Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 22. april 2015 [1]

Sag C-126/14

UAB »Sveda«
mod
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauen))

»Skattelovgivning — moms — artikel 168 i direktiv 2006/112/EF — fradragsret for erhvervelse og fremstilling af investeringsgoder — primær anvendelse til ikke-afgiftspligtige transaktioner — sekundær anvendelse til afgiftspligtige transaktioner«

I – **Indledning**

1. Den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse vedrører en baltisk-mytologisk »oplevelsessti« med hensyn til opkrævning af moms. En litauisk virksomhed stiller denne sti gratis til rådighed for besøgende. Skatteforvaltningen har derfor nægtet virksomheden at fradrage udgifterne til anlæggelsen af stien. Med urette, mener virksomheden, da de besøgende i den sidste ende alligevel skal betale noget, ganske vist ikke for at benytte selve stien, men for fortæring, souvenirs og virksomhedens øvrige ydelser.

2. Hvem der får medhold i hovedsagen, afhænger nu af, hvorledes en direkte og umiddelbar sammenhæng mellem indgående og udgående transaktioner skal bestemmes, hvilken sammenhæng ifølge retspraksis afgør spørgsmålet om fradrag. Ganske vist er de abstrakte forudsætninger for denne sammenhæng allerede afklaret. Imidlertid kan den konkrete anvendelse af dem undertiden – lige som i den foreliggende sag – stadig have behov for en afklaring.

II – **De relevante retsforskrifter**

3. I den periode, som hovedsagen drejer sig om, reguleres momsen i EU ved Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem [2] (herefter »momsdirektivet«).

1 — Originalsprog: tysk.
2 — EUT L 347, s. 1.

4. I henhold til momsdirektivets artikel 9, stk. 1, første afsnit, forstås ved »afgiftspligtig person« »enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed«. Bestemmelsens andet afsnit tilføjer:

»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.«

5. I henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a) og c), bliver »levering af varer« eller »levering af ydelser« momspligtig, »som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«.

6. Momsdirektivets artikel 26, stk. 1, tilføjer:

»Følgende transaktioner sidestilles med levering af ydelser mod vederlag:

a) anvendelse af en vare, der indgår i en virksomheds aktiver, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, såfremt denne vare har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af momsen

[…]«

7. Momsdirektivets artikel 168 fastlægger en afgiftspligts fradragsret således:

»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

[…]«

8. Denne bestemmelse svarer til artikel 17, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [3], som var gældende indtil den 31. december 2006. Ligeledes tages Domstolens praksis herom i betragtning i den foreliggende sag.

9. Med hensyn til regulering af fradraget bestemmer momsdirektivets artikel 187 endelig følgende:

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

[…]

2. Hvert år omfatter reguleringen kun en femtedel [...] af den moms, der er blevet pålagt investeringsgoderne.

3 — EFT L 145, s. 1.

Den i første afsnit omhandlede regulering finder sted i forhold til de ændringer i fradragsretten, som har fundet sted i de følgende år set i forhold til det år, hvor godet blev erhvervet, fremstillet eller, hvis det er relevant, anvendt for første gang.«

10. Litauisk lovgivning indeholder bestemmelser svarende til de anførte bestemmelser i momsdirektivet.

III – **Tvisten i hovedsagen**

11. Selskabet Sveda UAB (herefter »Sveda«) er sagsøger i hovedsagen. Genstanden for denne tvist er selskabets fradragsret.

12. I 2012 var Sveda i gang med at anlægge en såkaldt fritids-/oplevelsessti om baltisk mytologi (herefter »oplevelsesstien«). Til det formål anlagde det veje, trapper, observationstårne, bålpladser, en informationsstand samt parkeringspladser til biler.

13. Arbejdet med at anlægge denne oplevelsessti skete på grundlag af kontraktlige forpligtelser, som Sveda havde indgået med det nationale betalingsorgan under landbrugsministeriet (herefter »det nationale betalingsorgan«). Sveda forpligtede sig til at give offentligheden gratis adgang til oplevelsesstien. Ifølge kontrakten får Sveda op til 90% af udgifterne til anlæggelse af stien godtgjort som »økonomisk støtte«.

14. Ifølge den forelæggende rets konstateringer har Sveda til hensigt fremover at udøve selvstændig økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, inden for turisme. I den forbindelse skal der på oplevelsesstien leveres ydelser til de besøgende mod betaling, som f.eks. salg af fødevarer eller souvenirs.

15. Sveda fradrog i sin momsangivelse den indgående moms, som selskabet havde betalt til køb af varer og tjenesteydelser i forbindelse med anlæggelsen af oplevelsesstien. Den litauiske skatteforvaltning afviste imidlertid at anerkende fradraget af disse momsbeløb, da det ikke var godtgjort, at de ydelser, Sveda havde købt, tjente en momspligtig aktivitet.

IV – **Sagen for Domstolen**

16. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauens Øverste Forvaltningsdomstol), som nu behandler tvisten, forelagde den 17. marts 2014 i henhold til artikel 267, stk. 3, TEUF Domstolen følgende spørgsmål:

»Kan artikel 168 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem fortolkes således, at en afgiftspligtig person har ret til at fradrage indgående moms betalt i forbindelse med produktionen eller erhvervelsen af investeringsgoder beregnet til erhvervsformål, såsom de i denne sag omhandlede, som i) direkte er beregnet til offentlighedens gratis anvendelse, men som ii) 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?«

17. I sagen for Domstolen har Republikken Litauen, Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland samt Kommissionen i juli 2014 indgivet skriftlige indlæg og deltaget i den mundtlige forhandling den 4. februar 2015.

V – **Retlig vurdering**

18. Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om en afgiftspligtig i en situation som den i hovedsagen foreliggende har fradragsret i henhold til momsdirektivets artikel 168.

19. Ifølge denne bestemmelse har »den afgiftspligtige person« ret til at foretage fradrag med hensyn til sine indgående transaktioner, i det omfang disse »anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner«.

A – *Spørgsmålet om, hvorvidt et investeringsgode skal henføres til virksomhedsformuen*

20. Republikken Litauen anser retten til fradrag for udelukket i den foreliggende sag allerede af den grund, at Sveda, selv om selskabet i princippet er afgiftspligtigt, ikke har handlet som afgiftspligtig ved anlæggelsen af oplevelsesstien.

21. Efter fast retspraksis forudsætter fradrag af moms med hensyn til et erhvervet gode da også, at den afgiftspligtige person ved erhvervelsen af godet handler i sin egenskab af afgiftspligtig, dvs. – i det mindste også – i forbindelse med sin økonomiske virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit [4]. Det samme gælder for den afgiftspligtige persons fremstilling af et materielt gode [5].

22. I den sidste ende drejer denne betingelse sig om, at et gode helt eller delvis skal indgå i den afgiftspligtiges virksomheds aktiver, for at et fradrag for erhvervelsen eller fremstillingen af godet ikke er udelukket på forhånd [6]. Om dette er tilfældet, skal efter retspraksis bedømmes under hensyntagen til samtlige de foreliggende omstændigheder i sagen, herunder det pågældende godes art og den periode, der er forløbet mellem erhvervelsen af godet og dets brug til den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed [7].

23. Republikken Litauen rejser på denne baggrund tvivl om den forelæggende rets konstatering, ifølge hvilken de omtvistede investeringsgoder henhører under Svedas virksomhedsformue. Sveda er nemlig ifølge den kontrakt, selskabet har indgået med det nationale betalingsorgan, forpligtet til at stille oplevelsesstien gratis til rådighed for offentligheden og kan først senere udnytte den til økonomisk virksomhed. Derfor har Sveda i første omgang ikke handlet som afgiftspligtig.

24. Domstolen har imidlertid gentagne gange fastslået, at en privat, som erhverver goder til brug for en økonomisk virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, gør dette i sin egenskab af afgiftspligtig, selv hvis goderne ikke straks anvendes til den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed [8].

25. Derfor har Sveda i henhold til den forelæggende rets juridisk fejlfrie konstateringer ved erhvervelsen eller fremstillingen af investeringsgoderne handlet som afgiftspligtig og dermed henført disse investeringsgoder til virksomhedsformuen.

4 — Jf. domme Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, præmis 15), Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, præmis 29), Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, præmis 57 og 58) og Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, præmis 39 og 40).

5 — Jf. herom mit forslag til afgørelse X (C-334/10, EU:C:2012:108, punkt 25 og den deri nævnte retspraksis).

6 — Jf. i denne retning domme Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, præmis 28 og 29) og Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, præmis 56 -59). Jf. også momsdirektivets artikel 168a.

7 — Domme Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, præmis 21), Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, præmis 29), Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, præmis 58) og Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, præmis 39 og 40).

8 — Domme Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, præmis 14), Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, præmis 44) og Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, præmis 25).

B – *Anvendelse med henblik på afgiftspligtige transaktioner*

26. For at Sveda skal have ret til fradrag, skal investeringsgoderne imidlertid ikke kun være henført til selskabets virksomhedsformue, dvs. generelt tjene til dets økonomiske aktivitet, men desuden også i henhold til momsdirektivets artikel 168 anvendes i forbindelse med dets *afgiftspligtige* transaktioner.

27. Det er nemlig denne faktiske eller påtænkte brug af goderne, der bestemmer omfanget af fradraget [9]. Afgørende herfor er normalt den *påtænkte* brug, idet fradragsretten i henhold til momsdirektivets artikel 63 og 167 principielt indtræder allerede på det tidspunkt, hvor den afgiftspligtige modtager godet eller tjenesteydelsen, dvs. normalt før han selv udfører sine udgående transaktioner [10].

28. I hovedsagen er den påtænkte brug af de investeringsgoder, som Sveda har erhvervet eller fremstillet, allerede blevet fastslået.

29. Oplevelsesstien skal for det første stilles gratis til rådighed for offentligheden. Denne transaktion er ikke afgiftsbelagt. Der kan ikke udledes nogen afgiftspligt af momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), da Sveda ikke kræver nogen betaling af de besøgende. Ej heller fremgår der nogen afgiftspligt af momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra a), da investeringsgoderne ikke anvendes til virksomheden uvedkommende formål i denne bestemmelses forstand. En anvendelse til et for virksomheden uvedkommende formål er nemlig under alle omstændigheder udelukket, når anvendelsen af et investeringsgode skal henføres til den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed [11]. Den forelæggende ret har imidlertid allerede fastslået, at Sveda ved anlæggelsen af oplevelsesstien har handlet inden for sine økonomiske aktiviteter [12].

30. For det andet skal oplevelsesstien også tjene til at tiltrække besøgende, for at Sveda kan udbyde sine varer og tjenesteydelser dér. Disse transaktioner vil i henhold til i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a) og c), blive afgiftsbelagt.

31. Dermed foreligger der to forskellige formål, som erhvervelsen eller fremstillingen af investeringsgoderne tjener til. I første række kommer, at oplevelsesstien stilles gratis til rådighed for offentligheden (primær anvendelse), som i henhold til momsdirektivets artikel 168 ikke giver nogen ret til fradrag. I anden række kommer så anvendelsen af oplevelsesstien som et middel til at levere afgiftspligtige ydelser til de besøgende (sekundær anvendelse), som medfører en ret til fradrag. Hvilket af disse to formål er nu afgørende inden for rammerne af momsdirektivets artikel 168?

32. I BLP Group-dommen har Domstolen med hensyn til dette spørgsmål generelt fastslået, at de erhvervede goder eller tjenesteydelser skal have en direkte og umiddelbar tilknytning til de afgiftspligtige transaktioner, og at det »endelige« mål, som den afgiftspligtige søger at opnå, er uden betydning [13]. Domstolen afviste derfor at give fradrag i en situation, hvor den afgiftspligtige person fik leveret tjenesteydelser i forbindelse med et afgiftsfrit salg af selskabsandele, selv om dette salg var et middel, der skulle gøre det muligt for den afgiftspligtige at udøve afgiftsbelagt virksomhed. Domstolen skelnede altså her mellem den primære anvendelse som den eneste afgørende og den blot sekundære anvendelse af en indgående transaktion.

9 — Jf. bl.a. domme Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, præmis 15), X (C-334/10, EU:C:2012:473, præmis 17) og FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, præmis 49).

10 — Jf. dom Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, præmis 36). Jf. også mit forslag til afgørelse X (C-334/10, EU:C:2012:108, punkt 81 og den deri nævnte retspraksis).

11 — Jf. i denne retning dom BCR Leasing IFN (C-438/13, EU:C:2014:2093, præmis 26). Jf. domme Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, præmis 38) og Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, præmis 25), der begge går endnu videre.

12 — Jf. ovenfor, punkt 23-25.

13 — Dom BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, præmis 19). Ligeså senest dom Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 38).

33. Domstolen har imidlertid videreudviklet sin praksis. For at momsdirektivets artikel 168 finder anvendelse, skal der ganske vist stadig fastslås en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en undersøgt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag [14]. Der kan imidlertid også bestå en tilknytning af en sådan art til den afgiftspligtiges samlede økonomiske virksomhed, for så vidt som udgifterne til de indgående transaktioner henhører under den afgiftspligtiges generelle omkostninger og dermed er omkostningselementer ved alle de goder og tjenesteydelser, som den afgiftspligtige leverer [15].

34. Ifølge den nyere retspraksis er det altid afgørende for en direkte og umiddelbar tilknytning, at prisen på de indgående ydelser er medregnet i henholdsvis prisen for den afgiftspligtiges enkelte eller samlede udgående transaktioner [16]. Dette gælder uafhængigt af, om det drejer sig om den afgiftspligtiges anvendelse af varer eller tjenesteydelser [17].

35. I den foreliggende sag består der altså en ret til fradrag, hvis udgifterne til erhvervelsen eller fremstillingen af investeringsgoderne i forbindelse med oplevelsesstien i retspraksis' forstand er medregnet i prisen på udgående transaktioner, som er afgiftsbelagt i henhold til momsdirektivet.

36. I den situation, der foreligger i tvisten i hovedsagen, kommer forskellige udgående transaktioner i betragtning. For det første kan dette være de afgiftspligtige ydelser, som Sveda ønsker at levere til de besøgende på oplevelsesstien, og som er genstand for det præjudicielle spørgsmål (herom under 2). For det andet kunne en relevant afgiftspligtig udgående transaktion imidlertid også være selve anlæggelsen af oplevelsesstien. Denne mulighed blev ikke taget i betragtning af den forelæggende ret i forelæggelseskendelsen. Men det er den, der først skal undersøges, da den kan medføre, at besvarelsen af det konkrete præjudicielle spørgsmål kan være uden relevans for tvisten i hovedsagen (herom under 1).

1. Anlæggelsen af oplevelsesstien som afgiftspligtig udgående transaktion

37. Retten til fradrag må kunne anerkendes i tvisten i hovedsagen – uafhængigt af svaret på det konkrete præjudicielle spørgsmål – hvis allerede Svedas anlæggelse af oplevelsesstien udgør en afgiftspligtig udgående transaktion. Anlæggelsen af oplevelsesstien kunne nemlig i forhold til det nationale betalingsorgan udgøre en ydelse mod vederlag, som i henhold til momsdirektivets artikel 2, litra a) eller c), er momspligtig.

38. Ifølge fast retspraksis forudsætter en transaktion mod vederlag blot, at der består en direkte sammenhæng mellem leveringen af goder eller leveringen af tjenesteydelser og en modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget [18]. En sådan direkte sammenhæng kræver kun, at der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser [19], samt at ydelse og modydelse er betinget af hinanden [20]. Antagelsen af en direkte sammenhæng mellem ydelse og modydelse hindres heller ikke af, at ydelsen er blevet udført til under kostpris [21].

14 — Jf. bl.a. domme Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, præmis 24), Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 79) og Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, præmis 34).

15 — Jf. i denne retning bl.a. domme Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, præmis 30 og 31), Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, præmis 24), SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, præmis 58 og 60), Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, præmis 20) og Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, præmis 38).

16 — Jf. bl.a. domme SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, præmis 60), X (C-651/11, EU:C:2013:346, præmis 55) og PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526, præmis 23). Jf. i denne retning allerede dom Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, præmis 36).

17 — Jf. herom mit forslag til afgørelse i sagen TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, punkt 31 og den deri nævnte retspraksis).

18 — Jf. f.eks. dom Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

19 — Jf. bl.a. domme Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 14), MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, præmis 47) og Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, præmis 29).

20 — Jf. bl.a. domme Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 13-20) og Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, præmis 12-17). Jf. også generaladvokat Stix-Hackls forslag til afgørelse Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, punkt 32).

21 — Jf. i denne retning dom Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, præmis 22).

39. Ifølge den forelæggende rets angivelser har Sveda på grundlag af en aftale med det nationale betalingsorgan forpligtet sig til at anlægge oplevelsesstien. Til gengæld modtager Sveda af sin ordregiver en betaling på 90% af de dermed forbundne omkostninger, der betegnes som »økonomisk hjælp«. Uden kendskab til det konkrete indhold af aftalen kan det dog ikke bedømmes endeligt, om der består en direkte sammenhæng mellem anlæggelsen af oplevelsesstien og den »økonomiske hjælp« i den anførte retspraksis' forstand.

40. Såfremt den forelæggende rets undersøgelse skulle vise, at Sveda allerede med anlæggelsen af oplevelsesstien udfører en afgiftspligtig transaktion i henhold til momsdirektivets artikel 2, litra a) eller c), ville erhvervelsen eller fremstillingen af investeringsgoderne i forbindelse med oplevelsesstien direkte og umiddelbart hænge sammen med denne afgiftspligtige udgående transaktion. Omkostningerne ved disse indgående transaktioner ville nemlig utvivlsomt være medregnet i prisen, da størrelsen af betalingen fra det nationale betalingsorgan netop er udregnet efter disse omkostninger.

2. Besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål

41. Hvis den forelæggende ret imidlertid skulle fastslå, at Svedas anlæggelse af oplevelsesstien ikke udgør en afgiftspligtig transaktion i forhold til det nationale betalingsorgan, afhænger fradragsretten udelukkende af, om investeringsgoderne i forbindelse med oplevelsesstien anvendes til en fremtidig levering af betalingsbelagte ydelser til brugerne af den som omhandlet i momsdirektivets artikel 168. Med henblik herpå skal det afklares, om omkostningerne til erhvervelsen og fremstillingen af disse investeringsgoder medregnes i prisen for disse ydelser.

a) Begrebet »objektive omkostninger«

42. I modsætning til Det Forenede Kongeriges opfattelse er besvarelsen af dette spørgsmål uafhængigt af, om den afgiftspligtige person ønsker at inddrage de pågældende omkostninger i prisdannelsen af sine udgående transaktioner.

43. Ifølge Becker-dommen afhænger konstateringen af en direkte og umiddelbar tilknytning mellem indgående og udgående transaktioner nemlig af det objektive indhold af de pågældende indgående transaktioner [22]. Allerede i BLP Group-dommen havde Domstolen i samme retning fastslået, at den tilknytning, der kræves mellem indgående og udgående transaktioner, ikke kan fastlægges efter den afgiftspligtige persons hensigt [23].

44. Hertil kommer, at der i den fælles momsordning også pålægges moms på ydelser, der leveres til under kostpris [24]. I så fald fastsættes prisen subjektivt af den afgiftspligtige person uden hensyntagen til samtlige omkostninger ved leveringen af den udgående transaktion. Alligevel er der i dette tilfælde ingen tvivl om, at samtlige indgående transaktioner, som i henhold til i momsdirektivets artikel 1, stk. 2, andet afsnit, ud fra en objektiv betragtning hører med til omkostningerne ved de udgående

22 — Dom Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, præmis 22, 23 og 33).

23 — Jf. dom BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, præmis 24).

24 — Jf. ovenfor, punkt 38.

transaktioner, også giver ret til fradrag. Efter fast retspraksis tilsigter fradragsordningen nemlig helt at aflaste den afgiftspligtige for den afgift, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med sin økonomiske virksomhed.[25], idet det i den fælles momsordning i sidste ende ikke er den afgiftspligtige erhvervsdrivende, men den endelige forbruger, der skal beskattes med momsen[26].

45. Det er derfor afgørende for spørgsmålet om, hvorvidt omkostninger i retspraksis' forstand er medregnet i prisen for en ydelse, at der består en objektiv økonomisk sammenhæng mellem indgående og udgående transaktioner[27]. En ren årsagssammenhæng er ganske vist ikke tilstrækkelig i den forbindelse[28]. Men hvis en indgående transaktion objektivt set tjener til visse eller alle de udgående transaktioner, som en afgiftspligtig person udfører, består der også en direkte og umiddelbar forbindelse mellem dem i retspraksis' forstand. I så tilfælde udgør den indgående transaktion nemlig ud fra en økonomisk synsvinkel et omkostningselement ved udførelsen af de enkelte udgående transaktioner. Som det allerede fremgår af ordlyden i momsdirektivets artikel 168, kommer det altså dermed an på, til hvilket objektivt formål en indgående transaktion anvendes.

46. I den foreliggende sag tjener anlæggelsen af oplevelsesstien ifølge den forelæggende rets konstateringer til at tiltrække besøgende med det formål at levere ydelser til dem mod betaling. Anlæggelsen af oplevelsesstien hører dermed ud fra en økonomisk betragtning til omkostningselementerne ved disse transaktioner.

47. Følgelig er der i princippet en direkte og umiddelbar tilknytning i retspraksis' forstand mellem erhvervelsen eller fremstillingen af investeringsgoderne til oplevelsesstien og de betalingsbelagte ydelser til de besøgende.

b) Primær anvendelse til ikke-afgiftspligtige udgående transaktioner

48. Det forhold, at oplevelsesstien stilles gratis til rådighed for de besøgende, er ikke til hinder for retten til fradrag.

49. Ganske vist er dette den primære anvendelse af investeringsgoderne i forbindelse med oplevelsesstien. En primær anvendelse kan imidlertid kun i to tilfælde bryde den direkte og umiddelbare sammenhæng med den sekundære anvendelse til afgiftspligtige udgående transaktioner[29].

50. For det første er dette tilfældet, når den primære anvendelse sker i forbindelse med transaktioner, der udføres mod vederlag, men er fritaget for moms. De indgående transaktioner henhører i så fald under omkostningselementerne ved afgiftsfritagne udgående transaktioner og er dermed indregnet i prisen på dem. For sådanne transaktioner giver momsdirektivets artikel 168 ff. imidlertid principielt ingen ret til fradrag. I en sådan situation er det ifølge retspraksis uden betydning, at de indgående transaktioner tjener et bredere »endeligt« formål, der også medfører afgiftspligtige udgående transaktioner[30].

51. I den foreliggende sag sker den primære anvendelse imidlertid ikke med henblik på afgiftsfrie transaktioner mod vederlag, men med henblik på gratis benyttelse.

25 — Jf. bl.a. domme Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, præmis 19), Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1, præmis 15), Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 78), Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 25) og Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, præmis 32).

26 — Jf. bl.a. domme Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, præmis 19), Pelzl m.fl. (C-338/97, C-344/97 og C-390/97, EU:C:1999:285, præmis 21), KÖGÁZ m.fl. (C-283/06 og C-312/06, EU:C:2007:598, præmis 51) og Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, præmis 25).

27 — Jf. dom AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, præmis 31).

28 — Jf. dom Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, præmis 31).

29 — Jf. vedrørende muligheden for et brud på denne sammenhæng dom TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, præmis 34).

30 — Jf. domme BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, præmis 19), SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, præmis 62 og 71) og X (C-651/11, EU:C:2013:346, præmis 56).

52. For det andet ville de indgående transaktioners direkte og umiddelbare tilknytning til leveringen af betalingsbelagte ydelser til de besøgende også brydes, hvis den primære anvendelse af oplevelsesstien til de besøgendes gratis benyttelse af den udgjorde en ikke-økonomisk virksomhed fra Svedas side. I henhold til retspraksis er der nemlig ingen fradragsret for en afgiftspligtig persons udgifter i det omfang, de vedrører udøvelse af virksomhed af ikke-økonomisk karakter [31].

53. Dette er dog ifølge den forelæggende rets konstateringer ikke tilfældet her [32]. Det blotte forhold, at en ydelse stilles gratis til rådighed, er – i modsætning til Kommissionens opfattelse – ikke en tilstrækkelig begrundelse for, at der er tale om en afgiftspligtig persons ikke-økonomiske virksomhed. På dette punkt har Det Forenede Kongerige under den mundtlige forhandling med rette henvist til eksemplet med et indkøbscenter, der stiller parkeringspladser gratis til rådighed for kunderne.

c) Tilsidesættelse af kontrakten med det nationale betalingsorgan

54. Det er heller ikke afgørende for retten til fradrag, at det kunne være i strid med kontrakten med det nationale betalingsorgan at tage hensyn til omkostningerne ved anlæggelsen af oplevelsesstien i forbindelse med prisfastsættelsen af de planlagte betalingsbelagte ydelser til de besøgende. Denne overvejelse havde den forelæggende ret gjort sig.

55. Det kan ikke ses, hvorledes en sådan tilsidesættelse kan have nogen indflydelse på bedømmelsen af momsspørgsmålet, ej heller har det, som vi har set [33], nogen betydning for fradraget, om Sveda rent faktisk indkalkulerer omkostningerne i sin prisfastsættelse.

d) Overtrædelse af forordning (EF) nr. 1698/2005

56. Lige så lidt har Rådets forordning (EF) nr. 1698/2005 af 20. september 2005 om støtte til udvikling af landdistrikterne fra Den Europæiske Landbrugsfond for Udvikling af Landdistrikterne [34], som er anført af den forelæggende ret, nogen indflydelse på bedømmelsen af momsspørgsmålet i den foreliggende sag.

57. Selv om Svedas udnyttelse af oplevelsesstien skulle være i strid med den af den forelæggende ret anførte artikel 36, litra b), nr. vii), i denne forordning, som danner grundlag for tildeling af støtte til »investeringer, som ikke giver noget afkast«, ville dette ikke berøre retten til fradrag. Det er nemlig fast retspraksis, at princippet om afgiftsneutralitet er til hinder for en sondring mellem lovlige og ulovlige transaktioner [35].

e) Reguleringsperiodens betydning

58. Heller ikke Republikken Litauens indsigelse, som vedrører bestemmelserne om regulering af fradraget, er til hinder for fradragsretten i den foreliggende sag.

59. I henhold til momsdirektivets artikel 187 reguleres det oprindelige fradrag i forbindelse med erhvervelsen eller fremstillingen af investeringsgoder, såfremt der inden for en periode på fem år fremkommer ændringer, som har betydning for retten til fradrag.

31 — Domme Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 30) og Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, præmis 37).

32 — Jf. ovenfor, punkt 23-25.

33 — Jf. ovenfor, punkt 42-45.

34 — EUT L 277, s. 1.

35 — Jf. f.eks. domme Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, præmis 28), CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, præmis 33) og GfBk (C-275/11, EU:C:2013:141, præmis 32).

60. Republikken Litauen slutter heraf, at et investeringsgode skal anvendes inden for en periode på fem år efter, at det er erhvervet eller fremstillet, til økonomisk virksomhed. I modsat fald er der ingen ret til fradrag.

61. For det første har reguleringsperioden ifølge retspraksis ingen indflydelse på konstateringen af, om en afgiftspligtig person på tidspunktet for erhvervelsen eller fremstillingen af et gode handler til brug for sin økonomiske virksomhed [36]. For det andet ses det heller ikke i den foreliggende sag, at investeringsgoderne inden for reguleringsperioden er blevet anvendt til formål, der udelukker retten til fradrag. Selv om der i første omgang ikke tilbydes de besøgende på oplevelsesstien nogen betalingsbelagte ydelser, ændrer dette intet ved anvendelsen af investeringsgoderne til Svedas økonomiske virksomhed, såfremt det ved hjælp af objektive omstændigheder kan fastslås, at der stadig er planlagt sådanne tilbud.

f) Størrelsen af fradraget

62. Endelig skal det også undersøges, om det forhold, at Sveda har fået op til 90% af udgifterne til erhvervelse eller fremstilling af de omtvistede investeringsgoder godtgjort af det nationale betalingsorgan, har nogen indflydelse på størrelsen af fradraget.

63. Det Forenede Kongerige anser dette forhold for væsentligt ved bedømmelsen af spørgsmålet om, hvorvidt udgifterne til de indgående transaktioner er medregnet i prisen på de udgående transaktioner.

64. Jeg deler dog Republikken Litauens og Kommissionens opfattelse af, at den delvise godtgørelse fra det nationale betalingsorgan ikke har nogen indflydelse på fradragets størrelse. Det eneste afgørende i henhold til momsdirektivets artikel 168 er nemlig, om de indgående transaktioner anvendes til afgiftspligtige udgående transaktioner. Derimod spiller det ingen rolle, hvorledes de indgående transaktioner finansieres.

65. Svarende hertil har Domstolen tidligere fastslået, at nationale bestemmelser, som begrænser fradragsretten, når erhvervelsen af det pågældende gode er finansieret ved et statstilskud, ikke er forenelige med Unionens momslovgivning [37].

66. Dermed har en afgiftspligtig person i den situation, der foreligger i tvisten i hovedsagen, ret til fuldt fradrag med hensyn til de indgående transaktioner, der er foretaget til erhvervelsen eller fremstillingen af de omtvistede investeringsgoder.

VI – **Forslag til afgørelse**

67. På denne baggrund foreslår jeg at besvare det præjudicielle spørgsmål som følger:

»Momsdirektivets artikel 168 skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person har ret til at fradrage den moms, der er blevet erlagt ved fremstillingen eller erhvervelsen af investeringsgoder, som umiddelbart er bestemt til at benyttes gratis af offentligheden, men som anvendes som et middel til at få besøgende til at opsøge et sted, hvor den afgiftspligtige planlægger at udbyde varer og/eller tjenesteydelser inden for udøvelsen af sin økonomiske virksomhed.«

36 — Jf. dom Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, præmis 20).

37 — Jf. dom Kommissionen mod Frankrig (C-243/03, EU:C:2005:589, præmis 33).