



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 6 april 2017¹

Mål C-132/16

**Direktor na Direktsia "Obzhelvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia
mot
"Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments" EOOD**

(begäran om förhandsavgörande från Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen i Republiken Bulgarien))

"Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Avdragsrätt – Vederlagsfria tjänster till förmån för den kommunala infrastrukturen – Samband med den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet – Ekonomisk användning i motsats till orsakssamband – Bokföring av kostnaderna som allmänna kostnader"

I. Inledning

1. Hur nära eller avlägset måste sambandet ur mervärdesskattesynpunkt vara mellan en näringsidkares mervärdesskattepliktiga kostnader som denne uppbär i syfte att vinna intäkter och dennes skattepliktiga transaktioner, för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska inträda? Räcker det för avdragsrättens inträde att kostnaderna är gynnsamma eller nödvändiga för företaget? Är det tillräckligt att kostnaderna *orsakats* av aviserade intäkter, eller måste kostnaderna kunna *användas direkt* och omedelbart för företagets förvärvande av mervärdesskattepliktiga intäkter?

2. Är det till exempel tillräckligt om ett företag renoverar avloppsinfrastrukturen som tillhör en kommun för att erhålla bygglov för byggnader som skattepliktigt ska hyras ut i framtiden? Eller måste renoveringskostnaderna vara hänförliga direkt och omedelbart till vissa av företagets transaktioner? I sistnämnda fall beror företagets avdragsrätt för renoveringskostnaderna på bedömningen av tjänsten som tillhandahålls till kommunen. Företaget genomför renoveringen direkt och omedelbart gentemot kommunen i dess funktion som ansvarig för hantering av avloppsvatten.

3. Domstolen har att befatta sig med dessa grundläggande frågor inom ramen för förevarande begäran om förhandsavgörande. I svaret ska hänsyn även tas till den tidigare domen i målet Sveda². Nämnda dom har orsakat viss osäkerhet om avdragsrättens räckvidd bland medlemstaterna. Domstolen har nu genom det aktuella förfarandet fått möjligheten att precisera sina konstateranden i nämnda dom.

¹ Originalspråk: tyska.

² Dom av den 22 oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712).

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

4. Uttag av mervärdesskatt i unionen regleras av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt³ (nedan kallat mervärdesskattedirektivet). Artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

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

a) ...

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.”

5. Artikel 168 i mervärdesskattedirektivet reglerar avdragsrätten:

”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 176.2 i mervärdesskattedirektivet innehåller en övergångsbestämmelse:

”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 den 1 januari 1979 eller, för de medlemsstater som anslutit sig till gemenskapen efter den dagen, dagen för deras anslutning.”

B. Nationell lagstiftning

7. Artikel 69 i Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (den bulgariska mervärdesskattelagen, nedan kallad ZDDS) har följande lydelse:

”1. 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) skatten 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. Artikel 70 ZDDS:

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

³ EUT L 347, 2006, s. 1.

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

III. Målet vid den nationella domstolen

9. ”Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD (nedan kallat Iberdrola) äger mark på vilken en semesteranläggning ska uppföras. Anläggningen ska hyras ut skattepliktigt. För att kunna ansluta semesteranläggningen till den befintliga pumpstationen för avloppsvatten som tillhör kommunen var det nödvändigt att renovera pumpstationen grundligt. Utan en renovering hade det inte varit möjligt att ta emot avloppsvattnet från de objekt som Iberdrola avsåg att uppföra. Iberdrola och kommunen ingick därför ett avtal med innebörden att Iberdrola förpliktades att renovera den kommunala avloppsinfrastrukturen på egen bekostnad. Renoveringen genomfördes därpå av ett byggföretag på uppdrag av Iberdrola.

10. Efter renoveringen av kommunens pumpstation för avloppsvatten uppfördes objekten i semesterbyn och kunde anslutas till denna. Iberdrola gjorde avdrag för ingående mervärdesskatt avseende de kostnader som uppstod. De nationella myndigheterna nekade emellertid avdraget enligt artikel 70 punkt 1 led 2 ZDDS. Iberdrola överklagade beslutet till förvaltningsdomstolen.

11. Förvaltningsdomstolen fastslog att Iberdrola hade tillhandahållit en vederlagsfri tjänst till kommunen genom renoveringen av pumpstationen. Denna transaktion hade emellertid främjat Iberdrolas ekonomiska verksamhet (uthyrning av semesteranläggningen). Det var nämligen först efter det att kommunens pumpstation hade renoverats som det var möjligt att använda semesteranläggningen i enlighet med gällande bestämmelser.

12. Förvaltningsdomstolen fann att det för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska uppkomma krävs att utgifterna utgör en del av den kontrollerade personens allmänna utgifter och att de ingår som en del i priset för de varor eller tjänster som vederbörande tillhandahåller. I ett sakkunnigutlåtande som inhämtades av domstolen drogs slutsatsen att utgifterna i bokföringen räknades som utgifter för att genomföra semesteranläggningsprojektet. Det var således utrett att utgifterna ingick i utgifterna för att uppföra byggnaderna på den av bolaget ägda marken och att de har ett samband med Iberdrolas näringsverksamhet.

13. Förvaltningsdomstolen ogiltigförklarade således skattebeslutet och omprövningsbeslutet. Förvaltningsdomstolens avgörande har överklagats till Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen i Republiken Bulgarien). Sistnämnda domstol har beslutat att vilandeförklara målet och inleda ett förfarande för att inhämta förhandsavgörande.

IV. Förfarandet vid domstolen

14. Högsta förvaltningsdomstolen i Republiken Bulgarien som har att avgöra målet har hänskjutit följande tolkningsfrågor till domstolen:

- 1) Utgör artikel 26.1 b, artikel 168 a och artikel 176 i direktiv 2006/112 hinder för en nationell bestämmelse som artikel 70 punkt 1 led 2 i lagen om mervärdesskatt 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 a och artikel 176 i rådets direktiv 2006/112 den 28 november 2006 hinder mot en skattepraxis som inte medger avdrag för ingående mervärdesskatt för tillhandahållande av tjänster när utgifterna för tjänsterna bokförs som del av den beskattningsbara personens allmänna utgifter 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 vederbörandes näringsverksamhet?

15. Iberdrola, Republiken Bulgarien och Europeiska kommissionen har yttrat sig skriftligen med avseende på dessa frågor vid förfarandet inför domstolen. Utöver dessa parter deltog även den bulgariska skattemyndigheten vid den muntliga förhandlingen den 24 november 2016.

V. Rättslig bedömning

A. Tillämpligheten av den så kallade standstill-klausulen i artikel 176 i mervärdesskattedirektivet

16. Först och främst är det nödvändigt att klargöra huruvida möjligheten att behålla gamla nationella undantag från avdragsrätt för mervärdesskatt enligt artikel 176.2 i mervärdesskattedirektivet *i sig själv* utesluter att artikel 70 ZDDS utgör ett åsidosättande av mervärdesskattedirektivet. Denna bestämmelse infördes nämligen vid samma tidpunkt då Bulgarien anslöt sig till unionen.⁴

17. Den så kallade standstill-klausulen i artikel 176.2 i mervärdesskattedirektivet tillåter dock inte en ny medlemsstat att ändra sin interna lagstiftning när den ansluter sig till Europeiska unionen på ett sådant sätt att den avlägsnar sig från det mål som uppställts i detta direktiv. En sådan ändring skulle strida mot själva andemeningen av denna klausul.⁵ I det nationella målet ankommer alltså på den hänskjutande domstolen som ensam är behörig att tolka den nationella lagstiftningen att avgöra huruvida införandet av artikel 70 ZDDS har inneburit att en tidigare begränsning upprätthålls eller om det innebar en ändring av rättsläget.⁶ Eftersom ingenting framgår av de anförda omständigheterna som stöder att det föregående skulle vara fallet är i det följande utgångspunkten att artikel 176.2 i mervärdesskattedirektivet inte är relevant här.

B. Prövning av tolkningsfrågorna

18. Båda frågorna som hänskjutits av den nationella domstolen berör samma kärnproblematik. Det är fråga om huruvida mervärdesskattedirektivet medför rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt även när den ingående tjänsten (i förevarande fall renoveringen) visserligen står i samband med den skattepliktiga utgående tjänsten (i förevarande fall uthyrningen) men tillhandahålls utan vederlag direkt till tredje man (i förevarande fall en kommun). Detta problem uppkommer särskilt om kommunen utnyttjar tjänsten för egna syften i form av den kommunala hanteringen av avloppsvatten.

19. Med sin första fråga vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida mervärdesskattedirektivet i denna utsträckning utgör hinder för den nationella lagstiftningen. Med sin andra fråga vill den hänskjutande domstolen veta huruvida mervärdesskattedirektivet i denna utsträckning utgör hinder för en skattepraxis där bokföringens art även spelar en roll. Innehållsmässigt är båda frågorna emellertid så nära sammanbundna att de kan besvaras tillsammans.

4 Se dom av den 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, punkt 5).

5 Se dom av den 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, punkt 43).

6 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, punkt 47).

20. Följaktligen inleder jag med att konstatera att den konkreta bokföringens art är irrelevant (om detta under 1) för att därefter gå in på förutsättningarna för avdrag för ingående mervärdesskatt (om detta under 2). I detta avseende går jag först in på *företrädet för direkt användning* av en ingående transaktion för en utgående transaktion framför en bred tolkning av orsakssambandet (om detta under 2 a och 2 b). Detta företräde följer redan av domstolens praxis (om detta under 2 c). Domen Sveda⁷ utgör vid en närmare anblick (om detta under 2 d) inte hinder för detta. Slutligen går jag in på det här avgörande samspelet mellan beskattning av vederlagsfritt tillhandahållande av tjänster (artikel 26 i mervärdesskattedirektivet) och avdragsrätt för mervärdesskatt (artikel 168 i mervärdesskattedirektivet) (om detta under 2 e).

1. Bokföringens art är irrelevant

21. Först och främst ska det anmärkas att mervärdesskatterätten redan i sin systematik – till skillnad från vad Iberdrola anförde vid den muntliga förhandlingen och kommissionen gjort gällande i sitt skriftliga yttrande – inte kan vara beroende av på vilket sätt en beskattningsbar person bokför en transaktion.

22. Unionens mervärdesskatterätt beskattar till skillnad från den typiska inkomstskatterätten inte ändringar av förmögenhetsvärden (det vill säga inga värdeökningar) utan är uteslutande anknuten till verksamheter. Det framgår av lydelsen av artikel 2 ("transaktioner"), artikel 9 ("ekonomisk verksamhet"), artikel 13 ("bedriver ... verksamheter") och av artikel 168 i mervärdesskattedirektivet ("varorna används"). Följaktligen innehåller inte mervärdesskattelagstiftningen någon skyldighet att upprätta förteckningar över tillgångar (balansräkning). Mervärdesskatteskuld beräknas inte heller på grundval av jämförelse mellan tillgångar vid olika tidpunkter (förändringar i rörelsetillgångar) utan på tredje mans utgifter för en leverans av varor eller tillhandahållande av en tjänst.

23. Då förändringar i tillgångar är irrelevant i mervärdesskatteseende kan inte heller det sätt på vilket transaktioner bokförs ge någon ledning med avseende på uppkomsten av ett mervärdesskatteanspråk (i förevarande fall ett anspråk på avdrag för mervärdesskatt). Dessutom skulle en anknytning till den individuella bokföringen de facto lämna den mervärdesskatterättsliga bedömningen upp till den beskattningsbara personens skön. Det kan knappast vara riktigt. Således anknyter artiklarna 167 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet inte heller på något sätt till hur den beskattningsbara personen bokför tillgångar. Det ska särskilt noteras att de formkrav för avdrag som föreskrivs i artikel 178 i mervärdesskattedirektivet inte hänvisar till bokföringslagstiftningen. Följaktligen ska den föreliggande frågan besvaras utan att hänsyn tas till hur den beskattningsbara personen bokför transaktioner enligt den tillämpliga nationella bokföringslagstiftningen.

24. Dessutom visar domstolens tolkning av artikel 26 i mervärdesskattedirektivet att det måste kunna finnas kostnader inom ramen för företagets näringsverksamhet som (särskilt också bokföringstekniskt) utgör allmänna kostnader för den beskattningsbara personen, men som likväl inte medför avdragsrätt för mervärdesskatt. Det är fråga om kostnader för så kallade icke-ekonomiska ändamål, men inte för rörelsefrämmande ändamål⁸ (se i detta avseende punkterna 48 och följande punkter nedan).

⁷ Dom av den 22 oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712).

⁸ Se, i detta avseende, domstolens praxis i dom av den 16 februari 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punkterna 44 och 70), dom av den 12 februari 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punkt 28) och dom av den 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 24).

2. Förutsättningar för avdragsrätt

25. I motsats till vad Iberdrola och kommissionen har anfört räcker det inte endast med ett kausalt samband mellan ingående transaktioner och ekonomiskt motiverade utgående transaktioner för avdragsrätt enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet. Detta gäller i vart fall om den ingående transaktionen direkt kan användas för en skattefri eller inte beskattningsbar utgående transaktion. I detta fall har ekonomisk *användning* företräde framför en ekonomisk *orsak*. Den motsatta uppfattningen som företräds av Iberdrola och kommissionen stöder sig på en otillåten sammanblandning av inkomstskatterätt och mervärdesskatterätt.

a) Lydelsen av artikel 168 i mervärdesskattedirektivet

26. Företrädet för en sådan användning framför blotta orsaken för en ingående transaktion följer redan av lydelsen av artikel 168 i mervärdesskattedirektivet. Artikeln föreskriver att den beskattningsbara personen har rätt till avdrag för mervärdesskatt "[i] den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner". I mervärdesskattedirektivet nämns ingenting om orsaken till de ingående transaktionerna. Tvärtom är det en viss *användning* i företaget som är nödvändig.

27. Detta skiljer mervärdesskatterätten bland annat från medlemsstaternas inkomstskatterätt. För avdrag av kostnader från beskattningsunderlaget (avdrag för kostnader i verksamheten) är det inom ramen för en inkomstskattelagstiftning som beskattar intäkter som uppbärs eller värdeökningar som inträder möjligt att genomgående tillämpa kausalitetsprincipen för att uppnå en enhetlig beskattning på grundval av olika ekonomisk förmåga. Här kan redan kostnadernas kausala sammanhang – det vill säga blotta orsaken – i syfte att förvärva intäkter vara tillräckligt.

28. På mervärdesskatterättens område är det emellertid fråga om att uppnå en korrekt beskattning av konsumenten. Begreppet användning är därför – i motsats till kommissionens uppfattning – snävare än begreppet orsak. Kommissionens uppfattning skulle i många fall leda till en obeskattad slutkonsumtion. Det strider mot utformningen av mervärdesskatt som en allmän konsumtionskatt som i princip omfattar alla varor och tjänster.

29. Risken för en obeskattad slutkonsumtion visar sig om till exempel renovering av kommunens lekparkar skulle sättas upp som förutsättning för att bevilja ytterligare bygglov för fler bostadshus i kommunen. Mottagaren och "användaren" av renoveringstjänsterna skulle i det fallet vara kommunen inom ramen för sin myndighetsutövning. Att medge investeraren avdragsrätt för mervärdesskatt på grund av ett rent kausalt samband skulle sänka mervärdesskatteintäkterna och låta mottagaren (i det aktuella exemplet kommunen) komma i åtnjutande av en obeskattad slutkonsumtion som strider mot mervärdesskattesystemets syften. Det sistnämnda vore nämligen inte fallet om kommunen själv skulle ge någon i uppdrag att utföra renoveringen.

b) Avdragsrättens syfte

30. Utöver detta har avdragsrätten i mervärdesskattelagstiftningen en annan funktion än rätten att dra av kostnader i verksamheten inom ramen för inkomstskattelagstiftningen. Avdragsrätten för mervärdesskatt undviker inom ramen för ett flerstegsskattesystem att beskattning sker flera gånger (kumulation av skatt). Med hjälp av avdragsrätten säkerställs att endast slutkonsumenten bär

mervärdesskatten⁹ och att den beskattningsbara personen (företaget) inte belastas av denna (neutralitetsprincipen). Den beskattningsbara personen fungerar då i alla steg endast som personen som uppbär skatt för statens räkning.¹⁰

31. För att personen ska kunna uppbära skatt för statens räkning måste den därför i princip¹¹ genomföra skattepliktiga transaktioner. Detta framgår bland annat av artikel 168 i mervärdesskattedirektivet ("för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner"). Det är alltså avgörande huruvida den ingående transaktionen ingår i en beskattad eller skattefri alternativt icke beskattningsbar transaktion till konsumenten. Avdragsrätten är alltså knuten till skatteuppbörden i det direkt efterföljande ledet.¹² Denna anknytning kan emellertid inte ske på grundval av en diffus idé om kausalitet, utan endast beroende på att den ingående transaktionen hänförs till specifika utgående transaktioner. Denna nödvändiga anknytning brister emellertid om de ingående transaktionerna används omedelbart för skattefria eller icke beskattningsbara transaktioner.

c) Domstolens praxis med avseende på sambandet mellan ingående transaktioner och rörelsens utgående transaktioner

32. I enlighet med detta används enligt fast rättspraxis¹³ en ingående transaktion endast för skattepliktiga transaktioner om det finns ett direkt och omedelbart samband mellan användningen och den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet.

33. Kriteriet att varan eller tjänsten ska användas för transaktioner i bolagets ekonomiska verksamhet varierar enligt domstolens nyare praxis beroende på om det handlar om förvärv av tjänst eller förvärv av anläggningstillgång.¹⁴

34. När transaktionen avser förvärv av tjänst såsom renovering av tredje mans fastighet krävs det i princip ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner som medför rätt till avdrag för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska tillerkännas den beskattningsbara personen och för att omfattningen av en sådan rätt ska kunna avgöras.¹⁵

9 Dom av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 19), och dom av den 7 november 2013, Tulică och Plavoşin (C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 34), samt beslut av den 9 december 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, ej publicerad, EU:C:2011:825, punkt 21).

10 Dom av den 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punkt 25), och dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 21).

11 Artikel 169 i mervärdesskattedirektivet innehåller undantag för transaktioner som i regel är gränsöverskridande för att förhindra att ett exporterande företag drabbas av konkurrensnackdelar.

12 Det framgår uttryckligen i dom av den 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 24).

13 Se, bland annat, dom av den 16 februari 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punkterna 44 och följande punkter), dom av den 12 februari 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punkt 28), dom av den 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 24), dom av den 22 oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 27), och dom av den 29 oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 57).

14 Dom av den 16 februari 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 45).

15 Dom av den 16 februari 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 46) och dom av den 29 oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 57 och där anförd rättspraxis).

35. Domstolen har emellertid fastslagit ett undantag från detta. Den beskattningsbara personen tillerkänns också avdragsrätt när det *saknas* ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner, när kostnaderna för tjänsterna i fråga 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 då ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet.¹⁶

36. Bakgrunden till denna rättspraxis är att den beskattningsbara personen i dessa fall fungerar som ”konsument” av tjänsterna vars kostnader denna bär. Därmed måste mervärdesskatteavdraget i avsaknad av andra kriterier bedömas utifrån den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet. Om det emellertid föreligger ett direkt samband med en viss utgående transaktion så är kriteriet som är inriktat på denna utgående transaktion en mer precis metod för att fastställa huruvida rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt föreligger. Den mer precisa metoden har företräde framför en schablonmässig bedömning av den samlade omsättningen.

37. Om det *föreligger* ett direkt och omedelbart samband med en utgående transaktion som i avsaknad av ekonomisk verksamhet inte omfattas av skattens tillämpningsområde, föreligger således inte någon rätt till avdrag för mervärdesskatt. Domstolen har fastställt detta i flera fall.¹⁷ Detta gäller även om näringsidkaren tillhandahåller en tjänst för att indirekt stärka sin samlade ekonomiska verksamhet för vilken avdragsrätt för mervärdesskatt föreligger. Det är nämligen inte av någon betydelse vilket slutgiltigt syfte som den beskattningsbara personen har.¹⁸ Således kan den beskattningsbara personens ekonomiska motiv inte i sig själva vara tillräckliga.

38. I detta avseende har domstolen också klargjort att endast det faktum att en tjänst utgör en ”nödvändig förutsättning” för den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet inte utesluter att tjänsten tillhandahålls för tredje mans privata bruk. En ”indirekt koppling” i sig kan inte vara tillräcklig för att likställa en tjänst som tillhandahålls utan vederlag och en som tillhandahålls mot vederlag¹⁹, som då skulle medföra rätt till avdrag.

39. Därmed bekräftar domstolens praxis att ett blott kausalt samband mellan de skattepliktiga utgående transaktionerna och den ingående transaktionen i sig i princip inte kan vara tillräckligt för att medföra avdragsrätt för mervärdesskatt.

40. Följaktligen kan det – i motsats till den uppfattning som kommissionen företräder – i förevarande fall inte vara avgörande huruvida renoveringen av kommunens infrastruktur var en förutsättning för att genomföra byggprojektet. Inte heller andra syften (det vill säga motiv) som ligger bakom den aktuella renoveringen av en utomstående parts infrastrukturanläggningar är relevanta.

16 Dom av den 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 47), dom av den 6 september 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 37), dom av den 8 februari 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, punkt 24) och dom av den 29 oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 58 och där anförd rättspraxis).

17 Dom av den 13 mars 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 30), och dom av den 29 oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 59 och där anförd rättspraxis).

18 Dom av den 6 april 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, punkt 19), dom av den 8 juni 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, punkt 20), dom av den 6 september 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 38) och dom av den 22 februari 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, punkt 25).

19 Det framgår uttryckligen av dom av den 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 51), se i detta avseende dom av den 16 oktober 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punkt 27).

41. Det är däremot avgörande vem – den beskattningsbara personen eller tredje man – som faktiskt använder den ingående transaktionen och huruvida användningen innebär att en obeskattad slutkonsumtion sker. Det är i detta fall endast kommunen som direkt använder byggtjänsterna för sin hantering av avloppsvatten.²⁰ Kommunen sköter underhåll och drift av den numera renoverade infrastrukturen.²¹

42. Allt annat skulle strida mot neutralitetsprincipen: Renoveringen av den kommunala infrastrukturen genom att ta in en investerare som är byggvillig skulle inte belastas med mervärdesskatt, medan en renovering med skattemedel som kommunen vidtar däremot skulle bli föremål för mervärdesskatt. Investerarens bakomliggande motiv kan således inte vara avgörande, utan endast den mervärdesskatterättsliga klassificeringen av den utgående transaktionen som hänförlig till kommunen (se om detta punkterna 48 och följande punkter nedan).

d) Avgränsning av domstolens avgörande i målet Sveda

43. Denna slutsats står vid närmare anblick inte i strid med domen Sveda²² från 2015. Visserligen avsågs i det fallet uppförandet av en infrastrukturanläggning i form av en naturstig som skulle ställas till tredje mans förfogande utan vederlag. I detta fall besvarade domstolen frågan om ett direkt samband med den beskattningsbara personens framtida ekonomiska verksamhet jakande.²³

44. De båda fallen är – i likhet med den uppfattning som den bulgariska regeringen och Iberdrolas företrädde vid den muntliga förhandlingen – dock inte jämförbara. För det första är det i målet Sveda tveksamt huruvida den beskattningsbara personen faktiskt tillhandahåller naturstigen utan vederlag till tredje man när ett statligt stöd betalas *just därför*. Domstolen har dock inte befattat sig närmare med sistnämnda fråga.

45. För det andra användes naturstigen av den beskattningsbara personen för att genomföra dennes egna ekonomiska försäljningsverksamhet. Att en självständig utomstående part, kommunen, som eftersträvar sina egna syften, nämligen vattenförsörjning, är med i bilden skiljer förevarande fall från målet Sveda. Tolerans av att vägen används i den egna rörelsen (som i målet Sveda) är inte en självständig tjänst till tredje man, utan endast en del av de skattepliktiga försäljningstransaktionerna.²⁴

46. Den vederlagsfria renoveringen av infrastruktur som tillhör tredje man är dock inte en osjälvständig underordnad tjänst med avseende på den planerade skattepliktiga uthyrningen. En tjänst ska betraktas som en självständig underordnad tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan tjänsten för dem endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som företaget tillhandahåller.²⁵ Det kan emellertid inte vara tal om att renoveringen av en utomstående parts anläggningar till förmån för kommunen eller kommunens hantering av avloppsvatten endast skulle komplettera de uthyrningstjänster som Iberdrola tillhandahåller till sina hyresgäster.

20 Detta skiljer tydligt fallet från exemplet med en näringsidkare som bedriver taxiverksamhet som installerar föremål i en taxi som överlåtit (av tredje man) som kommissionen tog upp vid den muntliga förhandlingen. I sistnämnda fall använder taxiföraren föremålen som denne installerat. Därför har endast han rätt till avdrag för mervärdesskatten på installationen. I regel kan han i princip även demontera de inbyggda föremålen när taxin ska återlämnas, om den utomstående parten som äger taxin inte ersätter föremålens kostnad. Inga av dessa omständigheter föreligger emellertid här.

21 I Tyskland existerar därför en fast rättspraxis som innebär att uppförande av infrastrukturanläggningar till nytta för allmänheten (eller staten) i slutändan inte medför att investeraren har avdragsrätt för mervärdesskatt, inte ens om denne först genom dessa transaktioner kan genomföra sitt skattepliktiga byggprojekt. Se i detta avseende Bundesfinanzhof, dom av den 13 januari 2011 – V R 12/08, BStBl. II 2012, 61, dom av den 20 december 2005 – V R 14/04, BStBl. II 2012, 424, och dom av den 9 november 2006 – V R 9/04, BStBl. II 2007, 285.

22 Dom av den 22 oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712).

23 Dom av den 22 oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 35).

24 Av denna orsak är avdrag för mervärdesskatt för renoveringen av den egna kundparkeringen ostridig, även om kunderna i första ledet använder denna utan att erlagga betalning.

25 Se dom av den 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 17 och där anförd rättspraxis), och dom av den 16 april 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 31).

47. I förevarande fall använder Iberdrola – till skillnad från fallet i målet Sveda – inte den sanerade infrastrukturen inom ramen för sina uthyrningstransaktioner. Dessa transaktioner är oberoende av kommunens hantering av avloppsvatten. Förekomsten av en tillräcklig kommunal infrastruktur är endast förutsättningen för uppförande av semesteranläggningen, som sedan används för uthyrning. Följaktligen kan det alltså – till skillnad från i målet Sveda – inte vara tal om att det saknas ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion (genomförande av renoveringstjänsterna) och en utgående transaktion (tillhandahållande av renoveringstjänsterna till kommunen).

e) Sambandet med artikel 26 i mervärdesskattedirektivet

48. Följaktligen blir resultatet att renoveringstjänsten ska hänföras direkt till tjänsten som tillhandahållits kommunen. Därmed är det ensamt avgörande huruvida denna tjänst har tillhandahållits mot vederlag och är skattepliktig enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet eller utan vederlag men trots det är beskattningsbar (och skattepliktig) enligt artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet. Endast då kan avdragsrätt komma i fråga för Iberdrola. För kostnader som däremot uppstår för verksamhet som inte omfattas av mervärdesskatteplikt kan mervärdesskatteavdrag emellertid inte komma i fråga.²⁶

49. Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra huruvida det faktiskt är fråga om en tjänst som tillhandahållits utan vederlag. Den nationella domstolen verkar vara av den uppfattningen att så är fallet. De omständigheterna som framgått väcker emellertid vissa tvivel i detta avseende. Om det är först genom en renovering av kommunala anläggningar vilken kommunen enligt avtal har gett tillstånd till, som det blir möjligt för en investerare att genomföra ett byggprojekt, så ger kommunen med detta tillstånd investeraren en motsvarande fördel som åtminstone motsvarar storleken på de aktuella renoveringskostnaderna som övertagits.

50. I detta avseende kan det antas att ett företag sällan ger något till en främmande utomstående part om företaget inte har fått löfte om att erhålla en motsvarande fördel av nämnda part. Här vore det fråga om möjligheten att erhålla ett bygglov. Ett sådant synsätt skulle ge för handen att det är fråga om en tjänst *mot vederlag* som visserligen ger avdragsrätt men också skulle utlösa skatteplikt till motsvarande belopp med avseende på renoveringen som utförts mot betalning.

51. Om det dock faktiskt är fråga om en tjänst *utan vederlag* ska det fastställas huruvida denna är skattepliktig enligt artikel 26 i mervärdesskattedirektivet. Domstolens praxis med avseende på den så kallade rätten att välja användning²⁷ öppnar visserligen möjligheter till full avdragsrätt trots att föremål delvis används för privata ändamål. För det första är det dock tveksamt om denna rättspraxis även omfattar tjänster.²⁸ För det andra är det dessutom tveksamt om "privat bruk"²⁹ över huvud taget kan komma i fråga för juridiska personer. I vilket fall som helst föreligger inget sådant bruk här.

52. Eftersom den aktuella vederlagsfria renoveringen inte skedde för rörelsefrämmande ändamål medför inte artikel 26.1 b i mervärdesskattedirektivet skatteplikt. Följaktligen hänger renoveringskostnaderna inte omedelbart samman med beskattade transaktioner utan indirekt med obeskattade transaktioner (den vederlagsfria renoveringen för kommunen). Därför kan inte heller någon avdragsrätt bli aktuell.

26 Dom av den 16 februari 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punkterna 44 och 70), dom av den 12 februari 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punkt 28) och dom av den 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 24).

27 Dom av den 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punkt 17), bekräftad genom dom av den 4 oktober 1995, Armbrrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, punkt 20).

28 Det är tveksamt eftersom tjänster inte kan "användas" i ett företag och till skillnad från föremål dessutom i princip förbrukas omedelbart, så att det inte finns någon motivering för en i tiden senarelagd beskattning (kredit genom avdragsrätt för mervärdesskatt).

29 Domstolen talar i detta avseende om rörelsefrämmande ändamål. Dom av den 16 februari 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, slutet av punkt 74), dom av den 23 april 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punkt 39) och dom av den 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punkt 26).

VI. Förslag till avgörande

53. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att de båda tolkningsfrågorna som Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen i Republiken Bulgarien) har hänskjutit besvaras gemensamt på följande sätt:

Artikel 26.1 b, artikel 168 a och artikel 176 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att de inte medför avdragsrätt för mervärdesskatt för tjänster som tillhandahålls direkt till tredje man för dennes egna ändamål, även om tjänsterna är ekonomiskt motiverade. Detta gäller oberoende av hur den beskattningsbara personen väljer att bokföra tjänsterna enligt nationell lagstiftning. Således utgör nämnda bestämmelser i detta avseende inte hinder för en nationell bestämmelse som den i artikel 70 punkt 1 led 2 ZDDS och motsvarande nationell förvaltningsrättslig praxis.