligt ved salg af ejendommen til privatpersoner«

I sag C-787/18,

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 3. december 2018, indgået til Domstolen den 17. december 2018, i sagen

Skatteverket

mod

Sögård Fastigheter AB,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Kumin (refererende dommer), og dommerne T. von Danwitz og P.G. Xuereb,

generaladvokat: G. Pitruzzella,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Skatteverket ved T. Johansson, som befuldmægtiget,

– Sögård Fastigheter AB ved generaldirektør C. Rosén,

– den finske regering ved S. Hartikainen, som befuldmægtiget,

– Europa-Kommissionen ved K. Simonsson, L. Lozano Palacios, E. Ljung Rasmussen og G. Tolstoy, som befuldmægtigede,

* Processprog: svensk.

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodning om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 19, 188 og 189 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 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Skatteverket (skatte- og afgiftsmyndighed, Sverige) og Sögård Fastigheter AB vedrørende regulering af det fradrag for merværdiafgift (moms), som en anden afgiftspligtig person tidligere har foretaget.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 12, stk. 1, litra a), bestemmer:

»Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person anse enhver, der lejlighedsvis udfører […]

a) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning«.

4 Direktivets artikel 19, stk. 1, foreskriver, at »[m]edlemsstaterne kan anlægge den betragtning, at der ved hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag eller i form af indskud i et selskab, ikke er sket nogen levering af varer, og at modtageren træder i overdragerens sted«.

5 Nævnte direktivs artikel 135, stk. 1, bestemmer følgende:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[…]

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

[…]

l) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.«

6 Momsdirektivets artikel 137 bestemmer som følger:

»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)

[…]

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.«

7 Dette direktivs artikel 168, litra a), foreskriver som følger:

»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.«

8 Nævnte direktivs artikel 184 har følgende ordlyd:

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

9 Momsdirektivets artikel 185, stk. 1, har følgende ordlyd:

»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.«

10 Direktivets artikel 186 bestemmer, at »[m]edlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser for anvendelsen af artikel 184 og 185«.

11 Nævnte 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.«

12 Momsdirektivets artikel 188 fastsætter:

»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.«

13 Dette direktivs artikel 189 fastsætter:

»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.«

14 Nævnte direktivs artikel 193 foreskriver:

»Momsen påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, bortset fra de tilfælde, hvor afgiften påhviler en anden person i medfør af artikel 194-199 og artikel 202.«

Svensk ret

Bestemmelser om afgiftspligt og valgfri betaling af moms

15 I henhold til § 2 i kapitel 3 i mervärdesskattelagen (1994:200) (lov 1994:200 om merværdiafgift) i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »momsloven«), er overdragelse og udlejning af fast ejendom med visse begrænsninger fritaget for moms.

16 En ejer af en fast ejendom, som med henblik på varig anvendelse i forbindelse med afgiftspligtig virksomhed udlejer dele af eller en hel bygning, som udgør fast ejendom, kan dog vælge at betale moms af denne udlejning i henhold til den nævnte lovs § 3 i kapitel 3 og § 1 i kapitel 9.

17 Ved overdragelse af den nævnte faste ejendom bestemmer momslovens § 5 i kapitel 9, at den valgfrie betaling af moms overgår til erhververen fra overtagelsesdagen, og at erhververen træder i den tidligere ejers sted med hensyn til alle lovmæssige rettigheder og forpligtelser.

18 I henhold til momslovens § 6 i kapitel 9 træffer skatte- og afgiftsmyndigheden bestemmelse om, at valgfri betaling af moms af udlejning ophører ved overtagelsen, såfremt den tidligere og den nye ejer indgiver en fælles ansøgning herom inden overtagelsesdagen. Derudover ophører den valgfrie betaling af moms, når ejeren af fast ejendom begynder at anvende den faste ejendom til andre formål end til afgiftspligtig udlejning, eller når den faste ejendom ikke længere kan udlejes på grund af brand eller af en årsag, som ejeren af den faste ejendom ikke er herre over, eller på grund af nedrivning.

Bestemmelser om momsfradrag og regulering

19 I henhold til momslovens § 6 i kapitel 8a fastsættes reguleringsperioden for investeringsgoder i form af fast ejendom til ti år.

20 Momslovens §§ 7 og 8 i kapitel 8a foreskriver, at der ved overdragelse af et investeringsgode skal ske regulering af fradrag for indgående afgift på én gang. Ved beregningen af reguleringsbeløbet fordeles det fradrag, som skal reguleres, ud på den samlede reguleringsperiode, hvorefter der sker regulering med det beløb, som kan henføres til den del af reguleringsperioden, som endnu ikke er afsluttet.

21 Når overdragelsen af et investeringsgode sker i forbindelse med overdragelse af virksomhed, skal den afgiftspligtige erhverver af investeringsgoder overtage overdragerens rettigheder og forpligtelser med hensyn til regulering, således som det er fastsat i momslovens § 11 i kapitel 8a.

22 I henhold til momslovens § 12 i kapitel8a overtager erhververen overdragerens rettigheder og forpligtelser med hensyn til regulering, også i tilfælde af overdragelse af fast ejendom, som udlejes med valgfri betaling af moms, dog kun hvis overdrageren og erhververen ikke har indgået aftale om, at overdrageren skal foretage regulering, og at reguleringen ikke foretages på grundlag af ændringer, som har fundet sted i løbet af den periode, hvor overdrageren var ejer af den faste ejendom.

23 Ved overdragelse af et investeringsgode, som medfører, at erhververen skal overtage overdragerens rettigheder og forpligtelser, skal overdrageren i henhold til nævnte lovs §§ 15 og 17 i kapitel 8a udstede et særskilt dokument. Dokumentet skal indeholde oplysninger om bl.a. den indgående afgift, som kan henføres til overdragerens erhvervelse af investeringsgodet eller til ny-, til- eller ombygning af fast ejendom, den del af afgiften, som overdrageren efter eventuel regulering har foretaget fradrag for, og på hvilket tidspunkt overdragelsen er sket, henholdsvis fradraget foretaget, samt forhold, som i øvrigt kan have betydning for vurderingen af afgiftspligten og erhververens fradragsret.

Bestemmelser om overdragelse af virksomhed

24 Momslovens § 25 i kapitel 3 bestemte, at overdragelse af formuemasse i forbindelse med virksomheden er afgiftsfri, når den sker som led i overdragelse af virksomheden på betingelse af, at erhververen har ret til fradrag eller tilbagebetaling af afgift. Denne bestemmelse blev fortolket i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 19 af Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Sverige), som fastslog, at en virksomhedsoverdragelse ikke udgør en levering af varer i momsmæssig henseende.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

25 Sögård Fastigheter erhvervede i 2012 en fast ejendom, som selskabet udlejede under ordningen med valgfri betaling af moms.

26 Den tidligere ejer af denne ejendom havde ligeledes valgt at betale moms og foretog fradrag af den indgående afgift, der var blevet pålagt ombygningen af bygningen, som han havde registreret i et dokument.

27 Ved salget havde parterne ikke aftalt, at den tidligere ejer skulle foretage regulering af de foretagne momsfradrag, og de havde ikke anmodet skatte- og afgiftsmyndighederne om ikke at overføre den valgfrie betaling af moms. Sögård Fastigheter udlejede ejendommen og fortsatte således med at anvende ejendommen til afgiftspligtige transaktioner.

28 Sögård Fastigheter overdrog i 2013 den faste ejendom til to privatpersoner, som ikke ville anvende den til afgiftspligtige transaktioner. Som følge heraf ophørte den valgfrie betaling af moms. Skatte- og afgiftsmyndigheden anmodede herefter Sögård Fastigheter om at regulere de fradrag for indgående afgift, som den tidligere ejer havde foretaget, og om at tilbagebetale momsen svarende til den reguleringsperiode, der endnu var tilbage.

29 Idet Sögård Fastigheter fandt, at det følger af dom af 10. oktober 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), at selskabet ikke var forpligtet til at betale den moms, som den tidligere ejer havde fradraget, anlagde selskabet sag ved Förvaltningsrätten (forvaltningsdomstol, Sverige) med påstand om annullation af skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelse.

30 Förvaltningsrätten (forvaltningsdomstol), som fandt, at den i hovedsagen omhandlede situation adskilte sig fra den situation, der gav anledning til dom af 10. oktober 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), hvori Domstolen fastslog, at bestemmelserne om regulering af moms skal fortolkes således, at de er til hinder for, at beløb, der skyldes som følge af en regulering af et momsfradrag, inddrives hos en anden afgiftspligtig person end den, der foretog fradraget, frifandt skatte- og afgiftsmyndigheden.

31 Sögård Fastigheter iværksatte appel ved Kammarrätten (appeldomstol i forvaltningsretlige sager, Sverige), som gav selskabet medhold i appellen, hvorefter skatte- og afgiftsmyndigheden iværksatte appel til prøvelse af denne rets dom ved Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) med påstand om, at Sögård Fastigheter tilpligtedes ved regulering at tilbagebetale den moms, som den tidligere ejer havde fradraget.

32 Den forelæggende ret ønsker oplyst, om løsningen i dom af 10. oktober 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), kan overføres på en situation, hvor en erhverver umiddelbart efter at have erhvervet en fast ejendom kun anvender denne til transaktioner, for hvilke momsen er fradragsberettiget, og derefter videresælger den til en tredjemand, som ikke vil anvende den til sådanne transaktioner.

33 Den forelæggende ret har ligeledes anført, at såfremt Domstolen måtte fastslå, at momsdirektivets artikel 188 og 189 er til hinder for en overførsel til erhververen af den forpligtelse til regulering af momsfradrag, der påhvilede overdrageren, vil den skulle tage stilling til skatte- og afgiftsmyndighedens argumentation og afgøre, om Sögård Fastigheters erhvervelse af den faste ejendom udgør en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse som omhandlet i momsdirektivets artikel 19.

34 Den forelæggende ret har præciseret, at spørgsmålet om, hvorvidt bestemmelserne om hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse faktisk finder anvendelse i en tvist som den i hovedsagen omhandlede, afhænger af omstændighederne i tvisten og ikke er genstand for den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse. Den forelæggende ret har anført, at den vil tage stilling til dette punkt, når den træffer endelig afgørelse i den foreliggende sag. Såfremt denne overdragelse skal kvalificeres som en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, opstår imidlertid ifølge denne ret spørgsmålet, om det er foreneligt med momsdirektivets artikel 19 at kræve, at Sögård Fastigheter foretager regulering af de momsfradrag, som den tidligere ejer har foretaget.

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

»1) Såfremt en sælger af en fast ejendom, på grund af regler, som en medlemsstat har indført på grundlag af momsdirektivets artikel 188, stk. 2, ikke har foretaget regulering af fradrag for indgående afgift, idet køberen udelukkende skal anvende ejendommen til transaktioner, som giver ret til fradrag, er der da noget til hinder for, at køberen, i et tilfælde, hvor reguleringsperioden ikke er udløbet, pålægges at foretage regulering af fradraget på et senere tidspunkt, hvor køberen selv overdrager ejendommen til en person, som ikke skal anvende ejendommen til sådanne transaktioner?

2) Ændres besvarelsen af spørgsmål 1 derved, at den første overdragelse, som nævnes i dette spørgsmål, udgør en overdragelse af formuemasse som omhandlet i momsdirektivets artikel 19?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

36 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivet skal fortolkes således, at dette direktiv er til hinder for en national lovgivning, der, idet den på grundlag af dette direktivs artikel 188, stk. 2, bestemmer, at en overdrager af en fast ejendom ikke er forpligtet til at foretage regulering af et fradrag for indgående moms, når erhververen kun vil anvende denne ejendom til transaktioner, der giver ret til fradrag, ligeledes pålægger erhververen at foretage en regulering af dette fradrag for den resterende del af reguleringsperioden, når erhververen for sit vedkommende overdrager den pågældende faste ejendom til en tredjemand, der ikke vil anvende ejendommen til sådanne transaktioner.

37 Indledningsvis bemærkes, at momsdirektivets artikel 184 fastsætter en forpligtelse til at regulere det oprindeligt foretagne momsfradrag, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage.

38 Denne bestemmelse samt momsdirektivets artikel 185 og 186 udgør den ordning, der skal finde anvendelse, hvor der opstår en eventuel ret for skatte- og afgiftsmyndighederne til at kræve regulering af momsen fra en afgiftspligtig, herunder for så vidt angår regulering af fradrag vedrørende investeringsgoder (jf. bl.a. dom af 18.10.2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, præmis 26, og af 17.9.2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, præmis 33).

39 I denne forbindelse overlader momsdirektivets artikel 186 det udtrykkeligt til medlemsstaterne at fastsætte de nærmere bestemmelser for anvendelsen af direktivets artikel 184 og 185, imens det nævnte direktivs artikel 187-192 fastsætter visse nærmere bestemmelser for reguleringen af momsfradraget for så vidt angår investeringsgoder (jf. bl.a. dom af 11.4.2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, præmis 27, og af 17.9.2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, præmis 28 og 29).

40 Momsdirektivets artikel 188 omhandler det specifikke tilfælde, hvor der sker levering af et investeringsgode i reguleringsperioden. I dette tilfælde erstattes den i direktivets artikel 187 fastsatte årlige regulering, som er baseret på den formodede anvendelse af investeringsgodet i den periode, der endnu ikke er forløbet. Ifølge artikel 188 afhænger spørgsmålet om, hvorvidt den indgående moms kan fradrages, af, om den foretagne levering er momspligtig eller ej (jf. i denne retning dom af 15.12.2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, præmis 56).

41 Når en afgiftspligtig person overdrager et investeringsgode i reguleringsperioden, og den pågældende overdragelse er afgiftsfritaget, skal investeringsgodet i henhold til nævnte artikel 188 betragtes, som om det af den afgiftspligtige person fortsat var blevet anvendt i forbindelse med økonomisk virksomhed indtil udløbet af reguleringsperioden, og denne virksomhed formodes at være fuldstændig afgiftsfri. En sådan formodning medfører en forpligtelse til at foretage en enkelt regulering for hele den reguleringsperiode, der endnu ikke er forløbet, medmindre en medlemsstat har besluttet at gennemføre den mulighed, der er fastsat i momsdirektivets artikel 188, stk. 2, for at undlade at kræve den nævnte regulering.

42 Det nævnte direktivs artikel 188, stk. 2, bestemmer således, at når leveringen af investeringsgodet er afgiftsfri, kan medlemsstaterne undlade at kræve regulering, for så vidt som erhververen er en afgiftspligtig person, som udelukkende anvender det pågældende investeringsgode til transaktioner, for hvilke der kan fradrages moms.

43 Det følger heraf, at muligheden for at undlade at kræve regulering dels er betinget af, at erhververen af det pågældende investeringsgode er afgiftspligtig, dels af anvendelsens art, dvs. at godet kun må anvendes til transaktioner, for hvilke der kan fradrages moms.

44 Dog gælder det, at hvis erhververen af et investeringsgode ophører med udelukkende at anvende dette gode til transaktioner, for hvilke der er fradragsret for moms, er betingelserne for, at der ikke kræves regulering, ikke længere opfyldt.

45 Selv om momsdirektivets artikel 188 bestemmer, at medlemsstaterne kan undlade at kræve regulering, » såfremt« de i præmis 43 nævnte betingelser er opfyldt, fastsætter den ikke bestemmelser, der finder anvendelse på en situation, hvor de nævnte betingelser ikke længere er opfyldt.

46 I denne henseende kan medlemsstaterne i henhold til momsdirektivets artikel 189 ved anvendelsen af dette direktivs artikel 188 træffe alle hensigtsmæssige foranstaltninger for at sikre, at reguleringen ikke medfører en uberettiget fordel, samt tillade administrative forenklinger.

47 Disse nationale bestemmelser kan imidlertid ikke føre til, at reguleringen af et momsfradrag vedrørende en levering af goder eller ydelser påhviler en anden afgiftspligtig person end den, der foretog det nævnte fradrag.

48 Selv om momsdirektivet ikke indeholder nogen udtrykkelig angivelse af, hvilken afgiftspligtig person der skal betale de afgiftsfordringer, der følger af reguleringen af et momsfradrag, kan det således ikke på denne baggrund udledes, at medlemsstaterne, inden for rammerne af de nærmere bestemmelser, som de fastsætter i henhold til dette direktivs artikel 137, stk. 2, og artikel 186 og 189, frit kan beslutte, hvilken afgiftspligtig person der skal erlægge momsen i en sådan situation (jf. i denne retning dom af 10.10.2013, Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, præmis 30 og 31).

49 Når det udpeges, hvem der skal erlægge beløb, der skyldes som følge af reguleringen af et momsfradrag, er der ikke tale om en »nærmere bestemmelse« i ovennævnte artiklers forstand, men, som det fremgår af nævnte direktivs artikel 193, om en materiel regel i det fælles momssystem, der er indført ved samme direktiv (jf. i denne retning dom af 10.10.2013, Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, præmis 32).

50 Det fremgår således af Domstolens praksis, at momsdirektivets artikel 184 skal fortolkes således, at såfremt et af en afgiftspligtig person foretaget momsfradrag reguleres, skal skyldige beløb i denne forbindelse erlægges af den pågældende afgiftspligtige person (jf. i denne retning dom af 10.10.2013, Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, præmis 36 og 37).

51 Det skal nemlig for det første bemærkes, at formålet med fradragsordningen er, at den erhvervsdrivende aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer følgelig, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momspligtig (jf. bl.a. dom af 6.9.2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

52 For det andet udgør bestemmelserne om regulering af fradrag et væsentligt element i den ordning, der er indført ved momsdirektivet, idet de har til formål at sikre nøjagtigheden af fradragene og følgelig, at afgiftsbyrden er neutral. I kraft af disse bestemmelser har direktivet således til formål at skabe en tæt og direkte sammenhæng mellem retten til fradrag af indgående moms og brugen af de pågældende goder og tjenesteydelser til afgiftspligtige transaktioner (jf. bl.a. dom af 29.11.2012, Gran Via Moineşti, C-257/11, EU:C:2012:759, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis, og af 10.10.2013, Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, præmis 34).

53 Under disse omstændigheder ville en fortolkning, hvorefter reguleringen af et momsfradrag i forbindelse med leveringen af et gode eller en tjenesteydelse påhviler en anden afgiftspligtig person end den, som har foretaget dette fradrag, være uforenelig med de formål, som forfølges med momsdirektivet, og som er nævnt i nærværende doms præmis 51 og 52 (jf. i denne retning dom af 10.10.2013, Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, præmis 37).

54 Den omstændighed, at der opstilles en betingelse om, at det fradrag, som en overdrager har foretaget i forbindelse med en fast ejendom, reguleres af erhververen af denne ejendom, vil nemlig svare til at forpligte erhververen til at betale et afgiftstilgodehavende vedrørende en transaktion, som den pågældende ikke har noget at gøre med, og som er foretaget i forbindelse med en anden afgiftspligtig persons økonomiske virksomhed. Derimod vil den overdrager, der har foretaget fradraget, fortsat have ret til et fradrag, som er højere end det, som denne har ret til som følge af den faktiske anvendelse af den faste ejendom, og formålet om afgiftsbyrdens neutralitet vil ikke blive opfyldt i forhold til overdrageren.

55 Såvel skatte- og afgiftsmyndigheden som den finske regering har ikke desto mindre gjort gældende dels, at præmisserne i dom af 10. oktober 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), ikke kan overføres på den nærværende sag på grund af de forskellige situationer, der er omhandlet i de to sager, dels, at de grunde, der er forbundet med retssikkerheden, samt nødvendigheden af at sikre, at reguleringer ikke medfører nogen uberettiget fordel og ikke fører til, at der skabes en skjult afgift, danner grundlag for inddrivelse af beløb, der skyldes som følge af reguleringen af et momsfradrag, hos en anden afgiftspligtig person end den, der har foretaget dette fradrag.

56 For det første har skatte- og afgiftsmyndigheden og den finske regering med henblik på at sondre mellem den foreliggende sag og den sag, der gav anledning til dom af 10. oktober 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), anført, at erhververen i hovedsagen blev anmodet om at foretage regulering af fradraget som følge af ændringen af anvendelsen af den omhandlede faste ejendom efter overdragelsen af sidstnævnte til privatpersoner, og at det i denne forbindelse opkrævede afgiftsbeløb kun vedrører den resterende reguleringsperiode. De har tilføjet, at overtagelsen af rettigheder og forpligtelser med hensyn til regulering er valgfri, og at erhververen er i besiddelse af oplysningerne vedrørende det fradrag, der anmodes om regulering af.

57 Det skal imidlertid fastslås, at de nævnte omstændigheder ikke kan rejse tvivl om, at Domstolens betragtninger i den sag, der gav anledning til dom af 10. oktober 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), er relevante for den nærværende sag.

58 Det skal først og fremmest bemærkes, at Domstolen i den sag, der gav anledning til dom af 10. oktober 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), behandlede spørgsmålet om, hvorvidt regulering af et momsfradrag kan foretages hos en anden afgiftspligtig person end den, der foretog dette fradrag,

når det er denne første afgiftspligtige person, der ikke har overholdt de nærmere bestemmelser, der begrundede det af den anden afgiftspligtige person foretagne fradrag. Domstolen besvarede dette spørgsmål benægtende, idet den i det væsentlige i denne doms præmis 40 og 41 fandt, at den omstændighed, at det i en sådan situation kræves, at en anden afgiftspligtig person end den, der har foretaget fradraget, foretager regulering af det nævnte fradrag, ville bringe fradragenes rigtighed og momsens neutralitet, der skal sikres ved bestemmelserne om regulering af fradrag, i fare.

59 I hovedsagen opstår spørgsmålet, om inddrivelse af beløb, der skyldes som følge af reguleringen af et momsfradrag, kan foretages hos en afgiftspligtig person, som ikke har foretaget dette fradrag, når de nærmere bestemmelser, der begrundede, at reguleringen ikke krævedes, ikke længere er overholdt på grund af denne afgiftspligtige persons overdragelse af den faste ejendom til privatpersoner, som ikke længere skal anvende den til afgiftspligtige transaktioner. Dette spørgsmål svarer imidlertid til det spørgsmål, der blev rejst i den sag, der gav anledning til dom af 10. oktober 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), for så vidt som en afgiftspligtig persons handlinger i disse to sager har til følge, at skatte- og afgiftsmyndigheden kræver, at den afgiftspligtige person regulerer et momsfradrag, som en anden afgiftspligtig person har foretaget.

60 Dernæst er det i denne henseende uden relevans, at den regulering, der kræves i nærværende sag, udelukkende vedrører det beløb, der svarer til den resterende reguleringsperiode, eftersom det fradrag, som kræves reguleret, blev foretaget af en anden afgiftspligtig person.

61 Det fremgår således af skatte- og afgiftsmyndighedens skriftlige svar på Domstolens spørgsmål, at erhververens overtagelse af overdragerens rettigheder og forpligtelser med hensyn til regulering, som fastsat i den i hovedsagen omhandlede svenske lovgivning, indebærer overtagelse af den indgående afgift for et investeringsgode, for hvilket overdrageren helt eller delvist ikke har foretaget fradrag. Med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse følger det heraf, at når overdrageren helt eller delvist har fradraget momsen, kan erhververen ikke benytte sig af retten til at fradrage denne afgift.

62 Endelig kan en medlemsstat ikke pålægge en afgiftspligtig person forpligtelser, der går ud over, hvad der er tilladt i henhold til EU-retten på momsområdet, selv om den afgiftspligtige person på forhånd underrettes om omfanget af disse forpligtelser, eller når anvendelsen af sådanne forpligtelser er fakultativ (jf. analogt dom af 18.3.2010, Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis).

63 Skatte- og afgiftsmyndigheden og den finske regering kan derfor ikke med føje gøre gældende, at løsningen i dom af 10. oktober 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), ikke kan overføres på nærværende sag.

64 For det andet bemærkes, at i modsætning til, hvad skatte- og afgiftsmyndigheden og den finske regering har gjort gældende, kan argumenterne vedrørende retssikkerheden og nødvendigheden af at sikre, at reguleringer ikke medfører en uberettiget fordel eller ikke fører til, at der skabes en skjult afgift, ikke begrunde inddrivelse af beløb, der skyldes som følge af reguleringen af et momsfradrag, hos en anden afgiftspligtig person end den, der har foretaget dette fradrag.

65 Indledningsvis kan argumentet om, at det er i strid med retssikkerheden at kræve, at reguleringen af fradraget foretages hos den afgiftspligtige person, der har fradraget momsen – i det foreliggende tilfælde overdrageren af den faste ejendom – når det er erhververen, der har ændret anvendelsen af den nævnte ejendom, og overdrageren ikke har nogen indflydelse på den nævnte anvendelse, ikke tages til følge.

66 Som det fremgår af nærværende doms præmis 45 og 46, tilkommer det nemlig medlemsstaterne at træffe alle hensigtsmæssige foranstaltninger med henblik på anvendelsen af momsdirektivets artikel 188 på de betingelser, der er fastsat i dette direktivs artikel 189, under overholdelse af samtlige bestemmelser i dette direktiv samt de generelle principper, såsom retssikkerhedsprincippet.

67 Dernæst er skatte- og afgiftsmyndigheden samt den finske regering af den opfattelse, at erhververen af den faste ejendom opnår en uberettiget fordel, hvis denne som følge af sin ændrede anvendelse af ejendommen ikke er forpligtet til at regulere det fradrag, som overdrageren har foretaget af ejendommen. Erhververen vil således have erhvervet en fast ejendom, som ikke er underlagt nogen afgift.

68 For det første følger en sådan situation af de bestemmelser i den svenske lovgivning, som fritager transaktioner vedrørende overdragelse af fast ejendom for moms, uden at give de afgiftspligtige mulighed for at vælge at erlægge afgift af disse, selv om momsdirektivets artikel 137, stk. 1, litra b), giver medlemsstaterne mulighed for at indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at betale afgift ved levering af bygninger.

69 For det andet bemærkes, som anført i nærværende doms præmis 61, at når overdrageren helt eller delvist har fradraget momsen, kan erhververen ikke, med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse, benytte retten til at fradrage denne afgift. Følgelig nyder erhververen ikke godt af en »uberettiget fordel« i form af et fradrag, som denne ikke har ret til som følge af anvendelsen af den faste ejendom.

70 For det tredje skal det bemærkes, at den omstændighed, at overdrageren har accepteret, at der fastsættes en købspris for den faste ejendom, der er lavere end markedsprisen, fordi erhververen eventuelt måtte blive forpligtet til at regulere det fradrag, der tidligere er foretaget, er et resultat af parternes aftalefrihed og kan heller ikke kvalificeres som en »uberettiget fordel« som omhandlet i momsdirektivet.

71 Endelig er skatte- og afgiftsmyndigheden og den finske regering af den opfattelse, at da der ikke er mulighed for at foretage regulering hos erhververen, vil momssystemets kontinuitet blive bragt i fare, idet salgsprisen for den faste ejendom beregnes således, at den kan dække en eventuel regulering af momsfradraget og derfor indebærer en latent afgift, som erhververen ikke for sit vedkommende kan fradrage, når denne anvender denne ejendom til transaktioner, der giver ret til momsfradrag.

72 I denne henseende bemærkes for det første, at de samme konsekvenser, såfremt de anses for godtgjort, ligeledes kan indtræde i en situation, hvor en medlemsstat beslutter ikke at gøre brug af den mulighed, der er fastsat i momsdirektivets artikel 188, stk. 2, for at undlade at kræve regulering. Som anført i nærværende doms præmis 68 giver dette direktivs artikel 137, stk. 1, litra b), for det andet medlemsstaterne mulighed for at indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at betale afgift for levering af bygninger, hvilket gør det muligt at undgå de konsekvenser, der er nævnt i den foregående præmis.

73 Under disse omstændigheder skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivet skal fortolkes således, at dette direktiv er til hinder for en national lovgivning, der, idet den på grundlag af dette direktivs artikel 188, stk. 2, bestemmer, at overdrageren af en fast ejendom ikke er forpligtet til at foretage regulering af et fradrag for indgående moms, når erhververen kun vil anvende denne ejendom til transaktioner, der giver ret til fradrag, ligeledes pålægger erhververen at foretage en regulering af dette fradrag for den resterende del af reguleringsperioden, når erhververen for sit vedkommende overdrager den pågældende faste ejendom til en tredjemand, der ikke vil anvende ejendommen til sådanne transaktioner.

Det andet spørgsmål

74 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om besvarelsen af det første spørgsmål ændres i tilfælde af, at den første overdragelse, som nævnes i dette spørgsmål, udgør en overdragelse af formuemasse som omhandlet i momsdirektivets artikel 19.

75 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at det inden for rammerne af det samarbejde, der i henhold til artikel 267 TEUF er indført mellem Domstolen og de nationale retter, udelukkende tilkommer den nationale ret, for hvilken tvisten er indbragt, og som har ansvaret for den retsafgørelse, der skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, både om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, og relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen. Når de stillede spørgsmål vedrører fortolkningen af EU-retten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse (jf. bl.a. dom af 24.4.2012, Kamberaj, C-571/10, EU:C:2012:233, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

76 Domstolen er dog af hensyn til efterprøvelsen af sin egen kompetence beføjet til at undersøge de omstændigheder, hvorunder den nationale ret har forelagt sagen. Den samarbejdsånd, der er en forudsætning for, at den præjudicielle procedure kan fungere, indebærer, at den nationale ret for sit vedkommende skal tage hensyn til den opgave, som Domstolen varetager, og som er at bidrage til retsplejen i medlemsstaterne og ikke at udøve responderende virksomhed vedrørende generelle eller hypotetiske spørgsmål (dom af 24.4.2012, Kamberaj, C-571/10, EU:C:2012:233, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

77 Begrundelsen for et præjudicielt spørgsmål er nemlig ikke, at Domstolen skal afgive responsa vedrørende sådanne spørgsmål, men at der foreligger et behov med henblik på selve afgørelsen af en retstvist (jf. bl.a. dom af 8.9.2010, Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, præmis 38, og af 16.6.2016, Rodríguez Sánchez, C-351/14, EU:C:2016:447, præmis 56).

78 Det følger ganske vist af fast retspraksis, at henset til den klare adskillelse mellem de nationale retters og Domstolens funktioner kan der ikke opstilles krav om, at den forelæggende ret, inden den indbringer et spørgsmål for Domstolen, angiver samtlige de faktiske omstændigheder og retlige vurderinger, som påhviler den i forbindelse med dens dømmende opgave. Det er således tilstrækkeligt, at sagsgenstanden for tvisten i hovedsagen såvel som de aspekter heri, der har væsentlig interesse for Unionens retsorden, fremgår af forelæggelsesafgørelsen for at gøre det muligt for medlemsstaterne og andre interesserede parter at indgive indlæg i overensstemmelse med artikel 23 i statutten for Domstolen og effektivt deltage i proceduren for Domstolen (jf. dom af 8.9.2010, Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, præmis 39).

79 I den nærværende sag har den forelæggende ret imidlertid udtrykkeligt præciseret, at anvendeligheden af bestemmelserne om overdragelse af virksomhed i hovedsagen skal fastlægges på grundlag af omstændighederne i tvisten i hovedsagen og ikke er genstand for den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse, og at den forelæggende ret skal tage stilling til dette spørgsmål, når den træffer endelig afgørelse i tvisten i hovedsagen. Det er udelukkende, såfremt det fastslås, at Sögård Fastigheters erhvervelse af den faste ejendom skal kvalificeres som »overdragelse af virksomhed«, at der opstår spørgsmål om, hvorvidt det er foreneligt med momsdirektivets artikel 19 at kræve, at selskabet foretager regulering af de fradrag, som den tidligere ejer har foretaget.

80 Under disse omstændigheder er spørgsmålet om fortolkningen af momsdirektivets artikel 19 på dette trin af tvisten i hovedsagen hypotetisk, og det er ikke godtgjort, at der er et behov for besvarelsen af dette spørgsmål for løsningen af tvisten.

81 Domstolen kan derfor ikke besvare det andet spørgsmål ved at afgive et responsum om en problemstilling, der på dette stadium er hypotetisk (jf. i denne retning dom af 10.11.2016, Private Equity Insurance Group, C-156/15, EU:C:2016:851, præmis 56, af 28.3.2017, Rosneft, C-72/15, EU:C:2017:236, præmis 194, og af 11.12.2018, Weiss m.fl., C-493/17, EU:C:2018:1000, præmis 166). Den omstændighed, at dette spørgsmål kan blive relevant, hvis den nationale ret finder, at bestemmelserne om overdragelse af virksomhed skal finde anvendelse i den i hovedsagen omhandlede situation, er i denne henseende uden betydning.

82 Det følger heraf, at det andet spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling

Sagsomkostninger

83 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. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Syvende Afdeling) for ret:

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at dette direktiv er til hinder for en national lovgivning, der, idet den på grundlag af dette direktivs artikel 188, stk. 2, bestemmer, at overdrageren af en fast ejendom ikke er forpligtet til at foretage regulering af et fradrag for indgående moms, når erhververen kun vil anvende denne ejendom til transaktioner, der giver ret til fradrag, ligeledes pålægger erhververen at foretage en regulering af dette fradrag for den resterende del af reguleringsperioden, når erhververen for sit vedkommende overdrager den pågældende faste ejendom til en tredjemand, der ikke vil anvende ejendommen til sådanne transaktioner.

Underskrifter