

**FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT**

**M. WATHELET**

föredraget den 30 maj 2013(1)

**Mål C-622/11**

**Staatssecretaris van Financiën**

**mot**

**Pactor Vastgoed BV**

(begäran om förhandsavgörande från Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna))

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artikel 20 – Avdragsrätt – Jämkning av avdrag – Tillhandahållande av fast egendom av en tillhandahållare till ett fastighetsbolag – Uppbörd av den mervärdesskatt som ska betalas efter jämkning av ett avdrag från en annan skattskyldig person än den som ursprungligen gjorde avdraget och som inte har någon koppling till den beskattade transaktionen som ledde till förevarande avdrag”

**Innehållsförteckning**

**I – Tillämpliga bestämmelser**

A – Unionsrätten

B – Nederländsk rätt

**II – Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan**

**III – Bedömning**

A – Tvivlen gällande tolkningen av artikel 12 bis i lagen

B – Sammanfattning av parternas argument

C – Bedömning

1. Inledande synpunkter

2. Artikel 12 a och sjätte direktivet
  - a) Den nederländska regeringens huvudargument
  - b) Andra argument som parterna anfört
3. Artikel 12 bis i lagen och rådets beslut 88/498/EEG.

#### IV – Förslag till avgörande

1. Denna begäran om förhandsavgörande som har framställts av Hoge Raad der Nederlanden (högsta domstolen) (Nederländerna), avser tolkningen av artikel 20 i sjätte direktivet 77/388/EEG(2) och handlar i huvudsak om huruvida jämkning av avdrag för mervärdesskatt kan åläggas en annan ekonomisk aktör än den skattskyldiga person som ursprungligen gjorde avdraget och som inte har någon koppling till den beskattade transaktionen som ledde till förevarande avdrag.
2. I målet vid den nationella domstolen är Staatssecretaris van Financiën (statssekreteraren vid finansministeriet) (nedan kallad Staatssecretaris) och Pactor Vastgoed BV (nedan kallad Pactor Vastgoed), som ålades en sådan jämkning, oeniga i denna fråga.

#### I – Tillämpliga bestämmelser

##### A – Unionsrätten

3. I artikel 13 B i sjätte direktivet, som har rubriken "Undantag inom landets territorium", föreskrivs följande:

"Utan att det påverkar tillämpningen av övriga [unions]bestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

- g) Tillhandahållande av byggnader eller delar därav och den mark på vilken de står, utom sådant som beskrivs i artikel 4.3 a.

..."

4. I artikel 13 C i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Medlemsstaterna får medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning i följande fall:

...

- b) Tjänster som omfattas av B d, g och h ovan.

Medlemsstaterna får inskränka denna rätt till valfrihet och skall närmare bestämma om dess användning."

5. Artikel 17 i sjätte direktivet, "Avdragsrättens inträde och räckvidd", har följande lydelse:

"1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

..."

6. Artikel 20 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"1. Det ursprungliga avdraget skall jämkas enligt de förfaranden som fastställs av medlemsstaterna, särskilt

a) när det ursprungliga avdraget var högre eller lägre än vad den skattskyldiga personen hade rätt till,

b) när det efter det att deklarationen är gjord, inträffar någon förändring i de faktorer som använts för att bestämma avdragsbeloppet, i synnerhet att köp hävs eller prisnedsättningar erhålls. Jämkning skall dock inte ske i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda eller då det har visats eller bekräftats att egendom förstörts, gått förlorad eller stulits, ej heller vid uttag i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller att ge bort sådana varuprov som anges i artikel 5. 6. Medlemsstaterna kan dock kräva jämkning i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda och vid stöld.

...

3. Vid tillhandahållande under jämningsperioden skall anläggningstillgångar betraktas som om de fortfarande användes i den skattskyldiga personens rörelse till utgången av jämningsperioden. Sådan affärsverksamhet antas vara helt skattepliktig om leveransen av de nämnda varorna är skattepliktig; den antas vara helt undantagen om leveransen är undantagen. Jämningen skall ske endast en gång för hela den jämningsperiod som återstår.

I det senare fallet kan medlemsstaterna emellertid avstå från kravet på jämkning i den mån kunden är en skattskyldig person som använder anläggningstillgångarna i fråga uteslutande för transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill.

4. Vid tillämpning av bestämmelserna i punkterna 2 och 3 får medlemsstaterna

...

– införa lämpliga åtgärder i syfte att säkerställa att jämningen inte innebär några omotiverade fördelar,

– tillåta administrativa förenklingar.

..."

7. I artikel 21, "Personer som är skyldiga att betala in skatt till myndigheterna", punkt 1 a i sjätte direktivet, anges följande:

"Följande skall vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt:

1. Enligt det inhemska systemet:

a) Skattskyldiga personer som genomför andra skattepliktiga transaktioner än sådana som anges i artikel 9.2 e och som genomförs av en skattskyldig person bosatt utomlands. När den skattepliktiga transaktionen genomförs av en skattskyldig person bosatt utomlands får medlemsstaterna införa regler varigenom skatt skall betalas av någon annan än denne. Bl.a. får ett skatteombud eller den person åt vilken den skattepliktiga transaktionen utförs utses såsom denna andra person. Medlemsstaterna får även föreskriva att någon annan än den skattskyldiga personen skall vara solidariskt ansvarig för betalningen av skatten.

b) Personer som tillhandahåller sådana tjänster som anges i artikel 9.2 e av en skattskyldig person bosatt utomlands. Medlemsstaterna kan dock kräva att leverantören av tjänsterna skall vara solidariskt ansvarig för betalningen av skatten.

c) Varje person som anger mervärdesskatten på en faktura eller jämförlig handling.

2. Vid import: Den eller de personer som är utsedda till eller har godtagits såsom varande ansvariga av de medlemsstater till vilka varorna importeras."

8. I artikel 27.1 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Rådet får enhälligt på kommissionens förslag bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande. Åtgärder avsedda att förenkla skatteuttaget får inte mer än i ringa utsträckning påverka det skattebelopp som skall betalas i sista konsumtionsledet."

9. I artikel 1 i rådets beslut 88/498/EEG av den 19 juli 1988(3), som antagits med stöd av artikel 27.1 föreskrivs att vad gäller de transaktioner som avses i artikel 13 B g och h i sjätte direktivet som berör valfriheten enligt artikel 13 C b, tillåts Nederländerna, utan hinder av artikel 21.1 a i direktivet, lägga betalningsskyldigheten på förvärvaren.(4)

B – *Nederländsk rätt*

10. I artikel 11 i 1968 års lag om omsättningsskatt(5) (nedan kallad lagen) föreskrivs följande:

"1. I enlighet med de villkor som anges i förordning undantas följande från skatteplikt:

a) Tillhandahållande av fast egendom och överlåtelse av därtill knutna rättigheter, förutom:

1) Tillhandahållande – före första inflyttning eller högst två år efter första inflyttning – av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på, samt tillhandahållande av mark för bebyggelse.

2) Annat tillhandahållande än det som avses i punkt 1 ovan till personer som använder fastigheten på sådant sätt som helt eller delvis berättigar till skatteavdrag enligt artikel 15, dock under förutsättning att tillhandahållaren och mottagaren har gjort ett sådant val, styrkt av en vidimerad leveransbekaftelse, eller gemensamt har inkommit med en sådan ansökan till skattemyndigheten och iakttagit de villkor som föreskrivs i ministerdekret.

...

11. I artikel 12.1 i lagen anges följande:

"Skatten ska erläggas av den näringsidkare som har utfört tillhandahållandet eller tjänsten."

12. I artikel 12 bis i lagen anges:

"Om undantaget i artikel 11.1 a 2 tillämpas på ett felaktigt sätt, genom att den som tillhandahålls fastigheten inte använder egendomen på ett sådant sätt som helt eller delvis berättigar till skatteavdrag enligt artikel 15, ska den skatt som den som har tillhandahållit fastigheten vid tillhandahållandet har dragit av enligt artikel 15, påföras den som tillhandahålls egendomen."

## II – Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

13. Pactor Vastgoed är ett bolag som bland annat är verksamt inom fastighetssektorn och är i egenskap därav en skattskyldig person för mervärdesskatt i den mening som avses i artikel 4.1 i sjätte direktivet.

14. Efter ett beslut om eftertaxering ålades Pactor Vastgoed att erlagga mervärdesskatt för perioden den 1 januari 2000–den 31 december 2000. Pactor Vastgoed begärde omprövning av detta beslut. Genom beslut av skattemyndigheten fastställdes efter omprövning det tidigare beslutet. Rechtbank te 's-Gravenhage (domstol i första instans i Haag) ogillade överklagandet av beslutet. Pactor Vastgoed överklagade domen till Gerechtshof te 's-Gravenhage (domstol i andra instans i Haag). Gerechtshof te 's-Gravenhage upphävde den dom som Rechtbank te 's-Gravenhage meddelat, biföll det överklagande som hade ingetts till Rechtbank te 's-Gravenhage, upphävde skattemyndighetens beslut och upphävde eftertaxeringen. Staatssecretaris överklagade den dom som Gerechtshof te 's-Gravenhage meddelat till den hänskjutande domstolen.

15. Av handlingarna i målet framgår att tre transaktioner ligger till grund för förevarande begäran om förhandsavgörande.

16. Den första transaktionen ägde rum några år före år 2000, då en ägare (nedan kallad den första skattskyldiga personen) sålde en fastighet till en annan skattskyldig person (nedan kallad den andra skattskyldiga personen). Eftersom parterna hade valt att beskattas, gjorde den andra skattskyldiga personen avdrag för den mervärdesskatt som denne hade fakturerats för.

17. Den andra transaktionen genomfördes sedan den 5 januari 2000 då den andra skattskyldiga personen tillhandahöll samma fastighet till Pactor Vastgoed (nedan kallad den tredje skattskyldiga personen), som i samförstånd med tillhandahållaren valde att beskattas för transaktionen. Såsom krävs enligt artikel 11.1 a punkt 2 i lagen gjorde Pactor Vastgoed en förklaring om att *använda fastigheten på sådant sätt som helt eller delvis berättigade till skatteavdrag*, en begränsning som är känd som 90-procentskriteriet. Pactor Vastgoed hyrde likväl ut nämnda fastighet från och med april 2000, vilket var undantaget från mervärdesskatteplikt.

18. Slutligen genomfördes den tredje transaktionen i början på juli 2000 då Pactor Vastgoed sålde samma fastighet till en utomstående, vilket även var undantaget från mervärdesskatteplikt.

19. Skattemyndigheten ansåg att Pactor Vastgoed följaktligen inte hade iakttagit villkoret som var knutet till valfriheten, enligt vilket det krävdes en skattepliktig användning av fastigheten. Tillhandahållandet till Pactor Vastgoed borde således ha varit undantaget från mervärdesskatteplikt.(6)

20. Enligt skattemyndigheten skulle artikel 12 bis i lagen tillämpas. Det var med stöd av denna artikel som skattemyndigheten påförde den tredje skattskyldiga personen den aktuella eftertaxeringen genom att beräkna eftertaxeringen utifrån det mervärdesskattebelopp som den andra skattskyldiga personen tidigare hade dragit av för förvärv av fastigheten från den första skattskyldiga personen. Då det rörde sig om ett tillhandahållande som borde ha varit undantaget från mervärdesskatteplikt, jämkades detta belopp.(7)

21. Beträffande transaktionen mellan den andra och den tredje skattskyldiga personen ansåg skattemyndigheten, med retroaktiv verkan från den 5 januari 2000, att den fastighet som hade tillhandahållits till Pactor Vastgoed var undtagen från mervärdesskatteplikt och att den skatt som hade påförts och dragits av för tillhandahållandet följaktligen borde upphävas. Den nederländska regeringen anser inte att det innebär några materiella konsekvenser för Pactor Vastgoed. Denne borde nämligen såväl upphäva den felaktigt betalda mervärdesskatten som det felaktiga avdraget.

22. Den mervärdesskatt som den andra skattskyldiga personen tidigare hade dragit av borde dessutom ha jämkats för de år som återstod av användning som var undtagen från mervärdesskatteplikt. Vid tillhandahållandet till den tredje skattskyldiga personen antog nämligen den andra skattskyldiga personen att fastigheten skulle fortsätta att omfattas av en skattepliktig användning, så att den mervärdesskatt som tidigare hade dragits av kunde kvarstå för den jämningsperiod som återstod.

23. Det är den aktuella jämkade mervärdesskatten på ett belopp på inte mindre än 295 820 euro som är föremål för den eftertaxering som skattemyndigheten ålade Pactor Vastgoed.

24. Såsom angetts ovan i punkt 14 i detta förslag, upphävde Gerechtshof te 's-Gravenhage den dom som Rechtbank te 's-Gravenhage hade meddelat i vilken skattemyndighetens beslut hade fastställts. I samband med att Staatssecretaris överklagade den dom som meddelats av Gerechtshof te 's-Gravenhage till den hänskjutande domstolen, gjorde Pactor Vastgoed gällande att den jämkade mervärdesskatten inte borde tas ut av Pactor Vastgoed, utan av tillhandahållaren. Pactor Vastgoed ansåg att artikel 12 bis i lagen, som uppbörden av den jämkade mervärdesskatten från Pactor Vastgoed grundades på, stred mot sjätte direktivet.

25. Staatssecretaris gjorde däremot gällande att Gerechtshof te 's-Gravenhage gjorde sig skyldig till en felaktig rättstillämpning när den fann att artikel 12 bis i lagen inte gav något stöd för att påföra köparen (den tredje skattskyldiga personen) av en fastighet eftertaxeringen av ett mervärdesskattebelopp som den andra skattskyldiga personen hade gjort avdrag för, efter ett tidigare köp av den första skattskyldiga personen.

26. Mot bakgrund härav har Hoge Raad der Nederlanden beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Om mervärdesskatt som ursprungligen har dragits av enligt artikel 20 i sjätte direktivet jämkas i så mån att det avdragna beloppet helt eller delvis ska betalas tillbaka, är det då enligt sjätte direktivet tillåtet att ta ut detta belopp av någon annan än den skattskyldige som ursprungligen gjorde avdraget, i synnerhet ... av den som den skattskyldige har tillhandahållit en vara till?”

27. Pactor Vastgoed, den nederländska regeringen, Irland, den finländska regeringen och kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Vid förhandlingen den 18 april 2013 yttrade sig samtliga parter muntligen förutom den finländska regeringen.

### III – Bedömning

A – *Tvivlen gällande tolkningen av artikel 12 bis i lagen*

28. Innan jag tar upp parternas argument ska det understrykas, såsom framgår av beslutet om hänskjutande, att det i Nederländerna råder tvivel om huruvida artikel 12 bis i lagen ger stöd för att påföra köparen av en fastighet eftertaxeringen av ett mervärdesskattebelopp som tillhandahållaren har gjort avdrag för, vilket är ett belopp som ska jämkas.

29. Såväl generaladvokaten i det nationella målet som den nationella domstolen själv anser att syftet med artikel 12 bis i lagen inte tydligt kommer till uttryck i bestämmelsens lydelse.<sup>(8)</sup> Kommissionen går ännu längre och medger öppet att den inte förstår nämnda bestämmelses syfte.

30. Lydelsen av artikel 12 bis i lagen visar nämligen att orden ”den skatt som den som har tillhandahållit fastigheten vid tillhandahållandet har dragit av[(9)]”, avser den första skattskyldiga personens (försäljaren) tillhandahållande till den andra skattskyldiga personen (tillhandahållaren).

31. Följaktligen avses enligt ordalydelsen i lagen, ”den skatt ... [som ska] påföras den som tillhandahålls egendomen”, nödvändigtvis den andra skattskyldiga personen.

32. Av detta följer att det aktuella tillhandahållandet i princip inte kan vara den andra skattskyldiga personens tillhandahållande till den tredje skattskyldiga personen, eftersom den andra skattskyldiga personen inte, avseende detta tillhandahållande, har något att göra avdrag för.

33. Artikel 12 bis i lagen måste således ges en mycket vid tolkning – såsom den nederländska regeringen gjorde<sup>(10)</sup> – för att kunna beskatta den tredje skattskyldiga personen.

34. Enligt den hänskjutande domstolen<sup>(11)</sup> ger nämligen lydelsen av artikel 12 bis i lagen tillräckligt med utrymme för att med ”den skatt som den som har tillhandahållit fastigheten vid tillhandahållandet har dragit av” i överensstämmelse med bestämmelsens syfte, även avse ett mervärdesskattepliktigt belopp som den skattskyldiga personen som därefter tillhandahöll fastigheten tidigare hade gjort avdrag för och som ska jämkas, eftersom tillhandahållandet i efterhand betraktades som ett tillhandahållande som var undantaget från mervärdesskatteplikt på grund av att det senare visade sig att villkoret i lagen<sup>(12)</sup> inte hade iakttagits. I förevarande mål är det alltså den andra skattskyldiga personens tillhandahållande till den tredje skattskyldiga personen som – eftersom försäljaren och köparen valde att låta detta vara mervärdesskattepliktigt – medförde att den näringsidkare som tillhandahöll fastigheten beviljades ett för stort avdrag för mervärdesskatt (även om avdraget var en följd av att näringsidkaren tillsammans med sin tillhandahållare hade valt att låta ett tidigare tillhandahållande beskattas för mervärdesskatt).

35. Det ankommer givetvis på den hänskjutande domstolen, som ensam är behörig att tolka den nationella lagstiftningen, att tolka artikel 12 bis i lagen (med beaktande av de upplysningar som domstolen ger i förevarande mål).

36. Jag utgår i vart fall från att artikel 12 bis i lagen ger utrymme för den nederländska skattemyndighetens tolkning när jag prövar den hänskjutande domstolens fråga.

B – *Sammanfattning av parternas argument*

37. *Pactor Vastgoed* anser att det enligt sjätte direktivet inte är tillåtet för medlemsstaterna att, med eller utan rådets tillåtelse, i ett mål som det nationella målet utse en annan person än den andra skattskyldiga personen som betalningsskyldig för den jämkade mervärdesskatten. Enligt *Pactor Vastgoed* strider bestämmelserna i artikel 12 bis i lagen i detta avseende mot sjätte direktivet.

38. *Den nederländska regeringen* anser tvärtom att sjätte direktivet inte utgör hinder för medlemsstaterna att, i ett sådant sammanhang som det i målet vid den nationella domstolen, uppbära den jämkade skatten från köparen av en fastighet.

39. *Den irländska regeringen och den finländska regeringen* delar i huvudsak den nederländska regeringens ståndpunkt. De anser bland annat att det framgår av artikel 20 i sjätte direktivet och av direktivets sammanhang och systematik att medlemsstaterna har ett utrymme för skönsmässig bedömning som gör det möjligt för dem att fastställa villkoren när jämkning av ett avdrag kan åläggas en annan person än den skattskyldiga personen som ursprungligen gjorde avdraget. Enligt Irland skulle en annan tolkning varken vara förenlig med det mervärdesskattesystem som införs genom sjätte direktivet eller med principerna om rättssäkerhet och om skatteneutralitet. Det skulle dessutom få som följd att mekanismerna för att driva in skatteintäkter blev mindre effektiva.

40. Slutligen intar *kommissionen*, i likhet med *Pactor Vastgoed*, en motsatt ståndpunkt till den ståndpunkt som den nederländska regeringen, den finländska regeringen och den irländska regeringen har intagit, och anser i huvudsak att tolkningsfrågan ska besvaras nekande.

## C – Bedömning

### 1. Inledande synpunkter

41. Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida sjätte direktivet ska tolkas så, att det är tillåtet att ett avdrag som gjordes när den första skattskyldiga personen tillhandahöll en fastighet till den andra skattskyldiga personen, jämkas genom att avdraget påförs en tredje skattskyldig person (*Pactor Vastgoed*) som är en annan person än den som ursprungligen gjorde avdraget.

42. Konungariket Nederländerna har använt sig av möjligheten i artikel 13 C b i sjätte direktivet, i vilken det föreskrivs att medlemsstaterna får medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning för vissa transaktioner som enligt huvudregeln i artikel 13 B g i direktivet är undantagna från skatteplikt.(13) Av dessa transaktioner omfattas tillhandahållande av byggnader eller delar därav och den mark på vilken de står, utom tillhandahållande före första inflyttning.

43. Det ska påpekas att i artikel 13 C sista punkten i sjätte direktivet tilläggs att "[m]edlemsstaterna får inskränka denna rätt till valfrihet och skall närmare bestämma om dess användning".

44. Från och med klockan 18.00 den 31 mars 1995 begränsade den nederländska lagstiftaren möjligheten att välja att beskatta tillhandahållandet av fast egendom till personer som använder egendomen på ett sådant sätt som helt eller delvis berättigar till skatteavdrag enligt artikel 15 i lagen.(14)

45. Såsom den hänskjutande domstolen angett kan det trots att de berörda näringsidkarna (den näringsidkare som tillhandahåller fastigheten och den näringsidkare som tillhandahåller fastigheten) ursprungligen väljer att beteckna egendomen på ett bestämt sätt som gör det tillåtet

att välja ett beskattningsbart tillhandahållande, inträffa att den näringsidkare som har tillhandahållits fastigheten senare betecknar den på ett sätt på grundval av vilket det inte var möjligt att välja ett beskattningsbart tillhandahållande. De rättsliga bestämmelserna utgår från principen att tillhandahållandet i så fall ändå ska vara undantaget från mervärdesskatteplikt och följaktligen ska det avdrag för mervärdesskatt som tillhandahållaren tidigare har gjort jämkas.

46. Avseende dessa situationer föreskrivs i artikel 12 bis i lagen att "[o]m undantaget i artikel 11.1 a.2 tillämpas på ett felaktigt sätt, genom att den som tillhandahålls fastigheten inte använder egendomen på ett sådant sätt som helt eller delvis berättigar till skatteavdrag enligt artikel 15, ska den skatt som den som har tillhandahållit fastigheten vid tillhandahållandet har dragit av enligt artikel 15, påföras *den som tillhandahålls egendomen*" (min kursivering).

## 2. Artikel 12 a och sjätte direktivet

47. Det ska påpekas att sjätte direktivet inte innehåller några *uttryckliga* upplysningar om vem som är den skattskyldiga person som är betalningsskyldig för mervärdesskatten i fråga om jämkning av ett avdrag.

48. I direktiv 2006/112/EG(15), som under tiden upphävde och ersatte sjätte direktivet, finns inte fler upplysningar i detta hänseende.

49. Domstolen har vid upprepade tillfällen erinrat om att "avdragssystemet har till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig".(16)

50. När varor eller tjänster anskaffas av den skattskyldige för att användas i verksamhet som är undantagen från skattskyldighet för mervärdesskatt eller inte faller inom tillämpningsområdet för denna, ska det följaktligen inte ske någon uppbörd av utgående mervärdesskatt eller avdrag för ingående sådan.(17)

51. Domstolen har dessutom redan påpekat att "[j]usteringsmekanismen i ovannämnda ... direktivet utgör en del av det avdragssystem för mervärdesskatt som införts genom direktivet. ... Domstolen erinrar härvidlag om att syftet med bestämmelserna om justering i direktivet är att öka avdragens exakthet för att garantera mervärdesskattens neutralitet, så att de transaktioner som har utförts i ett föregående stadium endast ger fortsatt rätt till avdrag i den mån dessa används i samband med mervärdesskattepliktiga transaktioner. Syftet med direktivet är alltså att genom de ovannämnda bestämmelserna skapa ett nära och direkt samband mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användandet av de relevanta varorna och tjänsterna i samband med skattepliktiga transaktioner".(18)

52. Då svaret på frågan om huruvida avdraget som ska jämkas i målet vid den nationella domstolen var det avdrag som den andra skattskyldiga personen (tillhandahållaren) gjorde efter förvärvet från den första skattskyldiga personen (försäljaren), är av betydelse för prövningen av målet och då svaret inte entydigt framgår av beslutet om hänskjutande, inhämtade domstolen information från den nederländska regeringen och kommissionen.

53. På grundval av de svar som var och en av parterna lämnade, står det klart att det faktiskt är den tredje skattskyldiga personen (Pactor Vastgoed) som är betalningsskyldig för den ingående mervärdesskatt som en annan skattskyldig person gjorde avdrag för i försäljningsledet vid en transaktion som den tredje skattskyldiga personen inte har någon som helst koppling till.

54. Såsom jag har anfört i punkterna 30 och 31 i detta förslag kan denna tolkning vara förenlig med såväl ordalydelsen av artikel 12 bis i lagen, som med den hänskjutande domstolens beskrivning av omständigheterna.

55. Det preciseras nämligen i beslutet om hänskjutande att "[s]kattemyndigheten beräknade eftertaxeringsbeloppet utifrån det mervärdeskattebelopp som tillhandahållaren tidigare hade dragit av för tillhandahållandet av fastigheten. På grundval av att nämnda tillhandahållande borde ha varit undantaget mervärdesskatteplikt beslutade skattemyndigheten att med stöd av artikel 15.6 i lagen ... jämförd med artiklarna 13 och 13a i tillämpningsföreskrifterna jämka detta belopp (... den jämkade mervärdesskatten)."

56. Den nederländska regeringen tycks bekräfta min tolkning ovan.(19)

57. Under sådana omständigheter anser jag (liksom kommissionen) att i en situation som den förevarande är antingen en jämkning onödig eller så tillskrivs jämkningen helt och hållet den andra skattskyldiga personen. Då Pactor Vastgoed inte har *någon som helst koppling* till den första fastighetstransaktionen, genom vilken tillhandahållaren förvärvade den fastighet som är aktuell i det nationella målet, kan nämligen inte den omständigheten att den *andra transaktionen* – följande transaktion avseende samma egendom, i förevarande fall transaktionen mellan den andra skattskyldiga personen och den tredje skattskyldiga personen (Pactor Vastgoed) – inte uppfyllde villkoren för att välja att beskatta förevarande transaktion få konsekvenser för mervärdesskatten på den *första* transaktionen.

58. Det återstår att se om det enligt sjätte direktivet är tillåtet att en nationell bestämmelse, såsom artikel 12 bis i lagen, ändrar detta principiella svar.

a) Den nederländska regeringens huvudargument

59. Enligt den nederländska regeringen framgår det av artikel 13 B, den inledande meningen, att "medlemsstaterna [ska] undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk", jämförd med artikel 13 C, den sista meningen, "[m]edlemsstaterna får inskränka denna rätt till valfrihet och skall närmare bestämma om dess användning", artikel 20.1, "enligt de förfaranden som fastställs av medlemsstaterna", och, artikel 20.4, "införa lämpliga åtgärder i syfte att säkerställa att jämkningen inte innebär några omotiverade fördelar", och av artikel 21.1 a att "[m]edlemsstaterna får även föreskriva att någon annan än den skattskyldiga personen skall vara solidariskt ansvarig för betalningen av skatten" i sjätte direktivet, att medlemsstaterna har ett tillräckligt utrymme för skönsmässig bedömning för att anta en bestämmelse om jämkning av avdrag såsom den som är aktuell i det nationella målet.(20)

i) Artikel 20 i sjätte direktivet

60. Först och främst kan jag inte dela ett av de alternativa resonemang som den hänskjutande domstolen har åberopat att det *helt och hållet* ankommer på medlemsstaterna att bestämma från vem den jämkade mervärdesskatten kan tas ut, mot bakgrund av att det i sjätte direktivet inte finns någon uttrycklig bestämmelse om vem som är betalningsskyldig för den jämkade mervärdesskatten.

61. Det är tvärtom enligt sjätte direktivet inte uttryckligen tillåtet att från en annan skattskyldig person ta ut den mervärdesskatt som efter jämkning ska betalas, vilket är möjligt enligt artikel 12 bis i lagen, utan det ska snarare utläsas av artiklarna 17.2, 22.4 andra stycket och av artikel 20 i sjätte direktivet, jämförda med varandra, att om det föreligger omständigheter som medför att ett avdrag som en skattskyldig person gjort avdrag för ska jämkas, ska jämkningen tas ut av denna skattskyldiga person.

62. I förslaget till sjätte direktivet(21) anges dessutom uttryckligen att den person som gjorde avdraget borde betala jämkningen. I den inledande texten till artikel 20, "Jämkning av avdrag", i förslaget föreskrivs att "[d]en skattskyldiga personen ska rätta till jämkningen av det ursprungliga avdraget", vilket bekräftas av den engelska versionen av förslaget som har följande lydelse: "[t]he taxable person shall adjust the initial deduction."

63. I själva ordalydelsen av artikel 20, i den lydelse som antogs, finns en antydning till samma synsätt i och med att det anges att "[d]et ursprungliga avdraget skall jämkas ... när det ursprungliga avdraget var högre eller lägre än vad den skattskyldiga personen hade rätt till". Det är i princip normalt att felet rättas till av den som gjorde sig skyldig till felet.

64. Slutligen går möjligheten för medlemsstaterna att bestämma från vem den jämkade mervärdesskatten ska tas ut, långt utöver begreppet förfaranden som används i artikel 20.1 i sjätte direktivet.(22) Jag återkommer till det i punkterna 70 och 71 i detta förslag.

## ii) Artikel 21 i sjätte direktivet

65. På samma sätt som att mervärdesskatten ska betalas av den skattskyldiga person som har genomfört en skattepliktig transaktion och som att avdragsrätten för mervärdesskatt utövas av den skattskyldiga person som använder den berörda varan för skattepliktiga transaktioner, framgår det av artikel 21 i sjätte direktivet att en jämkad skatt i princip ska tas ut av den skattskyldiga person som ursprungligen gjorde avdrag för skatten, i förevarande fall tillhandahållaren (eller den andra skattskyldiga personen).

66. I denna artikel 21, som har rubriken "Personer som är skyldiga att betala in skatt till myndigheterna", anges uttömmande i vilka fall en annan person än den skattskyldiga person som har genomfört tillhandahållandet kan vara skyldig att betala skatt.

67. I artikel 21.1 a i sjätte direktivet fastställs *principen* att den skattskyldiga person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt för en skattepliktig transaktion är den person som har genomfört transaktionen. Vad gäller förevarande mål är det således den andra skattskyldiga personen (tillhandahållaren).

68. Resten av artikel 21 innehåller däremot en *uttömmande förteckning* över i vilka fall och under vilka omständigheter den betalningsskyldiga personen är en annan person än den skattskyldiga person som har genomfört transaktionen. Situationen i målet vid den nationella domstolen motsvarar inte något av dessa fall eller någon av dessa omständigheter.

69. Det enda handlingsutrymme som medlemsstaterna har är att föreskriva att någon annan

än den skattskyldiga personen ska vara solidariskt ansvarig för betalningen av skatten. I artikel 12 bis i lagen föreskrivs emellertid inte ett solidariskt ansvar, utan en skattskyldighet som endast åligger köparen.

iii) Begreppen "närmare bestämma" och "förfaranden" som används i artiklarna 13 och 20 i sjätte direktivet

70. Jag anser (liksom kommissionen) att det inte enligt sjätte direktivet, och särskilt inte enligt artiklarna 13 C och 20.1, är tillåtet för medlemsstaterna att ta ut beloppet för den jämkade mervärdesskatten på en första transaktion mellan den första och den andra skattskyldiga personen, från en tredje skattskyldig person som inte har någon koppling till den första transaktionen. En sådan bestämmelse går utöver medlemsstaternas handlingsutrymme.

71. Att fastställa vem som är den betalningsskyldige utgör inte bara ett förfarande för att utöva sin valfrihet eller för jämkning, utan det berör själva kärnan i mervärdesskattesystemet, vilket är skälet till att bestämmelserna om omvänd skattskyldighet antingen ska föreskrivas i sjätte direktivet (nu mervärdesskattedirektivet(23)) – som exempelvis artiklarna 194, 195, 196, 197, 198 och 199 i mervärdesskattedirektivet – eller omfattas av undantagsbestämmelser som grundar sig på artikel 27 i sjätte direktivet (nu artikel 395 i mervärdesskattedirektivet). Jag kommer att återkomma till detta i punkt 103 i detta förslag.

b) Andra argument som parterna anfört

i) Första argumentet

72. Irland hävdar att förfarandet i den nationella domstolen är ett exempel på varför en medlemsstat ska kunna ålägga en annan person än den skattskyldiga person som gjorde avdraget en jämkning. Enligt den irländska regeringen är det lämpligt och proportionerligt att den person som på samma gång beslutar om och känner till den skattepliktiga verksamhet som fastigheten borde ha använts till och i själva verket användes till, åläggs jämkningen av avdragen. Jämkningsen var nödvändig på grund av att köparen, och inte den ursprungliga tillhandahållaren, åsidosatte skattelagstiftningen. Om åsidosättandet av lagen består i att köparen lämnar vilseledande uppgifter, kan jämkningen motiveras av samma skäl som retroaktiv återbetalning.(24)

73. Även om det antas att det system som motiveras på detta sätt, kan införas utan att tillämpa artikel 27 i sjätte direktivet (vilket jag inte anser), delar jag inte Irlands resonemang.

74. I likhet med vad Pactor Vastgoed har anfört anser jag dels att om en annan person än den som har genomfört avdraget är betalningsskyldig för den mervärdesskatt som uppkom till följd av jämkningen, förfogar vanligtvis inte den andra personen (i förevarande fall köparen) över de uppgifter som är avgörande för jämkningens omfattning (såsom det belopp som försäljaren hade dragit av vid förvärvet av investeringsvaran, hur långt den jämkningsperiod som återstår sträcker sig och andra eventuella kostnader för vilka försäljaren har gjort avdrag för mervärdesskatt). Den andra personen kan i princip inte kontrollera om den eventuella eftertaxeringen är korrekt och kan i praktiken inte bestrida det belopp som är föremål för jämkningen.

75. I det nu aktuella målet hade vidare den andra skattskyldiga personen kunskap om riskerna vid försäljningen. Köparen kunde för övrigt ha varit i god tro eller varken ha begått något fel eller varit oaktsam, om köparen exempelvis av ekonomiska skäl efter köpet var tvungen att ändra användningsområdet för varan. Om köparen nämligen hade vetat att egendomen skulle användas för icke skattepliktiga ändamål, skulle köparen säkerligen inte ha valt att beskatta transaktionen.

76. I linje med detta har den nederländska regeringen erinrat om att enligt den nationella

skattelagstiftningen krävs det att köparen (den tredje skattskyldiga personen) uttryckligen och i förväg har förklarat sig uppfylla 90-procentskriteriet. Om den uttryckliga förklaringen saknas, kan inte valfriheten i artikel 11 i lagen användas. Förklaringen innebär att köparen gör ett medvetet val. Köparen anses i och med detta vara medveten om sina förehavanden vad gäller mervärdesskatten, om den berörda egendomen – trots köparens uttryckliga förklaring – används för ett ändamål som var undantagen från mervärdesskatteplikt. Köparen anses därmed vara informerad om den omständigheten att denne i egenskap av köpare blir betalningsskyldig för en eventuell jämkning av mervärdesskatten.

77. Jag framhåller att den tredje skattskyldiga personen visserligen åtog sig att använda fastigheten för skattepliktiga transaktioner, men den andra skattskyldiga personen gjorde även detta åtagande när denne köpte fastigheten av den första skattskyldiga personen. Den andra skattskyldiga personen visste således att denne kunde hamna i en situation där det åtagande som denne hade gjort gentemot den första skattskyldiga personen inte uppfylldes.

78. När den nederländska regeringen(25) pratar om köparens medvetna val, gäller det likväl den andra skattskyldiga personen som den tredje skattskyldiga personen, i förevarande fall Pactor Vastgoed.

79. Jag framhåller dessutom att syftet med mervärdesskattesystemet inte är att straffa en skyldig person, utan att säkerställa mervärdesskattens neutralitet.

80. Om den nederländska regeringens uppfattning följs är det dock inte otänkbart att Pactor Vastgoed betalar mervärdesskatt för en transaktion som är undantagen från skatteplikt. Pactor Vastgoed betalade nämligen mervärdesskatt till den andra skattskyldiga personen, vilket denne gjorde avdrag för. Dessa två transaktioner kompenserade varandra, men Pactor Vastgoed är skyldig att betala för det avdrag som den andra skattskyldiga personen gjorde. Den andra skattskyldiga personen behåller däremot ett avdrag som den nederländska regeringen anser ska jämkas.

81. I likhet med vad kommissionen har anfört anser jag under alla omständigheter att de enda omständigheter som kan berättiga en jämkning av den mervärdesskatt som den andra skattskyldiga personen (tillhandahållaren) har gjort avdrag för är om antingen tillhandahållaren själv – i egenskap av köpare i den första fastighetstransaktionen (det vill säga från den första skattskyldiga personen) – senare inte uppfyller villkoren för att välja att beskatta transaktionen, eller om tillhandahållaren säljer den aktuella egendomen till Pactor Vastgoed under jämningsperioden(26) och att egendomen före slutet av denna period inte längre används för beskattningsbara transaktioner. Inte i något av dessa två fall kan dock en jämkning av ett avdrag som tillhandahållaren har gjort med anledning av nämnda transaktion åläggas den tredje skattskyldiga personen (Pactor Vastgoed), eftersom den tredje skattskyldiga personen inte kan vara betalningsskyldig för den mervärdesskatt som andra skattskyldiga personer har gjort avdrag för i samband med transaktioner som den tredje skattskyldiga personen inte har *någon som helst koppling till*.

## ii) Andra argumentet

82. Enligt Nederländernas regering syftar artikel 12 bis i lagen till att hindra köparen från att erhålla omotiverade fördelar. Enligt nämnda regering kan köparen, trots sin egen förklaring om att egendomen endast ska användas för skattepliktiga tillhandahållanden, utan hinder använda egendomen för tillhandahållanden som är undantagna från mervärdesskatteplikt och samtidigt förvärva egendomen utan att mervärdesskatten ingår i priset och således utan att mervärdesskatten belastar köparen. Försäljaren förlorar därigenom inte endast ett belopp som uppgår till beloppet för den jämkade mervärdesskatten, utan mervärdesskattesystemet äventyras

dessutom helt enkelt på grund av valmöjligheten. På så sätt kringgås undantaget i artikel 13 B punkt 1 g och h i sjätte direktivet.

83. Det räcker att framhålla att för köparen kompenseras avdraget med den betalade mervärdesskatten. Jag kan därför inte se hur den tredje skattskyldiga personen har erhållit omotiverade fördelar.

84. Den "orättvisa" situationen för de tillhandahållare som kan bli föremål för jämkning, trots att tillhandahållaren litade på köparens (den tredje skattskyldiga personen) förklaringar att egendomen skulle användas för skattepliktiga transaktioner, följer dessutom av kravet i den nederländska lagstiftningen att köparen ska använda fastigheten för transaktioner som omfattas av mervärdesskatteplikt.

85. Enligt kommissionen är villkoret att köparen av en fastighet använder egendomen för ändamål för vilka det finns en avdragsrätt för att kunna beskatta fastighetstransaktionen överflödigt eftersom en skattskyldig person inte har något intresse av att välja att beskattas om den skattskyldiga personen inte använder den berörda fastigheten för ett sådant ändamål.

86. Det är riktigt att domstolen redan har slagit fast att även om det är legitimt att de åtgärder som medlemsstaterna har vidtagit är ägnade att så effektivt som möjligt tillgodose statskassans intressen, får de inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål.(27)

87. Kommissionen understryker dock att den nederländska skattemyndigheten inte lider skada av att förevarande krav tas bort. Det räcker att den skattskyldiga personen som tillhandahåller egendomen (den andra skattskyldiga personen) väljer att beskattas samtidigt som potentiella köpare får välja att inte fortsätta att beskattas om det inte passar dem, vilket troligtvis är fallet om de bedriver verksamhet utan avdragsrätt, eftersom de i så fall i sista hand blir betalningsskyldiga för mervärdesskatten på försäljningen av fastigheten. I praktiken kan det, mot bakgrund av den nederländska lagstiftningens aktuella utformning, antas att de skattskyldiga personer som bedriver verksamheter för vilka det inte finns avdragsrätt föredrar att köpa en äldre fastighet av antingen skattskyldiga personer som är undantagna från mervärdesskatteplikt eller av enskilda, som även de är undantagna från mervärdesskatteplikt.

88. Jag skulle kunna tillägga att om den tredje skattskyldiga personen efter förvärvet ändrar ändamålet med den fasta egendomen (till exempel på grund av ekonomiska skäl), kan inte den tredje skattskyldiga personen göra avdrag för den skatt som denne har betalat till den andra skattskyldiga personen och den nederländska skattemyndighetens intressen tillvaratas. Till följd av det undantag som Konungariket Nederländerna beviljades, ett undantag som ersattes av ett allmängiltigt direktiv, kan den andra skattskyldiga personen bibehålla sitt avdrag, men den tredje skattskyldiga personen kan inte längre göra avdrag för den mervärdesskatt som denne betalade på grund av den omvända skatteskyldigheten.

89. Inget hindrar att villkoret att köparen ska använda fastigheten för skattepliktig verksamhet för att kunna utöva sin rätt till valfrihet för beskattning av byggnaden finns kvar i den nederländska lagstiftningen. Jag anser nämligen att det *ankommer på medlemsstaterna att närmare bestämma om rätten till valfrihet*. Men den nationella lagstiftaren är skyldig att ta konsekvenserna av sitt val, utan att ålägga köparen skyldigheter som går utöver vad som är tillåtet enligt unionens mervärdesskattelagstiftning.

iii) Tredje argumentet

90. Den nederländska regeringen anser att den andra skattskyldiga personen inte gjorde ett felaktigt avdrag för mervärdesskatten, eftersom när avdraget gjordes, beräknades det ursprungliga

avdraget för mervärdesskatt korrekt.

91. Det räcker att påpeka att när den andra skattskyldiga personen sålde egendomen iaktogs inte de villkor som hade fastställts vid förvärvet från den första skattskyldiga personen, nämligen att egendomen endast skulle användas för skattepliktiga transaktioner. Det är för övrigt detta som ledde till att den mervärdesskatt som den andra skattskyldiga personen gjorde avdrag för jämkades.

iv) Fjärde argumentet

92. Den nederländska regeringen uppgav i sitt svar på domstolens skriftliga frågor att en situation där mervärdesskatten tas ut av en annan skattskyldig person även uppstår när artikel 5.8 i sjätte direktivet tillämpas. Bestämmelsen avser den situation där ett företag överförs till en skattskyldig person. I det fallet inträder den skattskyldige personen i överlåtarens ställe. I förevarande situation kan även en jämkad mervärdesskatt åläggas någon annan än den skattskyldiga personen som har gjort avdraget, vilket motiverar den nederländska regeringens resonemang.

93. Det räcker att framhålla att även om det enligt artikel 5.8 i sjätte direktivet uttryckligen är tillåtet att ta ut jämkad mervärdesskatt från en annan skattskyldig person än den som gjorde avdrag för mervärdesskatten, ska det konstateras att inget liknande föreskrivs uttryckligen i artiklarna 20 och 21 i sjätte direktivet. Av detta följer att detta argument inte kan ifrågasätta den föreslagna bedömningen i detta förslag.

v) Femte argumentet

94. Irland har slutligen hänvisat till punkterna 90 och 91 i domen i målet Halifax m.fl.(28) där det uppges att "[i] [sjätte] direktiv[et] anges endast, i artikel 20, vilka villkor som skall uppfyllas för att avdrag för ingående skatt skall kunna jämkas hos den som mottar en vara eller en tjänst ... Det ankommer således i princip på medlemsstaterna att fastställa under vilka villkor staten i efterhand kan debitera mervärdesskatt, så länge det sker inom de gränser som följer av [unions]rätten."

95. Jag tror inte att domen i det ovannämnda målet Halifax m.fl. ifrågasätter analysen i detta förslag.

96. Det räcker att påpeka att punkt 90 i domen som Irland hänvisade till gäller en och samma transaktion.

3. Artikel 12 bis i lagen och rådets beslut 88/498/EEG.

97. Den hänskjutande domstolen uppgav att möjligheten att den mervärdesskatt som ska erläggas på grund av jämkningen tas ut av en annan skattskyldig person, skulle eventuellt kunna grundas på ett sådant bemyndigande som lämnas enligt artikel 27.1 i sjätte direktivet. Den hänskjutande domstolen tillade dock att Konungariket Nederländerna – vid införandet av artikel 12 bis i lagen – varken införde ett undantag eller bemyndigades att införa ett undantag i den mening som avses i artikel 27 sjätte direktivet.

98. Kommissionen anser att det undantag som Konungariket Nederländerna senare erhöll i beslut 88/498/EEG var ikraft vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna.

99. Jag anser under alla förhållanden att undantaget, under sådana omständigheter som är aktuella i det nationella målet, inte kan motivera att den tredje skattskyldiga personen beskattas.

100. Undantaget har däremot använts till, vilket även var det enda syftet med undantaget, att

mervärdesskatten erläggs av den person som gjorde avdrag för den, nämligen den andra skattskyldiga personen för den första transaktionen och den tredje skattskyldiga personen för den andra transaktionen, vilket de för övrigt verkar ha gjort.

101. Är det dessutom inte i viss mån motsägelsefullt att anse(29) att det endast med stöd av sjätte direktivet är tillåtet att överföra den jämkade mervärdesskatten på köparen och att göra en begäran om undantag genom artikel 27 i direktivet för att erhålla ett bemyndigande för mekanismerna i artikel 12 bis i lagen?

102. Den nederländska regeringen har dock gjort gällande att en bestämmelse som artikel 12 bis i lagen under alla omständigheter utgör en förlängning av det undantag som beviljades i beslut 88/498/EEG, som antogs med stöd av artikel 27 i sjätte direktivet.

103. Detta argument kan inte godtas. Jag anser snarare (liksom kommissionen) att om det var nödvändigt att använda sig av avvikande åtgärder med stöd av artikel 27 för att bemyndiga Nederländerna att lägga betalningsskyldigheten på köparen för mervärdesskatten för en fastighetstransaktion som köparen var delaktig i, är det minst lika nödvändigt att använda sig av samma förfarande när det gäller en åtgärd som den nu aktuella som inte endast avser att ändra den som är betalningsskyldig för skatten, utan som dessutom pekar ut en skattskyldig person som inte har någon koppling till den berörda transaktionen.

104. Sammanfattningsvis anser jag att om mervärdesskatt som ursprungligen har dragits av enligt artikel 20 i sjätte direktivet jämkas i så mån att det avdragna beloppet helt eller delvis ska betalas tillbaka, är det enligt sjätte direktivet inte tillåtet att ta ut detta belopp av *någon annan än den skattskyldige som ursprungligen gjorde avdraget*, i synnerhet inte av den som den skattskyldige har tillhandahållit en vara till och som inte har någon koppling till den berörda transaktionen.

#### **IV – Förslag till avgörande**

105. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar den tolkningsfråga som Hoge Raad der Nederlanden har ställt enligt följande:

Om mervärdesskatt som ursprungligen har dragits av enligt artikel 20 i rådets direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (i den lydelse som var tillämplig vid tiden för omständigheterna i det nationella målet) jämkas i så mån att det avdragna beloppet helt eller delvis ska betalas tillbaka, är det enligt detta direktiv inte tillåtet att ta ut detta belopp av någon annan än den skattskyldige som ursprungligen gjorde avdraget, i synnerhet inte av den som den skattskyldige har tillhandahållit en vara till och som inte har någon koppling till den berörda transaktionen.

1 – Originalspråk: franska.

2 – Rådets direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) i den lydelse som är tillämplig vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen (nedan kallat sjätte direktivet).

3 – Beslut om rätt för Nederländerna att tillämpa en åtgärd som innebär avsteg från artikel 21.1 a i rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemslänternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (*EGT L 269*, s. 54; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 6).

4 – Beslut 88/498 har upphävts från och med den 1 januari 2008 genom rådets direktiv 2006/69/EG av den 24 juli 2006 om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller vissa åtgärder för att förenkla uppbörden av mervärdesskatt och för att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande samt om upphävande av vissa beslut om tillstånd till avvikelser (*EUT L 221*, s. 9).

5 – Wet op de omzetbelasting 1968, lag av den 28 juni 1968 (*Staatsblad* 1968, n° 329), en lag genom vilken omsättningsskatten ersätts av en annan omsättningsskatt som grundar sig på systemet för mervärdesskatt.

6 – Med beaktande av artikel 6.4 i tillämpningsföreskrifterna till 1968 års lag om omsättningsskatt (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968) (nedan kallad tillämpningsföreskrifterna).

7 – I enlighet med artikel 15.6 i lagen jämförd med artiklarna 13 och 13a i tillämpningsföreskrifterna (nedan kallad den jämkade mervärdesskatten).

8 – I doktrinen förefaller det även råda delade meningar om artikel 12 a i lagen, såsom generaladvokaten angav i det nationella målet. Se, exempelvis, van den Elsen, "Beëindiging BTW-verhuurconstructies", *BTW Bulletin* 1995, nr 2 och 3, Mobach, O.L., *Fiscaal commentaar, Omzetbelasting*, Kluwer, 2003, sidan 447 och följande sidor, van Hilten, M.E., och van Kesteren, H.W.M., *Omzetbelasting* (Fed Fiscale Studieresie nr 6), s. 270–271, Deventer: Fed 2007, Ettema, C.M., m.fl., *Wegwijs in de BTW*, s. 377, Haag, 2008, Vetter, J.J., m.fl., *Invordering van belastingen* (Fiscale Studieresie nr 2), s. 77–78, Deventer: Kluwer, 2005, Vervaeke, F.L.J., och van Lynden, A.J.H., *Het wetsvoorstel ter bestrijding van BTW-constructies*, BtwBrief 1995, nr 11, Bijl, D.B., *Onroerend goed; omzetbelasting en overdrachtsbelasting*, Kluwer, 1998, sjätte reviderade upplagan, s. 66, Nieuwenhuizen, W.A.P., "Een huurovereenkomst", *BTW Bulletin* 1999, utgåva 7/8, nr 67, Beelen, S.T.M., m.fl., *Cursus belastingrecht (omzetbelasting)*, kommentar 2.4.1.A.f och 2.4.1.F, Oostenrijk, A.J., och Van Dijk, L.A., *Onroerend goed en reparatiewetgeving Vermeend, Nieuw regime voor de heffing van BTW en overdrachtsbelasting* (Arthur Andersen, 1996), s. 47, van den Elsen, E.H., *Onroerende zaken: BTW-constructies en economische eigendom*, Vermande, 1995, s. 12, och "Wet omzetbelasting 1968", *Fiscale Encyclopedie De Vakstudie*, artikel 12 a, suppl. 587, april 2010.

9 – Enligt artikel 15 i lagen.

10 – Se punkt 47 i dess skriftliga yttrande.

11 – Se punkt 3.3.4 i beslutet om hänskjutande.

12 – Nämligen att den fasta egendomen används på ett sådant sätt som helt eller delvis berättigar till skatteavdrag.

13 – Se den inledande meningen i artikel 11.1 och den inledande meningen i 11.1 a samt 11.1 a 2 i lagen.

14 – Lag av den 18 december 1995, Stb. 1995, s. 659, om ändring av 1968 års lag om mervärdesskatt, lagen om stämpelskatt och viss annan skattelagstiftning i samband med åtgärder för bekämpande av arrangemang för skatteflykt vad avser fast egendom, även kallad lagen om

åtgärder för bekämpande av arrangemang för skatteflykt vad avser fast egendom.

15 – Rådets direktiv av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

16 – Se, bland annat, dom av den 22 mars 2012 i mål C-153/11, Klub, punkt 35 och där angiven rättspraxis.

17 – Se dom av den 30 mars 2006 i mål C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki (REG 2006, s. I-3039), punkt 24 och domen i det ovannämnda målet Klub, punkt 28.

18 – Se dom av den 18 oktober 2012 i mål C-234/11, TETS Haskovo, punkterna 30 och 31, i vilken det hänvisas till dom av den 15 december 2005 i mål C-63/04, Centralan Property (REG 2005, s. I-11087), punkt 57. Se, även, domen i det ovannämnda målet Uudenkaupungin kaupunki, punkt 26, och dom av den 29 november 2012 i mål C-257/11, Gran Via Moine?ti, punkt 38 och där angiven rättspraxis.

19 – Se bland annat punkterna 34 och 47 i den nederländska regeringens yttrande.

20 – Nämligen en bestämmelse i vilken köparen av en fast egendom (den tredje skattskyldiga personen) utses som betalningsskyldig för jämkning av ett avdrag, även om förevarande avdrag ursprungligen gjordes av tillhandahållaren av egendomen (den andra skattskyldiga personen) i samband med den föregående fastighetstransaktionen avseende nämnda egendom, med en annan skattskyldig person (den första skattskyldiga personen).

21 – Förslag till rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, (KOM(73) 950 slutlig).

22 – Enligt vilken "[d]et ursprungliga avdraget skall jämkas enligt de förfaranden som fastställs av medlemsstaterna ...".

23 – Se fotnot 15 i detta förslag.

24 – Irland hänvisar till domen av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal (REG 1998, s. I-1), punkt 21, i vilken det hänvisas till domen av den 29 februari 1996 i mål C-110/94, INZO (REG 1996, s. I-857).

25 – I punkt 13 i svaret på domstolens skriftliga frågor.

26 – Vad gäller det andra fallet vet nämligen den andra skattskyldiga personen mycket väl när egendomen säljs under hur lång tid varan har använts för beskattningsbara ändamål och att mervärdesskatten eventuellt kan komma att jämkas.

27 – Se, bland annat, dom av den 11 maj 2006 i mål C-384/04, Federation of Technological Industries m.fl. (REG 2006, s. I-4191), punkt 30, av den 21 februari 2008 i mål C-271/06, Netto Supermarkt (REG 2008, s. I-771), punkt 20, och av den 21 december 2011 i mål C-499/10, Vlaamse Oliemaatschappij (REU 2011, s. I-14191), punkt 22.

28 – Dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl. (REG 2006, s. I-1609), punkterna 90 och 91. Se, även, beslut av den 3 mars 2004 i mål C-395/02, Transport Service (REG 2004, s. I-1991), punkterna 27 och 28.

29 – I punkt 21 i den nederländska regeringens svar på domstolens skriftliga frågor.