

**Begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 i EUF-fördraget  
angående tolkningen av artiklarna 137, 168, 184–187, 189 och 192 i  
rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdes-  
skatt (mervärdesskattedirektivet)**

**Inledning**

1. Denna begäran om förhandsavgörande gäller tolkningen av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet om valfrihet för beskattning av fastighetsuthyrning och om justering av avdrag för ingående skatt. Tolkningsfrågan har uppkommit i ett mål som rör ett bolag som med stöd av nationella regler har beviljats att vara skattskyldigt under uppförandet av en byggnad och som har dragit av ingående skatt på förvärv som avser den planerade byggnaden. Skattskyldigheten upphörde dock innan byggnaden var färdigställd eftersom byggprojektet avbröts. Enligt de svenska reglerna ska bolaget därför betala tillbaka hela den ingående skatten, med ränta. Den fråga som Högsta förvaltningsdomstolen önskar få besvarad är om detta är förenligt med mervärdesskattedirektivet.

**Tillämpliga unionsrättsliga bestämmelser**

*Bestämmelser om skatteplikt och frivillig skattskyldighet*

2. Enligt artikel 135.1 l ska uthyrning av fast egendom undantas från skatteplikt. Medlemsstaterna får dock enligt artikel 137.1 d medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av sådan uthyrning. Enligt artikel 137.2 ska medlemsstaterna fastställa de närmare villkoren för utövande av rätten till valfrihet och får inskränka räckvidden av den rätten.

*Bestämmelser om avdragsrätt och justering av avdrag*

3. Av artikel 168 a framgår att beskattningsbara personer har rätt att dra av mervärdesskatt som de betalar för varor eller tjänster som levereras eller tillhandahålls av en annan beskattningsbar person, i den mån varorna och tjänsterna används för de beskattningsbara personernas beskattade transaktioner.
4. Det ursprungliga avdraget ska enligt artikel 184 justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra. Enligt artikel 185.1 ska justering särskilt göras när det efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet. Av artikel 185.2 framgår att någon justering dock inte ska ske bl.a. då det har visats eller bekräftats att varor förstörts eller gått förlorade. Enligt artikel 186 ska medlemsstaterna fastställa närmare bestämmelser för tillämpningen av artiklarna 184 och 185.
5. I artiklarna 187–191 finns särskilda bestämmelser om justering av avdrag när det gäller investeringsvaror.
6. Enligt artikel 187.1 ska justeringen när det gäller investeringsvaror fördelas över fem år. När det gäller fast egendom får den period som läggs till grund för beräkningen av justeringen förlängas till högst 20 år.
7. Den årliga justeringen ska enligt artikel 187.2 endast ske med avseende på en femtedel eller, om justeringsperioden har förlängts, motsvarande andel av den mervärdesskatt som har belastat investeringsvarorna. Justeringen ska 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.

8. I artikel 188 regleras vad som gäller vid leverans av investeringsvaror under justeringsperioden. Av artikeln framgår att överlåtelse av en investeringsvara kan medföra att ett tidigare medgivet avdrag ska justeras. Justering ska då göras på en gång för hela den tid av justeringsperioden som återstår.
9. I artikel 189 anges att medlemsstaterna för tillämpningen av artiklarna 187 och 188 får definiera begreppet investeringsvaror och närmare ange det belopp av skatten som ska beaktas vid justeringen samt vidta lämpliga åtgärder för att se till att justeringen inte medför några omotiverade fördelar och tillåta administrativa förenklingar.
10. Om den beskattningsbara personen övergår från att beskattas på normalt sätt till att beskattas enligt en särskild ordning eller omvänt, får medlemsstaterna enligt artikel 192 vidta alla nödvändiga åtgärder för att den beskattningsbara personen inte ska otillbörligen gynnas eller missgynnas.

### **Tillämpliga nationella bestämmelser**

#### *Bestämmelser om skatteplikt och frivillig skattskyldighet*

11. Bestämmelser om skatteplikt och frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastigheter finns i 3 och 9 kap. mervärdesskattelagen (1994:200).
12. Enligt 3 kap. 2 § undantas, med vissa begränsningar, 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 § andra stycket och 9 kap. 1 § välja att bli beskattad för uthyrningen (frivillig skattskyldighet). Vid den i målet aktuella tidpunkten skulle fastighetsägaren i så fall ansöka om detta hos Skatteverket. Numera träder en fastighetsägare in i systemet med frivillig skattskyldighet genom

att helt enkelt ange utgående mervärdesskatt på hyresbeloppet i fakturan till hyresgästen.

13. Som huvudregel är det alltså möjligt att bli frivilligt skattskyldig först när en byggnad har uppförts och uthyrningen har påbörjats. Detsamma gällde även när det tidigare ansökningsförfarandet tillämpades. Enligt 9 kap. 2 § och 3 kap. 3 § tredje stycket 3 kan en fastighetsägare dock genom en särskild ansökan hos Skatteverket begära att bli frivilligt skattskyldig redan när en byggnad uppförs (frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet). För att en sådan ansökan ska beviljas krävs att avsikten är att byggnaden ska användas för skattepliktig uthyrning. Dessutom krävs att det finns särskilda skäl och att det är lämpligt med hänsyn till den sökandes personliga och ekonomiska förhållanden samt omständigheterna i övrigt att ansökan beviljas.
14. Av 9 kap. 6 § andra stycket framgår att Skatteverket, innan uthyrning har påbörjats, får besluta att den frivilliga skattskyldigheten under uppförandeskedet ska upphöra om det inte längre finns förutsättningar för en sådan skattskyldighet.
15. Enligt förarbetena är syftet med reglerna om frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet att minska påfrestningarna på fastighetsägarens likviditet genom att möjliggöra för denne att dra av, och därmed få tillbaka, den ingående skatten redan under byggtiden. Särskilda skäl för att bevilja sådan skattskyldighet föreligger främst när fastighetsägaren får finansiera en avsevärd ingående skatt under en längre tid (prop. 1999/2000:82 s. 72).

*Bestämmelser om avdragsrätt och justering av avdrag*

16. Bestämmelser om avdrag för ingående skatt finns i 8 kap. och bestämmelser om justering<sup>1</sup> av avdrag i 8 a kap. mervärdesskattelagen. I 9 kap. mervärdesskattelagen finns vidare vissa kompletterande bestämmelser om avdrag och justering som gäller vid frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet.
17. En fastighetsägare som är frivilligt skattskyldig har enligt 8 kap. 3 § och 9 kap. 8 § rätt till avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten.
18. När det gäller ingående skatt som hänför sig till kostnader för att uppföra en byggnad som ska användas för skattepliktig uthyrning kan avdrag göras på tre olika sätt: genom att fastighetsägaren är frivilligt skattskyldig under uppförandeskedet (se punkterna 13–15 ovan), genom retroaktivt avdrag eller genom justering.
19. Reglerna om retroaktivt avdrag finns i 9 kap. 8 §. Reglerna innebär att fastighetsägaren inom vissa tidsgränser retroaktivt får dra av ingående mervärdesskatt som har betalats innan skattskyldigheten inträdde. Avdrag för göras direkt med hela beloppet när skattepliktig uthyrning påbörjas.
20. Enligt 9 kap. 9 § ska justering av avdrag för ingående skatt som hänför sig till fastighet som är eller har varit föremål för skattepliktig uthyrning ske enligt vad som föreskrivs i 8 a kap. och i 9 kap. 10–13 §§.

---

<sup>1</sup> I mervärdesskattelagen används termen ”jämkning”, i enlighet med den terminologi som användes i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). I detta dokument används dock genomgående termen ”justering”.

21. Enligt 8 a kap. 1 § ska avdrag för ingående skatt hänförlig till förvärv av investeringsvaror justeras om användningen av varan ändras efter förvärvet eller om varan överläts. Av 8 a kap. 2 § framgår att en fastighet är en investeringsvara om den har varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, under förutsättning att den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr.
22. Justering av avdrag ska enligt huvudregeln i 8 a kap. 4 § ske bl.a. när användningen av en investeringsvara vars förvärvande helt eller delvis har medfört rätt till avdrag ändras så att avdragsrätten minskar. Justering ska även ske i det omvända fallet, dvs. när förvärvet inte har medfört rätt till avdrag eller endast delvis medfört sådan rätt men användningen ändras så att avdragsrätten ökar.
23. Avdrag för ingående skatt ska enligt 8 a kap. 6 § justeras endast när användningen av en investeringsvara har förändrats eller överlåtelse skett inom viss tid (korrigerings tiden). Denna tid är för fastigheter tio år.
24. I 9 kap. 11 § 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 korrigerings tiden. Dessutom ska ingående skatt som hänför sig till tiden mellan beslutet om frivillig skattskyldighet och dennas upphörande betalas in till staten. Räkna ska betalas på beloppen. Innebörden av bestämmelserna är alltså att all ingående skatt som har dragits av ska betalas tillbaka direkt, med ränta.
25. Följande överväganden låg bakom införandet av 9 kap. 11 § (prop. 1999/2000:82 s. 73). Om de vanliga justeringsreglerna skulle tillämpas även vid frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet så skulle fastighetsägaren inte behöva justera för de år som passerat från beslutet

om frivillig skattskyldighet fram till att hyresgäster med skattefri verksamhet flyttat in. Justering skulle alltså endast behöva ske genom årlig återbetalning för de återstående åren av korrigeringsperioden. Det skulle då inte finnas något skäl för en fastighetsägare att under byggnationen avstå från att låta hela fastigheten omfattas av den frivilliga skattskyldigheten, oavsett hur stor del av den framtida uthyrningen som enligt fastighetsägarens bedömning faktiskt skulle komma att omfattas av skatteplikt. Den som väljer att ansöka om skattskyldighet under uppförandeskedet bör därför åläggas att återbetala all ingående skatt som hänförs till en senare användning av fastigheten i en skattefri verksamhet.

26. Förarbetsuttalandena tar således sikte på det fallet att den frivilliga skattskyldigheten upphör på den grunden att en byggnad när den står klar används för skattefri och inte för skattepliktig uthyrning. Bestämmelserna i 9 kap. 11 § är emellertid tillämpliga även när skattskyldigheten upphör av något annat skäl, t.ex. för att byggprojektet avbryts.

### **Omständigheterna i målet**

27. Målet gäller ett bolag, Skellefteå Industrihus Aktieföretag, som hade för avsikt att uppföra en kontorsbyggnad 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 kr avseende förvärv, främst av arkitekttjänster, som avsåg den planerade byggnaden. Efter att en av de tilltänkta hyresgästerna meddelat att man inte längre var intresserad av att hyra lokaler i byggnaden, och då förnyade kostnadsberäkningar visat att projektet inte skulle gå ihop ekonomiskt, beslutade bolaget i september 2013 att någon byggnation inte skulle ske. Därmed upphörde den frivilliga skattskyldigheten för fastigheten.

28. I enlighet med 9 kap. 11 § mervärdesskattelagen betalade bolaget i december 2013 tillbaka all den ingående skatt som hade dragits av under den tid då bolaget hade varit frivilligt skattskyldigt för fastigheten. Tre år senare begärde bolaget omprövning och yrkade att avdrag skulle medges för den ingående skatten. Som grund för yrkandet anförde bolaget att kravet i 9 kap. 11 § mervärdesskattelagen på att den ingående skatten ska betalas tillbaka inte är förenligt med mervärdesskattedirektivet. Skatteverket avslog bolagets yrkande.
29. Bolaget överklagade till Förvaltningsrätten i Umeå som biföll överklagandet med följande motivering. Medlemsstaternas möjlighet enligt artikel 137 i mervärdesskattedirektivet att inskränka räckvidden av rätten till valfrihet omfattar inte bolagets redan uppkomna rätt till avdrag för ingående skatt. Bolaget ska därför behandlas på samma sätt som ett företag som är skattskyldigt på annan grund och som upphör med sin verksamhet. Av EU-domstolens praxis följer att ett sådant upphörande inte ska leda till att ett tidigare medgivet avdrag för den ingående skatten senare vägras. Något otillbörligt gynnande enligt artikel 192 i mervärdesskattedirektivet kan inte heller sägas vara för handen. Regeln i 9 kap. 11 § kan därför inte tillämpas.
30. Skatteverket överklagade till Kammarrätten i Sundsvall som avslog överklagandet. Kammarrätten ansåg att artikel 137 inte ger medlemsstaterna rätt att införa regler om att tidigare gjorda avdrag ska tas tillbaka i andra situationer än de som framgår av direktivet. Kammarrätten ansåg vidare att avbrytandet av en planerad byggnation inte är en sådan förändring som kan utlösa krav på justering enligt artikel 185.
31. Skatteverket har överklagat kammarrättens dom och yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen, med ändring av domen, ska förklara att bolaget är skyldigt att betala tillbaka den aktuella ingående skatten. Bolaget anser att överklagandet ska avslås.



## Parternas ståndpunkter

### *Skatteverket*

32. Bestämmelserna i 9 kap. 11 § mervärdesskattelagen är en del av det svenska systemet för frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet. Detta system har som helhet skapats inom ramen för det handlingsutrymme som medlemsstaterna har enligt artikel 137 i mervärdesskatte-direktivet.
33. Enligt de svenska bestämmelserna medges frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet endast om hyresgästen använder lokalen för verksamhet som medför skattskyldighet. Det är först när en byggnad står klar och hyresgästen tillträder lokalen som det slutligt kan avgöras om uthyrningen kan ske med skatteplikt och vidhängande avdragsrätt. Genom bestämmelserna om frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet kan avdragsrätten tidigareläggas vilket är en fördel för fastighetsägaren i likviditetshänseende. Innebörden av bestämmelserna är dock att avdragsrätten är villkorad av att uthyrning senare kommer att ske till hyresgäster med sådan verksamhet att skattskyldighet faktiskt kan inträda.
34. Medlemsstaterna har inte någon skyldighet att förena frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet med bestämmelser som medför rätt till löpande avdrag för ingående skatt under den tid då en byggnad uppförs. De svenska bestämmelserna om frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet går alltså utöver vad som är nödvändigt för att tillgodose direktivets krav på avdragsrätt. Avdragsrätt på grund av ett beslut om frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet är därför inte jämförbar med avdragsrätt för anskaffningar till en nystartad verksamhet av ett slag som medför obligatorisk skattskyldighet.

35. Eftersom avdragsrätten kan fastställas slutligt först när byggnaden är färdigställd och uthyrningen har påbörjats innebär ett beslut om att frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet dessförinnan ska upphöra inte ett återkallande av en avdragsrätt som redan har förvärvats. En tillämpning av 9 kap. 11 § mervärdesskattelagen medför därför inte att avdragsrätten begränsas på ett sätt som strider mot direktivet.
36. Om den ingående skatten inte kan återkrävas när den frivilliga skattskyldigheten under uppförandeskedet upphör kommer fastighetsägare som har beviljats sådan skattskyldighet att behandlas förmånligare än fastighetsägare som inte har ansökt om detta eller som har fått avslag på sin ansökan, t.ex. för att kravet på särskilda skäl inte har ansetts vara uppfyllt. Det blir då en materiell skillnad i avdragsrätt beroende på om avdrag görs i form av retroaktivt avdrag, justering eller löpande genom frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet. I det sistnämnda fallet, men inte i övriga fall, kommer avdrag att medges även om byggprojektet avbryts innan någon uthyrning har kommit till stånd. Likartade situationer skulle alltså behandlas olika.
37. Dessutom innebär skattskyldighetens upphörande i sig en sådan förändring i de faktorer som bestämmer avdragsrätten som enligt artiklarna 184 och 185 i direktivet ska leda till att avdraget för ingående skatt justeras. Enligt artikel 186 ankommer det på medlemsstaterna att bestämma hur justeringen enligt artiklarna 184 och 185 ska göras. Den skyldighet till återbetalning och justering av avdrag som föreskrivs i 9 kap. 11 § mervärdesskattelagen omfattas av medlemsstaternas bestämmanderätt enligt de nämnda artiklarna. De särskilda bestämmelserna för investeringsvaror i artiklarna 187 och framåt gäller endast vid förändringar i avdragsrätten som inträffar efter tidpunkten för en investeringsvaras första användning. Dessa bestämmelser gäller således inte förändringar i avdragsrätten som inträffar dessförinnan eller avdrag som gjorts trots att det redan från början saknats avdragsrätt.

*Skellefteå Industrihus Aktiebolag*

38. Det handlingsutrymme som medlemsstaterna har enligt artikel 137 i direktivet gäller omfattningen av skattskyldigheten och villkoren för att träda in i systemet med frivillig skattskyldighet. Artikeln ger däremot inte rätt för medlemsstaterna att inskränka eller återta avdragsrätten när förutsättningarna för skattskyldighet är uppfyllda. Bestämmelserna i 9 kap. 11 § mervärdesskattelagen ryms inte inom medlemsstaternas handlingsutrymme enligt artikel 137 eftersom de strider mot direktivets grundläggande principer för avdragsrätt.
39. Avdragsrätten för ingående skatt avgörs vid förvärvstillfället utifrån syftet med inköpet. Att det skulle finnas en villkorad och preliminär avdragsrätt som slutligen bestäms av att ett visst resultat uppnås i framtiden saknar stöd i direktivet. När avdragsrätten väl har inträtt så kan den inte fråntas den beskattningsbara personen med retroaktiv verkan. En senare förändring av avdragsrätten får ske enbart med stöd av reglerna om justering.
40. Av förarbetena till 9 kap. 11 § mervärdesskattelagen framgår att bestämmelserna är tänkta att tillämpas då en byggnad när den står färdig visar sig bli använd i skattefri och inte i skattepliktig verksamhet. Att i en sådan situation korrigera avdraget för ingående skatt är förenligt med direktivets bestämmelser om justering av avdrag. Däremot är det inte förenligt med direktivet att justera ett avdrag på den grunden att en planerad verksamhet inte kommer igång och därför inte leder till några skattepliktiga transaktioner.
41. Att det kan bli skillnad i avdragsrätten beroende på om avdrag görs i form av retroaktivt avdrag, justering eller löpande genom frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet förklaras av att inköpen i det sistnämnda fallet, till skillnad från i de två förstnämnda fallen, sker till en verksamhet

som är skattepliktig vid förvärvstillfället. Denna skillnad innebär alltså inte att likartade situationer behandlas olika eftersom situationerna skiljer sig åt och den är i vart fall utan betydelse för om direktivets bestämmelser om justering är tillämpliga. Det kan även noteras att bestämmelserna om retroaktivt avdrag saknar motsvarighet i direktivet och att den nämnda skillnaden i avdragsrätt kan bero på att Sverige inte har införlivat direktivets bestämmelser på ett korrekt sätt.

42. Bolaget har trätt in i systemet för frivillig skattskyldighet på ett korrekt sätt och har gjort avdrag för ingående skatt bara under den tid då bolagets avsikt fortfarande var att förvärven skulle användas i samband med framtida skattepliktiga transaktioner. Av orsaker som bolaget inte kunnat råda över har någon uthyrning dock aldrig kommit till stånd. Den investering för vilken avdrag har gjorts har alltså inte kunnat konsumeras i någon verksamhet. Investeringen har inte längre något värde och får därmed anses vara förbrukad (jfr artikel 185.2 i direktivet).

### **Behovet av förhandsavgörande**

#### *Inledning*

43. Inledningsvis kan konstateras att det är ostridigt i målet att det inte har förekommit något missbruk eller bedrägeri samt att de aktuella förvärven inte har använts för att genomföra mervärdesskattefria transaktioner. Vad målet gäller är således enbart om det är förenligt med mervärdesskatte-direktivet att tillämpa bestämmelserna i 9 kap. 11 § mervärdesskattelagen när skattskyldigheten upphör på grund av att ett byggprojekt avbryts innan byggnaden är färdigställd och någon uthyrning därmed inte kommer till stånd.
44. Innebörden av de svenska bestämmelserna är alltså att hela den ingående mervärdesskatt som hänförs till byggprojektet och som fastighetsägaren

har dragit av då ska betalas tillbaka till staten. Återbetalningen ska göras direkt med hela beloppet. Dessutom ska ränta betalas på beloppet.

45. Bestämmelserna i 9 kap. 11 § mervärdesskattelagen saknar direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Skatteverket anser dock att bestämmelserna ligger inom ramen för det handlingsutrymme som medlemsstaterna har när det gäller den närmare utformningen av reglerna om valfrihet för beskattning av fastighetsuthyrning. Om så inte anses vara fallet måste vidare bedömas om bestämmelserna ändå kan godtas med hänvisning till direktivets regler om justering av avdrag.

#### *Valfrihet för beskattning av fastighetsuthyrning*

46. Av EU-domstolens praxis framgår att artikel 137 i direktivet ger medlemsstaterna ett stort utrymme för egna bedömningar. De kan t.ex. utesluta vissa transaktioner eller kategorier av skattskyldiga från rätten till valfrihet samt villkora valfriheten med ett förfarande för godkännande i förväg (se t.ex. Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:512, punkterna 21–23 och Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, punkterna 27–30). I detta handlingsutrymme ingår också möjligheten att föreskriva att skatteplikten inte ska inträda innan en ansökan om detta har gjorts, och att det endast ska vara möjligt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt efter detta datum (Uuden-kaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 45).
47. Av domstolens praxis framgår emellertid också att om valfriheten utnyttjas på ett korrekt sätt i enlighet med de nationella bestämmelserna så får dessa bestämmelser inte leda till att rätten till avdrag i samband med skattepliktiga transaktioner begränsas. Enligt domstolen ger direktivets regler om valfrihet inte medlemsstaterna någon rätt att inskränka den rätt till avdrag som föreskrivs i direktivet eller att återkalla en avdragsrätt som redan har förvärvats. Sådana begränsningar rör

nämligen inte räckvidden av rätten till valfrihet, vilket är det som medlemsstaterna har möjlighet att inskränka, utan konsekvenserna av att utnyttja denna rätt (Uudenkaupungin kaupunki, punkterna 45 och 46 och Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punkterna 48 och 49).

48. Frågan är då om de svenska bestämmelserna i 9 kap. 11 § mervärdes-skattelagen är av det slaget att de ligger inom ramen för det handlingsutrymme som ges i artikel 137. Skatteverket har som stöd för att så är fallet anfört att den artikeln inte ställer något krav på att skattskyldighet, och därmed avdragsrätt, ska medges redan under uppförandeskedet. Det hade alltså varit fullt möjligt för Sverige att bevilja skattskyldighet och avdragsrätt först när det visar sig att en skattepliktig uthyrning verkligen kommer till stånd. Eftersom de svenska bestämmelserna går längre än vad direktivet kräver när det gäller från vilken tidpunkt avdrag för ingående skatt medges så måste det enligt Skatteverket också vara förenligt med direktivet att återta det medgivna avdraget om det visar sig att någon skattepliktig uthyrning aldrig kommer till stånd.

49. Bolaget anser å sin sida att eftersom bestämmelserna i 9 kap. 11 § gäller avdrag för ingående skatt som har gjorts under den tid då bolaget var frivilligt skattskyldigt så är bestämmelserna inte av det slaget att de omfattas av det handlingsutrymme som ges i artikel 137.

50. Högsta förvaltningsdomstolen önskar att EU-domstolen bedömer vilket av dessa synsätt som är det riktiga.

#### *Justering av avdrag*

51. Om de svenska bestämmelserna inte anses vara av det slaget att de ligger inom ramen för medlemsstaternas handlingsutrymme enligt artikel 137 så

måste bedömas om de ändå kan godtas med hänvisning till direktivets regler om justering av avdrag.

52. Enligt artikel 168 i direktivet ska en beskattningsbar person ha rätt att dra av mervärdesskatt som betalas för varor och tjänster som används för skattepliktiga transaktioner. EU-domstolen slog i målet Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67, punkterna 18 och 19) fast att avdragsrätt föreligger även för förvärv som görs under en verksamhets uppstartsskede, under förutsättning att avsikten är att förvärven ska användas för skattepliktiga transaktioner.
53. Av samma avgörande framgår vidare att avdragsrätten består även om den planerade verksamheten aldrig kommer igång och därmed inte ger upphov till några skattepliktiga transaktioner (Inzo, punkt 20). Att så är fallet bekräftas också i senare praxis (se t.ex. Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1, punkt 19, Schloßstraße, C-396/98, EU:C:2000:303, punkt 42, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, punkt 41 och Gran Via Moineşti, C-257/11, EU:C:2012:759, punkt 29).
54. I vissa av de nämnda rättsfallen har EU-domstolen emellertid gjort reservationen att avdragsrätten består ”med förbehåll för eventuella justeringar” (se Schloßstraße, punkt 42, Breitsohl, punkt 41 och Gran Via Moineşti, punkt 29). I Gemeente Leusden och Holin Groep (C-487/01 och C-7/02, EU:C:2004:263) framhöll domstolen vidare särskilt att de frågor som hade ställts till domstolen i målen Schloßstraße och Breitsohl inte avsåg möjligheterna till justering av avdrag (se punkt 63).
55. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen är det mot denna bakgrund inte helt klart hur den princip som slogs fast i Inzo, dvs. att avdragsrätten består även om en verksamhet läggs ned innan den ger upphov till skattepliktiga transaktioner, förhåller sig till reglerna om justering av avdrag.

56. Ett sätt att tolka praxis skulle kunna vara att avdragsrätten kan begränsas om skattskyldigheten upphör på grund av att den planerade verksamheten inte kommer igång, under förutsättning att begränsningen görs enligt bestämmelserna om justering av avdrag. Med det synsättet skulle den omständigheten att skattskyldigheten upphör när avsikten inte längre är att genomföra skattepliktiga transaktioner kunna vara en sådan ”förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet” som enligt artikel 185.1 ska leda till att avdraget justeras. Skatteverket anser att så är fallet och att bestämmelserna i 9 kap. 11 § mervärdesskattelagen håller sig inom det handlingsutrymme för genomförandet av justeringen som medlemsstaterna har enligt artikel 186.
57. Om man, eftersom förvärvet avser en investeringsvara, i stället anser att avdraget i så fall ska justeras i enlighet med de särskilda bestämmelserna i artiklarna 187 och framåt så är det dock endast justeringen av den del av avdraget som avser den skatt som hänförs till tiden efter det att skattskyldigheten upphörde som har uttryckligt stöd i direktivet. Enligt de svenska reglerna ska dock även den del av den ingående skatten som hänförs till tiden dessförinnan återbetalas. Både justering och återbetalning ska dessutom göras omedelbart, dvs. inte successivt under justeringsperioden, och ränta ska betalas på beloppen. Om det är dessa artiklar som ska tillämpas måste därför också avgöras om utformningen av de svenska reglerna håller sig inom ramen för de åtgärder som medlemsstaterna får vidta med stöd av artiklarna 189 och 192.
58. Ett annat sätt att tolka praxis är emellertid att det förbehåll för eventuella justeringar som görs i de rättsfall som nämns i punkt 54 ovan endast är en erinran om att avdragsrätten inte för alltid är fredad från sådana justeringar som föranleds av något annat förhållande än att den planerade verksamheten inte kommer igång. Med denna tolkning är den omständigheten att



skattskyldigheten upphör när avsikten inte längre är att genomföra skattepliktiga transaktioner inte i sig en sådan händelse som utlöser skyldighet att justera tidigare medgivna avdrag.

59. Den tolkningen stöds av domen i Ghent Coal Terminal. Det målet gällde ett bolag som hade dragit av ingående skatt avseende anläggningsarbeten på bolagets mark. Bolaget tvingades sedan genom ett offentligt beslut att byta denna mark mot annan mark inom samma område. Enligt den nationella rätten var detta byte undantaget från mervärdesskatt. Anläggningsarbetena gav därmed aldrig upphov till några skattepliktiga transaktioner.
60. Efter att ha konstaterat att avdragsrätten består även om den avsedda ekonomiska verksamheten inte har gett upphov till skattepliktiga transaktioner påpekade EU-domstolen att i förekommande fall kan tillhållande av en anläggningstillgång under justeringsperioden, såsom i målet vid den nationella domstolen, föranleda justering av avdraget (se punkt 23). Domstolen hänvisade därvid till den bestämmelse som numera finns i artikel 188 i mervärdesskattedirektivet. Det var således den skattefria överlåtelsen av fastigheten, och inte det förhållandet att den planerade verksamheten på fastigheten inte kom igång, som föranledde kravet på justering.
61. Det kan vidare noteras att EU-domstolen i Gran Via Moinești, när den i punkt 29 angav att avdragsrätten består ”med förbehåll för eventuella justeringar”, hänvisade till den nämnda punkten 23 i Ghent Coal Terminal.
62. Ytterligare stöd för att den omständigheten att en planerad verksamhet inte kommer igång inte i sig ska leda till att ett tidigare medgivet avdrag justeras finns i artikel 185.2. Där anges att någon justering inte ska ske i fall då varor har förstörts eller gått förlorade. När ett byggprojekt avbryts så kan de dittills gjorda investeringarna i projektet anses ha gått förlorade.

63. Högsta förvaltningsdomstolen önskar att EU-domstolen, om domstolen finner att de svenska bestämmelserna inte är av det slaget att de ligger inom ramen för medlemsstaternas handlingsutrymme enligt artikel 137, även bedömer om bestämmelserna – helt eller delvis – ändå kan godtas med hänvisning till direktivets bestämmelser om justering av avdrag.

### **Fråga**

64. Högsta förvaltningsdomstolen önskar, mot nu angiven bakgrund, svar på följande fråga.

65. 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?