

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 18 oktober 2012 (*)

”Beskattning ? Mervärdesskatt ? Avdragsrätt ? Apportegendom in natura ? Rivning av byggnader ? Nybyggnation – Justering”

I mål C-234/11,

angående en talan om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Administrativen sad Varna (Bulgarien) genom beslut av den 3 maj 2011, som inkom till domstolen den 16 maj 2011, i målet

TETS Haskovo AD

mot

Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av R. Silva de Lapuerta (referent), tillförordnad ordförande på tredje avdelningen, samt domarna K. Lenaerts, E. Juhász, T. von Danwitz och D. Sváby,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren K. Sztranc-S?awiczek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 10 maj 2012,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- TETS Haskovo AD, genom M. Dimitrov, advokat,
- Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, genom S. Avramov,
- Bulgariens regering, genom Y. Atanasov och T. Ivanov, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom C. Soulay och D. Roussanov, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 14 juni 2012 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 185 i rådets direktiv

2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan TETS Haskovo AD (nedan kallat TETS Haskovo) och Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktören vid direktoratet "Överklaganden och verkställighet" i staden Varna vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning, nedan kallad Direktor), avseende en justering av ett avdrag för mervärdesskatt.

Unionsrätten

3 I artikel 1.2 andra stycket i direktivet föreskrivs följande:

"På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset."

4 I artikel 168 i direktivet stadgas följande:

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

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

..."

5 I artikel 184 i direktivet föreskrivs att det ursprungliga avdraget ska justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra.

6 Artikel 185 i direktivet har följande lydelse :

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

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

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

7 I artikel 186 i direktivet föreskrivs att medlemsstaterna ska fastställa närmare bestämmelser för tillämpningen av artiklarna 184 och 185.

Den bulgariska lagstiftningen

8 Mervärdesskattelagen (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr 63, av den 4 augusti 2006, nedan kallad ZDDS) trädde i kraft den 1 januari 2007.

9 I artikel 5 ZDDS stadgas följande:

"Med vara i denna lag ska förstås all lös eller fast egendom, vilket inbegriper elenergi, gas, vatten, värme och kyla och motsvarande objekt samt standardprogramvara."

10 I artikel 6.1 ZDDS föreskrivs följande:

"Leverans av varor i den mening som avses i denna lag avser även övergång av äganderätten eller annan sakrätt i varorna."

11 Artikel 10 ZDDS har följande lydelse:

"(1) Tillhandahållande av en tjänst eller leverans av en vara som utförs av det bolag som omvandlas eller av den som överför eller tillskjuter egendom utgör inte leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, om transaktionen följer av en

...

3. Överföring av apportegendom till ett vinstdrivande bolag.

(2) I det fall som avses i punkt 1, ska den som mottar varorna eller tjänsterna överta samtliga rättigheter och skyldigheter som anges i denna lag, inbegripet rätten att dra av ingående mervärdesskatt och skyldigheten att justera detta avdrag.

..."

12 Förutom ändringar av beskattningsunderlaget och av typen av leverans, regleras justeringar avseende rätten till avdrag i artikel 79 ZDDS. I denna bestämmelse stadgas följande:

"...

(3) Varje registrerad beskattningsbar person som helt eller delvis har gjort avdrag för ingående mervärdesskatt för av vederbörande tillverkade, inköpta, på annat sätt införskaffade eller importerade varor ska – för det fall varorna förstörts, konstaterats försvunna eller kasserade, eller deras användning har ändrats, så att det inte längre föreligger rätt till avdrag – beräkna och betala skatt motsvarande den ingående mervärdesskatt som har dragits av.

(4) Justeringen ... vidtas och konstateras under den beskattningsperiod då motsvarande omständigheter inträffar genom upprättande av ett protokoll.

...

(6) ... Den beskattningsbara personen är skyldig att betala skatt för varor och tjänster som utgör anläggningstillgångar enligt lagen om bolagsskatt ..."

13 Begränsningarna från skyldigheten att göra en justering stadgas i artikel 80.2 ZDDS enligt följande:

"Justering enligt artikel 79.3 ska inte göras i följande fall, nämligen

1. när varorna förstörts, konstaterats försvunna eller försämrats till följd av force majeure, samt vid förstörelse av punktskattepliktiga varor som är i förvar hos myndighet i enlighet med lagen om punktskatter och skatteupplag,

2. när varorna förstörts, konstaterats försvunna eller försämrats till följd av olycksfall eller katastrofer, och det kan styrkas att personen i fråga inte har varit vållande,

...

4. vid teknisk kassering som är tillåten enligt den tekniska dokumentationen för ifrågavarande förfarande eller verksamhet,

5. vid försämring till följd av att driftslivslängden, som fastställts i enlighet med lagstiftningen har löpt ut,

6. vid avskrivning av anläggningstillgångar i den mening som avses i lag om redovisning, om värdet i balansräkningen är mindre än 10 procent av inköpskostnaden.

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

14 TETS Haskovos huvudsakliga verksamhet utgörs av elenergiproduktion samt av att transportera och distribuera värmeenergi. Bolaget driver en termoelektrisk central i Haskovo (Bulgarien).

15 Den 2 april 2008 köpte Finans inzhenering AD (nedan kallat Finans inzhenering) av Haskovo kommun ett byggnadskomplex som bland annat bestod av tre byggnader för energiproduktion (kyltorn, skorsten och produktionsbyggnad). Mervärdesskatt skulle utgå för köpen.

16 Den 4 juli 2008 ökades TETS Haskovos aktiekapital genom ett tillskjutande av apportegendom in natura som bestod av det ovannämnda byggnadskomplexet tillhörande Finans inzhenering, som hade köpt det av Haskovo kommun.

17 Den nationella skattemyndighetens centralförvaltnings uppbörds kontor i Varna (nedan kallad skattemyndigheten) ansåg inte att Finans inzhenerings apport utgjorde en leverans av varor, eftersom de överförda byggnaderna utgjorde en självständig del av bolagets verksamhet.

18 Den 29 juli 2009 beviljades TETS Haskovo bygglov inom ramen för ett projekt avseende modernisering av den termoelektriska centralen i Haskovo. Bygglovets förutsatte att en del av de byggnader som tillförts TETS Haskovos bolagskapital av Finans inzhenering skulle rivas, närmare bestämt ett kyltorn, en skorsten och en produktionsbyggnad. Rivningsarbetet, som skedde mellan den 1 januari och den 28 februari 2010 utfördes av ett annat företag. Det metallskrot som uppkom vid rivningen såldes vidare, vilket gav upphov till skattepliktiga transaktioner.

19 I april 2010 gjorde skattemyndigheten en skatterevision hos TETS Haskovo avseende perioden 1 november 2009–28 februari 2010. Skattemyndigheten fann vid revisionen att de berörda byggnaderna hade köpts av Finans inzhenering innan de tillfördes TETS Haskovos kapital, varvid Finans inzhenering redan hade dragit av den mervärdesskatt som betalats vid köpet.

20 Skattemyndigheten fann, mot bakgrund av vad som anförts ovan och bland annat eftersom en del av de berörda byggnaderna i det nationella målet hade rivits, att villkoren för att göra en justering av den mervärdesskatt som Finans inzhenering dragit av som ingående mervärdesskatt var uppfyllda.

21 I omprövningsbeslut av den 19 juli 2010 fann skattemyndigheten att TETS Haskovo, som hade övertagit Finans inzhenerings rättigheter och skyldigheter, skulle betala ett belopp på 1 268 581 BGN, till följd av den justering som gjorts av sistnämnda bolags avdrag, samt ränta på detta belopp med 45 606 BGN.

22 TETS Haskovo begärde omprövning av ovannämnda beslut hos Direktor. Bolaget gjorde härvid gällande att det inte hade varit nödvändigt att göra någon justering, eftersom syftet med rivningen av de berörda byggnaderna hade varit att ersätta dem med nya byggnader som ska användas för skattepliktiga transaktioner. Direktor vidhöll beslutet vid omprövning den 1 december 2010.

23 TETS Haskovo överklagade detta beslut till Administrativen sad Varna.

24 Administrativen sad Varna konstaterade att det i nationell rätt görs en åtskillnad mellan frivillig förstörelse av egendom och förstörelse på grund av yttre omständigheter och att en beskattningsbar person endast i sistnämnda fall är undantagen från skyldigheten att göra en justering. Mot denna bakgrund beslutade Administrativen sad Varna att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

- ”1. Hur ska begreppet förstörelse av egendom, i den mening som avses i artikel 185.2 i direktiv[et] ... tolkas, och är syftena med förstörelsen och/eller betingelserna för denna av betydelse för justeringen av det avdrag för ingående mervärdesskatt som gjordes när egendomen förvärvades?
2. Ska förstörelsen av tillgångar, som styrkts på vederbörligt sätt och som sker med enda syfte att skapa nya och modernare tillgångar som ska användas för samma ändamål, betraktas som en förändring av de faktorer som beaktats när avdragsbeloppet bestämdes, i den mening som avses i artikel 185.1 i direktiv[et] ...?
3. Ska artikel 185.2 i direktiv[et] ... tolkas så, att den gör det möjligt för medlemsstaterna att föreskriva en justering för det fall tillgångar förstörs och ingen betalning erlagts vid förvärvet av tillgångarna, eller endast en del av betalningen erlagts?
4. Ska artikel 185.1 och 185.2 i direktiv[et] ... tolkas så, att den utgör hinder för nationella bestämmelser, såsom dem i artikel 79.3 och artikel 80.2.1 [ZDDS], i vilka det föreskrivs en justering av avdraget för ingående mervärdesskatt för det fall tillgångarna förstörs, när hela köpeskillingen och den fakturerade skatten har betalats, och i vilka det föreskrivs ett annat villkor än betalning för att justering av ingående mervärdesskatt ska underlåtas?
5. Ska artikel 185.2 i direktiv[et] ... tolkas så, att den utesluter möjligheten att justera ett avdrag för ingående mervärdesskatt för det fall befintliga byggnader har rivits med enda syfte att, på samma plats, uppföra nya, modernare byggnader, som används för samma ändamål som de rivna byggnaderna och ger upphov till transaktioner som ger rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den andra frågan

25 Den nationella domstolen har ställt sin andra fråga, som ska prövas först, för att få klarhet i huruvida artikel 185.1 i direktivet ska tolkas så, att en rivning, såsom den i det nationella målet, av flera byggnader som används för energiproduktion och uppförandet av modernare byggnader som används för samma ändamål utgör en förändring av de faktorer som har beaktats vid

bestämningen av avdragsbeloppet för ingående mervärdesskatt, och således medför en skyldighet att justera avdraget.

26 Vid besvarandet av denna fråga erinrar domstolen inledningsvis om att det är artiklarna 184–186 i direktivet som utgör tillämplig rätt med avseende på frågan huruvida skattemyndigheten har rätt att begära en justering av en beskattningsbar person, inbegripet justering av avdrag för anläggningstillgångar.

27 Domstolen erinrar vidare om att det avdragssystem som införs i direktivet bland annat 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 (se dom av den 22 mars 2012 i mål C-153/11, Klub, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

28 Av artikel 168 i direktivet framgår att i den mån en vara används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner, när vederbörande agerar i egenskap av beskattningsbar person vid förvärvet av varan, ska han eller hon ha rätt att dra av den mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats med avseende på varan. Avdragsrätten inträder vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar, det vill säga då leveransen av varorna äger rum (se domen i det ovannämnda målet Klub, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

29 Vad avser eventuell inverkan på avdraget på grund av händelser som har skett efter att avdraget har gjorts, framgår det av rättspraxis att användningen av varorna eller tjänsterna, eller den planerade användningen av dessa, bestämmer omfattningen av det ursprungliga avdrag som den beskattningsbara personen har rätt till och omfattningen av eventuella justeringar under påföljande perioder, vilka ska ske i enlighet med villkoren i artiklarna 185–187 i direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 december 2005 i mål C-63/04, Centralan Property, REG 2005, s. I-11087, punkt 54 och där angiven rättspraxis).

30 Justeringsmekanismen i ovannämnda artiklar i direktivet utgör en del av det avdragssystem för mervärdesskatt som införts genom direktivet.

31 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 (se domen i det ovannämnda målet Centralan Property, punkt 57).

32 Vad beträffar frågan huruvida det eventuellt har uppkommit en skyldighet att justera det avdrag som har gjorts för ingående mervärdesskatt, föreskrivs i artikel 185.1 i direktivet principen att en sådan justering särskilt ska göras när det, efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats in, har inträffat någon förändring i de faktorer som beaktats vid fastställande av avdragsbeloppet.

33 Under sådana omständigheter uppkommer frågan huruvida det i ett fall sådant som det i det nationella målet – i vilket byggnaderna har rivits i samband med en modernisering av en värmecentral och i syfte att fortsätta den ekonomiska verksamheten med elproduktion – ska anses att det föreligger förändringar av sådant slag som avses i artikel 185.1 i direktivet och, följaktligen,

huruvida principen om justering ska tillämpas.

34 I en sådan situation som den i det nationella målet innebär inte den omständigheten, att slitna byggnader har ersatts med modernare byggnader som har samma funktion och följaktligen används för skattepliktiga transaktioner, på något sätt att det direkta sambandet mellan förvärvet av de berörda byggnaderna och den ekonomiska verksamhet som den beskattningsbara personen därefter har utövat bryts. Förvärvet av de berörda byggnaderna och rivningen av dessa, i moderniseringssyfte, kan således betraktas som en serie av förbundna transaktioner som syftar till att genomföra skattepliktiga transaktioner på samma sätt som förvärv av nya byggnader och användningen av dessa.

35 Detta gäller särskilt i ett fall där de förvärvade byggnaderna endast delvis har rivits, nya byggnader har byggts på samma mark som tidigare förvärvats och en viss mängd avfall som uppkom när de gamla byggnaderna revs har sålts vidare och denna försäljning för övrigt har lett till skattepliktiga transaktioner.

36 Under dessa omständigheter ska den andra frågan besvaras med att artikel 185.1 i direktivet ska tolkas så, att en rivning, såsom den i det nationella målet, av flera byggnader som används för energiproduktion och uppförandet av modernare byggnader i deras ställe, som används för samma ändamål, inte utgör en förändring av de faktorer som har beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet för ingående mervärdesskatt som har inträffat efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats in och således inte medför en skyldighet att justera detta avdrag.

37 Mot bakgrund av svaret på den andra frågan, att det inte är fråga om en ändring av de relevanta faktorerna för mervärdesskatt under sådana omständigheter som dem i det nationella målet, saknas anledning att besvara övriga frågor.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Artikel 185.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att en rivning, såsom den i det nationella målet, av flera byggnader som används för energiproduktion och uppförandet av modernare byggnader i deras ställe, som används för samma ändamål, inte utgör en förändring av de faktorer som har beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet för ingående mervärdesskatt som har inträffat efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats in och således inte medför en skyldighet att justera detta avdrag.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: bulgariska.