

Preliminär utgåva

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JULIANE KOKOTT

föredraget den 24 mars 2022(1)

Mål C-56/21

UAB "ARVI" ir ko

mot

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(begäran om förhandsavgörande från Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Skattetvistnämnden vid Republiken Litauens regering, Litauen))

"Begäran om förhandsavgörande – Skattelagstiftning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 137 – Möjlighet att välja att transaktioner som är undantagna från skatteplikt ska vara skattepliktiga – Villkoren för denna valmöjlighet – Medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning – Syftet med formkrav – Följderna av ett åsidosättande av formföreskrifter"

I. Inledning

1. Redan år 1858 gjorde Rudolf von Jhering – en känd tysk jurist – följande uttalande: "Formen är godtyckets svurna fiende, frihetens tvillingsyster."(2)

2. Eventuellt är detta också anledningen till att Litauen uppställt krav på iakttagande av specifika formkrav för vissa materiella rättsföljder från mervärdesskattelagstiftningen. Exempelvis är en valfrihet för beskattning endast möjligt för transaktioner som tillhandahålls en registrerad beskattningsbar person. I förevarande mål kunde registreringen av köparen genomföras först en månad senare. Således var detta villkor inte uppfyllt när transaktionen ägde rum. Följaktligen kunde tillhandahållaren inte välja att ta ut mervärdesskatt på transaktionen. Mot denna bakgrund var denne skyldig att justera sitt avdrag för ingående mervärdesskatt för tillverkningskostnaderna tidsproportionellt enbart på grund av en underlåtenhet att iaktta formkrav.

3. Enligt domstolens praxis har emellertid ett materiellt betraktelsesätt i vissa fall företrädelse framför iakttagandet av formkrav ("substance over form")(3) inom mervärdesskattelagstiftningen, särskilt i samband med avdrag för ingående mervärdesskatt eller undantag från skatteplikt för en transaktion. Frågan är emellertid om detta synsätt även kan tillämpas på den valrätt som medlemsstaterna har. Förevarande mål avser vilken betydelse som formkrav ska tillmätas, när en medlemsstat har utövat sin valrätt och föreskrivit en valfrihet för beskattning. Kommissionen

förespråkar ett rent materiellt synsätt även i en sådan situation.

4. På senare tid utgår unionslagstiftaren emellertid från att iakttagandet av formföreskrifter tjänar ett rättssäkerhetssyfte. Detta visar artikel 138.1 och 138.1a i mervärdesskattedirektivet i ändrad lydelse(4) som emellertid ännu inte var tillämplig i förevarande mål. Kanske har även unionslagstiftningen hämtat vägledning från ovannämnda citat i detta hänseende. Oaktat detta ges domstolen än en gång möjlighet att behandla syftet med formkrav inom mervärdesskatterätten,(5) denna gång i samband med valmöjligheten.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionslagstiftningen

5. Den rättsliga ramen utgörs av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt(6) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

6. Artikel 135.1 j i mervärdesskattedirektivet innehåller följande undantag från skatteplikt:

”1. Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

j) Leverans av andra byggnader eller delar därav och den mark de står utom sådana leveranser som avses i artikel 12.1 a.”

7. I artikel 137.1 b i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av följande transaktioner:

b) Leverans av andra byggnader eller delar därav och den mark de står utom sådana leveranser som avses i artikel 12.1 a.”

8. I artikel 137.2 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall fastställa de närmare villkoren för utövande av den rätt till valfrihet som avses i punkt 1. Medlemsstaterna får inskränka räckvidden av den rätten.”

9. I artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet regleras avdragsrättens materiella omfattning och där 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.”

10. Artikel 187 i mervärdesskattedirektivet avser justering av avdragsrätten och har följande lydelse:

”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.

...”

11. I artikel 188 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Vid leverans under justeringsperioden skall investeringsvaror betraktas som om de fortfarande användes i den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet fram till och med utgången av justeringsperioden.

Den ekonomiska verksamheten skall antas vara helt skattepliktig om leveransen av investeringsvarorna är skattepliktig.

Den ekonomiska verksamheten skall antas vara helt undantagen om leveransen av investeringsvarorna är undantagen.

2. Justeringen enligt punkt 1 görs en enda gång för hela den tid av justeringsperioden som återstår. Om leveransen av investeringsvarorna är undantagen får medlemsstaterna emellertid avstå från kravet på justering i den mån förvärvaren är en beskattningsbar person som använder investeringsvarorna i fråga uteslutande för transaktioner som medför rätt till avdrag.”

B. Litauisk lagstiftning

12. Genom artikel 32.3 i Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas (Republiken Litauens lag om mervärdesskatt, nedan kallad mervärdesskattelagen) införlivas medlemsstaternas befogenheter enligt artikel 137.1 b i mervärdesskattedirektivet på följande sätt:

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

13. Enligt artikel 58.1 i mervärdesskattelagen ska ”personer som identifierats som beskattningsbara personer ... ha rätt att dra av ingående mervärdesskatt och/eller mervärdesskatt på import såvitt avser varor och/eller tjänster som förvärvats och/eller importerats om varorna och/eller tjänsterna är avsedda att användas av den beskattningsbara personen för någon av följande transaktioner: 1. Beskattningsbar leverans av varor och/eller beskattningsbart tillhandahållande av tjänster ...”

14. I artikel 67.2 i mervärdesskattelagen fastställs följande:

”Avdrag för mervärdesskatt ska justeras på det sätt som föreskrivs i denna artikel: med avseende

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

15. I artikel 67.5 i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”Om det framkommer att de materiella anläggningstillgångarna har börjat att användas för en annan verksamhet än de som anges i artikel 58.1 i denna lag eller att de har gått förlorade, ska avdraget 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) (det vill säga genom den andel som dragits av från den ingående mervärdesskatten eller mervärdesskatten vid import som kan hänföras till den period som återstår till dess att den fastställda tiden för justering av avdraget för mervärdesskatt upphör)”.

16. Republiken Litauen har valt att inte utnyttja den möjlighet att avstå från kravet på justering som föreskrivs i artikel 188.2 i direktivet.

III. Målet vid den nationella domstolen

17. Bakgrunden till förevarande begäran om förhandsavgörande är en tvist mellan ”ARVI” ir ko UAB (nedan kallad ARVI), ett bolag med begränsat ansvar och Kauno apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija (Statliga skatteinspektionen för distriktet Kaunas, Litauen, nedan kallad skattemyndigheten).

18. ARVI hade uppfört en sidobyggnad som var klassificerad ”för hushållsändamål” med en träningslokal (nedan kallad byggnaden) på ett markområde som var avsett ”för andra ändamål” och som arrenderades ut till aktieägarna. ARVI deklarerade kostnaderna för uppförandet och mervärdesskatten i mervärdesskattedeklarationen för januari 2013.

19. Den 8 maj 2015 sålde ARVI byggnaden för 371 582,48 euro inklusive mervärdesskatt på 64 489,52 euro till ”Investicij? ir inovacij? fondas, UAB” (nedan kallad köparen). Köparen var förvisso en beskattningsbar person, men var emellertid ännu inte registrerad för mervärdesskatt vid tidpunkten för försäljningen. Vid den tidpunkt avtalet ingicks hade köparen visserligen redan ansökt om registrering för mervärdesskatt. Denna (första) ansökan om registrering avlogs emellertid på för domstolen okända grunder. Köparen registrerades för mervärdesskatt först en månad senare (juni 2015).

20. Skattemyndigheten anser emellertid att förvärvarens ställning som registrerad för mervärdesskatt är ett tvingande villkor som måste vara uppfyllt för att en beskattningsbar person ska få välja huruvida denna ska ta ut mervärdesskatt på leveransen. Således måste transaktionen behandlas som en skattefri leverans av fast egendom. Detta medförde i sin tur att det avdrag för mervärdesskatt som gjorts i mervärdesskattedeklarationen i januari 2013 för maj 2015 måste justeras. ARVI hade följaktligen en skyldighet att deklarerat ett justerat belopp som motsvarar perioden från maj 2015 till december 2022. Skattemyndigheten krävde därför att ARVI skulle betala mervärdesskatt på 252 296 euro samt därmed sammanhängande sanktionsavgifter och dröjsmålsränta.

21. ARVI anser däremot att det villkor som uppställs i artikel 32.3 i mervärdesskattelagen att en förvärvare inte enbart ska vara en beskattningsbar person, utan även vara registrerad för

mervärdesskatt, utgör ett åsidosättande av principen om mervärdesskattens neutralitet och inte alls är förenligt med direktivets mål och EU-domstolens praxis. ARVI överklagade därför detta beslut till den centrala skattemyndigheten som avlog överklagandet. Därefter överklagade ARVI detta beslut till Skattetvisträtten.

IV. Begäran om förhandsavgörande och förfarandet vid domstolen

22. Klagomålet ska avgöras av Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Skattetvisträtten vid Republiken Litauens regering), vilken genom beslut av den 16 oktober 2020 har hänskjutit följande frågor till EU-domstolen med begäran om förhandsavgörande:

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

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

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

23. I förfarandet vid domstolen har ARVI, Litauen och Europeiska kommissionen avgett skriftliga yttranden. Domstolen har beslutat att inte hålla någon muntlig förhandling, i enlighet med artikel 76.2 i rättegångsreglerna.

V. Rättslig bedömning

A. Huruvida begäran om förhandsavgörande kan tas upp till prövning

24. Begäran om förhandsavgörande har ingetts av Skattetvisträtten vid Republiken Litauens regering. Detta är ett administrativt organ som prövar skattetvister. Domstolen har år 2010

fastställt att nämnden utgör en domstol med behörighet att begära förhandsavgörande i den mening som avses i artikel 267 FEUF.(7) Mot bakgrund av senare praxis från domstolen kan en kontroll av de dåvarande övervägandena emellertid vara påkallad.(8)

25. Osäkerheten huruvida det är frågan om en domstol som är behörig att begära förhandsavgörande följer av det faktum att beslutet från Skattetvistnämnden inte kan överklagas i samma utsträckning av båda parter. Skattemyndigheten kan endast överklaga ett beslut om det föreligger särskilda omständigheter (nämnden och skattemyndigheten gör olika tolkningar av skattelagstiftningen). Således förefaller nämndens beslut i första hand syfta till att säkerställa en enhetlig rättslig tolkning inom skattemyndigheten. Detta skulle förklara varför den inte är lokaliserad inom rättsväsendet, utan hos den verkställande makten (regeringen) och domstolarna först i ett senare led avgör kvarvarande tvister.

26. Å andra sidan är medlemmarna i nämnden oberoende experter och den beskattningsbara personen har i vart fall obegränsad rätt att överklaga beslutet till domstol. Några väsentligen ändrade omständigheter förefaller således inte föreligga i jämförelse med beslutet från 2010 och ingen av parterna har ifrågasatt behörigheten att begära förhandsavgörande. Således har domstolen inte erhållit några nya, exakta uppgifter. Följaktligen utgår jag från att Skattetvistnämnden även fortsatt är behörig att begära förhandsavgörande.

B. Prövning av tolkningsfrågorna

27. De första tre tolkningsfrågorna avser i slutänden samtliga frågan huruvida mervärdesskattedirektivet utgör hinder mot en nationell bestämmelse enligt vilken möjligheten att behandla en transaktion som i sig är undantagen från skatteplikt som en skattepliktig transaktion av medlemsstaten har förenats med villkoret att förvärvaren är registrerad för mervärdesskatt.

28. Eftersom tillhandahållaren måste justera avdraget för ingående mervärdesskatt proportionerligt när detta krav inte är uppfyllt frågar sig den hänskjutande domstolen om det föreligger ett åsidosättande av neutralitetsprincipen eller proportionalitetsprincipen. Sistnämnda fråga förefaller främst uppkomma mot bakgrund av att villkoret var uppfyllt redan en månad senare, förvärvaren har deklarerat transaktioner som är avdragsberättigande och det enligt nämnden inte är frågan om något fall av bedrägeri eller missbruk.

29. Eftersom det för samtliga tre frågor är avgörande hur långtgående möjligheter en medlemsstat har att föreskriva en sådan rätt till valfrihet och knyta den till formkrav, kan de beaktas tillsammans. Därför kommer jag först att närmare belysa syftet med den rätt till valfrihet som föreskrivs i artikel 137.1 i mervärdesskattedirektivet (nedan avsnitt C). Därefter ska jag redogöra för gränserna för medlemsstaternas befogenhet att fastställa de närmare villkoren för utövande av rätten till valfrihet enligt artikel 137.2 i mervärdesskattedirektivet (nedan avsnitt D).

C. Syftet med rätten till valfrihet enligt artikel 137.1 i mervärdesskattedirektivet

30. Enligt artikel 137.1 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av vissa transaktioner som egentligen är undantagna från skatteplikt.

31. Behovet av att kunna avstå från skattebefrielse uppkommer genom att undantag från mervärdesskatteplikt inte har i syfte att gynna det företag som levererar varan eller tillhandahåller tjänsten, utan förvärvaren.(9) Detta följer av mervärdesskattens karaktär som allmän konsumtionsskatt som inte ska belasta det företag som levererar varan eller tillhandahåller tjänsten (den beskattningsbara personen), utan *förvärvaren* (skatteadressat).(10)

32. Detta gynnande av mottagaren medför emellertid att avdrag för ingående mervärdesskatt nekas hos tillhandahållaren, i förevarande mål ARVI. Genom undantaget från skatteplikt i artikel 135.1 j i mervärdesskattedirektivet är försäljningen av denna fastighet visserligen undantagen från skatteplikt för ARVI. Följden är emellertid att det inte är möjligt att göra avdrag för kostnaderna för att uppföra byggnaden (respektive att de måste justeras såsom i förevarande mål). Följaktligen måste tillhandahållaren inkludera dessa kostnader i sitt pris. Vederbörande kan emellertid inte ange dem separat, eftersom tjänsten är undantagen från skatteplikt. Således belastas varje förvärvare med denna mervärdesskatt avseende kostnaderna för att uppföra byggnaden, utan någon möjlighet att kunna dra av dem. Ett avdrag kommer alltid att nekas på grund av avsaknaden av en faktura för en skattepliktig tjänst där mervärdesskatten anges separat(11).

33. Om förvärvaren är en näringsidkare som är berättigad att göra avdrag för ingående mervärdesskatt är det inte lönsamt att göra ett skattefritt förvärv av en bebyggd fastighet från ARVI. I stället är det gynnsammare att förvärva en obebyggd fastighet och själv uppföra byggnaden. I sistnämnda fall har näringsidkaren nämligen en avdragsrätt för kostnaderna för att uppföra byggnaden. Följaktligen skulle ingen beskattningsbar person förvärva en bebyggd fastighet från ARVI, utan alltid föredra att uppföra byggnaden själv.

34. Således uppkommer en nackdel i konkurrenshänseende för den som tillhandahåller en vara eller tjänst som är undantagen från skatteplikt (en bebyggd fastighet) till andra beskattningsbara personer som är berättigade att göra avdrag för ingående mervärdesskatt. Detta eftersom det är förmånligare för dem att själva uppföra byggnader på en fastighet, därför att de då kan dra av mervärdesskatten som ingående mervärdesskatt. Om det är gynnsammare för en beskattningsbar person att själv ombesörja tjänsten än att förvärva den från en annan beskattningsbar person kan kommersiella leverantörer (såsom i förevarande mål ARVI) emellertid inte längre delta på denna marknad (försäljning till avdragsberättigade företag).

35. Följaktligen säkerställer möjligheten till valfrihet i artikel 137 i mervärdesskattedirektivet att den som tillhandahåller tjänsten (i förevarande mål ARVI) inte utesluts från denna marknad. Syftet med avståendet från skattebefrielsen är att *förhindra konkurrensnackdelar för tillhandahållaren* inom de områden på vilka artikel 137 i mervärdesskattedirektivet är tillämplig. Uppenbarligen har unionslagstiftaren just i samband med fastighetstransaktioner uppmärksammat risken för en snedvridning av konkurrensen för näringsidkare och hyresvärdar och följaktligen gjort det möjligt för medlemsstaterna att undanröja dessa.

D. Gränser för utformningsmöjligheterna enligt artikel 137.2 i mervärdesskattedirektivet

36. I artikel 137.2 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att medlemsstaterna ska fastställa de närmare villkoren för utövande av den rätt till valfrihet som avses i punkt 1. Medlemsstaterna får därvid inskränka räckvidden av den rätten. Detta medför – vilket domstolen(12) upprepade gånger har bekräftat – att medlemsstaterna, vilket även Litauen framhåller, har ett ”stort utrymme för skönsmässig bedömning”. De ska nämligen bedöma om det ska införas en rätt till valfrihet eller inte, enligt vad de finner lämpligt mot bakgrund av de förhållanden som råder i det egna landet vid en viss tidpunkt.(13) De kan därmed återkalla rätten till valfrihet efter att ha infört den.(14) Enligt domstolens praxis kan medlemsstaterna fastställa villkoren för utövande av rätten till valfrihet och till och med avskaffa denna valfrihet.(15)

37. Detta skulle enligt domstolens praxis till exempel även omfatta krav på ingivande av en uttrycklig ansökan om frivillig skattskyldighet i förväg,(16) men inte en ytterligare frist för en avdragsrätt efter att avståendet utövats på ett korrekt sätt.(17) Enligt artikel 137.2 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna med utövande av sin rätt till skönsmässig bedömning beträffande rätten till valfrihet även utesluta vissa transaktioner eller vissa kategorier

av skattskyldiga från denna valfrihet.(18)

38. När medlemsstaterna använder sig av möjligheten att inskränka rätten till valfrihet och närmare bestämma om dess användning ska de emellertid ta hänsyn till målen med mervärdesskattedirektivet och de allmänna principerna däri, särskilt principen om skatteneutralitet och kravet på en riktig, enkel och enhetlig tillämpning av de föreskrivna undantagen(19) samt proportionalitetsprincipen(20).

1. **Begränsningar av medlemsstaternas befogenhet**

39. Enligt artikel 137.2 får medlemsstaterna fastställa de närmare villkoren för utövande av den rätt till valfrihet som avses i punkt 1 om de erbjuder den beskattningsbara personen en sådan möjlighet till avstående. Denna befogenhet rör de närmare villkoren för utövande av avståendet från skattebefrielsen för den egna transaktionen och räckvidden av valmöjligheten.(21)

40. Däremot kan medlemsstaterna enligt domstolens praxis inte utnyttja denna befogenhet till att återkalla en avdragsrätt som redan har förvärvats.(22) Om avdrag för mervärdesskatt för beskattade transaktioner begränsas efter det att rätten till valfrihet har utövats, innebär det inte en begränsning av "räckvidden" av den rätt att välja som medlemsstaterna har möjlighet att inskränka med stöd av artikel 137.2 andra meningen i mervärdesskattedirektivet, utan en begränsning av konsekvenserna av utövandet av denna rätt.(23)

41. Således kan ett ensidigt återkallande av avståendet från tillhandahållaren till nackdel för förvärvaren med retroaktiv verkan exempelvis inte heller anses möjligt. Möjligheten att återkalla ett avstående retroaktivt hänför sig nämligen inte till de närmare villkoren för tillhandahållarens utövande av avståendet, utan endast till följderna av en redan utövad avdragsrätt för förvärvaren. Enligt domstolens uppfattning utgör principerna om skydd för berättigade förväntningar hinder mot att någon fråntas avdragsrätten med retroaktiv verkan genom en lagändring som har gjorts efter det att prestationen har tillhandahållits.(24)

42. Denna materiella begränsning av befogenheten att utforma rätten till avstående berör emellertid inte justeringen av ARVI:s avdrag för ingående mervärdesskatt. Detta ändrar nämligen inte formerna för utövandet av avståendet(25) eller dess rättsföljder i efterhand. Den aktuella justeringen är tvärtom helt enkelt följden av undantaget från skatteplikt på grund av avsaknaden av ett (verksam) avstående. Den skulle (se artikel 188.1 mervärdesskattedirektivet) även uppkomma om Litauen inte hade föreskrivit någon möjlighet till avstående över huvud taget, eftersom den följer av själva direktivet och av dess införlivande.

43. Således beror dessa omständigheter (respektive justeringen av ett redan genomfört avdrag för ingående mervärdesskatt på grund av en försäljning som är undantagen från skatteplikt), såsom generaladvokaten Geelhoed konstaterade redan för över 18 år sedan,(26) inte på de nationella bestämmelserna, utan på de beskattningsbara personernas beteende (i förevarande mål en försäljning av en fastighet från en beskattningsbar person till en person som (ännu) inte registrerats för mervärdesskatt). Således föreligger det inte något åsidosättande av begränsningar av medlemsstaternas befogenhet som följer av artikel 137.2 i mervärdesskattedirektivet.

2. **Neutralitetsprincipen**

44. Villkoret att köparen av den aktuella fastigheten inte enbart måste vara en beskattningsbar person, utan även måste vara registrerad för mervärdesskatt, skulle eventuellt kunna strida mot neutralitetsprincipen i mervärdesskattelagstiftningen.

45. Neutralitetsprincipen förbjuder att näringsidkare som bedriver samma verksamhet

behandlas olika i mervärdesskattelhänseende.(27)

46. I förevarande mål framgår inte att det föreligger något åsidosättande av lika konkurrensvillkor. Syftet med denna valmöjlighet är nämligen just att undvika konkurrensnackdelar för tjänsteleverantörer, vilket påpekas ovan i avsnitt C.

47. Kravet i litauisk lagstiftning att förvärvaren är registrerad för mervärdesskatt vid tidpunkten för transaktionen medför inte någon ändring i detta hänseende. Samma villkor är nämligen tillämpliga vid ett avstående för samtliga leverantörer av fast egendom, nämligen att förvärvaren måste vara registrerad för mervärdesskatt.(28) Ingen annan säljare av fast egendom hade med verkan kunnat välja en skatteplikt i förevarande mål.

3. **Proportionalitetsprincipen**

48. Det skulle emellertid kunna vara oproportionerligt att kräva att en beskattningsbar person justerar ett redan genomfört avdrag för ingående mervärdesskatt enbart på grund av att förvärvaren inte har registrerat sig för mervärdesskatt, eller som i förevarande fall har registrerat sig en månad för sent. Detta förutsätter att registreringskravet inte är ägnat att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås eller går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet i fråga.(29)

49. Syftet med registreringskravet för tjänstemottagare är att underlätta skattemyndighetens kontroll av avståendet, eftersom detta – såsom anges ovan i avsnitt C – endast har någon mening i förhållande till en avdragsberättigad beskattningsbar person. Dessutom främjar det rättssäkerheten(30) och rättslig klarhet. På detta sätt kan tillhandahållaren genom registreringsbeviset tydligt se huruvida villkoren för ett avstående är uppfyllda, vilket innebär att denne inte måste justera ett redan genomfört avdrag. Utan ett sådant kännetecken som registreringen kan det vara svårt för en annan privatperson (och ibland även för skattemyndigheten) att fastställa huruvida någon redan utgör en beskattningsbar person i den mening som avses i mervärdesskattelagstiftningen just när den ekonomiska verksamheten inleds.

50. Såväl en effektiv förvaltning och kontroll av mervärdesskatten – vilket enligt domstolen direkt påverkar Europeiska unionens finansiering(31) – som rättssäkerhetsprincipen är legitima mål. Det kan inte anses olämpligt att kräva en genomförd registrering för att förverkliga dessa mål.

51. Således krävs det en bedömning av huruvida det finns mindre ingripande åtgärder som är lika lämpliga och, om detta inte är fallet, huruvida förhållandet mellan ändamålet och medlen har bibehållits. Jag kan inte fastställa att det föreligger mindre ingripande åtgärder som är lika lämpliga i förevarande mål. Det är betydligt svårare att kontrollera huruvida det i materiellt hänseende är frågan om en beskattningsbar person, både för skattemyndigheten och för tjänsteleverantören. Det är därför varken mindre ingripande för dem eller lika lämplig för att uppnå ovannämnda mål.

52. Inte heller vid en avvägning (förhållandet mellan ändamålet och medlen) mellan de berörda rättsliga intressena (rättssäkerhet och en effektivare förvaltning, å ena sidan, och tillhandahållarens intresse av ett avstående för att inte behöva justera ingående mervärdesskatt, å andra sidan), framgår att kravet på att förvärvaren är registrerad är oproportionerligt.

53. Jag finner inte att det kan anses oskäligt att kräva att en beskattningsbar person som i enlighet med gällande lagstiftning vill att en transaktion som egentligen är undantagen från skatteplikt ska beläggas med mervärdesskatt begär att tjänstemottagaren styrker att denne är registrerad för mervärdesskatt. Om tjänstemottagaren inte styrker detta kan leverantören nämligen inkludera den justeringen av den ingående mervärdesskatten som kan behöva betalas in i köpeskillingen så att någon skada inte uppkommer. Om tjänstemottagaren inte vill betala detta sannolikt högre pris måste denne styrka sin registrering. I brist på ett sådant intyg kan

tillhandahållaren antingen söka efter en annan förvärvare eller vänta med att genomföra transaktionen tills en eventuell ansökan om registrering har slutförts.

54. Följaktligen kan förvärvaren själv påverka hur leveransen av fast egendom behandlas i mervärdesskattehanseende⁽³²⁾ genom att ansöka om registrering och vänta på att den avslutas. Tillhandahållaren kan i sin tur identifiera om motparten är registrerad för mervärdesskatt eller inte. På grundval av detta kan tillhandahållaren beräkna köpeskillingen. I detta avseende är dessa (tillfälliga) begränsningar av möjligheten till avstående inte oproportionerliga i förhållande till de syften som eftersträvas (effektiv förvaltning och rättssäkerhet för parterna).

55. Således är det krav som uppställs i nationell rätt på att förvärvaren ska vara registrerad för mervärdesskatt för att tillhandahållaren med verkan ska kunna avstå från undantaget från skatteplikt för leveransen följaktligen proportionerligt.

56. Domstolens praxis, enligt vilken en beskattningsbar person inte kan hindras från att *utöva sin avdragsrätt* på grund av att vederbörande inte har registrerat sig för mervärdesskatt innan denne använde de varor som den hade förvärvat inom ramen för sin beskattade verksamhet⁽³³⁾ medför inte något annat resultat. I förevarande mål är det nämligen inte frågan om att den beskattningsbara personen utövar sin avdragsrätt, utan huruvida ett avstående från skattebefrielse gentemot en förvärvare som inte är registrerad för mervärdesskatt har verkan.

57. Något annat resultat följer inte heller av domstolens praxis beträffande "substance over form", vars tillämpningsområde är mer vidsträckt⁽³⁴⁾. Enligt denna ska undantaget från mervärdesskatteplikt (eller avdragsrätten för ingående mervärdesskatt) mot bakgrund av principen om skatteneutralitet beviljas när de materiella kraven är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav.

58. Således uppkommer frågan huruvida denna rättspraxis kan fortsätta att tillämpas i dess nuvarande form med hänsyn till ändringarna i mervärdesskattedirektivet. Unionslagstiftaren har bland annat som svar på domstolens praxis⁽³⁵⁾ numera uttryckligen föreskrivit i artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet att det utgör ett (materiellt) villkor för att en gemenskapsintern transaktion ska vara undantagen från skatteplikt att förvärvaren har meddelat leverantören sitt registreringsnummer för mervärdesskatt.

59. I övrigt har domstolen redan nyanserat sitt synsätt beträffande "substance over form". Således kan vissa formkrav ha större betydelse än andra och måste vara uppfyllda trots sin formella karaktär.⁽³⁶⁾

60. När det gäller rätten till valfrihet har domstolen till och med uttryckligen slagit fast att iakttagandet av ett visst förfarande (Luxemburg hade uppställt krav på ett förfarande för godkännande från skattemyndigheten för ett verksamt utnyttjande av valfriheten) inte utgjorde någon begränsning av avdragsrätten.⁽³⁷⁾ Det faktum att ett sådant förfarande inte har någon retroaktiv verkan innebär ur domstolens synvinkel inte att det är oproportionerligt.⁽³⁸⁾ Således saknar det betydelse i förevarande mål att förvärvaren erhöll status som registrerad för mervärdesskatt en månad senare, utan retroaktiv verkan.

61. Den praxis som domstolen har utvecklat om att formella aspekter inom mervärdesskattelagstiftningen saknar betydelse är således inte tillämplig på medlemsstaternas rättigheter när det gäller val och utformning.

VI. Förslag till avgörande

62. Mot bakgrund av vad som ovan anförts föreslår jag att domstolen ska besvara de frågor

som ställts av Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s (Skattetvistnämnden vid Republiken Litauens regering) på följande sätt:

1. Artikel 137 i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt ger en medlemsstat rätt att uppställa krav på att förvärvaren är registrerad för mervärdesskatt för att tillhandahållaren med giltig verkan ska kunna avstå från den skattebefrielse som föreskrivs där. Efterlevnaden av dessa "formella" villkor strider varken mot neutralitetsprincipen eller kan anses vara oproportionerlig.

2. Den rättsliga följden av en underlåtenhet att iaktta detta formkrav, nämligen en justering av avdraget för ingående mervärdesskatt hos tillhandahållaren är en följd av det undantag från skatteplikt vid en försäljning som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet. Detta påverkas inte av det faktum att förvärvaren registrerades en månad senare, att denne vidare har använt objektet för skattepliktiga transaktioner och slutligen att det inte är frågan om bedrägeri.

1 Originalspråk: tyska.

2 Rudolf von Jhering, *Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, del 2, volym 2, Leipzig, 1858, Haften an der Aeüßerlichkeit. III. Der Formalismus. 45 §, s. 497 (32) – första upplagan.

3 Se, till exempel, dom av den 20 oktober 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, punkt 39 och följande punkter), dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punkt 60 och följande punkter), och dom av den 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429, punkterna 41 och 42), dom av den 27 september 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, punkterna 45 och 46), och dom av den 27 september 2007, Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, punkt 29).

4 Infogad genom rådets direktiv av den 4 december 2018 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller harmonisering och förenkling av vissa regler i mervärdesskattesystemet för beskattning av handel mellan medlemsstaterna (EUT L 311, 2018, s. 3) (vilket trädde i kraft den 27 december 2018).

5 Se närmare även Kokott, J., "Vom Sinn der Form", *Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918-2018*, Köln, 2018, s. 109 och följande sidor.

6 Rådets direktiv av den 28 november 2006 (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse under året som tvisten avser (2015).

7 Dom av den 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, punkt 34 och följande punkter).

8 Se beträffande den spanska Centralskattenämnden (TEAC) uttryckligen domstolens (stora avdelningen) dom av den 21 januari 2020, Banco de Santander (C?274/14, EU:C:2020:17, punkt 55).

9 Se, allmänt, dom av den 26 februari 2015, VDP Dental Laboratory m.fl. (C?144/13 och C?160/13, EU:C:2015:116, punkt 43). Avseende syftet med undantaget för utbildningstjänster, se särskilt dom av den 28 november 2013, MDDP (C?319/12, EU:C:2013:778, punkt 23) och dom av den 20 juni 2002, kommissionen/Tyskland (C?287/00, EU:C:2002:388, punkt 47).

10 Se dom av den 10 april 2019, PSM "K" (C?214/18, EU:C:2019:301, punkt 40), dom av den 18 maj 2017, Latvijās Dzēlce?š (C?154/16, EU:C:2017:392, punkt 69), dom av den 7 november 2013, Tulic? och Plavo?in (C?249/12 och C?250/12, EU:C:2013:722, punkt 34), och dom av den

24 oktober 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, punkt 19).

11 Beträffande detta krav, se närmare mitt förslag till avgörande i målet Wilo Salmson France (C?80/20, EU:C:2021:326, punkt 55 och följande punkter) och i målet Zipvit (C?156/20, EU:C:2021:558, punkt 46 och följande punkter).

12 Beslut av den 18 maj 2021, Skellefteå Industrihus (C?248/20, EU:C:2021:394, punkt 39), dom av den 28 februari 2018, Imofloresmira ? Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, punkt 48), dom av den 12 januari 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, punkt 29), dom av den 9 september 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:512, punkt 21), dom av den 4 oktober 2001, "Goed Wonen" (C?326/99, EU:C:2001:506, punkt 45), och dom av den 3 december 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, punkt 17).

13 Se uttryckligen dom av den 12 januari 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, punkt 29), och dom av den 3 december 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, punkt 17).

14 Dom av den 3 december 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, punkt 17 och följande punkter).

15 Beslut av den 18 maj 2021, Skellefteå Industrihus (C?248/20, EU:C:2021:394, punkt 39), dom av den 28 februari 2018, Imofloresmira ? Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, punkt 48), dom av den 12 januari 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, punkterna 27 och 28), dom av den 9 september 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:512, punkt 21), dom av den 4 oktober 2001, "Goed Wonen" (C?326/99, EU:C:2001:506, punkt 45), och dom av den 3 december 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, punkterna 16 och 17).

16 Dom av den 9 september 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:512, punkt 26 och följande punkter).

17 För detta talar dom av den 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, punkt 43 och följande punkter).

18 Detta konstateras uttryckligen i dom av den 12 januari 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, punkt 30).

19 Beslut av den 18 maj 2021, Skellefteå Industrihus (C?248/20, EU:C:2021:394, punkt 40), dom av den 12 januari 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, punkt 31).

20 Även detta utgör en allmän princip inom mervärdesskatterätten. Se dom av den 26 oktober 2010, Schmelz (C?97/09, EU:C:2010:632, punkt 57), och dom av den 27 januari 2009, Persche (C?318/07, EU:C:2009:33, punkt 52).

21 Beslut av den 18 maj 2021, Skellefteå Industrihus (C?248/20, EU:C:2021:394, punkt 39), dom av den 28 februari 2018, Imofloresmira ? Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, punkt 49), och dom av den 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, punkt 46).

22 Dom av den 28 februari 2018, Imofloresmira ? Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, punkt 48), samt även dom av den 3 december 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, punkterna 24 och 26).

- 23 Dom av den 28 februari 2018, Imofloresmira ? Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, punkt 49), och dom av den 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, punkt 46).
- 24 Dom av den 8 juni 2000, Schloßstrasse (C?396/98, EU:C:2000:303, punkt 47), samt förmodligen även dom av den 3 december 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, punkterna 24 och 26).
- 25 Se dom av den 26 november 2020, Sögård Fastigheter (C?787/18, EU:C:2020:964, punkt 48 och följande punkter och där angiven rättspraxis).
- 26 Förslag till avgörande av generaladvokaten Geelhoed i målet Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:189, punkt 51).
- 27 Se dom av den 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club (C?253/07, EU:C:2008:571, punkt 30), dom av den 7 september 1999, Gregg (C?216/97, EU:C:1999:390, punkt 20), och dom av den 11 juni 1998, Fischer (C?283/95, EU:C:1998:276, punkt 22).
- 28 I detta avseende skiljer sig den nu aktuella situationen till exempel från den situation som låg till grund för domstolens uttalande i dom av den 12 januari 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, punkt 47).
- 29 Se dom av den 26 oktober 2010, Schmelz (C?97/09, EU:C:2010:632, punkt 57), och dom av den 27 januari 2009, Persche (C?318/07, EU:C:2009:33, punkt 52).
- 30 Beträffande detta kriterium, se redan förslaget till avgörande av generaladvokaten Geelhoed i målet Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:189, punkt 49).
- 31 Detta argument återfinns i flera avgöranden från domstolen (se dom av den 17 januari 2019, Dzivev m.fl., C?310/16, EU:C:2019:30, punkt 26, dom av den 5 december 2017, M.A.S. och M.B., C?42/17, EU:C:2017:936, punkt 31, dom av den 8 september 2015, Taricco m.fl., C?105/14, EU:C:2015:555, punkt 38, och dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson, C?617/10, EU:C:2013:105, punkt 26). Detta har emellertid ifrågasatts genom ett senare uttalande från kommissionen och den faktiska utformningen av EU:s finansieringsmekanism. Se kommissionens direktivförslag av den 24 april 2019 om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt och direktiv 2008/118/EG om allmänna regler för punktskatt på gemensamma försvarsinsatser inom unionen, COM(2019) 192 final, s. 10 ("Genom förslaget om att utvidga tillämpningsområdet för undantagen från mervärdesskatteskatteplikt skulle de mervärdesskatteintäkter som uppbärs av medlemsstaterna och därmed de egna medlen från mervärdesskatt kunna minska. Även om det inte kommer att uppstå några negativa konsekvenser för EU:s budget, eftersom de egna medel som baseras på bruttonationalinkomsten (BNI) uppväger alla utgifter som inte täcks av traditionella egna medel och mervärdesskattbaserade egna medel, skulle alla medlemsstater behöva uppväga de mervärdesskattbaserade egna medel som inte uppbärs från vissa medlemsstater genom de BNI-baserade egna medlen.").
- 32 När det gäller detta argument, se även förslaget till avgörande av generaladvokaten Geelhoed i målet Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:189, punkt 51), dom av den 9 september 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:512, punkt 26 och följande punkter).
- 33 Dom av den 7 mars 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, punkt 33), dom av den 9 juli

2015, Salomie och Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 61), och dom av den 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 51).

34 Se närmare även Kokott, J., "Vom Sinn der Form", *Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918-2018*, Köln, 2018, s. 109 och följande sidor.

I samband med avdragsrätten se dom av den 21 november 2018, V&dan (C-664/16, EU:C:2018:933, punkt 41), dom av den 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 38), dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 60 och följande punkter), och dom av den 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punkterna 41 och 42).

I samband med undantag från skatteplikt se dom av den 20 oktober 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punkt 39 och följande punkter), dom av den 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkterna 45 och 46), och dom av den 27 september 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 29).

35 De uttalanden som görs i skälen 3 och 7 i rådets direktiv av den 4 december 2018 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller harmonisering och förenkling av vissa regler i mervärdesskattesystemet för beskattning av handel mellan medlemsstaterna (EUT L 311, 2018, s. 3) kan knappast förstås på något annat sätt:

(3) "Rådet uppmanade ... kommissionen att göra vissa förbättringar av unionens mervärdesskatte regler för gränsöverskridande transaktioner, vad gäller hur registreringsnumret för mervärdesskatt bör användas i samband med undantaget från skatteplikt för gemenskapsinterna leveranser ..."

(7) "... föreslås det att införandet av förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt ... bör bli ett materiellt villkor för tillämpningen av undantaget snarare än ett formellt krav."

36 Se dom av den 21 oktober 2021, Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:870, punkt 82). Domstolen har tyvärr inte besvarat frågan vilka formella uppgifter som tvingande krävs för att det ska vara frågan om en faktura. Se emellertid mitt förslag till avgörande i målet Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, punkt 89 och följande punkter) och i målet Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, punkt 77 och följande punkter).

37 Dom av den 9 september 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, punkt 28).

38 Dom av den 9 september 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, punkt 29).