

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 22 oktober 2015 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 168 – Avdragsrätt – Avdrag för ingående skatt på förvärv eller tillverkning av investeringsvaror – Naturstig som är direkt avsedd att användas kostnadsfritt av allmänheten – Användning av naturstigen som ett medel för att genomföra beskattade transaktioner”

I mål C-126/14,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Litauen) genom beslut av den 18 februari 2014, som inkom till domstolen den 17 mars 2014, i målet

”Sveda” UAB

mot

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

ytterligare deltagare i rättegången:

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av ordföranden på fjärde avdelningen T. von Danwitz, tillförordnad ordförande på femte avdelningen samt domarna D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász och C. Vajda (referent),

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 4 februari 2015,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Litauens regering, genom D. Kriaunaitis, R. Dzikovis och D. Stepanienis, samtliga i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom S. Brighthouse, J. Kraehling och M. Holt, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av O. Thomas, barrister,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och A. Steiblyt, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 22 april 2015 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

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

2 Begäran har framställts i ett mål mellan "Sveda" UAB (nedan kallat Sveda) och Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (den nationella skatteinspektionen under Republiken Litauens finansministerium) (nedan kallad skatteinspektionen) angående ett beslut genom vilket avdrag nekats för den ingående mervärdesskatt som Sveda betalat i samband med anläggandet av en naturstig för rekreation och utforskande av baltisk mytologi (nedan kallad naturstigen).

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

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

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

4 I artikel 63 i direktivet föreskrivs följande:

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

5 Artikel 167 i direktivet föreskrivs följande:

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

6 Artikel 168 i direktivet föreskrivs följande:

"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.

..."

Litauisk rätt

7 Artikel 58.1.1 i lag nr IX-751 av den 5 mars 2002 om mervärdesskatt har följande lydelse:

"Den person som är beskattningsbar för mervärdesskatt har rätt att dra av ingående mervärdesskatt och/eller mervärdesskatt på import såvitt avser varor och/eller tjänster som förvärvats och/eller importerats, om varorna och/eller tjänsterna är avsedda att användas för följande verksamheter som genomförs av nämnda person som är beskattningsbar för mervärdesskatt:

1) tillhandahållande av mervärdesskattepliktiga varor och/eller tjänster."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

8 Sveda är en juridisk person med vinstsyfte vars verksamheter består i tillhandahållande av logi, mat och dryck, anordnande av mässor, kongresser och fritidsaktiviteter samt byggnadsteknisk rådgivning och konsulttjänster avseende dessa verksamheter.

9 Den 2 mars 2012 ingick Sveda ett avtal om stöd med det nationella utbetalningsorganet vid jordbruksministeriet (Nacionalinė mokėjimo agentūra prie Žemės ūkio ministerijos). Enligt detta avtal åtog sig Sveda att genomföra projektet "Naturstig för rekreation (och utforskande) av baltisk mytologi" och ge allmänheten kostnadsfri tillgång till naturstigen. Utbetalningsorganet åtog sig att stå för upp till 90 procent av kostnaderna för att genomföra projektet, medan Sveda skulle stå för de resterande genomförandekostnaderna.

10 Sveda drog av mervärdesskatten avseende förvärv eller tillverkning av vissa investeringsvaror i samband med arbeten för att skapa den aktuella naturstigen och upprättade en mervärdesskattedeklaration för juni 2012. I deklarationen redovisade Sveda den ingående skatten såsom avdragsgill. Den nationella skatteinspektionen i distriktet Klaipėda (Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija), vid vilken Sveda hade ansökt om återbetalning av de aktuella mervärdesskattebeloppen, ansåg emellertid att det inte förelåg rätt till återbetalning, eftersom det inte hade visats att de varor och tjänster som förvärvats var avsedda att användas för en mervärdesskattepliktig verksamhet. Det var på den grunden som nämnda skatteinspektion, den 24 augusti 2012, nekade avdrag med dessa belopp.

11 Sveda väckte talan vid Vilniaus apygardos administracinis teismas (regional förvaltningsdomstol i Vilnius) och yrkade att det beslut genom vilket avdrag hade nekats skulle ogiltigförklaras. Talan ogillades.

12 Sveda inkom därför med ett överklagande till Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (högsta förvaltningsdomstolen).

13 Även om Sveda, enligt den hänskjutande domstolen, verkställde betalningarna för de aktuella investeringskostnaderna i avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet i framtiden, är nämnda domstol ändå osäker på huruvida den ingående mervärdesskatten är avdragsgill. Samma domstol undrar huruvida det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan de kostnader som hänförs till arbetenas utförande och den ekonomiska verksamhet som planeras av Sveda, mot bakgrund av att naturstigen är direkt avsedd att användas kostnadsfritt av allmänheten.

14 Mot denna bakgrund beslutade Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"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 anläggningstillgångar som är avsedda att användas i rörelsen, såsom är fallet i det nationella målet, vilka är direkt avsedda att kostnadsfritt 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?”

Prövning av tolkningsfrågan

15 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 168 i mervärdesskattedirektivet kan tolkas på så sätt att den, under sådana omständigheter som dem som är aktuella i det nationella målet, ger en beskattningsbar person rätt att dra av ingående mervärdesskatt som betalats i samband med förvärv eller tillverkning av investeringsvaror, för en planerad ekonomisk verksamhet som är knuten till landsbygdsturism och rekreation, vilka dels är direkt avsedda att användas kostnadsfritt av allmänheten, dels kan utgöra ett medel för att genomföra beskattade transaktioner.

16 För att besvara denna fråga erinrar domstolen inledningsvis om att avdragsrätten i artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och i princip inte får inskränkas. Avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (se, för ett liknande resonemang, dom SKF, C?29/08, EU:C:2009:665, punkt 55 och där angiven rättspraxis).

17 Syftet med avdragssystemet är nämligen att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar således en neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig (se, bland annat, dom Eon Aset Menidjunt, C?118/11, EU:C:2012:97, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

18 Det följer av artikel 168 i mervärdesskattedirektivet att i den mån en vara används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner, när vederbörande agerar i egenskap av beskattningsbar person vid förvärvet av varan, ska personen ha rätt att dra av den mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats med avseende på varan (se, bland annat, dom Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

19 Vad först avser frågan huruvida Sveda agerade i egenskap av beskattningsbar person vid anläggandet av naturstigen, det vill säga för en ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, ska det erinras om att en person, i egenskap av beskattningsbar person, kan förvärva varor för en ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i ovannämnda bestämmelse, även om de inte omedelbart används för den ekonomiska verksamheten (se, för ett liknande resonemang, dom Lennartz, C?97/90, EU:C:1991:315, punkt 14).

20 Det framgår av fast rättspraxis att den som har investeringsutgifter i avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, och där denna avsikt styrks av objektiva omständigheter, ska anses som en beskattningsbar person. Den som agerar i denna egenskap har, i enlighet med artikel 167 och följande artiklar i direktivet, följaktligen rätt att omedelbart göra avdrag för mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för investeringsutgifter som har samband med de transaktioner som han eller hon har för avsikt att genomföra och som ger rätt till avdrag (se, för ett liknande resonemang, dom Gran Via Moine?ti, C?257/11, EU:C:2012:759, punkt 27 och där angiven rättspraxis). Enligt artiklarna 63 och 167 i mervärdesskattedirektivet inträder avdragsrätten vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar, det vill säga då leveransen av varorna äger rum (dom Klub C?153/11, EU:C:2012:163, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

21 Frågan huruvida den beskattningsbara personen har agerat i denna egenskap för en ekonomisk verksamhet, är en sakfråga som ska bedömas med hänsyn till samtliga

omständigheter i det enskilda fallet, däribland vilken typ av vara som det är fråga om och den tid som förflutit mellan förvärvet av varan och dess användning i den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet (se, för ett liknande resonemang, bland annat, dom Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punkterna 40 och 41 och där angiven rättspraxis). Det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra denna bedömning.

22 I förevarande fall har den hänskjutande domstolen beskrivit de kostnader som hänför sig till de aktuella investeringsvarorna så, att de i slutändan var avsedda för att bedriva den ekonomiska verksamhet som planerades av Sveda. Enligt nämnda domstols konstateranden, som grundas på objektiva omständigheter i de handlingar som getts in till den domstolen, kan den aktuella naturstigen anses utgöra ett medel för att locka besökare och tillhandahålla dem varor och tjänster, genom försäljning av souvenirer, mat och dryck, samt genom möjligheten att ge tillträde till attraktioner och bad mot betalning.

23 Det framgår således av nämnda konstateranden att Sveda har förvärvat eller tillverkat de aktuella investeringsvarorna i avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet, vilket styrks av objektiva omständigheter, och att bolaget följaktligen har agerat i egenskap av beskattningsbar person, i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet.

24 Denna bedömning påverkas inte av den omständigheten, som anförts av den litauiska regeringen, att investeringsvarorna, enligt det aktuella stöдавtalet, kostnadsfritt ska ställas till allmänhetens förfogande under en period av fem år från den tidpunkt då de förvärvades och att de under samma period följaktligen inte kan användas i Svedas ekonomiska verksamhet.

25 Den omständigheten att det enligt ett sådant stöдавtal inte är tillåtet att under nämnda period göra den naturstig som är aktuell i det nationella målet tillgänglig mot ersättning hindrar nämligen inte Sveda från att bedriva den ekonomiska verksamhet som anges i punkt 22 ovan. Det kan, enligt den hänskjutande domstolen, i synnerhet anses att naturstigen är avsedd att locka besökare och att uppmuntra dem att köpa de mervärdesskattepliktiga varor och tjänster som erbjuds av Sveda. Såsom framgår av beslutet om hänskjutande är det dessutom så, att de investeringskostnader som uppkommer för Sveda, som är en juridisk person med vinstsyfte, för anläggandet av naturstigen åtminstone delvis täcks av intäkterna från de varor och tjänster som tillhandahålls inom ramen för den planerade ekonomiska verksamheten.

26 Vad därefter avser frågan huruvida Sveda använder de aktuella investeringsvarorna för beskattade transaktioner, enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet, följer det av den hänskjutande domstolens konstateranden att de förvärvade eller tillverkade investeringsvarorna är direkt avsedda att användas kostnadsfritt av allmänheten, men att de samtidigt ingår i målsättningen om den beskattningsbara personens senare genomförande av beskattningsbara transaktioner.

27 Enligt fast rättspraxis krävs det i princip ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska tillerkännas den beskattningsbara personen och för att omfattningen av en sådan rätt ska kunna avgöras. Rätten till avdrag för mervärdesskatt som belöper på ingående förvärv av varor eller tjänster förutsätter att kostnaderna för förvärvet utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående beskattade transaktioner som ger rätt till avdrag (se, bland annat, dom SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 57).

28 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 33 och 34 i förslaget till avgörande har domstolen emellertid slagit fast att den beskattningsbara personen också tillerkänns avdragsrätt när det saknas ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, när kostnaderna för de aktuella

tjänsterna utgör en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som vederbörande tillhandahåller. Sådana kostnader har nämligen ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, punkt 24, och dom SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 58).

29 Det framgår av domstolens praxis att det är de nationella skattemyndigheterna och domstolarna som vid sin tillämpning av kriteriet om direkt samband har att beakta samtliga omständigheter kring de aktuella transaktionerna. De ska därvid endast ta hänsyn till de transaktioner som har ett objektivet samband med den beskattningsbara personens skattepliktiga verksamhet. Frågan huruvida ett sådant samband föreligger ska således bedömas mot bakgrund av den aktuella transaktionens objektiva innehåll (se, för ett liknande resonemang, dom Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, punkterna 22, 23 och 33 och där angiven rättspraxis).

30 Det följer av den hänskjutande domstolens konstateranden att Svedas kostnader för arbetena med att anlägga den naturstig som är aktuell i det nationella målet delvis borde ingå i priset på de varor eller tjänster som tillhandhålls inom ramen för den ekonomiska verksamhet som planeras av bolaget.

31 Den hänskjutande domstolen är dock osäker på huruvida det finns ett direkt och omedelbart samband mellan de ingående transaktionerna och den samlade ekonomiska verksamhet som planeras av Sveda, mot bakgrund av att de aktuella investeringsvarorna är direkt avsedda att användas kostnadsfritt av allmänheten.

32 Det framgår härvid av domstolens praxis att när varor eller tjänster förvärvas av den beskattningsbara personen för att användas i verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt eller inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, ska det inte påföras någon utgående mervärdesskatt och inte heller ske något avdrag för ingående sådan (dom Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 44 och där angiven rättspraxis). I båda dessa fall är nämligen det direkta och omedelbara sambandet mellan de ingående kostnaderna och den ekonomiska verksamhet som den beskattningsbara personen därefter utför brutet.

33 För det första följer det inte av beslutet om hänskjutande att det förhållandet att den naturstig som är aktuell i det nationella målet ställs till allmänhetens förfogande omfattas av något av de undantag från skatteplikt som avses i mervärdesskattedirektivet. För det andra kan, såsom framgår av punkt 23 ovan, Svedas kostnader för att anlägga naturstigen kopplas samman med den ekonomiska verksamhet som planeras av bolaget, eftersom de inte hänför sig till verksamhet som inte omfattas av mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde.

34 Den omständigheten att investeringsvarornas omedelbara användning är kostnadsfri påverkar således inte, under sådana omständigheter som dem som är aktuella i det nationella målet, det direkta och omedelbara sambandet mellan de ingående transaktionerna och de utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger eller den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet. Denna användning har därmed inte någon betydelse för huruvida det föreligger rätt att dra av mervärdesskatt.

35 Det förefaller således som om det finns ett direkt och omedelbart mellan Svedas kostnader och den samlade ekonomiska verksamhet som planeras av bolaget, vilket det dock ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

36 Perioderna för justering av avdrag som sådana har för övrigt inte någon betydelse för

avdragsrättens inträde beträffande mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, punkterna 8 och 20), som, enligt den rättspraxis som det erinras om i punkt 20 ovan, endast avgörs av den egenskap i vilken den berörda personen agerar vid tidpunkten för förvärvet av den aktuella varan. Detta gäller med förbehåll för att den beskattningsbara personen kan vara tvungen att betala tillbaka ingående skatt om det senare visar sig att den vara som varit föremål för ingående förvärv eller tillverkning inte har använts för personens ekonomiska verksamhet.

37 Av det ovan anförda följer att den fråga som har ställts ska besvaras enligt följande. Artikel 168 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att den, under sådana omständigheter som dem som är aktuella i det nationella målet, ger en beskattningsbar person rätt att dra av ingående mervärdesskatt som betalats i samband med förvärv eller tillverkning av investeringsvaror, för en planerad ekonomisk verksamhet som är knuten till landsbygdsturism och rekreation, vilka dels är direkt avsedda att användas kostnadsfritt av allmänheten, dels kan göra det möjligt att genomföra beskattade transaktioner, om det fastställs att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan de kostnader som hänför sig till de ingående transaktionerna och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger eller den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera på grundval av objektiva omständigheter.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

Artikel 168 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas på så sätt att den, under sådana omständigheter som dem som är aktuella i det nationella målet, ger en beskattningsbar person rätt att dra av ingående mervärdesskatt som betalats i samband med förvärv eller tillverkning av investeringsvaror, för en planerad ekonomisk verksamhet som är knuten till landsbygdsturism och rekreation, vilka dels är direkt avsedda att användas kostnadsfritt av allmänheten, dels kan göra det möjligt att genomföra beskattade transaktioner, om det fastställs att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan de kostnader som hänför sig till de ingående transaktionerna och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger eller den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera på grundval av objektiva omständigheter.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: litauiska.