

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 29 november 2012 (*)

”Direktiv 2006/112/EG – Mervärdesskatt – Artiklarna 167, 168 och 185 – Avdragsrätt – Justering av avdrag – Förvärv av ett bebyggt markområde för att riva byggnaderna och genomföra ett fastighetsprojekt”

I mål C-257/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Curtea de Apel Bucureşti (Rumänien) genom beslut av den 20 december 2010, som inkom till domstolen den 26 maj 2011, i målet

SC Gran Via Moineşti SRL

mot

Agenţia Naţională de Administrare Fiscală (ANAF),

Administraţia Finanţelor Publice Bucureşti Sector 1,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av R. Silva de Lapuerta (referent), tillförordnad ordförande på tredje avdelningen, samt domarna K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský och T. von Danwitz,

generaladvokat: Y. Bot,

justitiesekreterare: handläggaren R. Şereş,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 21 juni 2012,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- SC Gran Via Moineşti SRL, genom A. Lefter, V. Rădoi och M. Mitroi, avocats,
- Rumäniens regering, genom R.H. Radu, R.-I. Munteanu och I. Bara, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom C. Soulay och L. Bouyon, båda i egenskap av ombud,

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

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 167, 168 och 185.2 i rådets

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

2 Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan SC Gran Via Moine?ti SRL (nedan kallat GVM) och å andra sidan Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? (skatteverket) (nedan kallad ANAF) och Administra?ia Finan?elor Publice Bucure?ti Sector 1 (myndigheten för offentliga finanser i område 1, Bukarest) (nedan kallad AFP). Målet gäller den mervärdesskatt som avkrävts GVM för förvärv av ett bebyggt markområde för att genomföra ett fastighetsprojekt på området.

Tillämpliga bestämmelser

3 Följande föreskrivs i artikel 9.1 i direktiv 2006/112:

”Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

4 I artikel 167 i direktivet anges följande:

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

5 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.

...”

6 Artikel 184 i samma direktiv har följande lydelse:

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

7 Artikel 185 i direktiv 2006/112 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 som avses i artikel 16.

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

8 Medlemsstaterna ska enligt artikel 186 i direktivet fastställa närmare bestämmelser för tillämpningen av artiklarna 184 och 185 häri.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

9 Genom ett köpeavtal av den 16 mars 2007 förvärvade GVM ett markområde jämte därpå uppförda byggnader.

10 Enligt avtalet överfördes även ett rivningslov avseende byggnaderna till GVM.

11 Med stöd av tillståndet genomförde GVM rivningsarbeten. Ett protokoll beträffande arbetena upprättades den 30 september 2008.

12 Den 16 april 2008 erhöll GVM ett intyg om att området omfattades av detaljplan med sikte på ett senare meddelande om bygglov för att uppföra ett bostadsområde på det aktuella markområdet.

13 GVM gjorde avdrag för mervärdesskatten för hela det förvärvade markområdet och byggnaderna. GVM upprättade en mervärdesskattedeklaration som registrerades den 27 oktober 2008 hos AFP. Av deklarationen framgick ett negativt saldo med möjlighet till återbetalning.

14 Sedan en skattekontroll genomförts upprättade AFP en rapport avseende skattekontroll den 8 maj 2009. Den 12 maj 2009 fattade AFP ett beskattningsbeslut som innebar att det, med hänsyn till att byggnaderna hade rivits, skulle göras en justering av den mervärdesskatt som var hänförlig till de rivna byggnaderna och som GVM gjort avdrag för.

15 Genom klagomål som lämnades in den 19 juni 2009 begärde GVM att rapporten avseende skattekontroll skulle ogiltigförklaras liksom beskattningsbeslutet. Bolaget gjorde gällande att dess avsikt varit att förvärva markområdet enbart för att uppföra ett bostadsområde. Förvärvet av byggnaderna var endast en ofrånkomlig följd av transaktionen. GVM gjorde därför inte någon justering av den mervärdesskatt som ursprungligen drogs av när byggnaderna förvärvades, eftersom det ingick i investeringsplanen att de byggnader som fanns på det förvärvade markområdet skulle rivas och att det projekterade bostadsområdet skulle ge upphov till beskattade transaktioner.

16 Genom beslut av den 11 september 2009 avslog ANAF klagomålet med motiveringen att GVM hade gjort avdrag för mervärdesskatten för de förvärvade byggnaderna på ett rättsstridigt sätt då bolaget inte förvärvat byggnaderna med avsikten att genomföra beskattade transaktioner, utan enbart i syfte att riva dem. ANAF ansåg vidare att de förvärvade fastigheterna bokförts som omsättningstillgångar och inte som anläggningstillgångar.

17 GVM väckte talan den 8 oktober 2009 inför den hänskjutande domstolen och yrkade att nämnda beslut skulle ogiltigförklaras liksom rapporten avseende skattekontroll den 8 maj 2009 och AFP:s beskattningsbeslut av den 12 maj 2009.

18 Mot denna bakgrund beslutade Curtea de Apel Bucureşti att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) När ett mervärdesskattepliktigt företag förvärvar byggnader, som är avsedda att rivas, och det markområde där de är uppförda i syfte att uppföra bostäder på nämnda område, kan detta

förvärv betraktas som en förberedande verksamhet som tar formen av en investeringsutgift i syfte att uppföra ett bostadsområde och därmed ge rätt till avdrag enligt bestämmelserna i artiklarna 167 och 168 i direktiv [2006/112] för den mervärdesskatt som är hänförlig till förvärvet av byggnaderna?

2) När de byggnader som är avsedda för rivning och som förvärvats med det markområde där de är uppförda sedan rivs i syfte att uppföra bostäder på nämnda område, medför detta en skyldighet enligt artikel 185.2 i rådets direktiv [2006/112] att justera den mervärdesskatt som är hänförlig till förvärvet av byggnaderna?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

19 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 167 och 168 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att ett bolag som förvärvat ett markområde och därpå uppförda byggnader i syfte att riva byggnaderna och uppföra bostäder på nämnda område har rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt som är hänförlig till förvärvet av byggnaderna.

20 Det följer av domstolens fasta praxis att beskattningsbara personers rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, dra av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid ingående förvärv av varor och tjänster, utgör en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen (dom av den 21 juni 2012 i de förenade målen C-80/11 och C-142/11, Mahagében och Dávid, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

21 Såsom domstolen vid upprepade tillfällen har betonat utgör avdragsrätten i artikel 167 och följande artiklar i direktiv 2006/112 en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas. I synnerhet gäller att avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (se, bland annat, dom av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa m.fl., REG 2000, s. I-1577, punkt 43, av den 15 december 2005 i mål C-63/04, Centralan Property, REG 2005, s. I-11087, punkt 50, av den 6 juli 2006 i de förenade målen C-439/04 och 440/04, Kittel och Recolta Recycling, REG 2006, s. I-6161, punkt 47, och domen i det ovannämnda målet Mahagében och Dávid, punkt 38).

22 Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen 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 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman, REG 1985, s. 655, punkt 19, svensk specialutgåva, volym 8, s. 83, av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal, REG 1998, s. I-1, punkt 15, domen i det ovannämnda målet Gabalfrisa m.fl., punkt 44, av den 3 mars 2005 i mål C-32/03, Fini H, REG 2005, s. I-1599, punkt 25, samt domarna i de ovannämnda målen Centralan Property, punkt 51, och Mahagében och Dávid, punkt 39).

23 Det framgår av lydelsen av artikel 168 i direktiv 2006/112 att för att en person ska ha avdragsrätt krävs det dels att den berörda personen är en beskattningsbar person i den mening som avses i denna bestämmelse, dels att de ifrågavarande varorna eller tjänsterna används i samband med dennes beskattade transaktioner (se domen i det ovannämnda målet Centralan Property, punkt 52).

24 Enligt artikel 9.1 i direktivet ska begreppet beskattningsbar person definieras utifrån begreppet ekonomisk verksamhet (se domen i det ovannämnda målet Fini H, punkt 19).

25 Härav följer att en privatperson som förvärvar varor för en ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i ovannämnda bestämmelse, gör det i egenskap av beskattningsbar person, även om varorna inte omedelbart används i den ekonomiska verksamheten (se dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz, REG 1991, s. I-3795, punkt 14; svensk specialutgåva, volym 11, s. 299).

26 Enligt domstolens fasta praxis kan ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112, bestå av flera på varandra följande handlingar, och förberedande verksamhet – såsom anskaffning av för driften erforderliga medel och därmed sammanhängande förvärv av fast egendom – ska betraktas som ekonomisk verksamhet (se domarna i de ovannämnda målen Rompelman, punkt 22, Lennartz, punkt 13, dom av den 29 februari 1996 i mål C-110/94, INZO, REG 1996, s. I-857, punkt 15, samt domen i det ovannämnda målet Fini H, punkterna 21 och 22). Den som vidtar förberedande åtgärder ska således anses vara en beskattningsbar person i den mening som avses i ovannämnda bestämmelse och ha avdragsrätt för mervärdesskatt (domen i det ovannämnda målet Fini H, punkt 22).

27 Den som har investeringsutgifter i syfte att självständigt bedriva ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i artikel 9.1 i direktivet, och där denna avsikt styrks av objektiva omständigheter, ska för övrigt anses som en skattskyldig person. Den som agerar i egenskap av skattskyldig person ska härvid i enlighet med artikel 167 och följande artiklar i direktiv 2006/112 ha rätt att omedelbart göra avdrag för mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för investeringsutgifter som har samband med de transaktioner som han eller hon har för avsikt att genomföra och som ger rätt till avdrag (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Rompelman, punkterna 23 och 24, INZO, punkterna 16 och 17, Ghent Coal Terminal, punkt 17, och Gabalfrisa m.fl., punkt 47, samt dom av den 8 juni 2000 i mål C-400/98, Breitsohl, REG 2000, s. I-4321, punkt 34).

28 Härav följer att det är en skattskyldig persons förvärv av varor, när vederbörande uppträder i egenskap av skattskyldig, som bestämmer när mervärdesskattesystemet och därmed också avdragsbestämmelserna ska tillämpas. Det bruk som görs av en vara, eller som planeras för denna, bestämmer endast omfattningen av det ursprungliga avdrag som den beskattningsbara personen enligt artikel 168 i direktiv 2006/112 har rätt till, samt omfattningen av eventuella justeringar under påföljande perioder, vilka ska ombesörjas enligt de villkor som föreskrivs i artikel 184 och följande artiklar i samma direktiv (se domarna i de ovannämnda målen Lennartz, punkt 15, Ghent Coal Terminal, punkt 18, dom av den 8 juni 2000 i mål C-396/98, Schloßstrasse, REG 2000, s. I-4279, punkt 37, domarna i de ovannämnda målen Breitsohl, punkt 35, Centralan Property, punkt 54, dom av den 16 februari 2012 i mål C-118/11, Eon Aset Menidjmont, punkt 57, och av den 19 juli 2012 i mål C-334/10, X, punkt 17).

29 I detta sammanhang har domstolen haft tillfälle att fastslå att avdragsrätten består när den väl har uppkommit endast om det inte föreligger omständigheter som utgör bedrägeri eller missbruk, och med förbehåll för eventuella justeringar i enlighet med villkoren i artikel 185 i direktiv 2006/112, även om den planerade verksamheten inte gett upphov till beskattade transaktioner (se domarna i de ovannämnda målen INZO, punkterna 20 och 21, Ghent Coal Terminal, punkterna 19–23, Schloßstrasse, punkt 42, av den 8 juni 2000 i mål C-98/98, Midland Bank, REG 2000, s. I-4177, punkt 22, och domen i det ovannämnda målet Fini H, punkt 22).

30 Vad gäller målet vid den hänskjutande domstolen så framgår det av handlingarna i akten att GVM:s förvärv av markområdet och de aktuella byggnaderna utgör en förberedande verksamhet

som syftar till – vilket styrks av att det beviljats ett sådant bygglov som nämns i punkt 12 i förevarande dom – att uppföra ett bostadsområde på marken inom ramen för detta företags fastighetsprospekteringsverksamhet.

31 Genom förvärvet utövar GVM således ekonomisk verksamhet i egenskap av beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112.

32 Vad gäller det andra villkor som det erinras om i punkt 23 i förevarande dom – det vill säga att varor eller tjänster som förvärvats i ett tidigare led används i samband med beskattade transaktioner i ett senare led –, framgår det av handlingarna i målet att GVM redan då bolaget förvärvade det aktuella markområdet och byggnaderna avsåg att riva byggnaderna och uppföra ett bostadsområde på marken.

33 Denna avsikt styrks av objektiva omständigheter. Då de i det nationella målet aktuella byggnaderna förvärvades hade nämligen ett rivningslov överförs på GVM. Redan innan bolaget gjorde sin deklaration för mervärdesskatt hade det påbörjat rivningen av byggnaderna och erhållit ett intyg om att området omfattades av detaljplan med sikte på ett senare meddelande om bygglov för att uppföra bostadsområdet.

34 Under sådana omständigheter innebär en sådan avsikt emellertid inte att GVM berövas sin rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt som är hänförlig till förvärvet av de i det nationella målet aktuella byggnaderna.

35 Byggnaderna förvärvades nämligen tillsammans med det markområde de är uppförda på, och GVM fortsätter att använda marken för beskattade transaktioner. I en sådan situation innebär inte den omständigheten att slitna byggnader har ersatts med modernare byggnader och följaktligen används för transaktioner som ska beskattas i ett senare led, 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 syfte att uppföra nya, mer moderna byggnader, kan således betraktas som en serie förbundna transaktioner som syftar till att genomföra beskattade transaktioner på samma sätt som förvärv av nya byggnader och direkt användning av dessa (se dom av den 18 oktober 2012 i mål C-234/11, TETS Haskovo, punkt 34).

36 Mot denna bakgrund ska den första frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 167 och 168 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att under sådana omständigheter som dem i det nationella målet, har ett bolag som förvärvat ett markområde och därpå uppförda byggnader i syfte att riva byggnaderna och uppföra bostäder på nämnda område rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt som är hänförlig till förvärvet av byggnaderna.

Den andra frågan

37 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 185 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att rivning av byggnader som är uppförda på ett markområde som förvärvats i syfte att uppföra ett bostadsområde i stället för nämnda byggnader medför justering av det avdrag som ursprungligen gjordes för den mervärdesskatt som är hänförlig till förvärvet av byggnaderna.

38 Det ska härvid erinras om att enligt domstolens fasta praxis utgör reglerna för justering av avdrag en väsentlig förutsättning för den ordning som inrättats genom direktiv 2006/112, eftersom dess syfte är att säkerställa att avdragen blir korrekta och således att beskattningen blir neutral (se dom av den 30 mars 2006 i mål C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, REG 2006, s. I-3039, punkt 26). Syftet med direktivet är alltså att genom dessa regler skapa ett nära och direkt samband

mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användandet av de relevanta varorna och tjänsterna i samband med senare beskattade transaktioner (se domarna i de ovannämnda målen Centralan Property, punkt 57, och TETS Haskovo, punkt 31).

39 Justeringsmekanismen i direktiv 2006/112 utgör en del av det avdragssystem för mervärdesskatt som införts genom direktivet (se domen i det ovannämnda målet TETS Haskovo, punkt 30).

40 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 (domen i det ovannämnda målet TETS Haskovo, punkt 32).

41 I målet vid den hänskjutande domstolen utgör rivningen av de aktuella byggnaderna inte någon förändring i den mening som avses i nämnda artikel 185.1, då GVM, såsom följer av artiklarna 32–35 i denna dom, hade planerat rivningen redan då byggnaderna förvärvades.

42 Den andra frågan ska mot denna bakgrund besvaras enligt följande. Artikel 185 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att under sådana omständigheter som dem i det nationella målet, medför rivning av byggnader som är uppförda på ett markområde som förvärvats i syfte att uppföra ett bostadsområde i stället för nämnda byggnader inte någon skyldighet att justera det avdrag som ursprungligen gjordes för den mervärdesskatt som är hänförlig till förvärvet av byggnaderna.

Rättegångskostnader

43 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:

1) **Artiklarna 167 och 168 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att under sådana omständigheter som dem i det nationella målet, har ett bolag som förvärvat ett markområde och därpå uppförda byggnader i syfte att riva byggnaderna och uppföra bostäder på nämnda område rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt som är hänförlig till förvärvet av byggnaderna.**

2) **Artikel 185 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att under sådana omständigheter som dem i det nationella målet, medför rivning av byggnader som är uppförda på ett markområde som förvärvats i syfte att uppföra ett bostadsområde i stället för nämnda byggnader inte någon skyldighet att justera det avdrag som ursprungligen gjordes för den mervärdesskatt som är hänförlig till förvärvet av byggnaderna.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: rumänska.