

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 14 september 2017 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 26.1 b, 168 och 176 – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Tjänster för uppförande eller förbättring av fast egendom som tillhör tredje man – Tredje mans och den beskattningsbara personens användning av tjänsterna – Tillhandahållande av tjänst till tredje man utan ersättning – Bokföring av kostnaderna för de utförda tjänsterna som en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader – Huruvida det finns ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet”

I mål C-132/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien) genom beslut av den 8 december 2015, som inkom till domstolen den 1 mars 2016, i målet

Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia

mot

”Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta samt domarna E. Regan, A. Arabadjiev, C.G. Fernlund (referent) och S. Rodin,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren R. Schiano,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 1 december 2016,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia, genom I. Kirova, i egenskap av ombud,
- ”Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD, genom T. Todorov och Z. Naumov, advokati,
- Bulgariens regering, genom M. Georgieva och E. Petranova, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios, G. Koleva och D. Roussanov, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 6 april 2017 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 26.1, 168 och 176 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia (direktören för enheten "Överklagande och praxis i skatteärenden och socialförsäkringsärenden" i Sofia, Bulgarien) och "Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments" EOOD (nedan kallat Iberdrola) rörande två efterbeskattningsbeslut riktade till Iberdrola om rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 26 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

"1. Följande transaktioner skall likställas med tillhandahållande av tjänster mot ersättning:

...

b) Tillhandahållande av tjänster utan ersättning som utförs av den beskattningsbara personen för hans eget eller personalens privata bruk eller, mer generellt, annat rörelsefrämmande ändamål.

2. Medlemsstaterna får avvika från bestämmelserna i punkt 1, förutsatt att avvikelsen inte leder till snedvridning av konkurrensen."

4 I artikel 168 i direktivet anges 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 176 i direktivet stadgas följande:

"Rådet skall enhälligt på kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte skall medföra rätt till avdrag av mervärdesskatt. Mervärdesskatt skall inte under några omständigheter vara avdragsgill för utgifter som inte strikt är av yrkesmässig karaktär, såsom utgifter för lyx, nöjen eller representation.

Till dess att de bestämmelser som avses i första stycket träder i kraft får medlemsstaterna behålla alla de avvikelser som föreskrivs i deras nationella lagstiftning ... eller, för de medlemsstater som anslutit sig till gemenskapen efter den dagen, dagen för deras anslutning.”

Bulgarisk rätt

6 I artikel 68 i Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (lagen om mervärdesskatt, DV nr 63 av den 4 augusti 2006), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad ZDDS), föreskrivs följande i punkt 1 i den artikeln:

”Med skattetillgodohavande avses det mervärdesskattebelopp som en registrerad beskattningsbar person får dra av från den mervärdesskatt för vilken vederbörande är betalningsskyldig enligt denna lag, för följande transaktioner:

1) en skattepliktig leverans av varor eller skattepliktiga tjänster som denna har tagit emot.

...”

7 Artikel 69.1 ZDDS har följande lydelse:

”I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den registrerade beskattningsbara personens skattepliktiga transaktioner, ska denna person ha rätt att dra av följande:

1) Mervärdesskatten på de varor och tjänster som leverantören eller tillhandahållaren, när även denne är en beskattningsbar person som är registrerad i enlighet med denna lag, har levererat eller ska leverera till den aktuella beskattningsbara personen, eller har tillhandahållit eller ska tillhandahålla denne.

...”

8 I artikel 70 ZDDS föreskrivs följande:

”1. Även om villkoren i artikel 69 eller artikel 74 är uppfyllda, är avdrag för ingående mervärdesskatt inte möjligt när

...

2) varorna eller tjänsterna är avsedda att levereras eller tillhandahållas utan ersättning, eller är avsedda för annan verksamhet än den ekonomiska verksamhet som den beskattningsbara personen bedriver.

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

9 Kommunen Tsarevo (Bulgarien) fick i egenskap av byggherre bygglov för att renovera en pumpstation för avloppsvatten som betjänar en semesterby i kommunen.

10 Iberdrola är en privat investerare som har köpt flera markområden i semesterbyn i syfte att uppföra byggnader med omkring 300 lägenheter för säsongsboende. Bygglov beviljades även för områden för allmännyttiga tjänster, parkeringar och öppna områden för fritidsaktiviteter.

11 Iberdrola ingick avtal med kommunen Tsarevo om renovering av pumpstationen genom byggnadsarbete eller förbättringsarbete på stationen och beställde detta arbete hos ett

utomstående bolag.

12 Efter arbetet kommer de byggnader som Iberdrola har planerat att uppföra i semesterbyn att kunna anslutas till pumpstationen. Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien) nämner ett sakkunnigutlåtande enligt vilket en anslutning inte är möjlig utan den aktuella renoveringen, eftersom det befintliga avloppssystemet är bristfälligt.

13 Kostnaderna på fakturan för renoveringen av pumpstationen skrevs in i Iberdrolas räkenskaper som "förutbetalda kostnader", såsom kostnader för förvärv av materiella anläggningstillgångar, och i resultaträkningen bokfördes de som lager för åren 2009 och 2010. Enligt den sakkunnige finns det ett samband mellan tjänsterna på fakturan och de varor och tjänster som Iberdrola måste tillhandahålla efter det att de byggnader för vilka bygglov beviljats har uppförts på dess mark.

14 Skattemyndigheten bedömde att Iberdrola inte kunde göra avdrag för ingående mervärdesskatt med ett belopp på 147 635 bulgariska leva (BGN) (ungefär 74 284 euro) och riktade ett efterbeskattningsbeslut och ett omprövningsbeslut till bolaget.

15 Administrativen sad Sofia – grad (förvaltningsdomstolen i Sofia, Bulgarien) ogiltigförklarade emellertid dessa beslut. Den bedömde att kommunen Tsarevo har kommit i åtnjutande av en tjänst utan ersättning i form av renovering av pumpstationen. Enligt Administrativen sad Sofia – grad rättfärdigar dock inte den omständigheten att tjänsten tillhandahölls utan ersättning tillämpningen av artikel 70.1 led 2 ZDDS, eftersom renoveringen användes inom ramen för Iberdrolas ekonomiska verksamhet, det vill säga pumpstationens anslutning till byggnader för vilka bygglov hade beviljats. För att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för en tjänst ska uppkomma fann Administrativen sad Sofia – grad att det krävs att utgifterna för den utgör en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader och att de ingår som en del i priset för de tjänster som vederbörande tillhandahåller. Det saknar betydelse att det utförda arbetet avser kommunens egendom.

16 Den hänskjutande domstolen har nämnt två domar från EU-domstolen i mål som också avsåg artikel 70.2 ZDDS, närmare bestämt domen av den 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97), och domen av den 22 mars 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163). Varhoven administrativen sad påpekar emellertid att domarna gav upphov till olika tolkningar hos de nationella domstolarna.

17 Enligt vissa domstolar saknas en rätt att dra av den ingående mervärdesskatten inte bara då arbetet har utförts utan ersättning, utan också då byggnaden tillhör kommunen och således inte utgör en tillgång för bolaget. Andra domstolar är däremot av uppfattningen att en avdragsrätt uppkommer genom att kostnaderna för arbetet införs i bolagets allmänna omkostnader och pumpstationen används i bolagets ekonomiska verksamhet.

18 Vidare har den hänskjutande domstolen angett att enligt den nationella bestämmelse som är aktuell i det nationella målet är det i sig tillräckligt att en tjänst tillhandahålls utan ersättning för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska nekas, och således oberoende av om de aktuella tjänsterna används i tjänstemottagarens ekonomiska verksamhet eller för rörelsefrämmande ändamål. Varhoven administrativen sad understryker emellertid skillnaden jämfört med artikel 26.1 b i direktiv 2006/112, som för att neka avdragsrätt uppställer det dubbla kravet att tjänsten tillhandahålls utan ersättning och att den används för rörelsefrämmande ändamål.

19 Mot denna bakgrund beslutade Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen i Bulgarien) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Utgör artikel 26.1 b, artikel 168 ? och artikel 176 i [direktiv 2006/112] hinder mot en nationell bestämmelse som artikel 70.1 led 2 ZDDS, vilken begränsar rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt för tillhandahållande av byggtjänster eller tjänster avseende förbättring på fast egendom som ägs av tredje man, vilka används av såväl mottagaren av tjänsten som tredje man, av den enda anledningen att tredje man tar emot resultatet av dessa tjänster utan ersättning, utan att det tas hänsyn till den omständigheten att tjänsterna kommer att användas i den beskattningsbara mottagarens näringsverksamhet?

2) Utgör artikel 26.1 b, artikel 168 ? och artikel 176 i [direktiv 2006/112] hinder mot en praxis som inte medger avdrag för ingående mervärdesskatt för tillhandahållande av tjänster när utgifterna för tjänsterna bokförs som del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader på den grunden att de har uppkommit för att uppföra eller förbättra fast egendom som ägs av en annan person, utan att beakta den omständigheten att den fasta egendomen även kommer att nyttjas av mottagaren av byggtjänsten i dennes näringsverksamhet?”

Prövning av tolkningsfrågorna

20 Det ska inledningsvis påpekas att det nationella målet och den hänskjutande domstolens frågor avser räckvidden av avdragsrätten i direktiv 2006/112 och närmare bestämt artikel 168 a i direktivet.

21 I den utsträckning frågorna avser artikel 176 i direktiv 2006/112, har domstolen redan prövat denna artikel i mål beträffande artikel 70 ZDDS (dom av den 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, punkterna 71–74, och dom av den 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punkterna 45–54). Det ska understrykas att även om artikel 70 ZDDS skulle utgöra ett sådant undantag från avdragsrätten som fanns vid tiden för Republiken Bulgariens anslutning till Europeiska unionen, gör artikel 176 i direktivet det möjligt att upprätthålla sådana undantag endast i den utsträckning de inte föreskriver generella undantag från avdragssystemet i direktiv 2006/112 och särskilt i artikel 168 i direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 april 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, EU:C:2009:261, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

22 Vad gäller artikel 26 i direktiv 2006/112, tar den sikte på huruvida vissa transaktioner är beskattningsbara. I det nationella målet är det emellertid inte fråga om huruvida den beskattningsbara personens tillhandahållande till tredje man är beskattningsbart och om motsvarande skyldighet att betala mervärdesskatt, utan om rätten att dra av ingående mervärdesskatt som avser de kostnader som den beskattningsbara personen har haft för tillhandahållandet.

23 Det saknas således anledning att pröva förevarande mål mot bakgrund av artikel 26 i direktivet.

24 Domstolen finner därför att den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 168 a i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en beskattningsbar person har rätt att dra av ingående mervärdesskatt för en tillhandahållen tjänst som består i att bygga eller förbättra fast egendom som ägs av tredje man när denne tredje man får nytta av resultatet av tjänsten utan ersättning och den används såväl av den beskattningsbara personen som av denne tredje man i deras respektive ekonomiska verksamhet.

25 Vad gäller frågan om avdragsrätten i artikel 168 a i direktiv 2006/112 utgör hinder mot en bestämmelse som den i artikel 70 ZDDS, ska det erinras om att avdragsrätten utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas. Avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 29 oktober 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 55, och dom av den 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punkt 25).

26 Syftet med avdragssystemet är nämligen 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 således en neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten, i princip, är mervärdesskattepliktig i sig (se, bland annat, dom av den 29 oktober 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 56, och dom av den 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punkt 26).

27 Det följer av artikel 168 i direktiv 2006/112 att i den mån en vara eller tjänst används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner, när vederbörande agerar i egenskap av beskattningsbar person vid förvärvet av varan eller tjänsten, ska personen ha rätt att dra av den mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats med avseende på varan eller tjänsten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 oktober 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 18)

28 Enligt fast rättspraxis krävs det i princip ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska tillerkännas den beskattningsbara personen och för att omfattningen av en sådan rätt ska kunna avgöras. Avdragsrätten för ingående mervärdesskatt som erlagts vid förvärvet av varor eller tjänster förutsätter att kostnaderna för dessa förvärv utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående beskattade transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger (dom av den 29 oktober 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 57, och dom av den 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punkt 27).

29 Den beskattningsbara personen tillerkänns emellertid också avdragsrätt när det saknas ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, när kostnaderna för de aktuella tjänsterna utgör en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som denne tillhandahåller. Sådana kostnader har nämligen ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet (se, bland annat, dom av den 29 oktober 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 58, och dom av den 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punkt 28)

30 Däremot gäller att när varor eller tjänster förvärvas av den beskattningsbara personen för att användas i verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt eller inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, ska det inte påföras någon utgående mervärdesskatt eller

göras något avdrag för ingående mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 29 oktober 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 59).

31 Det framgår av domstolens praxis att det är de nationella skattemyndigheterna och domstolarna som vid sin tillämpning av kriteriet om direkt samband har att beakta samtliga omständigheter kring de aktuella transaktionerna. De ska därvid endast ta hänsyn till de transaktioner som har ett objektivt samband med den beskattningsbara personens skattepliktiga verksamhet. Frågan huruvida ett sådant samband föreligger ska således bedömas mot bakgrund av den aktuella transaktionens objektiva innehåll (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 oktober 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 29).

32 För att svara på frågan huruvida Iberdrola under sådana omständigheter som de i det nationella målet har rätt att dra av den ingående mervärdesskatten för renoveringen av pumpstationen för avloppsvatten, ska det således prövas om det finns ett direkt och omedelbart samband mellan å ena sidan renoveringstjänsten och å andra sidan en utgående beskattad transaktion som utförts av Iberdrola eller det bolagets ekonomiska verksamhet.

33 Av beslutet om hänskjutande framgår att det inte hade varit möjligt att ansluta de byggnader som Iberdrola avsåg att uppföra till pumpstationen utan att renovera denna, varför renoveringen var nödvändig för genomföra byggprojektet och att Iberdrola inte hade kunnat utöva sin ekonomiska verksamhet utan nämnda renovering.

34 Sådana omständigheter kan visa på ett direkt och omedelbart samband mellan renoveringen av den pumpstation för avloppsvatten som tillhör kommunen Tsarevo och en utgående beskattad transaktion som utförts av Iberdrola, eftersom det framgår att tjänsten har tillhandahållits för att göra det möjligt för Iberdrola att genomföra byggprojektet i det nationella målet.

35 Den omständigheten att kommunen Tsarevo också gynnas av tjänsten kan inte rättfärdiga att Iberdrola nekas motsvarande avdragsrätt om det finns ett sådant direkt och omedelbart samband, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.

36 Härvidlag ska den omständigheten beaktas att den ingående renovering som är aktuell i det nationella målet ingår som en del i priset för en utgående beskattad transaktion som utförts av Iberdrola.

37 Därtill ankommer det på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida tjänsten enbart avsåg det som var nödvändigt för att Iberdrolas byggnader skulle kunna anslutas till pumpstationen för avloppsvatten i det nationella målet eller om tjänsten gick utöver vad som var nödvändigt.

38 I det första fallet ska en avdragsrätt tillerkännas för ingående mervärdesskatt på samtliga kostnader som har uppkommit vid renoveringen av pumpstationen, eftersom dessa kostnader kan anses upprätthålla ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet.

39 Om renoveringsarbetet med pumpstationen däremot går utöver vad som krävs enbart för de byggnader som Iberdrola har uppfört, skulle det direkta och omedelbara sambandet mellan tjänsten och den utgående beskattade transaktionen som utförts av Iberdrola, som består i att uppföra byggnaderna, delvis brytas och en avdragsrätt ska då tillerkännas Iberdrola endast för den ingående mervärdesskatten för den del av kostnaderna för renoveringen av pumpstationen för avloppsvatten i det nationella målet som objektivt sett är nödvändig för att göra det möjligt för Iberdrola att utföra sina beskattade transaktioner.

40 Mot denna bakgrund ska tolkningsfrågorna besvaras enligt följande. Artikel 168 a i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en beskattningsbar person har rätt att dra av ingående mervärdesskatt för en tillhandahållen tjänst som består i att bygga eller förbättra fast egendom som ägs av tredje man när denne tredje man får nytta av resultatet av tjänsten utan ersättning och den används såväl av den beskattningsbara personen som av denne tredje man i deras respektive ekonomiska verksamhet i den mån tjänsterna inte går utöver vad som krävs för att den beskattningsbara personen ska kunna utföra sina utgående beskattade transaktioner och där kostnaden för dessa ingår i priset för dessa transaktioner.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 168 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att en beskattningsbar person har rätt att dra av ingående mervärdesskatt för en tillhandahållen tjänst som består i att bygga eller förbättra fast egendom som ägs av tredje man när denne tredje man får nytta av resultatet av tjänsten utan ersättning och den används såväl av den beskattningsbara personen som av denne tredje man i deras respektive ekonomiska verksamhet i den mån tjänsterna inte går utöver vad som krävs för att den beskattningsbara personen ska kunna utföra sina utgående beskattade transaktioner och där kostnaden för dessa ingår i priset för dessa transaktioner.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: bulgariska.