Downloaded via the EU tax law app / web

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

25. juli 2018 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 167, 168 og 184 – fradrag for indgående afgift – berigtigelse – investeringsgoder i form af fast ejendom – oprindeligt anvendt til virksomhed uden fradragsret, derefter tillige til afgiftspligtig virksomhed – offentligt organ – afgiftspligtig på tidspunktet for den afgiftspligtige transaktion«

I sag C-140/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Naczelny S?d Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) ved afgørelse af 22. december 2016, indgået til Domstolen den 17. marts 2017, i sagen

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

mod

Gmina Ryjewo,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, M. Ileši?, og dommerne A. Rosas, C. Toader, A. Prechal (refererende dommer) og E. Jaraši?nas,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: fuldmægtig M. Aleksejev,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 11. januar 2018,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Szef Krajowej Administracji Skarbowej ved J. Kaute og B. Ko?odziej, som befuldmægtigede,

– Gmina Ryjewo ved adwokat M. Gizicki og doradca podatkowy B. Rasz,

– den polske regering ved B. Majczyna og A. Kramarczyk-Sza?adzi?ska, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved F. Clotuche-Duviesart og X. Habiak, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 19. april 2018,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om en præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 167, 168 og 184

i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1) samt princippet om merværdiafgiftens (moms) neutralitet.

2 Denne anmodning er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Szef Krajowej Administracji Skarbowej (chefen for den nationale skatteforvaltning, Polen) og Gmina Ryjewo (Ryjewo kommune, Polen, herefter »kommunen«) vedrørende en afgørelse, som Minister Finansów (finansministeren, Polen, herefter »ministeren«) har truffet om afvisning af kommunens regulering af fradrag for den erlagte indgående moms for et investeringsgode i form af fast ejendom, der i første omgang blev anvendt til afgiftsfri virksomhed og senere til afgiftspligtig virksomhed.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Artikel 2, stk. 1, i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

[…]

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.«

4 Dette direktivs artikel 9, stk. 1, har følgende ordlyd:

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

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

5 Det nævnte direktivs artikel 13, stk. 1, bestemmer følgende:

»Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrenceforvridning af en vis betydning.

[…]«

6 Artikel 63 i samme direktiv bestemmer:

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

7 Artikel 167 i direktiv 2006/112 er affattet således:

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

8 Dette direktivs artikel 168 fastsætter:

»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

[…]«

9 Nævnte direktivs artikel 184 har følgende ordlyd:

»Det oprindeligt foretagne fradrag reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage.«

10 Direktivets artikel 185, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Reguleringen af fradraget finder navnlig sted, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, f.eks. i tilfælde af annullation af køb eller opnåelse af rabatter.«

11 Artikel 187 og 189 i direktiv 2006/112 indeholder reguleringsregler for investeringsboder bl.a. vedrørende den reguleringsperiode, der finder anvendelse på investeringsgoder i form af fast ejendom.

Polsk ret

12 Artikel 126, stk. 15, i ustawa o podatku od towarów i us?ug (lov om afgift på varer og tjenesteydelser) af 11. marts 2004 (Dz. U., nr. 54, pos. 535) bestemmer i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (»herefter momsloven«), følgende:

»1. Juridiske personer, organisatoriske enheder uden retsevne og fysiske personer, som selvstændigt udøver en i stk. 2 nævnt økonomisk aktivitet, er afgiftspligtige personer, idet en sådan aktivitets formål eller resultat ikke er afgørende.

2. 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 tillige udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

[…]

6. Offentlige myndigheder og instanser, som støtter myndighederne i de ved særlige retsforskrifter pålagte opgaver, som de er blevet pålagt at udføre, anses ikke for afgiftspligtige personer, medmindre de udfører transaktioner, som udføres på grundlag af civilretlige aftaler.«

13 Momslovens artikel 86, stk. 1, er affattet således:

»Såfremt varer og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med afgiftsbelagte aktiviteter, har den afgiftspligtige person som omhandlet i artikel 15 i det afgiftsbeløb fradragsret jf. dog artikel 114, artikel 119, stk. 4, artikel 120, stk. 17 og 19, samt artikel 124.

14 Lovens artikel 91 bestemmer:

»[…]

2. For så vidt angår varer og tjenesteydelser, der på grundlag af bestemmelserne om indkomstskat af den afgiftspligtige henføres til afskrivningsberettigede materielle eller immaterielle anlægsaktiver, samt jord og brugsrettigheder, der henføres til erhververens materielle eller immaterielle anlægsaktiver, undtagen varer og tjenesteydelser, hvis anskaffelsesværdi ikke overstiger 15 000 PLN, skal den afgiftspligtige foretage den i stk. 1 nævnte regulering over en periode på fem år og, for så vidt angår jord og brugsrettigheder, over en periode på ti år, regnet fra det år, hvor de blev taget i brug.

[…]

7. Bestemmelserne i stk. 1-6 finder tilsvarende anvendelse i tilfælde, hvor den afgiftspligtige havde ret til fuldt fradrag for den indgående afgift på den af denne anvendte vare eller tjenesteydelse og har foretaget dette fradrag eller ikke havde denne fradragsret, og der efterfølgende er sket en ændring retten til fradrag for indgående afgift på denne vare eller tjenesteydelse.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

15 Kommunen har været momsregistreret siden 2005.

16 I årene 2009 og 2010 lod kommunen opføre et kulturhus. I forbindelse med dette byggeri blev der leveret varer og tjenesteydelser, som den har betalt moms af. Efter byggeriets færdiggørelse blev kulturhuset i 2010 stillet gratis til rådighed for det kommunale kulturcenter.

17 I løbet af 2014 gav kommunen udtryk for, at den havde til hensigt at overføre bygningen til kommunens ejendom og selv at administrere den. Den ville efterfølgende både stille den gratis til rådighed for kommunens borgere og udleje den til kommercielle formål. Kommunen har udtrykkeligt erklæret, at den ønsker at udstede momsfakturaer til lejerne for udlejning af kulturhuset mod vederlag. Kommunen har til dags dato endnu ikke fratrukket den moms, der blev betalt ved gennemførelsen af denne investering.

18 Kommunen indgav en anmodning om forhåndstilsagn til ministeren, som i en afgørelse af 28. maj 2014 fandt, at kommunen i henhold til momslovens artikel 91, stk. 2 og 7, ikke havde ret til en regulering af retten til momsfradrag primært med den begrundelse, at da kommunen havde erhvervet de pågældende varer og tjenesteydelser med henblik på at stille bygningen gratis til rådighed for det kommunale kulturcenter, havde den ikke erhvervet denne ejendom som led i en økonomisk aktivitet og havde derfor ikke handlet som momspligtig person.

19 Ved dom af 18. november 2014 gav Wojewódzki S?d Administracyjny w Gda?sku (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Gdansk, Polen) kommunen medhold i den sag, som den havde anlagt til prøvelse af ministerens afgørelse af 28. maj 2014.

20 Den nævnte ret lagde til grund, at den omstændighed, at den afgiftspligtige person i begyndelsen anvendte de erhvervede varer og tjenesteydelser til formål, som ikke var momspligtige, ikke fratog vedkommende retten til senere at fradrage den indgående moms, når anvendelsesformålet for disse varer og tjenesteydelser ændres, og de efterfølgende anvendes til afgiftspligtige formål. I denne forbindelse kan det over for kommunen ikke gøres gældende, at den i sin anmodning, som gav anledning af afgørelsen af 28. maj 2014, da den erhvervede ejendommen, ikke udtrykkeligt erklærede, at den havde til hensigt at benytte den som led i en økonomisk aktivitet.

21 Ministeren har iværksat kassationsanke for den forelæggende ret, Naczelny S?d Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen), som ønsker oplyst, om en kommune i henhold til artikel 167, 168 og 184 i direktiv 2006/112 har ret til ved regulering at fradrage indgående moms af investeringsudgifter, når det pågældende investeringsgode i begyndelsen blev benyttet til formål, som ikke er afgiftspligtige, nemlig i forbindelse med kommunens varetagelse af de opgaver, som påhviler den i sin egenskab af offentlig myndighed, og derefter tillige anvendt til afgiftspligtige transaktioner.

22 I denne forbindelse er den forelæggende ret af den opfattelse, at det følger af dom af 2. juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335), at dette spørgsmål skal besvares benægtende, da det af denne dom fremgår, at et offentligretligt organ, der handler i sin egenskab af offentlig myndighed på tidspunktet for erhvervelsen af et investeringsgode og ikke i sin egenskab af afgiftspligtig person, ikke har ret til at fradrage momsen på dette gode og ej heller, når dette organ efterfølgende har handlet i sin egenskab af afgiftspligtig person.

23 Læren fra denne dom er imidlertid blevet usikker, eftersom Domstolen i kendelse af 5. juni 2014, Gmina Mi?dzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), fastslog, at i det tilfælde, hvor den pågældende kommune har ændret en investeringsejendoms bestemmelse, idet den i første omgang var bestemt til en anvendelse, som ikke giver ret til momsfradrag, og i anden omgang til en anvendelse, som giver en sådan ret, er en regulering af fradragene i princippet tilladt.

24 I denne forbindelse opstår der tvivl om, hvorvidt det skal tillægges betydning, om kommunen på tidspunktet for erhvervelsen af investeringsgodet udtrykkeligt har erklæret, at den ligeledes har til hensigt i fremtiden at benytte dette investeringsgode til afgiftspligtige formål.

25 Da der ikke foreligger en sådan hensigtserklæring, opstår der tillige tvivl om, hvorvidt den egenskab, i henhold til hvilken kommunen har handlet, udelukkende skal bedømmes i forhold til den første anvendelse af investeringsgodet, eller om der ligeledes skal tages hensyn til andre kriterier.

26 Naczelny S?d Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er en kommune i lyset af artikel 167, 168 og 184 ff. i [direktiv 2006/112] samt neutralitetsprincippet berettiget til at fradrage indgående moms (ved regulering) af sine investeringsudgifter, når

– det fremstillede (erhvervede) investeringsgode i begyndelsen blev benyttet til formål, som ikke er afgiftspligtige (til kommunens varetagelse af offentlige opgaver i egenskab af offentlig myndighed)

– anvendelsen af investeringsgodet er ændret, og kommunen nu også anvender det til afgiftspligtige transaktioner?

2) Har det betydning for besvarelsen af første spørgsmål, at kommunen på det tidspunkt, hvor investeringsgodet blev fremstillet/erhvervet, ikke udtrykkeligt oplyste sin hensigt om fremtidigt at anvende det til afgiftspligtige transaktioner?

3) Har det betydning for besvarelsen af første spørgsmål, at investeringsgodet benyttes til såvel afgiftspligtige som ikke-afgiftspligtige transaktioner (til varetagelse af offentlige opgaver), og at det ikke er muligt objektivt at henføre de konkrete investeringsudgifter til en af de tidligere nævnte transaktioner?«

Om de præjudicielle spørgsmål

27 Med de tre spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 167, 168 og 184 i direktiv 2006/112 samt princippet om momsens neutralitet skal fortolkes således, at de er til hinder for, at et offentligretligt organ har ret til regulering af momsfradrag for en investeringsejendom i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor på den ene side denne ejendom ved erhvervelsen i sagens natur kunne anvendes til både afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige aktiviteter, men i første omgang blev anvendt til ikke-afgiftspligtige aktiviteter, og på den anden side dette offentlige organ ikke udtrykkeligt havde erklæret, at det havde til hensigt at benytte nævnte ejendom til en afgiftspligtig aktivitet, men heller ikke havde udelukket, at ejendommen kunne anvendes til et sådant formål.

28 Med henblik på at besvare dette spørgsmål bemærkes, at i henhold til Domstolens faste praksis udgør afgiftspligtiges ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for goder, som de har købt, og ydelser, som de har fået leveret, et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved EU-lovgivningen (jf. bl.a. dom af 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 37).

29 Fradragsordningen tilsigter, at den afgiftspligtige aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer følgelig, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momspligtig (jf. i denne retning dom af 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

30 Som Domstolen gentagne gange har fremhævet, udgør den i artikel 167 ff. i direktiv 2006/112 fastsatte fradragsret en integrerende del af momsordningen, og den kan som udgangspunkt ikke begrænses. Særligt omfatter denne ret umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (dom af 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

31 Bestemmelserne i artikel 187 i direktiv 2006/112 vedrører situationer med regulering af fradrag som den i hovedsagen omhandlede, hvor et investeringsgode, hvis anvendelse ikke giver ret til fradrag, efterfølgende anvendes til en brug, som giver ret til fradrag (kendelse af 5.6.2014, Gmina Mi?dzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

32 Reguleringsordningen for fradrag udgør et vigtigt led i den ordning, der er indført ved direktiv 2006/112, idet den har til formål at sikre nøjagtigheden af fradragene og derfor neutraliteten i den afgiftsmæssige belastning (kendelse af 5.6.2014, Gmina Mi?dzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

33 Momsfradragsretten er ikke desto mindre betinget af, at kravene eller betingelserne, både de materielle og de formelle, overholdes (dom af 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

34 Hvad angår de nævnte krav eller materielle betingelser følger det i henhold til Domstolens faste praksis således af artikel 168 i direktiv 2006/112, at kun en person, der er en afgiftspligtig person, og som optræder i denne egenskab på det tidspunkt, hvor godet erhverves, har ret til fradrag vedrørende dette gode og kan fratrække moms, der skyldes eller er erlagt for dette gode, hvis godet anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner (jf. i denne retning dom af 11.7.1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, præmis 8, og af 22.10.2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis).

35 I henhold til artikel 63 og 167 i direktiv 2006/112 indtræder fradragsretten samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder, dvs. på det tidspunkt, hvor levering af goderne finder sted (dom af 22.3.2012,Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

36 Disse principper finder ligeledes anvendelse i en situation, hvor den pågældende person er et offentligretlig organ, som gør krav på en ret til regulering for momsfradrag i henhold til artikel 184 ff. i direktiv 2006/112 (jf. i denne retning dom af 2.6.2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, præmis 39).

37 Heraf følger, at når et offentligt organ som kommunen i den foreliggende sag på det tidspunkt, hvor det erhverver et investeringsgode, handler i sin egenskab af offentlig myndighed som omhandlet i artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112 og følgelig i sin egenskab af ikke-afgiftspligtig person, har det i princippet ikke ret til regulering for fradrag i tilknytning til dette gode, selv om det efterfølgende bestemmes til en afgiftspligtig aktivitet (jf. i denne retning dom af 2.6.2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, præmis 44).

38 I henhold til Domstolens faste praksis er spørgsmålet, om en afgiftspligtig person på det tidspunkt, hvor et gode leveres til vedkommende, handler i sin egenskab af afgiftspligtig, et faktisk spørgsmål, som det tilkommer den forelæggende ret at bedømme under hensyntagen til de samlede oplysninger i sagen, herunder karakteren af det omhandlede gode og den periode, der er forløbet mellem erhvervelsen af godet og anvendelsen heraf til formål for den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed (jf. i denne retning bl.a. dom af 11.7.1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, præmis 21, og af 22.10.2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, præmis 21).

39 Denne undersøgelse skal efterprøve, om den afgiftspligtige person har erhvervet eller fremstillet de omhandlede investeringsgoder i den hensigt at udøve økonomisk virksomhed, hvilket bestyrkes af objektive forhold, og dermed har handlet som afgiftspligtig person i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 (jf. i denne retning dom af 22.10.2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, præmis 20).

40 Selv om den nationale lovgivning, der i hovedsagen finder anvendelse på investeringsgoder i form af fast ejendom, i dette tilfælde fastsætter en reguleringsperiode på fem år, hvis ikke ti, regnet fra det år, hvor de blev taget i brug, fremgår det af den forelæggende rets konstateringer, at kommunens anmodning blev indgivet fire år efter, at ejendommen blev taget i brug af det kommunale kulturcenter, som havde fået den stillet gratis til rådighed.

41 Desuden er det med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse ubestridt, at kommunen i den foreliggende sag ved erhvervelsen af den i hovedsagen omhandlede investeringsejendom har handlet på samme vilkår som en privatperson, der ønsker at opføre en ejendom, uden herved at gøre brug af sine beføjelser som offentlig myndighed. Heraf følger, at kommunen ikke i henhold til artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112 og den dertil knyttede retspraksis handlede i sin egenskab af offentlig myndighed, da den købte den omhandlede ejendom.

42 Situationen i hovedsagen adskiller sig derfor fra situationen i den sag. der gav anledning til dom af 2.6.2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335), hvor det pågældende offentlige organ havde erhvervet et investeringsgode i sin egenskab af offentlig myndighed som omhandlet i nævnte artikel 13, stk. 1, og følgelig som ikke-afgiftspligtig person.

43 Et andet forhold, som adskiller situationen i hovedsagen fra den situation, som gav anledning til denne dom, er, at kommunen i den foreliggende sag ved erhvervelsen af investeringsejendommen i løbet af 2010 allerede havde været registreret som momspligtig siden 2005.

44 Situationen i hovedsagen adskiller sig i øvrigt fra situationen i den sag. der gav anledning til dom af 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), hvori det blev lagt til grund, at den omhandlede finske by ved ejendomskøbene havde handlet som afgiftspligtig person, da disse erhvervelser var sket med henblik på en økonomisk aktivitet, nemlig udleje af de erhvervede ejendomme.

45 Situationen i hovedsagen adskiller sig tillige fra situationen i den sag, som gav anledning til kendelse af 5. juni 2014, Gmina Mi?dzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), derved at den omhandlede polske kommune, som det fremgår af kendelsens præmis 11, på tidspunktet for leveringen af den pågældende ejendom havde handlet som afgiftspligtig person, idet den forelæggende ret havde anført, at kommunen allerede under opførelsen af ejendommen udtrykkeligt havde tilkendegivet, at den ville udleje ejendommen til en erhvervsvirksomhed, som skulle betale leje til kommunen.

46 I hovedsagen er det derimod først efter den omhandlede ejendoms levering, at kommunen erklærede, at den havde til hensigt at udleje den i erhvervsmæssigt øjemed.

47 Selv om en utvetydig og udtrykkelig erklæring ved erhvervelsen af et gode om at ville anvende godet erhvervsmæssigt kan være tilstrækkeligt til at konkludere, at den afgiftspligtige person har handlet som sådan ved erhvervelsen af godet, udelukker fraværet af en sådan erklæring imidlertid ikke, at en sådan hensigt kan være underforstået.

48 Det er i den foreliggende sag korrekt, at kommunen på tidspunktet for levering af den i hovedsagen omhandlede ejendom alene havde givet udtryk for, at denne skulle være til offentlig brug som kulturhus. Selv om denne hensigt efterfølgende konkretiseredes derved, at ejendommen blev stillet gratis til rådighed for det kommunale kulturcenter, udelukker denne bestemmelse ikke desto mindre ikke i sig selv, at nævnte ejendom i det mindste delvist anvendes i erhvervsmæssigt øjemed, f.eks. i forbindelse med udlejning.

49 I denne henseende kan karakteren af ejendommen, som ifølge Domstolens praksis nævnt i denne doms præmis 38 udgør et element, som der skal tages hensyn til, når det bestemmes, om den afgiftspligtige person på tidspunktet, hvor ejendommen blev leveret, handlede som sådan, indikere, at kommunen har villet handle som afgiftspligtig person.

50 Ligeledes er den omstændighed, at kommunen længe inden leveringen og erhvervelsen af den i hovedsagen omhandlede faste ejendom allerede var momsregistreret, et indicium i denne retning.

51 Derimod er det i sig selv uden betydning, om ejendommen umiddelbart blev anvendt til afgiftspligtige transaktioner, idet den brug, der gøres heraf, alene er afgørende for omfanget af det oprindelige fradrag eller af den eventuelle efterfølgende regulering, men ikke påvirker fradragsrettens indtræden (jf. i denne retning dom af 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, præmis 39).

52 Hvis den forelæggende ret inden for rammerne af det første spørgsmål derfor henviser til den omstændighed, at ejendommen oprindeligt blev benyttet »til kommunens varetagelse af offentlige opgaver i egenskab af offentlig myndighed«, foregriber denne omstændighed – forudsat, at det forholder sig således, hvilket kommunen bestrider – ikke det særskilte spørgsmål, om denne offentlige myndighed på det tidspunkt, hvor den erhvervede ejendommen, har handlet som afgiftspligtig person, hvilket ville give en fradragsret i forhold til denne ejendom, men udgør et indicium for, at kommunen ikke har handlet i sin egenskab af afgiftspligtig person.

53 I en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor et offentligt organ, der allerede er afgiftspligtig ved erhvervelsen af en investeringsejendom, som i kraft af sin karakter kan anvendes både til afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige aktiviteter, ikke udtrykkeligt har erklæret, at det har til hensigt at anvende denne ejendom til en afgiftspligtig aktivitet, men heller ikke har udelukket, at denne ejendom anvendes i et sådant øjemed, er en oprindelig anvendelse af ejendommen til ikke-afgiftspligtige aktiviteter ikke til hinder for, at det efter en prøvelse af samtlige faktiske omstændigheder, som det påhviler den forelæggende ret at foretage, således som det er angivet i denne doms præmis 38, fastslås, at organet opfylder betingelsen i artikel 168 i direktiv 2006/112, hvorefter den afgiftspligtige person skal have handlet i sin egenskab af afgiftspligtig på det tidspunkt, hvor vedkommende erhvervede det pågældende gode.

54 Som generaladvokaten ligeledes har anført i punkt 55 i forslaget til afgørelse, skal efterprøvelsen i hver enkelt sag af, om denne betingelse er opfyldt, i denne henseende foretages på grundlag af en bred vurdering af begrebet erhvervelse »som afgiftspligtig person«.

55 En sådan bred vurdering er nødvendig af hensyn til fradragsordningens og dermed reguleringsordningens formål, der som anført i denne doms præmis 29-31 består i at sikre neutraliteten i den afgiftsmæssige belastning for alle økonomiske aktiviteter, og det følger af dette princip, at enhver operatør umiddelbart skal kunne udøve sin ret til at fradrage hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled, og nøjagtigheden af fradragene kan i givet fald sikres efterfølgende gennem en regulering.

56 Endelig er det uden betydning for prøvelsen af betingelsen i artikel 168 i direktiv 2006/112, hvorefter den afgiftspligtige person skal have handlet i sin egenskab af afgiftspligtig på det tidspunkt, hvor den erhvervede det pågældende gode, at det er vanskeligt, hvis ikke umuligt, objektivt at fordele konkrete investeringsudgifter mellem afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige transaktioner.

57 Denne fordeling er nærmere reguleret i bestemmelserne vedrørende pro rata-satsen for fradraget i artikel 173-175 i direktiv 2006/112. Beregningen af en pro rata-sats for fradraget for at fastlægge det momsbeløb, der kan fradrages, er som udgangspunkt alene forbeholdt goder og tjenesteydelser, som en afgiftspligtig person anvender til at foretage såvel økonomiske transaktioner, der giver ret til fradrag, som transaktioner, der ikke giver ret til fradrag (jf. bl.a. dom af 14.12.2016, Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, præmis 34).

58 Fastsættelsen af metoder og kriterier med henblik på fordelingen af indgående moms mellem økonomisk virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed henhører under medlemsstaternes skønsbeføjelse, idet medlemsstaterne under udøvelsen af denne beføjelse skal tage hensyn til dette direktivs formål og opbygning og herved fastsætte en beregningsmetode, som objektivt afspejler, hvilken del af de forudgående udgifter der reelt skal henføres til hver af disse to former for virksomhed (dom af 6.9.2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 42).

59 Følgelig skal de forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 167, 168 og 184 i direktiv 2006/112 samt princippet om momsens neutralitet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at et offentligretligt organ har ret til regulering af momsfradrag for en investeringsejendom i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor på den ene side denne ejendom ved erhvervelsen i sagens natur kunne anvendes til både afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige aktiviteter, men i første omgang blev anvendt til ikke-afgiftspligtige aktiviteter, og på den anden side dette offentlige organ ikke udtrykkeligt havde erklæret, at det havde til hensigt at benytte nævnte ejendom til en afgiftspligtig aktivitet, men heller ikke havde udelukket, at ejendommen kunne anvendes til et sådant formål, såfremt det følger af en prøvelse af samtlige faktiske omstændigheder, som det påhviler den forelæggende ret at foretage, at organet opfylder

betingelsen i artikel 168 i direktiv 2006/112, hvorefter den afgiftspligtige person skal have handlet i sin egenskab af afgiftspligtig på det tidspunkt, hvor vedkommende erhvervede det pågældende gode.

Sagsomkostninger

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

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

Artikel 167, 168 og 184 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem samt princippet om merværdiafgiftens (moms) neutralitet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at et offentligretligt organ har ret til regulering af momsfradrag for en investeringsejendom i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor på den ene side denne ejendom ved erhvervelsen i sagens natur kunne anvendes til både afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige aktiviteter, men i første omgang blev anvendt til ikke-afgiftspligtige aktiviteter, og på den anden side dette offentlige organ ikke udtrykkeligt havde erklæret, at det havde til hensigt at benytte nævnte ejendom til en afgiftspligtig aktivitet, men heller ikke havde udelukket, at ejendommen kunne anvendes til et sådant formål, såfremt det følger af en prøvelse af samtlige faktiske omstændigheder, som det påhviler den forelæggende ret at foretage, at organet opfylder betingelsen i artikel 168 i direktiv 2006/112, hvorefter den afgiftspligtige person skal have handlet i sin egenskab af afgiftspligtig på det tidspunkt, hvor vedkommende erhvervede det pågældende gode.

Underskrifter

* Processprog: polsk.