

62016CC0132

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. KOKOTT

fremsat den 6. april 2017 (1)

Sag C-132/16

Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« - Sofia

mod

»Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments « EOOD

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Varhoven administrativen sad (Republikken Bulgariens øverste forvaltningsdomstol))

»Anmodning om præjudiciel afgørelse – præjudicielt søgsmål – momsret – fradrag af indgående afgift – vederlagsfrie tjenesteydelser til fordel for den kommunale infrastruktur – forbindelsen til den afgiftspligtige persons økonomiske aktivitet – økonomisk henføring versus foranledningssammenhæng – bogføring af udgifterne som generalomkostninger«

I. Indledning

1.

Hvor tæt eller løs skal forbindelsen være mellem de momspligtige udgifter, som en erhvervsdrivende afholder for at opnå indtægter, og hans afgiftspligtige transaktioner, for at han kan fradrage momsen, set ud fra et momsretligt synspunkt? Er det tilstrækkeligt, at udgifterne var nyttige eller nødvendige for virksomheden? Er det tilstrækkeligt, at udgifterne foranlediges af forventede indtægter, eller skal udgifterne direkte og umiddelbart kunne henføres til virksomhedens momspligtige indtægter?

2.

Er det eksempelvis tilstrækkeligt, når en virksomhed lader kommunens spildevandsinfrastruktur renovere for at opnå byggetilladelser til bygninger, som virksomheden i fremtiden vil udleje afgiftspligtigt? Eller skal renoveringsudgifterne kunne henføres direkte og umiddelbart til bestemte af virksomhedens transaktioner? I sidstnævnte tilfælde afhænger virksomhedens fradragsret for renoveringsudgifterne af vurderingen af ydelsen til kommunen. Virksomheden udfører nemlig renoveringen direkte og umiddelbart over for kommunen i dennes funktion som ansvarlig for spildevandsafledningen.

3.

Det er disse principielle spørgsmål, Domstolen skal tage stilling til i den foreliggende præjudicielle sag. Ved besvarelsen skal der også tages hensyn til Domstolens nylige dom i Sveda-sagen (2). Denne har skabt en vis usikkerhed i medlemsstaterne om fradragsrettens omfang. I den foreliggende sag får Domstolen lejlighed til at præcisere sine udtalelser i den nævnte dom.

II. Retsforskrifter

A. EU-retlige forskrifter

4.

Sagens EU-retlige ramme leveres af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (3) (herefter »momsdirektivet«). Momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b), er affattet således:

»1.

Følgende transaktioner sidestilles med levering af ydelser mod vederlag:

a)

[...]

b)

vederlagsfri levering af ydelser, som af den afgiftspligtige person foretages til privat brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål.«

5.

Momsdirektivets artikel 168 omhandler fradragsretten:

»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 [...]«

6.

Momsdirektivets artikel 176, stk. 2, indeholder en overgangsordning:

»Indtil de i stk. 1 omhandlede bestemmelser træder i kraft, kan medlemsstaterne opretholde alle de undtagelser, som var gældende i henhold til deres nationale lovgivning pr. 1. januar 1979 eller, for de medlemsstater, som er tiltrådt Fællesskabet efter denne dato, på datoen for deres tiltrædelse.«

B. National lovgivning

7.

Artikel 69 i Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (den bulgarske momslov, herefter »ZDDS«) er affattet således:

»1. Når varer og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den registrerede persons afgiftspligtige transaktioner, kan den pågældende fradrage følgende:

1.

momsen på de varer eller tjenesteydelser, som leverandøren eller tjenesteyderen – der ligeledes er en i henhold til denne lov registreret person – har leveret eller udført eller vil levere eller udføre.«

8.

ZDDS' artikel 70 er affattet således:

»1. Uanset at betingelserne i artikel 69 eller 74 er opfyldt, er der ikke ret til fradrag af moms, såfremt:

2.

varerne og tjenesteydelserne er bestemt til vederlagsfrie transaktioner eller andre aktiviteter end den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed«

III. Tvisten i hovedsagen

9.

»Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments« EOOD (herefter »Iberdrola«) er ejer af grunde, hvor der skal opføres et feriekompleks. Komplekset skal udlejes momspligtigt. For at kunne tilslutte det til den eksisterende, kommunale spildevandspumpestation var det nødvendigt at foretage en grundlæggende renovering af denne. Uden en istandsættelse kunne stationen ikke også optage spildevandet fra Iberdrolas planlagte bygninger. Iberdrola og kommunen indgik derefter en aftale, hvori Iberdrola forpligtede sig til for egen regning at udføre istandsættelsen af den kommunale spildevandsinfrastruktur. Iberdrola lod derefter en entreprenør udføre renoveringen.

10.

Da den kommunale spildevandspumpestation var blevet istandsat, blev bygningerne i ferielandsbyen opført og tilsluttet til pumpestationen. Iberdrola fradrog momsen for de opståede udgifter. Dette afslog myndigheden imidlertid i henhold til ZDDS' artikel 70, stk. 1, nr. 2. Iberdrola klagede over dette afslag til forvaltningsdomstolen.

11.

Forvaltningsdomstolen lagde til grund, at Iberdrola med istandsættelsen af pumpestationen havde leveret en vederlagsfri ydelse til kommunen. Denne tjente imidlertid Iberdrolas økonomiske aktivitet (udlejning af feriekomplekset). Istandsættelsen af den kommunale pumpestation var nemlig en forudsætning for, at feriekomplekset kunne benyttes efter hensigten.

12.

Forvaltningsdomstolen lagde til grund, at det er en forudsætning for at fradrage momsen af entreprenørens faktura, at de deri indeholdte udgifter er en del af Iberdrolas generalomkostninger og indgår som et element i prisen på de varer eller tjenesteydelser, som denne leverer. En af retten indhentet udtalelse fra en sagkyndig konkluderede, at udgifterne i regnskabet var opført som udgifter til gennemførelse af feriekompleksprojektet. Dermed er det fastslået, at de indgår i udgifterne til opførelse af bygninger på selskabets grunde og har tilknytning til Iberdrolas

økonomiske aktivitet.

13.

Forvaltningsdomstolen annullerede derfor afgiftsansættelsen og afgørelsen om ændring af afgiftsansættelsen. Til prøvelse af denne annulation er der iværksat en kassationsappel ved Varhoven administrativen sad (øverste forvaltningsdomstol, Bulgarien). Denne har besluttet at udsætte sagen og indlede en præjudiciel sag.

IV. Retssagen for Domstolen

14.

Varhoven administrativen sad (øverste forvaltningsdomstol, Bulgarien), som behandler sagen, har forelagt følgende spørgsmål for Domstolen:

1)

»Er artikel 26, stk. 1, litra b), artikel 168, litra a), og artikel 176 i Rådets direktiv 2006/112[...] til hinder for en bestemmelse i national ret såsom artikel 70, stk. 1, nr. 2), i ZDDS, der begrænser retten til fradrag af indgående moms ved levering af en tjenesteydelse med henblik på opførelse eller forbedring af en fast ejendom, som ejes af en tredjepart, og som benyttes af såvel modtageren af ydelsen som tredjeparten, alene med den begrundelse, at tredjeparten vederlagsfrit modtager resultatet af ydelserne, uden at der tages hensyn til den omstændighed, at ydelserne anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed?

2)

Er artikel 26, stk. 1, litra b), artikel 168, litra a), og artikel 176 i direktiv 2006/112/EF til hinder for en afgiftspraksis, der består i afvisning af at anerkende retten til fradrag af indgående moms ved levering af tjenesteydelser, når udgifterne til denne tjenesteydelse bogføres som den afgiftspligtige persons generalomkostninger, med den begrundelse, at de er afholdt til opførelse eller forbedring af en fast ejendom, som ejes af en anden person, uden at tage hensyn til den omstændighed, at denne ejendom ligeledes vil blive benyttet af modtageren af ydelsen i forbindelse med dennes økonomiske virksomhed?»

15.

I sagen for Domstolen har Iberdrola, Republikken Bulgarien og Europa-Kommissionen afgivet skriftlige indlæg vedrørende disse spørgsmål. Foruden disse deltog også de bulgarske afgiftsmyndigheder i retsmødet den 24. november 2016.

V. Retlig bedømmelse

A. Anvendeligheden af den såkaldte stand still-klausul i momsdirektivets artikel 176

16.

Indledningsvis skal det afklares, om der på grund af muligheden for at bibeholde gamle nationale undtagelser inden for fradragsretten, som indrømmes i momsdirektivets artikel 176, stk. 2, per se ikke kan være tale om, at ZDDS' artikel 70 udgør en tilsidesættelse af momsdirektivet. Denne blev nemlig vedtaget på tiltrædelsestidspunktet (4).

17.

Den »standstill«-klausul, der er fastsat i momsdirektivets artikel 176, stk. 2, gør det imidlertid ikke muligt for en ny medlemsstat at ændre sin nationale lovgivning i forbindelse med sin tiltrædelse af Den Europæiske Union på en måde, der fjerner denne lovgivning fra direktivets formål. En sådan ændring ville være i strid med selve ånden i denne klausul (5). I hovedsagen påhviler det således den forelæggende ret, der er enekompetent til at fortolke national ret, at vurdere, om indførelsen af ZDDS' artikel 70 betød en opretholdelse af en hidtidig begrænsning, eller om der sket en ændring af lovgivningen (6). Da der ifølge de oplyste faktiske omstændigheder ikke er indikationer for det første, lægges det i det følgende til grund, at momsdirektivets artikel 176, stk. 2, ikke er relevant i den foreliggende sag.

B. De præjudicielle spørgsmål

18.

Begge den forelæggende rets spørgsmål omhandler i essensen samme problematik. Det drejer sig om, hvorvidt momsdirektivet foreskriver en fradragsret også i tilfælde, hvor den indgående ydelse (i den foreliggende sag renoveringen) ganske vist har forbindelse til de afgiftspligtige udgående ydelser (i den foreliggende sag udlejningen), men umiddelbart er blevet ydet vederlagsfrit til en tredjepart (i den foreliggende sag kommunen). Dette problem er især relevant, når kommunen benytter ydelsen til egne formål i form af den kommunale spildevandsafledning.

19.

Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om momsdirektivet på dette punkt er til hinder for den nationale ret. Med andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om momsdirektivet er til hinder for en afgiftspraksis, idet »bogføringsmåden« skal spille en rolle i denne forbindelse. Indholdsmæssigt hænger de to spørgsmål imidlertid så tæt sammen, at de kan besvares under ét.

20.

Jeg vil derfor først komme ind på den konkrete »bogførings« manglende relevans (punkt 1) for derefter at betragte betingelserne for momsfradraget (punkt 2). I denne forbindelse påvises det først, at en direkte henføring af en indgående ydelse til en udgående ydelse har forrang frem for en bred foranledningssammenhæng (punkt 2.a og 2.b). Denne forrang er allerede etableret i Domstolens praksis (punkt 2.c). Sveda-dommen (7) er ved en nærmere betragtning ikke til hinder for dette (punkt 2.d). Afslutningsvis behandler jeg det i den foreliggende sag afgørende samspil mellem afgiftspålæggelse på vederlagsfrie tjenesteydelser (momsdirektivets artikel 26) og momsfradraget (momsdirektivets artikel 168) (punkt 2.e).

1. Bogføringsmådens manglende relevans

21.

Indledningsvis skal det påpeges, at momsretten allerede systembetinget – til forskel fra, hvad Iberdrola anførte i retsmødet og Kommissionen i sit skriftlige indlæg – ikke kan afhænge af, hvorledes den afgiftspligtige person har bogført en bestemt udgift.

22.

Den EU-retlige momsret lægger – og dette adskiller den fra den typiske indkomstskatteret – ikke

afgift på formueændringer (dvs. ikke på værdistigninger), men tager udelukkende udgangspunkt i transaktioner. Dette fremgår af ordlyden i momsdirektivets artikel 2 (»transaktioner«, 9 (»økonomisk virksomhed«), 13 (»udøver virksomhed«) og artikel 168 (»varer [...] anvendes«). Derfor findes der i hele momsretten heller ingen pligt til at udarbejde en formueopstilling (balance). Den skyldige moms beregnes heller ikke ud fra en sammenligning af flere formuer på forskellige tidspunkter (såkaldt skatteberegningsgrundlag), men ud fra en tredjeparts udgift til en vare eller tjenesteydelse.

23.

Såfremt formuesammenligningen imidlertid er irrelevant i momsretten, kan den måde, transaktioner bogføres på, heller ikke give grundlag for at konkludere, om der foreligger et momsretligt krav (her fradragsretten). Desuden ville den momsretlige vurdering de facto være overladt til den afgiftspligtige persons forgodtbefindende, såfremt den individuelle bogføring skulle danne grundlag. Dette kan næppe være rigtigt. Derfor henviser momsdirektivets artikel 167 ff. heller ikke på nogen måde til den afgiftspligtige persons regnskabsmæssige behandling. Navnlig henviser de formelle krav vedrørende fradragsretten i momsdirektivets artikel 178 ikke til regnskabslovgivningen. Følgelig skal det spørgsmål, som skal afgøres i den foreliggende sag, besvares uafhængigt af spørgsmålet om, hvordan den afgiftspligtige person bogfører i henhold til den nationale regnskabslovgivning.

24.

Desuden viser netop Domstolens fortolkning af momsdirektivets artikel 26, at der må kunne forekomme udgifter til virksomhedens formål, som (navnlig bogføringsteknisk) udgør den afgiftspligtige persons generalomkostninger, men som alligevel ikke giver fradragsret. Det drejer sig om udgifter til såkaldte ikke-økonomiske, men ikke virksomheden uvedkommende formål (8) (udførligt her nedenfor i punkt 48 ff.).

2. Betingelser for fradragsretten

25.

I modsætning til, hvad Iberdrola og Kommissionen gør gældende, er en blot kausal foranledningssammenhæng mellem indgående ydelser og økonomiske udgående ydelser ikke tilstrækkeligt til at begrunde fradragsretten i henhold til momsdirektivets artikel 168. Dette gælder i hvert fald i tilfælde, hvor den indgående transaktion direkte kan henføres til en afgiftsfri eller ikke afgiftspligtig udgående transaktion. I dette tilfælde har en økonomisk henføring forrang frem for en økonomisk foranledning. Iberdrolas og Kommissionens modsatte opfattelse beror på en utilladelig sammenblanding af indkomstskatteret og momsret.

a) Ordlyden i momsdirektivets artikel 168

26.

Det følger allerede af ordlyden i momsdirektivets artikel 168, at en sådan henføring har forrang frem for blot en foranledning. Ifølge artiklens formulering har den afgiftspligtige person ret til at fradrage moms, »i det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner«. Momsdirektivet taler ikke om, at virksomhedens indkøb af de indgående ydelser er kausalt foranlediget. Tværtimod kræves der en bestemt »anvendelse« i virksomheden.

27.

Dette adskiller momsretten fra bl.a. medlemsstaternes indkomstskatteret. For så vidt angår fradrag af udgifter fra det skatteretlige beregningsgrundlag (fradrag af driftsudgifter) kan det i en

indkomstskatteret, som beskatter tilgangen af indtægter eller forekomsten af værdistigninger, være berettiget at lægge foranledningsprincippet til grund for at opnå en ensartet beskatning baseret på den pågældende finansielle ydeevne. Her kan udgifters kausalitet – dvs. den rene foranledning – være tilstrækkeligt til at opnå indtægter.

28.

I momsretten handler det imidlertid om den korrekte beskatning af forbrugeren. Begrebet anvendelse er derfor – i modsætning til Kommissionens opfattelse – mere snævert end begrebet foranledning. Kommissionens opfattelse ville i mange tilfælde betyde, at det endelige forbrug forblev ubeskattet. Det er i strid med momsens væsen som en almindelig forbrugsafgift, som principielt omfatter alle varer og tjenesteydelser.

29.

Risikoen for, at det endelige forbrug ikke pålægges afgift, viser sig, når eksempelvis renovering af kommunale legepladser bliver gjort til en forudsætning for yderligere byggetilladelser til yderligere boliger i kommunen. Modtager og »anvender« af renoveringsydelserne ville i dette tilfælde være kommunen inden for rammerne af dens beføjelser som offentlig myndighed. En momsfradragsret for investor på grund af en rent kausal betragtning ville mindske momsprovenuet og lade modtageren (i eksemplet kommunen) nyde godt af et endeligt forbrug, som i strid med systemet ikke var pålagt afgift. Sidstnævnte ville nemlig ikke være tilfældet, hvis kommunen selv tildelte ordren på renoveringen.

b) Formålet med momsfradraget

30.

Derudover opfylder momsfradraget i momsretten en anden funktion end fradraget af driftsomkostninger i indkomstskatteretten. Ved hjælp af momsfradraget undgås det, at afgiften i forbindelse med en afgiftspålæggelse i alle led pålægges flere gange (flerledsafgifter). Ved hjælp af momsfradraget sikres det, at alene den endelige forbruger betaler momsen (9), og at den afgiftspligtige person (virksomheden) ikke belastes med den (neutralitetsprincippet). Den afgiftspligtige person handler i denne forbindelse i alle led kun som afgiftsopkræver på statens og statskassens vegne (10).

31.

For at han kan opfylde sin rolle som skatteopkræver, skal der principielt (11) opnås afgiftspligtige transaktioner. Dette fremgår bl.a. også af momsdirektivets artikel 168 (»i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner«). Derfor er det afgørende, om den indgående ydelse indgår i en afgiftspligtig eller afgiftsfri, henholdsvis ikke afgiftspligtig forsyning af forbrugeren. Fradraget for indgående moms er knyttet til opkrævningen af udgående moms i det næstfølgende led (12). Denne tilknytning kan imidlertid ikke ske ved hjælp af en diffus foranledningstanke, men kun i henhold til henføringen af den indgående ydelse til bestemte udgående ydelser. Denne nødvendige tilknytning er imidlertid ikke til stede, hvis indgående transaktioner anvendes direkte til afgiftsfrie eller ikke afgiftspligtige transaktioner.

c) Domstolens praksis vedrørende sammenhængen mellem den indgående ydelse og virksomhedens udgående ydelse

32.

I overensstemmelse hermed anvendes en indgående ydelse ifølge fast retspraksis (13) kun i

forbindelse med afgiftspligtige transaktioner, hvis der består en direkte og umiddelbar forbindelse mellem anvendelsen og den afgiftspligtige persons økonomiske aktivitet.

33.

Kriteriet vedrørende anvendelse af varen eller tjenesteydelsen i forbindelse med transaktioner, der er omfattet af virksomhedens økonomiske virksomhed, er ifølge Domstolens nyere praksis indholdsmæssigt sågar forskelligt alt efter, om der er tale om erhvervelsen af en tjenesteydelse eller et investeringsgode (14).

34.

For så vidt angår en transaktion, der består i erhvervelsen af en tjenesteydelse, såsom renoveringen af en fremmed bygning, er en direkte og umiddelbar forbindelse mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, principielt nødvendig, for at en afgiftspligtig person har ret til at fratrække den betalte indgående moms, og for at omfanget af denne ret kan fastlægges (15).

35.

Domstolen gør imidlertid en undtagelse herfra. Selv om der ikke er nogen direkte og umiddelbar forbindelse mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, har den afgiftspligtige person ligeledes ret til fradrag, når udgifterne til de omhandlede tjenesteydelser indgår i den pågældendes generalomkostninger og dermed er omkostningselementer i prisen på de varer og tjenesteydelser, som vedkommende leverer. Sådanne omkostninger har således en direkte og umiddelbar forbindelse med hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed (16).

36.

Baggrunden for denne retspraksis er, at den afgiftspligtige person i disse tilfælde fungerer som »forbruger« af de ydelser, som han bærer udgifterne til. Dermed må momsfrigtagelsen i mangel af andre kriterier beregnes ud fra hans samlede økonomiske aktivitet. Såfremt der imidlertid består en direkte forbindelse til en bestemt udgående ydelse, vil den mest præcise metode til at fastsætte fradragsretten være at fokusere på denne udgående ydelse. Den mere præcise metode har forrang frem for en generel betragtning af de samlede transaktioner.

37.

Såfremt der foreligger en direkte og umiddelbar forbindelse til en udgående transaktion, som på grund af manglende økonomisk aktivitet ikke er omfattet af afgiftens anvendelsesområde, består der derfor ikke fradragsret. Dette har Domstolen fastslået flere gange (17). Dette gælder også, hvis den erhvervsdrivende køber en ydelse for indirekte at styrke sin samlede fradragsberettigede økonomiske aktivitet. Det endelige mål, som den afgiftspligtige søger at nå, er nemlig uden betydning (18). Den afgiftspligtige persons økonomiske motivation alene kan således ikke være tilstrækkeligt.

38.

Hvad dette angår har Domstolen også fastslået, at den omstændighed, at en tjenesteydelse er en »nødvendig forudsætning« for den afgiftspligtige persons økonomiske aktivitet, ikke udelukker, at tjenesteydelsen anses for at være bestemt til privat brug for en tredjepart. En »indirekte forbindelse« alene kan ikke føre til, at en vederlagsfri tjenesteydelse sidestilles med en tjenesteydelse mod vederlag (19), som ville berettige til fradrag.

39.

Dermed bekræfter Domstolens praksis, at en ren kausal foranledningssammenhæng mellem de afgiftspligtige udgående transaktioner og den indgående transaktion alene principielt ikke er tilstrækkeligt til at indrømme fradragsretten.

40.

Følgelig kan det – i modsætning til Kommissionens opfattelse – i den foreliggende sag ikke være afgørende, om renoveringen af den kommunale infrastruktur var en forudsætning for at gennemføre byggeprojektet. Det bagvedliggende formål (dvs. motiv) med denne renovering af fremmede infrastrukturanlæg er også uden betydning.

41.

Det afgørende er derimod, hvem – den afgiftspligtige person eller en tredjepart – der faktisk anvender den indgående ydelse, og om dette fører til et endeligt forbrug, som ikke er pålagt afgift. Umiddelbart er det i den foreliggende sag kun kommunen, der anvender byggeydelse til spildevandsafledningen (20). Den vedligeholder og driver den nu renoverede infrastruktur (21).

42.

Alt andet ville være i strid med neutralitetsprincippet. Renovering af den kommunale infrastruktur med involvering af en investor, som ønsker at bygge, ville ikke være pålagt moms, hvorimod kommunens renovering med skattemidler ville være pålagt moms. Det afgørende kan således ikke være investors motivation, men alene den momsretlige henføring af den udgående ydelse til kommunen (jf. nedenfor, punkt 48 ff.).

d) Afgrænsning i forhold til Domstolens afgørelse i Sveda-sagen

43.

Dette resultat er ved en nærmere betragtning heller ikke i strid med Sveda-dommen (22) fra 2015. Ganske vist blev der også i denne sag opført et infrastrukturanlæg i form af en vandresti, som vederlagsfrit skulle stilles til rådighed for tredjepart. Her bekræftede Domstolen, at der var en direkte forbindelse til den afgiftspligtige persons fremtidige økonomiske aktivitet (23).

44.

De to sager kan imidlertid ikke sammenlignes, hvilket den bulgarske regering er enig i, og til forskel fra Iberdrolas indlæg i retsmødet. For det første er det i Sveda-sagen tvivlsomt, om den afgiftspligtige person faktisk stiller vandrestien vederlagsfrit til rådighed for tredjepart, når der til gengæld blev betalt et statsligt tilskud. Det sidstnævnte spørgsmål har Domstolen dog ikke behandlet nærmere.

45.

For det andet blev vandrestien anvendt af den afgiftspligtige person selv til at gennemføre hans egen økonomiske salgsaktivitet. Det er involveringen af en selvstændig tredjepart, nemlig kommunen, som med de modtagne tjenesteydelser forfølger egne vandforsyningsformål, der adskiller denne sag fra Sveda-sagen. Accepten af, at stien benyttes til egen forretning (sammenlignelig i Sveda-sagen) er ikke en selvstændig ydelse til en tredjepart, men kun en del af de afgiftspligtige salgstransaktioner (24).

46.

Vederlagsfri renovering af en tredjeparts infrastruktur er imidlertid ikke en accessorisk biydelse med hensyn til de planlagte afgiftspligtige udlejningsydelser. En ydelse skal navnlig anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser (25). Der kan imidlertid ikke være tale om, at renovering af fremmede anlæg til fordel for kommunen eller kommunens spildevandsafledning blot ville afrunde Iberdrolas udlejningsydelser over for lejerne.

47.

I den foreliggende sag anvender Iberdrola – til forskel fra i Sveda-sagen – ikke den renoverede infrastruktur i forbindelse med sine udlejningstransaktioner. Disse er uafhængige af kommunens spildevandsafledning. Eksistensen af en tilstrækkelig kommunal infrastruktur er blot forudsætningen for at opføre feriekomplekset, som derefter benyttes til udlejningstransaktioner. Der kan derfor – til forskel fra Sveda-sagen – ikke være tale om, at der mangler en direkte og umiddelbar forbindelse mellem en bestemt indgående transaktion (indkøb af renoveringsydelserne) og en udgående transaktion (udførelse af renoveringsydelserne til kommunen).

e) Samspillet med momsdirektivets artikel 26

48.

Det må derfor fastholdes, at renoveringsydelsen kan henføres umiddelbart til ydelsen til kommunen. Dermed er det alene afgørende, om denne ydelse skete mod vederlag og afgiftspligtigt i henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), eller vederlagsfrit, men alligevel afgiftspligtigt i henhold til momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b). Kun i så fald ville et momsfradrag for Iberdrola kunne komme i betragtning. Derimod kan der ikke fradrages moms for udgifter, som opstår til ikke-momspligtige aktiviteter (26).

49.

Det er op til den nationale domstol at afgøre, om der faktisk foreligger en vederlagsfri tjenesteydelse i den foreliggende sag, hvilket den dog synes at lægge til grund. Dette er dog til en vis grad tvivlsomt ud fra de oplyste faktiske omstændigheder. Hvis renovering af kommunale anlæg, som kommunen giver tilladelse til ved kontrakt, er en forudsætning for, at en investor kan gennemføre et byggeprojekt, giver kommunen med denne tilladelse vel investoren en tilsvarende fordel, som mindst svarer til de renoveringsudgifter, som han påtager sig.

50.

I denne forbindelse kan det lægges til grund, at en virksomhed sjældent forærer noget til en tredjepart, hvis den ikke har udsigt til en tilsvarende fordel fra den pågældende tredjeparts side. I den foreliggende sag kunne dette være muligheden for at opnå byggetilladelse. Ved en sådan betragtning ville der foreligge en ydelse mod vederlag, som ganske vist giver adgang til

momsfradrag, men som også udløser en afgiftspligt i samme størrelse for så vidt angår renoveringen mod vederlag.

51.

Såfremt der imidlertid faktisk foreligger en vederlagsfri tjenesteydelse, skal det afgøres, om den er afgiftspligtig i henhold til momsdirektivets artikel 26. Domstolens praksis vedrørende friheden til at vælge, hvortil en transaktion skal henføres (27), åbner ganske vist mulighed for fuldt momsfradrag, selv om genstande delvis anvendes til private formål. For det første er det imidlertid tvivlsomt, om denne retspraksis også omfatter tjenesteydelser (28). For det andet er det også tvivlsomt, om der overhovedet kan være tale om anvendelse »til private formål« (29), når det gælder juridiske personer. En sådan er der i hvert fald ikke tale om i den foreliggende sag.

52.

Da den vederlagsfrie renovering i den foreliggende sag ikke skete til virksomheden uvedkommende formål, fører heller ikke momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b), til afgiftspligt. Følgelig har udgifterne til renoveringen ikke umiddelbar forbindelse til afgiftspligtige transaktioner, men umiddelbar forbindelse til ikke afgiftspligtige transaktioner (den vederlagsfrie renovering for kommunen). Derfor er fradrag af indgående moms også udelukket.

VI. Forslag til afgørelse

53.

Jeg foreslår således, at de to præjudicielle spørgsmål fra Varhoven administrativen sad (øverste forvaltningsdomstol, Bulgarien) under ét besvares som følger:

»Momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b), artikel 168, litra a), og artikel 176 skal fortolkes således, at de ikke åbner mulighed for fradrag af indgående moms for tjenesteydelser, som udføres vederlagsfrit umiddelbart for en tredjepart til dennes egne formål, heller ikke selv om de er virksomhedsmæssigt motiveret. Dette gælder uafhængigt af den bogføringsmåde, som den afgiftspligtige person har valgt i henhold til national ret. Derfor er de nævnte bestemmelser ikke til hinder for en national bestemmelse som ZDDS' artikel 70, stk. 1, nr. 2, og en tilsvarende national administrativ praksis.«

(1) – Originalsprog: tysk.

(2) – Dom af 22.10.2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712).

(3) – EUT 2006, L 347, s. 1.

(4) – Jf. dom af 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, præmis 5).

(5) – Jf. dom af 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, præmis 43).

(6) – I denne retning allerede: dom af 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, præmis 47).

(7) – Dom af 22.10.2015 (C-126/14, EU:C:2015:712).

(8) – Jf. herom Domstolens praksis i dom af 16.2.2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, præmis 44 og 70), af 12.2.2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, præmis 28), og af 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-

184/04, EU:C:2006:214, præmis 24).

(9) – Dom af 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, præmis 19), og af 7.11.2013, Tulic? og Plavo?in, (C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 34), samt kendelse af 9.12.2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, ikke trykt i Sml., EU:C:2011:825, præmis 21).

(10) – Dom af 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, præmis 25), og af 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 21).

(11) – Undtagelser findes i momsdirektivets artikel 169 for som regel grænseoverskridende transaktioner for at forhindre konkurrenceulemper for de eksporterende virksomheder.

(12) – Således udtrykkeligt dom af 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, præmis 24).

(13) – Jf. blot: dom af 16.2.2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, præmis 44 ff.), af 12.2.2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, præmis 28), af 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, præmis 24), af 22.10.2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, præmis 27), og af 29.10.2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, præmis 57).

(14) – Dom af 16.2.2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, præmis 45).

(15) – Dom af 16.2.2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, præmis 46), og af 29.10.2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, præmis 57 og den deri nævnte retspraksis).

(16) – Dom af 16.2.2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, præmis 47), af 6.9.2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 37), af 8.2.2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, præmis 24), og af 29.10.2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, præmis 58 og den deri nævnte retspraksis).

(17) – Dom af 13.3.2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 30), og af 29.10.2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, præmis 59 og den deri nævnte retspraksis).

(18) – Dom af 6.4.1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, præmis 19), af 8.6.2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, præmis 20), af 6.9.2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 38), og af 22.2.2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, præmis 25).

(19) – Således udtrykkeligt dom af 16.2.2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, præmis 51); jf. i denne retning dom af 16.10.1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, præmis 27).

(20) – Dette adskiller tydeligt sagen fra det eksempel, som Kommissionen anførte i retsmødet, med en taxivognmand, som forsyner den (fremmede) taxi, der er stillet til hans rådighed, med udstyr. I sidstnævnte tilfælde anvender taxivognmanden udstyret. Derfor er det også alene ham, der har fradragsret med hensyn til udstyret. Som regel kan han principielt også afmontere udstyret igen, hvis han ikke får refunderet udstyrets værdi. Intet af dette er tilfældet i den foreliggende sag.

(21) – I Tyskland findes derfor en fast retspraksis, hvorefter opførelse af infrastrukturanlæg til fordel for almenheden (henholdsvis staten) ikke udløser fradragsret for investor, selv om opførelsen er en forudsætning for, at han kan gennemføre sit afgiftspligtige byggeprojekt. Jf. BFH, dom af 13.1.2011 – V R 12/08, BStBl. II 2012, 61, af 20.12.2005 – V R 14/04, BStBl. II 2012, 424, og af 9.11.2006 – V R 9/04, BStBl. II 2007, 285.

(22) – Dom af 22.10.2015 (C-126/14, EU:C:2015:712).

(23) – Dom af 22.10.2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, præmis 35).

(24) – Af denne grund er der uomtvistet adgang til fradrag af moms på renovering af en virksomhedsejet kundeparkeringsplads, selv om denne tilsyneladende stilles gratis til kundernes rådighed.

(25) – Jf. dom af 27.9.2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis), og af 16.4.2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, præmis 31).

(26) – Dom af 16.2.2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, præmis 44 og 70), af 12.2.2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, præmis 28), og af 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, præmis 24).

(27) – Dom af 11.7.1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, præmis 17), bekræftet ved dom af 4.10.1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, præmis 20).

(28) – Dette er tvivlsomt, da tjenesteydelser ikke kan »henføres« til en virksomhed og – til forskel fra varer – principielt også straks forbruges, således at der ikke er nogen begrundelse for en tidsmæssigt forskudt genbeskatning (kredit ved hjælp af momsfradraget).

(29) – Domstolen taler i denne forbindelse om virksomheden uvedkommende formål. Jf. dom af 16.2.2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, præmis 74 in fine), af 23.4.2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, præmis 39), og af 11.7.1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, præmis 26).