DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 29 februari 1996 *

I mål C-110/94,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgien), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Intercommunale voor zeewaterontzilting (Inzo), i likvidation,

och

Belgische Staat,

angående tolkningen av artikel 4.1 och 4.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, s. 1),

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden D.A.O. Edward samt domarna J.-P. Puissochet, J.C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann (referent) och L. Sevón,

* Rättegångsspråk: nederländska.

generaladvokat: C.O. Lenz,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören D. Louterman-Hubeau,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Intercommunale voor zeewaterontzilting i likvidation, genom advokaterna Marc van Grimbergen och Xavier Leurquin, Bryssel,

— Belgiens regering, genom advokaten Bernard van de Walle de Ghelcke, Bryssel,

— Tysklands regering, genom Ernst Röder, Ministerialrat, förbundsekonomiministeriet, och Bernd Kloke, Regierungsrat vid samma ministerium, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom Berend Jan Drijber, rättstjänsten, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 5 oktober 1995 av: Intercommunale voor zeewaterontzilting, Belgiens regering, Tysklands regering och kommissionen,

och efter att den 23 november 1995 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Rechtbank van eerste aanleg te Brugge har genom dom av den 5 april 1994, som har inkommit till domstolens kansli den 8 april samma år, med stöd av artikel 177 i EG-fördraget ställt en fråga om tolkningen av artikel 4.1 och 4.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, s. 1, nedan kallat "direktivet").

2 Frågan har uppkommit i en tvist mellan den belgiska förvaltningen och Intercommunale voor zeewaterontzilting — ett aktiebolag i likvidation (nedan kallat "Inzo") — i vilken förvaltningen har krävt återbetalning av den mervärdesskatt som utgivits till bolaget sedan detta utnyttjat sin avdragsrätt.

3 I artikel 4.1 och 4.2 i direktivet föreskrivs följande:

"1. Med 'skattskyldig person' avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller

tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet."

4 I artikel 17.2 i direktivet finns nedanstående bestämmelse:

"I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattepliktiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

..."

5 Artikel 18.4 har följande lydelse: "Om tillåtna avdrag för en viss period överstiger skatt att betala kan medlemsstaterna antingen göra en återbetalning eller föra över det överskjutande beloppet till nästa period enligt villkor som de skall bestämma."

6 I artikel 22.1 i direktivet sägs att "varje skattskyldig person skall uppge när hans verksamhet som skattskyldig person inleds, förändras eller upphör".

7 Inzo grundades år 1974, bl. a. av landskapen Västflandern och Östflandern samt ett antal kommuner. Föremålet för bolagets verksamhet angavs vara utveckling och användning av metoder för behandling av havsvatten och bräckt vatten samt utvinning av dricksvatten ur sådana vatten i distributionssyfte.

8 För detta ändamål anskaffade Inzo viss utrustning och lät genomföra en lönsamhetsstudie för ett projekt avseende uppförande av en avsaltningsanläggning. Inzo erlade ingående mervärdesskatt hänförlig till denna verksamhet, däri särskilt inbegripet det arbete som ägnades åt studien. Skatteförvaltningen återbetalade därefter denna skatt med stöd av 76 § i den belgiska mervärdesskattelagen.

9 Studien visade år 1988 att lönsamheten var förknippad med en mängd problem. Sedan några investerare dragit sig tillbaka, lades projektet ned och Inzo försattes i likvidation. Inzo har således aldrig påbörjat sin egentliga verksamhet.

10 I samband med en skattekontroll år 1983 fastslog skatteförvaltningen att Inzo inte hade företagit någon skattepliktig transaktion. Den beslutade därför att bolaget skulle återbetala den utbetalade mervärdesskatten om 4 913 001 BFR, för vilken avdrag gjorts under åren 1978—1982, jämte skattetillägg och respitränta om tillsammans 736 500 BFR.

11 Inzo har överklagat beslutet till Rechtbank van eerste aanleg te Brugge. Med hänvisning till bl. a. domstolens dom av den 14 februari 1985, Rompelman (268/83, Rec. s. 655), har Inzo gjort gällande att den genom otvetydiga handlingar uttryckt avsikten att regelbundet företa skattepliktiga transaktioner. Bolaget har i detta avseende åberopat bolagsordningen och den omständigheten att det anställt personal, upprättat en organisation anpassad till det uppgivna verksamhetsföremålet samt beviljats vissa lån.

12 Inför den nationella domstolen har skatteförvaltningen i huvudsak genmält att Inzo inte omfattas av begreppet skattskyldig person såsom detta har definierats i artiklarna 4 och 17 i direktivet. Att lämna ett utredningsuppdrag kan enligt skatteförvaltningen inte anses vara en handling som otvetydigt uttrycker bolagets avsikt att i ett senare skede påbörja näringsverksamhet, eftersom bolaget med stöd av bolagsordningen fick begränsa sig till att genomföra en enda studie och bolagsmännen därvid förbehöll sig rätten att sedan studien redovisats lämna ett negativt besked till fortsatt verksamhet.

13 Rechtbank van eerste aanleg te Brugge har under dessa omständigheter förklarat målet vilande och ställt följande fråga till domstolen:

"Skall verksamheten i ett bolag som bildats med ett väl avgränsat verksamhetsföremål ('utforskning, undersökning, utveckling, användning och främjande av alla metoder för behandling, utvinning och försäljning av havsvatten och bräckt vatten'), vilken konkret endast bestått av beställning och betalning av en omfattande lönsamhetsstudie för den process som skulle utvecklas, varefter visats att processen inte var lönsam och bolaget försatts i likvidation, hänföras till ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.1 och 4.2 i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977?"

14 Den nationella domstolen önskar genom denna fråga huvudsakligen få veta om artikel 4 i direktivet skall tolkas på följande sätt:

— Sedan skatteförvaltningen förklarat att ett bolag som tillkännagivit att det avser att inleda en ekonomisk verksamhet medförande skattepliktiga transaktioner är skattskyldigt till mervärdesskatt, kan även beställningen av en lönsamhetsstudie avseende den planerade verksamheten anses utgöra ekonomisk verksamhet i artikelns mening, trots att studien enbart har till syfte att undersöka om den planerade verksamheten är lönsam.

— Bolaget kan frånkännas egenskapen av skattskyldig person när det mot bakgrund av lönsamhetsstudiens utfall har beslutats att den egentliga verksamheten inte skall påbörjas och att bolaget skall försättas i likvidation, vilket har medfört att den planerade ekonomiska verksamheten inte har givit upphov till skattepliktiga transaktioner.

15 I punkt 22 i den ovan nämnda domen Rompelman fann domstolen att sådan ekonomisk verksamhet som avses i artikel 4.1 kan bestå av flera på varandra följande handlingar och att förberedande verksamhet, såsom anskaffning av för driften erforderliga medel och därmed sammanhängande fastighetsförvärv, är att betrakta som ekonomisk verksamhet.

16 Principen att beskattningen av mervärdet skall påverka ett företags avgiftsbörda på ett neutralt sätt medför enligt punkt 23 i samma dom att redan de första investeringsutgifterna för en planerad näringsverksamhet måste anses som ekonomisk verksamhet. Att anse att den ekonomiska verksamheten tar sin början först då fastigheten faktiskt nyttjas, dvs. då den skattepliktiga inkomsten uppkommer, skulle strida mot denna princip. Varje annan tolkning av artikel 4 i direktivet skulle medföra att näringsidkarna påfördes kostnader för mervärdesskatt, utan möjlighet till avdrag enligt artikel 17, och innebära en godtycklig skillnad mellan investeringsutgifter före respektive efter den tidpunkt då fastigheten togs i bruk.

17 Av denna dom framgår att även de första investeringsutgifterna för en planerad näringsverksamhet kan hänföras till ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i direktivet och att skatteförvaltningen i detta sammanhang skall beakta den avsikt som bolaget har uppgivit.

18 Om skatteförvaltningen har ansett att ett bolag med avsikt att påbörja verksamhet som omfattar skattepliktiga transaktioner är mervärdesskattskyldigt, kan en studie avseende tekniska och ekonomiska aspekter på den planerade verksamheten

hänföras till ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i direktivet, även om avsikten med denna kalkyl endast är att undersöka huruvida den planerade verksamheten är lönsam.

19 Därav följer att det i princip skall vara möjligt att i enlighet med artikel 17 i direktivet göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som under nyssnämnda förutsättningar har erlagts avseende en sådan studie.

20 I motsats till vad den belgiska och den tyska regeringen har anfört kvarstår avdragsrätten även om det med hänsyn till utfallet av denna studie senare har beslutats att den egentliga verksamheten inte skall påbörjas och att bolaget skall försättas i likvidation, vilket medfört att den planerade verksamheten aldrig givit upphov till transaktioner som varit föremål för beskattning.

21 Som kommissionen har anmärkt medför rättssäkerhetsprincipen att de skattskyldigas rättigheter och skyldigheter inte kan vara beroende av faktiska omständigheter, förhållanden eller händelser som har inträtt efter skatteförvaltningens fastställelse. Härav följer att när skatteförvaltningen på grundval av lämnade uppgifter har fastställt att ett visst företag är skattskyldigt till mervärdesskatt är en retroaktivt verkande omprövning av detta ställningstagande, som har sin grund i senare inträffade eller uteblivna omständigheter, i princip utesluten.

22 Om direktivet tolkas på annat sätt, skulle det strida mot principen att beskattningen av mervärdet skall påverka företagets avgiftsbörda på ett neutralt sätt. Det skulle finnas risk för att skatteförvaltningens handläggning av liknande investeringsverksamhet gav upphov till obefogade skillnader i behandlingen av företag som redan sysslar med skattepliktiga transaktioner och företag som genom investeringar söker påbörja verksamhet som kommer att ge upphov till skattepliktiga transaktioner. Då avdragen endast kan godkännas i de fall där sådana investeringar leder till skattepliktiga transaktioner, skulle dessutom godtyckliga skillnader uppkomma mellan företag i den senare gruppen.

23 Slutligen bör tilläggas att domstolen i punkt 24 i den ovan nämnda domen Rompelman har förklarat att den som ansöker om avdrag för mervärdesskatt har att visa att villkoren för rätt till avdrag är uppfyllda och att bestämmelserna i artikel 4 inte hindrar att skatteförvaltningen kräver att sökanden styrker sin uppgift att denne avser påbörja sådan ekonomisk verksamhet som ger upphov till skattepliktiga transaktioner.

24 Som kommissionen har framhållit kan en näringsidkare endast anses vara skattskyldig i slutlig bemärkelse om avsiktsförklaringen angående planerad verksamhet har lämnats i god tro. I fall av bedrägeri eller undandragande, där en näringsidkare under föregivande av att vilja utveckla viss ekonomisk verksamhet i verkligheten söker lägga tillgångar som kan omfattas av avdragsrätten till de egna medlen, kan skatteförvaltningen retroaktivt kräva återbetalning av de belopp för vilka avdrag medgivits med hänvisning till att beslutet grundats på vilseledande uppgifter.

25 Frågan skall därmed besvaras så, att artikel 4 i direktivet skall tolkas på följande sätt:

— Sedan skatteförvaltningen förklarat att ett bolag som tillkännagivit att det avser inleda en ekonomisk verksamhet medförande skattepliktiga transaktioner är skattskyldigt till mervärdesskatt, kan även beställningen av en lönsamhetsstudie avseende den planerade verksamheten anses utgöra ekonomisk verksamhet i artikelns mening, trots att studien enbart har till syfte att undersöka om den planerade verksamheten är lönsam.

— Bolaget kan inte med retroaktiv verkan frånkännas egenskapen av skattskyldig person, i annat fall än bedrägeri eller undandragande, när det mot bakgrund av studiens utfall har beslutats att den egentliga verksamheten inte skall påbörjas och att bolaget skall försättas i likvidation, vilket medfört att den planerade ekonomiska verksamheten inte har givit upphov till skattepliktiga transaktioner.

Rättegångskostnader

26 De kostnader som har förorsakats den tyska regeringen och Europeiska gemenskapernas kommission, vilka har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

— angående den fråga som genom beslut av den 5 april 1994 förts vidare av Rechtbank van eerste aanleg te Brugge — följande dom:

Artikel 4 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund — skall tolkas på följande sätt:

— Sedan skatteförvaltningen förklarat att ett bolag som har tillkännagivit att det avser inleda en ekonomisk verksamhet medförande skattepliktiga transaktioner är skattskyldigt till mervärdesskatt, kan även beställningen av en lönsamhetsstudie avseende den planerade verksamheten anses utgöra ekonomisk verksamhet i artikelns mening, trots att studien enbart har till syfte att undersöka om den planerade verksamheten är lönsam.

— **Bolaget kan inte med retroaktiv verkan frånkännas egenskapen av skattskyldig person, i annat fall än bedrägeri eller undandragande, när det mot bakgrund av studiens utfall har beslutats att den egentliga verksamheten inte skall påbörjas och att bolaget skall försättas i likvidation, vilket har medfört att den planerade ekonomiska verksamheten inte har givit upphov till skattepliktiga transaktioner.**

Edward Puissochet Moitinho de Almeida

Gulmann Sevón

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 29 februari 1996.

R. Grass D.A.O. Edward

Justitiesekreterare Ordförande på femte avdelningen