CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 22 april 2015 [1]

Zaak C-126/14

UAB „Sveda”
tegen
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[verzoek van de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litouwen) om een prejudiciële beslissing]

„Belastingwetgeving — Btw — Artikel 168 van richtlijn 2006/112/EG — Aftrek van voorbelasting over de verwerving en de vervaardiging van investeringsgoederen — Primair gebruik voor niet-belaste handelingen — Secundair gebruik voor belaste handelingen”

I – **Inleiding**

1. Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing heeft betrekking op de heffing van belasting over de toegevoegde waarde in verband met een Baltisch mythologisch ontdekkingspad. Een Litouwse onderneming laat bezoekers gratis gebruik maken van dit pad. De belastingdienst heeft de onderneming daarom niet toegestaan de voorbelasting die was voldaan voor de aanleg van het pad af te trekken. Ten onrechte, stelt de onderneming, aangezien de bezoekers wel degelijk iets betalen: weliswaar niet voor het gebruik van het pad zelf, maar wel voor de verstrekking van maaltijden en dranken, souvenirs en andere diensten die door de onderneming worden verleend.

2. Welke partij in het hoofdgeding in het gelijk wordt gesteld, is afhankelijk van de vraag wat moet worden verstaan onder een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen handelingen in een eerder stadium en handelingen in een later stadium, dat volgens de rechtspraak bepalend is voor de aftrek van voorbelasting. Weliswaar zijn de abstracte voorwaarden voor dit verband duidelijk omlijnd, maar de concrete toepassing ervan kan in sommige gevallen – zoals in de onderhavige zaak – nog vragen opwerpen.

II – **Toepasselijke bepalingen**

3. In de periode waarop het hoofdgeding betrekking heeft, was de belasting over de toegevoegde waarde in de Unie geregeld bij richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [2] (hierna: „btw-richtlijn”).

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.
2 — PB L 347, blz. 1.

4. Volgens artikel 9, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn wordt als „belastingplichtige” beschouwd „eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit”. De tweede alinea van die bepaling voegt daaraan toe:

„Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

5. Volgens artikel 2, lid 1, onder a) en c), van de btw-richtlijn worden „leveringen van goederen” en „diensten” belast „die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

6. Artikel 26, lid 1, van de btw-richtlijn voegt daaraan toe:

„Met diensten verricht onder bezwarende titel worden de volgende handelingen gelijkgesteld:

a) het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden, wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de btw is ontstaan;

[...]”

7. Artikel 168 van de btw-richtlijn regelt het recht van een belastingplichtige op aftrek van voorbelasting als volgt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]”

8. Deze bepaling komt overeen met artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn van de Raad (77/388/EEG) van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag [3], die tot en met 31 december 2006 van kracht was. De rechtspraak van het Hof dienaangaande wordt in de onderhavige zaak eveneens in aanmerking genomen.

9. Met betrekking tot de herziening van de aftrek van voorbelasting bepaalt artikel 187 van de btw-richtlijn het volgende:

„1. Voor investeringsgoederen wordt de herziening gespreid over een periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen daaronder begrepen.

[...]

3 — PB L 145, blz. 1.

2. Voor elk jaar heeft de herziening slechts betrekking op eenvijfde deel [...] van de btw op de investeringsgoederen.

De in de eerste alinea bedoelde herziening geschiedt op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek die zich in de loop van de volgende jaren ten opzichte van het jaar van verkrijging, vervaardiging of, in voorkomend geval, eerste gebruik van de goederen hebben voorgedaan."

10. Het Litouwse recht kent bepalingen die met de genoemde voorschriften van de btw-richtlijn overeenstemmen.

III – **Hoofdgeding**

11. De vennootschap Sveda UAB (hierna: „Sveda") is de verzoekster in het hoofdgeding. Het geding betreft haar recht op aftrek van voorbelasting.

12. In 2012 heeft Sveda een zogenoemd Baltisch mythologisch recreatief ontdekkingspad (hierna: „ontdekkingspad") opgezet. Daarvoor werden wegen, trappen, uitkijkposten, een plaats voor kampvuren, een informatiestand en parkeerruimte aangelegd.

13. De werkzaamheden voor de aanleg van dit ontdekkingspad werden uitgevoerd in het kader van een overeenkomst die Sveda met het nationaal subsidiefonds van het ministerie van Landbouw (hierna: „subsidiefonds") had gesloten. Daarin was bepaald dat Sveda het ontdekkingspad gratis moest openstellen voor het publiek. Volgens de overeenkomst zou het subsidiefonds maximaal 90 % van de door Sveda gemaakte kosten voor de aanleg van het pad vergoeden in de vorm van „financiële hulp".

14. Zoals de verwijzende rechter heeft vastgesteld, is Sveda voornemens om in de toekomst op het gebied van toerisme zelfstandig een economische activiteit te verrichten in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn. Zo wil zij aan bezoekers van het ontdekkingspad diensten tegen betaling gaan aanbieden, zoals de verkoop van levensmiddelen of souvenirs.

15. Sveda trok in haar btw-aangifte de btw af die zij tijdens de aanleg van het ontdekkingspad had betaald voor de aankoop van goederen en diensten. De Litouwse belastingdienst weigerde echter haar deze btw-bedragen terug te betalen, omdat niet was aangetoond dat de door Sveda aangekochte prestaties dienden voor een activiteit die aan btw is onderworpen.

IV – **Procesverloop voor het Hof**

16. De zaak is inmiddels aanhangig bij de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (de hoogste administratieve rechter van Litouwen), die het Hof op 17 maart 2014 overeenkomstig artikel 267, derde alinea, VWEU de volgende vraag heeft voorgelegd:

„Kan artikel 168 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde aldus worden uitgelegd dat een belastingplichtige recht heeft op aftrek van de voorbelasting die hij heeft voldaan bij de vervaardiging of de verwerving van investeringsgoederen die bestemd zijn voor gebruik voor bedrijfsdoeleinden, zoals in casu, en die rechtstreeks bedoeld zijn voor gratis gebruik door het publiek, maar kunnen worden beschouwd als een middel om bezoekers aan te trekken naar een plaats waar de belastingplichtige voornemens is goederenleveringen en/of diensten te verrichten in het kader van zijn economische activiteiten?"

17. In de procedure voor het Hof hebben de Republiek Litouwen, het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland en de Europese Commissie in juli 2014 schriftelijke opmerkingen ingediend en deelgenomen aan de terechtzitting van 4 februari 2015.

V – **Juridische beoordeling**

18. Met zijn prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of een belastingplichtige in een situatie als in het hoofdgeding recht heeft op aftrek van voorbelasting overeenkomstig artikel 168 van de btw-richtlijn.

19. Volgens die bepaling is een „belastingplichtige" gerechtigd tot de aftrek van voorbelasting die is verschuldigd of voldaan voor ontvangen prestaties voor zover deze „worden gebruikt voor [zijn] belaste handelingen".

A – *Toerekening van de investeringsgoederen aan het bedrijfsvermogen*

20. De Republiek Litouwen stelt dat het recht op aftrek van voorbelasting in casu is uitgesloten op grond van het loutere feit dat Sveda weliswaar in beginsel als belastingplichtige moet worden aangemerkt, maar bij de aanleg van het ontdekkingspad niet als zodanig heeft gehandeld.

21. Volgens vaste rechtspraak komt de voorbelasting over verworven goederen inderdaad alleen in aanmerking voor aftrek indien de belastingplichtige bij de aankoop van de goederen als zodanig handelde, dat wil zeggen wanneer hij – althans gedeeltelijk – handelde met het oog op zijn economische activiteit als bedoeld in artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn.[4] Hetzelfde geldt in geval van vervaardiging van goederen door de belastingplichtige.[5]

22. In wezen houdt deze voorwaarde in dat een goed geheel of gedeeltelijk moet zijn toegerekend aan het bedrijfsvermogen van de belastingplichtige, omdat de aftrek van de voorbelasting voor de verwerving of vervaardiging van het goed anders is uitgesloten.[6] De vraag of dit het geval is, moet worden beantwoord met inachtneming van alle omstandigheden van het geval, waaronder de aard van het betrokken goed en het tijdsverloop tussen het moment van verkrijging en het moment waarop het voor de economische activiteiten van de belastingplichtige wordt gebruikt.[7]

23. De Republiek Litouwen trekt op deze grondslag de vaststelling van de verwijzende rechter in twijfel, dat de in geding zijnde investeringsgoederen tot het bedrijfsvermogen van Sveda behoren. Volgens haar is Sveda op grond van de met het subsidiefonds gesloten overeenkomst verplicht het ontdekkingspad gratis open te stellen voor het publiek. Bijgevolg heeft Sveda in eerste instantie niet als belastingplichtige gehandeld.

24. Het Hof heeft echter bij herhaling vastgesteld dat een particulier die goederen betrekt ten behoeve van een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn, als belastingplichtige handelt, ook al worden de goederen niet onmiddellijk voor deze economische activiteit gebruikt.[8]

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

5 — Zie dienaangaande mijn conclusie in de zaak X (C-334/10, EU:C:2012:108, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

6 — Zie in die zin arresten Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, punten 28 en 29) en Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punten 56-59); zie ook artikel 168 bis van de btw-richtlijn.

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

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

25. De verwijzende rechter heeft dus terecht vastgesteld dat Sveda bij de verwerving dan wel de vervaardiging van de investeringsgoederen als belastingplichtige heeft gehandeld en deze investeringsgoederen daarmee voor het bedrijfsvermogen heeft bestemd.

B – *Gebruik voor belaste handelingen*

26. Sveda is echter alleen gerechtigd tot aftrek van de voorbelasting indien de investeringsgoederen niet alleen bestemd zijn voor het bedrijfsvermogen, dat wil zeggen in het algemeen voor haar economische activiteit dienen, maar bovendien overeenkomstig artikel 168 van de btw-richtlijn worden gebruikt voor haar *belaste* handelingen.

27. Dit daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van de goederen is namelijk bepalend voor de omvang van de voorbelasting die mag worden afgetrokken.[9] In de regel geeft het *voorgenomen* gebruik de doorslag, aangezien het recht op aftrek van voorbelasting volgens de artikelen 63 en 167 van de btw-richtlijn principieel reeds ontstaat op het tijdstip waarop de belastingplichtige goederen of diensten ontvangt, in de regel dus voordat hij zelf handelingen verricht.[10]

28. In het hoofdgeding is het voorgenomen gebruiksdoel van de door Sveda verkregen dan wel vervaardigde investeringsgoederen reeds vastgesteld.

29. Het ontdekkingspad moet enerzijds gratis worden opengesteld voor het publiek. Deze handeling is niet belast. Er ontstaat geen belastingplicht op grond van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn, omdat Sveda van de bezoekers geen entreegeld verlangt. Evenmin vloeit een belastingplicht voort uit artikel 26, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn, aangezien de investeringsgoederen niet voor andere dan bedrijfsdoeleinden in de zin van die bepaling worden gebruikt. Een gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden is namelijk in ieder geval uitgesloten wanneer het gebruik van investeringsgoederen verband houdt met de economische activiteit van de belastingplichtige.[11] De verwijzende rechter heeft echter reeds vastgesteld dat de aanleg van het ontdekkingspad plaatsvond in het kader van de economische activiteit van Sveda.[12]

30. Anderzijds is het ontdekkingspad ook bedoeld om bezoekers aan te trekken, zodat Sveda hun ter plekke goederen en diensten kan aanbieden. Deze handelingen zijn volgens artikel 2, lid 1, onder a) en c), van de btw-richtlijn wel belast.

31. De verwerving dan wel vervaardiging van de investeringsgoederen heeft dus twee verschillende doelen. In de eerste plaats gaat het om het gratis openstellen van het ontdekkingspad voor het publiek (primair gebruik), wat overeenkomstig artikel 168 van de btw-richtlijn geen recht geeft op aftrek van voorbelasting. In de tweede plaats wordt echter beoogd het ontdekkingspad te gebruiken als middel om belaste handelingen ten behoeve van de bezoekers te verrichten (secundair gebruik), waaruit wel een recht op aftrek zou volgen. Welk van deze beide doeleinden is nu in het kader van artikel 168 van de btw-richtlijn doorslaggevend?

9 — Zie onder meer arresten Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punt 15), X (C-334/10, EU:C:2012:473, punt 17) en FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punt 49).

10 — Zie arrest Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punt 36); zie ook mijn conclusie in de zaak X (C-334/10, EU:C:2012:108, punt 81 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

11 — Zie in die zin arrest BCR Leasing IFN (C-438/13, EU:C:2014:2093, punt 26); zie voorts arresten Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punt 38) en Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, punt 25).

12 — Zie hierboven de punten 23-25.

32. In zijn arrest BLP Group heeft het Hof ten aanzien van deze vraag algemeen vastgesteld dat er sprake moet zijn van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de betrokken goederen of diensten en de belaste handelingen, en dat het doel dat de belastingplichtige uiteindelijk beoogt te bereiken, niet relevant is.[13] Het besliste dat er derhalve geen recht op aftrek bestaat in een situatie waarin ten behoeve van de belastingplichtige diensten zijn verricht in verband met de niet-belaste verkoop van aandelen, ook al vormde deze verkoop een middel om de belaste activiteit van de belastingplichtige mogelijk te maken. Het Hof maakte hier dus een onderscheid tussen het primaire gebruik, dat in dit verband als enige beslissend is, en het louter secundair gebruik van een eerder ontvangen prestatie.

33. Het Hof heeft zijn rechtspraak echter verder ontwikkeld. Weliswaar moet er voor de toepassing van artikel 168 van de btw-richtlijn nog steeds sprake zijn van een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen een bepaalde ontvangen prestatie en een of meer daarna verrichte prestaties waarvoor recht op aftrek bestaat.[14] Er kan echter ook sprake zijn van een dergelijk verband met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige, voor zover de met de handelingen in een eerder stadium gemoeide kosten deel uitmaken van de algemene kosten van de belastingplichtige en bijgevolg bestanddelen van de kostprijs van alle door hem geleverde goederen of verrichte diensten vormen.[15]

34. Doorslaggevend voor het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk verband is volgens de meer recente rechtspraak in elk geval dat de kosten van de handelingen in een eerder stadium zijn opgenomen in de prijs van afzonderlijke of alle handelingen die door de belastingplichtige in een later stadium worden verricht.[16] Dit geldt ongeacht of het om het gebruik door de belastingplichtige van goederen of van diensten gaat.[17]

35. In het onderhavige geval bestaat er dus een recht op aftrek van voorbelasting indien de kosten van de verwerving dan wel de vervaardiging van de tot het ontdekkingspad behorende investeringsgoederen in de zin van de rechtspraak zijn opgenomen in de prijs voor in een later stadium verrichte handelingen die overeenkomstig de btw-richtlijn zijn belast.

36. In de situatie van het hoofdgeding kan dit voor verschillende van die handelingen het geval zijn. Ten eerste geldt dit voor belaste diensten die Sveda ten behoeve van bezoekers van het ontdekkingspad beoogt te verrichten en die het voorwerp zijn van de prejudiciële vraag (zie hierna onder 2). Ten tweede zou echter ook de aanleg van het ontdekkingspad zelf een relevante belaste handeling in een later stadium kunnen zijn. De verwijzende rechter heeft in zijn verzoek om een prejudiciële beslissing geen rekening gehouden met deze mogelijkheid, die echter als eerste moet worden onderzocht, aangezien daarbij zou kunnen blijken dat een beantwoording van de concrete prejudiciële vraag overbodig is (zie hierna onder 1).

13 — Arrest BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, punt 19); zie laatstelijk ook arrest Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punt 38).

14 — Zie onder meer arresten Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, punt 24), Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 79) en Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punt 34).

15 — Zie in die zin onder meer arresten Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, punten 30 en 31), Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, punt 24), SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punten 58 en 60), Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, punt 20) en Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punt 38).

16 — Zie onder meer arresten SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punt 60), X (C-651/11, EU:C:2013:346, punt 55) en PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526, punt 23); zie in die zin reeds arrest Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, punt 36).

17 — Zie dienaangaande mijn conclusie in de zaak TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

1. De aanleg van het ontdekkingspad als belaste handeling in een later stadium

37. Ongeacht het antwoord op de prejudiciële vraag moet mogelijk in het hoofdgeding een recht op aftrek van voorbelasting worden bevestigd, indien de aanleg van het ontdekkingspad door Sveda reeds een belaste handeling in een later stadium vormt. Bij de aanleg van het ontdekkingspad zou het namelijk om een ten behoeve van het nationaal subsidiefonds onder bezwarende titel verrichte prestatie kunnen gaan, die overeenkomstig artikel 2, onder a) of c), van de btw-richtlijn moet worden belast.

38. Volgens vaste rechtspraak veronderstelt de aanmerking van een handeling als een handeling onder bezwarende titel alleen dat een rechtstreeks verband bestaat tussen de goederenlevering of de dienstverrichting en een werkelijk door de belastingplichtige ontvangen tegenprestatie. [18] Om van een dergelijk rechtstreeks verband te kunnen spreken, is enkel vereist dat er een rechtsbetrekking tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst bestaat in het kader waarvan over en weer prestaties worden uitgewisseld [19], en dat de prestatie de voorwaarde vormt voor de tegenprestatie. [20] Ook het feit dat een economische handeling wordt uitgevoerd tegen een lagere prijs dan de kostprijs betekent niet dat er geen sprake is van een rechtstreeks verband tussen prestatie en tegenprestatie. [21]

39. Volgens de door de verwijzende rechter verstrekte informatie heeft Sveda zich er in het kader van een overeenkomst met het nationaal subsidiefonds toe verbonden het ontdekkingspad aan te leggen. In ruil daarvoor ontvangt Sveda van haar opdrachtgever een betaling – „financiële hulp" genoemd – ter hoogte van 90 % van de daarmee gemoeide kosten. Zonder kennis van de concrete inhoud van de overeenkomst kan echter niet met zekerheid worden bepaald of er in de zin van de aangehaalde rechtspraak een onmiddellijk verband tussen de aanleg van het ontdekkingspad en de „financiële hulp" bestaat.

40. Indien uit de beoordeling van de verwijzende rechter mocht blijken dat Sveda reeds met de aanleg van het ontdekkingspad een overeenkomstig artikel 2, onder a) of c), van de btw-richtlijn belaste handeling heeft verricht, zou de verwerving dan wel de vervaardiging van de tot het ontdekkingspad behorende investeringsgoederen rechtstreeks en onmiddellijk met deze belaste handeling in een later stadium samenhangen. Het lijdt namelijk geen twijfel dat de kosten van deze handelingen in een eerder stadium in de prijs zijn opgenomen, omdat de betaling van het nationaal subsidiefonds aan Sveda wordt berekend op basis van deze kosten.

2. Beantwoording van de prejudiciële vraag

41. Indien de verwijzende rechter echter vaststelt dat de aanleg van het ontdekkingspad door Sveda geen belastbare handeling ten opzichte van het nationaal subsidiefonds vormt, is het recht op aftrek van voorbelasting alleen afhankelijk van de vraag of de tot het ontdekkingspad behorende investeringsgoederen in de zin van artikel 168 van de btw-richtlijn worden gebruikt om in de toekomst tegen vergoeding diensten te leveren aan de bezoekers. Daartoe zou moeten worden nagegaan of de kosten van verwerving en vervaardiging van deze investeringsgoederen zijn opgenomen in de prijs voor deze prestaties.

18 — Zie arrest Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

19 — Zie onder meer arresten Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punt 14), MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, punt 47) en Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punt 29).

20 — Zie onder meer arresten Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punten 13-20) en Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punten 12-17); zie tevens de conclusie van advocaat-generaal Stix-Hackl in de zaak Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, punt 32).

21 — Zie in die zin arrest Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punt 22).

a) Objectief kostenbegrip

42. In tegenstelling tot de opvatting van het Verenigd Koninkrijk is deze vraag onafhankelijk van de beslissing van de belastingplichtige of hij de specifieke kosten al dan niet doorberekent in de prijs van zijn handelingen in een later stadium.

43. Volgens het arrest Becker is namelijk de vraag of er sprake is van een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen handelingen in een eerder en in een later stadium afhankelijk van de objectieve inhoud van de door de belastingplichtige eerder ontvangen prestatie.[22] Reeds in zijn arrest BLP Group had het Hof dienaangaande vastgesteld dat het vereiste verband tussen handelingen in een eerder stadium en handelingen in een later stadium niet kan worden bepaald door de intentie van de belastingplichtige.[23]

44. Daar komt bij dat in het kader van het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde ook prestaties worden belast die tegen een lagere prijs dan de kostprijs worden geleverd.[24] In dit geval wordt de prijs subjectief door de belastingplichtige bepaald, zonder dat rekening wordt gehouden met de totale kosten die met de te verrichten handeling zijn gemoeid. Toch staat in dit geval buiten kijf dat alle handelingen in een eerder stadium die overeenkomstig artikel 1, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn objectief beschouwd bestanddelen vormen van de kostprijs van de in een later stadium verrichte handelingen, ook in aanmerking komen voor aftrek van voorbelasting. Volgens vaste rechtspraak dient de ondernemer namelijk door het recht op aftrek *volledig* te worden ontlast van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw[25], omdat in het gemeenschappelijk btw-stelsel uiteindelijk niet de belastingplichtige ondernemer, maar de eindverbruiker met btw dient te worden belast[26].

45. Doorslaggevend voor de vraag of kosten in de zin van de rechtspraak zijn opgenomen in de prijs van de prestatie, is daarom het bestaan van een objectief economisch verband tussen een handeling in een eerder stadium en een of meer handelingen in een later stadium.[27] Een louter causaal verband volstaat weliswaar niet[28], maar indien een handeling in een eerder stadium objectief voor de uitvoering van een bepaalde of alle door de belastingplichtige in een later stadium verrichte handelingen dient, bestaat daartussen een rechtstreeks en onmiddellijk verband in de zin van de rechtspraak. In een dergelijk geval vormt de handeling in een eerder stadium economisch beschouwd namelijk een bestanddeel van de kostprijs voor de verrichting van de betrokken handelingen in een later stadium. Zoals reeds uit de bewoordingen van artikel 168 van de btw-richtlijn valt op te maken, is dus het objectieve doel van het gebruik van een eerder ontvangen prestatie bepalend.

46. Zoals de verwijzende rechter heeft vastgesteld, heeft in het onderhavige geval de aanleg van het ontdekkingspad ten doel bezoekers aan te trekken met het oog op het verrichten van handelingen onder bezwarende titel. De aanleg van het ontdekkingspad vormt daarom economisch beschouwd een bestanddeel van de kostprijs van die handelingen.

47. Bijgevolg bestaat er in de zin van de rechtspraak principieel een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de verwerving dan wel de vervaardiging van de tot het ontdekkingspad behorende investeringsgoederen en de handelingen onder bezwarende titel die ten behoeve van bezoekers worden verricht.

22 — Arrest Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, punten 22, 23 en 33).

23 — Zie arrest BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, punt 24).

24 — Zie punt 38 hierboven.

25 — Zie onder meer arresten Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punt 19), Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1, punt 15), Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 78), Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punt 25) en Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punt 32).

26 — Zie onder meer arresten Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punt 19), Pelzl e.a. (C-338/97, C-344/97 en C-390/97, EU:C:1999:285, punt 21), KÖGÁZ e.a. (C-283/06 en C-312/06, EU:C:2007:598, punt 51) en Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punt 25).

27 — Zie arrest AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, punt 31).

28 — Zie arrest Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, punt 31).

b) Primair gebruik voor niet-belaste handelingen in een later stadium

48. Het feit dat het ontdekkingspad gratis is opengesteld voor het publiek staat niet in de weg aan het recht op aftrek van voorbelasting.

49. Het gaat hierbij weliswaar om het primaire gebruik van de tot het ontdekkingspad behorende investeringsgoederen. Het rechtstreekse en onmiddellijke verband met het secundaire gebruik voor belaste handelingen in een later stadium kan echter alleen in twee gevallen worden verbroken door het primaire gebruik. [29]

50. Dit is ten eerste het geval wanneer het primaire gebruik gericht is op handelingen die onder bezwarende titel worden verricht, maar zijn vrijgesteld van btw. De handelingen in een eerder stadium maken dan deel uit van de kosten van de van btw vrijgestelde handelingen in een later stadium en zijn opgenomen in de prijs ervan. De artikelen 168 e.v. van de btw-richtlijn voorzien echter in beginsel niet in een recht op aftrek voor dergelijke handelingen. In een dergelijke situatie is het volgens de rechtspraak niet relevant dat de handelingen in een eerder stadium met het oog op een ander „uiteindelijk" doel worden verricht dat ook in belaste handelingen in een later stadium resulteert. [30]

51. In het onderhavige geval is het primaire gebruik echter niet gericht op het verrichten van vrijgestelde handelingen, maar op een kosteloze terbeschikkingstelling.

52. Ten tweede zou het rechtstreekse en onmiddellijke verband van de handelingen in een eerder stadium met het leveren van prestaties tegen betaling aan bezoekers ook worden verbroken indien het primaire gebruik van het ontdekkingspad voor een kosteloze terbeschikkingstelling aan bezoekers een niet-economische activiteit van Sveda zou vormen. Volgens de rechtspraak bestaat er namelijk geen recht op aftrek van de voorbelasting voor door een belastingplichtige gemaakte kosten voor zover deze kunnen worden toegerekend aan een activiteit van niet-economische aard. [31]

53. Naar de verwijzende rechter heeft vastgesteld is dit in casu echter niet het geval. [32] Het loutere feit dat een prestatie gratis wordt geleverd, betekent – anders dan de Commissie stelt – nog niet dat er sprake is van een niet-economische activiteit van de belastingplichtige. Het Verenigd Koninkrijk heeft tijdens de terechtzitting het passende voorbeeld van een winkelcentrum genoemd dat gratis parkeerruimte ter beschikking stelt aan zijn klanten.

c) Schending van de overeenkomst met het subsidiefonds

54. Voor het recht op aftrek is het evenmin van belang of er mogelijk sprake zou kunnen zijn van een schending van de overeenkomst met het nationaal subsidiefonds indien de kosten van de aanleg van het ontdekkingspad worden doorberekend in de prijs van de prestaties die Sveda tegen betaling aan bezoekers wil gaan leveren. De verwijzende rechter heeft overwogen of dit het geval is.

55. Ik zie evenwel niet in hoe een dergelijke schending zou kunnen doorwerken in de beoordeling in de context van de btw, noch is het, zoals reeds is gebleken [33], voor de aftrek van voorbelasting van belang of Sveda de kosten daadwerkelijk meeneemt in haar prijsvorming.

29 — Zie met betrekking tot gevallen waarin dit verband kan zijn verbroken arrest TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, punt 34).

30 — Zie arresten BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, punt 19), SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punten 62 en 71) en X (C-651/11, EU:C:2013:346, punt 56).

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

32 — Zie de punten 23-25 hierboven.

33 — Zie de punten 42-45 hierboven.

d) Schending van verordening (EG) nr. 1698/2005

56. Evenmin is de door de verwijzende rechter genoemde verordening (EG) nr. 1698/2005 van de Raad van 20 september 2005 inzake steun voor plattelandsontwikkeling uit het Europees Landbouwfonds voor Plattelandsontwikkeling [34] van invloed op de beoordeling van het onderhavige geval in de context van de btw.

57. Zelfs al zou het gebruik van het ontdekkingspad door Sveda in strijd zijn met het door de verwijzende rechter genoemde artikel 36, onder b), punt vii), van die verordening, op grond waarvan steun wordt toegekend voor niet-productieve investeringen, zou dit het recht op aftrek onverlet laten. Volgens vaste rechtspraak verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich namelijk tegen een differentiatie tussen rechtmatige en onrechtmatige activiteiten. [35]

e) Invloed van de herzieningsperiode

58. Ook het door de Republiek Litouwen geuite bezwaar met betrekking tot de voorschriften inzake de herziening van de btw-aftrek staat in het onderhavige geval niet in de weg aan het recht op aftrek van voorbelasting.

59. Overeenkomstig artikel 187 van de btw-richtlijn wordt de oorspronkelijke aftrek in verband met de verwerving of vervaardiging van investeringsgoederen herzien, indien zich binnen een periode van vijf jaar wijzigingen voordoen die relevant zijn voor het recht op aftrek.

60. De Republiek Litouwen trekt daaruit de conclusie dat investeringsgoederen binnen een periode van vijf jaar na de verwerving of vervaardiging ervan voor een economische activiteit moeten worden gebruikt. Zo niet, bestaat volgens haar geen recht op aftrek van voorbelasting.

61. Ten eerste is echter de herzieningsperiode volgens de rechtspraak niet van invloed op de vaststelling of een belastingplichtige op het tijdstip van verwerving dan wel vervaardiging van goederen al dan niet met het oog op zijn economische activiteit handelt. [36] Ten tweede zijn er in het onderhavige geval evenmin aanwijzingen dat de investeringsgoederen binnen de herzieningsperiode worden gebruikt voor doeleinden die de aftrek van voorbelasting uitsluiten. Ook al worden aan de bezoekers van het ontdekkingspad vooralsnog geen prestaties tegen betaling aangeboden, doet dit geenszins af aan het feit dat de investeringsgoederen voor de economische activiteit van Sveda worden gebruikt, voor zover op basis van objectieve omstandigheden kan worden vastgesteld dat Sveda nog steeds voornemens is in een dergelijk aanbod te voorzien.

f) Hoogte van de aftrek

62. Tot slot moet nog worden onderzocht of de omstandigheid dat de door Sveda gemaakte kosten voor de verwerving dan wel de vervaardiging van de in geding zijnde investeringsgoederen voor maximaal 90 % door het nationaal subsidiefonds worden vergoed, van invloed is op de hoogte van de aftrek van voorbelasting.

63. Het Verenigd Koninkrijk is van mening dat deze omstandigheid van wezenlijk belang is voor de beoordeling van de vraag in hoeverre de kosten van de handelingen in een eerder stadium zijn opgenomen in de prijs voor de handelingen in een later stadium.

34 — PB L 277, blz. 1.

35 — Zie arresten Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punt 28), CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punt 33) en GfBk (C-275/11, EU:C:2013:141, punt 32).

36 — Zie arrest Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punt 20).

64. Evenals de Republiek Litouwen en de Commissie ben ik evenwel van opvatting dat een gedeeltelijke vergoeding van kosten door het nationaal subsidiefonds niet van invloed is op de hoogte van de aftrek. Volgens artikel 168 van de btw-richtlijn is namelijk enkel van belang of de eerder ontvangen prestaties worden gebruikt voor belaste handelingen in een later stadium. Daarentegen speelt de wijze waarop de handelingen in een eerder stadium worden gefinancierd geen rol.

65. Dienovereenkomstig heeft het Hof reeds vastgesteld dat een regeling van een lidstaat die het recht op aftrek van voorbelasting beperkt op grond dat goederen zijn gefinancierd door middel van subsidies, onverenigbaar is met het btw-recht van de Unie. [37]

66. Bijgevolg heeft een belastingplichtige in een situatie als in het hoofdgeding in beginsel recht op volledige aftrek van de voorbelasting voor de ontvangen prestaties betreffende de verwerving dan wel de vervaardiging van de in geding zijn investeringsgoederen.

VI – **Conclusie**

67. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag als volgt te beantwoorden:

„Artikel 168 van de btw-richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat een belastingplichtige recht heeft op aftrek van de voorbelasting die hij heeft voldaan bij de vervaardiging of de verwerving van investeringsgoederen die rechtstreeks bedoeld zijn voor gratis gebruik door het publiek, maar kunnen worden gebruikt als middel om bezoekers aan te trekken naar een plaats waar de belastingplichtige voornemens is goederenleveringen en/of diensten te verrichten in het kader van zijn economische activiteiten.”

37 — Zie arrest Commissie/Frankrijk (C-243/03, EU:C:2005:589, punt 33).