

Downloaded via the EU tax law app / web

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

22. oktober 2015 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – moms – direktiv 2006/112/EF – artikel 168 – ret til fradrag – fradrag for moms erlagt ved erhvervelsen eller fremstillingen af investeringsgoder – fritidssti, som direkte er beregnet til offentlighedens gratis anvendelse – anvendelse af fritidssti som middel til at gennemføre afgiftspligtige transaktioner«

I sag C-126/14,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (den øverste forvaltningsdomstol, Litauen) ved afgørelse af 18. februar 2014, indgået til Domstolen den 17. marts 2014, i sagen:

»Sveda« UAB

mod

Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos,

procesdeltager:

Klaip?dos apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af formanden for Fjerde Afdeling, T. von Danwitz, som fungerende formand for Femte Afdeling, og dommerne D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász og C. Vajda (refererende dommer),

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: fuldmægtig M. Aleksejev,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 4. februar 2015,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den litauiske regering ved D. Kriaun?nas, R. Dzikovi? og D. Stepanien?, som befuldmægtigede
- Det Forenede Kongeriges regering ved S. Brighthouse, J. Kraehling og M. Holt, som befuldmægtigede, bistået af barrister O. Thomas
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og A. Steiblyt?, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 22. april 2015,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 168 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347 s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Denne anmodning er blevet fremsat inden for rammen af en tvist mellem »Sveda« UAB (herefter »Sveda«) og Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (statsskatteinspektoratet under Republikken Litauens finansministerium, herefter »statsskatteinspektoratet«) om en afgørelse, hvorved Sveda fik afslag på fradrag af merværdiafgift (moms), som Sveda har erlagt i forbindelse med anlæggelsen af en baltisk mytologisk fritids- og oplevelsessti (herefter »fritidsstien«).

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 9, stk. 1, bestemmer:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

4 Dette direktivs artikel 63 fastsætter:

»Afgiftspligten indtræder og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.«

5 Nævnte direktivs artikel 167 er affattet således:

»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«

6 Samme direktivs artikel 168 bestemmer:

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

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

[...]«

Litauisk ret

7 Artikel 58, stk. 1, nr. 1, i lov nr. IX-751 af 5. marts 2002 om merværdiafgift er affattet således:

»En momspligtig person har ret til at fratække indgående moms og/eller importmoms for erhvervede og/eller importerede varer og/eller ydelser, hvis disse varer og/eller ydelser er

beregnet til brug for følgende former for virksomhed, som nævnte momspligtige person gennemfører:

- 1) leveringen af varer og/eller ydelser, som er pålagt moms.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

8 Sveda er en juridisk person med erhvervsformål, hvis aktiviteter består i overnatningsmuligheder, salg af mad- og drikkevarer, organisering af messer, kongresser og udstillinger samt ingeniørvirksomhed og rådgivning knyttet til disse aktiviteter.

9 Den 2. marts 2012 indgik Sveda en aftale om bistand med det nationale betalingsorgan under landbrugsministeriet (Nacionalinė mokėjimo agentūra prie Žemės ūkio ministerijos). I den pågældende aftale forpligtede Sveda sig til at gennemføre projektet »den baltiske mytologiske (undervisnings- og) fritidssti« og at give offentligheden gratis adgang til stien. Organet skulle godtgøre op til 90% af projektets gennemførelsesomkostninger, mens Sveda skulle betale resten af gennemførelsesomkostningerne.

10 Sveda fradrog moms ved erhvervelsen eller fremstillingen af visse investeringsgoder i forbindelse med arbejdet med anlæggelsen af den omhandlede fritidssti og udfærdigede en momsangivelse for juni 2012, hvori Sveda anførte den erlagte afgift som fradragsberettiget. Statsskatteinspektoratet i regionen Klaipėda (Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija), der modtog et krav fra Sveda om tilbagebetaling af de omhandlede momsbeløb, var imidlertid af den opfattelse, at der ikke var grundlag for en sådan tilbagebetaling, da det ikke var fastslået, at de erhvervede varer og tjenesteydelser var beregnet til at blive brugt til en momspligtig aktivitet. På dette grundlag afviste statsskatteinspektoratet i regionen Klaipėda den 24. august 2012 fradraget for disse beløb.

11 Sveda anlagde sag ved Vilniaus apygardos administracinis teismas (den regionale forvaltningsdomstol i Vilnius) med påstand om annullation af afgørelsen om afslag på dette fradrag. Sveda fik ikke medhold i dette søgsmål.

12 Sveda anlagde derfor et søgsmål for Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsret).

13 Selv om Sveda i følge den forelæggende ret har afholdt de omhandlede investeringsomkostninger med henblik på fremtidig udøvelse af økonomisk virksomhed, tvivler den forelæggende ret ikke desto mindre på, om der er adgang til fradrag for indgående moms. Den forelæggende ret ønsker i denne henseende svar på, om der er en direkte og umiddelbar tilknytning mellem udgifterne i forbindelse med det udførte arbejde og den af Sveda påtænkte økonomiske virksomhed under henvisning til, at fritidsstien er direkte beregnet til offentlighedens gratis anvendelse.

14 På denne baggrund har Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsret) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Kan momsdirektivets artikel 168 fortolkes således, at en afgiftspligtig person har ret til at fradrage indgående moms betalt i forbindelse med fremstillingen (erhvervelsen) af investeringsgoder beregnet til erhvervsformål, såsom de i denne sag omhandlede, som direkte er beregnet til offentlighedens gratis anvendelse, men som kan anerkendes som et middel til at tiltrække besøgende til et sted, hvor den afgiftspligtige som et led i udøvelsen af sin økonomiske virksomhed planlægger at levere varer og/eller ydelser?«

Om det præjudicielle spørgsmål

15 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 168 skal fortolkes således, at det under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede giver en afgiftspligtig person ret til at fradrage indgående moms for erhvervelse eller fremstillingen af investeringsgoder med henblik på en påtænkt økonomisk virksomhed knyttet til fritidsturisme i landdistrikter, som dels er direkte beregnet til offentlighedens gratis anvendelse, dels kan være et middel til gennemførelse af afgiftspligtige transaktioner.

16 For at besvare dette spørgsmål skal det indledningsvis bemærkes, at fradragsretten i henhold til momsdirektivets artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112 udgør en integrerende del af momsordningen og derfor som udgangspunkt ikke kan begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (jf. i denne retning dom SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, præmis 55 og den deri nævnte retspraksis).

17 Fradragssystemet tilsigter således, at den afgiftspligtige aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momspligtig (jf. bl.a. dom Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

18 Det følger af momsdirektivets artikel 168, at for så vidt som en afgiftspligtig person, der handler i sin egenskab af afgiftspligtig ved køb af en vare, anvender varen i forbindelse med sine afgiftspligtige transaktioner, er den pågældende berettiget til at fradrage den moms, der skyldes eller er erlagt for nævnte vare (jf. bl.a. dom Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

19 Hvad for det første angår spørgsmålet om, hvorvidt Sveda har handlet som afgiftspligtig i forbindelse med anlæggelsen af fritidsstien, dvs. til brug for en økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, bemærkes, at varer og tjenesteydelser kan erhverves af en person, der handler som afgiftspligtig, til brug for en økonomisk virksomhed i denne bestemmelses forstand, selv hvis varerne ikke straks anvendes til denne økonomiske virksomhed (jf. i denne retning dom Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, præmis 14).

20 Det er fast retspraksis, at en person, der afholder investeringsomkostninger i den hensigt at udøve økonomisk virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, hvilket bestyrkes af objektive forhold, skal betragtes som en afgiftspligtig person. Når han handler som sådan, har han således i henhold til artikel 167 ff. i dette direktiv ret til straks at fratrage den moms, der skyldes eller er erlagt i forbindelse med de investeringsomkostninger, der er afholdt til brug for de transaktioner, som han har til hensigt at gennemføre, og som giver ret til fradrag (jf. i denne retning dom Gran Via Moine?ti, C-257/11, EU:C:2012:759, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis). Denne fradragsret indtræder i henhold til momsdirektivets artikel 63 og 167 samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder (dom Klub C-153/11, EU:C:2012:163,

præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

21 Spørgsmålet om, hvorvidt en afgiftspligtig har handlet i egenskab heraf til brug for sin økonomiske virksomhed, er et faktisk spørgsmål, som skal bedømmes under hensyntagen til de samlede oplysninger i sagen, herunder karakteren af den omhandlede vare og den periode, der er forløbet mellem erhvervelsen af varen, og anvendelsen heraf til formål for den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed (jf. i denne retning bl.a. dom Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, præmis 40 og 41 samt den deri nævnte retspraksis). Det tilkommer den forelæggende ret at foretage denne bedømmelse.

22 I den foreliggende sag har den forelæggende ret beskrevet de udgifter, der er knyttet til de i hovedsagen omhandlede investeringsgoder, som værende i sidste ende beregnet til udøvelsen af den af Sveda påtænkte økonomiske virksomhed. Ifølge de af denne ret foretagne konstateringer, som er støttet på sagens objektive forhold, som er blevet fremlagt for sidstnævnte, kan den omhandlede fritidssti anses for at være et middel til at tiltrække besøgende med henblik på at levere dem varer og tjenesteydelser, via salg af souvenirs, mad- og drikkevarer samt muligheden for at tilbyde adgang til attraktioner og badesteder mod betaling.

23 Det synes således at fremgå af nævnte konstateringer, at Sveda har erhvervet eller fremstillet de omhandlede investeringsgoder i den hensigt at udøve økonomisk virksomhed, hvilket bestyrkes af objektive forhold, og dermed har handlet som afgiftspligtig person i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 9, stk. 1.

24 Denne konstatering anfægtes på ingen måde af det forhold, som den litauiske regering har anført, om, at disse investeringsgoder i henhold til den omhandlede bistandsaftale bør stilles til offentlighedens gratis rådighed i en femårsperiode fra erhvervelsen heraf og således i løbet af denne periode ikke kan anvendes i forbindelse med Svedas økonomiske virksomhed.

25 Det forhold, at en sådan bistandsaftale ikke tillader, at den i hovedsagen omhandlede fritidssti i nævnte periode stilles til rådighed mod betaling, forhindrer ikke Sveda i at udøve den i nærværende doms præmis 22 omtalte økonomiske virksomhed. Ifølge den forelæggende ret kan denne fritidssti nærmere bestemt anses for at være beregnet til at tiltrække besøgende og at anspore dem til at købe de momspligtige varer og tjenesteydelser, som Sveda tilbyder. Som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, bliver de investeringsomkostninger, som Sveda, som er en juridisk person, der drives med gevinst for øje, har afholdt til anlæggelse af nævnte fritidssti, i det mindste delvis dækket af indtægterne ved leveringen af varer og tjenesteydelser i forbindelse med den påtænkte økonomiske virksomhed.

26 Hvad for det andet angår spørgsmålet om, hvorvidt de i hovedsagen omhandlede investeringsgoder anvendes af Sveda i forbindelse med selskabets afgiftspligtige transaktioner i henhold til momsdirektivets artikel 168, følger det af de af den forelæggende ret foretagne konstateringer, at erhvervelsen eller fremstillingen af disse investeringsgoder er direkte beregnet til offentlighedens gratis anvendelse, men at den samtidig indgår i formålet med udførelsen af den afgiftspligtige persons efterfølgende afgiftspligtige transaktioner.

27 Ifølge fast retspraksis er en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, principielt nødvendig, for at en afgiftspligtig person har ret til at fratække den betalte indgående moms, og for at omfanget af en sådan ret kan fastlægges. Retten til at fradrage den indgående moms, der er erlagt for disse varer og tjenesteydelser, er betinget af, at udgifterne til erhvervelse af disse goder eller tjenesteydelser indgår blandt omkostningselementerne i prisen for de afgiftspligtige udgående transaktioner, der giver ret til fradrag (jf. bl.a. dom SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, præmis 57).

28 Således som generaladvokaten har anført i punkt 33 og 34 i forslaget til afgørelse, har Domstolen også indrømmet den afgiftspligtige en ret til at fradrage moms, selv om der ikke er en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, når udgifterne til de indgående transaktioner henhører under den afgiftspligtiges generelle omkostninger og dermed er omkostningselementer ved de goder og tjenesteydelser, som den afgiftspligtige leverer. Sådanne udgifter har således en direkte og umiddelbar tilknytning til hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed (jf. i denne retning domme Investstrand, C-435/05, EU:C:2007:87, præmis 24, og SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, præmis 58).

29 Det fremgår af retspraksis, at det i forbindelse med anvendelsen af kriteriet om en direkte tilknytning, som påhviler skattemyndighederne og de nationale retter, tilkommer disse at tage alle de omstændigheder, hvorunder de omhandlede transaktioner er blevet gennemført, i betragtning og kun at tage hensyn til de transaktioner, som objektivt er knyttet til den afgiftspligtige persons afgiftspligtige virksomhed. Om der foreligger en sådan tilknytning, afhænger således af det objektive indhold af den omhandlede transaktion (jf. i denne retning dom Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, præmis 22, 23 og 33 samt den deri nævnte retspraksis).

30 Det følger af de af den forelæggende ret foretagne konstateringer, at de af Sveda afholdte udgifter i forbindelse med anlæggelse af den i hovedsagen omhandlede fritidssti i hovedsagen bør indgå delvis i prisen på de varer eller tjenesteydelser, som leveres i forbindelse med den af Sveda påtænkte økonomiske virksomhed.

31 Den forelæggende ret nærer imidlertid tvivl om, hvorvidt der er en direkte og umiddelbar tilknytning mellem de indgående transaktioner og hele den af Sveda påtænkte økonomiske virksomhed, fordi de omhandlede investeringsgoder er direkte beregnet til offentlighedens gratis anvendelse.

32 I denne henseende fremgår det af Domstolens praksis, at der hverken kan ske opkrævning af udgående afgift eller fradrag for indgående afgift, når varer eller tjenesteydelser erhvervet af en afgiftspligtig person anvendes i forbindelse med afgiftsfritagne transaktioner eller transaktioner, der ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde (dom Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis). I disse to tilfælde er den direkte og umiddelbare tilknytning mellem de indgående udgifter og den økonomiske virksomhed, som den afgiftspligtige person efterfølgende gennemfører, således brudt.

33 Imidlertid fremgår det for det første slet ikke af forelæggelsesafgørelsen, at det forhold, at den i hovedsagen omhandlede fritidssti stilles til offentlighedens rådighed, er omfattet af nogen som helst fritagelse, der er fastsat i momsdirektivet. For det andet vedrører de omkostninger, som Sveda har afholdt til anlæggelsen af denne fritidssti, der, som det fremgår af nærværende doms præmis 23, kan knyttes til den afgiftspligtige persons påtænkte økonomiske virksomhed, ikke aktiviteter, der ligger uden for anvendelsesområdet for moms.

34 Den umiddelbare, gratis anvendelse af investeringsgoder berører under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende ikke den direkte og umiddelbare tilknytning, der er mellem de indgående transaktioner og de udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, eller hele den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed, og dermed har denne anvendelse ingen indflydelse på, om der er en ret til fradrag for moms.

35 Der synes således at findes en direkte og umiddelbar tilknytning mellem de af Sveda afholdte udgifter og hele den af Sveda påtænkte økonomiske virksomhed, hvilket det imidlertid påhviler den forelæggende ret at efterprøve.

36 Desuden har perioderne med berigtigelse af fradragene i sig selv ingen indflydelse på indtræden af retten til fradrag for moms (jf. i denne retning dom Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, præmis 8 og 20), som ifølge den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 20, alene fastlægges ud fra, i hvilken egenskab den pågældende person handler på tidspunktet for erhvervelsen af den omhandlede vare. Dette gælder dog således, uden at dette berører tilbagebetalingen af den indgående moms, som den afgiftspligtige person bør foretage, hvis det efterfølgende viser sig, at den erhvervede eller fremstillede indgående vare ikke har været brugt til den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed.

37 Henset til ovenstående bemærkninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 168 skal fortolkes således, at det under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende giver en afgiftspligtig person ret til at fradrage indgående moms for erhvervelse eller produktion af investeringsgoder med henblik på en påtænkt økonomisk virksomhed knyttet til fritidsturisme i landdistrikter, som dels er direkte beregnet til offentlighedens gratis anvendelse, dels kan være et middel til gennemførelse af afgiftspligtige transaktioner, hvis der er fastslået en direkte og umiddelbar tilknytning mellem de udgifter, der er knyttet til de indgående transaktioner, og en eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, eller hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed, hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve på grundlag af objektive forhold.

Sagens omkostninger

38 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Femte Afdeling) for ret:

Artikel 168 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at det under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende giver en afgiftspligtig person ret til at fradrage indgående merværdiafgift for erhvervelse eller produktion af investeringsgoder med henblik på en påtænkt økonomisk virksomhed knyttet til fritidsturisme i landdistrikter, som dels er direkte beregnet til offentlighedens gratis anvendelse, dels kan være et middel til gennemførelse af afgiftspligtige transaktioner, hvis der er fastslået en direkte og umiddelbar tilknytning mellem de udgifter, der er knyttet til de indgående transaktioner, og en eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, eller hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed, hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve på grundlag af objektive forhold.

Underskrifter

* Processprog: litauisk.