



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 14 juni 2012¹

Mål C-234/11

**TETS Haskovo AD
mot**

**Direktor na Direksia "Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno
upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

(begäran om förhandsavgörande från Administrativen Sad Varna (Bulgarien))

"Beskattning — Mervärdesskatt — Artiklarna 185 och 187 i direktiv 2006/112/EG — Justering av
avdrag för ingående mervärdesskatt på grund av rivning av byggnader"

I – Inledning

1. Europeiska unionens gemensamma system för mervärdesskatt kännetecknas av det föreligger rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Ingående transaktioner som genomförs av företag befrias genom detta avdrag från skatt men enbart när även dess utgående transaktioner beläggs med skatt. Domstolen har beskrivit detta på följande sätt: Avdraget för ingående skatt är kopplat till uppbörden av utgående skatt.²
2. Frågan uppkommer vad som händer när denna koppling mellan ingående och utgående transaktioner bryts. Till exempel då en näringsidkare inte kan vidareföra de varor som inköpts, eftersom lagret brunnit upp eller samtliga varor stulits.
3. Dessa frågor regleras i de unionsrättsliga bestämmelserna om justering av avdrag för ingående mervärdesskatt och det är dessa bestämmelser som är föremål för förevarande begäran om förhandsavgörande. Härvid rör det sig som tur är inte om så obehagliga händelser som brand eller stöld. Näringsidkaren har däremot själv tagit initiativet och rivit flera av sina byggnader för att bereda plats för nya. Domstolen har då att ta ställning till huruvida en justering av det ursprungliga avdraget för ingående mervärdesskatt krävs i ett sådant fall.

¹ — Originalspråk: tyska.

² — Dom av den 30 mars 2006 i mål C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki (REG 2006, s. I-3039), punkt 24.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – Unionsrätten

4. I unionsrätten regleras mervärdesskatten för den period som är relevant för målet vid den nationella domstolen i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt³ (nedan kallat direktiv 2006/112):

5. I bestämmelserna i kapitel 1 i avdelning X i detta direktiv regleras ”Avdragsrättens inträde och räckvidd”. I artikel 168 i direktiv 2006/112 föreskrivs i utdrag följande villkor i detta avseende:

”I den mån varorna ... 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 ... av en annan beskattningsbar person.

...”

6. I kapitel 5 i avdelning X i direktiv 2006/112 återfinns bestämmelserna om ”Justering av avdrag” i artiklarna 184–192. I artikel 184 regleras härvid allmänt följande:

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

7. Artikel 185 innehåller följande särskilda omständigheter vad gäller justering:

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

2. Med avvikelse från punkt 1 skall någon justering inte ske i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda eller då det har visats eller bekräftats att varor förstörts, gått förlorade eller stulits, och inte heller vid sådana uttag i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller ge bort varuprov som avses i artikel 16.

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

8. För avdrag för ingående mervärdesskatt vad gäller investeringsvaror föreskrivs i artiklarna 187–191 särskilda bestämmelser. I artikel 187 föreskrivs i utdrag följande:

”1. När det gäller investeringsvaror skall justeringen fördelas över fem år, inklusive det år då varorna förvärvades eller tillverkades.

...

När det gäller investeringsvaror som utgör fast egendom får den period som läggs till grund för beräkningen av justeringen förlängas till högst 20 år.

3 — EUT L 347, s. 1.

2. Den årliga justeringen skall endast ske med avseende på en femtedel eller, om justeringsperioden har förlängts, motsvarande andel av den mervärdesskatt som har belastat investeringsvarorna.

Justeringen enligt första stycket skall göras på grundval av ändringarna i avdragsrätt under de följande åren jämfört med den avdragsrätt som gällde det år då varorna förvärvades, ...”

9. Dessutom innehåller artikel 19 i direktiv 2006/112 följande särskilda bestämmelse avseende de skatterättsliga följderna av tillskjutande av apportegendom:

”Vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav [som sker]... som tillskott till ett företag, får medlemsstaterna anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe.”

B – *Den bulgariska lagstiftningen*

10. Republiken Bulgarien införlivade direktiv 2006/112 genom mervärdesskattelagen (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, nedan kallad den bulgariska mervärdesskattelagen).

11. Justering av ett tidigare avdrag för ingående mervärdesskatt regleras i artikel 79 i den bulgariska mervärdesskattelagen på följande sätt:

”...

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

(4) Den justering som avses i punkterna 1 och 3 vidtas under den beskattningsperiod då motsvarande omständigheter inträffar ...

...

(6) Oberoende av bestämmelserna i punkterna 1 och 3, är den beskattningsbara personen skyldig att, för det fall justeringen rör varor eller tjänster som utgör anläggningstillgångar ... erlagga skatt med ett belopp som fastställs enligt ... formel: ...”

12. Vad gäller undantag från justering av avdrag för ingående mervärdesskatt föreskrivs bland annat följande i artikel 80 i den bulgariska mervärdesskattelagstiftningen:

”...

(2) Justering enligt artikel 79.3 görs inte i följande fall:

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

...”

13. Dessutom föreskrivs följande mervärdesskatterättsliga följder vad gäller apportegendom i artikel 10 i den bulgariska mervärdesskattelagen:

”(1) Leverans av varor och tillhandahållande av tjänster utgörs inte av tillhandahållande eller leverans till övertagaren utförd av den vars bolagsform blir omvandlad, den som överförs eller den som tillskjuter egendom som följer av en

...

3. överföring av apportegendom till ett kommersiellt bolag.

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

III – Omständigheter i målet och tolkningsfrågorna

14. Tvisten i målet vid den nationella domstolen rör storleken på den mervärdesskatteskuld som belastar TETS Haskovo AD, som är ett bolag bildat enligt bulgarisk rätt (nedan kallat den beskattningsbara personen), för perioden januari och februari 2010.

15. I augusti 2008 beslutades om en ökning av den beskattningsbara personens kapital genom tillskjutande av apportegendom. I denna apportegendom ingick tre byggnader för energiproduktion – ett kyltorn, en skorsten och ytterligare en byggnad –, som revs av den beskattningsbara personen i januari och februari år 2010. Syftet med rivningen var att genomföra en plan för ombyggnad och förbättring av ett värmekraftverk på fastigheten. Det järnsprot som återutvanns vid rivningen såldes som mervärdesskattepliktig vara.

16. Ovannämnda byggnader tillhörde Finans inzhenering AD (nedan kallat Finans inzhenering) innan de blev apportegendom. Detta bolag hade förvärvat byggnaderna i april 2008 från Haskovo kommun och gjort avdrag för ingående mervärdesskatt för dessa. För byggnader som revs i ett senare skede utgick ett avdrag för ingående mervärdesskatt på cirka 1,5 miljoner Lewa (nedan kallad BGN), vilket motsvarar ungefär 767 000 euro.

17. Den bulgariska skattemyndigheten har anfört att detta avdrag delvis ska korrigeras med anledning av rivningen av byggnaden enligt artikel 79.3 och 79.6 i den bulgariska mervärdesskattelagen. Den beslutade om beskattningen. Enligt detta beslut skulle den beskattningsbara personen som hade trätt i Finans inzhenerings ställe betala ett belopp om cirka 1,3 miljoner BGN för månaderna januari och februari 2010, som mervärdesskatt.

18. Den hänskjutande domstolen ska avgöra den talan som den beskattningsbara personen väckt mot detta beslut. För att göra detta måste enligt dess uppfattning följande frågor besvaras av domstolen:

1. Hur ska begreppet ”förstörelse av egendom”, i den mening som avses i artikel 185.2 i direktiv 2006/112 tolkas, och är syftena med rivningen och/eller betingelserna för denna av betydelse för justeringen av det avdrag som gjordes när egendomen förvärvades?
2. Ska rivning av anläggningstillgångar, som styrkts på vederbörligt sätt och som sker med enda syfte att uppföra nya och förbättrade anläggningstillgångar, betraktas som en förändring i de faktorer som beaktats när avdragsbeloppet bestämdes, i den mening som avses i artikel 185.1 i direktiv 2006/112?

3. Ska artikel 185.2 i direktiv 2006/112 tolkas så, att den gör det möjligt för medlemsstaterna att föreskriva en justering för det fall egendom förstörs och ingen betalning erlagts vid förvärvet av egendomen, eller endast en del av betalningen erlagts?
4. Ska artikel 185.1 och 185.2 i direktiv 2006/112 tolkas så, att den utgör hinder för en nationell bestämmelse, såsom den i artikel 79.3 och artikel 80.2.1 den bulgariska mervärdesskattelagen, i vilken det föreskrivs en justering av avdraget för det fall egendomen förstörs, när det skett fullständig betalning av grundbeloppet och den beräknade skatten vid förvärvet, och i vilken det föreskrivs ett annat villkor än betalning för att justering inte ska få ske?
5. Ska artikel 185.2 i direktiv 2006/112 tolkas så, att den utesluter möjligheten att justera ett avdrag för det fall befintliga byggnader har rivits med enda syfte att, på samma plats, uppföra nya, förbättrade byggnader, vilka uppfyller samma syfte som de rivna byggnaderna och ger upphov till beskattningsbara transaktioner som ger rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt?

IV – Bedömning

19. Tolkningsfrågorna har ställts mot bakgrund av att den beskattningsbara person vars avdrag för ingående mervärdesskatt justerats enligt artikel 10.1 punkt 3 och 10.2 i den bulgariska mervärdesskattelagen har trätt i Finans inzhenerings ställe, som var den som ursprungligen gjorde avdrag för ingående mervärdesskatt. Denna situation kommer att läggas till grund för prövningen av tolkningsfrågorna.

20. Det ska emellertid påpekas att medlemsstaterna enligt artikel 19 i direktiv 2006/112 enbart får reglera övertagande av rättigheter och skyldigheter för det fall att samtliga tillgångar eller någon del därav överförs. Domstolen slog, avseende den bestämmelse som gällde innan artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet⁴ antogs, fast att härmed enbart överlåtelse av en hel affärsrörelse eller en självständig del av ett företag avses, som utgör ett företag eller del av ett företag som kan bedriva en självständig ekonomisk verksamhet. Dock omfattas *inte* rena överlåtelser av tillgångar.⁵ Av beslutet om hänskjutande framgår emellertid inte huruvida dessa villkor är uppfyllda i målet vid den nationella domstolen. Den hänskjutande domstolen måste således pröva om artikel 10.1 punkt 3 och 10.2 i den bulgariska mervärdesskattelagen i förevarande fall kan tillämpas i enlighet med artikel 19 i direktiv 2006/112.

21. Den hänskjutande domstolen har ställt fem frågor avseende tolkningen av artikel 185 i direktiv 2006/112. Det förefaller lämpligt att besvara dessa frågor i en annan turordning som är förenlig med bestämmelsens systematik. För tolkningen av direktiv 2006/112 kommer jag även att hänvisa till domstolens rättspraxis avseende sjätte mervärdesskattedirektivet som kommer att erhålla en ny lydelse genom det numera gällande direktivet 2006/112.

A – Den andra frågan: Tillämpning av justeringsmekanismen

22. I enlighet med strukturen i artikel 185 i direktiv 2006/112 ska först och främst den andra frågan besvaras som avser punkt 1 i nämnda bestämmelse och därmed den principiella frågan huruvida justeringsmekanismen är tillämplig. Genom denna fråga vill den hänskjutande domstolen huvudsakligen få klarhet i huruvida rivning av anläggningstillgångar, som styrkts på vederbörligt sätt och som sker med enda syfte att uppföra nya och förbättrade anläggningstillgångar, i princip utgör justering av avdrag för ingående mervärdesskatt.

4 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

5 — Se dom av den 27 november 2003 i mål C-497/01, Zita Modes (REG 2003, s. I-14393), punkt 40, av den 29 oktober 2009 i mål C-29/08, SKF (REG 2009, s. I-10413), punkt 37, och av den 10 november 2011 i mål C-444/10, Schriever (REU 2011, s. I-11071), punkt 24.

1. Särskilda regler för investeringsvaror

23. För att kunna besvara denna fråga ska det inledningsvis beaktas att det finns särskilda regler för justering av avdrag för investeringsvaror⁶ vilka återfinns i artiklarna 187–191 i direktiv 2006/112. Med investeringsvaror i den mening som avses i denna bestämmelse avses varor som används under en längre period och för vilka utgifterna för deras anskaffning avskrivs.⁷ Byggnader är ett typexempel på en sådan investeringsvara, vilket innebär att nämnda särbestämmelse är tillämplig i förevarande fall.

24. I artikel 187.2 första stycket i direktiv 2006/112 föreskrivs när det gäller investeringsvaror en årlig justering av avdrag för ingående mervärdesskatt. Enligt andra stycket i nämnda bestämmelse är justeringen beroende av ”ändringarna i avdragsrätt under de följande åren jämfört med den avdragsrätt som gällde det år då varorna förvärvades ...”. Därmed ska avdragsrätten fastställas på nytt för varje löpande år under justeringsperioden. Om denna rättighet inte föreligger under ett år ska, enligt artikel 187.2 första stycket i direktiv 2006/112, endast en femtedel av det avdrag för ingående mervärdesskatt som gjorts justeras och därmed återbetalas. Denna granskning sker varje år till och med slutet av justeringsperioden.

25. Denna aktuella bestämmelse i avdragsrätten som föreskrivs i artikel 187.2 i direktiv 2006/112 för investeringsvaror under justeringsperioden uppfyller de villkor som föreskrivs för justering i artiklarna 185.1 och 184 i direktivet. I båda fallen krävs för att justeringsmekanismen ska kunna användas även en ändring, i ett senare skede, av den avdragsrätt som ursprungligen tillerkänts eller de faktorer som är avgörande för fastställandet av avdrag för ingående mervärdesskatt. I detta avseende måste en senare rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt fastställas. Det saknar därför betydelse om det i artikel 187 självständigt föreskrivs att justeringsmekanismen för investeringsvaror ska användas eller om det förutsätts att justeringsmöjligheterna i artiklarna 185.1 eller 184 i direktiv 2006/112 är tillämpliga. I vart fall måste en senare ändring av avdragsrätten ha skett för att justeringsmekanismen i princip ska kunna användas när det gäller investeringsvaror.

26. I artikel 187.2 andra stycket i direktiv 2006/112 föreskrivs visserligen inte, lika lite som i artiklarna 185.1 eller 184 i direktivet, uttryckligen hur den senare avdragsrätten ska fastställas varje löpande år under justeringsperioden. I kapitel 1 i avdelning X regleras i artikel 167 och följande artiklar i direktiv 2006/112 enbart uppkomsten av avdragsrätten, det vill säga rätten det år då investeringsvarorna förvärvades. Jag anser att dessa bestämmelser ska tillämpas analogt för att fastställa avdragsrätten varje löpande år.

27. Inom ramen för denna analoga tillämpning följer vissa förändringar vid prövningen av avdragsrätten. För att denna avdragsrätt ska inträda krävs enligt artikel 168 i direktiv 2006/112 att de varor som det rör sig om används för beskattade transaktioner. Det kan vid uppkomsten av avdragsrätten emellertid i allmänhet inte fastställas huruvida en investeringsvara *faktiskt* används för sådana ändamål. Enligt artiklarna 167 och 63 i direktiv 2006/112 inträder avdragsrätten i princip redan då varan levereras till den beskattningsbara personen.⁸ Den faktiska användningen för beskattade transaktioner sker nödvändigtvis först därefter. Avgörande för att avdragsrätten ska inträda är därför i princip enbart den *avsedda* användning, vilken styrks genom objektiva omständigheter.⁹

6 — Se dom av den 15 december 2005 i mål C-63/04, Centralan Property (REG 2005, s. I-11087), punkt 55.

7 — Se domen i målet Centralan Property (ovan fotnot 6), punkt 55.

8 — Se dom av den 22 mars 2012 i mål C-153/11, Klub punkt 36.

9 — Se mitt förslag till avgörande av den 1 mars 2012 i mål C-334/10, X (anhängigt vid domstolen), punkt 81.

28. För justeringen av avdrag för ingående mervärdesskatt kan däremot i efterhand den *faktiska* användningen av en vara beaktas. På grundval av detta kan avdragsrätten fastställas varje löpande år under justeringsperioden. Detta tillvägagångssätt överensstämmer med syftet med justering av avdrag för ingående mervärdesskatt. Framför allt när det gäller investeringsvaror som förvärvats av den beskattningsbara personen ska det garanteras att ett långvarigt användande av investeringsvaran i samband med skattepliktiga transaktioner återspeglas i avdraget för ingående skatt.¹⁰

2. Ändring av avdragsrätten i januari och februari 2010

29. En justering ska således enligt artikel 187.2 i direktiv 2006/112 i förevarande fall därför enbart ske när rivningen av byggnader ändrat avdragsrätten i januari och februari 2010. Detta skulle enligt artikel 168 a i direktiv 2006/112 vara fallet om härigenom byggnaderna i januari och februari 2010 inte längre användes för beskattade transaktioner.

a) Kriteriet ”direkt och omedelbart samband”

30. Det är inte första gången som domstolen har att pröva frågan när en användning i den mening som avses i nämnda bestämmelse för beskattade transaktioner ska anses ha skett. Enligt rättspraxis 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.¹¹

31. Detta krav gäller enligt hittillsvarande fast rättspraxis såväl för varor som för tjänster som beskattningsbara personer har förvärvat som ingående transaktioner.¹² Domstolen har inte minst i domen i målet EON ASET MENIDJMUNT fastställt att kriteriet användning av en ingående transaktion beror på om det rör sig om förvärv av en tjänst eller en investeringsvara, och enbart när det gäller förvärv av tjänster krävt att det föreligger ett direkt och omedelbart samband med utgående transaktioner.¹³ Enligt min mening innebär detta med avseende på förvärv av varor emellertid inte att ett avsteg gjorts från hittillsvarande rättspraxis. I nämnda mål gjorde domstolen nämligen uppenbarligen en skillnad mellan tjänster som från början delvis används för privata och delvis för yrkesmässiga ändamål. På detta område föreligger särdrag till följd av domstolens rättspraxis som skulle kunna föranleda denna åtskillnad,¹⁴ men som saknar betydelse i förevarande fall.

32. Domstolens krav på ett direkt och omedelbart samband förutsätter dessutom enligt fast rättspraxis att kostnaderna för förvärv av de ingående transaktionerna utgör en del av de kostnader som ingår i priset för de utgående skattepliktiga transaktionerna, det vill säga de måste ingå i priset.¹⁵ Domstolen har dessutom slagit fast att detta även omfattar ingående transaktioner som hänför sig till en

10 — Domen i målet Centralan Property (ovan fotnot 6), punkt 77.

11 — Se dom av den 6 april 1995 i mål C-4/94, BLP Group (REG 1995, s. I-983), punkt 19, av den 8 juni 2000 i mål C-98/98, Midland Bank (REG 2000, s. I-4177), punkt 24, av den 22 februari 2001 i mål C-408/98, Abbey National (REG 2001, s. I-1361), punkt 26, av den 27 september 2001 i mål C-16/00, Cibo Participations (REG 2001, s. I-6663), punkt 29, av den 3 mars 2005 i mål C-32/03, Fini H (REG 2005, s. I-1599), punkt 26, av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl. (REG 2006, s. I-1609, punkt 79, av den 8 februari 2007 i mål C-435/05, Investrand (REG 2007, I-1315), punkt 23, och domen i målet SKF (ovan fotnot 5), punkt 57.

12 — Se, framför allt, domen i målet Midland Bank (ovan fotnot 11), punkt 20, och domen i målet SKF (ovan fotnot 5), punkt 57.

13 — Se dom av den 16 februari 2012 i mål C-118/11, EON ASET MENIDJMUNT, punkterna 45 och 46.

14 — Se domen i målet EON ASET MENIDJMUNT (ovan fotnot 13), punkt 53 och följande punkter, och mitt förslag till avgörande i målet X (ovan fotnot 9), punkt 23 och följande punkter.

15 — Se domen i målet Midland Bank (ovan fotnot 11), punkt 30, domen i målet Abbey National (ovan fotnot 11), punkt 28, domen i målet Cibo Participations (ovan fotnot 11), punkt 31, domen i målet Investrand (ovan fotnot 11), punkt 23, domen i målet SKF (ovan fotnot 5), punkterna 57 och 60, och domen i målet EON ASET MENIDJMUNT (ovan fotnot 13), punkt 48.

beskattningsbar persons allmänna omkostnader. När det gäller sådana ingående transaktioner föreligger inte det samband som krävs med vissa utgående transaktioner, utan med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet, det vill säga samtliga utgående transaktioner.¹⁶

33. Även detta krav som domstolen uppställt för att avdragsrätten ska inträda kräver en viss anpassning inom ramen för justering av avdrag för ingående mervärdesskatt. Såsom anförts ovan¹⁷ ska rätten till avdrag för löpande år under justeringsperioden enligt artikel 187.2 andra stycket i direktiv 2006/112 i allmänhet fastställas på grundval av den *faktiska* användningen av en investeringsvara. Det samband som domstolen kräver måste i det fallet föreligga mellan den faktiska användningen av investeringsvaran och beskattade utgående transaktioner. Ett samband med ingående transaktioner, det vill säga med förvärvet av investeringsvaran, är enbart av betydelse för inträdet av avdragsrätten, eftersom det vid denna tidpunkt ännu inte föreligger någon faktisk användning.

34. Det är uppenbart att det i det enskilda fallet inte är lätt att tillämpa dessa abstrakta krav som domstolen uppställt. Domstolen har redan i ett tidigt skede anfört att det samband mellan ingående och utgående transaktioner som krävs för avdrag från ingående mervärdesskatt abstrakt inte kan beskrivas närmare med avseende på den mångfald som finns vad gäller ekonomisk verksamhet. Det åligger således i princip den nationella domstolen att tillämpa kriteriet om ett direkt och omedelbart samband på omständigheterna i varje konkret anhängigt mål.¹⁸

b) Tillämpning i förevarande mål

35. Det kan emellertid fastställas att det i ett fall som det förevarande föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan användningen av byggnader i januari och februari 2010 och beskattade utgående transaktioner.

36. Detta följer för det första redan av den omständigheten att det järnskrot som utvunnits vid rivningen av byggnaderna sålts som mervärdesskattepliktig vara. Det är således inte svårt att konstatera att det föreligger ett direkt och omedelbart samband. Dessutom är kostnaderna för att förvärva de byggnader som innehöll järn utan tvekan kostnadskomponenter för deras försäljning. Det saknar för denna slutsats betydelse att köpesumman för de byggnader som rivits eller det värde som de tillmätts inom ramen för den tillskjutna apportegendomen uppenbarligen vida överstiger vinsten av järnskrotet. Avdragsrätten är nämligen inte beroende av den beskattningsbara personens ekonomiska framgång.

37. Denna bedömning motsägs inte heller av att byggnaderna ”förstörts” genom rivningen, såsom den hänskjutande domstolen anför. Rivningen av en byggnad och det ekonomiska utnyttjandet av de delar som härvid utvinns utgör förbrukning av varor i den beskattningsbara personens tillverkningsprocess. Såsom även kommissionen anför utgör en sådan förbrukning av en vara en vanlig form av användning i den mening som avses i artikel 168 a i direktiv 2006/112. Domstolen slog därför i samband med justering av avdrag för ingående mervärdesskatt fast att det inte inträffat någon förändring av fakta i den mening som avses i nuvarande artikel 185.1 i direktiv 2006/112 i det fall varor eller tjänster helt och hållet konsumerats inom ramen för den ekonomiska verksamheten.¹⁹

16 — Se domen i målet *Midland Bank* (ovan fotnot 11), punkt 31, domen i målet *Abbey National* (ovan fotnot 11), punkt 35, domen i målet *Cibo Participations* (ovan fotnot 11), punkt 33, domen i målet *Investrand* (ovan fotnot 11), punkt 24, domen i målet *SKF* (ovan fotnot 5), punkt 58, och domen i målet *EON ASET MENIDJMUNT* (ovan fotnot 13), punkt 47.

17 — Se punkt 27 och följande punkt ovan.

18 — Se domen i målet *Midland Bank* (ovan fotnot 11), punkt 25, och domen i målet *SKF* (ovan fotnot 5), punkt 63.

19 — Dom av den 17 maj 2001 i de förenade målen C-322/99 och C-323/99, *Fischer och Brandenstein* (REG 2001, s. I-4049), punkt 91.

38. För övrigt kan det även föreligga ett direkt och omedelbart samband mellan rivningen av byggnaderna i januari och februari 2010 och senare beskattade energitjänster. Detta gäller särskilt med tanke på att de rivna byggnaderna uppenbarligen förvärvats tillsammans med en fastighet och ytterligare byggnader. Det sammanhängande förvärvet av den fasta egendomen utgör utan tvekan ett kostnadselement för senare energitjänster som tillverkas på denna fastighet. Jag är således av samma uppfattning som kommissionen att rivningen av vissa byggnader i vart fall inte medför en annan bedömning när den, såsom i förevarande fall, är en del av förbättringen av anläggningen. Syftet med förvärvet och rivningen av byggnaderna är således att tillhandahålla energitjänster vid vilka det rör sig om beskattade utgående transaktioner.

39. Det saknar för övrigt betydelse om återuppbyggnaden av värmekraftverket sker med framgång och energitjänster faktiskt utförs. Enligt rättspraxis föreligger i princip även en rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt i uppstartningsfasen av en ekonomisk verksamhet inom ramen för vilken transaktioner inte utförs. Avdragsrätten för förberedande handlingar kvarstår även om den avsedda ekonomiska verksamheten inte leder till beskattade transaktioner.²⁰

40. Därmed torde avdragsrätt med avseende på de byggnader som rivits i förevarande fall även föreligga i januari och februari 2010, vilket innebär att justeringsmekanismen inte kan tillämpas. I förevarande fall kan vid en analog tillämpning av artikel 188.1 i direktiv 2006/112 en justering av avdrag för ingående mervärdesskatt inte heller ske under den övriga justeringsperioden.

3. Förstöring i den mening som avses i artikel 185.2 första stycket i direktiv 2006/112

41. Denna bedömning kan inte heller ifrågasättas av den omständigheten att det i artikel 185.2 första stycket i direktiv 2006/112 föreskrivs att någon justering inte ska ske enligt första stycket i denna bestämmelse ”då det har visats eller bekräftats att varor förstörts”. Av denna bestämmelse kan nämligen slutsatsen dras att justering enligt artikel 185.1 i direktiv 2006/112 i princip ska ske då en vara har förstörts, eftersom det annars inte hade varit nödvändigt att i artikel 185.2 första stycket föreskriva ett undantag för detta fall.

42. Det saknar för tillfället betydelse om artikel 185 i direktiv 2006/112 över huvud taget är tillämplig på varor som är investeringsvaror. Detta kan ifrågasättas, eftersom det i artiklarna 187–191 i direktiv 2006/112 finns särskilda regler för investeringsvaror i vilka villkor för justering fastställs, och artiklarna 186 och 189 innehåller separata och olika befogenheter för att utforma artiklarna 184 och 185 samt 187 och 188 i direktiv 2006/112.

43. I vart fall kan begreppet förstöring i artikel 185.2 första stycket i direktiv 2006/112 tolkas så att det enbart omfattar förstöring av varor som inte sker för beskattningsbara personers beskattade transaktioner. Om en vara förstörs till exempel av en slump eller för den beskattningsbara personens privata ändamål så kan justeringsmekanismen i artikel 185 i direktiv 2006/112 ur min synvinkel i princip tillämpas.

4. Missbruk

44. Slutligen vill jag även diskutera invändningen om missbruk som den bulgariska regeringen och den bulgariska skattemyndigheten i förevarande fall i vart fall underförstått anför. Det är riktigt att bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är en målsättning som både erkänns och uppmuntras i de unionsrättsliga reglerna om mervärdesskatt.²¹ Enligt domstolens praxis kan skattemyndigheten retroaktivt kräva återbetalning av belopp som har gjorts gällande som avdrag för

20 — Se dom av den 2 februari 1996 i mål C-110/94, INZO (REG 1996, s. I-857), punkt 20, och domen i målet Fini H (ovan fotnot 11), punkt 22.

21 — Se dom av den 27 oktober 2011 i mål C-504/10, Tanoarch (REU 2011, s. I-10853), punkt 50 och där angiven rättspraxis.

ingående mervärdesskatt när en beskattningsbar person enbart föregivit av han vill utveckla viss ekonomisk verksamhet.²² En beskattningsbar person kan dessutom nekas rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt, när de transaktioner som ligger till grund för denna rätt utgör missbruk. Detta förutsätter bland annat att tillämpningen av mervärdesskattelagstiftningen resulterar i en skattefördel som strider mot de tillämpade bestämmelsernas syfte.²³

45. Det har i målet emellertid inte framkommit några uppgifter till stöd för en invändning om missbruk med avseende på mervärdesskatten. Den beskattningsbara personen har inom ramen för sin ekonomiska verksamhet fattat beslut om investeringar vars syfte inte kan ifrågasättas i mervärdesskatterättsligt avseende. Mot bakgrund av vad som har anförts ovan är det förenligt med fast rättspraxis, enligt vilken avdragssystemet har till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv, att låta avdragsrätten kvarstå för förvärvet av senare rivna byggnader.²⁴

46. Det är även förenligt med de ändamål som eftersträvas med justeringsmekanismen att i förevarande fall bibehålla rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt. Denna ska förhindra att den beskattningsbara personen ges en oberättigad ekonomisk fördel i förhållande till en slutkonsument.²⁵ En sådan fördel föreligger inte i förevarande fall, eftersom den beskattningsbara personen efter att byggnaderna har rivits inte kan använda dem privat. Vidare ska genom justeringsmekanismen en överensstämmelse mellan avdraget för ingående skatt och uttaget av utgående skatt garanteras.²⁶ Detta samband har redan visats.²⁷

47. Huruvida värderingen av byggnaden inom ramen för tillskottet av apportegendom var korrekt är en annan fråga. Man kan visserligen fråga sig om byggnader ska tas upp i balansräkningen med cirka 8,9 miljoner BGN om de rivs kort därefter och därigenom ett motsvarande avskrivningsbehov uppstår. Det är härvid på sin höjd fråga om ett rent vinstskatterättsligt problem.

48. För mervärdesskatten saknar denna fråga däremot betydelse. Enligt fast rättspraxis är nämligen för fastställandet av beskattningsunderlaget och därmed även för avdraget för den ingående mervärdesskatten det vederlag som faktiskt har erhållits av betydelse, och inte ett uppskattat värde som fastställs enligt objektiva kriterier.²⁸ Även om en beskattningsbar person objektivt sett har betalat för mycket för att förvärva en vara berörs inte avdraget för den ingående mervärdesskatten härav.

5. Slutsats i denna del

49. Den andra frågan som ställts av den hänskjutande domstolen ska således besvaras så att förstöring av investeringsvaror enligt artikel 187.2 i direktiv 2006/112 som sker med syfte att uppföra nya och förbättrade varor med samma syfte inte medför en justering av avdrag för ingående mervärdesskatt när förstöringen utgör en användning för beskattade transaktioner i den mening som avses i artikel 168 i direktivet.

22 — Domen i målet Klub (ovan fotnot 8), punkt 48 och där angiven rättspraxis.

23 — Se, bland annat, domen i målet Halifax m.fl. (ovan fotnot 11), punkt 74, och domen i målet Tanoarch (ovan fotnot 21), punkt 52.

24 — Se, bland annat, dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman (REG 1985, s. 655; svensk specialutgåva, volym 8, s. 83), punkt 19, och domen i målet Klub (ovan fotnot 8), punkt 35.

25 — Dom av den 14 september 2006 i mål C-72/05, Wollny (REG 2006, s. I-8297), punkt 35.

26 — Domen i målet Wollny (ovan fotnot 25), punkt 36.

27 — Se ovan punkt 35 och följande punkter.

28 — Se, bland annat, dom av den 5 februari 1981 i mål 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (REG 1981, s. 445; svensk specialutgåva, volym 6, s. 23), punkt 13, och av den 26 januari 2012 i mål C-588/10, Kraft Foods Polska, punkt 27.

B – Den fjärde frågan: Förenlighet med nationella bestämmelser

50. Med den fjärde frågan vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida artikel 185 i direktiv 2006/112 utgör hinder för en nationell bestämmelse, i vilken det föreskrivs en justering av avdraget för det fall egendomen förstörs, när det skett fullständig betalning av grundbeloppet och den beräknade skatten vid förvärvet, och i vilken det föreskrivs ett annat villkor än betalning för att justering inte ska få ske.

51. Av mitt svar på den andra frågan framgår att förstöring av en investeringsvara enligt artikel 187.2 i direktiv 2006/112 inte utlöser en tillämpning av justeringsmekanismen då förstöringen utgör en användning för beskattade transaktioner i den mening som avses i artikel 168 i direktivet. Den fjärde tolkningsfrågan ska således besvaras så, att en nationell bestämmelse enligt vilken en justering av avdrag för ingående mervärdesskatt ska ske vid förstörelse av investeringsvaror oberoende av om den sker för beskattade transaktioner inte är förenlig med artiklarna 187.2 och 168 i direktiv 2006/112.

C – Övriga frågor

52. Enligt det svar som jag föreslagit på den andra och den fjärde tolkningsfrågan måste övriga frågor inte besvaras. Den första, den tredje och den femte frågan avser tolkningen av artikel 185.2 i direktiv 2006/112 i vilken undantag från justeringsskyldigheten regleras. Svaret på dessa frågor är uppenbarligen enbart relevant för utgången i målet vid den nationella domstolen om justeringsmekanismen i princip är tillämplig. Såsom jag redan anfört²⁹ är detta emellertid enligt min uppfattning inte fallet.

V – Förslag till avgörande

53. Mot bakgrund av dessa överväganden föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågorna från Administrativen Sad Varna på följande sätt:

- 1) Artikel 187.2 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att förstörelse av investeringsvaror som sker med syfte att uppföra nya och förbättrade varor med samma syfte inte medför en justering av avdrag för ingående mervärdesskatt, när förstörelsen utgör en användning för beskattade transaktioner i den mening som avses i artikel 168 i direktivet.
- 2) En nationell bestämmelse enligt vilken en justering av avdrag för ingående mervärdesskatt ska ske vid förstörelse av investeringsvaror oberoende av om den sker för beskattade transaktioner eller ej är inte förenlig med artiklarna 187.2 och 168 i direktiv 2006/112.

²⁹ — Se ovan punkt 22 och följande punkter.