

Arrêt de la Cour
Mål C-32/03

I/S Fini H

mot

Skatteministeriet

(begäran om förhandsavgörande från Højesteret (Danmark))

"Sjätte mervärdesskattedirektivet – Egenskap av skattskyldig – Avdragsrätt – Avveckling – Direkt och omedelbart samband – Transaktioner hänförliga till hela den ekonomiska verksamheten"

Förslag till avgörande av generaladvokat F.G. Jacobs föredraget den 28 oktober 2004

Domstolens dom (tredje avdelningen) av den 3 mars 2005

Sammanfattning av domen

Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet – Skattskyldiga – Begrepp – Person som har upphört med sin ekonomiska verksamhet men som till följd av ett hyresavtal innehållande en bestämmelse om att det inte får sägas upp fortsätter att betala hyra och andra kostnader för den lokal som har använts i verksamheten – Omfattas – Förmån i form av avdragsrätt – Villkor

(Rådets direktiv 77/388, artikel 4.1–4.3)

Artikel 4.1–4.3 i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter skall tolkas så, att en person som har upphört med sin ekonomiska verksamhet men som till följd av att hyresavtalet innehåller en bestämmelse om att det inte får sägas upp fortsätter att betala hyra och andra kostnader för den lokal som har använts i verksamheten skall anses vara skattskyldig i den mening som avses i artikeln och därmed få göra avdrag för mervärdesskatt på erlagda belopp, såvitt det finns ett direkt och omedelbart samband mellan erlagda betalningar och den ekonomiska verksamheten och såvitt det visas att det inte föreligger uppsåt till bedrägeri eller missbruk.

Sådana transaktioner som de betalningar som en person fortsätter att göra under den tid personens verksamhet avvecklas skall anses utgöra del av den ekonomiska verksamheten i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet. Det finns för övrigt ett direkt och omedelbart samband mellan skyldigheten att fortsätta att betala hyra och andra kostnader efter det att den ekonomiska verksamheten upphört, då hyresavtalet slutits i syfte att en lokal skall kunna nyttjas för bedrivandet av verksamheten och att lokalen faktiskt använts därför. Längden på den period under vilken bolaget är skyldigt att betala hyra och kostnader för lokalen är i detta avseende inte relevant såvitt denna tidsperiod är strikt nödvändig för att genomföra avvecklingstransaktionerna.

(se punkterna 24, 26, 28–29 och 35 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)
den 3 mars 2005(1)

Sjätte mervärdesskattedirektivet – Egenskap av skattskyldig – Avdragsrätt – Avveckling – Direkt och omedelbart samband – Transaktioner hänförliga till hela den ekonomiska verksamheten

I mål C-32/03, angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställdes av Højesteret (Danmark), genom beslut av den 22 januari 2003, som inkom till domstolen den 28 januari 2003, i målet mellan

I/S Fini H

och

Skatteministeriet ,
meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna A. Borg Barthet, J.-P. Puissochet, J. Malenovský och U. Lohmus (referent),

generaladvokat: F.G. Jacobs,

justitiesekreterare: biträdande justitiesekreterare H. von Holstein,

med beaktande av det skriftliga förfarandet och efter att förhandling hållits den 15 september 2004, med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- I/S Fini H, genom S. Halling-Overgaard och M. Krarup, advokater,
- Skatteministeriet, genom P. Biering, i egenskap av ombud,
- Danmarks regering, genom J. Molde och P. Biering, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och T. Fich, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 28 oktober 2004 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 4.1–4.3 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts inom ramen för en tvist mellan kommanditbolaget I/S Fini H (nedan kallat Fini H) och Skatteministeriet. Skatteministeriet har begärt att Fini H skall betala tillbaka den

överskjutande ingående mervärdesskatt som betalats ut till bolaget mellan den 1 oktober 1993 och den 31 mars 1998. Skatteministeriet har vidare beslutat att inte betala ut överskjutande ingående mervärdesskatt till Fini H för perioden mellan den 1 april 1998 och den 30 september 1998.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrättsliga bestämmelser

3 Enligt fjärde skälet i sjätte direktivet är ett av syftena med detta direktiv att säkerställa neutraliteten i det gemensamma systemet för omsättningsskatter.

4 I artikel 4 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”1. Med ’skattskyldig person’ avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvidrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet.

3. Medlemsstaterna kan även anse såsom skattskyldig var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som avser sådana verksamheter som avses i punkt 2

...”

5 I artikel 17.2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

...”

Nationell lagstiftning

6 I 3 § momsloven (lagen om mervärdesskatt), i dess lydelse enligt lag nr 804 av den 16 augusti 2000 (nedan kallad lagen om mervärdesskatt), föreskrivs följande:

”Med skattskyldig person avses juridiska eller fysiska personer som bedriver självständig ekonomisk verksamhet.”

7 Rätten att dra av mervärdesskatt på utgifter som uppkommit i en självständig ekonomisk verksamhet anges i 37 § i lagen om mervärdesskatt.

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

8 Fini H är ett kommanditbolag som bildades år 1989. Verksamhetsföremålet utgörs av restaurangverksamhet, och i detta syfte hyrde Fini H från och med den 20 maj 1988 en lokal. Det tioåriga hyresavtalet kunde sägas upp först per den 30 september 1998.

9 Fini H upphörde med restaurangverksamheten under slutet av år 1993 och sedan dess har lokalerna stått oanvända. Fini H försökte att säga upp hyresavtalet men hyresvärden godtog inte uppsägningen med hänvisning till att det i avtalet inte fanns någon bestämmelse om förtida uppsägning. Fini H lyckades inte heller hitta någon som var villig att överta hyresavtalet. Hyresavtalet upphörde att gälla först när avtalstiden löpte ut.

10 Från slutet av år 1993 till och med den 30 september 1998 var Fini H registrerat för mervärdesskatt trots att bolaget inte längre bedrev någon restaurangverksamhet. Bolaget fortsatte således att göra gällande sin avdragsrätt för ingående skatt beträffande de utgifter som uppkommit till följd av lokalhyran, närmare bestämt hyreskostnaderna och kostnader för värme, elektricitet och telefon. Eftersom någon restaurangverksamhet inte längre bedrevs och eftersom det inte fanns någon utgående skatt att deklarerat, resulterade detta i nettoutbetalningar till Fini H.

11 I september 1998 beslutade told- og skatteregionen (den lokala skattemyndigheten) (nedan kallad skattemyndigheten) att de belopp som skattemyndigheten betalat ut till Fini H såsom överskjutande ingående mervärdesskatt mellan oktober 1993 och mars 1998 skulle återbetalas samt att utbetalning av sådan överskjutande mervärdesskatt som ännu kvarstod hos skattemyndigheten för perioden mellan den 1 april och den 30 september 1998 inte skulle ske. Beslutet fattades mot bakgrund av att Fini H sedan det tredje kvartalet år 1993 inte hade bedrivit någon mervärdesskattepliktig verksamhet.

12 Landsskatteretten (den centrala skattemyndigheten) bekräftade beslutet. Landsskatteretten ansåg att Fini H efter det att restaurangverksamheten upphört inte bedrivit någon ekonomisk verksamhet i den mening som avses i 3 § i lagen om mervärdesskatt. Det aktuella hyresförhållandet i sig kan inte medföra mervärdesskatteplikt i den mening som avses i 3 §. Det förhållandet att lokalerna rent faktiskt under en period har använts för ekonomisk verksamhet i form av restaurangverksamhet innebär enligt Landsskatteretten inte att Fini H varit mervärdesskattepliktigt enligt 3 § efter det att restaurangverksamheten upphörde.

13 Fini H överklagade Landsskatterettens avgörande till Vestre Landsret (Danmark) som ogillade överklagandet genom dom av den 29 augusti 2001. Vestre Landsret ansåg att avdragsrätten för ingående mervärdesskatt förutsätter att de utgifter som skatten rör har uppkommit i samband med en självständig ekonomisk verksamhet i den mening som avses i 3 § i lagen om mervärdesskatt. Utgifter för lokalhyra och andra utgifter som uppkommit efter det att Fini H:s restaurangverksamhet upphörde och som inte hänför sig till en sedvanlig avveckling av verksamheten kan enligt Vestre Landsret inte anses vara driftsutgifter som uppkommit i samband med en självständig verksamhet i den mening som avses i 3 § i lagen om mervärdesskatt.

14 Fini H överklagade domen från Vestre Landsret till Højesteret.

15 Mot denna bakgrund har Højesteret beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Kan en person anses bedriva självständig ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.1–4.3 i sjätte mervärdesskattedirektivet i det fallet när vederbörande har ingått ett hyresavtal inom ramen för självständig ekonomisk verksamhet, men där den faktiska verksamheten numera upphört samtidigt som hyresavtalet fortsätter att gälla under en viss tid till följd av att det innehåller en bestämmelse om att det inte får sägas upp, och där vederbörande efter det att den faktiska verksamheten upphört inte gjort några mervärdesskattepliktiga transaktioner i samband med nyttjandet av lokalen i syfte att fortlöpande vinna intäkter?

2) Är det relevant för svaret på den första tolkningsfrågan att vederbörande, under den återstående tid som avtalet inte får sägas upp, antingen försöker att nyttja lokalen för att genomföra mervärdesskattepliktiga transaktioner i syfte att fortlöpande vinna intäkter eller försöker att göra sig av med lokalen? Är vidare den totala längden på den period under vilken avtalet inte får sägas upp eller längden på den tid som återstår av nämnda period relevant för svaret på den första tolkningsfrågan?”

Bedömningen av tolkningsfrågorna

Den första frågan

16 Den nationella domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 4.1–4.3 i sjätte direktivet skall tolkas så, att en person som har upphört med sin ekonomiska verksamhet men som till följd av att hyresavtalet innehåller en bestämmelse om att det inte får sägas upp fortsätter att betala hyra och andra kostnader för den lokal som har använts i verksamheten skall anses vara skattskyldig och därmed få göra avdrag för mervärdesskatt på erlagda belopp.

17 Fini H har gjort gällande att det har avdragsrätt eftersom hyresavtalet ingicks i syfte att påbörja eller bedriva en ekonomisk verksamhet. För det fall Fini H inte har någon sådan avdragsrätt skulle bolaget tvingas att stå för mervärdesskatt på varor och tjänster som köpts för en kommersiell verksamhet.

18 Enligt den danska regeringen och Europeiska gemenskapernas kommission upphör avdragsrätten för en skattskyldig person, som inte längre bedriver ekonomisk verksamhet, från och med den dag då verksamheten upphörde eller inom en skälig kort tid därefter. En skattskyldig person kan nämligen inte ha en i tiden obegränsad avdragsrätt på den grunden att han tidigare bedrev en ekonomisk verksamhet.

19 Domstolen gör följande bedömning. Enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet skall begreppet skattskyldig person definieras utifrån begreppet ekonomisk verksamhet. Det är nämligen just om en sådan verksamhet bedrivs som en person kan klassificeras som skattskyldig, och därmed ha avdragsrätt enligt sjätte direktivet.

20 I artikel 4.2 anges vad som skall anses utgöra ekonomisk verksamhet, bland annat alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Uttrycket "alla verksamheter" i artikel 4.2 tyder på att den berörda ekonomiska verksamheten kan utgöras av flera på varandra följande transaktioner.

21 Av rättspraxis följer även att begreppet ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet inte nödvändigtvis utgörs av en enda handling utan kan omfatta flera på varandra följande handlingar (se bland annat dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman, REG 1985, s. 655; svensk specialutgåva, volym 8, s. 83, punkt 22).

22 Förberedande verksamhet skall således anses utgöra ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet. Den som vidtar förberedande åtgärder skall således anses vara skattskyldig i den mening som avses i artikel 4 i direktivet och ha avdragsrätt (domen i det ovannämnda målet Rompelman, punkt 23, och domen av den 29 februari 1996 i mål C-110/94, INZO, REG 1996, s. I-857, punkt 18). Avdragsrätten kvarstår även om det med hänsyn till utfallet av en lönsamhetsstudie senare har beslutats att den egentliga verksamheten inte skall påbörjas och att bolaget skall avvecklas, vilket medfört att den planerade ekonomiska verksamheten aldrig givit upphov till transaktioner som varit föremål för beskattning (domen i det ovannämnda målet INZO, punkt 20).

23 Vad gäller överföring av samtliga tillgångar har domstolen slagit fast dels att, då den skattskyldige inte längre genomför några transaktioner efter att ha utnyttjat de tjänster som tillhandahållits för överföringen, utgifterna för dessa tjänster skall anses utgöra en del av hela den ekonomiska verksamhet som bedrevs i företaget före överföringen, dels att den skattskyldige skall ha avdragsrätt. Varje annan tolkning skulle innebära en godtycklig skillnad mellan, å ena sidan, utgifter som uppkommer för ett företag innan dess verksamhet faktiskt inleds och bedrivs och, å andra sidan, utgifter som uppkommer för att avsluta verksamheten (se dom av den 22 februari 2001 i mål C-408/98, Abbey National, REG 2001, s. I-1361, punkt 35, och av den 29 april 2004 i mål C-137/02, Faxworld, REG 2004, s. I-0000, punkt 39).

24 Av samma skäl skall sådana transaktioner som de betalningar som Fini H erlagt under den tid restaurangverksamheten avvecklades anses utgöra del av den ekonomiska verksamheten i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet.

25 Att en sådan tolkning är riktig framgår av att avdragssystemet enligt domstolens fasta rättspraxis har till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren skall betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv. Det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett vilka syften och resultat som eftersträvas med denna verksamhet, på villkor att nämnda verksamhet i sig, i princip, är underkastad mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Rompelman, punkt 19, dom av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal, REG 1998, s. I-1, punkt 15, av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa m.fl., REG 2000, s. I-1577, punkt 44, av den 8 juni 2000 i mål C-98/98, Midland Bank, REG 2000, s. I-4177, punkt 19, och i det ovannämnda målet Abbey National, punkt 24).

26 Det krävs emellertid ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner som medför rätt till avdrag för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt skall tillerkännas den skattskyldige och för att omfattningen av en sådan rättighet skall fastställas (domen i det ovannämnda målet Midland, punkt 24).

27 I målet vid den nationella domstolen är Fini H skyldigt att fortsätta att betala hyra och kostnader för en lokal som bolaget hyrt för att bedriva restaurangverksamhet ända fram till dess att den normala hyrestiden löpt ut, eftersom hyresavtalet innehåller en bestämmelse om att det inte får sägas upp. Denna skyldighet att fortsätta att betala hyran och kostnaderna kan i princip anses ha ett direkt och omedelbart samband med restaurangverksamheten.

28 Fini H ingick hyresavtalet för att få tillgång till en lokal för sin restaurangverksamhet, och denna lokal har använts just för denna verksamhet. Mot denna bakgrund finner domstolen att bolagets skyldighet att fortsätta att betala hyra och andra kostnader efter det att restaurangverksamheten upphört är en direkt följd av nämnda verksamhet.

29 Längden på den period under vilken bolaget är skyldigt att betala hyra och kostnader för lokalen är mot denna bakgrund inte relevant för bedömningen av om det är fråga om en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.1 i sjätte direktivet, såvitt denna tidsperiod är strikt nödvändig för att genomföra avvecklingstransaktionerna.

30 Såvitt avser hyra och kostnader för den lokal som tidigare använts för restaurangverksamheten och som erlagts när någon restaurangverksamhet inte bedrevs, det vill säga mellan oktober år 1993 och september år 1998, skall den skattskyldige således ha avdragsrätt för mervärdesskatt på samma sätt som för hyra och kostnader som erlagts mellan inledandet och avslutandet av restaurangverksamheten. Lokalen har nämligen under hela hyresavtalstiden haft ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiges ekonomiska verksamhet.

31 Den skattskyldige skall ha avdragsrätt för mervärdesskatt på grund av att verksamheten avvecklas såvitt detta inte leder till bedrägeri eller missbruk.

32 Domstolen har i detta avseende redan slagit fast att gemenskapsrätten inte får missbrukas eller åberopas i bedrägligt syfte (se bland annat dom av den 12 maj 1998 i mål C?367/96, Kefalas m.fl., REG 1998, s. I?2843, punkt 20, och av den 23 mars 2000 i mål C?373/97, Diamantis, REG 2000, s. I?1705, punkt 33). Detta skulle exempelvis vara fallet om lokalen som tidigare använts för restaurangverksamheten fortsätter att användas för rent privat bruk samtidigt som Fini H gör gällande sin avdragsrätt för hyra och kostnader för perioden efter det att restaurangverksamheten upphörde.

33 Om skattemyndigheten konstaterar fall av bedrägeri eller missbruk i samband med utövandet av avdragsrätt, kan den retroaktivt kräva återbetalning av de belopp för vilka avdrag medgivits (se bland annat domarna i de ovannämnda målen Rompelman, punkt 24, och INZO, punkt 24, samt i de förenade ovannämnda målen Gabalfrisa m.fl., punkt 46).

34 Det ankommer i vart fall på den nationella domstolen att vägra den skattskyldige avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att bedrägeri eller missbruk har förekommit i samband med åberopandet av denna avdragsrätt.

35 Den första frågan skall således besvaras på följande sätt. Artikel 4.1–4.3 i sjätte direktivet skall tolkas så, att en person som har upphört med sin ekonomiska verksamhet men som till följd av att hyresavtalet innehåller en bestämmelse om att det inte får sägas upp fortsätter att betala hyra och andra kostnader för den lokal som har använts i verksamheten skall anses vara skattskyldig i den mening som avses i artikeln och därmed få göra avdrag för mervärdesskatt på erlagda belopp, såvitt det finns ett direkt och omedelbart samband mellan erlagda betalningar och den ekonomiska verksamheten och såvitt det visas att det inte föreligger uppsåt till bedrägeri eller missbruk.

Den andra tolkningsfrågan

36 Mot bakgrund av svaret på den första tolkningsfrågan har den andra tolkningsfrågan inte längre något föremål.

Rättegångskostnader

37 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

På dessa grunder beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande dom:

Artikel 4.1–4.3 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas så, att en person som har upphört med sin ekonomiska verksamhet men som till följd av att hyresavtalet innehåller en bestämmelse om att det inte får sägas upp fortsätter att betala hyra och andra kostnader för den lokal som har använts i verksamheten skall anses vara skattskyldig i den mening som avses i artikeln och därmed få göra avdrag för mervärdesskatt på erlagda belopp, såvitt det finns ett direkt och omedelbart samband mellan erlagda betalningar och den ekonomiska verksamheten och såvitt det visas att det inte föreligger uppsåt till bedrägeri eller missbruk.

Underskrifter

1 – Rättegångsspråk: danska.