

61994J0110

Domstolens Dom (Femte Afdeling) af 29. februar 1996. - Intercommunale voor zeewaterontziltning (INZO) mod Den belgiske stat. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Rechtbank van eerste aanleg Brugge - Belgien. - Moms - begrebet økonomisk virksomhed - afgiftspligtig person - virksomhed begrænset til undersøgelse af rentabiliteten af et senere opgivet projekt. - Sag C-110/94.

Samling af Afgørelser 1996 side I-00857

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

++++

Fiskale bestemmelser ° harmonisering af lovgivningerne ° omsætningsafgifter ° fælles merværdiafgiftssystem ° økonomisk virksomhed i den i sjette direktivs artikel 4 anførte betydning ° rentabilitetsundersøgelse gennemført af et selskab, som vil påbegynde økonomisk virksomhed ° senere nægtelse af at anse selskabet for afgiftspligtigt ° ikke mulig, bortset fra tilfælde af svig eller misbrug

(Raadets direktiv 77/388, art. 4)

Sammendrag

Ogsaa de første investeringsomkostninger, der afholdes til brug for en virksomhed, kan anses for økonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 4 i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, og afgiftsmyndighederne skal i denne forbindelse tage virksomhedens erklærede hensigter om at ville påbegynde afgiftspligtig virksomhed i betragtning.

Naar afgiftsmyndighederne har anset et selskab, som har erklæret at ville påbegynde økonomisk virksomhed forbundet med afgiftspligtige transaktioner, for afgiftspligtigt, er bestilling af en rentabilitetsundersøgelse med henblik paa den påtænkte virksomhed en økonomisk virksomhed i den nævnte bestemmelses betydning, selv om undersøgelsen har til formaal at klarlægge, i hvilket omfang den påtænkte virksomhed er rentabel. Naar henses til at

retssikkerhedsprincippet og princippet om momsens neutralitet som afgiftsbyrde paa virksomhederne, og naar bortses fra tilfaelde af svig eller misbrug, kan myndighederne ikke med tilbagevirkende kraft naegte at anse selskabet for afgiftspligtigt, naar det henset til undersoegelsens resultater beslattes ikke at gaa videre til den operationelle fase og at lade selskabet traede i likvidation, saaledes at den paataenkte oekonomiske virksomhed ikke var forbundet med afgiftspligtige transaktioner.

Parter

I sag C-110/94,

angaaende en anmodning, som Rechtbank van eerste aanleg, Brugge (Belgien), i medfoer af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for naevnte ret verserende sag,

Intercommunale voor zeewaterontzilting (Inzo) i likvidation

mod

Belgische Staat,

at opnaa en praejudiciel afgoerelse vedroerende fortolkningen af artikel 4, stk. 1 og 2, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles mervaerdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, D.A.O. Edward, og dommerne J.-P. Puissochet, J.C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann (refererende dommer) og L. Sevón,

generaladvokat: C.O. Lenz

justitssekretaer: ekspeditionssekretaer D. Louterman-Hubeau,

efter at der er indgivet skriftlige indlaeg af:

° Intercommunale voor zeewaterontzilting i likvidation ved advokaterne Marc van Grimbergen og Xavier Leurquin, Bruxelles

° den belgiske regering ved advokat Bernard van de Walle de Ghelcke, Bruxelles

° den tyske regering ved Ministerialrat Ernst Roeder og Regierungsrat Bernd Kloke, begge Forbundsoekonomiministeriet, som befuldmaegtigede

° Kommissionen for De Europaeiske Faelllesskaber ved Berend Jan Drijber, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmaegtiget,

paa grundlag af retsmoederapporten,

efter at der i retsmoedet den 5. oktober 1995 er afgivet mundtlige indlaeg af Intercommunale voor zeewaterontzilting, den belgiske regering, den tyske regering og Kommissionen,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 23. november 1995,

afsagt følgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved dom af 5. april 1994, indgaaet til Domstolen den 8. april 1994, har Rechtbank van eerste aanleg, Brugge, i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt Domstolen et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 4, stk. 1 og 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter ° Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter "direktivet").

2 Spørgsmaalet er blevet rejst under en sag, hvorunder aktieselskabet Intercommunale voor zeewaterontziltning i likvidation (herefter "Inzo") har anfaegtet de belgiske myndigheders pålæg om tilbagebetaling af den moms, som selskabet havde fået refunderet i medfør af sin fradragsret.

3 Artikel 4, stk. 1 og 2, i direktivet lyder:

"1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udoever 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 opnaaelse af indtægter af en vis varig karakter."

4 Artikel 17, stk. 2, i direktivet bestemmer:

"I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige 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 I medfør af artikel 18, stk. 4, kan medlemsstaterne, "naar de tilladte fradrag overstiger det skyldige afgiftsbeløb for en afgiftsperiode ... enten overføre det overskydende beløb til den følgende periode eller foretage tilbagebetaling i henhold til bestemmelser, som de selv fastsætter".

6 Ifølge direktivets artikel 22, stk. 1, skal "enhver afgiftspligtig person ... anmelde paabegyndelse, ændring og ophør af sin virksomhed som afgiftspligtig".

7 Inzo blev stiftet i 1974 af bl.a. provinserne Vest- og OEstflandern og en række kommuner. Selskabets formaal var at udvikle og anvende metoder til behandling af hav- og brakvand samt at fremstille drikkevand heraf med henblik paa vandforsyningen.

8 Inzo erhvervede med henblik herpaa en række investeringsgoder og lod foretage en undersoegelse af rentabiliteten af et projekt til opfoerelse af et afsaltningsanlaeg. Selskabet betalte moms i forbindelse hermed, bl.a. for den foretagne undersoegelse. Afgiftsmyndighederne har senere i medfoer af artikel 76 i den belgiske momslov tilbagebetalt selskabet dette beloeb.

9 Da undersoegelsen af projektet havde vist, at der var adskillige problemer med rentabiliteten, og da nogle af investorerne havde trukket sig ud, blev projektet i 1988 opgivet, og Inzo traadte i likvidation. Selskabet paabegyndte foelgelig aldrig den paataenkte virksomhed.

10 I 1983 blev det i forbindelse med afgiftsmyndighedernes kontrol konstateret, at Inzo ikke havde gennemfoert afgiftspligtige transaktioner. Inzo blev derfor afkraevet tilbagebetaling af den moms, selskabet havde faaet refunderet mellem 1978 og 1982, dvs. et beloeb paa 4 913 001 BFR, hvortil kom en boede paa 736 500 BFR samt morarenter.

11 Inzo anfaegtede dette krav for Rechtbank van eerste aanleg, Brugge. Med henvisning til bl.a. Domstolens dom af 14. februar 1985 (sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655) gjorde Inzo gaeldende, at selskabet ved utvetydige handlinger havde givet udtryk for vilje til fremover at gennemfoere momspligtige transaktioner. Selskabet henviste i denne forbindelse til sine vedtaegter og til, at det havde ansat personale og opbygget en organisation, der gjorde det muligt at realisere selskabets formaal, samt opnaaet finansieringsmuligheder.

12 Afgiftsmyndighederne anfoerte for den nationale domstol i det vaesentlige hertil, at Inzo ikke var omfattet af definitionen paa begrebet afgiftspligtig person i den i direktivets artikel 4 og 17 anfoerte betydning. Det var myndighedernes opfattelse, at det forhold, at Inzo havde ladet foretage undersoegelser, ikke kunne anses for en handling, som utvetydigt var udtryk for selskabets vilje til i en senere fase at drive erhvervsmaessig virksomhed, da selskabets vedtaegter gav mulighed for, at det kunne begrænse sin virksomhed til denne undersoegelse, og selskabsdeltagerne havde forbeholdt sig retten til efter undersoegelsen at beslutte ikke at gaa videre.

13 Rechtbank besluttede under disse omstaendigheder at udsaette sagen og forelaegge Domstolen foelgende praejudicielle spoergsmaal:

"Skal den virksomhed, som et selskab, der er stiftet med et klart defineret formaal ('eftersoegning, undersoegelse, anlaeg, drift og anvendelse af alle metoder til behandling, indvinding og salg af hav- og brakvand'), udoever ° og som konkret har bestaaet i at bestille og betale en omfattende rentabilitetsundersoegelse vedroerende det paataenkte projekt, hvoraf det fremgaar, at projektet ikke er rentabelt, og som foerer til, at selskabet maa traede i likvidation ° anses for oekonomisk virksomhed efter artikel 4, stk. 1 og 2, i sjette direktiv af 17. maj 1977?"

14 Med spoergsmaalet oensker den nationale domstol i det vaesentlige oplyst, hvorvidt direktivets artikel 4 skal fortolkes saaledes, at

° naar afgiftsmyndighederne har anset et selskab, som har erklæret at ville paabegynde oekonomisk virksomhed forbundet med afgiftspligtige transaktioner, for afgiftspligtigt, er bestilling af en rentabilitetsundersoegelse med henblik paa den paataenkte virksomhed oekonomisk virksomhed i artiklens betydning, selv om undersoegelsen har til formaal at klarlaegge, i hvilket omfang den paataenkte virksomhed er rentabel,

og saaledes, at

° myndighederne med tilbagevirkende kraft kan naegte at anse selskabet for afgiftspligtigt, naar det henset til undersoegelsens resultater besluttes ikke at gaa videre til den operationelle fase og at lade selskabet traede i likvidation, saaledes at den paataenkte oekonomiske virksomhed ikke var forbundet med afgiftspligtige transaktioner.

15 I den naevnte dom i Rompelman-sagen har Domstolen i praemis 22 fastslaaet, at oekonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 4, stk. 1, kan bestaa i flere paa hinanden foelgende handlinger, og at forberedende handlinger, saasom erhvervelsen af driftsmidler, og saaledes ogsaa erhvervelse af en fast ejendom, maa vaere omfattet af begrebet oekonomisk virksomhed.

16 Ifoelge praemis 23 i samme dom noedvendiggoer princippet om momsens neutralitet som afgiftsbyrde paa virksomhederne, at de foerste investeringsomkostninger, der afholdes til brug for og med henblik paa en virksomhed, betragtes som led i den oekonomiske virksomhed, og at det ville stride mod naevnte princip at antage, at en oekonomisk virksomhed foerst begynder paa det tidspunkt, hvor en fast ejendom faktisk udnyttes, dvs. en afgiftspligtig indtaegt opstaar. En hvilken som helst anden fortolkning af artikel 4 i sjette direktiv ville medfoere, at den erhvervsdrivende maatte baere merværdiafgiften i forbindelse med oekonomisk virksomhed uden nogen mulighed for at fradrage denne i overensstemmelse med artikel 17, og ville paa vilkaarlig maade goere forskel paa investeringsomkostningerne foer og under den faktiske udnyttelse af den faste ejendom.

17 Det fremgaar af denne dom, at ogsaa de foerste investeringsomkostninger, der afholdes til brug for en virksomhed, kan anses for oekonomisk virksomhed i den i direktivets artikel 4 anfoerte betydning, og at afgiftsmyndighederne i denne forbindelse skal tage virksomhedens erklærede hensigter i betragtning.

18 Naar afgiftsmyndighederne har anset et selskab, som har erklæret at ville paabegynde oekonomisk virksomhed forbundet med afgiftspligtige transaktioner, for afgiftspligtigt, kan gennemfoerelsen af en undersoegelse af de tekniske og oekonomiske aspekter ved den paataenkte virksomhed saaledes anses for en oekonomisk virksomhed i den i direktivets artikel 4 anfoerte betydning, selv om undersoegelsen har til formaal at klarlaegge, i hvilket omfang den paataenkte virksomhed er rentabel.

19 Det foelger heraf, at den moms, der er erlagt under disse betingelser for en saadan rentabilitetsundersoegelse, principielt kan fradrages i overensstemmelse med direktivets artikel 17.

20 I modsætning til det af den belgiske og den tyske regering anfoerte bevares retten til dette fradrag, selv om det senere henset til undersoegelsens resultater besluttes ikke at gaa videre til den operationelle fase og at lade selskabet traede i likvidation, saaledes at den paataenkte oekonomiske virksomhed ikke var forbundet med afgiftspligtige transaktioner.

21 Som Kommissionen har anfoert, er retssikkerhedsprincippet nemlig til hinder for, at de afgiftspligtiges rettigheder og forpligtelser ° som fastslaaet af myndighederne ° kan ændres paa grund af senere indtraadte faktiske forhold, omstaendigheder eller begivenheder. Heraf foelger, at fra det tidspunkt, hvor myndighederne paa baggrund af de af virksomheden givne oplysninger har accepteret, at virksomheden er afgiftspligtig, kan dette principielt ikke senere ændres med tilbagevirkende kraft, afhaengigt af, om bestemte begivenheder indtraeffe.

22 Enhver anden fortolkning af direktivet ville i oevrigt stride mod princippet om momsens neutralitet som afgiftsbyrde paa virksomhederne. Det ville give anledning til uberettigede forskelle i den afgiftsmaessige behandling af i oevrigt ensartede investeringer foretaget dels af virksomheder, som allerede udoevende afgiftspligtige transaktioner, dels af andre, som ved

investeringer agtede at paabegynde en virksomhed, som kunne vaere kilden til afgiftspligtige transaktioner. Det ville ligeledes skabe vilkaarlige forskelle blandt de sidstnaevnte virksomheder, fordi den endelige fradragsgodkendelse ville afhaenge af, hvorvidt investeringerne havde foert til afgiftspligtige transaktioner.

23 Endelig bemaerkes ° som Domstolen har fastslaaet i praemis 24 i den naevnte dom i Rompelman-sagen ° at det paahviler den, der anmoder om momsfradrag, at godtgoere, at betingelserne herfor er opfyldte, og at artikel 4 ikke er til hinder for, at afgiftsmyndighederne kraever den erklærede hensigt om at paabegynde oekonomisk virksomhed forbundet med afgiftspligtige transaktioner bestyrket af objektive momenter.

24 Som Kommissionen i denne forbindelse har fremhaevet, kan en person kun endeligt anses for afgiftspligtig, saafremt den paagaeldende i god tro har erklæret at have til hensigt at ville paabegynde en bestemt oekonomisk virksomhed. I tilfaelde af svig eller misbrug, som hvor den paagaeldende f.eks. har foregivet at ville udfolde en bestemt oekonomisk virksomhed, mens han i virkeligheden har soegt at inddrage fradragberettigende goder i sin private formue, kan afgiftsmyndighederne med tilbagevirkende kraft kraeve de fratruckne beloeb tilbagebetalt, da fradragene blev godkendt paa baggrund af falske oplysninger.

25 Det praepjudicielle spoergsmaal skal derfor besvares med, at direktivets artikel 4 skal fortolkes saaledes, at

° naar afgiftsmyndighederne har anset et selskab, som har erklæret at ville paabegynde oekonomisk virksomhed forbundet med afgiftspligtige transaktioner, for afgiftspligtigt, er bestilling af en rentabilitetsundersoegelse med henblik paa den paataenkte virksomhed en oekonomisk virksomhed i artiklens betydning, selv om undersoegelsen har til formaal at klarlaegge, i hvilket omfang den paataenkte virksomhed er rentabel,

og at

° myndighederne ikke ° bortset fra tilfaelde af svig eller misbrug ° med tilbagevirkende kraft kan naegte at anse selskabet for afgiftspligtigt, naar det henset til undersoegelsens resultater besluttes ikke at gaa videre til den operationelle fase og at lade selskabet traede i likvidation, saaledes at den paataenkte oekonomiske virksomhed ikke var forbundet med afgiftspligtige transaktioner.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

26 De udgifter, der er afholdt af den tyske regering og Kommissionen for De Europaeiske Faelllesskaber, som har afgivet indlaeg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgoer et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at traeffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedroerende det spoergsmaal, der er forelagt af Rechtbank van eerste aanleg, Brugge, ved dom af 5. april 1994, for ret:

Artikel 4 i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes saaledes, at

° naar afgiftsmyndighederne har anset et selskab, som har erklæret at ville paabegynde oekonomisk virksomhed forbundet med afgiftspligtige transaktioner, for afgiftspligtigt, er bestilling af en rentabilitetsundersøgelse med henblik paa den paataenkte virksomhed en oekonomisk virksomhed i artiklens betydning, selv om undersøgelsen har til formaal at klarlægge, i hvilket omfang den paataenkte virksomhed er rentabel,

og at

° myndighederne ikke ° bortset fra tilfaelde af svig eller misbrug ° med tilbagevirkende kraft kan nægte at anse selskabet for afgiftspligtigt, naar det henset til undersøgelsens resultater besluttet ikke at gaa videre til den operationelle fase og at lade selskabet træde i likvidation, saaledes at den paataenkte oekonomiske virksomhed ikke var forbundet med afgiftspligtige transaktioner.