Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 12 november 2020*

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Den ursprungligen planerade verksamheten överges – Justering av avdrag för ingående mervärdesskatt – Transaktioner avseende fast egendom”

I mål C-734/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunalul București (Förstainstansdomstolen i Bukarest, Rumänien) genom beslut av den 27 september 2019, som inkom till domstolen den 4 oktober 2019, i målet

ITH Comercial Timișoara SRL

mot

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden N. Wahl samt domarna F. Biltgen (referent) och L.S. Rossi,

generaladvokat: H. Saugmandsgaard Øe,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Rumäniens regering, genom E. Gane och A. Rotăreanu, båda i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och A. Armenia, båda i egenskap av ombud,

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

* Rättegångsspråk: rumänska.

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 28, 167, 168, 184 och 185 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan, å ena sidan, ITH Comercial Timişoara SRL (nedan kallat ITH) och, å andra sidan, Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Nationella skattemyndigheten – Regionala generaldirektoratet för offentliga finanser i Bukarest, Rumänien) och Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice (Nationella skattemyndigheten – Regionala generaldirektoratet för offentliga finanser i Bukarest – Byrån för offentliga finanser i distrikt 1 i Bukarest, Rumänien) angående avdrag för ingående mervärdesskatt för kostnader i samband med byggprojekt som slutligen övergetts.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

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

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

4 I artikel 28 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, skall han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga.”

5 Artikel 63 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.”

6 I artikel 167 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

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

7 Artikel 168 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse

”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.

b) Mervärdesskatt som skall betalas för transaktioner som enligt artikel 18 a och artikel 27 likställs med leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster.

c) Mervärdesskatt som i enlighet med artikel 2.1 b i skall betalas för gemenskapsinterna förvärv av varor.

d) Mervärdesskatt som skall betalas för de transaktioner som avses i artiklarna 21 och 22 och som likställs med gemenskapsinterna förvärv.

e) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för varor som importerats till medlemsstaten.”

8 I artikel 184 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

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

9 I artikel 185 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”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.”

Rumänsk rätt

Lagen om beskattning

10 Enligt artikel 125 bis.1.28 i Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal (lag nr 571/2003 om beskattning) (nedan kallad skattelagen) utgör den skatt som tas ut ”skatt på skattepliktiga leveranser av varor och/eller tillhandahållanden av tjänster som utförs av en beskattningsbar person samt skatt på transaktioner för vilka mottagaren är skyldig att betala skatt i enlighet med artiklarna 150 och 151”.

11 I artikel 126 i skattelagen anges följande:

”1. Transaktioner som uppfyller nedanstående kumulativa villkor är mervärdesskattepliktiga i Rumänien:

a) Transaktionerna har skett mot ersättning och, i den mening som avses i artiklarna 128–130, utgör eller kan likställas med leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som omfattas av mervärdesskatteplikt.

b) Leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster anses ha skett i Rumänien, i enlighet med bestämmelserna i artiklarna 132 och 133.

c) Leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster görs av en beskattningsbar person, enligt definitionen i artikel 127.1, som agerar i denna egenskap.

d) Leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster härrör från en sådan ekonomisk verksamhet som avses i artikel 127.2.”

12 I artikel 128.1 i skattelagen anges att ”med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar”.

13 I artikel 129 i skattelagen föreskrivs följande:

”1. Med tillhandahållande av tjänster avses alla transaktioner som inte utgör leverans av varor enligt definitionen i artikel 128.

2. Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, ska vederbörande anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga.

3. Tillhandahållande av tjänster omfattar exempelvis följande transaktioner:

a. uthyrning eller tillgängliggörande av varor inom ramen för ett leasingavtal.

…”

14 Artikel 145.2 i skattelagen har följande lydelse:

”Varje beskattningsbar person har rätt att göra avdrag för skatt som är hänförlig till inköp om dessa används för någon av nedanstående transaktioner

a) beskattade transaktioner,

…”

15 I artikel 148.1 i skattelagen föreskrivs följande:

”I den mån reglerna om leverans till sig själv eller om tillhandahållande till sig själv inte är tillämpliga, ska det ursprungliga avdraget jämkas i följande fall:

a) när det ursprungliga avdraget var högre eller lägre än vad den beskattningsbara personen hade rätt till,

b) när det efter det att deklarationen är gjord, inträffar någon förändring i de faktorer som använts för att bestämma avdragsbeloppet, inbegripet i de fall som avses i artikel 138.

c) den beskattningsbara personen förlorar rätten att dra av skatten på lös egendom som inte har levererats och tjänster som inte har utnyttjats vid sådana händelser som lagändringar, ändringar av föremålet för verksamheten, fördelning av varor eller tjänster i samband med transaktioner som ger rätt till avdrag och senare fördelning av dessa för transaktioner som inte ger rätt till avdrag, varor som saknas.”

16 I artikel 150.1 i skattelagen anges följande:

”Betalningsskyldig för mervärdesskatt, när den ska betalas enligt bestämmelserna i denna avdelning, är den beskattningsbara person som levererar varor eller tillhandahåller tjänster, utom i de fall då mottagaren är betalningsskyldig för mervärdesskatt i enlighet med punkterna 2–6 och med artikel 160.”

Tillämpningsföreskrifterna för skattelagen

17 I punkt 30 i Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind codul fiscal (tillämpningsföreskrifter för lag nr 227/2015 om skatt) av den 6 januari 2016 föreskrivs följande:

”Om avtalen hävs före förfallodagen utgör värdet av de materiella eller immateriella anläggningstillgångar som inte har färdigställts och har tagits bort från inventarieförteckningen, med stöd av godkännande eller beslut om upphörande, samt restvärdet av de investeringar som gjorts med hjälp av fasta tillgångar för vilka beviljats koncession, har hyrts ut eller upplåtits för drift, icke avdragsgilla kostnader om de inte har utnyttjats genom försäljning eller avveckling.”

18 I punkt 45.6 i tillämpningsföreskrifterna för skattelagen av den 22 januari 2004, i deras ändrade lydelse, som handlar om tillämpningen av artikel 145.2 i skattelagen, anges följande:

”När anläggningstillgångar som ännu inte färdigställts, med stöd av ett beslut om att inte genomföra anläggningsarbetena, och dessa tas bort från inventarieförteckningen och bokförs som utgifter, kan den skattskyldige behålla sin avdragsrätt med stöd av artikel 145.2 i skattelagen, oberoende av om dessa anläggningstillgångar överlåts som de är eller efter det att de kasserats, om den beskattningsbara personen, på grund av omständigheter som han inte råder över, aldrig använder dessa tillgångar som en del av den ekonomiska verksamheten, såsom följer av dom av den 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1). Avdragsrätten kan även behållas i andra situationer där de varor eller tjänster som förvärvats med stöd av artikel 145.2 i skattelagen inte används för den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet av objektiva skäl som denne inte råder över, såsom framgår av domen av den 29 februari 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67). Vid förvärv av ett markområde med de byggnader som uppförts på marken har den beskattningsbara personen rätt att göra avdrag för mervärdesskatt på förvärvet, även för de byggnader som kommer att rivas, om vederbörande med objektiva omständigheter styrker sin avsikt att fortsätta att använda den mark på vilken byggnaderna uppfördes för sina beskattade transaktioner, såsom exempelvis uppförande av andra byggnader avsedda för beskattade transaktioner, såsom framgår av domen av den 29 november 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759).”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

19 Under åren 2006 och 2007 ingick ITH såväl avtal om köp av fast egendom som överenskommelser med tredje parter, och inledde två anläggningsarbeten som innebar uppförande av flera byggnader för vilka vissa tillstånd krävdes.

20 Närmare bestämt köpte ITH under år 2006 en tomt och flera gamla byggnader av en hisstillverkare. ITH genomförde detta köp i syfte att uppföra ett kontors- och köpcentrum som bolaget avsåg att senare hyra ut (nedan kallat det första projektet). ITH hade kommit överens med hisstillverkaren om att ITH skulle söka efter och inreda fabrikslokaler som ITH skulle hyra ut till hisstillverkaren under minst tio år. Under år 2007 vidtog ITH således dels åtgärder avseende detta projekt i syfte att erhålla ett tillstånd att riva befintliga byggnader och ett bygglov för kontors- och köpcentret, dels ett projekt kallat Dragomirești Val (nedan kallat det andra projektet) avseende uppförande av fabrikslokaler för hisstillverkaren. Vad gällde uthyrningen av de sistnämnda lokalerna hade IHT valt att den skulle beskattas, samtidigt som bolaget ingått konsultavtal för att erhålla bygglov och redan genomförde planeringsarbeten.

21 Utgifterna för den verksamhet som bedrevs redovisades i räkenskaperna som ”pågående investeringar” och ITH utnyttjade rätten till avdrag för den mervärdesskatt som var hänförlig till denna verksamhet. Därefter, och särskilt mot bakgrund av den ekonomiska kris som uppstod under år 2008, sköts de två projekten i ett första läge upp, och vid en senare tidpunkt avvecklades investeringarna som avsåg dessa projekt och bokfördes som utgifter för räkenskapsåret 2015.

22 I samband med två skattekontroller som ägde rum under åren 2009 och 2013 och som avsåg perioden mars 2006–juni 2012, konstaterade skattemyndigheten att mervärdesskatt hade dragits av och tagits ut på ett korrekt sätt för den aktuella perioden och att den ekonomiska och finansiella situationen inte gjort det möjligt att fortsätta det investeringsprojekt som ITH avsett att genomföra.

23 I samband med en skattekontroll som genomfördes under år 2016 och som avsåg perioden juli 2012–juni 2016, ansåg skattemyndigheten att ITH inte på ett korrekt sätt hade dragit av eller tagit ut mervärdesskatt för de två projekten. Skattemyndigheten beslutade därför att bolaget skulle betala 239 734 rumänska lei (RON) (cirka 49 316 euro) i ytterligare mervärdesskatt.

24 Skattemyndigheten ansåg i synnerhet att ITH inte skulle medges rätt att dra av mervärdesskatten, eftersom bolaget redan då det första projektet inleddes kände till omständigheter som kunde hindra att det genomfördes, eftersom en lokal stadsplan redan hade godkänts och ITH tog på sig de risker som följde av att dess projekt stred mot denna stadsplan.

25 När det gäller det andra projektet ansåg skattemyndigheten att tjänsterna hade förvärvats av ITH för hisstillverkarens räkning, och skattemyndigheten kvalificerade därför i stället transaktionen så att rättsfiguren kommissionär skulle tillämpas. ITH borde således ha vidarefakturerat hisstillverkaren för samtliga kostnader och tagit ut den mervärdesskatt som var hänförlig till dessa kostnader.

26 Efter att ett administrativt klagomål mot det beskattningsbeslut som antagits på grundval av inspektionsrapporten inte föranlett någon ändring, överklagade ITH till Tribunalul Bucureinnti (Förstainstansdomstolen i Bukarest, Rumänien) och gjorde gällande att beskattningsbeslutet stred mot mervärdesskattedirektivet.

27 Motparterna i det nationella målet har å sin sida hävdat att ITH kände till de omständigheter som kunde ha varit avgörande för att projekten inte fullföljdes och tog på sig riskerna för detta och, närmare bestämt vad gäller det andra projektet, att mervärdesskatt borde ha tagits ut från den avtalspart för vars räkning förvärven hade genomförts.

28 Mot denna bakgrund beslutade Tribunalul București (Förstainstansdomstolen i Bukarest) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) a) Utgör bestämmelserna i [mervärdesskattedirektivet], och i synnerhet artiklarna 167 och 168 däri, samt principerna om rättssäkerhet, skydd för berättigade förväntningar, icke-diskriminering och skatteneutralitet hinder för att en beskattningsbar person nekas rätt

att göra avdrag för mervärdesskatt på vissa investeringsutgifter som vederbörande har påtagit sig med avsikten att genomföra en beskattad transaktion, för det fall att den planerade investeringen överges i ett senare skede?

b) Utgör ovannämnda bestämmelser och principer hinder för att avdragsrätten påverkas om investeringen överges även på grund av andra omständigheter än att den beskattningsbara personen har gjort sig skyldig till ett missbruk eller skatteundandragande?

c) Utgör ovannämnda bestämmelser och principer hinder för en tolkning enligt vilken avdragsrätten kan påverkas av bland annat följande omständigheter för det fall att investeringen överges:

– den beskattningsbara personen kände till att det förelåg en risk för att investeringen inte skulle kunna genomföras när vederbörande påtog sig investeringsutgifterna – till exempel på grund av att en myndighet inte godkänner en detaljplan som är nödvändig för att genomföra den aktuella investeringen – och denna risk besannas,

– de ekonomiska förhållandena har förändrats över tid vilket innebär att den planerade investeringen inte är lika lönsam som beräknat vid den tidpunkt då den inleddes?

d) För det fall att investeringen överges, ska bestämmelserna i [mervärdesskattedirektivet] samt de allmänna unionsrättsliga principerna då tolkas så, att

– missbruk eller skatteundandragande, som kan motivera att avdragsrätten påverkas, förmodas föreligga eller ska de styrkas av skattemyndigheterna?

– missbruk eller skatteundandragande kan vara föremål för en motbevisbar presumtion eller ska de styrkas med objektiva bevis?

e) Tillåter eller utesluter bestämmelserna i [mervärdesskattedirektivet] samt de allmänna unionsrättsliga principerna, för det fall att investeringen överges, att det missbruk eller skatteundandragande som kan motivera att avdragsrätten påverkas tas i beaktande när den beskattningsbara personen inte för något ändamål, och därmed inte heller för rent privat bruk, kan använda sig av de varor och tjänster för vilka vederbörande har gjort avdrag för mervärdesskatt?

f) Ska bestämmelserna i [mervärdesskattedirektivet] samt de allmänna unionsrättsliga principerna för det fall att investeringen överges tolkas så, att de omständigheter som hänför sig till tiden efter det att den beskattningsbara personen har påtagit sig utgifterna – som till exempel att (i) en ekonomisk kris uppstår i ett senare skede eller (ii) en risk för att investeringen inte kan genomföras, som förelåg vid den tidpunkt då den beskattningsbara personen påtog sig investeringsutgifterna, besannas (till exempel den omständigheten att en myndighet inte har godkänt en detaljplan som är nödvändig för att genomföra den aktuella investeringen) eller (iii) investeringens beräknade lönsamhet ändras – då utgör konjunkturmässiga omständigheter som den beskattningsbara personen inte kunde råda över och som kan tas i beaktande för att fastställa huruvida den beskattningsbara personen har handlat i god tro?

g) Ska bestämmelserna i [mervärdesskattedirektivet], och i synnerhet artiklarna 184 och 185 däri, samt principerna om rättssäkerhet, skydd för berättigade förväntningar, icke-diskriminering och skatteneutralitet tolkas så, att mervärdesskatten ska justeras för det fall att investeringen överges?

Ska med andra ord rätten att göra avdrag för mervärdesskatt på vissa investeringsutgifter som den beskattningsbara personen har påtagit sig för att genomföra en beskattningsbar transaktion påverkas genom mekanismen för justering av mervärdesskatt för det fall att investeringen överges i ett senare skede?

h) Utgör bestämmelserna i [mervärdesskattedirektivet] hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken rätten att göra avdrag för mervärdesskatt på investeringar som överges endast består i två fall, som identifieras genom kortfattad hänvisning till två domar från EU-domstolen: (i) om den beskattningsbara personen, på grund av omständigheter som vederbörande inte kunde råda

över, aldrig har använt sig av nämnda varor och tjänster inom ramen för sin ekonomiska verksamhet, vilket EU-domstolen har slagit fast i domen av den 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C1998:1), och (ii) i andra fall där förvärvade varor och tjänster för vilka avdragsrätten har utövats inte har använts inom ramen för den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet av objektiva skäl som den beskattningsbara personen inte kunde råda över, vilket EU-domstolen har slagit fast i dom av den 29 februari 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67)?

i) Utgör [mervärdesskattedirektivet] samt principerna om rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar hinder för att skattemyndigheterna återkallar tidigare beskattningsbeslut eller tidigare avgöranden i administrativa överklaganden enligt vilka det har konstaterats

– att en privatperson har förvärvat varor och tjänster med avsikten att använda dem för att genomföra en beskattningsbar transaktion,

– att ett investeringsprojekt har skjutits på framtiden eller övergetts på grund av en viss omständighet som den beskattningsbara personen inte kunde råda över?

2) a) Utgör bestämmelserna i [mervärdesskattedirektivet], och i synnerhet artikel 28, hinder för att rättsfiguren kommissionär även är tillämplig utanför ramen för ett fullmaktsavtal utan representation?

b) Ska bestämmelserna i [mervärdesskattedirektivet], och i synnerhet artikel 28, tolkas så, att rättsfiguren kommissionär är tillämplig när en beskattningsbar person uppför en byggnad i enlighet med behoven och kraven för en annan juridisk persons verksamhet med avsikten att behålla äganderätten till byggnaden och hyra ut denna byggnad till denna andra juridiska person när byggnaden har färdigställts?

c) Ska ovannämnda bestämmelser tolkas så, att byggföretaget i ovannämnda situation ska fakturera investeringsutgifterna för uppförandet av byggnaden till den juridiska person till vilken nämnda byggnad ska hyras ut när den har färdigställts och uppbära därtill hörande mervärdesskatt från nämnda juridiska person?

d) Ska ovannämnda bestämmelser tolkas så, att byggföretaget i ovannämnda situation är skyldigt att fakturera investeringsutgifterna och uppbära därtill hörande mervärdesskatt när det slutgiltigt avbryter byggarbetena därför att den ekonomiska verksamhet som bedrivs av den person till vilken nämnda byggnad skulle hyras ut kraftigt har minskat till följd av att den sistnämnda personen befinner sig i en situation med nära förestående insolvens?

e) Ska bestämmelserna i [mervärdesskattedirektivet] samt de allmänna unionsrättsliga principerna tolkas så, att skattemyndigheterna kan omkvalificera den beskattningsbara personens transaktioner utan att beakta klausulerna i de avtal som den sistnämnda personen har ingått, även om de aktuella avtalen inte är fiktiva?

f) Utgör [mervärdesskattedirektivet] samt i synnerhet principerna om rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar hinder för att skattemyndigheterna återkallar tidigare beskattningsbeslut eller tidigare avgöranden i administrativa överklaganden enligt vilka den beskattningsbara personen har tillerkänts rätt att göra avdrag för mervärdesskatt?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Prövning av fråga 1 leden a–i

29 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan leden a–i för att få klarhet i huruvida artiklarna 167, 168, 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att rätten att dra av ingående mervärdesskatt på varor, i förevarande fall på fast egendom, och tjänster som förvärvats i

syfte att genomföra beskattade transaktioner kvarstår när de ursprungligen planerade investeringsprojekten har övergetts eller om det i ett sådant fall krävs en justering av denna mervärdesskatt.

30 Domstolen erinrar inledningsvis om att det för att en person ska ha avdragsrätt krävs dels att den berörda personen är en ”beskattningsbar person” i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet, dels att de ifrågavarande varorna eller tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner (dom av den 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 33 och där angiven rättspraxis). Det har i det nationella målet inte bestritts att ITH är en beskattningsbar person.

31 Enligt artikel 167 i mervärdesskattedirektivet inträder avdragsrätten vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar. Det som avgör om det föreligger avdragsrätt är således endast i vilken egenskap den enskilde uppträder vid den tidpunkten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

32 Av domstolens praxis följer att när skattemyndigheten, på grundval av de uppgifter som ett företag har lämnat, har fastställt att företaget är en beskattningsbar person, är det i princip inte möjligt att därefter, med retroaktiv verkan, frånta företaget denna ställning på grund av senare inträffade eller uteblivna omständigheter, utom om det föreligger bedrägeri eller missbruk (dom av den 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

33 Det är följaktligen en beskattningsbar persons förvärv av varor och tjänster, när vederbörande uppträder i egenskap av beskattningsbar person, som bestämmer när mervärdesskattesystemet, och därmed också avdragsbestämmelserna, ska tillämpas. Den faktiska, eller den avsedda, användningen av varorna eller tjänsterna bestämmer endast omfattningen av det ursprungliga avdrag som den beskattningsbara personen har rätt till enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet samt omfattningen av eventuella justeringar under påföljande perioder, men den påverkar inte avdragsrättens inträde (dom av den 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 39 och där angiven rättspraxis).

34 Härvidlag har domstolen vid upprepade tillfällen slagit fast att avdragsrätten i princip består, bland annat även om den beskattningsbara personen, på grund av orsaker som vederbörande inte kunde råda över, inte har kunnat använda sig av de varor och tjänster som har föranlett avdrag i samband med beskattade transaktioner (dom av den 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

35 När det gäller omständigheter som den beskattningsbara personen inte kunnat råda över framgår det av domstolens praxis att det inte ankommer på skattemyndigheten att bedöma huruvida skälen till att en beskattningsbar person har avstått från den ekonomiska verksamhet som ursprungligen planerats är välgrundade, eftersom det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig (se, bland annat, dom av den 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punkt 19, och dom av den 17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 23).

36 Hypotesen att det inte är möjligt att bevisa att det föreligger omständigheter som den beskattningsbara personen inte kunnat råda över när den beskattningsbara personen kände till att det förelåg en risk som var knuten till att en myndighet inte godkände en detaljplan som var nödvändig för att genomföra investeringen i fråga eller att investeringsprojektet inte längre blev lönsamt på grund av hur de ekonomiska omständigheterna utvecklades, kan inte godtas, eftersom det framgår av domstolens praxis att en sådan tolkning av mervärdesskattedirektivet skulle strida mot principen om

mervärdesskattens neutralitet beträffande företagens skattebörda. Det skulle nämligen medföra en risk för att det vid den skattemässiga behandlingen av liknande investeringsverksamheter uppkommer obefogade skillnader mellan företag som redan utför skattepliktiga transaktioner och företag som genom investeringar söker påbörja en verksamhet som kommer att ge upphov till beskattade transaktioner. Om avdragen endast skulle godkännas i de fall där sådana investeringar leder till beskattade transaktioner, skulle dessutom godtyckliga skillnader uppkomma mellan dessa sistnämnda företag (dom av den 29 februari 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punkt 22, dom av den 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 43, och dom av den 17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 25).

37 Det är således tillräckligt att den beskattningsbara personen faktiskt har haft för avsikt att använda varorna och/eller tjänsterna i fråga för att bedriva den ekonomiska verksamhet för vilken denne har utnyttjat sin avdragsrätt (se, bland annat, dom av den 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punkt 24, dom av den 29 februari 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punkt 17, dom av den 8 juni 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, punkt 39, och dom av den 17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 18).

38 Skattemyndigheten kan visserligen begära att den beskattningsbara personen visar att dennes avsikt styrks av objektiva omständigheter, och i fall av bedrägeri eller missbruk, där en beskattningsbar person under föregivande av att vilja utveckla viss ekonomisk verksamhet i verkligheten söker lägga tillgångar som kan omfattas av avdragsrätten till de egna medlen, kan skattemyndigheten retroaktivt kräva återbetalning av de belopp för vilka avdrag medgetts med hänvisning till att beslutet att medge avdrag grundats på vilseledande uppgifter (se, bland annat, dom av den 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punkt 24, dom av den 29 februari 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punkterna 23 och 24, och dom av den 8 juni 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, punkt 39 och där angiven rättspraxis).

39 Trots att bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är en målsättning som erkänns och främjas i mervärdesskattedirektivet (se, bland annat, dom av den 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 51), kan detta inte leda till att skattemyndigheten inför bevisregler vid övergivna investeringar, såsom en presumtion att det föreligger missbruk eller skatteundandragande, som gör att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt för de beskattningsbara personerna att utöva sin rätt att göra avdrag för mervärdesskatt, vilket är en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

40 I förevarande fall konstaterar domstolen, med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, vilken domstol är ensam behörig att bedöma de faktiska omständigheterna i det nationella målet, att det inte framgår av begäran om förhandsavgörande att det har förekommit ett bedrägligt beteende eller en risk för missbruk från ITH:s sida. Det har inte heller bestritts att ITH:s ursprungliga avsikt att använda de varor och tjänster som är aktuella i det nationella målet för sina beskattade transaktioner styrks av objektiva omständigheter.

41 När det gäller frågan huruvida det i en sådan situation som den i det nationella målet är lämpligt att justera avdrag för ingående mervärdesskatt, erinrar domstolen om att den mekanism för justering som föreskrivs i artiklarna 184–187 i mervärdesskattedirektivet utgör en oskiljaktig del av det avdragssystem för mervärdesskatt som fastställs i detta direktiv. Syftet med systemet är att öka avdragens exakthet för att garantera mervärdesskattens neutralitet, så att de transaktioner som har utförts i ett tidigare skede endast ger fortsatt rätt till avdrag i den mån de avser tillhandahållanden av tjänster som är föremål för mervärdesskatt. Syftet med systemet är således att skapa ett nära och direkt samband mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användningen av de relevanta varorna och tjänsterna i samband med utgående beskattade transaktioner (dom av den 9 juli 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punkt 20).

42 I systemet för mervärdesskatt föreligger nämligen endast avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för varor eller tjänster som en beskattningsbar person använder för sina beskattade transaktioner. Avdraget för ingående skatt är kopplat till uppbörden av utgående skatt. När varor eller tjänster anskaffas av en beskattningsbar person för att användas i verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt eller inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, ska det däremot inte ske någon uppbörd av utgående mervärdesskatt eller avdrag för ingående sådan (dom av den 9 juli 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punkt 21).

43 Domstolen har vidare preciserat att om den beskattningsbara personen, på grund av omständigheter som denne inte kunnat råda över, inte har använt de varor och tjänster som gett upphov till avdrag i samband med beskattade transaktioner, räcker det inte med att en fastighet efter uppsägning av ett hyresavtal (avseende denna fastighet) har stått tom, på grund av omständigheter som ägaren inte kan råda över, för att det ska anses föreligga ”förändring” i den mening som avses i artikel 185 i nämnda direktiv, trots att det är styrkt att vederbörande fortfarande har för avsikt att nyttja fastigheten för beskattad verksamhet och även vidtar nödvändiga åtgärder för detta. Ett sådant synsätt skulle nämligen medföra att de bestämmelser som är tillämpliga vad gäller justeringar innebar en inskränkning av avdragsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 februari 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 47).

44 Det är endast om den beskattningsbara personen inte längre har för avsikt att använda varorna och tjänsterna i fråga för att genomföra utgående beskattade transaktioner, eller använder dem för att genomföra transaktioner som är undantagna från skatteplikt, som det nära och direkta sambandet, i den mening som avses i den rättspraxis som redovisats i punkt 41 ovan, mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och genomförandet av planerade beskattade transaktioner bryts.

45 Av detta följer att om den beskattningsbara personen, såsom uppges i begäran om förhandsavgörande, fortfarande har för avsikt att använda de förvärvade varorna och tjänsterna för att genomföra beskattade transaktioner, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, kan det inte anses att det har skett någon förändring i efterhand av de faktorer som beaktats vid fastställandet av avdragsbeloppet för mervärdesskatten, i den mening som avses i artikel 185 i mervärdesskattedirektivet. En sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet kan således inte omfattas av artiklarna 184 och 185 i direktivet vad gäller justering av ingående mervärdesskatt.

46 Mot bakgrund av det ovan anförda ska fråga 1 leden a–i besvaras enligt följande. Artiklarna 167, 168, 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att rätten att dra av ingående mervärdesskatt på varor, i förevarande fall på fast egendom, och tjänster som förvärvats i syfte att genomföra beskattade transaktioner, kvarstår när de ursprungligen planerade investeringsprojekten har övergetts på grund av omständigheter som den beskattningsbara personen inte har kunnat råda över, och att det inte ska ske någon justering av denna mervärdesskatt om den beskattningsbara personen fortfarande har för avsikt att använda denna egendom i beskattad verksamhet.

Prövning av fråga 2, leden a–f

47 Den hänskjutande domstolen har ställt fråga 2 leden a–f för att få klarhet i huruvida mervärdesskattedirektivet, och särskilt artikel 28 däri, ska tolkas så, att i avsaknad av ett fullmaktsavtal utan representation är rättsfiguren kommissionär tillämplig när en beskattningsbar person uppför en byggnad i enlighet med behoven och kraven för en annan juridisk persons verksamhet och denna andra person antas hyra denna byggnad.

48 För att besvara denna fråga, erinrar domstolen om att det av dess fasta praxis följer att de faktiska ekonomiska och affärsmässiga förhållandena utgör ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet (dom av den 22 november 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

49 Artikel 28 i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken en beskattningsbar person som i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster ska anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga, skapar den rättsliga fiktionen att två identiska tjänster tillhandahålls efter varandra. Enligt denna fiktion anses den näringsidkare som uppträder som mellanman vid tillhandahållandet av tjänsterna och som är kommissionär, först ha mottagit de aktuella tjänsterna från den för vars räkning näringsidkaren handlar, det vill säga kommittenten, och därefter själv ha tillhandahållit kunden tjänsterna (dom av den 4 maj 2017, kommissionen/Luxemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, punkterna 85 och 86 och där angiven rättspraxis).

50 Vidare har domstolen slagit fast att samma resonemang gäller för förvärv av varor enligt ett kommissionsavtal om köp, i enlighet med artikel 14.2 c i mervärdesskattedirektivet, vilken bestämmelse även den ingår i avdelning IV, med rubriken ”Beskattningsbara transaktioner”, i detta direktiv. Denna bestämmelse skapar således den rättsliga fiktionen att det sker två identiska leveranser av varor efter varandra, vilka omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt (dom av den 4 maj 2017, kommissionen/Luxemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, punkt 88).

51 Av detta följer att två villkor måste vara uppfyllda för att dessa bestämmelser ska vara tillämpliga, nämligen dels att det finns en fullmakt enligt vilken kommissionären för kommittentens räkning medverkar vid leverans av varor och/eller tillhandahållande av tjänster, dels att leveranserna av de varor och/eller tillhandahållandena av de tjänster som kommissionären förvärvat är identiska med de leveranser av varor och/eller tillhandahållande av tjänster som sålts eller överlåtits till kommittenten.

52 När det gäller det första av dessa villkor, vilket är det villkor som den hänskjutande domstolen särskilt nämnt, konstaterar EU-domstolen att det i mervärdesskattedirektivet förvisso inte föreskrivs i vilken form, skriftlig eller muntlig, den aktuella fullmakten ska ha getts. Eftersom begreppet ”avtal” uttryckligen används i artikel 14.2 c i direktivet och det i artikel 28 i direktivet anges att den beskattningsbara personen ska handla ”för någon annans räkning”, går det emellertid att sluta sig till att det måste föreligga en överenskommelse mellan kommissionären och kommittenten som har till syfte att tilldela den aktuella fullmakten.

53 Det framgår emellertid inte av handlingarna i målet att en sådan överenskommelse förelåg i det nationella målet. Det ankommer emellertid i sista hand på den hänskjutande domstolen, som är ensam behörig att bedöma de faktiska omständigheterna i det mål som anhängiggjorts vid den, att avgöra huruvida så faktiskt är fallet.

54 Vad gäller det andra villkoret, att de aktuella transaktionerna ska vara identiska, är det tillräckligt att konstatera att det såväl i artikel 14.2 c som i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att de varor som kommissionären har tagit emot och/eller de tjänster som denne har tillhandahållits ska överföras till kommittenten. Enligt domstolens praxis innebär detta inte bara att de ifrågavarande transaktionerna ska vara identiska, utan även, i förekommande fall, att den äganderätt som är knuten till transaktionerna ska ha överförts.

55 I en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet, som kännetecknas av att en beskattningsbar person förvärvar varor och tjänster i eget namn och för egen räkning, och inte för någon annans räkning, för att kunna tillhandahålla tjänster som är anpassade till en viss kunds särskilda behov, är det uppenbart att det andra villkor som anges i punkt 48 ovan inte är uppfyllt, eftersom äganderätten inte har övergått mellan den påstådda kommissionären och den påstådda kommittenten.

56 Mot bakgrund av det ovan anförda ska fråga 2 leden a–f besvaras enligt följande. Mervärdesskattedirektivet, och särskilt artikel 28 däri, ska tolkas så, att i avsaknad av ett fullmaktsavtal utan representation är rättsfiguren kommissionär inte tillämplig när en beskattningsbar person uppför en byggnad i enlighet med behoven och kraven för en annan juridisk persons verksamhet och denna andra person antas hyra denna byggnad.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (åttonde avdelningen) följande:

1) **Artiklarna 167, 168, 184 och 185 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att rätten att dra av ingående mervärdesskatt på varor, i förevarande fall på fast egendom, och tjänster som förvärvats i syfte att genomföra beskattade transaktioner, kvarstår när de ursprungligen planerade investeringsprojekten har övergetts på grund av omständigheter som den beskattningsbara personen inte har kunnat råda över, och att det inte ska ske någon justering av denna mervärdesskatt om den beskattningsbara personen fortfarande har för avsikt att använda denna egendom i beskattad verksamhet.**

2) **Direktiv 2006/112, och särskilt artikel 28 däri, ska tolkas så, att i avsaknad av ett fullmaktsavtal utan representation är rättsfiguren kommissionär inte tillämplig när en beskattningsbar person uppför en byggnad i enlighet med behoven och kraven för en annan juridisk persons verksamhet och denna andra person antas hyra denna byggnad.**

Underskrifter