FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT CARL OTTO LENZ

fremsat den 23. november 1995 *

A — Indledning

1. Under denne sag har Rechtbank van eerste aanleg, Brugge, anmodet om Domstolens fortolkning af begrebet »økonomisk virksomhed« i den betydning, dette udtryk anvendes i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (»sjette momsdirektiv«) [1]. Hovedsagen er anlagt af aktieselskabet Intercommunale voor zeewaterontzilting i likvidation (herefter »Inzo«) mod den belgiske stat. Inzo blev stiftet i 1974 af bl.a. provinserne Vest- og Østflandern og en række kommuner ved kysten med henblik på at udvikle og anvende metoder til behandling af hav- og brakvand samt til at fremstille drikkevand heraf med henblik på vandforsyningen. Inzo åbnede dernæst et kontor, optog en række lån og indgik kontrakt med byen Ostende om en byggegrund til et afsaltningsanlæg. Først og fremmest lod selskabet imidlertid fra 1976 gennemføre en undersøgelse af rentabiliteten.

2. Selskabet blev af de belgiske afgiftsmyndigheder registreret som momspligtigt og foretog i perioden fra 1978-1982 momsfradrag for de nævnte aktiviteter på i alt 4 913 001 BFR. Dette blev accepteret af afgiftsmyndighederne.

3. Efter at den nævnte undersøgelse havde påpeget en række rentabilitetsproblemer, og efter at nogle investorer havde trukket sig ud, besluttede generalforsamlingen den 27. maj 1988 at opløse selskabet før planlagt. Den planlagte erhvervsmæssige drift var følgelig ikke længere mulig.

4. Afgiftsmyndighederne havde allerede i forbindelse med en afgiftskontrol i 1983 konstateret, at Inzo indtil dette tidspunkt ikke havde bevist at have gennemført afgiftspligtige transaktioner. Selskabet blev derfor afkrævet tilbagebetaling af den moms, det havde fået refunderet. Inzo klagede over et betalingspålæg af 3. februar 1992 med fuldbyrdelsespåtegning af 14. februar 1992 fra afgiftsmyndighederne i Ostende. Afgiftsmyndighederne krævede tilbagebetaling af 4 913 001 BFR, hvortil kom en bøde på

* Originalsprog: tysk.

1 — Direktiv 77/388/EØF (EFT L 145, s. 1).

736 500 BFR og morarenter, med den begrundelse, at Inzo ikke havde haft ret til fradrag, fordi selskabet ikke var afgiftspligtigt i momslovgivningens betydning. Ifølge den nationale ret er det nødvendigt i medfør af EF-traktatens artikel 177 at forelægge Domstolen et spørgsmål om fortolkningen af artikel 4, stk. 1 og 2, i sjette momsdirektiv. Disse bestemmelser 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.«

5. Den relevante bestemmelse i sjette momsdirektiv om fradragsret lyder:

»Artikel 17

Fradragsrettens indtræden og omfang

2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons 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

...«

6. Den nationale ret har derfor forelagt Domstolen følgende spørgsmål med henblik på præjudiciel afgørelse:

»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?«

B — Stillingtagen

7. Det er ikke bestridt, at Inzo aldrig påbegyndte den tilsigtede økonomiske virksomhed, og at selskabet følgelig aldrig har gennemført afgiftspligtige transaktioner. De nationale afgiftsmyndigheder har ganske vist registreret selskabet som afgiftspligtigt og har givet ret til fradrag; Inzo har imidlertid blot ladet udføre en rentabilitetsundersøgelse og foretaget andre ligeledes forberedende handlinger. Deri ligger den afgørende forskel mellem denne og de andre sager, som Domstolen hidtil har afgjort.

8. I dommen i Rompelman-sagen [2], som citeres i alle indlæg i denne sag, drejede det sig f.eks. om spørgsmålet om, hvorvidt en forberedende handling er omfattet af en senere økonomisk transaktion, med den følge, at den handlende anses for afgiftspligtig med fradragsret, og — hvis dette er tilfældet — under hvilke betingelser. Dvs. at den økonomiske virksomhed allerede var indledt, da Domstolen afsagde dom. Domstolen har således efterfølgende behandlet spørgsmålet om, hvorvidt en handling kunne anses for en forberedende handling med henblik på økonomisk virksomhed. Domstolen anførte i dommens præmisser, at økonomisk virksomhed, som omhandlet i direktivets artikel 4, kan bestå i flere på hinanden følgende handlinger, således at forberedende handlinger er omfattet af begrebet økonomisk virksomhed [3]. Dette indebærer imidlertid, at de forberedende handlinger ikke i sig selv udgør økonomisk virksomhed, men blot skal behandles som sådan.

9. Under denne sag drejer det sig i første række ikke om spørgsmålet om, hvorvidt en virksomhed som forberedende handling skal anses for at være omfattet af en senere økonomisk virksomhed, men om spørgsmålet om, hvorvidt en national myndigheds afgørelse, hvorefter en handling anses for en forberedende handling og den handlende for at være afgiftspligtig med ret til fradrag, kan ophæves, når det konstateres, at den planlagte økonomiske virksomhed aldrig er blevet påbegyndt, og der ikke er blevet gennemført nogen afgiftspligtig transaktion.

2 — Dom af 14.2.1985, sag 268/83, Sml. s. 655.

3 — Jf. dommen i Rompelman-sagen, præmis 22.

10. Efter sagsøgerens opfattelse er det ikke muligt at foretage en sådan ophævelse. Sagsøgeren har gjort gældende, at selskabets virksomhed må anses for at være forberedende handlinger i medfør af den nævnte Rompelman-retspraksis, og således for at være økonomisk virksomhed. Ifølge sagsøgeren spiller det forhold, at denne økonomiske virksomhed aldrig er blevet påbegyndt — af grunde, som sagsøgeren ikke skal retfærdiggøre — ingen rolle i denne forbindelse. Efter Inzo's opfattelse skal selskabet betragtes som afgiftspligtigt, når det har gennemført den omhandlede forberedende handling. Senere kan dette ikke bestrides. Sagsøgeren henviser i denne forbindelse til dommen i Rompelman-sagen, hvorefter det fælles merværdiafgiftssystem sikrer, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater [4].

11. Efter min opfattelse kan retspraksis i Rompelman-sagen ikke uden videre overføres til det foreliggende tilfælde. I Rompelman-sagen var det klart, at der var blevet indledt økonomisk virksomhed. Domstolen bedømte med viden om dette faktum situationen, som den forelå på tidspunktet efter de forberedende handlinger. I den forbindelse udtalte Domstolen ganske vist, at de erhvervsdrivende på grund af afgiftsbyrdens neutralitet skal behandles ligeligt, også når henses til de forberedende handlinger. Det ville ikke være berettiget at nægte at anerkende, at en person var afgiftspligtig, indtil den økonomiske virksomhed var endeligt indledt, og dermed at nægte fradragsret for forberedende virksomhed med henblik på den økonomiske virksomhed. Man bør f.eks. ikke kunne sondre vilkårligt mellem udgifter i forbindelse med investering før og under den økonomiske virksomhed. Det ville være en økonomisk belastning, såfremt der blev givet ret til fradrag, men først fra det tidspunkt, hvor der forelå økonomisk virksomhed, og dette ville stride mod princippet om afgiftsbyrdens neutralitet [5]. Der må således allerede træffes afgørelse om muligheden for momsfradrag på det tidspunkt, hvor der foretages forberedende handlinger, dvs. forud for den økonomiske virksomhed. Domstolen tilføjer desuden, at det påhviler den, der anmoder om momsfradrag, at godtgøre, at betingelserne herfor er opfyldt, dvs. at den pågældende opfylder betingelserne for at anses som afgiftspligtig i den i artikel 4, stk. 1, i sjette momsdirektiv anførte betydning. De nationale afgiftsmyndigheder har i denne forbindelse mulighed for at kræve den erklærede hensigt om erhvervsmæssig virksomhed bestyrket af objektive momenter [6].

12. Domstolen gik i denne forbindelse imidlertid ud fra, at den planlagte økonomiske virksomhed også blev indledt. Det er således endnu ikke fastslået, hvorledes afgørelsen skal falde ud, hvis den økonomiske virksomhed ikke indledes, selv om selskabet til de nationale myndigheders tilfredshed har ført bevis for sin hensigt om at drive erhvervsmæssig virksomhed.

13. Når Domstolen i dommen i Rompelman-sagen anfører, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, *uanset denne virksom-*

4 — Jf. dommen i Rompelman-sagen, præmis 19.

5 — Jf. dommen i Rompelman-sagen, præmis 23.

6 — Jf. dommen i Rompelman-sagen, præmis 24.

heds formål eller resultater, betyder dette, uanset hvilket resultat den økonomiske virksomhed medfører. I det foreliggende tilfælde opstod der imidlertid ikke økonomisk virksomhed, hvorfor der heller ikke kan foreligge noget resultat af denne virksomhed. Den forberedende handling (at lade foretage en rentabilitetsundersøgelse) havde et resultat, nemlig det negative, at den økonomiske virksomhed ikke skulle påbegyndes. Selve den forberedende handling udgør imidlertid ikke nogen økonomisk virksomhed. Den kan allerhøjst medregnes til økonomisk virksomhed. Om dette er muligt og kan opretholdes, når der ikke indledes økonomisk virksomhed, er det spørgsmål, som skal afgøres under denne sag.

14. Det spiller i denne henseende ingen rolle, at Inzo ikke er ansvarlig for, at virksomheden måtte indstilles fuldstændigt. Dette er desuden omtvisteligt; selskabet indstillede nemlig sin virksomhed, bl.a. fordi den ikke var rentabel, hvilket er Inzo's ansvar.

15. Her drejer det sig imidlertid ikke om årsagerne til, at der ikke blev indledt nogen økonomisk virksomhed. Det drejer sig derimod om spørgsmålet om, hvorvidt det er tilstrækkeligt, at den pågældende har til hensigt at drive økonomisk virksomhed, for at betingelserne for at anses for afgiftspligtig er opfyldt, også når den forberedende handling ikke kan henregnes under en senere økonomisk virksomhed.

16. Også i dommen i Lennartz-sagen [7], hvor Domstolen endnu en gang henviser til Rompelman-sagen, drejede det sig om efterfølgende at tage stilling til, om en investering, som først senere udnyttes til økonomisk virksomhed, allerede på investeringstidspunktet kunne anses for at være økonomisk virksomhed. Også her gik Domstolen ud fra, at den tilsigtede økonomiske virksomhed ligeledes blev indledt. Domstolen anfører endog som kriterium for besvarelsen af spørgsmålet den periode, der er forløbet mellem investeringen og den senere økonomiske virksomhed [8].

17. Efter min mening følger heraf, at den nævnte retspraksis i Rompelman-sagen ikke uden videre finder anvendelse på det foreliggende tilfælde, hvor selskabet aldrig har udøvet økonomisk virksomhed.

18. Også Kommissionen henviser i sit indlæg til forskellen mellem situationen i Rompelman-sagen og i det foreliggende tilfælde. Kommissionen når imidlertid frem til, at praksis i Rompelman-sagen også finder anvendelse i denne sag. Fra det øjeblik, hvor en person i henhold til artikel 22, stk. 1, i sjette momsdirektiv anmelder afgiftspligtig virksomhed, og dette sker uden bedragerisk hensigt, og til de nationale afgiftsmyndigheders tilfredshed er bestyrket af objektive

7 — Dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Sml. I, s. 3795.
8 — Jf. Lennartz-dommen, præmis 20.

momenter, spiller det ingen rolle, om der fremkommer afgiftspligtige transaktioner. Hvis dette ikke er tilfældet, anses investeringen alligevel for at være økonomisk virksomhed i den i artikel 4, stk. 1 og 2, i sjette momsdirektiv anførte betydning, og medfører ret til momsfradrag i henhold til artikel 17 i samme direktiv. Såfremt afgiftsmyndighederne på grund af de forelagte oplysninger har fundet, at den pågældende havde til hensigt at udføre økonomisk virksomhed, og derfor har registeret vedkommende som afgiftspligtig og givet ret til fradrag, kan myndighederne ikke efterfølgende omgøre denne beslutning på grund af uforudsete, senere begivenheder. Dette ville kun være muligt, hvis den pågældende i bedragerisk hensigt havde afgivet falske oplysninger.

19. Kommissionen støtter sig i denne forbindelse på princippet om beskyttelsen af den berettigede forventning, der er til hinder for, at en given tilladelse til momsfradrag efterfølgende trækkes tilbage. Imidlertid forudser Kommissionen selv, at der er en undtagelse: de nationale afgiftsmyndigheder er bundet til deres afgørelse, så længe der ikke sker ændring i den afgiftspligtiges virksomhed.

20. Efter min opfattelse kan man i dette tilfælde betragte situationen som en ændring i den økonomiske virksomhed, nemlig den mest dybtgående, som overhovedet er mulig: der bliver ikke indledt økonomisk virksomhed. Dette ændrer måske ikke noget ved hensigten og ved den forberedende virksomhed, men den tilsigtede økonomiske virksomhed, som den forberedende handling skulle være et led i, bliver ikke indledt. Der foreligger således en ændring, som — ligeledes efter Kommissionens opfattelse — ophæver den nationale forvaltnings forpligtelse til at være bundet af sin oprindelige afgørelse.

21. Et vigtigt argument, der taler for muligheden af at kræve det ydede momsfradrag tilbagebetalt, ligger efter min opfattelse i, at der i sjette momsdirektivs artikel 20 findes bestemmelser om berigtigelse af fradragene. En sådan berigtigelse kan finde sted, når momsfradragsbeløbet ændres, navnlig i tilfælde af annullation af køb eller opnåelse af rabatter; heraf fremgår for det første, at et givet fradrag kan ændres fuldstændigt.

22. Når det er muligt at foretage en berigtigelse af momsfradraget ved en ændring af beløbet, er det desuden et spørgsmål, hvorfor momsfradraget ikke så meget desto mere må kunne ændres, når der ikke foreligger økonomisk virksomhed og således ikke ret til momsfradrag. Hvorfor skulle man ikke i forhold til en person, som ikke driver økonomisk virksomhed, og som derfor ikke har ret til momsfradrag, kunne foretage ændringer, når en afgiftspligtig må tilbagebetale forskellen, såfremt momsfradragets beløb ændrer sig? En sådan forskel kan ikke retfærdiggøres. Det må derfor være muligt at kræve tilbagebetaling af det ydede momsfradrag.

23. Der kan derfor opstå problemer vedrørende beskyttelsen af den berettigede forventning. Dette afgøres imidlertid først og fremmest i henhold til nationale bestemmelser. Forbundsrepublik Tyskland har f.eks. fremført, at en afgørelse om, hvorvidt en person er erhvervsdrivende, og om ret til momsfradrag i begyndelsen alene er foreløbig, dvs. afhænger af en yderligere betingelse, nemlig at der i det hele taget bliver udført ydelser mod vederlag. Afgørelsen bliver først endegyldig, når der reelt forekommer transaktioner af denne karakter.

24. Der er ikke holdepunkter for, at sjette momsdirektiv skulle foreskrive en sådan fremgangsmåde. Det er imidlertid ikke svært at indse, at der næppe kan opstå problemer med hensyn til beskyttelsen af den berettigede forventning i forbindelse med sådanne nationale bestemmelser, når et allerede én gang ydet momsfradrag forlanges tilbagebetalt, undtagen under usædvanlige omstændigheder, som f.eks. et særligt langt tidsrum mellem den foreløbige afgørelse og kravet om tilbagebetaling.

25. Dette er netop i dette tilfælde problematisk. Der blev første gang ydet momsfradrag for året 1978. Der gik fem år indtil de nationale myndigheders første afgiftskontrol og yderligere ni år, før selskabet fik et betalingspålæg. Der kan derfor opstå problemer vedrørende beskyttelsen af den berettigede forventning. Det er imidlertid den nationale ret, der skal afgøre dette i de enkelte tilfælde i lyset af de nationale bestemmelser.

26. Domstolen skal derimod træffe afgørelse om det grundlæggende spørgsmål om, hvorvidt tilbagebetaling af momsfradrag i det hele taget er mulig. Da det som nævnt ved tilbagesøgningen er muligt at tage tilstrækkeligt hensyn til synspunkter i forbindelse med beskyttelsen af den berettigede forventning, er en tilbagesøgning efter min opfattelse mulig, navnlig da sjette momsdirektiv i sig selv indeholder regler om berigtigelse. Muligheden for at kræve tilbagebetaling af det ydede momsfradrag falder således ikke bort ud fra betragtninger om beskyttelsen af den berettigede forventning.

27. Kommissionen anfører som yderligere argument mod muligheden for at kræve tilbagebetaling af afgiftsbeløbet, at Domstolen i Rompelman-sagen har fremhævet princippet om momsens neutralitet. I henhold til dette princip skal alle erhvervsdrivende behandles neutralt med hensyn til afgiftsbyrden, uafhængigt af, om de alene foretager forberedende handlinger eller allerede udøver afgiftspligtig virksomhed.

28. I denne sammenhæng henvises endnu en gang til, at der i det foreliggende tilfælde ikke er blevet indledt økonomisk virksomhed. Af denne grund ville det efter min opfattelse

tværtimod netop stride mod princippet om momsens neutralitet, hvis det ydede momsfradrag ikke blev tilbagebetalt. Der ydes ikke momsfradrag for en virksomhed, som ikke er økonomisk virksomhed. I den henseende behandles forberedende handlinger anderledes, fordi og når de kan henregnes under en senere økonomisk virksomhed. Hvis dette imidlertid ikke er muligt, fordi der ikke opstår senere økonomisk virksomhed, er momsfradrag heller ikke muligt. Det er nemlig ikke den forberende handling, men den økonomiske virksomhed, som er af betydning. Den er udgangspunktet for overvejelserne. Den økonomiske virksomhed skal behandles neutralt i forhold til de enkelte erhvervsdrivende. Sagsøgte henleder ligeledes opmærksomheden herpå i sine skriftlige indlæg. Hvorfor skulle en person, som ikke driver økonomisk virksomhed, behandles som en person, der driver økonomisk virksomhed?

29. I denne sammenhæng henviser såvel sagsøgte som Forbundsrepublikken Tyskland med rette til artikel 17, stk. 2, i sjette momsdirektiv. Ifølge denne bestemmelse er fradrag kun muligt ved udgifter »i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner«.

30. Også her kunne kan endnu en gang argumentere for, at alene hensigten er af betydning. Det er uden betydning, om der senere virkelig bliver udført transaktioner. Imidlertid er kun en afgiftspligtig person i henhold til artikel 17, stk. 2, i sjette momsdirektiv, berettiget til momsfradrag. I henhold til artikel 4, stk. 1, i sjette momsdirektiv, anses enhver, der *udøver* økonomisk virksomhed — ikke enhver, der blot *har til hensigt* at udøve en sådan virksomhed, for at være en afgiftspligtig person.

31. Som Forbundsrepublikken Tyskland med rette anfører, drejede det sig i Rompelman-sagen om, hvornår den økonomiske virksomhed, som udøves, bliver indledt. For at tage højde for princippet om afgiftsbyrdens neutralitet rykkede man tidspunktet frem til forberedelseshandlingerne og tog derved sammenhængen mellem den forberedende handling og den senere økonomiske virksomhed i betragtning. Såfremt den pågældende imidlertid ikke senere driver økonomisk virksomhed, kan disse overvejelser ikke opretholdes. Der er ikke anledning til at give ret til momsfradrag, når der overhovedet ikke foreligger økonomisk virksomhed.

32. Mindst lige så vigtigt som princippet om momsens neutralitet er et yderligere princip i momssystemet, som såvel sagsøgte som Forbundsrepublikken Tyskland ligeledes har henvist til. Det drejer sig om det princip, hvorefter momsen altid betales af den endelige forbruger. Man går således ud fra, at der foreligger en kæde af ydelser. En afgiftspligtig, som har foretaget transaktioner og ydet andre ydelser, står ikke ved kædens slutning og kan derfor gøre krav gældende på momsfradrag. Afgiften bliver først betalt af den private, endelige forbruger, som har fået ydelsen. Når den »afgiftspligtige« imidlertid ikke foretager transaktioner og således ikke yder nogen ydelse, er han — praktisk taget — den endelige forbruger. Dvs. at momsen

skal betales af ham. Såfremt han fik ret til at foretage momsfradrag, ville der ikke blive opkrævet afgifter af hans virksomhed. Som sagsøgte med rette har anført, ville dette stride mod et grundlæggende princip i momssystemet. Af denne årsag kan Inzo altså ikke anses for at have ret til momsfradrag. Det står fast, at Inzo aldrig har drevet økonomisk virksomhed og altså aldrig har foretaget transaktioner. Dvs. at selskabet må behandles som den endelige forbruger, hos hvem momsen opkræves. Inzo må derfor tilbagebetale momsfradraget.

33. I modsætning til, hvad der er Kommissionens opfattelse, er dette ikke noget, der ryster momssystemet. Kommissionen anfører, at såfremt der ikke er ret til momsfradrag, må den afgiftspligtige betale moms, selv om der senere foregår transaktioner. Dermed ville momsen imidlertid blive opkrævet dobbelt og under visse omstændigheder af den afgiftspligtige blive lagt på varens pris.

34. Denne situation foreligger imidlertid ikke her. Her blev ydet momsfradrag, og efter at det står fast, at Inzo aldrig vil drive økonomisk virksomhed, forlanges dette momsfradrag tilbagebetalt. Det er således fastslået, at Inzo er den endelige forbruger. Der er således ikke fare for, at afgiften pålægges to gange, men derimod for, at en ydelse overhovedet ikke belægges med afgift. Dette ville ryste momssystemet.

35. Forbundsrepublikken Tyskland har desuden med rette under retsmødet henvist til faren for misbrug. Det er svært på forhånd at fastslå, at en person eller et selskab har til hensigt at drive økonomisk virksomhed. Der kan meget let foreligge svig, og faren for misbrug er tilsvarende høj. I mange tilfælde kan der således gives ret til momsfradrag, uden at økonomisk virksomhed i virkeligheden er planlagt. Af denne grund må det være muligt at foretage efterfølgende kontrol og eventuel berigtigelse af momsfradraget. Som allerede nævnt kan der i denne forbindelse tages hensyn til princippet om beskyttelsen af den berettigede forventning. Selv om det er muligt at forlange tilbagebetaling af det ydede momsfradrag, betyder dette ikke, at man ikke i enkelte tilfælde under henvisning til princippet om beskyttelsen af den berettigede forventning kan undlade at kræve tilbagebetaling.

36. Forbundsrepublikken Tyskland har desuden i sit skriftlige indlæg henvist til dommen i Hong-Kong Trade-sagen [9], hvor det blev fastslået, at gratis tjenesteydelser ikke er pålagt merværdiafgift. Forbundsrepublikken Tyskland drager heraf den slutning, at der så meget desto mindre kan foreligge afgiftspligt, når der overhovedet ikke er ydet nogen ydelse. Dette argument forekommer ikke ganske træffende i dette tilfælde, fordi det ikke drejer sig om at sondre mellem ydelser mod vederlag og uden vederlag, men om, hvorvidt hensigten om at drive økonomisk

9 — Dom af 1.4.1982, sag 89/81, Sml. s. 1277, præmis 10.

virksomhed er tilstrækkelig, eller om den må have givet sig konkrete udslag. Inzo havde til hensigt at drive virksomhed mod vederlag. Spørgsmålet er blot, om denne hensigt er tilstrækkelig til at anse Inzo for at være afgiftspligtig. Som allerede anført er denne hensigt efter min opfattelse ikke i sig selv tilstrækkelig.

37. Alle parter i sagen behandler ligeledes spørgsmålet om, hvorvidt der virkelig forelå hensigt om at drive økonomisk virksomhed på det tidspunkt, hvor Inzo lod foretage en undersøgelse af rentabiliteten. F.eks. anfører sagsøgte, at Inzo først efter, at undersøgelsens resultater forelå, ville tage stilling til, om selskabet ville påbegynde økonomisk virksomhed, og at al virksomhed indtil da var underlagt dette forbehold. Der skal ikke gås nærmere ind på dette spørgsmål, for dermed gribes der ind i de nationale afgiftsmyndigheders oprindelige afgørelse, hvorefter Inzo er afgiftspligtig og har ret til momsfradrag. Man tager således ikke det faktum i betragtning, at Inzo ikke senere driver økonomisk virksomhed, men man argumenterer for, at Inzo allerede dengang ikke burde være anset for at være afgiftspligtig. At efterprøve dette er imidlertid ikke Domstolens opgave.

38. Hvorvidt de nationale myndigheder kan omgøre deres først trufne afgørelse, er et spørgsmål efter national forvaltningsret, som skal afgøres af den nationale ret under hensyntagen til princippet om beskyttelsen af den berettigede forventning.

39. Jeg skal hertil kun bemærke følgende. Man kan ikke gå ud fra, at Inzo slet ikke har haft til hensigt at drive økonomisk virksomhed. Det er desuden ikke bestridt, at Inzo havde den faste hensigt at drive økonomisk virksomhed, såfremt undersøgelsen af rentabiliteten gav et positivt resultat. Såfremt man i et sådant tilfælde på forhånd nægter momsfradrag, må det overvejes, om dette ikke netop strider mod princippet om momsens neutralitet. Der indledes nemlig økonomisk virksomhed, såfremt undersøgelsen viser et positivt resultat. Dette ville imidlertid — såfremt ret til momsfradrag nægtes — blive behandlet afgiftsmæssigt anderledes end økonomisk virksomhed og forberedelser hertil, som indledes uden forudgående prøvelse af rentabiliteten. Der er ikke nogen hjemmel til en sådan forskelsbehandling.

40. Dette er imidlertid ikke denne sags reelle problem. Det ligger i at slå fast, hvad der skal ske, når der ikke indledes økonomisk virksomhed. I et sådant tilfælde kan den forberedende handling ikke i sig selv anses for at være økonomisk virksomhed. Det allerede ydede momsfradrag kan — som allerede påvist — forlanges tilbagebetalt (under den nationale rets iagttagelse af princippet om beskyttelsen af den berettigede forventning).

C — Forslag til afgørelse

41. Jeg foreslår derfor, at det forelagte spørgsmål besvares således:

»Den virksomhed, som udøves af et selskab med henblik på en fremtidig økonomisk virksomhed, kan ikke, efter at det står fast, at selskabet er opløst, uden at have indledt økonomisk virksomhed, anses for økonomisk virksomhed efter artikel 4, stk. 1 og 2, i sjette direktiv af 17. maj 1977.«