DOMSTOLENS DOM

21. marts 2000 *

I de forenede sager C-110/98 — C-147/98,

angående anmodninger, som Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Spanien) i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) har indgivet til Domstolen for i de for nævnte ret verserende sager,

Gabalfrisa SL m.fl.

mod

Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT),

at opnå en præjudiciel 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 (EFT L 145, s. 1),

* Processprog: spansk.

har

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten, G.C. Rodríguez Iglesias, afdelingsformændene J.C. Moitinho de Almeida (refererende dommer), L. Sevón og R. Schintgen samt dommerne P.J.G. Kapteyn, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, G. Hirsch, P. Jann, H. Ragnemalm og M. Wathelet,

generaladvokat:A. Saggio
justitssekretær: R. Grass,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Tarragona 161 SA (sagerne C-112/98 og C-136/98) ved advokaterne F. Alonso Fernández, E. Andres og M.A. Azpeitia Gamazo, Madrid

— Gran Vía Zaragoza SA (sagerne C-116/98, C-118/98, C-119/98 og C-120/98) ved M. Laborda Aured, som befuldmægtiget

— Savigi 89 SA (sag C-123/98) ved advokat G. Galiano Quesada, Barcelona

— Plácida Jiménez SL (sag C-125/98) ved J. Jiménez Cano, som befuldmægtiget

— Jesús Corral García (sag C-132/98) selv

— Gesba SA (sag C-137/98) ved M. Casasus Camps, som befuldmægtiget

— Estació de Servei El Trevol SL (sag C-138/98) ved advokat J. Gibert Canet, Barcelona

— Bungy Fun Germany GBDR (sag C-147/98) ved advokat F. Marcos, Tarragona

— den spanske regering ved statens advokat, M. López-Monís Gallego, som befuldmægtiget

— den græske regering ved konsulent hos statens advokat, M. Apessos, og fuldmægtig A. Rokofyllou, Sekretariatet for EF-ret, Udenrigsministeriet, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent M. Díaz-Llanos La Roche og C. Gómez de la Cruz, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af den refererende dommers rapport,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 7. oktober 1999,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelser af 19. december 1997 (sagerne C-110/98 — C-115/98, sag C-117/98, sag C-120/98 og sagerne C-125/98 — C-146/98), af 30. januar 1998 (sagerne C-121/98 — C-124/98 og sag C-147/98) og af 25. februar 1998 (sagerne C-116/98, C-118/98 og C-119/98), indgået til Domstolen den 14. april 1998, har Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) stillet et præjudicielt spørgsmål 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 (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Spørgsmålet er blevet stillet under sager, der verserer mellem en række virksomheder eller selvstændige erhvervsdrivende og forskellige tjenestegrene i Agencia Estatal de Administración Tributaria (Statens Skatte- og Afgiftsdirektorat, herefter »AEAT«) vedrørende fradrag af merværdiafgift (herefter »moms«), der er betalt for transaktioner, der er gennemført før påbegyndelsen af de pågældendes virksomhed.

Sjette direktiv

3 Artikel 4, stk. 1 og 2, i sjette direktiv, som definerer begrebet afgiftspligtige personer, bestemmer:

»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 ligestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed anses blandt andet transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

4 Artikel 17 i sjette direktiv, der indeholder bestemmelserne om fradragsretten, lyder:

»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.

...«

5 Artikel 22 i sjette direktiv, som vedrører betalingspligtige personers forpligtelser ved indenlandsk virksomhed, bestemmer:

»1. Enhver afgiftspligtig person skal anmelde påbegyndelse, ændring og ophør af sin virksomhed som afgiftspligtig.

...

8. Med forbehold af de bestemmelser, der skal vedtages i medfør af artikel 17, stk. 4, kan medlemsstaterne fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig.

...«

De nationale bestemmelser om moms

6 Artikel 100 i lov nr. 37/1992 af 28. december 1992 om indførelse af merværdiafgift (BOE nr. 312 af 29.12.1992, som berigtiget i BOE nr. 33 af 8.2.1993) bestemmer, at fradragsretten bortfalder ved udløbet af en frist på fem år efter rettens indtræden.

7 Artikel 111 i lov nr. 37/1992, som ændret ved artikel 10, stk. 7, i lov nr. 13/1996 af 30. december 1996 om fiskale, administrative og sociale foranstaltninger (BOE nr. 315 af 31.12.1996, herefter »lov. nr. 37/1992«), bestemmer:

»1. Virksomheder eller selvstændige erhvervsdrivende kan fratrække de afgifter, som de har betalt før påbegyndelsen af deres virksomhed eller erhverv, fra det tidspunkt, hvor virksomheden eller erhvervet — eller efter omstændighederne virksomhed eller erhverv inden for en anden branche — faktisk påbegyndes, forudsat at retten til at fradrage de nævnte afgifter ikke er bortfaldet som følge af udløbet af den frist, der er fastsat i artikel 100 i nærværende lov.

...

5. Som en undtagelse til bestemmelserne i nærværende artikels stk. 1 skal virksomheder eller selvstændige erhvervsdrivende, som ønsker at fradrage de afgifter, som de har betalt forud for påbegyndelsen af deres erhvervsvirksomhed, jf. nærværende lovs artikel 93, stk. 3, opfylde følgende betingelser:

1° De skal, før de har betalt afgifterne, have indgivet en erklæring forud for påbegyndelsen af virksomheden eller erhvervet — eller virksomhed eller

erhverv i en anden branche — i den form, som fastsættes ved bekendtgørelse ...

2° De skal påbegynde virksomheden eller erhvervet inden for en frist på et år, der løber fra indgivelsen af den i punkt 1° ovenfor omhandlede erklæring. Dog kan myndighederne — efter nærmere regler, der fastsættes ved bekendtgørelse — forlænge den nævnte frist på et år, såfremt dette findes 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 de nævnte betingelser ikke opfyldes, kan de betalte afgifter ikke fradrages, før virksomheden faktisk påbegyndes, og det påhviler den afgiftspligtige at berigtige de fradrag, som han i givet fald måtte have foretaget.

Bestemmelserne i nærværende stk. 5 finder ikke anvendelse på de i forbindelse med erhvervelse af jordarealer erlagte afgifter, der først kan fradrages fra det tidspunkt, hvor virksomheden eller erhvervet — eller i givet fald virksomhed eller erhverv inden for en anden branche — faktisk påbegyndes. I dette tilfælde anses retten til fradrag for at indtræde på tidspunktet for påbegyndelsen af den pågældende erhvervsvirksomhed.«

8 Den anden overgangsbestemmelse til lov nr. 13/1996 bestemmer:

»Sager, som er indledt før ikrafttrædelsen af nærværende lov, og som vedrører fradrag af afgifter, der er betalt før påbegyndelsen af virksomheden eller erhvervet, behandles efter bestemmelserne i denne lov.

Nærværende overgangsbestemmelse finder kun anvendelse på afgifter, der er betalt inden for de sidste fem år før ikrafttrædelsen af nærværende lov.«

9 Artikel 28 i kongeligt dekret nr. 1624/1992 af 29. december 1992 om vedtagelse af bekendtgørelsen om moms (BOE nr. 314 af 31.12.1992) bestemmer:

»1. Afgiftspligtige personer kan indgive ansøgninger og udøve nedennævnte valgmulighed:

...

4°. ansøge om forlængelse af den frist, der er fastsat i lovens artikel 111, stk. 1, for påbegyndelsen af virksomheden eller erhvervet.

2. ...

Ansøgningen skal indgives inden for følgende frister:

...

4°. i det i stk. 1, nr. 4°, nævnte tilfælde to måneder før udløbet af den fastsatte frist på et år.«

De faktiske omstændigheder i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

10 Forskellige tjenestegrene i AEAT gav sagsøgerne i hovedsagen afslag på fradrag af moms, som de havde betalt for transaktioner, som blev gennemført før påbegyndelsen af deres virksomhed — ofte bygge- og anlægsarbejder — med den begrundelse, at betingelserne i artikel 111 i lov nr. 37/1992 eller betingelserne i artikel 28 i kongeligt dekret nr. 1624/1992 ikke var opfyldt.

11 Idet sagsøgerne var af den opfattelse, at betingelserne i artikel 111 i lov nr. 37/1992 var i strid med artikel 17, stk. 1, og stk. 2, litra a), i sjette direktiv, har de indbragt en klage over afgørelserne fra de forskellige tjenestegrene i AEAT for Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

12 Det fremgår af forelæggelseskendelserne, at i henhold til en kendelse fra Tribunal Económico-Administrativo Central af 29. marts 1990 er Tribunal Económico-Administrativo en ret i traktatens artikel 177's forstand. Dette organ opfylder de fem betingelser, der stilles i Domstolens praksis vedrørende begrebet ret i denne bestemmelses forstand, nemlig at organet er oprettet ved lov, har permanent karakter, virker som obligatorisk retsinstans, anvender en kontradiktorisk sagsbehandling og træffer afgørelse på grundlag af retsregler.

13 Idet den fandt det tvivlsomt, om lov nr. 37/1992 er forenelig med artikel 17 i sjette direktiv, har Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña besluttet af udsætte sagerne og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål i hver af 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 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?«

14 Ved kendelse af 8. maj 1998 har Domstolens præsident besluttet at forene sagerne C-110/98 — C-147/98 med henblik på den skriftlige og mundtlige forhandling og domsafsigelsen.

Formaliteten

15 Det skal indledningsvis efterprøves, at Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña er en ret i traktatens artikel 177's forstand.

De nationale bestemmelser om Tribunales Económico-Administrativos

16 Artikel 90 i den almindelige lov om skatter og afgifter nr. 230/1963 af 28. december 1963 (BOE af 30.12.1963) bestemmer, at forvaltningen, fastsættelsen og opkrævningen af afgifter og skatter på den ene side og behandlingen af klager på den anden side henlægges til forskellige organer.

17 Artikel 163 i lov nr. 230/1963 bestemmer, at klager i skatte- og afgiftssager henhører under Tribunales Económico-Administrativos.

18 Artikel 1 i kongeligt dekret nr. 391/1996 af 1. marts 1996 om godkendelse af bekendtgørelsen vedrørende behandlingen af økonomisk-administrative klagesager (BOE nr. 72 af 23.3.1996; berigtigelse i BOE nr. 168 af 12.7.1996) bestemmer, at klager i skatte- og afgiftssager behandles og afgøres efter bestemmelserne i lovgivningen og i det nævnte dekret.

19 Artikel 3 i det nævnte dekret bestemmer:

»Kompetencen til at behandle og træffe afgørelse i økonomisk-administrative klagesager tilkommer:

1. Økonomi- og finansministeren.

2. Tribunal Económico-Administrativo Central.

3. Tribunales Económico-Administrativos Regionales.

4. Tribunales Económico-Administrativos Locales de Ceuta et Melilla.«

20 Artikel 40 i lovdekret nr. 2795/1980 af 12. december 1980 om gennemførelse af lov nr. 39/1980 om fastsættelse af de grundlæggende bestemmelser vedrørende behandlingen af økonomisk-administrative sager (BOE af 30.12.1980) samt artikel 4, stk. 2, og artikel 119, stk. 3 og 4, i kongeligt dekret nr. 391/1996 bestemmer, at afgørelser truffet af Tribunales Económico-Administrativos kan anfægtes ved indbringelse af et søgsmål for de administrative domstole.

21 Artikel 4, stk. 1, nr. 3, i lovdekret nr. 2795/1980 og artikel 8, stk. 1, i kongeligt dekret nr. 391/1996 bestemmer, at økonomi- og finansministeren bl.a. træffer afgørelse vedrørende klager i skatte- og afgiftssager, som Tribunal Económico-Administrativo Central skønner bør afgøres af ministeren på grund af deres karakter, det beløb, de vedrører, eller deres betydning.

22 Artikel 5, litra c), i lovdekret nr. 2795/1980 og artikel 9, stk. 1, litra b), i kongeligt dekret nr. 391/1996 bestemmer, at Tribunal Económico-Administrativo Central bl.a. træffer afgørelse i appelsager, der indbringes til anfægtelse af afgørelser fra Tribunales Económico-Administrativos Regionales.

23 Artikel 16, stk. 1, 5 og 7, i kongeligt dekret nr. 391/1996 bestemmer, at Tribunales Económico-Administrativos Regionales er sammensat af en præsident, mindst tre medlemmer og en justitssekretær, som hver har én stemme.

Præsidenten, afdelingsformændene og medlemmerne udnævnes blandt tjenestemændene ved de myndigheder, der nævnes i stillingsfortegnelsen, og afskediges ved afgørelse fra økonomi- og finansministeren. Justitssekretæren er abogado del Estado.

24 Det bestemmes i artikel 169 i lov nr. 230/1963, artikel 17, stk. 1, i lovdekret nr. 2795/1980 og artikel 40, stk. 1, i kongeligt dekret nr. 391/1996, at når der indgives klage i en skatte- eller afgiftssag har den kompetente myndighed beføjelse til at undersøge alle de spørgsmål, som fastsættelsen eller klagen giver anledning til, uanset om de er blevet rejst af klagerne.

25 Artikel 40, stk. 2, i kongeligt dekret nr. 391/1996 bestemmer endvidere, at den kompetente instans følgelig kan a) stadfæste den anfægtede retsakt, b) ophæve den helt eller delvis, c) fastlægge de relevante rettigheder og forpligtelser eller pålægge de administrative myndigheder at træffe de fornødne foranstaltninger under hensyn til den afgørelse, der er truffet som følge af klagen.

26 Artikel 17, stk. 2, i lovdekret nr. 2795/1980 og artikel 40, stk. 3, i kongeligt dekret nr. 391/1996 bestemmer, at såfremt den kompetente instans vil tage stilling til spørgsmål, som ikke er blevet rejst af klagerne, giver den dem, som har givet møde, underretning herom og giver dem en frist på femten dage til at fremsætte bemærkninger.

27 Artikel 35, stk. 1, i lovdekret nr. 2795/1980 bestemmer, at Tribunales Económico-Administrativos skal træffe afgørelse vedrørende de klager, der indbringes for dem. Artikel 23, stk. 1, i lovdekret nr. 2795/1980 og artikel 104 i kongeligt dekret nr. 391/1996 bestemmer, at såfremt en klage i en skatte- og afgiftssag ikke er taget til følge senest et år efter, at den er indbragt for vedkommende instans, formodes den at være blevet afvist, hvorefter klageren kan anfægte denne afvisning ved et søgsmål for den kompetente ret.

28 I medfør af artikel 55 i kongeligt dekret nr. 391/1996 kan endelige afgørelser fra Tribunales Económico-Administrativos ikke ophæves eller ændres af administrationen, bortset fra tilfælde af umiddelbar nullitet eller sager om genoptagelse.

29 I medfør af artikel 30 og 32 i lovdekret nr. 2795/1980 samt artikel 90 og 97 i kongeligt dekret nr. 391/1996 kan klagerne indgive skriftlige indlæg og fremlægge beviser til støtte for deres påstande og begære afholdelse af et offentligt retsmøde.

30 Artikel 20 og artikel 35, stk. 2, i lovdekret nr. 2795/1980 bestemmer, at afgørelserne fra Tribunales Económico-Administrativos skal begrundes faktisk og retligt.

31 Artikel 110, stk. 2, i kongeligt dekret nr. 391/1996 bestemmer, at såfremt det som følge af en afgørelse truffet af et Tribunal Económico-Administrativo Regional påhviler administrationen at berigtige den påklagede retsakt, skal den gøre det inden for en frist på femten dage. Artikel 110, stk. 4, i kongeligt dekret nr. 391/1996 bestemmer endvidere, at såfremt det som følge af en afgørelse truffet af et Tribunal Económico-Administrativo Regional påhviler administrationen at godtgøre fejlagtigt opkrævede beløb, kan den berettigede kræve renter efter loven fra det tidspunkt, da han foretog den fejlagtige betaling.

32 Artikel 112 i kongeligt dekret nr. 391/1996 bestemmer, at justitssekretærerne ved Tribunales Económico-Administrativos Regionales påser fuldbyrdelsen af de af

disse trufne afgørelser og træffer eller efter omstændighederne foreslår præsidenten at træffe de fornødne foranstaltninger med henblik på at fjerne de hindringer, der står i vejen for gennemførelsen af afgørelserne.

Domstolens bemærkninger

33 For at bedømme, om det organ, der forelægger en sag, er en ret efter betydningen i traktatens artikel 177 — et spørgsmål, som alene skal afgøres på grundlag af fællesskabsretten — tager Domstolen en hel række forhold i betragtning, 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 uafhængigt (jf. bl.a. dom af 17.9.1997, sag C-54/96, Dorsch Consult, Sml. I, s. 4961, præmis 23, og den dér nævnte retspraksis).

34 Det kan i denne forbindelse for det første konstateres, at den funktion, der varetages af Tribunales Económico-Administrativos, blev fastlagt ved lov nr. 230/63 og lovdekret nr. 2795/1980. Behandlingen af klager i skatte- og afgiftssager er blevet reguleret ved kongeligt dekret nr. 391/1996. Som følge af lov nr. 230/1963, lovdekret nr. 2795/1980 og kongeligt dekret nr. 391/1996 er Tribunales Económico-Administrativos således oprettet ved lov og har permanent karakter.

35 Det kan endvidere konstateres, at ifølge artikel 35, stk. 1, i lovdekret nr. 2795/1980 skal Tribunales Económico-Administrativos træffe afgørelse vedrørende de klager, der indbringes for dem. Det følger i øvrigt af artikel 163 i lov nr. 230/1963, artikel 40 i lovdekret nr. 2795/1980, artikel 4, stk. 2, og artikel 119, stk. 3 og 4, i kongeligt dekret nr. 391/1996, at skatte- og afgiftsmyndighedernes afgørelser først kan anfægtes for de administrative domstole, efter at en klage er blevet indbragt for Tribunales Económico-Administrativos. Disse Tribunales virker følgelig som obligatorisk retsinstans.

36 Det fremgår endvidere af artikel 55 og 110 i kongeligt dekret nr. 391/1996, at bortset fra tilfælde af umiddelbar nullitet og sager om genoptagelse kan endelige afgørelser fra Tribunales Económico-Administrativos hverken ophæves eller ændres af skatte- og afgiftsmyndighederne, som skal gennemføre dem og alt efter omstændighederne berigtige den anfægtede retsakt eller godtgøre de med urette opkrævede beløb. I henhold til artikel 112 i det nævnte dekret varetager justitssekretærerne ved Tribunales Económico-Administrativos gennemførelsen af de af disse Tribunales trufne afgørelser og træffer de foranstaltninger, der er fornødne for at fjerne hindringer for gennemførelsen. De endelige afgørelser fra Tribunales Económico-Administrativos har således bindende virkning.

37 Hvad angår spørgsmålet, om sagsbehandlingen af klager i skatte- og afgiftssager er kontradiktorisk, bemærkes, at kravet om en kontradiktorisk sagsbehandling ikke er et absolut kriterium (Dorsch Consult-dommen, præmis 31). Vedrørende de foreliggende sager bemærkes, at klagerne i henhold til artikel 30 og 32 i lovdekret nr. 2795/1980 samt artikel 90 og 97 i kongeligt dekret nr. 391/1996 kan indgive skriftlige indlæg og fremlægge beviser til støtte for deres påstande og anmode om, at der afholdes et offentligt retsmøde. Det følger dernæst af artikel 17, stk. 2, i lovdekret nr. 2795/1980 og artikel 40, stk. 3, i kongeligt dekret nr. 391/1996, at et Tribunal Económico-Administrativo, der vil tage stilling til spørgsmål, som ikke er blevet rejst af klagerne, skal give de klagere, som har givet møde, meddelelse herom og give dem en frist på femten dage til at fremsætte bemærkninger. Det må under disse omstændigheder konkluderes, at behandlingen af klager i skatte- og afgiftssager opfylder kravet om anvendelse af en kontradiktorisk sagsbehandling.

38 Det fremgår endvidere af artikel 20 og artikel 35, stk. 2, i lovdekret nr. 2795/1980, at afgørelserne fra Tribunales Económico-Administrativos skal begrundes faktisk og retligt. Det bestemmes i artikel 1 i kongeligt dekret nr. 391/1996, at Tribunales Económico-Administrativos træffer afgørelse vedrørende klager i skatte- og afgiftssager efter bestemmelserne i lovgivningen og i det nævnte dekret. Det bestemmes i dekretets artikel 40, stk. 2, at Tribunales Económico-Administrativos enten stadfæster den anfægtede retsakt, ophæver den helt eller delvis eller — endelig — fastlægger de relevante rettigheder og forpligtelser eller pålægger forvaltningsmyndighederne at træffe visse foranstaltninger. Det fremgår af de nævnte bestemmelser, at Tribunales Económico-Administrativos træffer afgørelse på grundlag af retsregler.

39 Det skal endelig understreges, at artikel 90 i lov nr. 230/1963 indeholder garantier for en funktionel adskillelse mellem på den ene side skatte- og afgiftsmyndighedernes tjenestegrene, som varetager forvaltningen, opkrævningen og fastsættelsen, og på den anden side Tribunales Económico-Administrativos, som træffer afgørelse vedrørende klager, der indbringes vedrørende de nævnte tjenestegrenes afgørelser, uden at modtage nogen form for instruks fra skatte- og afgiftsmyndighederne.

40 Sådanne garantier giver Tribunales Económico-Administrativos — til forskel fra direktøren for direkte skatter og punktafgifter, som blev omhandlet i dom af 30. marts 1993, sag C-24/92 (Corbiau, Sml. I, s. 1277, præmis 15 og 16) — status som udenforstående i forhold til de tjenestegrene, der har truffet den påklagede afgørelse, og den uafhængighed, der er nødvendig for at kunne betragtes som en ret i traktatens artikel 177's forstand.

41 Det følger af det ovenfor anførte, at Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña må anses for en ret i traktatens artikel 177's forstand, og at det præjudicielle spørgsmål følgelig kan antages til besvarelse.

Det præjudicielle spørgsmål

42 Den forelæggende ret ønsker med spørgsmålet nærmere bestemt oplyst, om artikel 17 i sjette direktiv er til hinder for nationale bestemmelser, hvorefter udøvelsen af retten til at fratrække den merværdiafgift, som en afgiftspligtig person har betalt før påbegyndelsen af den sædvanlige udførelse af de afgiftspligtige transaktioner, er undergivet visse betingelser, såsom at der indgives en

udtrykkelig anmodning herom, før afgiften er forfaldet, og at der ikke forløber mere end et år mellem indgivelsen af anmodningen og den faktiske påbegyndelse af de afgiftspligtige transaktioner, og hvorved manglende overholdelse af disse betingelser er sanktioneret med fortabelse af fradragsretten eller med, at udøvelsen af denne ret udskydes til det tidspunkt, hvor den sædvanlige udførelse af de afgiftspligtige transaktioner faktisk påbegyndes.

43 Det bemærkes indledningsvis, at fradragsretten i henhold til artikel 17 ff. i sjette direktiv ifølge fast retspraksis udgør en integrerende del af momsordningen og som udgangspunkt ikke kan begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (jf. bl.a. dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Supergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 18).

44 Det bemærkes endvidere, at fradragsordningen tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den merværdiafgift, 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 at sådan virksomhed i sig selv er momspligtig (jf. bl.a. dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 19, og af 15.1.1998, sag C-37/95, Ghent Coal Terminal, Sml. I, s. 1, præmis 15).

45 Som det er fastslået af Domstolen i Rompelman-dommen (præmis 23) og i dom af 29. februar 1996, sag C-110/94 (INZO, Sml. I, s. 857, præmis 16), nødvendiggør princippet om momsens neutralitet som afgiftsbyrde på virksomhederne, at de første investeringsomkostninger, der afholdes til brug for og med henblik på en virksomhed, betragtes som led i den økonomiske virksomhed, og det ville stride mod nævnte princip at antage, at en økonomisk virksomhed først begynder på det tidspunkt, hvor virksomheden faktisk drives, dvs. en afgiftspligtig indtægt opstår. En hvilken som helst anden fortolkning af artikel 4 i sjette direktiv ville medføre, at den erhvervsdrivende måtte bære momsomkostningen i forbindelse med sin økonomiske virksomhed, uden at der gives ham mulighed for at fradrage denne i overensstemmelse med artikel 17, og ville på vilkårlig måde gøre forskel på

investeringsomkostninger, der er afholdt før den faktiske drift af en virksomhed, og dem, der afholdes under driften.

46 Artikel 4 i sjette direktiv er imidlertid ikke til hinder for, at afgiftsmyndighederne kræver, at den erklærede hensigt om at påbegynde økonomisk virksomhed, som er forbundet med afgiftspligtige transaktioner, bestyrkes af objektive momenter. Det skal i denne forbindelse fremhæves, at en person kun endeligt kan anses for afgiftspligtig, såfremt den pågældende i god tro har erklæret at have til hensigt at påbegynde en bestemt økonomisk virksomhed. I tilfælde af svig eller misbrug, hvor den pågældende f.eks. har foregivet at ville udøve en bestemt økonomisk virksomhed, mens han i virkeligheden har søgt at inddrage fradragsberettigende goder i sin private formue, kan afgiftsmyndighederne med tilbagevirkende gyldighed kræve de fratrukne beløb godtgjort, da fradragene blev godkendt på baggrund af falske oplysninger (Rompelman-dommen, præmis 24, og INZO-dommen, præmis 23 og 24).

47 Det følger af det anførte, at en person, hvis hensigt — der bestyrkes af objektive momenter — er at påbegynde en selvstændig økonomisk virksomhed i betydningen i artikel 4 i sjette direktiv, og som afholder de første investeringsomkostninger i dette øjemed, skal betragtes som afgiftspligtig person. Når han handler som en sådan, har han følgelig i henhold til artikel 17 ff. i sjette direktiv ret til straks at fratrække den moms, der skyldes eller er erlagt for de investeringsomkostninger, der er afholdt til brug for de transaktioner, som han har til hensigt at gennemføre, og som giver ret til fradrag, uden at han skal afvente påbegyndelsen af virksomhedens faktiske drift.

48 Den spanske regering har imidlertid gjort gældende, at der med hjemmel i bestemmelserne i sjette direktivs artikel 22, stk. 1, sammenholdt med stk. 8, kan stilles betingelser for udøvelsen af fradragsretten, såsom at der indgives en udtrykkelig anmodning, eller at der ikke forløber mere end et år mellem en sådan anmodning og den faktiske påbegyndelse af de afgiftspligtige transaktioner.

49 Den spanske regering har for det første anført, at en sådan erklæring forfølger det samme kontrolformål som den anmeldelse om påbegyndelse, ændring og ophør af virksomheden, der foreskrives i artikel 22, stk. 1, i sjette direktiv.

50 For det andet har den spanske regering såvel som den græske regering gjort gældende, at den mulighed, som medlemsstaterne i henhold til artikel 22, stk. 8, i sjette direktiv har for at fastsætte andre forpligtelser end dem, der foreskrives i direktivet, for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig, omfatter en ret til at gøre udøvelsen af fradragsretten betinget af, at der indgives en udtrykkelig anmodning, og at der højst forløber et år mellem en sådan anmodning og den faktiske påbegyndelse af de afgiftspligtige transaktioner.

51 Det skal i denne forbindelse understreges, at sjette direktivs artikel 22, stk. 1, således som det med rette er anført af Kommissionen, alene pålægger afgiftspligtige personer at anmelde påbegyndelse, ændring og ophør af deres virksomhed, men på ingen måde tillader medlemsstaterne, såfremt en sådan anmeldelse ikke indgives, at udskyde udøvelsen af fradragsretten indtil det tidspunkt, hvor den sædvanlige udførelse af de afgiftspligtige transaktioner faktisk påbegyndes, eller at fratage den afgiftspligtige denne ret.

52 Det skal i øvrigt bemærkes, at de foranstaltninger, som medlemsstaterne kan træffe i medfør af artikel 22, stk. 8, i sjette direktiv for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig, ikke må gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål. De kan følgelig ikke anvendes på en sådan måde, at de systematisk anfægter retten til fradrag af moms, som er et grundlæggende

princip i det fælles merværdiafgiftssystem, der er indført ved fællesskabslovgivningen på området (jf. dom af 18.12.1997, forenede sager C-286/94, C-340/95 og C-47/96, Molenheide m.fl., Sml. I, s. 7281, præmis 47).

53 Det må imidlertid konstateres, at det efter de nationale bestemmelser, der er omhandlet i hovedsagerne, ikke alene er en betingelse for udøvelsen af retten til at fratrække den moms, som en afgiftspligtig person har betalt før påbegyndelsen af den sædvanlige udførelse af de afgiftspligtige transaktioner, at der indgives en udtrykkelig anmodning, og at der højst forløber et år mellem en sådan anmodning og den faktiske påbegyndelse af de afgiftspligtige transaktioner, men at manglende opfyldelse af disse betingelser tillige sanktioneres med, at udøvelsen af fradragsretten systematisk udskydes indtil den faktiske påbegyndelse af den sædvanlige udførelse af de afgiftspligtige transaktioner. Sådanne bestemmelser kan endog medføre, at den nævnte ret fortabes, hvis disse transaktioner ikke påbegyndes, eller hvis fradragsretten ikke udøves senest fem år efter tidspunktet for rettens indtræden.

54 Under disse omstændigheder går sådanne bestemmelser ud over, hvad der er nødvendigt for at nå målene, som er at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og undgå svig.

55 Det præjudicielle spørgsmål skal herefter besvares således, at artikel 17 i sjette direktiv er til hinder for nationale bestemmelser, hvorefter udøvelsen af retten til at fratrække den merværdiafgift, som en afgiftspligtig person har betalt før påbegyndelsen af den sædvanlige udførelse af de afgiftspligtige transaktioner, er undergivet visse betingelser, såsom at der indgives en udtrykkelig anmodning herom, før afgiften er forfaldet, og at der ikke forløber mere end et år mellem indgivelsen af anmodningen og den faktiske påbegyndelse af de afgiftspligtige transaktioner, og hvorved manglende overholdelse af disse betingelser er sanktioneret med fortabelse af fradragsretten eller med, at udøvelsen af denne ret udskydes til det tidspunkt, hvor den sædvanlige udførelse af de afgiftspligtige transaktioner faktisk påbegyndes.

Sagsomkostningerne

56 De udgifter, der er afholdt af den spanske og den græske regering samt af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagernes behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña ved kendelser af 19. december 1997 (sagerne C-110/98 — C-115/98, C-117/98, C-120/98 og C-125/98 — C-146/98), af 30. januar 1998 (sagerne C-121/98 — C-124/98 og C-147/98) og af 25. februar 1998 (sagerne C-116/98, C-118/98 og C-119/98), for ret:

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 er til hinder for nationale

bestemmelser, hvorefter udøvelsen af retten til at fratrække den merværdiafgift, som en afgiftspligtig person har betalt før påbegyndelsen af den sædvanlige udførelse af de afgiftspligtige transaktioner, er undergivet visse betingelser, såsom at der indgives en udtrykkelig anmodning herom, før afgiften er forfaldet, og at der ikke forløber mere end et år mellem indgivelsen af anmodningen og den faktiske påbegyndelse af de afgiftspligtige transaktioner, og hvorved manglende overholdelse af disse betingelser er sanktioneret med fortabelse af fradragsretten eller med, at udøvelsen af denne ret udskydes til det tidspunkt, hvor den sædvanlige udførelse af de afgiftspligtige transaktioner faktisk påbegyndes.

Rodríguez Iglesias		Moitinho de Almeida
Sevón	Schintgen	Kapteyn
Gulmann	Puissochet	Hirsch
Jann	Ragnemalm	Wathelet

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 21. marts 2000.

R. Grass — G.C. Rodríguez Iglesias

Justitssekretær — Præsident