FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT ANTONIO SAGGIO

fremsat den 7. oktober 1999 *

1. Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña har ved en række kendelser anmodet Domstolen om en afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 17 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [1] (herefter »direktivet«).

Domstolen anmodes nærmere om at angive, om det er i strid med den ovennævnte bestemmelse, at det i en national lovgivning, således som i den spanske lovgivning, som betingelse for retten til at fratrække den merværdiafgift, som en virksomhed har betalt i forbindelse med udgifter, der er afholdt før påbegyndelsen af dens virksomhed, dels kræves, at virksomheden forelægger myndighederne en særlig erklæring, før de nævnte udgifter afholdes, dels, at der ikke er forløbet mere end et år mellem indgivelsen af denne erklæring og den faktiske påbegyndelse af virksomheden eller erhvervet.

* Originalsprog: italiensk.

1 — EFT L 145, s. 1.

De relevante retsregler

Fællesskabsbestemmelserne

2. Fradragsrettens indtræden og omfang er reguleret i direktivets artikel 17. I dennes stk. 1 og 2, litra a), bestemmes:

»1. Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

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.«

3. Direktivets artikel 22, der har overskriften »Forpligtelser ved indenlandsk virksomhed«, er også relevant i nærværende sag. Artikel 22, stk. 1, bestemmer: »Enhver afgiftspligtig person skal anmelde påbegyndelse, ændring og ophør af sin virksomhed som afgiftspligtig.« Ifølge artikel 22, stk. 8, »kan medlemsstaterne fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig«.

National lovgivning

4. Den spanske bestemmelse, hvis forenelighed med direktivet er omtvistet i hovedsagen, er artikel 111 i lov nr. 37/1992 af 28. december 1992 om merværdiafgift, således som ændret ved lov nr. 13/1996 af 30. december 1996[2]. Ifølge denne bestemmelse kan virksomheder og selvstændige erhvervsdrivende fratrække den afgift, de har betalt før påbegyndelsen af deres virksomhed eller erhverv, fra tidspunktet for den faktiske påbegyndelse af deres virksomhed eller erhverv — eller af aktiviteter i en anden branche — forudsat at fradragsretten ikke er forældet som følge af udløbet af den frist, der er fastsat i lovens artikel 100 (fem år). Det bestemmes i artikel 111, stk. 3, at en virksomhed eller et erhverv anses for påbegyndt, når den afgiftspligtige (en virksomhed eller en selvstændig erhvervsdrivende) iværksætter sædvanlig virksomhed med levering af de goder eller tjenesteydelser, som er genstand for virksomheden eller erhvervet.

Det bestemmes endvidere i artikel 111, stk. 5, at som en undtagelse til bestemmelserne i stk. 1 skal virksomheder eller selvstændige erhvervsdrivende, som ønsker at fratrække de betalte afgifter, før de påbegynder deres erhvervsvirksomhed, opfylde følgende to betingelser:

a) de skal, før de har betalt afgifterne, have indgivet en erklæring forud for påbegyndelsen af virksomheden eller erhvervet

b) de skal påbegynde den pågældende erhvervsvirksomhed inden et år efter indgivelsen af erklæringen. Dog kan myndighederne forlænge fristen på et år, såfremt det er berettiget under hensyn til arten af den virksomhed, der skal udøves i fremtiden, eller under hensyn til de foreliggende omstændigheder ved iværksættelsen af virksomheden.

Såfremt disse betingelser ikke er opfyldt, anvendes den almindelige ordning, hvorefter fradraget først kan fratrækkes, når erhvervsvirksomheden faktisk påbegyndes. Bestemmelsen, der er gunstigere end den almindelige ordning, finder under alle omstændigheder ikke anvendelse for fradrag af afgift, der er betalt i forbindelse med erhvervelse af jordarealer; her indtræder fradragsretten først på tidspunktet for den faktiske påbegyndelse af den pågældende økonomiske virksomhed.

5. Efter den ordning, der blev indført ved den nye lov fra 1996, har den afgiftspligtige

2 — BOE nr. 315 af 31.12.1996.

således to muligheder. For det første følger det af den almindelige ordning, at de afgifter, der er betalt før påbegyndelsen af erhvervet eller virksomheden, først kan fradrages fra det tidspunkt, hvor man faktisk begynder at udøve erhvervsvirksomheden. For det andet kan fradragsretten som en undtagelse fra hovedreglen udøves før påbegyndelsen af erhvervsvirksomheden, forudsat at de to ovennævnte betingelser er opfyldt. Det følger således af disse bestemmelser, at fradragsretten kan blive udsat i forhold til det tidspunkt, hvor afgiften forfalder, således som det er tilfældet, når der er forløbet et år uden anmodning om forlængelse, eller når administrationen ikke mener at burde imødekomme en fremsat anmodning herom. Såfremt den afgiftspligtige derimod ikke gennemfører nogen afgiftspligtige transaktioner i form af levering af goder eller tjenesteydelser, afslås det principielt at give ret til fradrag af de afgifter, som er betalt i forbindelse med udgifter vedrørende aktiviteter, der er »forberedende« eller har sammenhæng med hovedaktiviteten.

De faktiske omstændigheder og det præjudicielle spørgsmål

6. Sagsøgerne i hovedsagerne er virksomheder eller selvstændige erhvervsdrivende med hjemsted eller bopæl i Spanien [3]. Sagsøgerne har fået afslag på fradrag af merværdiafgift (herefter »moms«), som er betalt for transaktioner, der blev gennemført før påbegyndelsen af deres erhvervsvirksomhed — ofte byggevirksomhed — med den begrundelse, at de ikke opfyldte betingelserne i artikel 111 i lov nr. 37/1992, som ændret ved lov nr. 13/1996. I nogle tilfælde var myndighedernes afslag begrundet med, at de afgiftspligtige ikke havde overholdt betingelsen om, at der højst må forløbe et år mellem indgivelsen af den i loven foreskrevne erklæring og den faktiske påbegyndelse af erhvervsvirksomheden, mens begrundelsen i andre tilfælde var, at sagsøgerne ikke havde indgivet anmodning om forlængelse i henhold til loven, eller at anmodningen herom var blevet afslået. De berørte virksomheder anfægtede skatte- og afgiftsmyndighederne afgørelser ved indgivelse af søgsmål for Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña. Sagsøgerne gjorde gældende, at den nationale lovgivning er uforenelig med fællesskabsretten, for så vidt som de som følge af anvendelsen af national ret fratages den i direktivets artikel 17 anerkendte ret til fradrag.

7. Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña har herefter besluttet at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål, der er fælles for alle sagerne:

»For så vidt angår merværdiafgift, der er betalt af en afgiftspligtig før påbegyndelsen af den sædvanlige udførelse af de afgiftspligtige transaktioner, spørges, om bestemmelserne vedrørende retten til fradrag for betalt merværdiafgift, som findes i artikel 17 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977, tillader, at der med henblik på at bekæmpe svigagtig adfærd kræves opfyldt visse betingelser for udøvelsen af denne ret, nemlig at der indgives en udtrykkelig ansøgning, før afgiften er forfaldet, og at den nævnte sædvanlige udførelse af de afgiftspligtige transaktioner

3 — Med undtagelse af det sagsøgende selskab i sag C-147/98, Bungy Fun Germany GBDR, der har hjemsted i Ochsenfurt, Tyskland.

påbegyndes inden for en bestemt frist, der regnes fra datoen for den nævnte ansøgning, idet manglende overholdelse af de omhandlede betingelser sanktioneres med fortabelse af retten til fradrag eller i det mindste med, at udøvelsen af denne ret udskydes til det tidspunkt, hvor den nævnte sædvanlige udførelse af de afgiftspligtige transaktioner påbegyndes?«

8. I henhold til procesreglementet artikel 43 er sagerne ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 8. maj 1998 på grund af deres indbyrdes forbindelse blevet forenet med henblik på den skriftlige forhandling og domsafsigelsen.

Formaliteten

9. Før jeg undersøger, hvorledes det præjudicielle spørgsmål skal besvares, som er forelagt Domstolen af Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, må det undersøges, om dette organ kan betragtes som en »national ret« i betydningen i og med henblik på anvendelsen af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF). Sagsøgerne i hovedsagen, Kommissionen og den spanske regering, har alle svaret bekræftende på et udtrykkeligt spørgsmål fra Domstolen herom. Mens sagsøgerne ikke har givet nogen begrundelse til støtte for deres besvarelse, har Kommissionen udtrykkeligt tilsluttet sig den bekræftende besvarelse, som Tribunal Económico-Administrativo Central gav udtryk for i en kendelse afsagt den 29. marts 1990. Det bør dog præciseres, at selv om denne kendelse — og dermed det af Kommissionen afgivne indlæg — henviser til de bestemmelser, som svarer til visse af de betingelser, som Domstolen har opstillet, især at organet er oprettet ved lov, har permanent karakter, virker som obligatorisk retsinstans, anvender en kontradiktorisk sagsbehandling og træffer afgørelse på grundlag af retsregler, tages der i kendelsen ikke stilling til den betingelse, som dog giver anledning til alvorlige vanskeligheder, nemlig at organet er uafhængigt og har karakter af udenforstående i forhold til den udøvende magt. Den spanske regering har i et langt indlæg beskrevet ordningen for påklage af skatte- og afgiftsmyndighedernes afgørelser under »økonomisk-administrative klagesager«, de »økonomisk-administrative retters« sammensætning og funktion og har derefter konkluderet, at disse må betragtes som en »ret« i traktatens artikel 177's forstand, eftersom alle de af Domstolen opstillede betingelser konkret er opfyldt. Jeg gør dog opmærksom på, at der heller ikke i den spanske regerings skriftlige indlæg anføres nogen som helst bestemmelse, som fastlægger, hvilke garantier for uafhængighed de økonomisk-administrative retter har i forhold til den udøvende magt.

10. Jeg skal med det samme bemærke, at den opfattelse, der er givet udtryk for af parterne og af andre, der har afgivet indlæg i sagen, og som jeg har nævnt ovenfor, ikke forekommer mig overbevisende. Jeg mener navnlig, at man må have alvorlige tvivl med hensyn til det pågældende organs uafhængighed og karakter af udenforstående samt vedrørende princippet om kontradiktorisk sagsbehandling.

11. Jeg skal i den forbindelse først og fremmest minde om, at begrebet »ret«,

der er kompetent til at forelægge Domstolen præjudicielle spørgsmål, af hensyn til en ensartet anvendelse af fællesskabsretten har selvstændig betydning i forhold til de definitioner, der benyttes i de nationale retsordener. For at bedømme, om et organ er en ret i traktatens artikel 177's forstand, skal der efter fast retspraksis tages hensyn til en række forhold, nemlig om organet er oprettet ved lov, har permanent karakter, virker som obligatorisk retsinstans, anvender en kontradiktorisk sagsbehandling, træffer afgørelse på grundlag af retsregler, samt om det er upartisk og uafhængigt [4].

12. Hvad angår den foreliggende sag mener jeg ikke, at der kan være tvivl om, at Tribunal Económico-Administrativo Regional, når henses til den relevante spanske lovgivning [5], er oprettet ved lov og er et permanent organ. Dens opgave er at behandle klager, som indbringes af private til anfægtelse af retsakter, som er vedtaget af skatte- og afgiftsmyndighedernes regionale organer. Den virker endvidere som obligatorisk instans: de af skatte- og afgiftsmyndighederne trufne foranstaltninger kan først anfægtes for forvaltningsdomstolene, efter at sagen har været indbragt for Tribunal Económico-Administrativo [6]. Det kan heller ikke bestrides, at det pågældende organ træffer afgørelse på grundlag af retsregler i medfør af bestemmelserne i bekendtgørelsens artikel 1, 38, 44 og 102.

13. Spørgsmålet om organets uafhængighed og status som udenforstående i forhold til den udøvende magt samt spørgsmålet, om sagsbehandlingen er kontradiktorisk [7], giver derimod anledning til tvivl. Det er indlysende, at undersøgelsen af, om disse betingelser er opfyldt, har afgørende betydning. For det er selvsagt ikke tilstrækkeligt til at skelne mellem en administrativ myndighed og en retsinstans, at betingelserne vedrørende permanent karakter, oprettelse ved lov og obligatorisk retspleje er opfyldt [8].

14. Jeg skal således vedrørende dette punkt i første række anføre, at for så vidt angår betingelsen om en kontradiktorisk sagsbehandling erkender Tribunal Económico-Administrativo Central i sin tidligere nævnte kendelse, at spørgsmålet, om denne betingelse er opfyldt, »evt. er mere diskutabelt«, og den konkluderer derefter, at »artikel 177 i Rom-traktaten ikke gør adgangen til Domstolen betinget af, at sagsbehandlingen er kontradiktorisk i

4 — Jf. bl.a. dom af 30.6.1966, sag 61/65, Vaassen-Göbbels, Sml. 1965-1968, s. 227, org. ref.: Rec. s. 377, af 14.12.1971, sag 43/71, Politi, Sml.1971, s. 319, org. ref.: Rec. s. 1039, af 11.6.1987, sag 14/86, Tretore di Salò, Sml. s. 2545, præmis 7, af 30.3.1993, sag C-24/92, Corbiau, Sml. I, s. 1277, præmis 15, af 19.10.1995, sag C-111/94, Job Centre, Sml. I, s. 3361, præmis 9, af 12.12.1996, forenede sager C-74/95 og C-129/95, straffesager mod X, Sml. I, s. 6609, præmis 18, af 17.9.1997, sag C-54/96, Dorsch Consult, Sml. I, s. 4961, præmis 23, af 22.10.1998, forenede sager C-9/97 og C-118/97, Jokela og Pitkäranta, Sml. I, s. 6267, af 12.11.1998, sag C-134/97, Victoria Film, Sml. I, s. 7023, præmis 14, og af 2.3.1999, sag C-416/96, Eddline El-Yassini, Sml. I, s. 1209, præmis 17.

5 — Lov nr. 230/1963 af 28.12.1963 (den almindelige lov om skatte- og afgifter, BOE af 31.12.1963); kongeligt lovdekret nr. 2795/1980 af 12.12.1980 om gennemførelse af lov nr. 39/1980 af 5.7.1980 om grundreglerne for behandling af økonomisk-administrative sager (BOE af 30.12.1980); kongeligt dekret nr. 391/1996 af 1.3.1996 om godkendelse af bekendtgørelse om behandlingen af økonomisk-administrative klagesager (BOE af 23.3.1996, herefter »bekendtgørelsen«).

6 — Jf. artikel 163 i den almindelige lov om skatter og afgifter og artikel 23 i kongeligt lovdekret nr. 2795/1980.

7 — Jeg minder i denne forbindelse om, at generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer gav udtryk for disse tvivl i forslag til afgørelse, som han fremsatte den 18.6.1996 i de forenede sager straffesager mod X, forslagets fodnote 5, samt i værket *El Juez nacional como Juez Comunitario*, Madrid 1993, s. 81 ff.

8 — Som generaladvokat Darmon anførte i sit forslag til afgørelse i Corbiau-sagen: »ellers ville nemlig alle administrative organer uden undtagelse kunne forelægge Domstolen sager, og et af formålene med artikel 177 er jo netop at undgå dette« (punkt 16).

streng forstand«. Selv om det i lyset af visse afgørelser fra Domstolen er rigtigt, at den omstændighed, at sagsbehandlingen ikke er kontradiktorisk, ikke i sig selv er et afgørende kriterium for at frakende det forelæggende organ karakter af retsinstans [9], er det ikke desto mindre klart, at i de tilfælde, hvor Domstolen har admitteret præjudicielle forelæggelser, der er foretaget i forbindelse med en summarisk procedure, hvorunder sagsøgte ikke giver møde, har den herved draget omsorg for at råde bod på denne mangel ved at stille højere krav til det dømmende organs upartiskhed og uafhængighed [10]. Under alle omstændigheder forekommer det mig, at sagsbehandlingen ved Tribunales Económico-Administrativos, således som fastlagt i bekendtgørelsen, kun er delvis kontradiktorisk i forhold til parterne. De har således adgang til at indgive skriftlige indlæg og fremlægge beviser til støtte for deres påstande (artikel 90 i bekendtgørelsen) samt indgive anmodning om, at der afholdes et offentligt retsmøde (artikel 97 i bekendtgørelsen), men denne anmodning kan vedkommende Tribunal imødekomme eller afslå på grundlag af en skønsmæssig vurdering, som i henhold til lovens udtrykkelige bestemmelse ikke kan anfægtes af parten (artikel 97, stk. 2, i bekendtgørelsen).

9 — Jeg henviser især til Dorsch Consult-dommen, hvori Domstolen i sin afvisning af Kommissionens anbringende om, at den foreliggende myndighed »ikke, efter hvad den selv har oplyst, foretager en kontradiktorisk sagsbehandling«, blot fastslog, at »kravet om en kontradiktorisk sagsbehandling ikke er et absolut kriterium«. Denne udtalelse, som ikke blev nærmere begrundet i den pågældende sag, virker faktisk noget forvirrende i betragtning af, at Domstolen i tidligere sager havde admitteret præjudicielle sager, der var forelagt under procedurer, hvorunder anvendelsen af kontradiktionsprincippet ikke var udelukket, men blot var udsat til en (i nogle tilfælde eventuel) senere fase (jf. dommene i sagerne Politi og Pretore de Salò mod X, samt dom af 28.6.1978, sag 70/77, Simmenthal, Sml. s. 1453, og af 21.4.1988, sag 338/85, Pardini, Sml. s. 2041.

10 — Jf. de i ovennævnte fodnote citerede domme og især dommen i sagen Pretore di Salò mod X, præmis 7, samt generaladvokatens forslag til afgørelse i Corbiau-sagen, punkt 7-10. Det er endvidere relevant at understrege, at sammenhængen mellem sagsbehandlingens kontradiktoriske karakter og det dømmende organs uafhængighed er fremhævet af den spanske regering i dennes skriftlige indlæg.

15. Hvad dernæst angår uafhængighedsbetingelsen skal det først understreges, at Domstolen adskillige gange med eftertryk har mindet om, at den kun kan behandle sager i medfør af artikel 177, »der er forelagt af er organ, som er kompetent til uafhængigt at træffe afgørelse i henhold til en procedure, der tager sigte på at opnå en afgørelse, som har karakter af en retsafgørelse« [11]. Efter min mening kan man imidlertid ikke på grundlag af bestemmelserne om Tribunales Económico-Administrativos' sammensætning og funktion lægge til grund, at de virker under alle de garantier for upartiskhed og uafhængighed — hvilket måtte kræves under hensyn til deres nære »strukturelle« forbindelse med forvaltningen — når de behandler klagesager, der er indgivet af en skattepligtig over afgørelser, der er truffet af skatte- og afgiftsmyndighederne.

16. Jeg bemærker i denne forbindelse navnlig, at Tribunal Económico-Administrativo — hvilket den spanske regering har erkendt — ikke henhører under justitsforvaltningen, men organisatorisk er henlagt under Økonomi- og Finansministeriet (Ministerio de Economía y Hacienda). Det er på sin plads at minde om, at det er denne myndighed, hvis afgørelse er påklaget for Tribunal af skatteborgerne. Vedrørende organets sammensætning bemærkes, at formanden for og medlemmerne af Tribunal er tjenestemænd fra administrationen, som udnævnes af ministeren [12]. Ifølge artikel 16, stk. 5, i bekendtgørelsen har ministeren endvidere afskedigelsesbeføjelser,

11 — Jf. bl.a. dommen i straffesagen mod X, præmis 18.

12 — Hvervet som justitssekretær ved Tribunal varetages af en abogado del Estado med samme stemmeret som præsidenten og medlemmerne (artikel 16, stk. 1 og 7, i bekendtgørelsen).

som i øvrigt ikke ses at være knyttet til situationer, der er klart og udtømmende fastsat i loven. Det fremgår således ikke heraf, at bestemmelserne om organets funktion sikrer, at medlemmerne af Tribunal er uafsættelige. Under disse omstændigheder synes det i det mindste tvivlsomt, om Tribunal har en uafhængighed af en sådan karakter, at den giver en klar garanti mod ubeføjet indgriben og pression fra den udøvende magt.

17. Det skal endvidere bemærkes, at det et klart, at der ikke kan udledes nogen tilstrækkelig garanti for upartiskhed af den omstændighed — som faktisk er den eneste, den spanske regering har anført til støtte for sin opfattelse — at artikel 90 i den almindelige lov om skatter og afgifter bestemmer, at inden for finansforvaltningen er funktionerne vedrørende på den ene side administration, fastsættelse og inddrivelse af skatterne og på den anden side behandlingen af tvistigheder vedrørende disse funktioner henlagt til forskellige, formelt adskilte organer. Den »hierarkiske og funktionelle« uafhængighed, som den spanske regering gør gældende, at Tribunales Económico-Administrativos har i forhold til de organer, der varetager skatteforvaltningen, giver på ingen måde grundlag for at betegne de førstnævnte som en »ret«, men bekræfter tværtimod det indtryk, at der alt taget i betragtning er tale om en forgrening af administrationen, som har den særlige opgave at tage stilling til lovligheden af de foranstaltninger, som de administrative organer har truffet.

I øvrigt synes den spanske regering at dele disse vurderinger — selv om den som anført kommer til en anden konklusion — når den i sit skriftlige indlæg anfører, at proceduren vedrørende »klager i økonomisk-administrative sager« (»reclamación económico-administrativa«), som regeringen betegner som »administrativ klage«, udgør en »procedure for omgørelse« af den anfægtede retsakt. Regeringen præciserer, at det væsentlige træk ved denne procedure er, at det kompetente organ har beføjelse til at foretage en fornyet prøvelse af alle de spørgsmål, der er rejst under »forvaltningsfasen«, *selv om de nævnte spørgsmål ikke af de berørte personer er inddraget i klagen* [13]. Der er klart tale om en funktion, der — selv om den i vid forstand er »retlig«, for så vidt som den giver borgerne et middel med henblik på afgørelsen af en tvist, således at retfærdigheden sker fyldest i den enkelte sag — langt fra kan defineres som »judiciel«. Den omtvistede ordning udviser faktisk de typiske træk for en administrativ klage over en retsakt, som supplerer den generelle beføjelse til at tilbagekalde ugyldige retsakter, som i nærværende sag omfattes af administrationens beføjelse til at tilbagekalde ugyldige forvaltningsakter, selv om der ikke foreligger nogen udtrykkelig anmodning fra aktens adressat. Det er klart, at en beføjelse af denne art derimod ikke kan tilkomme en egentlig retsinstans, som i sin virksomhed traditionelt er bundet af princippet om overensstemmelse mellem påstand og dom.

18. Hertil kommer, at de af Tribunales trufne afgørelser i princippet altid kan indbringes (direkte eller efter at Tribunal

13 — Jf. artikel 17 i kongeligt lovdekret nr. 2795/1980 og artikel 40 i bekendtgørelsen. Det skal bemærkes, at bestemmelserne vedrørende behandlingen af økonomisk-administrative sager betegner den private som »interesado« (berørt) og ikke som »part«.

Central har afsagt dom) for forvaltningsdomstolene [14]; den »økonomisk-administrative klage« har således den funktion — som er typisk for administrative klager — at gøre det muligt for administrationen, evt. i en kontradiktorisk procedure i forhold til de berørte, at træffe sin endelige retlige afgørelse. Dette er blot et yderligere udtryk for den administrative funktion, hvorved der er tale om et overordnet niveau i forhold til de forudgående foranstaltninger, som er genstand for klagen. Foranstaltningen, som bliver endelig, når borgernes administrative klagemuligheder er udtømt, kan således anfægtes for forvaltningsdomstolene [15]. Hertil kommer, jf. artikel 23 i kongeligt lovdekret nr. 2795/1980 og artikel 64 og 104 i bekendtgørelsen, at de organer, der behandler økonomisk-administrative klager, ikke er forpligtet til at realitetsbehandle de klager, der indgives af de »berørte«. Det fastslås således i de netop nævnte bestemmelser, at såfremt Tribunales ikke træffer afgørelse inden et år efter indgivelsen, anses klagen for at være afvist, hvoraf følgen er, at den private herefter kan indbringe sagen for forvaltningsdomstolene. Dette forhold bekræfter efter min mening yderligere, at de omtvistede organers virksomhed er en typisk administrativ funktion snarere end en judiciel funktion. I øvrigt kan Tribunal Económico-Administrativo Central med hjemmel i artikel 3, stk. 1, punkt 3, litra a), i kongeligt lovdekret nr. 2795/1980 afvise at behandle sager, som den anser for særlig vigtige, eller som vedrører et stort beløb, og henskyde afgørelsen heraf til finansministeren. I betragtning af, at Tribunal Económico-Administrativo Central er det organ, som den afgiftspligtige indbringer de regionale Tribunales' afgørelser for som anden instans, forekommer det klart, at hele klageordningen i økonomisk-administrative sager er bestemt af den beføjelse til at overtage sagen, som loven tillægger administrationen.

19. Det skal endvidere bemærkes, at den omstændighed, at det forelæggende organ frakendes karakter af »ret« med henblik på ordningen med præjudiciel forelæggelse, ikke kan have til følge, at der gøres indgreb i den ensartede anvendelse af fællesskabsretten. Risikoen herfor, som Domstolen tog behørigt hensyn til i Broekmeulen-dommen [16], hvor den anerkendte ankenævnet for almen medicin, hvis afgørelser anses for endelige i den nationale retsorden [17], som en ret, foreligger ikke i nærværende sag. For som jeg har anført ovenfor, kan de afgørelser, som træffes af de organer, der behandler økonomisk-administrative klagesager, i alle tilfælde indbringes for forvaltningsdomstolene. Det påhviler i givet fald disse at vurdere, hvorvidt det et nødvendigt at forelægge Domstolen et præju-

14 — Artikel 40 i kongeligt lovdekret nr. 2795/1980; artikel 4, stk. 2, i bekendtgørelsen.

15 — Det er betegnende, at den spanske regering i indledningen til sit skriftlige indlæg anerkender, at »omgørelse af retsakter efter administrativ klage er en særlig ret for de offentlige myndigheder, der er anerkendt som et almindeligt princip i offentlig ret, der fastsætter en sådan rekurs som en fase, der går forud for retlige søgsmål, hvorved *en myndighed, der er ophavsmand til akten,* får mulighed for at tage sin foranstaltning op til fornyet prøvelse« (min fremhævelse).

16 — Dom af 6.10.1981, sag 246/80, Sml. s. 2311.

17 — Domstolen lagde således i sagen vægt på, at der manglede »en egentlig mulighed for anke til de almindelige domstole i spørgsmål, der angår anvendelsen af fællesskabsretten« (Broekmeulen-dommen, præmis 17).

dicielt spørgsmål, og dermed sikre Domstolens medvirken og dermed borgernes ret til en effektiv domstolsprøvelse [18].

20. Jeg mener endelig ikke, at den løsning, jeg er kommet frem til, må forkastes, fordi Domstolen i dommen i Diversinte og Iberlacta-sagen [19] besvarede en anmodning om præjudiciel afgørelse, der var forelagt af Tribunal Económico-Administrativo Central, Madrid, uden at rejse tvivl om det forelæggende organs karakter af »ret« i traktatens artikel 177's forstand. Efter min mening kan man nemlig ikke tillægge denne dom virkning som et præjudikat, idet Domstolen overhovedet ikke behandlede formalitetsspørgsmålet i forbindelse med forelæggelsen af de grunde, jeg har nævnt ovenfor. Spørgsmålet om det forelæggende organs karakter af ret var i øvrigt ikke blevet rejst af nogen af parterne i sagen og heller ikke af Kommissionen eller de regeringer, der afgav indlæg. Den nævnte dom er derfor ikke til hinder for, at Domstolen i lyset af de gældende bestemmelser vurderer reglerne om Tribunal Económico-Administrativo's sammensætning og funktion med henblik på at afgøre, om denne må betegnes som en ret efter betydningen i og ved anvendelsen af traktatens artikel 177.

21. I lyset af det ovenfor anførte foreslår jeg Domstolen at afvise at besvare det spørgsmål, der er forelagt af Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

Realiteten

22. Såfremt Domstolen i modsætning til, hvad der er foreslået ovenfor, vil betegne det forelæggende organ som en »ret« i traktatens artikel 177's forstand, opstår problemet vedrørende selve besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål, som Tribunal har forelagt. Bemærkningerne i det følgende vedrører denne besvarelse.

23. Jeg minder om, at spørgsmålet nærmere bestemt er, hvorvidt den spanske lovgivning om fradrag af moms, der er betalt af en afgiftspligtig vedrørende udgifter, der er afholdt før den faktiske påbegyndelse af et erhverv eller en virksomhed, er forenelig med direktivet. Efter spansk lovgivning gælder der to betingelser for fradragsretten, nemlig at der indgives en erklæring i dette øjemed, og at virksomheden faktisk påbegyndes senest et år efter opfyldelsen af denne formalitet.

24. Jeg skal med det samme bemærke, at foreneligheden af denne ordning med direktivet forekommer mig særdeles tvivlsom. Efter min mening giver direktivets bestem-

18 — Jf. dom af 15.5.1986, sag 222/84, Johnston, Sml. s. 1651, og generaladvokat Darmon's forslag til afgørelse i sagen, punkt 4, samt den nyere dom af 1.6.1999, sag C-126/97, Eco Swiss, Sml. I, s. 3055, og punkt 43 i mit forslag til afgørelse i sagen.

19 — Dom af 1.4.1993, forenede sager C-260/91 og C-261/91, Sml. I, s. 1885.

melser, ligesom det grundlæggende princip om, at momsen skal virke neutral, ikke medlemsstaten mulighed for at betinge eller begrænse retten til at fratrække afgifter, der er betalt af en afgiftspligtig person, således som fastsat i den spanske lovgivning.

For at begrunde denne konklusion anser jeg det for tilstrækkeligt at foretage en undersøgelse af Domstolens praksis, hvorefter forberedende foranstaltninger henføres under »økonomisk virksomhed«, der omhandles i direktivets artikel 4. Jeg minder om, at denne bestemmelse, der findes i direktivets afsnit IV, som har overskriften »Afgiftspligtige personer«, har følgende ordlyd:

»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.«

25. Det tidligere nævnte spørgsmål blev for første gang forelagt Domstolen i Rompelman-sagen, hvori spørgsmålet var, om erhvervelsen af en fordring på en senere overdragelse af ejendomsretten til en del af en fast ejendom, der først skulle opføres, med henblik på til sin tid at udleje denne, kunne anses for en »økonomisk virksomhed« i henhold til direktivets artikel 4, stk. 1. Efter at have redegjort for særegenhederne ved merværdiafgiftssystemet, navnlig det princip, det hviler på (neutralitetsprincippet), fradragsordningen og begrebet afgiftspligtig, bemærkede Domstolen, at »fradragsordningen tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den afgift, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed. Det fælles merværdiafgiftssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat sådan virksomhed i sig selv er momspligtig« [20].

26. Vedrørende fortolkningen af begrebet »økonomisk virksomhed« fastslog Domstolen i samme dom, at denne »kan bestå i flere på hinanden følgende handlinger, således som dette synes at være lagt til grund i samme bestemmelse stk. 2, der henviser til 'alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder'. Af disse handlinger må forberedende handlinger, såsom erhvervelsen af driftsmidler, og således også erhvervelse af en fast ejendom, være omfattet af begrebet økonomisk virksomhed« [21]. Domstolen har således anlagt en vid fortolkning af begrebet »økonomisk virksomhed« ved anvendelse af direktivets artikel 4, idet den hertil

20 — Dom af 14.2.1985, Sml. s. 655, præmis 19.
21 — Rompelman-dommen, præmis 22.

også henregner de foranstaltninger, der er knyttet til selve virksomheden eller erhvervet.

Efter en indledende bemærkning om, at »der er ... ingen anledning til at sondre efter de forskellige retlige former for forberedende handlinger«, fastslog Domstolen derefter, at »princippet om momsens neutralitet som afgiftsbyrde på virksomheder nødvendiggør, at de første investeringsomkostninger, der afholdes til brug for og med henblik på en virksomhed, betragtes som led i den økonomiske virksomhed. Det vil 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« [22]. Domstolen anførte således, at en hvilken som helst anden fortolkning ville medføre, at den erhvervsdrivende må bære merværdiafgiften uden nogen mulighed for at fradrage denne i overensstemmelse med artikel 17, og på vilkårlig måde ville gøre forskel på investeringsomkostninger, der er afholdt før og under den faktiske udøvelse af den økonomiske virksomhed.

27. Det skal i øvrigt tilføjes, at Domstolen allerede også har afvist den ordning, der ligeledes foreskrives i den omhandlede spanske lovgivning, og hvorefter udøvelsen af fradragsretten udskydes til den faktiske påbegyndelse af den økonomiske virksomhed. Det fremgår således stadig af Rompelman-dommen, at »selv for det tilfælde, der er hjemmel til, efter iværksættelsen af den faktiske udnyttelse af en fast ejendom, at yde fradrag for den i forbindelse med forberende handlinger erlagte indgående afgift, vil en økonomisk byrde belaste godet i det undertiden betragtelige tidsrum mellem de første investeringsomkostningers afholdelse og den faktiske udnyttelse. Enhver, der foretager sådanne investeringshandlinger, der er snævert forbundet med og nødvendige for en senere udnyttelse af en fast ejendom, må følgelig anses som afgiftspligtig person, jf. artikel 4« [23].

28. Løsningen i Rompelman-dommen, hvorefter begrebet »økonomisk virksomhed« også omfatter forberedende handlinger, der har tilknytning til virksomheden, er senere blevet bekræftet. I Lennartz-sagen skulle Domstolen bl.a tage stilling til, om det med henblik på anvendelsen af bestemmelsen om berigtigelse af det oprindelige fradrag (direktivets artikel 20, stk. 2) er tilstrækkeligt, at en privat erhverver goderne i sin egenskab af afgiftspligtig, eller om goderne straks skal anvendes til en økonomisk virksomhed. Under henvisning til de relevante præmisser i Rompelman-dommen fastslog Domstolen i denne forbindelse, at »det følger af denne dom, at en privat, som erhverver goder til brug for en økonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 4, gør dette i sin egenskab af afgiftspligtig, selv hvis goderne ikke straks anvendes til den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed« [24]. Det er følgelig, fortsatte Domstolen, »en afgiftspligtigs erhvervelse af

22 — Rompelman-dommen, præmis 23.

23 — Rompelman-dommen, præmis 23. Som svar på spørgsmålet om, hvorvidt hensigten til at udøve en aktivitet er tilstrækkelig til, at den, der foretager en investering, må anses for afgiftspligtig ved anvendelsen af momsordningen, bemærkede Domstolen i den følgende præmis, at det påhviler den, der anmoder om momsfradrag, at godtgøre, at betingelserne herfor er opfyldt. Direktivets artikel 4 er ikke til hinder for, at afgiftsmyndighederne kræver, at den erklærede hensigt bestyrkes af objektive momenter, såsom hvorvidt de projekterede lokaler egner sig til en erhvervsmæssig udnyttelse. Det skal bemærkes, at sagen drejede sig om udgifter, der var afholdt af fysiske personer med henblik på påbegyndelsen af en erhvervsmæssig virksomhed, konkret udlejning af en fast ejendom.

24 — Dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Sml. I, s. 3795, præmis 14.

goder, når denne handler som afgiftspligtig, der er afgørende for anvendelsen af merværdiafgiftsordningen og dermed af fradragsmekanismen. Den brug, der gøres af varerne, eller som påtænkes for disse, er kun afgørende for omfanget af de oprindelige fradrag, som den afgiftspligtige har ret til i henhold til artikel 17, og omfanget af eventuelle berigtigelser i de efterfølgende perioder«. Domstolen konkluderede derfor, at det ikke i sig selv er en betingelse for at anvende bestemmelsen om retten til at berigtige fradragene, at goderne straks anvendes til afgiftspligtige eller fritagne leveringer.

29. I øvrigt er INZO-dommen [25] af overordentlig stor interesse for det her behandlede spørgsmål. Der skulle i denne sag tages stilling til, om de første investeringsomkostninger — navnlig udgifterne til egnethedsundersøgelse — som en afgiftspligtig havde afholdt med henblik på den fremtidige gennemførelse af erhvervsmæssig virksomhed, skulle betragtes som »økonomisk virksomhed« i direktivets artikel 4's forstand, selv om den nævnte virksomhed som følge af en bedømmelse af dens rentabilitet i lyset af undersøgelser faktisk aldrig blev gennemført. Under henvisning til de i Rompelman-dommen fastslåede principper mindede Domstolen om, 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« [26]. Heraf følger således, at når afgiftsmyndighederne har anset et selskab for afgiftspligtigt med henblik på momsen, kan den afgift, der er betalt for sådanne forberedende handlinger, »principielt fradrages i overensstemmelse med direktivets artikel 17« [27]. Eftersom dette fradrag vedrører »økonomisk virksomhed«, er fradragsretten endeligt erhvervet, selv om aktionærerne i det pågældende selskab på et senere tidspunkt har besluttet ikke at gå over til den operationelle fase, men at lade selskabet træde i likvidation, således at den planlagte virksomhed aldrig har givet anledning til afgiftspligtige transaktioner. En anden fortolkning, tilføjede Domstolen, »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 af virksomheder, som allerede udøvede afgiftsmæssige 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«.

30. Det, som Domstolen til syvende og sidst har villet fastslå i de ovennævnte domme, er, at begrebet »økonomisk virksomhed« ved anvendelsen af direktivet også omfatter virksomhed, der ligger forud for og har forbindelse med den, som virksomheden eller erhvervet direkte består i. Følgelig må den afgiftsmæssige behandling principielt være den samme. Fradragsretten efter artikel 17 må udvides til udgifter, der er afholdt til »forberedende« eller accessoriske aktiviteter, såsom købet af en bygning eller et jordareal, forudsat at de udøves af en person, som myndighederne har aner-

25 — Dom af 29.2.1996, sag C-110/94, Sml. I, s. 857.

26 — INZO-dommen, præmis 17.

27 — INZO-dommen, præmis 19.

kendt som afgiftspligtig. I øvrigt indtræder fradragsretten umiddelbart, således som det klart fremgår af artikel 17, stk. 1, netop »samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder«.

Som Domstolen har fastslået i Rompelmandommen [28] og INZO-dommen [29], udelukker denne løsning naturligvis ikke, at afgiftsmyndighederne kan kræve, at den erklærede hensigt om at påbegynde økonomisk virksomhed bestyrkes af objektive momenter. Det er klart, at såfremt en person svigagtigt har erklæret at ville iværksætte en bestemt økonomisk virksomhed, mens han i virkeligheden søger at inddrage goder, for hvilke han har opnået et momsfradrag, i sin private formue, kan afgiftsmyndighederne beslutte at kræve de fratrukne beløb tilbagebetalt med tilbagevirkende kraft, i det omfang fradragene er blevet godkendt på grundlag af urigtige erklæringer. I dette tilfælde er der imidlertid klart tale om at foretage materielle bedømmelser af den afgiftspligtiges faktiske adfærd, hvorved det står fast, at udgangspunktet er, at fradragsretten i medfør af artikel 17 indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

31. Domstolens vurdering i de ovennævnte domme er efter min mening overbevisende. De er i øvrigt helt relevante med henblik på besvarelsen af det undersøgte spørgsmål.

For også i det her foreliggende tilfælde er fradragsretten betinget af — og afslås i visse tilfælde under henvisning til — forhold, der ikke er materielle vurderinger af den afgiftspligtige persons adfærd, men en anvendelse af en generel regel om, at der ved »økonomisk virksomhed« udelukkende forstås den faktiske udførelse af de transaktioner, som hører til erhvervet eller virksomheden. De transaktioner, som er knyttet til erhvervet eller virksomheden, er kun omfattet af fradragsordningen, såfremt de efterfølges af »økonomisk virksomhed« i den nævnte forstand, og forudsat at visse formelle betingelser i henhold til loven er opfyldt. Efter min mening er en sådan ordning i åbenbar modstrid med direktivets bestemmelser, således som de fortolkes af Domstolen.

32. Når dette er sagt, må det imidlertid undersøges, om de foranstaltninger, som den spanske lovgiver har truffet, under alle omstændigheder kan begrundes, for så vidt som de har til formål forebygge eventuelt svig over for statskassen. Jeg minder i denne forbindelse om, at direktivets artikel 22, stk. 8, giver medlemsstaterne mulighed for at fastsætte andre forpligtelser, som de anser for nødvendige for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig.

Imidlertid har Domstolen i Molenheidedommen [30] klart angivet de grænser, inden for hvilke denne mulighed kan udøves. Domstolen skulle i sagen tage stilling til, om det var foreneligt med direktivet, at

28 — Præmis 24.
29 — Præmis 23.

30 — Dom af 18.12.1997, forenede sager C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, Sml. I, s. 7281.

afgiftsmyndighederne efter belgisk lovgivning som en sikkerhedsforanstaltning kan tilbageholde overskydende momsbeløb, når der er mistanke om afgiftssvig, og Domstolen fastslog, at bedømmelsen skal foretages i lyset af proportionalitetsprincippet [31], og således skal »medlemsstaterne ... anvende midler, som — idet de gør det muligt effektivt at nå det mål, der forfølges med national ret — gør det mindste indgreb i de af den pågældende fællesskabslovgivning opstillede formål og principper. Mens det således er lovligt, at de foranstaltninger, som medlemsstaterne træffer, går ud på så effektivt som muligt at beskytte statskassens rettigheder, må de ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt af hensyn til dette formål. De kan følgelig ikke anvendes på en sådan måde, at de systematisk anfægter retten til fradrag af moms, som er et grundlæggende princip i de fælles merværdiafgiftssystemer, der er indført ved fællesskabslovgivningen på området«.

33. Det synes klart, at den omtvistede spanske ordning indeholder foranstaltninger, der er uforholdsmæssige i forhold til det mål, der skal nås, for så vidt som den systematisk udskyder udøvelsen af fradragsretten eller ligefrem udelukker denne, når den afgiftspligtige ikke påbegynder en sædvanlig udførelse af de afgiftspligtige transaktioner, som virksomheden består i. Det ville i virkeligheden være muligt at fastsætte selvstændige sanktioner i tilfælde af, at der ikke afgives en erklæring forud for de »forberedende« omkostninger, såvel som ved forsinkelse med gennemførelse af de aktiviteter, som virksomheden består i, uden at der gøres indgreb i fradragsretten vedrørende udgifter, der — lad det være sagt endnu en gang — er »økonomisk virksomhed« i direktivets forstand.

34. Den negative bedømmelse, som jeg netop har givet af de foranstaltninger, der foreskrives i den spanske lovgivning, kan i øvrigt ikke påvirkes af, at den giver afgiftsmyndighederne mulighed for at forlænge fristen på et år, som omhandles i artikel 111, stk. 1, i lov nr. 37/1992, såfremt dette er begrundet i arten af den fremtidige virksomhed eller i de omstændigheder, hvorunder virksomheden er påbegyndt. Det er klart, at når forberedende omstændigheder fuldt ud er omfattet af begrebet »økonomisk virksomhed« i direktivets artikel 4's forstand, kan muligheden for at fratrække de afgifter, der er erlagt i forbindelse med udgifter, som er afholdt som led i denne virksomhed, ikke være betinget af forvaltningens skønsmæssige valg.

35. Alt taget i betragtning finder jeg, at for så vidt som det efter spansk lovgivning er en betingelse for udøvelsen af retten til at fratrække den afgift, der er betalt før gennemførelsen af de afgiftspligtige transaktioner, som er genstand for virksomheden, at den afgiftspligtige for det første har indgivet en erklæring før påbegyndelsen af virksomheden, og for det andet, at erhvervet eller virksomheden påbegyndes senest et år efter indgivelsen af denne erklæring, er lovgivningen ikke forenelig med direktivet. Uforeneligheden foreligger, for så vidt som det i medfør af denne lovgivning ikke betragtes som »faktisk påbegyndelse af de afgiftspligtige transaktioner«, at der gennemføres forberedende transaktioner, der

31 — Dom af 17.7.1997, sag C-28/95, Leur-Bloem, Sml. I, s. 4161, præmis 46 og 47.

har forbindelse med hovedvirksomheden, og for så vidt som udøvelsen af fradragsretten uretmæssigt udskydes indtil den faktiske påbegyndelse af de afgiftspligtige transaktioner, som virksomheden drejer sig om.

Forslag til afgørelse

36. I lyset af de foranstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at afvise det spørgsmål, der er forelagt af Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, eftersom det hidrører fra et organ, som ikke er en »national ret« i betydningen i EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF).

Subsidiært foreslår jeg Domstolen at besvare det forelagte spørgsmål som følger:

»Artikel 17 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 den er til hinder for en national bestemmelse, hvorefter

— udøvelsen af retten til fradrag af den merværdiafgift, der er erlagt af en afgiftspligtig person før påbegyndelsen af den sædvanlige udførelse af de afgiftspligtige transaktioner, er undergivet den dobbelte betingelse, at

a) der indgives en udtrykkelig anmodning herom, før afgiften er forfaldet

b) der højst forløber et år mellem indgivelsen af denne anmodning og den faktiske påbegyndelse af de afgiftspligtige transaktioner,

— manglende overholdelse af de ovennævnte betingelser er sanktioneret med fortabelse af fradragsretten eller med udskydelse af denne ret til tidspunktet for den faktiske påbegyndelse af den sædvanlige gennemførelse af de afgiftspligtige transaktioner, der er genstand for virksomheden.«