

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. KOKOTT

fremSAT den 14. juni 2012 (1)

Sag C-234/11

TETS Haskovo AD

mod

Direktor na Direktsia »Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto« – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Administrativen Sad Varna (Bulgarien))

»Skattelovgivning – moms – artikel 185 og 187 i direktiv 2006/112/EF – regulering af fradrag for indgående afgift som følge af nedrivning af bygninger«

I – Indledning

1. Den Europæiske Unions fælles merværdiafgiftssystem er præget af princippet om fradrag for indgående afgift. Enhver erhvervsdrivendes input aflastes ved dette fradrag, men normalt kun, når den pågældendes output omvendt belastes med afgift. Domstolen beskriver dette således: Fradraget for indgående moms er knyttet til opkrævningen af udgående moms (2).
2. Men hvad sker der, når denne forbindelse mellem in- og output brydes? Et eksempel kan være, at en erhvervsdrivende ikke kan videresælge en genstand, han har købt, fordi lagerhuset er brændt af, eller alle varerne er blevet stjålet.
3. Disse spørgsmål reguleres i de EU-retlige regler om regulering af fradrag for afgift, der er genstand for den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse. Der er heldigvis ikke tale om så kedelige hændelser som brand eller tyveri. Den erhvervsdrivende har derimod selv taget et initiativ og revet flere af sine bygninger ned for at få plads til noget nyt. Domstolen skal derfor nu tage stilling til, om det er nødvendigt at regulere det oprindelige fradrag for indgående afgift i et sådant tilfælde.

II – Relevante retsfor skrifter

A – EU-retten

4. EU-retten regulerer spørgsmålet om moms for så vidt angår den i hovedsagen omtvistede periode i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (3) (herefter »momsdirektivet«).

5. Bestemmelserne i afsnit X, kapitel 1, regulerer »Fradragsrettens indtræden og omfang«. Artikel 168 i momsdirektivet fastlægger bl.a. følgende betingelser for fradraget:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...]«

6. Afsnit X, kapitel 5, i momsdirektivet indeholder i artikel 184-192 bestemmelserne om »Regulering af fradrag«. Artikel 184 opstiller følgende generelle regel:

»Det oprindeligt foretagne fradrag reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage.«

7. Artikel 185 indeholder følgende specielle reguleringsregel:

»1) Reguleringen af fradraget finder navnlig sted, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, f.eks. i tilfælde af annullation af køb eller opnåelse af rabatter.

2) Uanset stk. 1 skal der ikke ske regulering i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, i tilfælde af behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse, tab eller tyveri, samt i tilfælde af betalte afgifter for gaver af ringe værdi og vareprøver som omhandlet i artikel 16.

I forbindelse med helt eller delvis ubetalte transaktioner og i tilfælde af tyveri kan medlemsstaterne dog kræve regulering.«

8. For så vidt angår regulering af indgående moms ved investeringsgoder er der opstillet særregler i artikel 187-191. Artikel 187 bestemmer bl.a. følgende:

»1) For så vidt angår investeringsgoder foretages reguleringen af fradraget over en periode på fem år, heri medregnet det år, i hvilket de blev erhvervet eller fremstillet.

[...]

For så vidt angår investeringsgoder i form af fast ejendom, kan den periode, der lægges til grund for reguleringen, forlænges op til tyve år.

2) Hvert år omfatter reguleringen kun en femtedel eller, såfremt reguleringsperioden er blevet forlænget, en hertil svarende del af den moms, der er blevet pålagt investeringsgoderne.

Den i første afsnit omhandlede regulering finder sted i forhold til de ændringer i fradragsretten, som har fundet sted i de følgende år set i forhold til det år, hvor godet blev erhvervet [...]«

9. Desuden indeholder momsdirektivets artikel 19 følgende særregel om de afgiftsretlige følger af et apportindskud:

»Medlemsstaterne kan anlægge den betragtning, at der ved hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, [...] i form af indskud i et selskab, ikke er sket nogen levering af varer, og at modtageren træder i overdragerens sted.«

B – *Bulgarsk ret*

10. Republikken Bulgarien har gennemført momsdirektivet ved Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (lov om merværdiafgift, herefter »den bulgarske momslov«).

11. Den bulgarske momslovs artikel 79 bestemmer følgende om reguleringen af et fradrag for indgående afgift, som er gjort gældende tidligere:

»[...]

3) En registreret person, der helt eller delvist har gjort fradrag af den indgående moms gældende for varer og tjenesteydelser, som den pågældende har produceret, købt, erhvervet eller importeret, skal opgøre og betale afgift med et beløb, der svarer til det foretagne fradrag af indgående afgift, når varen tilintetgøres, konstateres at mangle eller frasorteres som kassabel, eller såfremt dens formål er blevet ændret og det nye formål ikke giver ret til fradrag af indgående afgift.

4) Regulering i henhold til stk. 1 og 3 foretages i den afgiftsperiode, hvor de relevante omstændigheder indtrådte, [...]

[...]

6) Uanset stk. 1 og 3 skal den afgiftspligtige for varer eller tjenesteydelser, der udgør investeringsgoder [...], betale afgift, hvis beløb beregnes på følgende måde [...]«

12. Hvad angår undtagelser fra reguleringen af fradraget for indgående afgift bestemmer den bulgarske momslovs artikel 80 bl.a. følgende:

»[...]

2) Der foretages ikke regulering i henhold til artikel 79, stk. 3, i følgende tilfælde:

1. tilintetgørelse, mangler eller kassation som følge af force majeure [...]

2. tilintetgørelse, mangler eller kassation som følge af uheld eller ulykker, som den pågældende person kan godtgøre ikke skyldes culpa

[...]«

13. Desuden bestemmer den bulgarske momslovs artikel 10, at et apportindskud har følgende momsretlige konsekvenser:

»1) En levering eller tjenesteydelse, som foretages til erhververen af en person ved omdannelse, overførsel eller indskud, anses ikke for levering af en vare eller levering af en tjenesteydelse, i forbindelse med

[...]

3. apportindskud i et handelsselskab.

2) I de i stk. 1 omhandlede situationer, indtræder den person, der modtager varerne eller tjenesteydelserne, ved overførslen i samtlige rettigheder og pligter i henhold til nærværende lov, herunder retten til fradrag for indgående moms og forpligtelsen til regulering af foretagne fradrag for indgående moms.«

III – Sagens faktiske omstændigheder og de præjudicielle spørgsmål

14. I hovedsagen er størrelsen af den momsskyld, som påhviler TETS Haskovo AD, et selskab i henhold til bulgarsk ret (herefter »den afgiftspligtige«), for perioden januar og februar 2010, omtvistet.

15. I august 2008 besluttede den afgiftspligtige at foretage en kapitalforhøjelse ved hjælp af et apportindskud. En del af apportindskuddet bestod af tre bygninger til energiproduktion – et køletårn, en skorsten og en yderligere bygning – som den afgiftspligtige nedrev i januar og februar 2010. Nedrivningen var et led i en plan om genopbygning og modernisering af et varmekraftværk på grunden. Det gamle jern, som blev udvundet ved nedrivningen, blev solgt med pålæggelse af moms.

16. Inden apportindskuddet tilhørte de nævnte bygninger aktieselskabet Finans inzhenering AD (herefter »Finans inzhenering«). Dette selskab havde erhvervet bygningerne fra Haskovo kommune i april 2008 og havde herved anvendt retten til fradrag for indgående afgift. For de senere nedrevne bygningers vedkommende var der tale om et fradrag på godt 1,5 mio. leva (herefter »BGN«), hvilket svarer til ca. 767 000 EUR.

17. Den bulgarske skatteforvaltning mener, at dette fradrag for indgående afgift som følge af nedrivningen af bygningerne i henhold til den bulgarske momslovs artikel 79, stk. 3 og 6, skal reguleres delvis. Skatteforvaltningen foretog en skatteansættelse, i henhold til hvilken den afgiftspligtige som den, der er trådt i Finans inzhenerings sted, skylder et beløb på i alt godt 1,3 mio. BGN i moms for januar og februar 2010.

18. Den forelæggende ret skal fælde dom i den sag, som den afgiftspligtige har anlagt, og hvori denne anfægter skatteansættelsen. Retten anser det i denne forbindelse for nødvendigt at indhente Domstolens svar på følgende spørgsmål:

»1) Hvorledes skal begrebet »ødelæggelse af formuegenstande« i artikel 185, stk. 2, i direktiv 2006/112 fortolkes, og har begrundelserne for ødelæggelsen og/eller de betingelser, hvorunder den fandt sted, betydning i henseende til regulering af den indgående afgift, der blev fratrukket ved formuegenstandenes erhvervelse?

2) Skal en behørigt godtgjort tilintetgørelse af økonomiske goder, der alene er sket af hensyn til opførelse af nye, mere moderne økonomiske goder, der skal tjene samme formål, anses for ændringer af elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet i den forstand, hvori dette udtryk anvendes i artikel 185, stk. 1, i direktiv 2006/112?

3) Skal artikel 185, stk. 2, i direktiv 2006/112 fortolkes således, at medlemsstaterne lovligt kan bestemme, at der skal foretages reguleringer ved ødelæggelse af formuegenstande, såfremt der ikke blev erlagt fuld eller delvis betaling ved erhvervelsen?

4) Skal artikel 185, stk. 1 og 2, i direktiv 2006/112 fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en national ordning som momslovens artikel 79, stk. 3, og momslovens artikel 80, stk. 2, nr. 1), som kræver, at der foretages en regulering af det momsfradrag, der er blevet gjort gældende, i tilfælde af ødelæggelse af formuegenstande ved hvis erhvervelse, der blev erlagt fuld

betaling af grundbeløbet og den beregnede afgift, og hvorefter undladelse af regulering af momsfradraget er knyttet til en anden betingelse end betaling?

5) Skal artikel 185, stk. 2, i direktiv 2006/112 fortolkes således, at bestemmelsen udelukker muligheden for regulering af momsfradrag for det tilfælde, at der foretages nedrivning af bygninger alene for i stedet at opføre nye, mere moderne bygninger med samme formål som de nedrevne og med henblik på transaktioner, der giver ret til fradrag for indgående afgift?»

IV – Retlig bedømmelse

19. De præjudicielle spørgsmål stilles på baggrund af, at den afgiftspligtige, hvis fradrag for indgående afgift blev reguleret i henhold til den bulgarske momslovs artikel 10, stk. 1, nr. 3, og artikel 10, stk. 2, er trådt i stedet for Finans inzhenering, som havde udnyttet retten til det oprindelige fradrag for indgående afgift. Jeg vil lægge denne retsstilling til grund for min undersøgelse af de præjudicielle spørgsmål.

20. Det er efter min mening dog nødvendigt at henvise til, at momsdirektivets artikel 19 kun tillader en sådan regulering ved indtrædelsen i en andens juridiske forhold i tilfælde af, at der sker en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse. For så vidt angår forgængerreglen i sjette direktivs (4) artikel 5, stk. 8, har Domstolen fastslået, at dette begreb skal fortolkes således, at det omfatter overdragelse af en forretning eller en selvstændig del af en virksomhed, [...] som udgør en virksomhed eller en del af en virksomhed, der kan fortsætte med at drive en selvstændig økonomisk virksomhed, men at begrebet *ikke* omfatter en ren overdragelse af goder (5). Det kan ikke udledes af angivelserne i forelæggelseskendelsen, om disse betingelser er opfyldt i hovedsagen. Den forelæggende ret vil derfor i givet fald skulle undersøge, om den bulgarske momslovs artikel 10, stk. 1, nr. 3, og artikel 10, stk. 2, kan anvendes i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 19 i hovedsagen.

21. Den forelæggende ret har stillet fem spørgsmål om fortolkningen af momsdirektivets artikel 185. Det er efter min opfattelse fornuftigt at undersøge disse spørgsmål i en anden rækkefølge, som svarer til denne bestemmelses systematik. Til fortolkningen af momsdirektivet vil jeg også anvende Domstolens praksis vedrørende sjette direktiv, som i det væsentlige blot skulle omformuleres ved det momsdirektiv, som nu gælder.

A – *Det andet spørgsmål: anvendelse af reguleringsmekanismen*

22. I overensstemmelse med strukturen i artikel 85 skal jeg først besvare det andet spørgsmål, som vedrører artikel 85, stk. 1, og dermed spørgsmålet, om reguleringsmekanismen principielt kan anvendes. Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om en behørigt godtgjort tilintetgørelse af økonomiske goder, der alene er sket af hensyn til opførelse af nye, mere moderne økonomiske goder, der skal tjene samme formål, principielt er et tilfælde, hvor der skal ske en regulering af fradraget for den indgående afgift.

1. Særordning for investeringsgoder

23. Ved besvarelsen af dette spørgsmål skal der indledningsvis tages hensyn til, at der findes en særordning for regulering af fradrag for indgående afgift ved investeringsgoder (6) i momsdirektivets artikel 187-191. Investeringsgoder i disse bestemmelsers forstand er goder, som har en lang brugstid, og hvor der foretages en tilsvarende afskrivning af anskaffelsesudgifterne (7). Bygninger er det klassiske eksempel på et sådant investeringsgode, og de nævnte særregler finder derfor anvendelse i det foreliggende tilfælde.

24. I henhold til momsdirektivets artikel 187, stk. 2, første afsnit, foretages der for

investeringsgoders vedkommende en årlig regulering af fradraget for indgående afgift. I henhold til artikel 187, stk. 2, andet afsnit, finder den i første afsnit omhandlede regulering sted »i forhold til de ændringer i fradragsretten, som har fundet sted i de følgende år set i forhold til det år, hvor godet blev erhvervet [...]«. Således skal retten til fradrag for indgående afgift fastsættes på ny for hvert år i reguleringsperioden. Består der ikke nogen fradragsret i et år, omfatter reguleringen og dermed tilbagebetalingspligten i henhold til momsdirektivets artikel 187, stk. 2, første afsnit, kun en femtedel af den moms, der blev pålagt investeringsgoderne i det år, i hvilket de blev erhvervet. Denne efterprøvelse gentages en gang om året indtil udløbet af reguleringsperioden.

25. Denne løbende fastsættelse af retten til fradrag for indgående afgift, som momsdirektivets artikel 187, stk. 2, bestemmer for investeringsgoder i reguleringsperioden, svarer til de betingelser, der er opstillet i reguleringsreglerne i direktivets artikel 185, stk. 1, og artikel 184. I begge tilfælde er det i forbindelse med anvendelsen af reguleringsmekanismen ligeledes nødvendigt at foretage en senere ændring af det fradrag for indgående afgift, som blev indrømmet oprindeligt, eller af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet. Med henblik herpå skal der i hvert enkelt tilfælde konstateres en senere ret til fradrag for indgående afgift. Det er derfor ikke nødvendigt at tage stilling til, om artikel 187 indeholder et selvstændigt krav om anvendelse af reguleringsmekanismen for investeringsgoder eller en forudsætning om, at reguleringsreglerne i momsdirektivets artikel 185, stk. 1, eller artikel 184 anvendes. Under alle omstændigheder skal der være indtrådt en senere ændring af retten til fradrag for indgående afgift for principielt at kunne anvende reguleringsmekanismen ved investeringsgoder.

26. Ganske vist bestemmer momsdirektivets artikel 187, stk. 2, andet afsnit – lige så lidt som direktivets artikel 185, stk. 1, eller artikel 184 – ikke udtrykkeligt, hvorledes den senere ret til fradrag for indgående afgift for hvert år i reguleringsperioden skal fastlægges. Momsdirektivets afsnit X, kapitel 1, artikel 167 ff., bestemmer kun, hvorledes retten til fradrag for indgående afgift opstår, dvs. retten til fradrag i det år, hvor et investeringsgode blev erhvervet. Efter min opfattelse må disse regler imidlertid anvendes på tilsvarende vis ved konstateringen af retten til fradrag for indgående afgift for hvert år i reguleringsperioden.

27. Inden for rammerne af denne tilsvarende anvendelse af reglerne optræder der en vis modifikation i forbindelse med undersøgelsen af retten til fradrag for indgående afgift. Således kræver momsdirektivets artikel 168 som en forudsætning for, at fradragsretten kan opstå, at den genstand, der erhverves, anvendes i forbindelse med de afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms. Om et investeringsgode *faktisk* anvendes i forbindelse med sådanne transaktioner, kan imidlertid ofte ikke fastslås på det tidspunkt, hvor retten opstår. Retten til fradrag for indgående afgift opstår nemlig i henhold til momsdirektivets artikel 167 og 63 principielt allerede på det tidspunkt, hvor godet leveres til en afgiftspligtig (8). Den faktiske anvendelse i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, sker nødvendigvis først derefter. Principielt er det eneste afgørende for, om retten til fradrag for indgående afgift opstår, derfor den *hensigt* med anvendelsen, som påvises på grundlag af objektive holdepunkter (9).

28. Med henblik på reguleringen af fradraget for indgående afgift kan der derimod efterfølgende tages hensyn til den *faktiske* anvendelse af godet. Retten til fradrag for indgående afgift for hvert år i reguleringsperioden skal fastlægges på grundlag af denne efterfølgende betragtning. Denne fremgangsmåde opfylder formålet med reguleringen af fradrag for indgående afgift. Det skal nemlig navnlig i relation til investeringsgoder, som den afgiftspligtige har erhvervet, sikres, at fradrag for indgående afgift tæt afspejler brugen af varige investeringer til brug for afgiftspligtige transaktioner (10).

2. Ændring af retten til fradrag for indgående afgift i januar og februar 2010

29. En regulering skal derfor i henhold til momsdirektivets artikel 187, stk. 2, i det foreliggende

tilfælde kun ske, hvis nedrivningen af bygningerne har ændret retten til fradrag for indgående afgift i januar og februar 2010. I henhold til momsdirektivets artikel 168, litra a), ville dette være tilfældet, hvis bygningerne i januar og februar 2010 ikke længere blev anvendt i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms.

a) Kriteriet direkte og umiddelbar forbindelse

30. Det er ikke første gang, Domstolen beskæftiger sig med spørgsmålet om, hvornår det som omhandlet i den nævnte bestemmelse skal antages, at et gode anvendes i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms. I henhold til Domstolens faste praksis er en direkte og umiddelbar forbindelse mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, principielt nødvendig (11).

31. I henhold til hidtidig fast retspraksis gælder dette krav både for goder og tjenesteydelser, som en afgiftspligtig har modtaget som indgående transaktioner (12). Senest har Domstolen i EON ASET MENIDJMUNT-dommen ganske vist konstateret, at kriteriet vedrørende anvendelse af indgående transaktioner er forskelligt alt efter, om der er tale om erhvervelsen af en tjenesteydelse eller et investeringsgode, og har nu kun for så vidt angår erhvervelse af en tjenesteydelse forlangt, at der er en direkte og umiddelbar forbindelse til udgående transaktioner (13). Efter min opfattelse er der imidlertid ikke tale om, at den hidtidige retspraksis opgives for så vidt angår erhvervelse af goder. I den nævnte retssag foretog Domstolen nemlig tydeligvis sin skelnen på baggrund af ydelser, som fra starten anvendes dels til private, dels til erhvervsmæssige formål. På dette område foreligger der i henhold til Domstolens praksis særlige forhold, som kan give anledning til at foretage en sådan skelnen (14), men som ikke er relevante i det foreliggende tilfælde.

32. Den direkte og umiddelbare forbindelse, som Domstolen kræver, forudsætter i øvrigt i henhold til fast praksis, at de udgifter, der er afholdt til at erhverve de indgående ydelser, skal være indgået blandt omkostningselementerne i de afgiftspligtige udgående transaktioner, hvoraf der er betalt moms, hvilket betyder, at de skal indgå i prisen på dem (15). Desuden har Domstolen præciseret, at også indgående transaktioner omfattes, når disse indgår i den afgiftspligtiges almindelige omkostninger. Ved sådanne indgående transaktioner foreligger der ikke den påkrævede forbindelse med bestemte udgående transaktioner, men derimod med hele den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed, dvs. alle hans udgående transaktioner (16).

33. Også disse krav fra Domstolen til, hvordan retten til fradrag for indgående afgift skal være opstået, må tilpasses noget inden for rammerne af reguleringen af fradrag for indgående afgift. Som jeg har redegjort for (17), skal retten til fradrag for indgående afgift for så vidt angår årene i reguleringsperioden i henhold til momsdirektivets artikel 187, stk. 2, andet afsnit, ofte fastlægges på grundlag af den *faktiske* anvendelse af et investeringsgode. Den forbindelse, som Domstolen kræver, skal i dette tilfælde foreligge mellem den faktiske anvendelse af investeringsgodet og afgiftspligtige udgående transaktioner, hvoraf der er betalt moms. Spørgsmålet, om der foreligger en forbindelse med den indgående transaktion, dvs. erhvervelsen af investeringsgodet, har nemlig kun betydning for, om der opstår en ret til fradrag for indgående afgift, da der på dette tidspunkt endnu ikke eksisterer nogen faktisk anvendelse.

34. Det er klart, at det ikke er nemt at håndtere disse abstrakte retningslinjer fra Domstolen i det enkelte tilfælde. Domstolen henviste allerede på et tidligt tidspunkt til, at det, når der henses til, hvor forskellige transaktioner i handel og erhverv er, er umuligt at give et mere præcist svar på, hvorledes man skal fastlægge den nødvendige forbindelse, der skal foreligge mellem de indgående transaktioner og dem, der foretages udgående, for at den indgående moms kan fratrækkes. Det tilkommer derfor principielt de nationale retter at anvende kriteriet vedrørende den direkte og umiddelbare forbindelse konkret på de faktiske omstændigheder i hver enkelt sag, der indbringes for dem (18).

b) Anvendelse i det foreliggende tilfælde

35. Alligevel mener jeg, at det kan fastslås, at der i et tilfælde som det foreliggende består en direkte og umiddelbar forbindelse mellem anvendelsen af bygningerne i januar og februar 2010 og udgående transaktioner, hvoraf der er betalt moms.

36. Dette følger på den ene side allerede af det forhold, at det gamle jern, der blev udvundet ved nedrivningen, blev solgt med pålæggelse af moms. For så vidt må det let kunne konstateres, at der foreligger en direkte og umiddelbar forbindelse. Desuden udgør udgifterne til erhvervelse af de bygninger, der indeholdt jernet, uden tvivl omkostningselementer ved købet af bygningerne. Det har ingen betydning for dette resultat, at købsprisen på de nedrevne bygninger eller den værdi, som disse blev tillagt inden for rammerne af apportindskuddet, åbenbart overstiger udbyttet fra det gamle jern betydeligt. Retten til fradrag for indgående afgift afhænger nemlig ikke af den afgiftspligtiges økonomiske succes.

37. Det strider heller ikke imod denne opfattelse, at bygningerne som følge af nedrivningen blev »tilintetgjort«, således som den forelæggende ret udtrykker det. Nedrivning af en bygning og den økonomiske anvendelse af de herved udvundne dele udgør så at sige et forbrug af en genstand i den afgiftspligtiges produktionsproces. Som også Kommissionen har fremhævet, udgør et sådant forbrug af en genstand en gængs form for anvendelse som omhandlet i momsdirektivets artikel 168, litra a). I overensstemmelse hermed har Domstolen i forbindelse med regulering af fradrag for indgående afgift fastslået, at der i det tilfælde, hvor tjenesteydelser eller leveringer af goder med ret til fradrag for moms er blevet fuldstændig forbrugt i erhvervsvirksomheden, ikke vil være sket nogen ændring af elementer som omhandlet i momsdirektivets artikel 185, stk. 1 (19).

38. Der kan desuden også foreligge en direkte og umiddelbar forbindelse mellem nedrivningen af bygningerne i januar og februar 2010 og energiydelser, hvoraf der senere er betalt moms. Dette gælder navnlig på baggrund af, at de nedrevne bygninger åbenbart blev erhvervet sammen med en grund og yderligere bygninger. Den sammenhængende erhvervelse af disse faste ejendomme udgør på sin side uden tvivl et omkostningselement ved senere energiydelser, som produceres på denne grund. Jeg er derfor enig med Kommissionen i, at det forhold, at nogle af bygningerne rives ned, i hvert fald ikke ændrer ved dette, når nedrivningen – som i det foreliggende tilfælde – udgør en del af moderniseringen af anlægget. Formålet med erhvervelsen og nedrivningen af bygningerne er dermed i sidste ende at skabe energiydelser, der udgør afgiftspligtige udgående transaktioner, hvoraf der skal betales moms.

39. Det har i øvrigt ingen betydning, om genopbygningen af varmekraftværket forløber godt, og der faktisk udføres energiydelser. I henhold til retspraksis er der nemlig principielt også ret til fradrag for indgående afgift i etableringsfasen for erhvervsvirksomhed, som aldrig når til det stade, hvor der udføres transaktioner. Retten til fradrag for indgående afgift, der er blevet anvendt til forberedende handlinger, bevares, selv om den påtænkte økonomiske virksomhed ikke er blevet forbundet med afgiftspligtige transaktioner (20).

40. Dermed må der i det foreliggende tilfælde for så vidt angår de nedrevne bygninger være ret til fradrag for indgående afgift også i januar og februar 2010, således at reguleringsmekanismen på forhånd ikke finder anvendelse. Jeg tillader mig at henvise til, at en regulering af fradraget for indgående afgift i dette tilfælde – idet momsdirektivets artikel 188, stk. 1, skal anvendes på samme måde – også må være udelukket for resten af reguleringsperiodens vedkommende.

3. Ødelæggelse som omhandlet i momsdirektivets artikel 185, stk. 1, første afsnit

41. Dette resultat kan ikke drages i tvivl som følge af, at momsdirektivets artikel 185, stk. 2, første afsnit, bestemmer, at der uanset stk. 1 ikke skal ske regulering »i tilfælde af behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse«. Det ville nemlig kunne udledes af denne bestemmelse, at der i tilfælde af, at en genstand ødelægges, principielt skal ske en regulering i henhold til momsdirektivets artikel 185, stk. 1, da det ellers ikke ville have været nødvendigt at fastsætte en undtagelse for dette tilfælde i artikel 185, stk. 2, første afsnit.

42. Det er ikke nødvendigt at tage stilling til, om momsdirektivets artikel 185 overhovedet kan anvendes på genstande, der udgør et investeringsgode. Der kunne være tvivl herom, eftersom der findes særregler om investeringsgoder i momsdirektivets artikel 187-191, som fastlægger særlige betingelser for en regulering, og eftersom momsdirektivets artikel 186 og 189 hver især indeholder særskilte og indholdsmæssigt forskellige bemyndigelser vedrørende udformningen af momsdirektivets artikel 184 og 185 samt 187 og 188.

43. Under alle omstændigheder kan udtrykket »ødelæggelse« i momsdirektivets artikel 185, stk. 2, første afsnit, fortolkes således, at det udelukkende omfatter ødelæggelse af genstande, der ikke sker i forbindelse med en afgiftspligtig transaktion, hvoraf der betales moms. Ødelægges en genstand f.eks. ved et tilfælde eller med private formål for den afgiftspligtige for øje, kan reguleringsmekanismen i momsdirektivets artikel 185 også efter min mening principielt anvendes.

4. Misbrug

44. Endelig skal jeg omtale den påstand om misbrug, som den bulgarske regering og den bulgarske skatteforvaltning i det mindste indirekte har fremført i det foreliggende tilfælde. Det er rigtigt, at bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i EU-momsretten (21). I henhold til Domstolens praksis kan skattemyndigheden med tilbagevirkende kraft kræve de fratrukne beløb godtgjort, hvis den afgiftspligtige person kun har foregivet at ville udøve en bestemt økonomisk virksomhed (22). Desuden kan der nægtes en afgiftspligtig ret til fradrag for indgående afgift, hvis de transaktioner, der begrunder denne ret, udgør et misbrug. Dette kræver bl.a., at anvendelsen af momsretten indebærer, at der opnås en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med de anvendte bestemmelser at tildele (23).

45. I denne sag foreligger der imidlertid ingen holdepunkter for Domstolen for, at der skulle være tale om momsmisbrug. Momsretten skal principielt ikke sætte spørgsmålstegn ved, om de investeringsbeslutninger, som den afgiftspligtige her har truffet inden for rammerne af sin erhvervsvirksomhed, giver mening. Set på baggrund heraf er opretholdelsen af fradraget for indgående afgift for så vidt angår erhvervelse af de bygninger, som senere blev revet ned, i overensstemmelse med fast retspraksis, hvorefter fradragsordningen tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den afgift, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed (24).

46. Det er også i overensstemmelse med reguleringsmekanismens formål at opretholde fradraget for indgående afgift i det foreliggende tilfælde. Reguleringsmekanismen skal nemlig for det første forhindre, at den afgiftspligtige opnår en uberettiget økonomisk fordel i forhold til en

endelig forbruger (25). Det kan ikke ses, at der er tale om en sådan fordel i det foreliggende tilfælde, da den afgiftspligtige efter nedrivningen ikke kan anvende bygningerne til private formål. Reguleringsmekanismen skal for det andet garantere, at der er overensstemmelse mellem fradrag af indgående moms og opkrævning af udgående moms (26). Jeg har allerede redegjort for denne sammenhæng (27).

47. Et andet spørgsmål er, om værdiansættelsen af bygningerne inden for rammerne af apportindskuddet var korrekt. Man kan godt spørge sig selv, om bygninger, der skal rives ned kort tid efter værdiansættelsen, hvorved der skabes et afskrivningsbehov, regnskabsmæssigt skal ansættes til godt 8,9 mio. BGN. Dette er dog højst et rent udbyttebeskatningsmæssigt problem.

48. Spørgsmålet har derimod ingen betydning for så vidt angår moms. I henhold til fast retspraksis er beskatningsgrundlaget nemlig den faktisk modtagne modydelse og ikke en værdi ansat efter objektive kriterier (28). Selv hvis en afgiftspligtig har betalt for høj en pris for køb af en genstand, påvirkes omfanget af den afgiftspligtiges fradrag for indgående afgift ikke heraf.

5. Foreløbig konklusion

49. Den forelæggende rets andet spørgsmål skal derfor besvares således, at en ødelæggelse af investeringsgoder, der alene er sket af hensyn til opførelse af nye, mere moderne økonomiske goder, der skal tjene samme formål, i henhold til momsdirektivets artikel 187, stk. 2, ikke fører til en regulering af fradraget for den indgående afgift, når ødelæggelsen udgør en anvendelse i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, som omhandlet i direktivets artikel 168.

B – *Det fjerde spørgsmål: den nationale ordnings forenelighed med EU-retten*

50. Med sit fjerde præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om momsdirektivets artikel 185 er til hinder for en national ordning, som kræver, at der foretages en regulering af det fradrag for indgående afgift, der er blevet gjort gældende, i tilfælde af ødelæggelse af formuegenstande, ved hvis erhvervelse der blev erlagt fuld betaling af grundbeløbet og den beregnede afgift, og hvorefter undladelse af regulering af momsfradraget er knyttet til en anden betingelse end betaling.

51. Det fremgår af mit svar på det andet spørgsmål, at ødelæggelse af et investeringsgode i henhold til momsdirektivets artikel 187, stk. 2, ikke udløser en anvendelse af reguleringsmekanismen, såfremt ødelæggelsen udgør en anvendelse i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, som omhandlet i direktivets artikel 168. Det fjerde spørgsmål fra den forelæggende ret skal derfor besvares således, at en national ordning, som kræver, at der foretages en regulering af fradraget for indgående afgift i tilfælde af ødelæggelse af investeringsgoder uanset, om ødelæggelsen sker i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, er uforenelig med momsdirektivets artikel 187, stk. 2, og artikel 168.

C – *De øvrige spørgsmål*

52. Som følge af den besvarelse af det andet og det fjerde spørgsmål fra den forelæggende ret, som jeg har foreslået, er det ikke nødvendigt at besvare de øvrige spørgsmål. Det første, det tredje og det femte præjudicielle spørgsmål angår fortolkningen af momsdirektivets 185, stk. 2, der fastsætter undtagelser til reguleringsforpligtelsen. En besvarelse af disse spørgsmål har klart kun betydning i hovedsagen, hvis reguleringsmekanismen principielt finder anvendelse. Som jeg allerede har redegjort for (29), er dette efter min opfattelse imidlertid ikke tilfældet.

V – Forslag til afgørelse

53. På baggrund heraf foreslår jeg, at de præjudicielle spørgsmål fra Administrativen Sad Varna besvares således:

»1) Momsdirektivets artikel 187, stk. 2, skal fortolkes således, at en ødelæggelse af investeringsgoder, der alene er sket af hensyn til opførelse af nye, mere moderne økonomiske goder, der skal tjene samme formål, ikke fører til en regulering af fradraget for den indgående afgift, når ødelæggelsen udgør en anvendelse i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, som omhandlet i direktivets artikel 168.

2) En national ordning, som kræver, at der foretages en regulering af fradraget for indgående afgift i tilfælde af ødelæggelse af investeringsgoder uanset, om ødelæggelsen sker i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, er uforenelig med momsdirektivets artikel 187, stk. 2, og artikel 168.«

1 – Originalsprog: tysk.

2 – Dom af 30.3.2006, sag C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, Sml. I, s. 3039, præmis 24.

3 – EUT L 347, s. 1.

4 – Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

5 – Jf. dom af 27.11.2003, sag C-497/01, Zita Modes, Sml. I, s. 14393, præmis 40, af 29.10.2009, sag C-29/08, SKF, Sml. I, s. 10413, præmis 37, og af 10.11.2011, sag C-444/10, Schriever, Sml. I, s. 11071, præmis 24.

6 – Jf. dom af 15.12.2005, sag C-63/04, Centralan Property, Sml. I, s. 11087, præmis 55.

7 – Jf. Centralan Property-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 55.

8 – Jf. dom af 22.3.2012, sag C-153/11, Klub, præmis 36.

9 – Jf. mit forslag til afgørelse af 1.3.2012, sag C-334/10, X, punkt 81.

10 – Jf. Centralan Property-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 77.

11 – Jf. dom af 6.4.1995, sag C-4/94, BLP Group, Sml. I, s. 983, præmis 19, af 8.6.2000, sag C-98/98, Midland Bank, Sml. I, s. 4177, præmis 24, af 22.2.2001, sag C-408/98, Abbey National, Sml. I, s. 1361, præmis 26, af 27.9.2001, sag C-16/00, Cibo Participations, Sml. I, s. 6663, præmis 29, af 3.3.2005, sag C-32/03, Fini H, Sml. I, s. 1599, præmis 26, af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 79, og af 8.2.2007, sag C-435/05, Investrand, Sml. I, s. 1315, præmis 23, samt SKF-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 57.

12 – Jf. navnlig Midland Bank-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 20, og SKF-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 57.

13 – Jf. dom af 16.2.2012, sag C-118/11, EON ASET MENIDJMUNT, præmis 45 og 46.

14 – Jf. dommen i sagen EON ASET MENIDJMUNT, nævnt ovenfor i fodnote 13, præmis 53 ff., og mit forslag til afgørelse i X-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 9, punkt 23 ff.

15 – Jf. Midland Bank-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 30, Abbey National-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 28, Cibo Participations-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 31, Investrand-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 23, SKF-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 57 og 60, og dommen i sagen EON ASET MENIDJMUNT, nævnt ovenfor i fodnote 13, præmis 48.

16 – Jf. Midland Bank-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 31, Abbey National-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 35, Cibo Participations-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 33, Investrand-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 24, SKF-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 58, og dommen i sagen EON ASET MENIDJMUNT nævnt ovenfor i fodnote 13, præmis 47.

17 – Jf. ovenfor i punkt 27 f.

18 – Midland Bank-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 25, og SKF-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 63.

19 – Jf. dom af 17.5.2001, forenede sager C-322/99 og C-323/99, Fischer og Brandenstein, Sml. I, s. 4049, præmis 91.

20 – Jf. dom af 29.2.1996, sag C-110/94, INZO, Sml. I, s. 857, præmis 20, og Fini H-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 22.

21 – Jf. dom af 27.10.2011, sag C-504/10, Tanoarch, Sml. I, s. 10853, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis.

22 – Jf. Klub-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis.

23 – Jf. bl.a. dommen i sagen Halifax m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 74, og Tanoarch-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 21, præmis 52.

24 – Jf. bl.a. dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 19, og Klub-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 35.

25 – Dom af 14.9.2006, sag C-72/05, Wollny, Sml. I, s. 8297, præmis 35.

26 – Wollny-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 25, præmis 36.

27 – Jf. ovenfor i punkt 35 ff.

28 – Jf. bl.a. dom af 5.2.1981, sag 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Sml. s. 445, præmis 13, og af 26.1.2012, sag C-588/10, Kraft Foods Polska, præmis 27.

29 – Jf. ovenfor i punkt 22 ff.