

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 30 juni 2022 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 137 – Frivillig skattskyldighet – Villkor – Nationell lagstiftning som gör rätten för en beskattningsbar person att välja att mervärdesskatt ska tas ut för försäljning av fast egendom beroende av att egendomen överlåts till en beskattningsbar person som redan är registrerad till mervärdesskatt – Skyldighet att justera avdrag för mervärdesskatt om detta villkor inte är uppfyllt – Principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet”

I mål C-56/21,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Mokestinų ginų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Skattetvistnämnden vid Republiken Litauens regering) genom beslut av den 16 oktober 2020, som inkom till domstolen den 29 januari 2021, i målet

UAB ”ARVI” ir ko

mot

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Prechal samt domarna J. Passer, F. Biltgen (referent), N. Wahl och L. Arastey Sahún,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- UAB ”ARVI” ir ko, genom L. Augustinavičienė och A. Paulauskas, advokatai,
- Litauens regering, genom K. Dieninis och V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitė och L. Lozano Palacios, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 24 mars 2022 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 135 och 137 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) samt av principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan UAB "ARVI" ir ko (nedan kallat Arvi) och Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (nationell skatteinspektion knuten till Republiken Litauens finansministerium) (nedan kallad den nationella skatteinspektionen) angående rätten att välja huruvida fast egendom som sålts till en beskattningsbar person som inte var registrerad till mervärdesskatt vid tidpunkten för försäljningen ska omfattas av mervärdesskatteplikt, och om hur rätten att dra av ingående mervärdesskatt har genomförts.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

j) Tillhandahållande före första inflyttning av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på ...

..."

4 Artikel 137 i detta direktiv har följande lydelse:

"1. Medlemsstaterna får medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av följande transaktioner:

...

b) Tillhandahållande före första inflyttning av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på ...

...

2. Medlemsstaterna skall fastställa de närmare villkoren för utövande av den rätt till valfrihet som avses i punkt 1.

Medlemsstaterna får inskränka räckvidden av den rätten."

5 I artikel 168 i direktivet föreskrivs följande:

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

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

...”

6 I artikel 213.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Varje beskattningsbar person skall uppge när hans ekonomiska verksamhet som beskattningsbar person inleds, förändras eller upphör.”

7 I artikel 214.1 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Medlemsstaterna skall vidta nödvändiga åtgärder för att med hjälp av ett individuellt registreringsnummer identifiera följande personer:

a) Varje beskattningsbar person, med undantag av dem som avses i artikel 9.2, som inom medlemsstaternas respektive territorium utför sådana andra leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som medför rätt till avdrag, än leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster för vilka mervärdesskatt skall betalas uteslutande av köparen eller mottagaren i enlighet med artiklarna 194–197 och artikel 199.

...”

Litauisk rätt

8 I artikel 32.3 i Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751 (Republiken Litauens lag nr IX-751 om mervärdesskatt), av den 5 mars 2002 (Žin., 2002, nr 35-1271), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs följande:

”En beskattningsbar person ska ha rätt att välja att mervärdesskatt ska tas ut på det sätt som föreskrivs i denna lag på fast egendom som är undantagen från mervärdesskatt enligt punkterna 1 eller 2 i denna artikel, om egendomen säljs eller på annat sätt överläts till en beskattningsbar person som är registrerad till mervärdesskatt, ... och detta val ska gälla i minst 24 månader från dagen då valet anmäls, med avseende på alla relevanta transaktioner som genomförs av denna person. Den beskattningsbara personen ska anmäla sitt val på det sätt som föreskrivs av den centrala skattemyndigheten. ...”

9 I artikel 58.1 i nämnda lag anges följande:

”En beskattningsbar person ska ha rätt att dra av ingående mervärdesskatt eller mervärdesskatt vid import såvitt avser varor eller tjänster som förvärvats eller importerats, om varorna eller tjänsterna är avsedda att användas av den beskattningsbara personen för någon av följande verksamheter:

1) beskattningsbar leverans av varor eller beskattningsbart tillhandahållande av tjänster,

...”

10 I artikel 67.2 i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”Avdrag för mervärdesskatt ska justeras på det sätt som föreskrivs i denna artikel: med avseende på fast egendom, under tio år, ... med början från den beskattningsperiod då ingående

mervärdesskatt eller mervärdesskatt vid import på denna egendom helt eller delvis drogs av (när det gäller konkreta förbättringar av en byggnad/konstruktion, ska avdraget för den ingående mervärdesskatten på de materiella anläggningstillgångar som därigenom har producerats justeras under tio år från den beskattningsperiod då förbättringsarbetet avslutades). ...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 Efter en kontroll av att Arvi hade beräknat, deklarerat och betalat mervärdesskatt på ett korrekt sätt upprättade Kauno apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija (Regionala skatteinspektionen i distriktet Kaunas, Litauen) (nedan kallad ”den regionala skattemyndigheten”), den 15 april 2020 en skattekontrollrapport i vilken det konstaterades att Arvi gjort fel när bolaget påfört utgående mervärdesskatt i samband med försäljningen den 8 maj 2015 av fast egendom till UAB ”Investicij? ir inovacij? fondas” (nedan kallad Fondas). Enligt rapporten ansåg nämligen den regionala skattemyndigheten att eftersom Fondas vid tidpunkten för försäljningen ännu inte var registrerat till mervärdesskatt, kunde Arvi inte välja att låta denna transaktion omfattas av mervärdesskatteplikt och följaktligen inte heller fakturera motsvarande utgående mervärdesskatt, varför bolaget i sin mervärdesskattedeklaration borde ha justerat beloppet för den ingående mervärdesskatten.

12 Genom beslut av den 22 maj 2020 fastställde den regionala skattemyndigheten nämnda kontrollrapport och ålade Arvi att betala motsvarande mervärdesskattebelopp jämte straffavgifter och dröjsmålsränta.

13 Ett klagomål avseende detta beslut avslogs genom beslut av den nationella skatteinspektionen av den 23 juli 2020. Arvi överklagade därefter till Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s (Skattetvistnämnden vid Republiken Litauens regering).

14 Skattetvistnämnden frågar sig huruvida Republiken Litauens lagstiftare iakttog mervärdesskattedirektivet, med hänsyn till dess mål och anda, när lagstiftaren vid utövandet av sitt utrymme för skönsmässig bedömning slog fast att rätten att välja att ta ut mervärdesskatt skulle vara underställd villkoret att förvärvaren måste vara en beskattningsbar person som är registrerad till mervärdesskatt. Vidare undrar Skattetvistnämnden huruvida den beskattningsbara personens val att mervärdesskatt skulle tas ut på leveransen av en äldre fast egendom, när ett sådant val inte är förenligt med kravet i artikel 32 i mervärdesskattelagen att en förvärvare ska vara en beskattningsbar person som är registrerad till mervärdesskatt, gör det möjligt att anse att en sådan transaktion utgör en beskattningsbar leverans av investeringsvaror med avseende på vilken det inte uppstår någon skyldighet att justera mervärdesskatteavdraget för leverantören av denna egendom. Slutligen vill Skattetvistnämnden få klarhet i huruvida nationella skatteinspektionens krav på att leverantören ska justera mervärdesskatteavdraget under sådana omständigheter som föreligger i detta fall, när förvärvaren av egendomen blev registrerad till mervärdesskatt en månad efter genomförandet av transaktionen, är förenligt med direktivets andemening och de principer som har slagits fast i EU-domstolens praxis.

15 Mot denna bakgrund beslutade Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s (Skattetvistnämnden vid Republiken Litauens regering) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Är en nationell lagstiftning, enligt vilken en person som är registrerad till mervärdesskatt kan ha rätt att välja att ta ut mervärdesskatt med avseende på [leveransen av] fast egendom som är undantagen från mervärdesskatt endast om egendomen överlåts till en beskattningsbar person som är registrerad till mervärdesskatt vid tidpunkten för genomförandet av transaktionen, förenlig med tolkningen av artiklarna 135 och 137 i mervärdesskattedirektivet samt med principerna om skatteneutralitet och effektivitet?

2) Om den första frågan besvaras jakande, är en tolkning av bestämmelserna i nationell rätt, enligt vilken leverantören av fast egendom ska justera avdraget för den mervärdesskatt som togs ut vid förvärvet av den fasta egendom som överlåts, när leverantören har valt att ta ut mervärdesskatt vid leveransen av den fasta egendomen och en sådan valmöjlighet inte är möjlig enligt de nationella kraven på grund av ett enda villkor, nämligen på grund av att förvärvaren inte är registrerad till mervärdesskatt, förenlig med direktivets bestämmelser om leverantörens rätt att dra av mervärdesskatt och om justering av avdraget samt med principerna om skatteneutralitet och effektivitet?

3) Är en administrativ praxis, enligt vilken leverantören av fast egendom, under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, är skyldig att justera avdraget för ingående mervärdesskatt på förvärvet/produktionen av den fasta egendomen, eftersom transaktionen för försäljning av denna egendom anses vara en leverans av fast egendom som är undantagen från mervärdesskatt på grund av att det inte föreligger någon rätt att välja att ta ut mervärdesskatt (på grund av att förvärvaren inte har ett registreringsnummer för mervärdesskatt vid tidpunkten för genomförandet av transaktionen), även om förvärvaren av den fasta egendomen vid tidpunkten för genomförandet av transaktionen hade ansökt om registrering för mervärdesskatt, och registrerades till mervärdesskatt en månad efter genomförandet av transaktionen, förenlig med direktivets bestämmelser om leverantörens rätt att dra av mervärdesskatt och om justering av avdraget samt med principen om mervärdesskattens neutralitet? Är det i ett sådant fall viktigt att avgöra huruvida förvärvaren av den fasta egendomen som registrerades till mervärdesskatt efter transaktionen verkligen använde den egendom som förvärvades i mervärdesskattepliktig verksamhet och att det inte finns några bevis på bedrägeri eller missbruk?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första tolkningsfrågan

16 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 135 och 137 i mervärdesskattedirektivet samt principerna om skatteneutralitet och effektivitet ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en beskattningsbar persons rätt att välja att mervärdesskatt ska tas ut för försäljning av fast egendom villkoras av att egendomen överlåts till en beskattningsbar person som redan var registrerad till mervärdesskatt när transaktionen genomfördes.

17 I artikel 137.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att medlemsstaterna får medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av bland annat "[l]everanser av byggnader eller delar därav och den mark de står på utom [leverans före första besittningstagandet]", och det preciseras i punkt 2 att medlemsstaterna ska "fastställa de närmare villkoren för utövande av den rätt till valfrihet som avses i punkt 1" och "får inskränka räckvidden av den rätten".

18 För det andra framgår det av domstolens rättspraxis avseende artikel 13 C i sjätte direktivet 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande

omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), men som kan tillämpas analogt på artikel 137 i mervärdesskattedirektivet, vars innehåll i allt väsentligt är identiskt, att medlemsstaterna, med stöd av den möjlighet som föreskrivs i denna artikel, kan tillåta de personer som är berättigade till i detta direktiv föreskrivna undantag från skatteplikt att avstå från ett undantag, i samtliga fall, inom vissa gränser eller enligt vissa närmare föreskrifter (se, analogt, dom av den 12 januari 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C?246/04, EU:C:2006:22, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

19 Artikel 137 i mervärdesskattedirektivet ger således medlemsstaterna inte bara en möjlighet att medge beskattningsbara personer en rätt att välja beskattning av sådana transaktioner som avses i denna bestämmelse, utan även befogenhet att begränsa omfattningen av denna rätt eller att avskaffa den. Härav följer att medlemsstaterna har ett stort utrymme för skönsmässig bedömning vad avser denna artikel. De ska nämligen bedöma om det ska införas en rätt till valfrihet eller inte, enligt vad de finner lämpligt mot bakgrund av de förhållanden som råder i det egna landet vid en viss tidpunkt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 januari 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C?246/04, EU:C:2006:22, punkterna 28 och 29 och där angiven rättspraxis).

20 Medlemsstaterna får även vid utövande av sin rätt till skönsmässig bedömning utesluta vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara personer från denna valfrihet (se, analogt, dom av den 12 januari 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C?246/04, EU:C:2006:22, punkt 30).

21 När medlemsstaterna använder sig av sin möjlighet att inskränka rätten till valfrihet och närmare bestämma om dess användning ska de emellertid ta hänsyn till målen med mervärdesskattedirektivet och de allmänna principerna däri, särskilt principen om skatteneutralitet och kravet på en riktig, enkel och enhetlig tillämpning av de föreskrivna undantagen (se, analogt, dom av den 12 januari 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C?246/04, EU:C:2006:22, punkt 31).

22 I förevarande fall innehåller den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, i den mån den innehåller närmare bestämmelser om avståendet från det undantag som avses i artikel 135.1 j i mervärdesskattedirektivet, endast villkoren för att den beskattningsbara personen ska kunna utöva sin rätt att välja att beskatta den leverans av en byggnad som ger denne rätt till avdrag.

23 Den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet liknar den som var i fråga i det mål som avgjordes genom domen av den 9 september 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:512). Denna lagstiftning hade antagits av en medlemsstat som utnyttjat möjligheten att medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning vid utarrendering och uthyrning av fast egendom. Medlemsstaten hade villkorat rätten till avdrag för hela den ingående mervärdesskatten av att ett icke retroaktivt godkännande i förväg har utverkats från skattemyndigheten. I den domen slog domstolen fast dels att när en medlemsstat ställer upp vissa lagstadgade villkor för rätten till valfrihet för beskattning, gör ett förfarande för förhandsgodkännande det möjligt att kontrollera att dessa villkor är uppfyllda, dels att ett sådant förfarande för godkännande som det som införts av denna medlemsstat inte är ägnat att åsidosätta avdragsrätten, utan tvärtom innebär att avdragsrätten kan utövas fullt ut med förbehåll för att vissa krav ska vara uppfyllda (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 september 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C?269/03, EU:C:2004:512, punkterna 26 och 28).

24 Samma slutsats gäller för en sådan lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet, eftersom den endast fastställer villkoren för hur beskattningsbara personer ska utöva sin

rätt till valfrihet för beskattning av transaktioner som i princip är undantagna från skatteplikt. En sådan lagstiftning påverkar inte avdragsrätten, utan tillåter tvärtom, när denna möjlighet utnyttjas i enlighet med de villkor som föreskrivs för detta ändamål, att denna rätt utnyttjas, och en sådan rätt skulle inte finnas i avsaknad av en sådan valmöjlighet. Villkoret att säljaren av fast egendom endast kan välja att låta en transaktion omfattas av mervärdesskatteplikt om förvärvaren är en beskattningsbar person som redan var registrerad till mervärdesskatt vid tidpunkten för försäljningen bidrar dessutom till att säkerställa att rätten till valfrihet tillämpas med iakttagande av rättssäkerhetsprincipen.

25 Denna slutsats påverkas inte av argumentet, som bland annat framförts av kommissionen, att detta villkor strider mot domstolens praxis såsom den framgår av bland annat punkt 32 i domen av den 7 mars 2018, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161), enligt vilken den registrering till mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 214 i direktiv 2006/112 samt den beskattningsbara personens skyldighet enligt artikel 213 i direktivet att uppge när dennes ekonomiska verksamhet inleds, förändras eller upphör endast utgör formella krav som fyller en kontrollfunktion och som bland annat inte kan påverka rätten att göra avdrag för mervärdesskatt, i den mån som de materiella villkoren som gäller härför är uppfyllda. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 56 i sitt förslag till avgörande saknar denna rättspraxis relevans i förevarande fall, eftersom det aktuella nationella målet inte rör avdragsrätten för den köpare som ännu inte var identifierad vid tidpunkten för förvärvet av den aktuella fasta egendomen, utan villkoren för säljarens utövande av sin rätt att välja att transaktionen avseende leveransen av den fasta egendomen ska beskattas.

26 Mot bakgrund av ovanstående ska den första frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 135 och 137 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en beskattningsbar persons rätt att välja att mervärdesskatt ska tas ut för försäljning av fast egendom villkoras av att egendomen överläts till en beskattningsbar person som redan var registrerad till mervärdesskatt när transaktionen genomfördes.

Den andra och tredje frågan

27 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra och den tredje frågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet samt principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning och praxis enligt vilka säljaren av fast egendom är skyldig att justera avdraget för ingående mervärdesskatt på denna egendom till följd av att denne inte har medgetts rätt att välja att omfattas av mervärdesskatteplikt på grund av att köparen vid tidpunkten för försäljningen inte uppfyllde de villkor som fastställts för att säljaren ska kunna utöva denna rätt.

28 För att besvara denna fråga konstaterar domstolen för det första att den skyldighet att justera avdrag som är i fråga i det nationella målet följer av att det i förevarande fall inte förelåg något giltigt avstående från undantaget från skatteplikt för denna transaktion.

29 Vad för det andra gäller principen om skatteneutralitet har domstolen slagit fast att denna princip bland annat innebär att jämförbara och således konkurrerande tjänster inte får behandlas olika i mervärdesskattehänseende (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 januari 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

30 I förevarande fall framgår det varken av begäran om förhandsavgörande eller av de yttranden som inkommit till domstolen att den nationella lagstiftning eller praxis som är i fråga i det nationella målet innebär att jämförbara och konkurrerande transaktioner behandlas olika. Av skäl som mer utförligt har utvecklats av generaladvokaten i punkterna 30–35 och 46 i förslaget till avgörande, är målet med rätten att välja att låta leveransen av fast egendom omfattas av mervärdesskatteplikt att undvika konkurrensnackdelar för den beskattningsbara person som

genomför leveransen, vilket just syftar till att genomföra principen om skatteneutralitet, och de villkor för utövande av rätten till valfrihet vid beskattning som fastställs i den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet är desamma för samtliga beskattningsbara personer, oberoende av deras kapacitet eller juridiska form, eftersom detta utövande av rätten till valfrihet endast är beroende av att köparen identifieras i mervärdesskattehänseende vid tidpunkten för leveransen av egendomen.

31 När det för det tredje gäller effektivitetsprincipen, som utgör hinder för att en nationell processuell bestämmelse gör det i praktiken omöjligt eller orimligt svårt att tillämpa unionsrätten, i förevarande fall utövandet av avdragsrätten, erinrar domstolen om att en sådan lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet, såsom framgår av punkt 24 ovan, endast fastställer villkoren för hur beskattningsbara personer ska utöva sin rätt till valfrihet för beskattning av transaktioner som i princip är undantagna från skatteplikt och inte påverkar avdragsrätten. Det framgår inte heller vare sig av begäran om förhandsavgörande eller av de yttranden som ingetts till domstolen att den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, eller det sätt på vilket myndigheten tillämpar nämnda lagstiftning, på något sätt skulle kunna göra det i praktiken omöjligt eller orimligt svårt att utöva avdragsrätten.

32 Tvärtom är villkoren för utövande av rätten till valfrihet kända på förhand och, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 53 i sitt förslag till avgörande, förfogar en beskattningsbar person såsom Arvi över flera medel för att kunna iaktta de villkor som fastställts på nationell nivå och på så sätt faktiskt utöva sin avdragsrätt.

33 Effektivitetsprincipen utgör således inte hinder för en sådan nationell lagstiftning eller en sådan praxis som de som är aktuella i det nationella målet.

34 Vad för det fjärde gäller frågan huruvida den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet eller skattemyndighetens tillämpning av den är förenliga med proportionalitetsprincipen, vilken den hänskjutande domstolen också har hänvisat till, ska det erinras om att det av EU-domstolens praxis följer att en nationell åtgärd, för att vara förenlig med nämnda princip, ska vara ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och att den inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 oktober 2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, punkt 58).

35 Kravet att förvärvaren ska vara en beskattningsbar person som redan var registrerad till mervärdesskatt vid tidpunkten för försäljningen, för att säljaren ska kunna välja att låta transaktionen omfattas av mervärdesskatteplikt, bidrar i förevarande fall till skyddet för rättssäkerheten för leverantören, eftersom det gör det möjligt för leverantören att försäkra sig om att denne på ett giltigt sätt kan utöva sin rätt till valfrihet för beskattning, och till att säkerställa en korrekt uppbörd av mervärdesskatten. Ett sådant krav är således lämpligt för att uppnå det eftersträvade målet.

36 Dessutom går detta krav inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträvade målet, eftersom det gör det möjligt att säkerställa att den beskattningsbara personen, före den transaktion som denne önskar ska vara beskattad, efter att ha utnyttjat sin valmöjlighet, kan få kännedom om huruvida denne på ett giltigt sätt kan utnyttja denna valmöjlighet, utan att det är nödvändigt för den beskattningsbara personen eller skattemyndigheten att genomföra omfattande kontroller eller undersökningar av huruvida förvärvaren är en beskattningsbar person.

37 Mot bakgrund av de förklaringar som den hänskjutande domstolen har lämnat i sin begäran om förhandsavgörande, ska det tilläggas att de behöriga myndigheterna, utöver den omständigheten att transaktionen är undantagen från skatteplikt eller ej, inte kan beakta andra omständigheter, såsom förvärvarens användning av den fasta egendomen. Den relevanta

omständigheten för avdragsrätten och för den eventuella skyldigheten att justera avdrag är nämligen arten av den verksamhet för vilken den beskattningsbara personen som säljer den fasta egendomen i fråga har använt egendomen. Det skulle strida mot rättssäkerhetsprincipen att, i syfte att avgöra huruvida det föreligger en mervärdesskattepliktig transaktion, även beakta hur köparen av den fasta egendomen därefter kommer att använda den. Detta gäller i än högre grad eftersom det ankommer på förvärvaren att justera den ingående mervärdesskatten om denne ska använda den fasta egendomen i fråga för transaktioner som är undantagna från mervärdesskatteplikt eller som inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. En sådan ändring av användningen får emellertid inte medföra att skyldigheten att justera ett avdrag för ingående skatt avseende en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster åläggs en annan beskattningsbar person än den som gjorde avdraget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 november 2020, Sögård Fastigheter, C-787/18, EU:C:2020:964, punkterna 46 och 47).

38 I förevarande fall kan den användning som Fondas har gjort av den fasta egendom som förvärvats från Arvi således inte påverka rätten att dra av den ingående mervärdesskatt som Arvi betalat vid förvärvet av denna egendom. Det rör sig om två skilda transaktioner avseende olika beskattningsbara personer som var och en bedriver sin egen ekonomiska verksamhet.

39 Vad därutöver gäller frågan huruvida det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera att det inte har förekommit bedrägeri eller missbruk, är det tillräckligt att erinra om att i de fall skattemyndigheten konstaterar att avdragsrätten har utnyttjats på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk, har den rätt att retroaktivt kräva återbetalning av de belopp som dragits av (dom av den 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 52). Dessutom står det de beskattningsbara personerna i allmänhet fritt att välja de organisatoriska strukturer eller transaktionsformer som de anser vara bäst lämpade för deras ekonomiska verksamhet och för att begränsa deras skattebörda, eftersom principen om förbud mot förfarandemissbruk endast förbjuder rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som utförs enbart i syfte att uppnå en skattefördel som strider mot syftena med mervärdesskattedirektivet (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 3 september 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punkt 62 och där angiven rättspraxis).

40 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den andra och den tredje frågan besvaras enligt följande. Bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet samt principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning och praxis enligt vilken säljaren av fast egendom är skyldig att justera avdraget för ingående mervärdesskatt på denna egendom till följd av att säljaren nekades rätt att välja att denna försäljning skulle omfattas av mervärdesskatteplikt, med motiveringen att förvärvaren vid tidpunkten för försäljningen inte uppfyllde villkoren för att säljaren skulle få utöva denna rätt. Även om förvärvarens faktiska användning av den fasta egendomen i samband med mervärdesskattepliktig verksamhet saknar betydelse i detta avseende, är de behöriga myndigheterna icke desto mindre skyldiga att kontrollera huruvida den beskattningsbara person som har för avsikt att utöva sin rätt att välja huruvida den aktuella transaktionen ska omfattas av mervärdesskatteplikt eventuellt har gjort sig skyldig till skatteundandragande eller missbruk.

Rättegångskostnader

41 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

- 1) **Artiklarna 135 och 137 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en beskattningsbar persons rätt att välja att mervärdesskatt ska tas ut för försäljning av fast egendom villkoras av att egendomen överlåts till en beskattningsbar person som redan var registrerad till mervärdesskatt när transaktionen genomfördes.**
- 2) **Bestämmelserna i direktiv 2006/112 samt principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning och praxis enligt vilken säljaren av fast egendom är skyldig att justera avdraget för ingående mervärdesskatt på denna egendom till följd av att säljaren nekades rätt att välja att denna försäljning skulle omfattas av mervärdesskatteplikt, med motiveringen att förvärvaren vid tidpunkten för försäljningen inte uppfyllde villkoren för att säljaren skulle få utöva denna rätt. Även om förvärvarens faktiska användning av den fasta egendomen i samband med mervärdesskattepliktig verksamhet saknar betydelse i detta avseende, är de behöriga myndigheterna icke desto mindre skyldiga att kontrollera huruvida den beskattningsbara person som har för avsikt att utöva sin rätt att välja huruvida den aktuella transaktionen ska omfattas av mervärdesskatteplikt eventuellt har gjort sig skyldig till skatteundandragande eller missbruk.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: litauiska.