



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

22 oktober 2015*

„Prejudiciële verwijzing — Btw — Richtlijn 2006/112/EG — Artikel 168 — Recht op aftrek — Aftrek van voorbelasting over de verwerving en de vervaardiging van investeringsgoederen — Recreatief ontdekkingspad dat rechtstreeks bestemd is voor gratis gebruik door het publiek — Gebruik van het recreatief ontdekkingspad als middel om belaste handelingen te verrichten”

In zaak C-126/14,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (hoogste bestuursrecht, Litouwen) bij beslissing van 18 februari 2014, ingekomen bij het Hof op 17 maart 2014, in de procedure

„Sveda” UAB

tegen

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

in tegenwoordigheid van:

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: T. von Danwitz, president van de Vierde kamer, waarnemend voor de president van de Vijfde kamer, D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász en C. Vajda (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: M. Aleksejev, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 4 februari 2015,

gelet op de opmerkingen van:

- de Litouwse regering, vertegenwoordigd door D. Kriauciūnas, R. Dzikovič en D. Stepanienė als gemachtigden,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door S. Brighthouse, J. Kraehling en M. Holt als gemachtigden, bijgestaan door O. Thomas, barrister,

* Procestaal: Litouws.

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en A. Steiblyté als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 22 april 2015,

het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 168 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geschil tussen „Sveda” UAB (hierna: „Sveda”) en de Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (nationale belastinginspectie, onder toezicht van het ministerie van Financiën; hierna: „nationale belastinginspectie”), over een besluit waarbij aftrek van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) die Sveda aan voorbelasting heeft afgedragen in het kader van de aanleg van een Baltisch mythologisch recreatief ontdekkingspad (hierna: „recreatief ontdekkingspad”) is geweigerd.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 Artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

„Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

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

- 4 Artikel 63 van die richtlijn bevat de volgende bepaling:

„Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht.”

- 5 Artikel 167 van voormelde richtlijn luidt:

„Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.”

- 6 Artikel 168 van dezelfde richtlijn bepaalt:

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

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

[...]”

Litouws recht

- 7 Artikel 58, lid 1, punt 1, van wet IX-751 van 5 maart 2002 op de belasting over de toegevoegde waarde luidt als volgt:

„De btw-plichtige heeft recht op aftrek van de voorbelasting over goederenleveringen en/of diensten die hij heeft betrokken of ingevoerd, wanneer deze goederen en/of diensten bestemd zijn om te worden gebruikt voor de volgende handelingen door die belastingplichtige:

- 1) het verrichten van belastbare goederenleveringen en/of diensten”.

Hoofding en prejudiciële vraag

- 8 Sveda is een rechtspersoon met winstoogmerk, die actief is in het verschaffen van accommodatie en het verstrekken van maaltijden en dranken, de organisatie van vakbeurzen, congressen en vrijetijdsbeurzen, alsook technologie en de met die activiteiten verband houdende adviesverlening.
- 9 Op 2 maart 2012 heeft Sveda met het nationaal subsidiefonds van het ministerie van Landbouw (Nacionalinė mokėjimo agentūra prie Žemės ūkio ministerijos) een subsidieovereenkomst gesloten. In die overeenkomst heeft Sveda zich ertoe verbonden het project genaamd „Baltisch mythologisch recreatief ontdekkingspad” uit te voeren en het gratis open te stellen voor het publiek. Het fonds verbond zich ertoe tot 90 % van de uitvoeringskosten van het project op zich te nemen, Sveda zou de rest van de uitvoeringskosten voor haar rekening nemen.
- 10 Sveda heeft de btw voor de verwerving of de vervaardiging van bepaalde investeringsgoederen in het kader van de werkzaamheden voor de uitvoering van het betrokken recreatief ontdekkingspad in aftrek gebracht en een btw-aangifte voor de maand juni 2012 ingediend waarin zij de voorbelasting als aftrekbaar opgaf. De Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (nationale belastinginspectie van het district Klaipėda), waarbij Sveda een verzoek om teruggaaf van de betrokken btw had ingediend, was echter van oordeel dat teruggaaf niet gerechtvaardigd was aangezien niet was aangetoond dat de verworven goederen en diensten bestemd waren om te worden gebruikt voor een aan btw onderworpen activiteit. Op deze grondslag heeft de nationale belastinginspectie van het district Klaipėda bij besluit van 24 augustus 2012 aftrek van de betrokken bedragen niet toegestaan.
- 11 Sveda heeft beroep ingesteld bij de Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionaal bestuursrecht van Vilnius), strekkende tot nietigverklaring van het besluit tot weigering van die aftrek. Dat beroep is ongegrond verklaard.
- 12 Daarop heeft Sveda hoger beroep ingesteld bij de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas.
- 13 Volgens de verwijzende rechterlijke instantie heeft Sveda de betrokken investeringsuitgaven weliswaar gedaan met de bedoeling om in de toekomst economische activiteiten te verrichten, maar moet worden betwijfeld of de voorbelasting aftrekbaar is. Zij vraagt zich in dit verband af of er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de aan de verrichte werkzaamheden verbonden uitgaven en de door Sveda beoogde economische activiteiten, aangezien het recreatief ontdekkingspad rechtstreeks bestemd is voor gratis gebruik door het publiek.

- 14 In deze context heeft de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

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

Beantwoording van de prejudiciële vraag

- 15 Met haar vraag wenst de verwijzende rechterlijke instantie in hoofdzaak te vernemen of artikel 168 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het een belastingplichtige in omstandigheden als die in het hoofdgeding recht op aftrek verleent voor voorbelasting die is betaald voor de verwerving of de vervaardiging van investeringsgoederen met het oog op een voorgenomen economische activiteit in verband met plattelands- en recreatietoerisme, die in de eerste plaats rechtstreeks bestemd zijn voor gratis gebruik door het publiek en in de tweede plaats een middel kunnen zijn om belaste handelingen te verrichten.
- 16 Ter beantwoording van deze vraag zij er om te beginnen aan herinnerd dat het in artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn vastgelegde recht op aftrek een integrerend deel is van de btw-regeling en in beginsel niet kan worden beperkt. Het wordt voor alle belastingen die op in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt onmiddellijk uitgeoefend (zie in die zin arrest SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punt 55 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 17 De aftrekregeling heeft immers tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt aldus een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits die activiteiten in beginsel zelf aan btw zijn onderworpen (zie onder meer arrest Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 18 Uit artikel 168 van de btw-richtlijn volgt dat een belastingplichtige die als zodanig handelt op het tijdstip waarop hij een goed verwerft en het goed gebruikt voor zijn belaste handelingen, de over dit goed verschuldigde of voldane btw mag aftrekken (zie onder meer arrest Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 19 Aangaande in de eerste plaats de vraag of Sveda als belastingplichtige heeft gehandeld bij de aanleg van het recreatief ontdekkingspad, te weten ten behoeve van een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn, zij in herinnering gebracht dat goederen en diensten door een als belastingplichtige handelende persoon kunnen worden verworven ten behoeve van een economische activiteit in de zin van die bepaling, ook indien zij niet onmiddellijk voor die economische activiteit worden gebruikt (zie in die zin arrest Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, punt 14).
- 20 Volgens vaste rechtspraak moet de persoon die investeringsuitgaven doet met het door objectieve factoren bevestigde doel, een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn uit te oefenen, als belastingplichtige worden aangemerkt. Als belastingplichtige mag hij dus overeenkomstig de artikelen 167 en volgende van die richtlijn de btw die verschuldigd of voldaan is voor investeringsuitgaven die zijn gedaan ten behoeve van de handelingen die hij voornemens is te verrichten en die recht op aftrek geven, onmiddellijk aftrekken (zie in die zin arrest Gran Via Moinești, C-257/11, EU:C:2012:759, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Dat recht op aftrek

ontstaat overeenkomstig de artikelen 63 en 167 van de btw-richtlijn op het moment waarop de belasting verschuldigd wordt, dus bij de levering van de goederen (arrest Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 21 De vraag of een belastingplichtige als zodanig heeft gehandeld ten behoeve van een economische activiteit, is een feitelijke vraag die moet worden beoordeeld met inachtneming van alle omstandigheden van het geval, waaronder de aard van het betrokken goed en het tijdsverloop tussen het moment waarop het goed is verworven en het moment waarop het voor de economische activiteiten van de belastingplichtige wordt gebruikt (zie in die zin onder meer arrest Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punten 40 en 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Het is aan de nationale rechter om dit te beoordelen.
- 22 In casu heeft de verwijzende rechterlijke instantie in de omschrijving van de uitgaven die verband houden met de investeringsgoederen in het hoofdgeding aangegeven dat zij uiteindelijk bestemd zijn voor de uitoefening van de door Sveda beoogde economische activiteiten. Volgens de door die rechterlijke instantie gedane vaststellingen, die zijn gebaseerd op objectieve gegevens in het aan deze laatste voorgelegde dossier, kan het betrokken ontdekkingspad worden gezien als een middel om verzoekers aan te trekken teneinde hun dankzij de verkoop van souvenirs, voedsel en drank goederen en diensten te leveren, alsook de mogelijkheid te bieden om attracties en zwemgelegenheden te gebruiken tegen betaling.
- 23 Uit bedoelde vaststellingen volgt dus dat Sveda de betrokken investeringsgoederen heeft verworven of vervaardigd met de – door objectieve factoren bevestigde – bedoeling een economische activiteit uit te oefenen, en bijgevolg heeft gehandeld als belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn.
- 24 Aan deze omstandigheid wordt niet afgedaan door de omstandigheid, aangevoerd door de Litouwse regering, dat die investeringsgoederen ingevolge de betrokken subsidieovereenkomst gratis ter beschikking van het publiek zullen moeten worden gesteld gedurende een periode van vijf jaar te rekenen vanaf de datum van verwerving en gedurende die tijd dus niet ten behoeve van de economische activiteiten van Sveda kunnen worden aangewend.
- 25 Dat ingevolge een dergelijke subsidieovereenkomst het betrokken ontdekkingspad gedurende die periode niet tegen betaling beschikbaar kan worden gesteld, belet Sveda immers niet, de in punt 22 van het onderhavige arrest vermelde economische activiteiten uit te oefenen. Volgens de verwijzende rechterlijke instanties is het meer in het bijzonder zo dat het ontdekkingspad bestemd is bezoekers aan te trekken en deze aan te moedigen de door Sveda aangeboden, aan btw onderworpen goederen en diensten te kopen. Zoals bovendien uit de verwijzingsbeslissing volgt, zullen de investeringsuitgaven die Sveda, een rechtspersoon met winstoogmerk, heeft gedaan voor de aanleg van het ontdekkingspad althans ten dele worden gedekt door de inkomsten die zullen worden gerealiseerd met de levering van goederen en diensten in het kader van die voorgenomen economische activiteiten.
- 26 Aangaande in de tweede plaats de vraag of de investeringsgoederen in het hoofdgeding door Sveda worden gebruikt ten behoeve van belaste handelingen overeenkomstig artikel 168 van de btw-richtlijn, uit de vaststellingen door de verwijzende rechterlijke instantie blijkt dat de verwerving of de vervaardiging van die investeringsgoederen rechtstreeks bestemd is voor gratis gebruik door het publiek, maar dat zij tegelijkertijd plaatsvindt met het oog op de latere verrichting van belastbare handelingen door de belastingplichtige.
- 27 Opdat de belastingplichtige recht op aftrek van de voorbelasting kan hebben en de omvang van dat recht kan worden bepaald, dient er volgens vaste rechtspraak in beginsel een rechtstreeks en onmiddellijk verband te bestaan tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat. Het recht op aftrek van de btw die op de verkrijging van goederen of diensten in een eerder stadium drukt, vooronderstelt dat de voor de

verkrijging ervan gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs van de belaste handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat (zie onder meer arrest SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punt 57).

- 28 Zoals de advocaat-generaal in de punten 33 en 34 van haar conclusie heeft opgemerkt, heeft het Hof echter erkend dat de belastingplichtige recht heeft op aftrek ook al bestaat er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer handelingen in een later stadium die recht geven op aftrek, wanneer de gedane uitgaven deel uitmaken van de algemene kosten van die belastingplichtige en als zodanig zijn opgenomen in de prijs van de door hem geleverde goederen of verrichte diensten. Dergelijke kosten houden immers rechtstreeks en onmiddellijk verband met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige (zie in die zin arresten *Investrand*, C-435/05, EU:C:2007:87, punt 24, en SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punt 58).
- 29 Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat de nationale belastingautoriteiten en rechterlijke instanties in het kader van de bij hen berustende toepassing van het criterium van het rechtstreekse verband, alle omstandigheden waarin de betrokken verrichtingen hebben plaatsgevonden in de beschouwing moeten betrekken en alleen rekening moeten houden met de verrichtingen die objectief verband houden met de belastbare activiteit van de belastingplichtige. Of dat verband bestaat, moet worden beoordeeld aan de hand van de objectieve inhoud van de betrokken verrichting (zie in die zin arrest *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, punten 22, 23 en 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 30 Blijkens de vaststellingen door de verwijzende rechterlijke instanties zouden in het hoofdgeding de uitgaven van Sveda in verband met de bouwwerkzaamheden voor het aan de orde zijnde ontdekkingspad ten dele in de prijs van de in het kader van de door Sveda beoogde economische activiteit te leveren goederen of diensten moeten worden opgenomen.
- 31 De verwijzende rechterlijke instantie betwijfelt of er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de handelingen in een eerder stadium en de gehele door Sveda beoogde economische activiteit, aangezien de betrokken investeringsgoederen rechtstreeks bestemd zijn om gratis te worden gebruikt door het publiek.
- 32 In dit verband volgt uit de rechtspraak van het Hof dat wanneer door een belastingplichtige verworven goederen of diensten worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen of handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen, er geen sprake kan zijn van heffing van belasting in een later stadium noch van aftrek van voorbelasting (arrest *Eon Aset Menidjunt*, C-118/11, EU:C:2012:97, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak). In die twee gevallen wordt immers het rechtstreekse en onmiddellijke verband tussen de in een eerder stadium gedane uitgaven en de vervolgens door de belastingplichtige verrichte economische activiteiten verbroken.
- 33 Uit de verwijzingsbeslissing volgt geenszins dat de openstelling van het ontdekkingspad in het hoofdgeding voor het publiek onder een van de vrijstellingen van de btw-richtlijn valt. Aangezien voorts de door Sveda voor de aanleg van het pad gedane uitgaven, zoals volgt uit punt 23 van het onderhavige arrest, aan de door de belastingplichtige beoogde economische activiteit kunnen worden gekoppeld, houden die uitgaven geen verband met activiteiten die buiten het toepassingsgebied van de btw vallen.
- 34 Het onmiddellijke gratis gebruik van de investeringsgoederen neemt in omstandigheden als in het hoofdgeding dus niet weg dat er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de verrichtingen in een eerder stadium en die in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat of met alle economische activiteiten van de belastingplichtige, zodat dat gebruik geen gevolgen heeft voor het bestaan van een recht op btw-aftrek.

- 35 Er bestaat dus kennelijk een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de door Sveda gedane uitgaven en de gehele economische activiteit van deze laatste. Het is echter aan de verwijzende rechterlijke instantie dit te verifiëren.
- 36 Voor het overige hebben de periodes voor de herziening van de aftrek als zodanig geen invloed op het ontstaan van het recht op btw-aftrek (zie in die zin arrest Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, punten 8 en 20), die volgens de in punt 20 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak uitsluitend wordt bepaald door de hoedanigheid waarin de betrokkene handelt op het moment waarop hij het betrokken goed verwerft. Dit neemt echter niet weg dat de belastingplichtige de voorbelasting zal moeten betalen indien vervolgens blijkt dat het in een eerder stadium verworven of vervaardigde goed niet is gebruikt ten behoeve van zijn economische activiteit.
- 37 Gelet op het voorgaande moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat artikel 168 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het een belastingplichtige in omstandigheden als die in het hoofdgeding recht op aftrek verleent voor voorbelasting die is betaald voor de verwerving of de vervaardiging van investeringsgoederen met het oog op een voorgenomen economische activiteit in verband met plattelands- en recreatietoerisme, die in de eerste plaats rechtstreeks bestemd zijn voor gratis gebruik door het publiek en in de tweede plaats een middel kunnen zijn om belaste handelingen te verrichten, indien een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de uitgaven in verband met de verrichtingen in een eerder stadium en een of meer verrichtingen in een later stadium die recht op aftrek doen ontstaan of met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige komt vast te staan. Het is aan de verwijzende rechterlijke instantie dit laatste op basis van objectieve gegevens te verifiëren.

Kosten

- 38 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 168 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, moet aldus worden uitgelegd dat het een belastingplichtige in omstandigheden als die in het hoofdgeding recht op aftrek verleent voor voorbelasting die is betaald voor de verwerving of de vervaardiging van investeringsgoederen met het oog op een voorgenomen economische activiteit in verband met plattelands- en recreatietoerisme, die in de eerste plaats rechtstreeks bestemd zijn voor gratis gebruik door het publiek en in de tweede plaats een middel kunnen zijn om belaste handelingen te verrichten, indien een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de uitgaven in verband met de verrichtingen in een eerder stadium en een of meer verrichtingen in een later stadium die recht op aftrek doen ontstaan of met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige komt vast te staan. Het is aan de verwijzende rechterlijke instantie dit laatste op basis van objectieve gegevens te verifiëren.

ondertekeningen