FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT CARL OTTO LENZ

föredraget den 23 november 1995 *

A — Inledning

1. Rechtbank van eerste aanleg te Brugge har i det förevarande fallet hemställt att domstolen skall tolka begreppet "ekonomisk verksamhet" i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, nedan kallat "sjätte mervärdesskattedirektivet") [1]. Tolkningsfrågan har uppkommit i en tvist mellan Inzo (Intercommunale voor zeewaterontzilting), som är ett aktiebolag i likvidation, och den belgiska staten. Inzo bildades år 1974 av bland andra landskapen Västflandern och Östflandern samt ett antal kustkommuner för att utveckla och använda metoder för behandling av havsvatten och bräckt vatten samt utvinna dricksvatten ur sådant vatten i distributionssyfte. Därefter öppnade Inzo ett kontor och upptog ett flertal lån samt träffade ett avtal med Oostende kommun angående ett markområde för uppförande av en avsaltningsanläggning. Framför allt lät dock bolaget under några år efter 1976 genomföra en lönsamhetsstudie.

2. Bolaget registrerades av den belgiska skatteförvaltningen som en skattskyldig person och gjorde gällande rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till nämnda verksamhet med ett belopp om 4 913 001 BFR avseende tiden 1978—1982. Detta accepterades av skatteförvaltningen.

3. Sedan studien hade visat att det fanns ett flertal lönsamhetsproblem och några investerare hade dragit sig tillbaka, beslutade bolagsstämman den 27 maj 1988 att upplösa bolaget. Det planerade saluförandet var därmed inte längre möjligt.

4. Skatteförvaltningen hade redan år 1983 i samband med en skattekontroll fastslagit att Inzo inte hade visat att det hade företagit någon skattepliktig transaktion fram till dess. Det beslut om återbetalning av skatteförvaltningen i Oostende som Inzo har överklagat meddelades den 3 februari 1992 och förklarades den 14 februari 1992 vara verkställbart. Beslutet innebar krav på återbetalning av den avdragna mervärdesskatten med ett belopp om 4 913 001 BFR jämte skattetillägg och respitränta om tillsammans 736 500 BFR.

* Originalspråk: tyska.

1 — Direktiv 77/388/EEG (EGT nr L 145, s. 1).

Som skäl angavs att Inzo inte hade någon avdragsrätt, eftersom bolaget inte var att anse som en skattskyldig person i den mening som avses i artikel 4.1 och 4.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Den nationella domstolen ansåg att det var nödvändigt att med stöd av artikel 177 i EG-fördraget ställa domstolen en fråga angående tolkningen av artikel 4.1 och 4.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Dessa bestämmelser har följande lydelse:

"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."

5. De i målet tillämpliga bestämmelserna om avdragsrätt i sjätte mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

"Artikel 17

Avdragsrättens inträde och räckvidd

2. 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) Mervärdeskatt 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.

..."

6. Den nationella domstolen har därefter begärt att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande angående följande fråga:

"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?"

B — Bedömning

7. Det är ostridigt att Inzo aldrig har påbörjat den planerade verksamheten och att bolaget därför inte heller har utfört några skattepliktiga transaktioner. Den nationella skatteförvaltningen har visserligen registrerat bolaget som en skattskyldig person och beviljat det rätt till avdrag för mervärdesskatt. Inzo har emellertid enbart givit i uppdrag att genomföra en lönsamhetsstudie och har i övrigt enbart vidtagit förberedande handlingar. Däri ligger den väsentliga skillnaden mellan detta fall och de fall som domstolen hittills har avgjort.

8. I domen i målet Rompelman [2], som har omnämnts i samtliga inlagor i det förevarande målet, handlade det exempelvis om frågan huruvida en förberedande handling kan hänföras till en senare påbörjad ekonomisk verksamhet och, om så är fallet, under vilka förutsättningar. Om så vore fallet skulle den som företar handlingen kunna anses vara en skattskyldig person med avdragsrätt. Den ekonomiska verksamheten hade således redan påbörjats när domstolen meddelade domen. Domstolen avgjorde alltså i efterhand huruvida en handling var att anse som en förberedande handling för en ekonomisk verksamhet. Den angav i domskälen att ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i sjätte mervärdesskattedirektivet kan bestå av flera på varandra följande handlingar, varvid redan förberedande verksamhet är att hänföra till den ekonomiska verksamheten. [3] Detta betyder emellertid att förberedande handlingar i sig själva inte utgör ekonomisk verksamhet men skall behandlas som sådan.

9. Det förevarande fallet gäller i första hand inte frågan huruvida en handling kan hänföras till en senare ekonomisk verksamhet, utan frågan huruvida ett beslut av en nationell myndighet att anse en handling vara en förberedande handling och att registrera den som har företagit handlingen som en skattskyldig person med avdragsrätt kan upphävas när det står klart att den planerade ekonomiska verksamheten aldrig kommer att påbörjas och att inga skattepliktiga transaktioner har utförts.

2 — Dom av den 14 februari 1985 (268/83, Rec. s. 655).

3 — Ibidem (fotnot 2), punkt 22.

10. Enligt sökanden får ett sådant upphävande inte ske. Sökanden har gjort gällande att dess handlingar är att anse som förberedande handlingar enligt domen i målet Rompelman, varför de skall anses utgöra ekonomisk verksamhet. Att den ekonomiska verksamheten inte har påbörjats på grund av orsaker som inte kan läggas Inzo till last saknar betydelse i detta sammanhang. Efter det att Inzo har genomfört den förberedande handlingen skall bolaget anses utgöra en skattskyldig person. Bolaget kan inte i efterhand frånkännas denna egenskap. Sökanden har i detta avseende hänvisat till domen i målet Rompelman, enligt vilken det gemensamma mervärdesskattesystemet skall påverka skattebördan för all ekonomisk verksamhet på ett fullständigt neutralt sätt, oberoende av verksamhetens syfte eller resultat. [4]

11. Enligt min mening kan domstolens resonemang i målet Rompelman inte utan vidare tillämpas på det förevarande fallet. I målet Rompelman stod det klart att den ekonomiska verksamheten hade påbörjats. Domstolen bedömde i efterhand den situation som förelåg vid tiden för de förberedande handlingarna och hade därvid kännedom om den sistnämnda faktiska omständigheten. Den gjorde visserligen i detta avseende ett uttalande av innebörd att alla näringsidkare, på grund av den neutralitet i skattehänseende som skall råda, skall behandlas lika, även i fråga om förberedande handlingar. Det är inte befogat att vägra att anse att ett företag är en skattskyldig person fram till dess att det slutgiltigt har påbörjat en ekonomisk verksamhet, vilket skulle innebära att det inte finns någon avdragsrätt för den verksamhet som vidtas för att förbereda den ekonomiska verksamheten. Man kan exempelvis inte göra en godtycklig åtskillnad mellan investeringar som görs före och efter att den ekonomiska verksamheten har påbörjats. Även om det fanns en rätt att göra avdrag för mervärdesskatt när väl den ekonomiska verksamheten hade påbörjats, skulle denna åtskillnad utgöra en ekonomisk belastning som strider mot principen om att skattebördan skall påverkas på ett neutralt sätt. [5] Detta innebär att det redan när den förberedande handlingen företas, dvs. i förväg, måste fattas beslut om huruvida det är möjligt att göra avdrag för mervärdesskatt. Domstolen har dessutom konstaterat att varje person som gör gällande att han har avdragsrätt måste bevisa att han uppfyller de nödvändiga villkoren för detta, dvs. att han är en skattskyldig person i den mening som avses i artikel 4.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Den nationella skatteförvaltningen har i detta sammanhang möjlighet att kräva att sökanden visar att det finns objektiva omständigheter som bekräftar att han har för avsikt att driva ekonomisk verksamhet. [6]

12. Domstolen har därvid emellertid utgått från att den planerade ekonomiska verksamheten också påbörjas. Även om bolaget har styrkt att det har för avsikt att driva ekonomisk verksamhet och de nationella myndigheterna har godtagit detta, är det alltså inte klart vad som gäller då den ekonomiska verksamheten inte påbörjas.

13. När domstolen i domen i målet Rompelman uttalade att skattebördan för all ekonomisk verksamhet skall påverkas på ett fullständigt neutralt sätt, *oberoende av*

4 — Ibidem (fotnot 2), punkt 19.

5 — Ibidem (fotnot 2), punkt 23.

6 — Ibidem (fotnot 2), punkt 24.

verksamhetens syfte eller resultat, avsågs därmed: oberoende av vilket resultat som den ekonomiska verksamheten har lett till. I det förevarande fallet uppstod emellertid inte någon ekonomisk verksamhet, och det kan därför inte heller föreligga något resultat av en sådan verksamhet. Den förberedande handlingen (att ge i uppdrag att genomföra en lönsamhetsstudie) ledde till ett resultat, nämligen till det negativa resultatet att den ekonomiska verksamheten inte skulle påbörjas. Själva den förberedande handlingen utgör emellertid inte någon ekonomisk verksamhet. Den kan på sin höjd vara att hänföra till en sådan verksamhet. Huruvida detta är möjligt respektive huruvida ett sådant hänförande kan upprätthållas, när den ekonomiska verksamheten inte påbörjas, är den avgörande frågan i målet.

14. Det saknar i detta sammanhang betydelse att Inzo inte har något ansvar för att verksamheten helt har inställts. Det sistnämnda är dock tveksamt, eftersom verksamheten synes ha inställts framför allt på grund av att den inte var lönsam, vilket Inzo har ansvaret för.

15. Målet gäller emellertid inte orsakerna till att den ekonomiska verksamheten inte har påbörjats. Den fråga som måste besvaras är snarare huruvida avsikten att bedriva ekonomisk verksamhet i sig är tillräcklig för att en person skall anses vara skattskyldig även då den förberedande handlingen inte kan hänföras till någon senare ekonomisk verksamhet.

16. Även i domen i målet Lennartz [7], i vilken domstolen ännu en gång har hänvisat till sin dom i målet Rompelman, var det fråga om att i efterhand bedöma om en investering som först senare hade kommit till användning i en ekonomisk verksamhet var att anse som en ekonomisk verksamhet redan när investeringen gjordes. Även i den domen utgick domstolen från att den planerade ekonomiska verksamheten skulle påbörjas. Domstolen angav till och med den tid som förflutit mellan investeringen och den senare ekonomiska verksamheten som ett kriterium vid bedömningen av frågan. [8]

17. Härav följer enligt min mening att domstolens resonemang i målet Rompelman inte utan vidare kan tillämpas på det förevarande fallet, eftersom bolaget aldrig har bedrivit ekonomisk verksamhet.

18. Även kommissionen framhåller i sin inlaga skillnaden mellan de omständigheter som förelåg i målet Rompelman och de som föreligger i det nu aktuella målet. Kommissionen är likväl av den uppfattningen att domstolens resonemang i målet Rompelman skall tillämpas även i detta mål. I och med att en person uppger sig vara skattskyldig i enlighet med artikel 22.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet — och personen i fråga inte har uppsåt att vilseleda myndigheterna samt har anfört objektiva omständigheter som har

7 — Dom av den 11 juli 1991 (C-97/90, Rec. s. I-3795).
8 — Ibidem (fotnot 7), punkt 20.

godtagits av den nationella skatteförvaltningen till stöd för att han är skattskyldig — saknar det betydelse huruvida skattepliktiga transaktioner företas eller inte. Att inga sådana transaktioner företas hindrar inte att investeringarna anses utgöra ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.1 och 4.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet och att avdragsrätt enligt artikel 17 i sjätte mervärdesskattedirektivet föreligger. Om skatteförvaltningen på grundval av uppgifter som lämnats till den anser att en person har avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet och på grund därav registrerar personen i fråga som skattskyldig samt beviljar honom avdragsrätt, kan den inte upphäva detta beslut på grund av senare inträffade och oförutsedda händelser. Beslutet kan enbart upphävas om personen i fråga har lämnat oriktiga uppgifter i uppsåt att vilseleda myndigheterna.

19. Kommissionen stöder sig i detta avseende på principen om skydd för berättigade förväntningar. Enligt kommissionen följer det av den principen att det inte är tillåtet att frånkänna någon avdragsrätt som en gång har beviljats. Kommissionen anser dock att det finns ett undantag från det sagda. Den nationella skatteförvaltningen är bunden till sitt beslut enbart så länge som det inte inträder någon förändring i den skattskyldiga personens verksamhet.

20. Situationen i det förevarande fallet kan enligt min mening anses innebära en förändring av den ekonomiska verksamheten och till och med den mest genomgripande förändring som är möjlig. Det påbörjas inte någon ekonomisk verksamhet. Någon förändring sker kanske inte av avsikten eller av själva den förberedande verksamheten, men den planerade ekonomiska verksamhet som den förberedande handlingen skulle vara att hänföra till påbörjas inte. Detta innebär att det föreligger en förändring som — även enligt kommissionens uppfattning — medför att den nationella förvaltningen inte längre är bunden av det ursprungliga beslutet.

21. Ett enligt min mening viktigt argument för att det är möjligt att återkräva beviljade avdragsbelopp utgörs av den omständigheten att det i artikel 20 i sjätte mervärdesskattedirektivet anges en möjlighet att jämka avdraget. En sådan jämkning kan företas när avdragsbeloppet förändras, exempelvis när ett köp hävs eller prisnedsättningar erhålls. Härav följer direkt att ett avdrag som en gång har beviljats mycket väl kan korrigeras.

22. Om det är möjligt att jämka ett avdrag när avdragsbeloppet förändras, kan man dessutom fråga sig varför avdraget inte i än högre grad skulle kunna jämkas när ingen egentlig ekonomisk verksamhet föreligger och det följaktligen inte finns någon rätt till avdrag. Varför skulle en person som inte bedriver ekonomisk verksamhet och därför inte har någon avdragsrätt inte kunna bli föremål för jämkning när en skattskyldig person måste betala tillbaka mellanskillnaden när avdragsbeloppet jämkas? Det finns inte några skäl som motiverar att en sådan åtskillnad görs. Det måste därför vara möjligt att återkräva beviljade avdragsbelopp.

23. Detta kan leda till problem avseende skyddet för berättigade förväntningar. Detta beror dock framför allt på hur de nationella bestämmelserna utformas. Tyskland har exempelvis beträffande förberedande handlingar anfört att beslutet om huruvida en person skall anses vara näringsidkare och ha rätt till avdrag i ett inledande skede enbart är ett preliminärt beslut, dvs. beslutet är underordnat ett suspensivt villkor avseende att onerösa prestationer utförs. Det är först när det verkligen har företagits onerösa transaktioner som beslutet blir slutgiltigt.

24. Det finns inte något stöd för att ett sådant förfarande föreskrivs i sjätte mervärdesskattedirektivet. Det är likväl inte svårt att medge att det med en sådan nationell reglering knappast skulle uppstå problem avseende skyddet för berättigade förväntningar när ett redan beviljat avdragsbelopp återkrävs, utom då det föreligger extraordinära omständigheter, såsom exempelvis att det har förflutit orimligt lång tid mellan det preliminära beslutet och upphävandet av detta.

25. Det är precis detta som är problemet i det förevarande fallet. Avdrag beviljades för första gången för år 1978. Därefter gick det fem år till dess att den första skattekontrollen gjordes och ytterligare nio år till dess att bolaget delgavs betalningsföreläggande. På grund härav kan problem avseende skyddet för berättigade förväntningar uppstå. Det tillkommer dock den nationella domstolen att inom ramen för de nationella bestämmelserna avgöra detta i det enskilda fallet.

26. Denna domstol har däremot att avgöra den grundläggande frågan huruvida det över huvud taget är möjligt att återkräva avdragsbelopp. Eftersom det, såsom vi har sett ovan, är möjligt att beakta skyddsaspekterna i fråga om berättigade förväntningar även vid återkrav, anser jag att det är möjligt att framställa återkrav, i synnerhet som det finns en jämkningsmöjlighet i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Möjligheten att återkräva beviljade avdragsbelopp utesluts med andra ord inte av hänsyn till skyddet för berättigade förväntningar.

27. Kommissionen har som ytterligare argument för att det inte skulle vara möjligt att återkräva avdragsbelopp åberopat principen om skatteneutralitet, som domstolen lade särskild vikt vid i målet Rompelman. Enligt denna princip skall samtliga näringsidkare behandlas neutralt i skattehänseende, oberoende av om de enbart har vidtagit förberedande handlingar eller redan utför skattepliktiga transaktioner.

28. Det bör även i detta sammanhang påpekas att det i det förevarande fallet inte har påbörjats någon ekonomisk verksamhet. Det skulle enligt min mening av denna anledning

strida mot just principen om neutralitet i skattehänseende om det beviljade avdragsbeloppet inte återbetalades. Något avdrag för mervärdesskatt kan inte beviljas för en verksamhet som inte är en ekonomisk verksamhet. Förberedande handlingar särbehandlas i viss mån på grund av och under förutsättning att de kan hänföras till en senare ekonomisk verksamhet. Om detta emellertid inte skulle vara möjligt på grund av att det inte finns någon senare ekonomisk verksamhet, kan något avdrag inte göras. Det är nämligen inte den förberedande handlingen som är av betydelse utan den ekonomiska verksamheten. Det är denna som är utgångspunkten för övervägandena. Den måste hos alla näringsidkare behandlas neutralt. Svaranden har också pekat på detta i sina inlagor. Varför skulle alltså den som inte bedriver ekonomisk verksamhet behandlas likadant som den som bedriver en sådan verksamhet?

29. Såväl svaranden som Tyskland har i detta sammanhang med rätta hänvisat till artikel 17.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Avdrag får enligt den artikeln göras enbart i den mån utgifterna avser varor och tjänster som används "i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner".

30. Även här skulle man kunna framföra det argumentet att det enbart är avsikten som är av betydelse. Huruvida det verkligen företas några transaktioner senare skulle sakna betydelse. Enligt artikel 17.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet är det emellertid enbart en *skattskyldig person* som har avdragsrätt. Med skattskyldig person avses enligt artikel 4.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet varje person som självständigt *bedriver* någon form av ekonomisk verksamhet — inte varje person som *avser* att bedriva sådan verksamhet.

31. Såsom Tyskland med rätta har anfört handlade det i målet Rompelman om frågan *vid vilken tidpunkt* den ekonomiska verksamhet som bedrivs tar sin början. Av hänsyn till beskattningens neutralitet lät man redan förberedande handlingar omfattas av sådan verksamhet, varvid man tog hänsyn till det samband som finns mellan en förberedande handling och senare ekonomisk verksamhet. Om personen i fråga emellertid senare inte bedriver någon ekonomisk verksamhet, förlorar dessa överväganden sin giltighet. Det finns inte någon anledning att bevilja avdragsrätt när det inte föreligger någon som helst ekonomisk verksamhet.

32. Svaranden och Tyskland har vidare hänvisat till en annan princip i mervärdesskattesystemet som är minst lika viktig som principen om neutralitet i skattehänseende. Det handlar om principen att mervärdesskatten alltid skall belasta den slutliga konsumenten. Det innebär att man utgår från en prestationskedja. En skattskyldig person som genomför transaktioner och utför prestationer åt andra befinner sig inte i slutet av kedjan och har därför rätt att göra avdrag för mervärdesskatt. Skatten kommer att belasta enbart den slutliga konsument åt vilken den skattskyldige har utfört prestationen. Om en "skattskyldig person" emellertid inte genomför några transaktioner och därmed

inte utför någon prestation, är han i praktiken den slutliga konsumenten. Det betyder att mervärdesskatten belastar honom. Om han skulle tillerkännas avdragsrätt, skulle hans verksamhet inte beskattas. Såsom svaranden med rätta har anfört skulle detta strida mot en grundläggande princip i mervärdesskattesystemet. Av denna anledning kan Inzo inte tillerkännas någon avdragsrätt i målet. Det står klart att Inzo aldrig har bedrivit ekonomisk verksamhet, dvs. aldrig har genomfört några transaktioner. Detta innebär att bolaget skall behandlas som en slutlig konsument, vilken mervärdesskatten skall belasta. Av denna anledning måste Inzo återbetala det beviljade avdragsbeloppet.

33. Tvärtemot vad kommissionen anser innebär detta inte att mervärdesskattesystemet påverkas. Kommissionen har anfört att om det inte fanns någon avdragsrätt, skulle den skattepliktiga personen vara tvungen att betala mervärdesskatt även om han senare skulle komma att genomföra en transaktion. Därmed skulle emellertid mervärdesskatten uppbäras två gånger och i vissa fall få återverkningar på varans pris.

34. Detta är emellertid inte fallet i det förevarande målet. I detta har avdrag beviljats, och efter att det fastställts att Inzo aldrig kommer att genomföra några transaktioner begärs nu att avdragsbeloppet återbetalas. Det står därmed klart att Inzo är den slutliga konsumenten. Detta innebär att det inte finns någon risk för dubbelbeskattning, utan enbart en risk att en prestation inte beskattas över huvud taget. I det sistnämnda fallet skulle mervärdesskattesystemet påverkas.

35. Tyskland har vid den muntliga förhandlingen vidare med rätta hänvisat till risken för missbruk. Det är svårt att i förväg fastställa huruvida en person eller ett bolag har för avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet. Det är mycket lätt att vilseleda skatteförvaltningen och risken för missbruk är därför i motsvarande grad hög. Det innebär att det i många fall skulle kunna beviljas avdragsrätt trots att ingen ekonomisk verksamhet är planerad i verkligheten. Det måste av denna anledning vara möjligt att i efterhand kontrollera och eventuellt korrigera avdraget. Såsom redan har redovisats ovan kan skyddet för berättigade förväntningar beaktas på ett tillfredsställande sätt i samband därmed. Även om det är möjligt att återkräva avdragsbelopp, betyder detta inte att man av hänsyn till skyddet för berättigade förväntningar inte skulle kunna avstå från att återkräva belopp i enskilda fall.

36. Tyskland har i sin inlaga dessutom hänvisat till domen i målet Staatssecretaris van Financiën [9], i vilken domstolen slog fast att benefika tjänster inte kan ge upphov till skattskyldighet. Tyskland har härav dragit slutsatsen att skattskyldighet än mindre kan uppkomma när det inte utförs några prestationer över huvud taget. Detta argument förefaller mig inte vara riktigt relevant i det förevarande målet. Det rör sig nämligen inte om att dra en gräns mellan onerösa och benefika prestationer, utan om huruvida redan avsikten att bedriva ekonomisk verksamhet är tillräcklig eller om avsikten måste förverkligas. Inzo hade för avsikt att företa

9 — Dom av den 1 april 1982 (89/81, Rec. s. 1277), punkt 10.

onerösa transaktioner. Frågan är enbart huruvida redan denna avsikt var tillräcklig för att Inzo skulle anses vara en skattskyldig person. Såsom jag redan har redovisat är det enligt min mening inte tillräckligt att enbart ha en sådan avsikt.

37. Samtliga parter i målet har dessutom gått in på frågan huruvida Inzo verkligen hade avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet när det lämnade uppdraget att göra lönsamhetsstudien. Svaranden har exempelvis anfört att Inzo först när utfallet av studien var klart skulle bestämma huruvida bolaget verkligen skulle påbörja den ekonomiska verksamheten eller inte, och att alla transaktioner dessförinnan genomfördes med detta förbehåll. Jag skall inte fördjupa mig ytterligare i denna fråga, eftersom detta skulle innebära ett ifrågasättande av den nationella skatteförvaltningens ursprungliga beslut, enligt vilket Inzo är skattskyldigt och har avdragsrätt. Parternas resonemang innebär ett bortseende av den omständigheten att Inzo inte kom att bedriva ekonomisk verksamhet och går i stället ut på att Inzo redan från början borde ha ansetts inte vara en skattskyldig person. Det är emellertid inte domstolens uppgift att bedöma detta.

38. Huruvida en nationell myndighet kan upphäva sitt ursprungliga beslut är en fråga som regleras av nationell förvaltningsrätt och som det tillkommer de nationella domstolarna att avgöra med beaktande av skyddet för berättigade förväntningar.

39. Jag skulle till detta enbart vilja anmärka följande. Man kan inte utgå från att Inzo över huvud taget inte hade för avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet. Tvärtom är det ostridigt att Inzo hade den bestämda avsikten att bedriva ekonomisk verksamhet om utfallet av lönsamhetsstudien blev positivt. Om man i ett sådant fall omgående vägrar att bevilja avdrag, kan man fråga sig om inte just detta innebär ett åsidosättande av principen om neutralitet i skattehänseende. Vid ett positivt utfall av studien påbörjas nämligen den ekonomiska verksamheten. Denna verksamhet skulle emellertid — om avdragsrätt vägrades — behandlas annorlunda än en ekonomisk verksamhet, och förberedelser för en sådan, som påbörjas utan att någon undersökning av lönsamheten företas dessförinnan. Det finns inte någon rättslig grund för en sådan åtskillnad.

40. Denna fråga utgör emellertid inte det verkliga problemet i målet. Detta består i att fastställa hur man skall förfara när den ekonomiska verksamheten inte påbörjas. I ett sådant fall kan enbart den förberedande handlingen inte anses utgöra ekonomisk verksamhet. Det redan beviljade avdraget kan — såsom redan har visats ovan — återkrävas (varvid de nationella domstolarna har att beakta skyddet för berättigade förväntningar).

C — Förslag till avgörande

41. På grund av vad som har anförts ovan föreslår jag att tolkningsfrågan skall besvaras på följande sätt:

Verksamhet som ett bolag bedriver för att förbereda en framtida ekonomisk verksamhet som skall bedrivas av bolaget kan inte anses utgöra en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet av den 17 maj 1977 när det står klart att bolaget har upplösts utan att någon ekonomisk verksamhet har påbörjats.