

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (tionde avdelningen)

den 6 oktober 2022 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Avdrag för ingående mervärdesskatten – Varor och tjänster som används av den beskattningsbara personen för att skapa investeringsvaror – Artiklarna 184–187 – Justering av avdrag – Skyldighet att justera avdragen för mervärdesskatt när den beskattningsbara personen försätts i likvidation och vederbörande stryks ur mervärdesskatteregistret”

I mål C-293/21,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Lietuvos vyriausiosios administracinės teismas (Litauens högsta förvaltningsdomstol) genom beslut av den 28 april 2021, som inkom till domstolen den 7 maj 2021, i målet

UAB ”Vittamed technologijos”, i likvidation,

mot

Valstybinė mokesčių inspekcija,

ytterligare deltagare i rättegången:

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

meddelar

DOMSTOLEN (tionde avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden I. Jarukaitis samt domarna D. Gratsias och Z. Csehi (referent),

generaladvokat: T. Žapeta,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Litauens regering, av K. Dieninis och V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, av J. Jokubauskaitė och L. Lozano Palacios, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 184–187 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).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan UAB "Vittamed technologijos", i likvidation (nedan kallat Vittamed), och Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (nationell skatteinspektion knuten till Republiken Litauens finansministerium), angående skyldigheten att justera avdrag för mervärdesskatt för varor och tjänster för vilka avdragsrätten har utnyttjats och som har förvärvats i syfte att skapa investeringsvaror vilka slutligen inte har använts och aldrig kommer att användas för den avsedda beskattade ekonomiska verksamheten, på grund av beslutet att avveckla den beskattningsbara personen och strykningen av denne från mervärdesskatteregistret.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Artikel 167 i mervärdesskattedirektivet lyder enligt följande:

"Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar."

4 I artikel 168 a i detta direktiv 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."

5 Kapitel 5 i avdelning X i direktivet, med titeln "Justering av avdrag", innehåller bland annat artiklarna 184, 185 och 187.

6 I artikel 184 i samma direktiv föreskrivs följande:

"Det ursprungliga avdraget skall justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra."

7 I artikel 185 i direktivet stadgas följande:

"1. Justering skall särskilt göras när det efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet, däribland att köp hävs eller prisnedsättningar erhålls.

2. Med avvikelse från punkt 1 skall någon justering inte ske i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda eller då det har visats eller bekräftats att varor förstörts, gått förlorade eller stulits, och inte heller vid sådana uttag i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller ge bort varuprov som avses i artikel 16.

I de fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda och vid stöld får medlemsstaterna dock kräva justering.”

8 I artikel 186 i direktivet anges följande:

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

9 I artikel 187 i direktivet anges följande:

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

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

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

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

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

Litauisk rätt

10 I artikel 58.1.1 i Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Republiken Litauens lag om mervärdesskatt) av den 5 mars 2002 (Žin., 2002, nr 35–1271), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs följande:

”En beskattningsbar person ska ha rätt att dra av ingående mervärdesskatt och/eller mervärdesskatt vid import av varor och/eller tjänster, förutsatt att varorna och/eller tjänsterna är avsedda att användas inom ramen för den beskattningsbara personens följande verksamheter:

... leverans av varor och/eller tillhandahållande av tjänster på vilka mervärdesskatt ska påföras ...”

11 I artikel 66.2 i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”När varorna och/eller tjänsterna, i fråga om vilka det helt eller delvis har gjorts avdrag för ingående mervärdesskatt och/eller mervärdesskatt vid import på dessa varor och/eller tjänster (och om de har tillverkats av personen själv: ingående mervärdesskatt och/eller mervärdesskatt vid import på de varor och/eller tjänster som användes vid tillverkningen), har börjat användas för annan verksamhet än den som anges i artikel 58.1 i denna lag eller har gått förlorade, ska avdragen för mervärdesskatt justeras genom att det, i mervärdesskattedeklarationen för den beskattningsperiod under vilken de ovannämnda omständigheterna blev kända, görs en motsvarande ökning av det mervärdesskattebelopp som ska betalas till statskassan eller en motsvarande minskning av det mervärdesskattebelopp som ska återbetalas från statskassan ...”

12 Artikel 69.1 i lagen om mervärdesskatt har följande lydelse:

”när en beskattningsbar person upphör att vara registrerad för mervärdesskatt eller när en person

som är registrerad för mervärdesskatt avvecklas genom likvidation, ska avdragen för mervärdesskatt justeras, i enlighet med det förfarande som fastställs i artiklarna 66 och 67 i denna lag, i mervärdesskattedeklarationen för den person som upphör att vara registrerad för mervärdesskatt eller som trätt i likvidation, och den avdragna ingående mervärdesskatten och/eller den avdragna mervärdesskatten vid import på varor och/eller tjänster, inbegripet investeringsvaror, som inte längre kommer att användas för sådan verksamhet som anges i artikel 58.1 i denna lag, ska återbetalas till statskassan”.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

13 Vittamed är ett bolag med säte i Litauen som ägnade sig åt teknisk vetenskaplig forskning och praktiska tillämpningar av denna forskning.

14 Från och med den 1 mars 2012 utförde bolaget inte några som helst mervärdesskattepliktiga leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster.

15 Under åren 2012 och 2013 förvärvade Vittamed bland annat varor och tjänster inom ramen för ett internationellt projekt som finansierades av Europeiska unionen, vilket hade till syfte att utveckla en prototyp till en apparat för medicinsk diagnostik och övervakning, och att därefter saluföra denna apparat. Åtta fakturor hade således utställts till Vittamed. Bolaget drog av 87 987 euro i ingående mervärdesskatt som betalats för leveransen av dessa varor och tjänster. Det berörda projektet avslutades den 31 december 2013.

16 Vittamed använde nämnda varor och tjänster genom att skapa immateriella investeringsvaror (licenser) och materiella investeringsvaror (prototyper för apparaterna). Bolaget ville använda dessa investeringsvaror inom ramen för sin framtida beskattade verksamhet.

17 När projektet väl hade avslutats gick Vittamed med förlust under åren 2014 och 2015 och de balanserade förlusterna ökade ständigt. Med hänsyn till dessa förlustår samt avsaknaden av beställningar och potentiella intäkter, beslutades det att bolagets verksamhet skulle upphöra. Av det skälet beslutades det, genom beslut av Vittameds enda aktieägare i augusti 2015, att bolaget skulle träda i likvidation efter att det hade konstaterats att dess innovativa vetenskapliga verksamhet inte skulle bli lönsam.

18 Den 10 september 2015 fick Vittamed den rättsliga ställningen som en ”juridisk person i likvidation”.

19 Den 23 september samma år ansökte Vittamed om strykning från mervärdesskatteregistret och lämnade in en sådan mervärdesskattedeklaration som skulle inges av en person som hade strukits från mervärdesskatteregistret avseende den sista beskattningsperioden, från och med den 1 september till och med den 23 september 2015. I mervärdesskattedeklarationen justerade inte Vittamed avdraget för mervärdesskatt med avseende på återstoden av osålda varor eller tjänster.

20 Samma dag ströks Vittamed från mervärdesskatteregistret.

21 Genom ett kontrollbeslut av den 28 december 2017 blev Vittamed föremål för skattekontroll av Kauno apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija (den nationella skatteinspektionen i distriktet Kaunas, Litauen).

22 Genom beslut av den 24 januari 2019 fastställde den nationella skatteinspektionen i Kaunas i huvudsak att när beslutet att försätta Vittamed i likvidation fattades ålåg det bolaget att justera avdragen för ingående mervärdesskatt och att till statskassan återföra mervärdesskatten på förvärvade varor och tjänster som inte skulle komma att användas för mervärdesskattepliktiga

verksamheter. Skattemyndigheten ålade följaktligen Vittamed att betala ytterligare 87 987 euro i mervärdesskatt, jämte dröjsmålsränta på 30 427 euro, samt ett bötesbelopp på 8 798 euro, motsvarande 10 procent av den mervärdesskatt som skulle betalas.

23 Vittamed överklagade detta beslut till den nationella skatteinspektionen knuten till Republiken Litauens finansministerium och anförde att det följer av EU-domstolens praxis att rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt kan göras gällande för kostnader som uppkommer i samband med att en ekonomisk verksamhet påbörjas, även om inledandet av den ekonomiska verksamheten misslyckas och inga planerade skattepliktiga transaktioner faktiskt genomförs.

24 Genom beslut av den 19 april 2019 fastställde den nationella skatteinspektionen knuten till Republiken Litauens finansministerium beslutet från den nationella skatteinspektionen i distriktet Kaunas.

25 Vittamed överklagade detta beslut till Mokestinis komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Skattetvistnämnden vid Republiken Litauens regering). Genom beslut av den 20 juni 2019 avlog skattetvistnämnden klagomålet med motiveringen att det var ogrundat.

26 Vittamed överklagade detta beslut till Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilnius regionala förvaltningsdomstol, Litauen), som ogillade överklagandet genom dom av den 10 oktober 2019.

27 Vittamed överklagade i sin tur denna dom till Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (Högsta förvaltningsdomstolen, Litauen), som är den hänskjutande domstolen.

28 Den hänskjutande domstolen har uttryckt tvivel om huruvida det föreligger en skyldighet att justera avdragen för mervärdesskatt i det nationella målet, trots att den ende aktieägaren till den beskattningsbara personen har beslutat att försätta den sistnämnde i likvidation och att denna beskattningsbara person till följd av detta beslut lämnade in en ansökan om att bli struken från mervärdesskatteregistret, vilket sedan skedde. Den hänskjutande domstolen har i detta avseende understrukt en uppenbar motsägelse i EU-domstolens rättspraxis.

29 För det första har den hänskjutande domstolen, med hänvisning till punkt 20 i domen av den 9 juli 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler (C-374/19, EU:C:2020:546), erinrat om att den justeringsmekanism som föreskrivs i artiklarna 184–187 i mervärdesskattedirektivet syftar till att skapa ett nära och direkt samband mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användningen av de relevanta varorna och tjänsterna i samband med utgående beskattade transaktioner. Den hänskjutande domstolen har vidare, med hänvisning till punkt 38 i domen av den 11 april 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228), påpekat att inom ramen för det gemensamma systemet för mervärdesskatt föreligger endast avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för varor eller tjänster som en beskattningsbar person använder för sina beskattade transaktioner. Den hänskjutande domstolen har preciserat att enligt punkt 56 i domen av den 31 maj 2018, Kollroß och Wirtl (C-660/16 och C-661/16, EU:C:2018:372), föreskrivs i artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet principen att en sådan justering särskilt ska göras när det, efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats in, har inträffat någon förändring i de faktorer som beaktats vid fastställande av avdragsbeloppet. Slutligen har den hänskjutande domstolen hänvisat till punkterna 44–46 i domen av den 12 november 2020 i målet ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919), för att påpeka att det nära och direkta samband som ska föreligga mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och genomförandet av planerade beskattade transaktioner bryts om den beskattningsbara personen inte längre har för avsikt att använda varorna och tjänsterna i fråga för att genomföra utgående beskattade transaktioner, eller använder dem för att genomföra transaktioner som är undantagna från skatteplikt.

30 Den hänskjutande domstolen noterar i detta avseende att antagandet av beslutet från den berörda beskattningsbara personens enda aktieägare att försätta denne i likvidation och den begäran om strykning från mervärdesskatteregistret som lämnats in av denna beskattningsbara person, på ett objektivt sätt bekräftar att den berörda beskattningsbara personen inte längre vill använda de varor eller tjänster med avseende på vilka avdrag har gjorts inom ramen för beskattad ekonomisk verksamhet, vilket utgör en förändring, efter det att mervärdesskattedeclarationen lämnats in, av de faktorer som beaktas vid bestämningen av avdragsbeloppet, i den mening som avses i artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet. Den hänskjutande domstolen har påpekat att en sådan bedömning är förenlig med artikel 69.1 i mervärdesskattelagen.

31 För det andra har den hänskjutande domstolen hänvisat till den rättspraxis som följer av dom av den 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal (C?37/95, EU:C:1998:1, punkterna 19 och 20), dom av den 28 februari 2018, Imofloresmira Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, punkterna 40 och 42), och dom av den 17 oktober 2018, Ryanair (C?249/17, EU:C:2018:834, punkt 25), enligt vilken avdragsrätten i princip ska fortsätta att gälla även om den beskattningsbara personen senare, på grund av orsaker som vederbörande inte kunde råda över, inte har använt de varor eller tjänster som har föranlett avdrag i samband med beskattade transaktioner. Den hänskjutande domstolen har understrukt att en beskattningsbar person behåller avdragsrätten från och med den tidpunkt då rätten uppstod, även om vederbörande, på grund av orsaker som denne inte kunde råda över, inte har kunnat använda de varor och tjänster som har föranlett avdrag i samband med beskattade transaktioner. Den hänskjutande domstolen anser att det enligt denna rättspraxis är möjligt att dra slutsatsen att rätten till det ursprungliga avdraget för mervärdesskatten kvarstår, utom i det fall som anges i artikel 185.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, och att det inte föreligger någon skyldighet att justera mervärdesskatt i de fall då varor eller tjänster inte har använts i den berörda ekonomiska verksamheten på grund av omständigheter som den beskattningsbara personen inte råder över.

32 Den hänskjutande domstolen vill i detta avseende få klarhet i huruvida beslutet att försätta den beskattningsbara personen i likvidation och begäran om strykning ur mervärdesskatteregistret, vilka i princip är ansökningar som inges av den beskattningsbara personen på eget initiativ, gör det möjligt att fastställa att det föreligger "omständigheter som den beskattningsbara personen inte råder över" i den mening som avses i den rättspraxis som det hänvisas till i punkt 31 ovan. Den hänskjutande domstolen har påpekat att Vittamed i förevarande fall angav att beslutet att försätta bolaget i likvidation hade fattats på grund av ständigt ökande förluster, avsaknaden av beställningar och potentiella intäkter samt den enda aktieägarens tvivel på att den planerade ekonomiska verksamheten skulle bli lönsam. Skattemyndigheten och övriga institutioner som meddelat avgöranden i det nationella förfarandet ansåg att beslutet av Vittameds enda aktieägare att försätta bolaget i likvidation hade fattats utan att lägga fram några som helst bevis för att Vittameds verksamhet inte var lönsam och att detta beslut samt begäran om att bolaget skulle strykas från mervärdesskatteregistret inte utgjorde "omständigheter som ligger utanför Vittameds kontroll", i den mening som avses i den rättspraxis som anges i punkt 31 ovan.

33 Den hänskjutande domstolen har emellertid, med hänvisning till punkt 35 i domen av den 12 november 2020, ITH Comercial Timi?oara (C?734/19, EU:C:2020:919), erinrat om att det följer av EU-domstolens praxis att det inte ankommer på skattemyndigheten att bedöma huruvida skälen till att en beskattningsbar person har avstått från den ekonomiska verksamhet som ursprungligen planerats är välgrundade, eftersom det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig.

34 Följaktligen frågar sig den nationella domstolen hur den ska avgöra om det föreligger

”omständigheter som den beskattningsbara personen inte råder över”, i den mening som avses i den rättspraxis som nämns i punkt 31 ovan, under de omständigheter som råder i det nationella målet. I synnerhet vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida en enkel förklaring från den beskattningsbara personen är tillräcklig för en sådan klassificering eller om det allmänt sett är nödvändigt att pröva dessa omständigheter när varorna eller tjänsterna inte har använts och aldrig kommer att användas till följd av att den beskattningsbara personen försätts i likvidation.

35 Slutligen har den hänskjutande domstolen påpekat att EU-domstolen i punkt 25 i dom av den 17 oktober 2018 *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:834), angav att när avdragsrätten väl har inträtt kvarstår den även om den planerade verksamheten inte har påbörjats och därför aldrig har gett upphov till några mervärdesskattepliktiga transaktioner eller om den skattskyldiga personen, på grund av orsaker som vederbörande inte kunde råda över, inte har kunnat använda sig av de varor eller tjänster som har föranlett avdrag i samband med skattepliktiga transaktioner. Enligt den hänskjutande domstolen syftar användningen av den logiska operatoren ”eller”, till att göra åtskillnad mellan två olika situationer: för det första, när en ekonomisk verksamhet inte påbörjades efter det att avdragsrätten inträdde och, för det andra, när de varor och/eller tjänster med avseende på vilka avdragsrätten utövades inte användes inom ramen för en ekonomisk verksamhet. Den omständigheten att varorna eller tjänsterna inte har använts ”på grund av omständigheter som den beskattningsbara personen inte råder över” omnämns endast i det andra fallet, vilket enligt den hänskjutande domstolen inte omfattar att en beskattningsbar person träder i likvidation. Härvidlag har den hänskjutande domstolen hänvisat till dom av den 29 februari 1996, *INZO* (C-110/94, EU:C:1996:67).

36 Mot denna bakgrund beslutade Lietuvos vyriausiosios administracinės teismas (Litauens högsta förvaltningsdomstol) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”Ska artiklarna 184–187 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att en beskattningsbar person är (eller inte är) skyldig att justera avdrag för ingående mervärdesskatt som betalats vid förvärv av varor och tjänster i syfte att skapa investeringsvaror för det fall dessa varor inte längre är avsedda att användas inom ramen för beskattningsbar ekonomisk verksamhet på grund av att den beskattningsbara personens ägare (aktieägaren) beslutar att den beskattningsbara personen ska träda i likvidation och den beskattningsbara personen inger en begäran om att den ska upphöra att vara registrerad för mervärdesskatt?

Påverkas svaret på denna fråga av skälen till att det beslutades att den beskattningsbara personen skulle träda i likvidation, nämligen att beslutet att denna person skulle träda i likvidation fattades på grund av ökande förluster, avsaknaden av beställningar och aktieägarens tvivel på att den planerade (avsedda) ekonomiska verksamheten skulle bli lönsam?”

Prövning av tolkningsfrågan

37 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att för det första få klarhet i huruvida artiklarna 184–187 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en beskattningsbar person är skyldig att justera avdrag för ingående mervärdesskatt som är hänförliga till förvärv av varor eller tjänster som är avsedda att skapa investeringsvaror, när, på grund av ägarens eller den enda aktieägarens beslut att försätta den beskattningsbara personen i likvidation, samt på grund av att denna beskattningsbara person har begärt att bli struken från mervärdesskatteregistret, och även blivit detta, de skapade investeringsvarorna inte använts inom ramen för beskattad ekonomisk verksamhet och aldrig kommer att användas i sådan verksamhet. För det andra vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida de skäl som kan ligga till grund för beslutet att försätta den beskattningsbara personen i likvidation och, därmed, upphöra med den avsedda beskattade ekonomiska verksamheten, såsom ständigt ökande förluster, avsaknaden av

beställningar och den beskattningsbara personens aktieägares tvivel på att den avsedda ekonomiska verksamheten skulle bli lönsam, påverkar den beskattningsbara personens skyldighet att justera de berörda avdragen för mervärdesskatt. Den hänskjutande domstolen vill slutligen få klarhet i huruvida det är tillräckligt att den berörda skattskyldiga personen endast har uppgett att dessa skäl föreligger eller om dessa skäl tvärtom måste styrkas genom bevisning.

38 Domstolen konstaterar för det första att det följer av dess fasta praxis att beskattningsbara personers rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, dra av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid ingående förvärv av varor och tjänster, utgör en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen (dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-78/17, EU:C:2018:249, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

39 Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är skattepliktig i sig (dom av den 9 juli 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punkt 18).

40 Såsom EU-domstolen vid upprepade tillfällen har understrukit utgör avdragsrätten i artikel 167 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas. I synnerhet gäller att avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-78/17, EU:C:2018:249, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

41 I systemet för mervärdesskatt föreligger endast avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för varor eller tjänster som en beskattningsbar person använder för sina beskattade transaktioner. Avdragsrätten för ingående mervärdesskatt är kopplad till uppbörden av utgående skatt (dom av den 9 juli 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punkt 21 och där angiven rättspraxis).

42 Det ska erinras om att det är en beskattningsbar persons förvärv av varor och tjänster, när vederbörande uppträder i egenskap av beskattningsbar person, som bestämmer när mervärdesskattesystemet och därmed också avdragsbestämmelserna ska tillämpas. Den faktiska, eller den avsedda, användningen av varorna eller tjänsterna bestämmer endast omfattningen av det ursprungliga avdrag som den beskattningsbara personen har rätt till enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet samt omfattningen av eventuella justeringar under påföljande perioder, men den påverkar inte avdragsrättens inträde (dom av den 12 november 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

43 Domstolen har likaså vid flera tillfällen uttalat att avdragsrätten, när den väl har inträtt, i princip kvarstår även om den planerade verksamheten inte har påbörjats och därför aldrig har gett upphov till några beskattade transaktioner (dom av den 29 februari 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punkt 20, och dom av den 17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 25). eller om den beskattningsbara personen, på grund av orsaker som vederbörande inte kunde råda över, inte har kunnat använda sig av de varor och tjänster som har föranlett avdrag i samband med beskattade transaktioner (dom av den 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1, punkt 20, dom av den 17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 25, och dom av den 12 november 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punkt 34 och angiven rättspraxis).

44 Att göra en annan tolkning skulle strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet med

avseende på ett företags skattebörda. Det skulle medföra en risk för att skatteförvaltningens handläggning av liknande investeringsverksamheter gav upphov till obefogade skillnader i behandlingen av företag som redan utför skattepliktiga transaktioner och företag som genom investeringar söker påbörja en verksamhet som kommer att ge upphov till skattepliktiga transaktioner. Då avdragen endast skulle godkännas i de fall där sådana investeringar leder till beskattade transaktioner, skulle dessutom godtyckliga skillnader uppkomma mellan dessa sistnämnda företag (dom av den 29 februari 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punkt 22, och dom av den 17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 25).

45 När det gäller frågan hur den princip som angavs i domen av den 29 februari 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), enligt vilken avdragsrätten kvarstår även om en verksamhet upphör innan den leder till beskattade transaktioner, ska förhålla sig till mervärdesskattedirektivets bestämmelser om justering av avdrag för mervärdesskatt, ska det erinras om att domstolen har slagit fast att den justeringsmekanism som föreskrivs i artiklarna 184–187 i mervärdesskattedirektivet utgör en oskiljaktig del av det avdragssystem för mervärdesskatt som införts genom detta direktiv och att syftet med mekanismen är att skapa ett nära och direkt samband mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användningen av de relevanta varorna och tjänsterna i samband med beskattade transaktioner. Domstolen har vidare erinrat om att det däremot inte ska ske någon uppbörd av utgående mervärdesskatt, eller avdrag för ingående sådan, när varor eller tjänster anskaffas av en beskattningsbar person för att användas i verksamhet som är undantagen från skatteplikt eller inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt (beslut av den 18 maj 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

46 Domstolen erinrade också om att i artikel 184 i mervärdesskattedirektivet har de omständigheter som utlöser justeringsskyldigheten getts vidast tänkbara definition och dess formulering utesluter i princip inte något tänkbart fall av felaktiga avdrag. Att justeringsskyldigheten har en allmän räckvidd stöds nämligen av att artikel 185.2 i direktivet innehåller en uttrycklig uppräkningslista av de undantag som medges enligt direktivet (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 18 maj 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

47 Dessutom har domstolen angett att om den beskattningsbara personen, på grund av omständigheter som denne inte kunnat råda över, inte har använt de varor och tjänster, såsom en fastighet, som gett upphov till avdrag i samband med beskattade transaktioner, räcker det inte med att en sådan fastighet efter uppsägning av ett hyresavtal (avseende denna fastighet) har stått tom för att det ska anses föreligga ”förändring” i den mening som avses i artikel 185 i mervärdesskattedirektivet, när det är styrkt att den beskattningsbara personen fortfarande har för avsikt att nyttja fastigheten för beskattad verksamhet och även vidtar nödvändiga åtgärder för detta. Ett sådant synsätt skulle nämligen medföra att de bestämmelser som är tillämpliga vad gäller justeringar innebär en inskränkning av avdragsrätten (dom av den 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 47; beslut av den 18 maj 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, punkt 44).

48 Det är således i det fall då den beskattningsbara personen inte längre har för avsikt att använda varorna eller tjänsterna i fråga för att genomföra utgående beskattade transaktioner, eller använder dem för att genomföra transaktioner som är undantagna från skatteplikt, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, som det nära och direkta sambandet mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och genomförandet av planerade beskattade transaktioner bryts, och detta samband ska medföra att justeringsmekanismen i artiklarna 184–187 i mervärdesskattedirektivet tillämpas (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 18 maj 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, punkterna 45 och 46 och där angiven

rättspraxis).

49 I förevarande fall framgår det av begäran om förhandsavgörande att den berörda beskattningsbara personen inte längre har för avsikt att använda de skapade investeringsvarorna för beskattade transaktioner, och att detta är slutgiltigt, dels på grund av att företaget har försatts i likvidation, dels på grund av att det har strukits ur mervärdesskatteregistret. I den mån denna situation bekräftas, vilket det emellertid ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, ska det konstateras att det "nära och direkta samband", i den mening som avses i den rättspraxis som det erinrats om i punkt 45 ovan, som måste finnas mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och genomförandet av utgående skattepliktiga transaktioner, har brutits och att den justeringsmekanism som föreskrivs i artiklarna 184–187 i mervärdesskattedirektivet ska tillämpas.

50 Det ska emellertid understrykas att det skulle kunna förhålla sig annorlunda om den berörda skattskyldiga personens likvidation trots allt har medfört att skattepliktiga transaktioner har genomförts, till exempel försäljning av tillgångar i syfte att betala den beskattningsbara personens skulder, även om detta inte omfattas av den ekonomiska verksamhet som den beskattningsbara personen ursprungligen planerade.

51 Härvidlag har domstolen funnit att verksamheten ska bedömas i sig, oberoende av syfte och resultat, och att enbart den omständigheten att inledandet av ett konkursförfarande mot en beskattningsbar person medför – i enlighet med de villkor som i det avseendet föreskrivs i nationell rätt – att ändamålen med den beskattningsbara personens transaktioner ändras på så sätt att ändamålen inte längre omfattar att varaktigt driva företaget, utan endast avser att avveckla företaget i syfte att skulderna ska betalas och företaget därefter upplösas, inte i sig kan anses påverka den ekonomiska karaktären av de transaktioner som genomförs inom ramen för företaget (dom av den 3 juni 2021, Administra²ia Jude²ean² a Finan²elor Publice Suceava m.fl., C²182/20, EU:C:2021:442, punkt 38).

52 Domstolen har således slagit fast att artiklarna 184–186 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att de utgör hinder för en nationell lagstiftning eller praxis som innebär att inledandet av ett konkursförfarande mot en ekonomisk aktör, vilket i sin tur innebär att aktörens tillgångar avvecklas för att betala borgenärernas fordringar, automatiskt medför att den ekonomiska aktören blir skyldig att justera de avdrag för mervärdesskatt som denne har gjort för varor och tjänster som förvärvats före konkursen, om inledandet av konkursförfarandet inte är ägnat att utgöra hinder för att aktörens ekonomiska verksamhet – i den mening som avses i artikel 9 i direktivet – fortsätter, bland annat för att det berörda företaget ska kunna avvecklas (dom av den 3 juni 2021, Administra²ia Jude²ean² a Finan²elor Publice Suceava m.fl., C²182/20, EU:C:2021:442, punkt 45).

53 I förevarande fall framgår det av begäran om förhandsavgörande att den beskattningsbara personens varor eller tjänster har förblivit "osålda", vilket det emellertid ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

54 Mot bakgrund av ovanstående ska den första delen av den hänskjutna frågan besvaras enligt följande: Artiklarna 184–187 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en beskattningsbar person är skyldig att justera avdrag för ingående mervärdesskatt som är hänförliga till förvärv av varor eller tjänster som är avsedda att skapa investeringsvaror, när, på grund av ägarens eller den enda aktieägarens beslut att försätta den beskattningsbara personen i likvidation, samt på grund av att denna beskattningsbara person har begärt att bli struken från mervärdesskatteregistret, och även blivit detta, de skapade investeringsvarorna inte har använts inom ramen för beskattad ekonomisk verksamhet och aldrig kommer att användas i sådan verksamhet, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

55 För det andra följer det av domstolens praxis att artiklarna 167, 168, 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att rätten att dra av ingående mervärdesskatt på varor eller tjänster som förvärvats i syfte att genomföra beskattade transaktioner kvarstår när de ursprungligen planerade investeringsprojekten har övergetts på grund av omständigheter som den beskattningsbara personen inte har kunnat råda över, och att det inte ska ske någon justering av denna mervärdesskatt om den beskattningsbara personen fortfarande har för avsikt att använda denna egendom i beskattad verksamhet (dom av den 12 november 2020, ITH Comercial Timișoara, C-7734/19, EU:C:2020:919, punkt 46).

56 En förutsättning för att denna rättspraxis ska kunna tillämpas är att den beskattningsbara personen fortfarande har för avsikt att använda nämnda varor eller tjänster för skattepliktiga transaktioner. Detta villkor förefaller inte vara uppfyllt i ett sådant fall som det i det nationella målet, där den beskattningsbara personen, såsom framgår av begäran om förhandsavgörande, har försatts i likvidation och strukits från mervärdesskatteregistret.

57 Den omständigheten att likvidationen av den beskattningsbara personen och följaktligen det planerade upphörandet av den skattepliktiga ekonomiska verksamheten eventuellt kan motiveras av skäl som kan kvalificeras som omständigheter som ligger utanför dennes kontroll saknar således betydelse för den beskattningsbara personens skyldighet att justera avdragen för mervärdesskatt.

58 Vidare ankommer det inte på skattemyndigheten att bedöma huruvida skälen till att en beskattningsbar person har avstått från den ekonomiska verksamhet som ursprungligen planerats är välgrundade, eftersom det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig (dom av den 12 november 2020 i mål C-7734/19, ITH Comercial Timișoara, EU:C:2020:919, punkt 35 och citerad rättspraxis).

59 Mot bakgrund av denna rättspraxis är det inte nödvändigt att pröva frågans andra del, det vill säga huruvida det är tillräckligt att enbart ange skälen till beslutet att försätta den beskattningsbara personen i likvidation.

60 Av det ovan anförda följer att den andra delen av tolkningsfrågan ska besvaras enligt följande. De skäl som kan ligga till grund för beslutet att försätta en beskattningsbar person i likvidation, och följaktligen att upphöra med den planerade skattepliktiga ekonomiska verksamheten, såsom ständigt ökande förluster, avsaknaden av beställningar och tvivel hos den beskattningsbara personens aktieägare vad gäller lönsamheten av den planerade ekonomiska verksamheten, saknar betydelse med avseende på den beskattningsbara personens skyldighet att göra en justering av de aktuella avdragen för mervärdesskatt, när denna beskattningsbara person inte längre har för avsikt använda sig av nämnda investeringsvaror för beskattningsbara transaktioner, och detta är slutgiltigt.

61 Mot bakgrund av ovanstående ska den hänskjutna frågan besvaras enligt följande: Artiklarna 184–187 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en beskattningsbar person är skyldig att justera avdrag för ingående mervärdesskatt som är hänförliga till förvärv av varor eller tjänster som är avsedda att skapa investeringsvaror, när, på grund av ägarens eller den enda aktieägarens beslut att försätta den beskattningsbara personen i likvidation, samt på grund av att denna beskattningsbara person har begärt att bli struken från mervärdesskatteregistret, och även blivit detta, de skapade investeringsvarorna inte har använts inom ramen för beskattad ekonomisk verksamhet och aldrig kommer att användas i sådan verksamhet. De skäl som kan ligga till grund för beslutet att försätta en beskattningsbar person i likvidation, och följaktligen att upphöra med den planerade beskattade ekonomiska verksamheten, såsom ständigt ökande förluster, avsaknaden av beställningar och tvivel hos den beskattningsbara personens aktieägare vad gäller lönsamheten av den planerade ekonomiska verksamheten, saknar betydelse med avseende på den beskattningsbara personens skyldighet att justera de aktuella avdragen för mervärdesskatt, i den mån denna beskattningsbara person inte längre har för avsikt att använda sig av nämnda investeringsvaror för beskattade transaktioner, och detta är slutgiltigt.

Rättegångskostnader

62 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 (tionde avdelningen) följande:

Artiklarna 184–187 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

ska tolkas så, att

en beskattningsbar person är skyldig att justera avdrag för ingående mervärdesskatt som är hänförliga till förvärv av varor eller tjänster som är avsedda att skapa investeringsvaror, när, på grund av ägarens eller den enda aktieägarens beslut att försätta den beskattningsbara personen i likvidation, samt på grund av att denna beskattningsbara person har begärt att bli struken från mervärdesskatteregistret, och även blivit detta, de skapade investeringsvarorna inte har använts inom ramen för beskattad ekonomisk verksamhet och aldrig kommer att användas i sådan verksamhet. De skäl som kan ligga till grund för beslutet att försätta en beskattningsbar person i likvidation, och följaktligen att upphöra med den planerade beskattade ekonomiska verksamheten, såsom ständigt ökande förluster, avsaknaden av beställningar och tvivel hos den beskattningsbara personens aktieägare vad gäller lönsamheten av den planerade ekonomiska verksamheten, saknar betydelse med avseende på den beskattningsbara personens skyldighet att justera de aktuella avdragen för mervärdesskatt, i den mån denna beskattningsbara person inte längre har för avsikt att använda sig av nämnda investeringsvaror för beskattade transaktioner, och detta är slutgiltigt.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: litauiska.