DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

3. marts 2005 *

I sag C-32/03,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Højesteret (Danmark) ved afgørelse af 22. januar 2003, indgået til Domstolen den 28. januar 2003, i sagen:

I/S Fini H

mod

Skatteministeriet,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne A. Borg Barthet, J.-P. Puissochet, J. Malenovský og U. Lõhmus (refererende dommer),

generaladvokat: F.G. Jacobs
justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,

* Processprog: dansk.

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 15. september 2004,

efter at der er afgivet indlæg af:

— I/S Fini H ved advokaterne S. Halling-Overgaard og M. Krarup

— Skatteministeriet ved P. Biering, som befuldmægtiget

— den danske regering ved J. Molde og P. Biering, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og T. Fich, som befuldmægtigede,

efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 28. oktober 2004,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 4, stk. 1-3, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af

medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 (EFT L 102, s. 18, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er fremsat i en sag mellem interessentskabet I/S Fini H (herefter »Fini H«) og Skatteministeriet. Sidstnævnte har pålagt selskabet at tilbagebetale det negative merværdiafgiftsbeløb (herefter »moms«), som blev udbetalt til selskabet i perioden fra den 1. oktober 1993 til den 31. marts 1998. Skatteministeriet har desuden nægtet at udbetale negativ moms til Fini H for perioden fra den 1. april 1998 til den 30. september 1998.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Ifølge fjerde betragtning til sjette direktiv har direktivet bl.a. til formål at sikre, at det fælles system for omsætningsafgifter er neutralt.

4 Direktivets artikel 4 bestemmer:

»1. For afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. For økonomisk virksomhed anses bl.a. transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

3. Medlemsstaterne kan for afgiftspligtig person ligeledes anse enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i stk. 2 omhandlede former for virksomhed [...].

[...]«

5 Sjette direktivs artikel 17, stk. 2, er affattet således:

»I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person.

[...]«

Nationale bestemmelser

6 Den danske momslovs § 3, således som affattet ved lovbekendtgørelse nr. 804 af 16. august 2000 om merværdiafgift (herefter »momsloven«), har følgende ordlyd:

»Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.«

7 Fradragsretten for udgifter, der har tilknytning til selvstændig økonomisk virksomhed, fremgår af momslovens § 37.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

8 Fini H er et interessentskab, der blev dannet i 1989 med det formål at drive restaurationsvirksomhed. Med henblik på udøvelsen af denne virksomhed indgik selskabet en lejekontrakt for lokaler fra den 20. maj 1988. Lejekontrakten, der var indgået for ti år, var uopsigelig frem til den 30. september 1998.

9 Fini H's restaurationsvirksomhed ophørte i slutningen af 1993, og lokalerne stod herefter ubrugte hen. Fini H forsøgte at opsige lejekontrakten, hvilket udlejer modsatte sig under henvisning til, at der ikke i kontrakten fandtes en bestemmelse om opsigelse før tid. Fini H fandt desuden ikke en ny lejer, der kunne overtage kontrakten, som først udløb på det i kontrakten fastsatte tidspunkt.

10 Fra slutningen af 1993 til den 30. september 1998 var Fini H fortsat momsregistreret, selv om selskabet ikke længere udøvede restaurationsvirksomhed. Fini H fortsatte således med at fratrække indgående moms forbundet med omkostningerne ved det pågældende lejemål, dvs. husleje samt varme-, elektricitets- og telefonudgifter. Eftersom restauranten ikke længere var i drift, og der således ikke skulle faktureres udgående moms, medførte det en netto udbetaling til fordel for Fini H.

11 I september 1998 traf told- og skatteregionen afgørelse om tilbagebetaling af de beløb, som den havde udbetalt til Fini som negativ moms mellem oktober 1993 og marts 1998. Told- og skatteregionen besluttede ligeledes, at endnu ikke udbetalte momsbeløb for perioden fra den 1. april 1998 til den 30. september 1998 ikke skulle udbetales. Told- og skatteregionen anførte i den forbindelse, at Fini H ikke siden tredje kvartal 1993 havde drevet momspligtig virksomhed.

12 Denne afgørelse blev stadfæstet af Landsskatteretten, som fandt, at Fini H efter ophør af restaurationsvirksomheden ikke havde drevet økonomisk virksomhed i henhold til momslovens § 3. Lejemålet i sig selv kan ikke statuere momspligt i henhold til samme § 3. Landsskatteretten tilføjede, at den omstændighed, at lokalerne i en periode har været anvendt til økonomisk virksomhed i form af restaurationsvirksomhed, ikke kan begrunde, at Fini H efter ophør af denne virksomhed er omfattet af momslovens § 3.

13 Fini H indbragte Landsskatterettens afgørelse for Vestre Landsret, som ved dom af 29. august 2001 forkastede søgsmålet. Vestre Landsret fandt, at fradragsretten for indgående afgift forudsætter, at de udgifter, som afgiften vedrører, har tilknytning til en selvstændig økonomisk virksomhed efter momslovens § 3. Vestre Landsret

bemærkede videre, at huslejeudgifter efter ophøret af Fini H's restaurationsvirksomhed, som ikke er begrundet i en sædvanlig afvikling af virksomheden, ikke kan anses for at være driftsudgifter knyttet til en selvstændig virksomhed efter momslovens § 3.

14 Fini H iværksatte anke til Højesteret til prøvelse af Vestre Landsrets dom.

15 Det er under disse omstændigheder, at Højesteret har besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Kan en person anses for at drive selvstændig erhvervsmæssig virksomhed i den i sjette momsdirektiv, artikel 4, stk. 1-3, omhandlede forstand i en situation, hvor den pågældende oprindeligt har indgået en lejekontrakt som led i selvstændig erhvervsmæssig virksomhed, den faktiske virksomhed nu er ophørt, men lejemålet fortsat består i en vis periode som følge af en uopsigelighedsklausul, og hvor der ikke, efter at den faktiske virksomhed er ophørt, ved anvendelse af lejemålet gennemføres momspligtige transaktioner med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter?

2) Har det nogen betydning for besvarelsen af spørgsmål 1, om den pågældende person i den resterende del af uopsigelighedsperioden aktivt søger enten at udnytte erhvervslejemålet til at gennemføre momspligtige transaktioner med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter eller at afhænde lejemålet, og har det nogen betydning, hvor lang uopsigelighedsperioden eller den resterende del af denne er?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Første spørgsmål

16 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 4, stk. 1-3, skal fortolkes således, at en person, der ophører med at drive forretningsmæssig virksomhed, men som fortsat betaler leje og omkostninger vedrørende det lokale, der har været anvendt til denne virksomhed, fordi lejekontrakten indeholder en uopsigelighedsklausul, kan anses for en afgiftspligtig person og derfor kan fradrage moms vedrørende de således erlagte beløb.

17 Fini H har gjort gældende, at selskabet har en fradragsret som følge af, at lejekontrakten blev indgået med henblik på at starte eller drive økonomisk virksomhed. Såfremt selskabet ikke havde ret til at fradrage moms, måtte det erlægge moms af goder og tjenesteydelser, der erhverves med henblik på drift af virksomheden.

18 Den danske regering og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har gjort gældende, at når en afgiftspligtig person ikke længere udøver økonomisk virksomhed, skal personen ikke længere anses for at have fradragsret fra det tidspunkt, hvor denne virksomhed ophører, eller efter en rimelig frist af kort varighed, der beregnes fra ophørstidspunktet. En afgiftspligtig person kan ikke i det uendelige nyde godt af fradragsretten, blot fordi han engang har udøvet økonomisk virksomhed.

19 Det skal bemærkes, at efter ordlyden af sjette direktivs artikel 4, stk. 1, er begrebet afgiftspligtig person defineret i relation til begrebet økonomisk virksomhed. Det er nemlig eksistensen af en sådan virksomhed, der begrunder kvalifikationen af en afgiftspligtig person, som i medfør af sjette direktiv er tillagt fradragsret.

20 I artikel 4 opregnes i stk. 2 de former for virksomhed, der kan anses for »økonomisk virksomhed«, herunder bl.a. alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Udtrykket »alle former for virksomhed« i denne bestemmelse indebærer, at den pågældende økonomiske virksomhed kan bestå af flere på hinanden følgende transaktioner.

21 Det følger ligeledes af retspraksis, at begrebet økonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand ikke nødvendigvis består i en enkelt handling, men kan bestå i flere på hinanden følgende handlinger (jf. bl.a. dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 22).

22 Forberedende handlinger skal således anses for økonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand. Enhver, der udfører forberedende handlinger, skal følgelig anses for at være en afgiftspligtig person i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 4, og har ret til fradrag (Rompelman-dommen, præmis 23, og dom af 29.2.1996, sag C-110/94, INZO, Sml. I, s. 857, præmis 18). Retten til dette fradrag bevares, selv om det senere, henset til resultaterne af en undersøgelse af rentabiliteten, besluttes ikke at gå videre til den operationelle fase og at lade selskabet træde i likvidation, således at den påtænkte økonomiske virksomhed ikke var forbundet med afgiftspligtige transaktioner (INZO-dommen, præmis 20).

23 For så vidt angår overdragelse af en samlet formuemasse har Domstolen fastslået, at når den afgiftspligtige person ikke længere gennemfører transaktioner efter anvendelsen af de leverede tjenesteydelser, skal udgifterne til disse tjenesteydelser anses for dele af virksomhedens samlede økonomiske virksomhed før overdragelsen, og der gives ret til fradrag. Enhver anden fortolkning vil skabe en vilkårlig sondring mellem udgifter til brug for en virksomhed før påbegyndelsen af dennes faktiske virksomhed og udgifter afholdt under denne virksomhed og udgifter til brug for afslutningen af denne virksomhed (jf. dom af 22.2.2001, sag C-408/98, Abbey

National, Sml. I, s. 1361, præmis 35, og af 29.4.2004, sag C-137/02, Faxworld, Sml. I, s. 5547, præmis 39).

24 De samme hensyn bevirker, at transaktioner såsom de betalinger, som Fini H fortsat har måttet foretage i perioden med afviklingen af restaurationsvirksomheden, skal anses for at være del af den økonomiske virksomhed i sjette direktivs artikel 4's forstand.

25 En sådan fortolkning er begrundet i den fradragsordning, som Domstolen gentagne gange har fastslået tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed. Det fælles momssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at sådan virksomhed i sig selv i princippet er momspligtig (jf. i denne retning Rompelman-dommen, præmis 19, dom af 15.1.1998, sag C-37/95, Ghent Coal Terminal, Sml. I, s. 1, præmis 15, af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 — C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 44, og af 8.6.2000, sag C-98/98, Midland Bank, Sml. I, s. 4177, præmis 19, samt Abbey National-dommen, præmis 24).

26 Imidlertid er en direkte og umiddelbar forbindelse mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, nødvendig, for at en afgiftspligtig person har ret til at fratrække den indgående moms, og for at omfanget af denne ret kan fastlægges (jf. Midland Bank-dommen, præmis 24).

27 Hvad angår hovedsagen skal det fastslås, at Fini H's pligt til at betale leje for erhvervslokaler og omkostninger vedrørende en ejendom, som selskabet havde lejet

med henblik på at udøve restaurationsvirksomhed indtil udløbet af det i lejekontrakten fastsatte tidspunkt på grund af en uopsigelighedsklausul, i princippet kan anses for at være direkte og umiddelbart forbundet med restaurationsvirksomheden.

28 For så vidt som lejekontrakten blev indgået af Fini H med henblik på at råde over et lokale, der var nødvendigt for udøvelsen af restaurationsvirksomheden, og under hensyn til den omstændighed, at dette lokale faktisk blev anvendt til dette formål, må det fastslås, at selskabets pligt til fortsat at betale leje og andre omkostninger efter virksomhedens ophør direkte udspringer af denne virksomhed.

29 Under disse betingelser er varigheden af pligten til at betale leje og omkostninger vedrørende lokalet uden betydning for, om der foreligger økonomisk virksomhed som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 1, for så vidt som dette tidsrum er strengt nødvendigt for gennemførelsen af afviklingen.

30 Det følger heraf, at for den betaling af leje og omkostninger vedrørende det lokale, der tidligere blev anvendt til udøvelse af restaurationsvirksomhed, som blev erlagt i løbet af den periode, hvor restauranten ikke blev drevet, dvs. fra oktober 1993 til september 1998, skal den afgiftspligtige person have ret til momsfradrag på samme grundlag som i perioden fra restaurationsvirksomhedens start indtil tidspunktet for denne virksomheds ophør, idet disse lokaler under hele lejekontraktens løbetid havde en direkte og umiddelbar forbindelse med den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed.

31 Der skal således indrømmes ret til momsfradrag som følge af afvikling af virksomheden, for så vidt som udnyttelsen af fradraget ikke giver anledning til svig eller misbrug.

32 Domstolen har allerede fastslået, at fællesskabsretten ikke kan gøres gældende af borgerne med henblik på at muliggøre svig eller misbrug (jf. bl.a. dom af 12.5.1998, sag C-367/96, Kefalas m.fl., Sml. I, s. 2843, præmis 20, og af 23.3.2000, sag C-373/97, Diamantis, Sml. I, s. 1705, præmis 33). Dette vil eksempelvis være tilfældet, hvis Fini H, samtidig med at udnytte retten til momsfradrag vedrørende betalingen af leje og øvrige omkostninger for perioden efter restaurationsvirksomhedens ophør, fortsat anvender det lokale, der tidligere blev anvendt til restauranten, til rent private formål.

33 Hvis afgiftsmyndigheden konstaterer, at fradragsretten er blevet udnyttet på svigagtig måde eller misbrugt, kan den med tilbagevirkende gyldighed kræve de fratrukne beløb godtgjort (jf. bl.a. Rompelman-dommen, præmis 24, INZO-dommen, præmis 24, og dommen i sagen Gabalfrisa m.fl., præmis 46).

34 Den nationale domstol skal under alle omstændigheder nægte at indrømme ret til fradrag, hvis det på grundlag af objektive momenter er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug.

35 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 4, stk. 1-3, skal fortolkes således, at en person, der ophører med at drive forretningsmæssig virksomhed, men som fortsat betaler leje og omkostninger vedrørende det lokale, der har været anvendt til denne virksomhed, fordi lejekontrakten indeholder en uopsigelighedsklausul, kan anses for en afgiftspligtig person og derfor kan fradrage moms vedrørende de således erlagte beløb, for så vidt som der er en direkte og umiddelbar forbindelse mellem denne betaling og den forretningsmæssige virksomhed, og det er godtgjort, at der ikke foreligger hensigt til svig eller misbrug.

Andet spørgsmål

36 Under hensyn til besvarelsen af det første spørgsmål er det andet spørgsmål blevet uden genstand, og det er derfor ufornødent at besvare det.

Sagens omkostninger

37 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 sagens omkostninger. 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 (Tredje Afdeling) for ret:

Artikel 4, stk. 1-3, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995, skal fortolkes således, at en person, der ophører med at drive forretningsmæssig virksomhed, men som fortsat betaler leje og omkostninger vedrørende det lokale, der har været anvendt til denne virksomhed, fordi lejekontrakten indeholder en uopsigelighedsklausul, kan anses for en afgiftspligtig person og derfor kan fradrage moms vedrørende de således erlagte beløb, for så vidt som der er en direkte og umiddelbar forbindelse mellem denne betaling og den forretningsmæssige virksomhed, og det er godtgjort, at der ikke foreligger hensigt til svig eller misbrug.

Underskrifter