DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)
29. februar 1996 *

I sag C-110/94,

angående en anmodning, som Rechtbank van eerste aanleg, Brugge (Belgien), i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Intercommunale voor zeewaterontzilting (Inzo) i likvidation

mod

Belgische Staat,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 4, stk. 1 og 2, 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),

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, D.A.O. Edward, og dommerne J.-P. Puissochet, J.C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann (refererende dommer) og L. Sevón,

* Processprog: nederlandsk.

generaladvokat: C.O. Lenz
justitssekretær: ekspeditionssekretær D. Louterman-Hubeau,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Intercommunale voor zeewaterontzilting i likvidation ved advokaterne Marc van Grimbergen og Xavier Leurquin, Bruxelles

— den belgiske regering ved advokat Bernard van de Walle de Ghelcke, Bruxelles

— den tyske regering ved Ministerialrat Ernst Röder og Regierungsrat Bernd Kloke, begge Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved Berend Jan Drijber, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 5. oktober 1995 er afgivet mundtlige indlæg af Intercommunale voor zeewaterontzilting, den belgiske regering, den tyske regering og Kommissionen,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 23. november 1995,

afsagt følgende

Dom

1 Ved dom af 5. april 1994, indgået til Domstolen den 8. april 1994, har Rechtbank van eerste aanleg, Brugge, i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt Domstolen et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 4, stk. 1 og 2, 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, herefter »direktivet«).

2 Spørgsmålet er blevet rejst under en sag, hvorunder aktieselskabet Intercommunale voor zeewaterontzilting i likvidation (herefter »Inzo«) har anfægtet de belgiske myndigheders pålæg om tilbagebetaling af den moms, som selskabet havde fået refunderet i medfør af sin fradragsret.

3 Artikel 4, stk. 1 og 2, i direktivet lyder:

»1. Som 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. Som 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.«

4 Artikel 17, stk. 2, i direktivet bestemmer:

»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

...«

5 I medfør af artikel 18, stk. 4, kan medlemsstaterne, »når de tilladte fradrag overstiger det skyldige afgiftsbeløb for en afgiftsperiode ... enten overføre det overskydende beløb til den følgende periode eller foretage tilbagebetaling i henhold til bestemmelser, som de selv fastsætter«.

6 Ifølge direktivets artikel 22, stk. 1, skal »enhver afgiftspligtig person ... anmelde påbegyndelse, ændring og ophør af sin virksomhed som afgiftspligtig«.

7 Inzo blev stiftet i 1974 af bl.a. provinserne Vest- og Østflandern og en række kommuner. Selskabets formål var at udvikle og anvende metoder til behandling af hav- og brakvand samt at fremstille drikkevand heraf med henblik på vandforsyningen.

8 Inzo erhvervede med henblik herpå en række investeringsgoder og lod foretage en undersøgelse af rentabiliteten af et projekt til opførelse af et afsaltningsanlæg. Selskabet betalte moms i forbindelse hermed, bl.a. for den foretagne undersøgelse. Afgiftsmyndighederne har senere i medfør af artikel 76 i den belgiske momslov tilbagebetalt selskabet dette beløb.

9 Da undersøgelsen af projektet havde vist, at der var adskillige problemer med rentabiliteten, og da nogle af investorerne havde trukket sig ud, blev projektet i 1988 opgivet, og Inzo trådte i likvidation. Selskabet påbegyndte følgelig aldrig den påtænkte virksomhed.

10 I 1983 blev det i forbindelse med afgiftsmyndighedernes kontrol konstateret, at Inzo ikke havde gennemført afgiftspligtige transaktioner. Inzo blev derfor afkrævet tilbagebetaling af den moms, selskabet havde fået refunderet mellem 1978 og 1982, dvs. et beløb på 4 913 001 BFR, hvortil kom en bøde på 736 500 BFR samt morarenter.

11 Inzo anfægtede dette krav for Rechtbank van eerste aanleg, Brugge. Med henvisning til bl.a. Domstolens dom af 14. februar 1985 (sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655) gjorde Inzo gældende, at selskabet ved utvetydige handlinger havde givet udtryk for vilje til fremover at gennemføre momspligtige transaktioner. Selskabet henviste i denne forbindelse til sine vedtægter og til, at det havde ansat personale og opbygget en organisation, der gjorde det muligt at realisere selskabets formål, samt opnået finansieringsmuligheder.

12 Afgiftsmyndighederne anførte for den nationale domstol i det væsentlige hertil, at Inzo ikke var omfattet af definitionen på begrebet afgiftspligtig person i den i direktivets artikel 4 og 17 anførte betydning. Det var myndighedernes opfattelse, at det forhold, at Inzo havde ladet foretage undersøgelser, ikke kunne anses for en handling, som utvetydigt var udtryk for selskabets vilje til i en senere fase at drive erhvervsmæssig virksomhed, da selskabets vedtægter gav mulighed for, at det kunne begrænse sin virksomhed til denne undersøgelse, og selskabsdeltagerne havde forbeholdt sig retten til efter undersøgelsen at beslutte ikke at gå videre.

13 Rechtbank besluttede under disse omstændigheder at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal den virksomhed, som et selskab, der er stiftet med et klart defineret formål ('eftersøgning, undersøgelse, anlæg, drift og anvendelse af alle metoder til behandling, indvinding og salg af hav- og brakvand'), udøver — og som konkret har bestået i at bestille og betale en omfattende rentabilitetsundersøgelse vedrørende det påtænkte projekt, hvoraf det fremgår, at projektet ikke er rentabelt, og som fører til, at selskabet må træde i likvidation — anses for økonomisk virksomhed efter artikel 4, stk. 1 og 2, i sjette direktiv af 17. maj 1977?«

14 Med spørgsmålet ønsker den nationale domstol i det væsentlige oplyst, hvorvidt direktivets artikel 4 skal fortolkes således, at

— når afgiftsmyndighederne har anset et selskab, som har erklæret at ville påbegynde økonomisk virksomhed forbundet med afgiftspligtige transaktioner, for afgiftspligtigt, er bestilling af en rentabilitetsundersøgelse med henblik på den påtænkte virksomhed økonomisk virksomhed i artiklens betydning, selv om undersøgelsen har til formål at klarlægge, i hvilket omfang den påtænkte virksomhed er rentabel, og således, at

— myndighederne med tilbagevirkende kraft kan nægte at anse selskabet for afgiftspligtigt, når det henset til undersøgelsens resultater 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.

15 I den nævnte dom i Rompelman-sagen har Domstolen i præmis 22 fastslået, at økonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 4, stk. 1, kan bestå i flere på hinanden følgende handlinger, og at forberedende handlinger, såsom erhvervelsen af driftsmidler, og således også erhvervelse af en fast ejendom, må være omfattet af begrebet økonomisk virksomhed.

16 Ifølge præmis 23 i samme dom nødvendiggør princippet om momsens neutralitet som afgiftsbyrde på virksomhederne, at de første investeringsomkostninger, der afholdes til brug for og med henblik på en virksomhed, betragtes som led i den økonomiske virksomhed, og at det ville stride mod nævnte princip at antage, at en økonomisk virksomhed først begynder på det tidspunkt, hvor en fast ejendom faktisk udnyttes, dvs. en afgiftspligtig indtægt opstår. En hvilken som helst anden fortolkning af artikel 4 i sjette direktiv ville medføre, at den erhvervsdrivende måtte bære merværdiafgiften i forbindelse med økonomisk virksomhed uden nogen mulighed for at fradrage denne i overensstemmelse med artikel 17, og ville på vilkårlig måde gøre forskel på investeringsomkostningerne før og under den faktiske udnyttelse af den faste ejendom.

17 Det fremgår af denne dom, at også de første investeringsomkostninger, der afholdes til brug for en virksomhed, kan anses for økonomisk virksomhed i den i direktivets artikel 4 anførte betydning, og at afgiftsmyndighederne i denne forbindelse skal tage virksomhedens erklærede hensigter i betragtning.

18 Når afgiftsmyndighederne har anset et selskab, som har erklæret at ville påbegynde økonomisk virksomhed forbundet med afgiftspligtige transaktioner, for afgiftspligtigt, kan gennemførelsen af en undersøgelse af de tekniske og økonomiske aspekter

ved den påtænkte virksomhed således anses for en økonomisk virksomhed i den i direktivets artikel 4 anførte betydning, selv om undersøgelsen har til formål at klarlægge, i hvilket omfang den påtænkte virksomhed er rentabel.

19 Det følger heraf, at den moms, der er erlagt under disse betingelser for en sådan rentabilitetsundersøgelse, principielt kan fradrages i overensstemmelse med direktivets artikel 17.

20 I modsætning til det af den belgiske og den tyske regering anførte bevares retten til dette fradrag, selv om det senere henset til undersøgelsens resultater 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.

21 Som Kommissionen har anført, er retssikkerhedsprincippet nemlig til hinder for, at de afgiftspligtiges rettigheder og forpligtelser — som fastslået af myndighederne — kan ændres på grund af senere indtrådte faktiske forhold, omstændigheder eller begivenheder. Heraf følger, at fra det tidspunkt, hvor myndighederne på baggrund af de af virksomheden givne oplysninger har accepteret, at virksomheden er afgiftspligtig, kan dette principielt ikke senere ændres med tilbagevirkende kraft, afhængigt af, om bestemte begivenheder indtræffer.

22 Enhver anden fortolkning af direktivet ville i øvrigt stride mod princippet om momsens neutralitet som afgiftsbyrde på virksomhederne. Det ville give anledning til uberettigede forskelle i den afgiftsmæssige behandling af i øvrigt ensartede investeringer foretaget dels af virksomheder, som allerede udøvede afgiftspligtige transaktioner, dels af andre, som ved investeringer agtede at påbegynde en virksomhed, som kunne være kilden til afgiftspligtige transaktioner. Det ville ligeledes skabe vilkårlige forskelle blandt de sidstnævnte virksomheder, fordi den endelige fradragsgodkendelse ville afhænge af, hvorvidt investeringerne havde ført til afgiftspligtige transaktioner.

23 Endelig bemærkes — som Domstolen har fastslået i præmis 24 i den nævnte dom i Rompelman-sagen — at det påhviler den, der anmoder om momsfradrag, at godtgøre, at betingelserne herfor er opfyldte, og at artikel 4 ikke er til hinder for, at afgiftsmyndighederne kræver den erklærede hensigt om at påbegynde økonomisk virksomhed forbundet med afgiftspligtige transaktioner bestyrket af objektive momenter.

24 Som Kommissionen i denne forbindelse har fremhævet, kan en person kun endeligt anses for afgiftspligtig, såfremt den pågældende i god tro har erklæret at have til hensigt at ville påbegynde en bestemt økonomisk virksomhed. I tilfælde af svig eller misbrug, som hvor den pågældende f.eks. har foregivet at ville udfolde en bestemt økonomisk virksomhed, mens han i virkeligheden har søgt at inddrage fradragsberettigende goder i sin private formue, kan afgiftsmyndighederne med tilbagevirkende kraft kræve de fratrukne beløb tilbagebetalt, da fradragene blev godkendt på baggrund af falske oplysninger.

25 Det præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares med, at direktivets artikel 4 skal fortolkes således, at

— når afgiftsmyndighederne har anset et selskab, som har erklæret at ville påbegynde økonomisk virksomhed forbundet med afgiftspligtige transaktioner, for afgiftspligtigt, er bestilling af en rentabilitetsundersøgelse med henblik på den påtænkte virksomhed en økonomisk virksomhed i artiklens betydning, selv om undersøgelsen har til formål at klarlægge, i hvilket omfang den påtænkte virksomhed er rentabel, og at

— myndighederne ikke — bortset fra tilfælde af svig eller misbrug — med tilbagevirkende kraft kan nægte at anse selskabet for afgiftspligtigt, når det henset til undersøgelsens resultater 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.

Sagens omkostninger

26 De udgifter, der er afholdt af den tyske regering og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Rechtbank van eerste aanleg, Brugge, ved dom af 5. april 1994, for ret:

Artikel 4 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at

— når afgiftsmyndighederne har anset et selskab, som har erklæret at ville påbegynde økonomisk virksomhed forbundet med afgiftspligtige transaktioner, for afgiftspligtigt, er bestilling af en rentabilitetsundersøgelse med henblik på den påtænkte virksomhed en økonomisk virksomhed i artiklens betydning, selv om undersøgelsen har til formål at klarlægge, i hvilket omfang den påtænkte virksomhed er rentabel, og at

— myndighederne ikke — bortset fra tilfælde af svig eller misbrug — med tilbagevirkende kraft kan nægte at anse selskabet for afgiftspligtigt, når det henset til undersøgelsens resultater 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.

Edward Puissochet Moitinho de Almeida

Gulmann Sevón

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 29. februar 1996.

R. Grass
Justitssekretær

D.A.O. Edward
Formand for Femte Afdeling