Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
Föredraget den 22 april 2015 [1]

Mål C-126/14

UAB ”Sveda”
mot
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(begäran om förhandsavgörande från Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauen))

”Skattelagstiftning — Mervärdesskatt — Artikel 168 i direktiv 2006/112/EG — Avdragsrätt för förvärv och tillverkning av investeringsvaror — Primär användning för transaktioner som inte är skattepliktiga — Sekundär användning för skattepliktiga transaktioner”

I – **Inledning**

1. Förevarande begäran om förhandsavgörande rör behandlingen i mervärdesskattehänseende av en naturstig för utforskande av baltisk mytologi. Ett litauiskt företag ställer denna stig till besökarnas förfogande utan ersättning. Skattemyndigheten har därför nekat företaget avdragsrätt för kostnaderna för att inrätta stigen. Företaget anser att detta beslut är felaktigt, eftersom besökarna i slutänden dock ska betala någonting, visserligen inte för stigen i sig, men för servering, souvenirer och andra tjänster som företaget tillhandahåller.

2. Utgången i målet vid den nationella domstolen beror på hur ett direkt och omedelbart samband mellan ingående- och utgående transaktioner ska fastställas, vilket enligt rättspraxis är avgörande för avdragsrätten. Visserligen är de abstrakta villkoren för ett sådant samband redan fastställda. Deras konkreta tillämpning kan emellertid, såsom i förevarande mål, fortfarande behöva klargöras.

II – **Tillämpliga bestämmelser**

3. För den tidsperiod som är aktuell i målet vid den nationella domstolen reglerades mervärdesskatten i unionen genom rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt [2] (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

1 — Originalspråk: tyska.
2 — EUT L 347, s. 1.

4. Enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet avses med ”beskattningsbar person” den som, ”oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat”. I andra stycket i bestämmelsen tilläggs följande:

”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.”

5. Enligt artikel 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet beskattas ”leverans av varor”, respektive ”tillhandahållande av tjänster” ”mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap”.

6. I artikel 26.1 i mervärdesskattedirektivet tilläggs följande:

”Följande transaktioner skall likställas med tillhandahållande av tjänster mot ersättning:

a) Användning av en vara som ingår i en rörelses tillgångar för den beskattningsbara personens eget eller personalens privata bruk, eller mer generellt sådan användning för andra ändamål än den egna rörelsen, om avdragsrätt förelegat helt eller delvis för mervärdesskatten på dessa varor.

…”

7. I artikel 168 i mervärdesskattedirektivet regleras en beskattningsbar persons avdragsrätt på följande sätt:

”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.

…”

8. Denna bestämmelse motsvarar artikel 17.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund,[3] som var i kraft till och med den 31 december 2006. Även domstolens praxis avseende denna bestämmelse ska beaktas i förevarande mål.

9. Slutligen föreskrivs angående justering av avdraget följande i artikel 187 i mervärdesskattedirektivet:

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

…

2. Den årliga justeringen skall endast ske med avseende på en femtedel … av den mervärdesskatt som har belastat investeringsvarorna.

3 — EGT L 145, s. 1.

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

10. Litauisk lagstiftning innehåller motsvarande bestämmelser som de i mervärdesskattedirektivet.

III – **Målet vid den nationella domstolen**

11. Bolaget Sveda UAB (nedan kallat Sveda) är klagande i det nationella målet. Föremål för tvisten är bolagets avdragsrätt.

12. År 2012 anlade Sveda en så kallad naturstig för rekreation och utforskande av baltisk mytologi (nedan kallad naturstig). I detta syfte anlade bolaget stigar, trappor, utsiktsplatser, lägerbålsplatser, en informationsmonter samt parkeringsplatser för motorfordon.

13. Arbetena för att anlägga denna naturstig företogs mot bakgrund av ett avtal som Sveda hade ingått med det nationella utbetalningsorganet vid jordbruksministeriet (nedan kallat det nationella utbetalningsorganet). Enligt detta avtal åtog sig Sveda att ge allmänheten tillgång till naturstigen utan ersättning. Enligt avtalet skulle Sveda erhålla upp till 90 procent av kostnaderna för upprättandet av stigen som stöd.

14. Enligt den hänskjutande domstolen avsåg Sveda att i framtiden självständigt bedriva ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet inom turismområdet. I detta avseende skulle bolaget tillhandahålla tjänster till naturstigens besökare mot ersättning, som till exempel försäljning av livsmedel eller souvenirer.

15. I sin mervärdesskattedeklaration redovisade Sveda den ingående mervärdesskatt som bolaget hade betalat för varor och tjänster i samband med arbetena för att inrätta naturstigen. Den litauiska skattemyndigheten nekade emellertid återbetalningen av denna ingående mervärdesskatt, eftersom det inte hade visats att de tjänster som Sveda förvärvat skulle användas i en skattepliktig verksamhet.

IV – **Förfarandet vid domstolen**

16. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauens högsta förvaltningsdomstol), vid vilken målet numera är anhängigt, har den 17 mars 2014 hänskjutit följande fråga till domstolen enligt artikel 267 tredje stycket FEUF:

”Kan artikel 168 i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att den ger en beskattningsbar person rätt att dra av ingående mervärdesskatt som betalats i samband med tillverkning eller förvärv av investeringsvaror som är avsedda att användas i rörelsen, såsom de här aktuella investeringsvarorna, vilka är direkt avsedda att utan vederlag ställas till allmänhetens förfogande, men kan anses utgöra ett medel för att locka besökare till en plats där den beskattningsbara personen, inom ramen för sin ekonomiska verksamhet, planerar att tillhandahålla varor och/eller tjänster?”

17. Republiken Litauen, Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland samt Europeiska kommission har vid förfarandet vid domstolen i juli 2014 ingett skriftliga yttranden samt deltagit vid den muntliga förhandlingen den 4 februari 2015.

V – **Rättslig bedömning**

18. Den hänskjutande domstolen har ställt sin tolkningsfråga för att få klarhet i huruvida en beskattningsbar person i en situation som den i det nationella målet har rätt till avdrag enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet.

19. Enligt denna bestämmelse har en beskattningsbar person rätt att dra av en avdragsrätt för ingående transaktioner i den mån dessa ”används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner”.

A – *Hänförande av investeringsvarorna till rörelsens tillgångar*

20. Republiken Litauen anser att en avdragsrätt i förevarande mål är utesluten redan av den anledningen att Sveda i princip visserligen utgör en beskattningsbar person, men inte har agerat i denna egenskap vid inrättandet av naturstigen.

21. Enligt fast rättspraxis krävs det nämligen för avdragsrätt med avseende på en förvärvad vara att den beskattningsbara personen agerar i egenskap av sådan, det vill säga – åtminstone även – för dennes beskattade transaktioner i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.[4] Samma sak gäller om den beskattningsbara personen tillverkar en vara.[5]

22. Syftet med detta krav är i slutänden att en vara helt eller delvis måste hänföras till den beskattningsbara personens rörelsetillgångar för att avdragsrätten för förvärvet eller tillverkningen av varan inte ska vara utesluten redan från början.[6] Huruvida detta är fallet ska enligt rättspraxis bedömas med hänsyn till alla omständigheter i det enskilda fallet, däribland vilken typ av vara som det är fråga om och den tid som förflutit mellan förvärvet av varorna och användningen av dem i den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet.[7]

23. Republiken Litauen ifrågasätter mot denna bakgrund den hänskjutande domstolens konstaterande, enligt vilket de omtvistade investeringsvarorna hör till Svedas rörelsetillgångar. Sveda är nämligen enligt det med det nationella utbetalningsorganet slutna avtalet skyldigt att utan ersättning ställa naturstigen till allmänhetens förfogande och kan först senare nyttja den för en ekonomisk verksamhet. Följaktligen har Sveda inledningsvis inte agerat i egenskap av beskattningsbar person.

24. Domstolen har emellertid vid ett flertal tillfällen slagit fast att en person som förvärvar varor för en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, gör det i egenskap av beskattningsbar person, även om varorna inte omedelbart används i den ekonomiska verksamheten.[8]

25. Följaktligen har Sveda, såsom den hänskjutande domstolen med rätta har fastslagit, vid förvärvet respektive vid tillverkningen av investeringsvarorna uppträtt i egenskap av beskattningsbar person och dessa investeringsvaror ska således hänföras till rörelsens tillgångar.

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

5 — Se mitt förslag till avgörande i mål X (C-334/10, EU:C:2012:108, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

6 — Se, för ett liknande resonemang, dom Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, punkterna 28 och 29) och dom Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punkterna 56–59). Se även artikel 168a i mervärdesskattedirektivet.

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

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

B – *Användning för beskattade transaktioner*

26. För att Sveda ska ha rätt till avdrag krävs det emellertid inte enbart att investeringsvarorna hänförs till rörelsens tillgångar, det vill säga allmänt främjar bolagets ekonomiska verksamhet, utan dessutom att de enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet används för bolagets *beskattade* transaktioner.

27. Genom denna faktiska eller planerade användning av varorna bestäms nämligen avdragets omfattning. [9] I regel är den *planerade* användningen avgörande, eftersom avdragsrätten enligt artiklarna 63 och 167 i mervärdesskattedirektivet i princip uppkommer redan vid den tidpunkt vid vilken den beskattningsbara personen tar emot en vara eller en tjänst, det vill säga i regel innan denne själv tillhandahåller sina utgående transaktioner. [10]

28. I målet vid den nationella domstolen har den planerade användningen för de investeringsvaror som Sveda har förvärvat, respektive tillverkat, redan fastställts.

29. Naturstigen ska ställas till allmänhetens förfogande gratis. Denna transaktion beskattas inte. Någon skattskyldighet följer inte av artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet, eftersom Sveda inte kräver någon ersättning från besökarna. Inte heller följer en skattskyldighet av artikel 26.1 a i mervärdesskattedirektivet, eftersom investeringsvarorna inte används för andra ändamål än den egna rörelsen i den mening som avses i denna bestämmelse. En användning för andra ändamål än den egna rörelsen är nämligen i vart fall utesluten om användningen av en investeringsvara ska hänföras till den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet. [11] Den hänskjutande domstolen har emellertid redan fastställt att Sveda vid anläggandet av naturstigen handlade inom ramen för sin ekonomiska verksamhet. [12]

30. Dessutom ska naturstigen även ha i syfte att locka till sig besökare så att Sveda kan tillhandahålla varor och tjänster där. Dessa transaktioner skulle beskattas enligt artikel 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet.

31. Det föreligger således två olika ändamål som ska främjas genom förvärvet respektive tillverkningen av investeringsvarorna. Den huvudsakliga delen är tillhandhållandet till allmänheten utan ersättning (primär användning), vilken enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet inte medför någon avdragsrätt. Bakom denna användning står emellertid användningen av naturstigen som medel för att tillhandahålla skattepliktiga tjänster till besökarna (sekundär användning), av vilken en avdragsrätt följer. Vilka av dessa båda ändamål ska anses avgörande inom ramen för artikel 168 i mervärdesskattedirektivet?

32. I domen BLP Group fastställde domstolen i denna fråga generellt att det krävs att de förvärvade varorna eller tjänsterna är direkt och omedelbart kopplade till de skattepliktiga transaktionerna och att det ”slutliga” målet som den skattskyldiga personen vill uppnå saknar betydelse. [13] Domstolen fann därför att rätt till avdrag saknades i en situation i vilken den beskattningsbara personen tillhandahöll tjänster i samband med en skattefri försäljning av bolagsandelar, fastän denna försäljning var ett medel för att möjliggöra den beskattningsbara personens skattepliktiga verksamhet. Domstolen gjorde således härvid skillnad mellan den ingående transaktionens avgörande primära användning och den enbart sekundära användningen.

9 — Se, bland annat, dom Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punkt 15), dom X (C-334/10, EU:C:2012:473, punkt 17) och dom FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punkt 49).

10 — Se dom Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punkt 36). Se även mitt förslag till avgörande i målet X (C-334/10, EU:C:2012:108, punkt 81 och där angiven rättspraxis).

11 — Se, för ett liknande resonemang, dom BCR Leasing IFN (C-438/13, EU:C:2014:2093, punkt 26). För en närmare analys, se dom Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punkt 38) och dom Gemeente ’s-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, punkt 25).

12 — Se ovan punkterna 23–25.

13 — Dom BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, punkt 19). Se även senast dom Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 38).

33. Domstolen har emellertid vidareutvecklat sin praxis. Visserligen krävs det för tillämpningen av artikel 168 i mervärdesskattedirektivet fortfarande att det fastställs ett direkt och omedelbart samband mellan en granskad ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för att det ska föreligga en avdragsrätt.[14] Ett sådant samband kan emellertid också föreligga med den skattskyldiga personens samlade ekonomiska verksamhet, såvida kostnaderna för de ingående transaktionerna tillhör den beskattningsbara personens allmänna omkostnader och således utgör kostnader för samtliga varor som levereras eller tjänster som tillhandahålls.[15]

34. Enligt domstolens senaste praxis är det för ett direkt och omedelbart samband alltid avgörande att kostnaderna för de ingående transaktionerna ingår i priset på enskilda eller samtliga av den beskattningsbara personens utgående transaktioner.[16] Detta gäller oberoende av huruvida det är frågan om den beskattningsbara personens användning av varor eller tjänster.[17]

35. Således föreligger det en avdragsrätt i förevarande mål om kostnaderna för förvärvet respektive tillverkningen av investeringsvarorna för naturstigen ingår i priset för utgående transaktioner som beskattas enligt mervärdesskattedirektivet i den mening som avses i rättspraxis.

36. I situationen i målet vid den nationella domstolen kan olika utgående transaktioner komma på fråga i detta avseende. Det kan vara frågan om de skattepliktiga tjänster som Sveda har för avsikt att tillhandahålla besökarna till naturstigen, vilka är föremål för tolkningsfrågan (se avsnitt 2 nedan). Dessutom skulle en relevant beskattad utgående transaktion även kunna utgöras av anläggandet av naturstigen i sig. Den hänskjutande domstolen har inte beaktat denna möjlighet i begäran om förhandsavgörande. Den ska emellertid prövas först, eftersom den skulle kunna medföra att besvarandet av den konkreta tolkningsfrågan saknar betydelse för målet i den nationella domstolen (se avsnitt 1 nedan).

1. Anläggandet av naturstigen som beskattad utgående transaktion

37. Oberoende av hur den konkreta tolkningsfrågan besvaras skulle det kunna anses föreligga en rätt till avdrag i det nationella målet om redan Svedas anläggande av naturstigen utgör en skattepliktig utgående transaktion. Anläggandet av naturstigen skulle nämligen kunna utgöra en tjänst mot ersättning som tillhandahålls det nationella utbetalningsorganet som enligt artikel 2 a eller c i mervärdesskattedirektivet är skattepliktig.

38. Enligt fast rättspraxis krävs det för att en transaktion ska anses ske mot ersättning endast att det finns ett direkt samband mellan leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna och ett vederlag som faktiskt mottas av den beskattningsbara personen.[18] Ett sådant omedelbart samband kräver endast att det föreligger ett rättsförhållande mellan den som tillhandahåller tjänsten och

14 — Se, bland annat, dom Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, punkt 24), dom Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 79) och dom Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 34).

15 — Se, för ett liknande resonemang bland annat, dom Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, punkterna 30 och 31), dom Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, punkt 24), dom SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkterna 58 och 60), dom Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, punkt 20) och dom Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 38).

16 — Se, bland annat, dom SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 60), dom X (C-651/11, EU:C:2013:346, punkt 55) och dom PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526, punkt 23). Se, för ett liknande resonemang, redan dom Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, punkt 36).

17 — Se mitt förslag till avgörande i mål TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

18 — Se, till exempel, dom Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

mottagaren som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer [19] samt att det föreligger en direkt koppling mellan den tillhandahållna tjänsten och det mottagna vederlaget. [20] Inte heller utgör ett tillhandahållande av en tjänst till ett pris under självkostnadspris hinder mot ett antagande av en direkt koppling mellan den tillhandahållna tjänsten och det mottagna vederlaget. [21]

39. Sveda har enligt den hänskjutande domstolens uppgifter på grund av ett avtal med det nationella utbetalningsorganet åtagit sig att anlägga naturstigen. För detta erhåller Sveda en betalning på 90 procent av de uppkomna kostnaderna som betecknas som stöd från sin uppdragsgivare. Utan kännedom om avtalets konkreta innehåll kan det emellertid inte slutgiltigt avgöras huruvida det föreligger ett omedelbart samband mellan anläggandet av naturstigen och stödet i den mening som avses i ovannämnda rättspraxis.

40. Om den hänskjutande domstolen skulle fastställa att Sveda redan genom anläggandet av naturstigen har tillhandahållit en skattepliktig transaktion enligt artikel 2 a eller c i mervärdesskattedirektivet skulle förvärvet respektive tillverkningen av investeringsvarorna för naturstigen direkt och omedelbart vara kopplade till denna beskattade utgående transaktion. Kostnaderna för dessa ingående transaktioner ingår nämligen definitivt i priset, eftersom omfattningen av betalningen från det nationella utbetalningsorganet beräknas just utifrån dessa kostnader.

2. Besvarandet av tolkningsfrågan

41. Om den hänskjutande domstolen emellertid skulle fastställa att Svedas anläggande av naturstigen inte utgör någon skattepliktig transaktion med det nationella betalningsorganet, beror avdragsrätten enbart på huruvida investeringsvarorna från naturstigen används för ett framtida tillhandahållande av tjänster mot ersättning till besökarna i den mening som avses i artikel 168 i mervärdesskattedirektivet. Det ska i detta hänseende undersökas huruvida kostnaderna för förvärvet och tillverkningen av dessa investeringsvaror ingår i priset för dessa tjänster.

a) Objektivt kostnadsbegrepp

42. Svaret på denna fråga är, tvärtemot vad Förenade kungariket anser, inte beroende av den beskattningsbara personens vilja att inberäkna de aktuella kostnaderna vid prisbildningen för dennas utgående transaktioner.

43. Enligt domen Becker riktar sig nämligen fastställandet av ett direkt och omedelbart samband mellan ingående och utgående transaktioner efter de förvärvade ingående transaktionernas objektiva innehåll. [22] Redan i domen BLP Group fastställde domstolen genom ett liknande resonemang att det nödvändiga sambandet mellan ingående- och utgående transaktioner inte kan fastställas genom den beskattningsbara personens avsikter. [23]

44. Dessutom ska även tjänster som tillhandahålls till ett pris under självkostnadspris beskattas inom ramen för det gemensamma mervärdesskattesystemet. [24] I en sådan situation sker den beskattningsbara personens subjektiva prisbildning utan ett beaktande av samtliga kostnader för att tillhandahålla den utgående transaktionen. Samtidigt råder det inget som helst tvivel om att samtliga ingående

19 — Se, bland annat, dom Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punkt 14), dom MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, punkt 47) och dom Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 29).

20 — Se, bland annat, dom Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punkterna 13–20) och dom Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punkterna 12–17). Se även generaladvokaten Stix-Hackls förslag till avgörande i målet Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, punkt 32).

21 — Se, för ett liknande resonemang, dom Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punkt 22).

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

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

24 — Se ovan punkt 38.

transaktioner som enligt artikel 1.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet objektivt sett tillhör kostnaderna för de utgående transaktionerna även medför avdragsrätt. Enligt fast rättspraxis ska det helt säkerställas att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för hela sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom eller henne själv, [25] eftersom mervärdesskatten enbart är avsedd att belasta slutkonsumenten inom ramen för det gemensamma mervärdesskattesystemet och inte den skattskyldiga näringsidkaren. [26]

45. Avgörande för frågan huruvida kostnader i den mening som avses i rättspraxis ingår i priset för en tjänst är således ett objektivt ekonomiskt samband mellan ingående och utgående transaktioner. [27] Ett orsakssamband i sig räcker således inte. [28] Om den ingående transaktionen emellertid i objektivt hänseende gynnar vissa eller samtliga utgående transaktioner, föreligger det även ett direkt och omedelbart samband i den mening som avses i rättspraxis. I en sådan situation utgör den ingående transaktionen i ekonomiskt hänseende en kostnad vid tillhandahållandet av de aktuella utgående transaktionerna. Såsom framgår redan av ordalydelsen i artikel 168 i mervärdesskattedirektivet är således det objektiva ändamålet vid användningen av en ingående transaktion avgörande.

46. I förevarande mål syftar anläggandet av naturstigen enligt den hänskjutande domstolens konstateranden till att locka till sig besökare för att tillhandahålla transaktioner mot ersättning till dessa. Anläggandet av naturstigen hör således ekonomiskt sett till kostnaderna för dessa transaktioner.

47. Följaktligen föreligger det i princip ett direkt och omedelbart samband i den mening som avses i rättspraxis mellan förvärvet respektive tillverkningen av investeringsvarorna för naturstigen och de avgiftsbelagda tjänsterna till besökarna.

b) Primär användning för utgående transaktioner som inte är skattepliktiga

48. Den omständigheten att naturstigen ställs till besökarnas förfogande gratis utgör inte hinder mot rätt till avdrag.

49. Investeringsvarorna ska förvisso primärt användas för naturstigen, men en primär användning kan emellertid endast bryta det direkta och omedelbara sambandet med den sekundära användningen för beskattade utgående transaktioner i två situationer. [29]

50. Detta är fallet när den primära användningen äger rum för transaktioner som tillhandahålls mot ersättning men som är befriade från mervärdesskatt. De ingående transaktionerna tillhör då kostnaderna för utgående transaktioner som är befriade från mervärdesskatt och ingår i priset för dessa. För sådana transaktioner föreskrivs emellertid i princip inte någon avdragsrätt. I en sådan situation saknar det enligt rättspraxis betydelse att de ingående transaktionerna har ett ytterligare ”slutgiltigt” mål som även medför beskattade utgående transaktioner. [30]

51. I förevarande mål sker den primära användningen emellertid inte för skattebefriade transaktioner mot ersättning, utan för ett nyttjande utan vederlag.

25 — Se, bland annat, dom Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punkt 19), Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1, punkt 15), Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 78), Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 25) och Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punkt 32).

26 — Se, bland annat, dom Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 19), Pelzl m.fl. (C-338/97, C-344/97 och C-390/97, EU:C:1999:285, punkt 21), KÖGÁZ m.fl. (C-283/06 och C-312/06, EU:C:2007:598, punkt 51) och Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punkt 25).

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

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

29 — Beträffande ett möjligt brytande av detta samband, se dom TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, punkt 34).

30 — Se dom BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, punkt 19), dom SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkterna 62 och 71) och dom X (C-651/11, EU:C:2013:346, punkt 56).

52. Dessutom skulle ett direkt och omedelbart samband mellan de ingående transaktionerna och tillhandahållande av avgiftsbelagda tjänster till besökarna även brytas om den primära användningen av naturstigen för nyttjande av besökarna utan vederlag innebar att Sveda utövade en icke-ekonomisk verksamhet. Enligt rättspraxis föreligger inte någon avdragsrätt för en beskattningsbar persons kostnader om de hänger samman med utövandet av en icke-ekonomisk verksamhet. [31]

53. Enligt den hänskjutande domstolens fastställelser är detta emellertid inte fallet. [32] Den omständigheten att en tjänst ställs till förfogande utan vederlag innebär – i strid med kommissionens uppfattning – i sig inte att en beskattningsbar persons verksamhet är icke-ekonomisk. I detta hänseende har Förenade kungariket vid den muntliga förhandlingen hänvisat till exemplet med ett köpcentrum som gratis ställer kundparkeringar till förfogande.

c) Åsidosättande av avtalet med det nationella utbetalningsorganet

54. För avdragsrätten saknar det även betydelse att ett beaktande av kostnaderna för anläggandet av naturstigen vid prissättningen av de planerade avgiftsbelagda tjänsterna till besökarna skulle kunna strida mot avtalet med det nationella utbetalningsorganet. Detta hade den hänskjutande domstolen övervägt.

55. Det går inte heller att se hur ett sådant åsidosättande skulle kunna påverka den mervärdesskatterättsliga bedömningen, och det saknar även, såsom framgår ovan, [33] betydelse för avdragsrätten huruvida Sveda faktiskt har låtit kostnaderna ingå i sin prissättning.

d) Åsidosättande av förordning (EG) nr 1698/2005

56. Lika lite påverkar rådets förordning (EG) nr 1698/2005 av den 20 september 2005 om stöd för landsbygdsutveckling från Europeiska jordbruksfonden för landsbygdsutveckling (EJFLU), [34] till vilken den hänskjutande domstolen har hänvisat, den mervärdesskatterättsliga bedömningen i förevarande mål.

57. Även om Svedas användning av naturstigen skulle strida mot artikel 36 b led vii i nämnda förordning, till vilken den hänskjutande domstolen har hänvisat, på grundval av vilken stöd för icke-produktiva investeringar beviljas, skulle detta inte påverka avdragsrätten. Enligt fast rättspraxis utgör principen om skatteneutralitet nämligen hinder mot att otillåtna och tillåtna transaktioner behandlas olika. [35]

e) Justeringsperiodens påverkan

58. Inte heller invändningen från Republiken Litauen avseende bestämmelserna om justering av avdragsrätten utgör hinder mot avdragsrätt i förevarande mål.

59. Enligt artikel 187 i mervärdesskattedirektivet justeras det ursprungliga avdraget vid förvärv eller tillverkning av investeringsvaror om det inom en period på fem år visar sig att förändringar har inträffat som har betydelse för avdragsrätten.

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

32 — Se ovan punkterna 23–25.

33 — Se ovan punkterna 42–45.

34 — EUT L 277, s. 1.

35 — Se, till exempel, dom Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punkt 28), dom CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 33) och dom GfBk (C-275/11, EU:C:2013:141, punkt 32).

60. Republiken Litauen drar av detta slutsatsen att en investeringsvara måste användas i en ekonomisk verksamhet inom en period på fem år efter förvärvet eller tillverkningen. Om så inte är fallet föreligger det inte någon avdragsrätt.

61. Enligt rättspraxis har justeringsperioden emellertid inte någon betydelse vid fastställandet av huruvida en beskattningsbar person vid förvärvet, respektive tillverkningen, av en vara har agerat i sin ekonomiska verksamhet.[36] Dessutom framgår det inte i förevarande mål att investeringsvarorna används inom justeringsperioden för ändamål som utesluter avdragsrätt. Även om besökarna till naturstigen inledningsvis inte erbjuds några tjänster mot vederlag, ändrar detta inte användningen av investeringsvarorna för Svedas ekonomiska verksamhet, om det med hjälp av faktiska omständigheter kan fastställas att sådana är planerade i framtiden.

f) Avdragsrättens omfattning

62. Det ska slutligen prövas huruvida den omständigheten att Sveda får ersättning från det nationella utbetalningsorganet för upp till 90 procent av kostnaderna för förvärvet respektive tillverkningen av de omtvistade investeringsvarorna påverkar avdragsrättens omfattning.

63. Förenade kungariket anser att detta ska anses utgöra en väsentlig omständighet vid bedömningen av frågan i vilken utsträckning kostnaderna för de ingående transaktionerna ingår i priset för de utgående transaktionerna.

64. Liksom Republiken Litauen och kommissionen anser jag att den partiella ersättningen för kostnaderna från det nationella utbetalningsorganet inte påverkar avdragsrättens omfattning. Enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet är det nämligen enbart avgörande huruvida de ingående transaktionerna används för beskattade utgående transaktioner. Däremot saknar det betydelse hur de ingående transaktionerna finansieras.

65. I enlighet med detta har domstolen redan fastställt att en nationell bestämmelse enligt vilken avdragsrätten är begränsad om den förvärvade varan har finansierats med ett statligt stöd inte är förenlig med unionens mervärdesskatterätt.[37]

66. Således har en beskattningsbar person i en situation som den i det nationella målet full avdragsrätt för ingående transaktioner med anknytning till förvärvet respektive tillverkningen av de omtvistade investeringsvarorna.

VI – **Förslag till avgörande**

67. På grund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara tolkningsfrågan på följande sätt:

Artikel 168 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en beskattningsbar person har rätt att dra av ingående mervärdesskatt som betalats i samband med tillverkning eller förvärv av investeringsvaror, vilka är direkt avsedda att utan vederlag ställas till allmänhetens förfogande, men används som medel för att locka besökare till en plats där den beskattningsbara personen, inom ramen för sin ekonomiska verksamhet, planerar att tillhandahålla varor och/eller tjänster.

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

37 — Se dom kommissionen/Frankrike (C-243/03, EU:C:2005:589, punkt 33).