

Conclusions

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

F.G. JACOBS

fremsat den 28. oktober 2004(1)

Sag C-32/03

I/S Fini H

mod

Skatteministeriet

»«

1. Denne præjudicielle forelæggelse fra Højesteret vedrører de omstændigheder, hvorunder en person, der har en lejekontrakt for lokaler, hvorfra han tidligere drev økonomisk virksomhed, men som nu er ophørt med denne virksomhed, i momsmæssig henseende fortsat kan eller ikke kan anses for at være en afgiftspligtig person i relation til fortsættelsen af lejemålet, der som en sådan har ret til at fradrage indgående moms med hensyn til udgifter vedrørende lokalerne.

Retsforskrifter

2. Kernen i momssystemet er fastslået i første momsdirektivs (2) artikel 2:

»Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på den grundsætning, at der på ting og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver omsætning svares en merværdiafgift, der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for tingen eller tjenesteydelsen med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.«

3. I henhold til sjette momsdirektivs (3) artikel 2 pålægges levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, moms.

4. En afgiftspligtig person er defineret i artikel 4, stk. 1, som enhver, der udøver økonomisk virksomhed uanset formålet hermed eller resultatet heraf. Økonomisk virksomhed er i henhold til artikel 4, stk. 2, »alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv«, samt »transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter«. I artikel 4, stk. 3, er fastsat, at »[m]edlemsstaterne [...] som afgiftspligtig person ligeledes [kan] anse enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i stk. 2 omhandlede former for virksomhed«.

5. Kernen i fradragsretten er fastsat i sjette momsdirektivs artikel 17. Artikel 17, stk. 2, bestemmer, at »[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 [...]». Denne ret indtræder ifølge artikel 17, stk. 1, samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

6. Domstolen har ved flere lejligheder taget stilling til problemer vedrørende anvendelse af momspligtige indgående goder og tjenesteydelser »i forbindelse med« momspligtige udgående transaktioner, og dermed til de omstændigheder, hvorunder der foreligger eller ikke foreligger en fradragsret i henhold til sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 2.

7. Af betydning for den foreliggende sag er den retspraksis (4), hvorefter en person, der har til hensigt – hvilket bestyrkes af objektive forhold – at påbegynde en økonomisk virksomhed, og som i dette øjemed erhverver momspligtige goder og tjenesteydelser, skal anses for en afgiftspligtig person, der handler som en sådan og som har ret til straks at fratrække momsen på goder og tjenesteydelser, der erhverves til brug for dennes påtænkte momspligtige transaktioner, uden at han skal afvente påbegyndelsen af virksomhedens faktiske drift, også selv om den faktisk ikke påbegyndes.

8. Domstolen har endnu ikke truffet særskilt afgørelse om den »spejlvendte« situation, hvor en afgiftspligtig person er ophørt med en økonomisk virksomhed, men fortsat erhverver momspligtige goder og tjenesteydelser, der er forbundet med de forpligtelser, der er påtaget med henblik på denne virksomhed.

9. Domstolen har imidlertid udtalt, at i det mindste når en virksomhed, der foretager momspligtige transaktioner, overdrages som en forretningsejendom i drift, udgør de udgifter, som overdrageren har afholdt for de tjenesteydelser, der er erhvervet for at gennemføre denne overdragelse, en del af virksomhedens faste udgifter forud for overdragelsen, således at momsen på disse tjenesteydelser principielt kan fradrages i dennes udgående moms (5).

10. I Danmark definerer den relevante version af momslovens (6) § 3 en »afgiftspligtig person« som »juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed«.

11. De danske afgiftsmyndigheders praksis er offentliggjort i Momsvejledningen 2001. De tilfælde, hvor afgiftsmyndighederne anser juridiske eller fysiske personer for at drive selvstændig økonomisk virksomhed, angives som værende de tilfælde, der følger af Domstolens praksis.

Faktiske omstændigheder, retsforhandlinger og påstande

12. I/S Fini H (herefter »Fini H«) er et interessentskab, der blev oprettet for at drive restaurationsvirksomhed, hvilket det gjorde fra lejede lokaler. Den tiårige lejekontrakt skulle løbe indtil juli 1998 uden mulighed for opsigelse fra nogen af parterne, hvorefter den kunne opsiges med et varsel fra begge parter side. Restauranten lukkede i juli 1993, hvorefter lokalerne henstod ubrugte.

13. Det fremgår, at Fini H forsøgte at opsiges lejekontrakten til trods for betingelserne heri, men at udlejer ikke samtykkede, og at de eneste andre lejere, der kunne findes, ikke var villige enten til at betale den samme leje eller til at indvillige i Fini H's betingelser for overtagelse af inventaret. Udlejer ville have accepteret en anden lejer under forudsætning af, at Fini H betalte forskellen mellem de to huslejer. Det ønskede Fini H ikke og fortsatte faktisk som lejer indtil lejekontraktens udløb.

14. Efter at restaurationsvirksomheden ophørte, fortsatte de to interessenter med hver deres virksomhed, men interessentskabet som sådan fortsatte med at være momsregistreret og afgive momsafgivelser, der indeholdt fradrag for indgående moms af husleje, varme, el og fast afgift på telefon, hvilke udgifter fortsat blev betalt i relation til lokalerne. Da der ikke var noget salg, og derfor ikke nogen udgående moms, der skulle betales, medførte dette en nettobetaling til Fini H.

15. I september 1998 traf Told- og Skatteregionen imidlertid afgørelse om, at de siden oktober 1993 udbetalte beløb skulle tilbagebetales, og at der ikke ville finde en udbetaling sted vedrørende perioden fra april til september 1998. Afgørelsen blev begrundet med, at Fini H ikke havde drevet virksomhed med levering af momspligtige varer og ydelser efter momsloven – en betingelse for fradrag for indgående moms – siden tredje kvartal 1993. I november 1999 stadfæstede Landsskatteretten denne afgørelse, men i februar 2000 indbragte Fini H sagen for Vestre

Landsret.

16. I august 2001 gav Vestre Landsret sagsøgte medhold, idet den fandt, at huslejeudgifter, efter at virksomheden er blevet afviklet, der ikke er begrundet i en sædvanlig afvikling af virksomheden, men alene beror på en uopsigelighedsbestemmelse, ikke kunne anses for driftsudgifter knyttet til en selvstændig virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momslovens § 3, og at Fini H ikke kunne anses for at have været i god tro, da selskabet fortsatte med at være momsregistreret.

17. Dommen er blevet anket til Højesteret, der har anmodet om en præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

»1) Kan en person anses for at drive selvstændig erhvervsmæssig virksomhed i den i sjette momsdirektiv, artikel 4, stk. 1-3, omhandlede forstand i en situation, hvor den pågældende oprindeligt har indgået en lejekontrakt som led i selvstændig erhvervsmæssig virksomhed, den faktiske virksomhed nu er ophørt, men lejemålet fortsat består i en vis periode som følge af en uopsigelighedsklausul, og hvor der ikke, efter at den faktiske virksomhed er ophørt, ved anvendelse af lejemålet gennemføres momspligtige transaktioner med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter?

2) Har det nogen betydning for besvarelsen af spørgsmål 1, om den pågældende person i den resterende del af uopsigelighedsperioden aktivt søger enten at udnytte erhvervslejemålet til at gennemføre momspligtige transaktioner med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter eller at afhænde lejemålet, og har det nogen betydning, hvor lang uopsigelighedsperioden eller den resterende del af denne er?»

18. Der er indgivet skriftlige indlæg af Fini H, den danske regering og Kommissionen, der alle har afgivet mundtlige indlæg under retsmødet den 15. september 2004. Fini H er af den opfattelse, at selskabet har ret til fradrag, hvorimod den danske regering og Kommissionen mener, at det ikke har en sådan ret.

19. Fini H har i det væsentlige gjort gældende, at selskabet har en fradragsret som følge af, at lejekontrakten blev indgået med henblik på at starte eller drive økonomisk virksomhed. Selskabet har henvist til Rompelman-, INZO- og Breitsohl-dommene (7), idet det navnlig har fremhævet Domstolens henvisninger til principperne om momsens neutralitet og retssikkerhed. Såfremt selskabet ikke var fradragsberettiget, ville det blive bebyrdet med indgående moms på goder og tjenesteydelser, der erhverves med henblik på en virksomhed, der udfører momspligtige udgående transaktioner, og forpligtelser, som det havde indgået som et led i driften, ville ændre karakter som følge af senere ændringer af omstændighederne. Fini H har under retsmødet understreget, at varigheden af uopsigelighedsperioden var almindelig i erhvervsforhold.

20. Den danske regering har henledt opmærksomheden på udtrykket »med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter« i sjette momsdirektivs artikel 4, stk. 2. Når en afgiftspligtig person ikke længere benytter et gode med henblik herpå, ophører fradragsretten samtidig med den økonomiske virksomhed eller inden for en forholdsvis kort periode derefter. Den afgiftspligtige person nyder ikke en tidsbegrænset ret som følge af, at han tidligere drev sådan virksomhed. Ved ophøret af denne virksomhed skal den afgiftspligtige afhænde godet eller på anden måde anvende det med henblik på at opnå fortjeneste. I den foreliggende sag blev der ikke udøvet bestræbelser på at benytte lokalerne eller lejekontrakten med henblik herpå. De fortsatte udgifter havde ikke tilknytning til etablering, drift eller afvikling af virksomheden. At indrømme en fradragsret under disse omstændigheder ville stride mod princippet om momsens neutralitet, da der ikke går moms videre til en endelig forbruger. At afslå fradragsretten er imidlertid i overensstemmelse med retssikkerheden, derved at den er støttet på objektive, forudsigelige kriterier. Den retspraksis, Fini H henviser til, vedrører en anden situation og kan ikke overføres. Andre domme (8) gør det imidlertid klart, at den blotte besiddelse af lejede lokaler ikke udgør økonomisk virksomhed.

21. Kommissionen har for det første anført, at det fra Rompelman-dommen til Breitsohl-dommen (9) anerkendes i Domstolens praksis, at afgiftsmyndighederne kan kræve, at en persons erklærede hensigt om at drive økonomisk virksomhed, som er forbundet med momspligtige

transaktioner, bestyrkes af objektive forhold, og at de, såfremt sådant bevis ikke foreligger, kan afslå fradragsretten. For det andet vil visse transaktioner vedrørende f.eks. lukning af en virksomhed fortsat være »med henblik på« momspligtige udgående transaktioner, selv efter den økonomiske virksomheds ophør. I den foreliggende sag tilkommer det den nationale ret at vurdere, om transaktionerne tydede på en hensigt til at fortsætte virksomheden eller er direkte og nødvendigt forbundet med lukningen af virksomheden. Den blotte fortsættelse af en kontraktlig forpligtelse i form af en lejekontrakt kan imidlertid ikke godtgøre en hensigt til at drive økonomisk virksomhed. Såfremt Fini H faktisk havde forsøgt at udnytte lejemålet med henblik på at opnå indtægter – igen et spørgsmål, der skal afgøres af den nationale ret – kunne de erhvervede goder og tjenesteydelser tilskrives den nye eller fremtidige økonomiske virksomhed, men ikke den tidligere restaurationsvirksomhed.

Stillingtagen

Almindelige betragtninger

22. Ved normal drift af en virksomhed, der erhverver indgående goder og tjenesteydelser og leverer udgående goder og tjenesteydelser, hvilke begge er pålagt moms, søger den afgiftspligtige person at opnå en regulær fortjeneste, således at værdien af den udgående moms normalt vil være større end værdien af den indgående moms. Han vil derfor med jævne mellemrum til afgiftsmyndighederne betale forskellen mellem de to, dvs. det udgående momsbeløb, som han har modtaget fra sine kunder, efter fradrag af den indgående moms, der er opkrævet på de goder og tjenesteydelser, som han anvender med henblik på sine udgående transaktioner (10) .

23. Dette er imidlertid et forenklet scenarium, som omstændelige transaktioner kan afvige fra i praksis.

24. Selv om indgående moms for det første kun kan fradrages, såfremt de goder og tjenesteydelser, som den er pålagt, anvendes med henblik på momspligtige udgående goder og tjenesteydelser, og selv om metaforen om en kæde af transaktioner ofte anvendes i denne forbindelse, afhænger fradrag ikke af en fuldførelse af en kronologisk række af særligt forbundne indgående og udgående transaktioner.

25. Indgående moms kan således fratrækkes, så snart den forfalder. Det er ikke nødvendigt at vente, indtil der er foretaget en udgående transaktion, hvorved de indgående goder og tjenesteydelser anvendes (11) . Det afgørende er, hvorvidt de indgående goder og tjenesteydelser er et omkostningselement i en momspligtig udgående transaktion, og således om det har en direkte og umiddelbar tilknytning til sådan en transaktion (12) .

26. Selv om de ikke kan tilskrives specifikke udgående goder og tjenesteydelser, anses almindelige driftsomkostninger i en virksomhed, der leverer momspligtige goder og tjenesteydelser, for det andet principielt for sådanne omkostningselementer, for så vidt som de har en direkte og umiddelbar tilknytning til den samlede virksomhed (13) .

27. For det tredje kan indgående moms både på specifikke goder og tjenesteydelser og på almindelige driftsomkostninger ikke blot fratrækkes, før der er foretaget nogen momspligtige udgående transaktioner – f.eks. når en virksomhed påbegyndes – men fradragsretten fortabes ikke, selv om den påtænkte økonomiske virksomhed ikke har givet anledning til momspligtige transaktioner, eller den afgiftspligtige ikke har kunnet anvende de erhvervede goder eller tjenesteydelser på grund af omstændigheder, som han ikke har indflydelse på. Der er i sådanne tilfælde imidlertid det forbehold, at der skal have været en reel hensigt – der følger af objektive forhold, som afgiftsmyndighederne fuldt ud har ret til at kræve – til at foretage sådanne transaktioner, og at udgifterne var afholdt med henblik på dette formål (14) .

28. For det fjerde består fradragsretten, selv når den afgiftspligtige ikke længere udfører udgående transaktioner efter at have erhvervet de indgående goder og tjenesteydelser, som det f.eks. er tilfældet ved udgifter, der er afholdt for at afslutte virksomhedens drift.

29. Domstolen har fastslået dette til principielt at være tilfældet med hensyn til udgifter, der er afholdt for at overdrage alle eller dele af en virksomheds aktiver til en anden afgiftspligtig person (15) . Selv om denne dom blev afsagt specifikt vedrørende sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 8, hvorefter det under disse omstændigheder er muligt at anlægge den betragtning, at der ikke er

sket nogen levering, må den samme fortolkning ligeledes finde anvendelse, når den afgiftspligtige ophører med at drive virksomhed under andre omstændigheder. Som Domstolen udtalte i Abbey National-dommen (16) :

»En hvilken som helst anden fortolkning af sjette direktivs artikel 17 vil være i strid med det princip, der kræver, at momssystemet med hensyn til en virksomheds samlede økonomiske virksomhed – for så vidt som denne er pålagt moms – skal være fuldstændig neutral, og vil pålægge erhvervsdrivende momsomkostningerne i forbindelse med sin økonomiske virksomhed, uden at der gives ham mulighed for at fradrage denne (jf. i denne retning dommen i sagen Gabalfrisa m.fl., præmis 45). Dermed ville der blive foretaget en vilkårlig sondring mellem udgifter til brug for en virksomhed før påbegyndelsen af dennes faktiske virksomhed og udgifter afholdt under denne virksomhed og udgifter til brug for afslutningen af denne virksomhed.«

30. Endelig overstiger det indgående momsbeløb i visse tilfælde det udgående momsbeløb, hvilket medfører en betaling fra afgiftsmyndighederne til den afgiftspligtige person. Dette resultat er muligt, såfremt en virksomhed ikke er i stand til at få overskud eller blot til at foretage nogen momspligtige udgående transaktioner. Dette er sandsynligt i afgiftsperioder, hvor en virksomhed påbegyndes eller afvikles, og der endnu ikke eller ikke længere foretages udgående transaktioner.

31. En sådan situation er ikke i sig selv på nogen måde uforenelig med fællesskabsmomsordningen, selv om den indebærer en nettobetaling til den afgiftspligtige person med hensyn til en del af eller hele perioden for dennes økonomiske virksomhed – som forbliver en økonomisk virksomhed uanset resultatet heraf (17) .

32. Moms er indført som en generel forbrugsafgift (på endeligt privat forbrug) (18) , og ikke som en byrde på virksomheder, der driver virksomhed på stadierne op til dette forbrug. Domstolen har gentagne gange slået fast, at fradragsordningen tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den afgift, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed (19) . Tilfælde, hvor en afgiftspligtig person kan få indgående moms uden rent faktisk at levere momspligtige udgående goder og tjenesteydelser, indebærer tilbagebetaling af beløb, der tidligere er betalt til afgiftsmyndighederne i forventningen om, at de transaktioner, som beløbene er opkrævet af, ville føre til et endeligt momspligtig gode eller en tjenesteydelse til endeligt forbrug. Hvis denne forventning ikke opfyldes, og et sådan endeligt forbrug ikke finder sted, er der ikke noget grundlag for at opkræve afgiften i tidligere led. Beløb, der er betalt, skal således betales tilbage til den afgiftspligtige, der på dette tidspunkt bærer byrden.

Den foreliggende sag

33. Selv om den nationale rets spørgsmål er udtrykt med hensyn til, hvad der er økonomisk virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette momsdirektivs artikel 4, er problemet, om Fini H har ret til at fradrage selskabets indgående moms under de beskrevne faktiske omstændigheder.

34. Denne ret afhænger ikke kun af Fini H's status som en afgiftspligtig person (en, der udfører sådan økonomisk virksomhed), men ligeledes af, om der er en direkte og umiddelbar forbindelse mellem de omhandlede indgående goder og tjenesteydelser og de omhandlede faktiske eller tilsigtede udgående virksomhedstransaktioner, som krævet efter direktivets artikel 17 og den ovenfor i fodnote 12 og 13 nævnte retspraksis.

35. Fini H ophørte med at drive sin restaurationsvirksomhed i de omhandlede lokaler i juli 1993, men fortsatte med at betale husleje i medfør af den forpligtelse, som selskabet havde indgået for at drive denne virksomhed.

36. Når en afgiftspligtig person afslutter en økonomisk virksomhed, synes det klart, at hans status som sådan ikke kan ophøre straks, når han foretager den sidste udgående transaktion. Der vil uundgåeligt være efterfølgende udgifter – herunder sådanne, som opstår som følge af forpligtelser, der ikke kan afsluttes straks – som skal modregnes i virksomhedens endelige, samlede fortjeneste. Moms af disse udgifter skal kunne fratrækkes, da de vil påvirke den samlede merværdi, der er opstået under virksomhedens drift som sådan, hvilket atter afgør det samlede momsbeløb, der skal angives.

37. Det følger desuden af Abbey National-dommen (20) , at moms af udgifter, der er afholdt i

forbindelse med lukningen af virksomheden, fortsat skal kunne fratrækkes, selv om der ikke udføres yderligere momspligtige udgående transaktioner. Sådanne udgifter er en del af de almindelige faste udgifter for den samlede restaurationsvirksomhed fra begyndelse til afslutning og har således en direkte og umiddelbar tilknytning til denne virksomheds udgående transaktioner.

38. Udgifter, der er afholdt til at afhænde lejemålet af virksomhedslokalerne, falder ind under denne kategori på samme måde som udgifter til afhændelse af restaurantens andre aktiver. Da en virksomhed, der lukker, ikke med rimelighed kan forventes at afhænde sine aktiver fra den ene dag til den anden, må nødvendige midlertidige udgifter såsom husleje indtil den endelige afhændelse også være omfattet.

39. Den nationale rets første spørgsmål bør derfor principielt besvares bekræftende: Under de angivne omstændigheder kan en afgiftspligtig person anses for fortsat at handle som sådan, med andre ord for at fortsætte med at drive økonomisk virksomhed i direktivets artikel 4's forstand.

Lejemålets varighed

40. Vanskeligheden i den foreliggende sag, som den nationale ret henviser til i det andet spørgsmål, skyldes imidlertid den usædvanligt lange periode – ca. fem år – hvori lejemålet blev fortsat efter lukningen af virksomheden, uden at det på nogen måde blev afhændet eller anvendt til anden økonomisk virksomhed.

41. Der synes at være to grunde til denne tidsperiode. Dels kunne lejemålet ikke afsluttes uden udlejerens samtykke, hvilket ikke blev givet. Dels var alle de muligheder, der opstod for at finde en anden lejer, undergivet betingelser, som Fini H ikke accepterede.

42. Hvad angår det første punkt fremgår det af forelæggelsesbeslutningen, at Fini H ikke havde nogen ret til at afslutte lejemålet før 1998. Lejekontrakten var indgået med henblik på restaurationsvirksomheden, en økonomisk virksomhed, der indebærer momspligtige udgående transaktioner. For så vidt som Fini H ikke kunne undgå at betale husleje efter lukning af virksomheden (og lokalene ikke blev anvendt til andre formål), må denne husleje anses for en del af den samlede virksomheds faste udgifter. Momsen herpå kan derfor trækkes fra.

43. Det fremgår imidlertid ligeledes, at det ikke var uundgåeligt at betale den fulde husleje, da i det mindste nogle af udgifterne kunne have været sparet ved at acceptere en anden lejer, om end på betingelser, der ikke var fuldt ud tilfredsstillende for Fini H. Kan den omstændighed, at sidstnævnte nægtede at acceptere disse betingelser, påvirke selskabets fradragsret?

44. Som regel vil en person, der driver økonomisk virksomhed, forsøge at gøre dette – hvad enten det er ved påbegyndelse, drift eller lukning af virksomheden – på så rentabel en måde som muligt. Antagelsen om, at det forholder sig således, ligger bestemt til grund for hele merværdiafgiftssystemet.

45. Det er derudover en fuldt ud rimelig antagelse under normal forretningsførelse, og en, der er tilbøjelig til at gøre den danske regerings bekymringer om, at det på en eller anden måde skulle lykkes en handlende at få 98 års tilbagebetaling af indgående moms på en 99-årig lejekontrakt, der er blevet anvendt i blot et år med henblik på økonomisk virksomhed, til skamme. Såfremt der ikke foreligger svig, kan det fratrækne indgående momsbeløb aldrig overstige den faktiske udgift på indgående goder og tjenesteydelser.

46. Undertiden vil en eller flere dele af transaktionen imidlertid ikke være rentabel.

47. Fra Rompelman-dommen til Breitsohl-dommen har Domstolen anerkendt, at sådanne omstændigheder principielt ikke påvirker retten til fradrag for indgående moms, når den indledende fase af en virksomhed ikke bliver til noget som følge af omstændigheder, som den erhvervsdrivende ikke har indflydelse på. Det samme må gælde, når den sidste fase eller selv hele virksomheden giver underskud, i og med at værdien af de momspligtige indgående transaktioner overstiger værdien af de momspligtige udgående transaktioner.

48. Det gør efter min mening ikke nogen forskel, hvis årsagerne til denne situation ikke – eller ikke fuldt ud – er uden for den afgiftspligtiges indflydelse, under forudsætning af, at der ikke foreligger svig, misbrug eller anden uvedkommende brug af de omhandlede indgående goder og tjenesteydelser.

49. Anvendelsen af merværdiafgift er et objektivt spørgsmål. Afgiften opkræves af den værdi,

der rent faktisk tilføjes, selv om en større værdi kunne have været tilføjet af en mere dreven erhvervsdrivende, hvilket ville have ført til større afgiftsindtægter. Resultatet påvirkes heller ikke, såfremt det ikke lykkes en afgiftspligtig at minimere sit tab og dermed det indgående momsbeløb, der skal betales tilbage af afgiftsmyndighederne enten under en særlig afgiftsperiode eller under hele driften af hans virksomhed. Det ønskede fortjenstniveau afhænger af mange betragtninger (21), og det kan ikke kræves af en afgiftspligtig person, at han driver sin virksomhed med henblik på at maksimere momsindtægterne, og han kan ikke straffes for ikke at være i stand til at gøre dette.

50. Man skal derudover erindre, at medmindre der er en hensigt om at misbruge afgiftssystemet, vil afgiftspligtige personer normalt søge at holde deres egne tab nede, således at »underskud« i momsindtægterne under omstændigheder som i den foreliggende sag sandsynligvis vil være forholdsvis sjældne i praksis.

51. Det synspunkt, som jeg taler for, er imidlertid støttet på den antagelse, at de pågældende indgående goder og tjenesteydelser ikke mister deres direkte og umiddelbare tilknytning til den samlede virksomheds momspligtige udgående transaktioner, fra dennes påbegyndelse til dens overdragelse.

52. Denne forbindelse kan mistes på en række måder, når de indgående goder og tjenesteydelser – i dette tilfælde de lejede lokaler og dertil knyttede tjenesteydelser – anvendes til formål, der adskiller sig fra virksomhedens. Dette ville være tilfældet, hvis de blev anvendt til private formål (hvilket ville være endeligt forbrug og ikke give ret til fradrag) eller til en anden virksomheds formål (i hvilket tilfælde fradragsretten ville blive afgjort af omstændighederne for denne virksomhed, jf. punkt 54-57 nedenfor). Det ville selvfølgelig også være tilfældet, såfremt der var tale om svig eller misbrug enten i relation til momssystemet som sådan eller en anden ordning.

53. Det synes i denne henseende fornuftigt analogt med retspraksis vedrørende udgifter, der er afholdt i forbindelse med påbegyndelse af en virksomhed, at antage, at afgiftsmyndighederne kan kræve objektive forhold til støtte for, at de indgående goder og tjenesteydelser ikke anvendtes til andre formål end den oprindelige virksomhed.

Mulig intention om at starte en ny økonomisk virksomhed

54. Et sidste aspekt af den nationale rets andet spørgsmål er, om det ville være relevant, såfremt Fini H havde til hensigt at anvende lokalerne til anden momspligtig virksomhed.

55. Enhver sådan situation er dækket af Domstolens hidtidige praksis fra Rompelman-dommen til Breitsohl-dommen. Såfremt Fini H i den omtvistede periode reelt havde til hensigt at anvende lokalerne med henblik på at opnå indtægter ved momspligtige transaktioner, som kunne omfatte fremleje, kan den indgående moms principielt fradrages, selv hvis der i sidste ende ikke kom en sådan indtægt.

56. Det fremgår imidlertid af retspraksis, at afgiftsmyndighederne kan kræve objektive forhold til støtte for, at Fini H havde til hensigt i god tro at anvende de lejede lokaler til dette formål. Såfremt sådant bevis ikke foreligger, kan de afslå fradrag (22). Dette forudsætter, at hensigten skal være bestemt og forholdsvis specifik. Den blotte vilje til at anvende lokalerne på denne måde, således som og når muligheden byder sig, ville efter min mening ikke være tilstrækkeligt.

57. Når en sådan tilgang er relevant, bliver vurderingen en faktisk vurdering, som det tilkommer den nationale ret at foretage. Da Fini H i den foreliggende sag imidlertid ikke selv synes at fæste lid til en sådan tilgang, vil afgørelsen sandsynligvis alene dreje sig om de faktorer, jeg har skitseret ovenfor angående forbindelsen mellem den lukkede restaurationsvirksomhed og det fortsatte lejemål.

Forslag til afgørelse

58. Jeg er således af den opfattelse, at Domstolen bør besvare de af Højesteret forelagte spørgsmål på følgende måde:

»1) Sjette momsdirektivs artikel 4 og 17 skal fortolkes således, at når en afgiftspligtig person med henblik på dennes momspligtige udgående transaktioner indgår en forpligtelse – såsom leje af erhvervslokaler – til at erhverve momspligtige goder eller tjenesteydelser, men ophører med at foretage momspligtige udgående transaktioner før forpligtelsens udløb, idet vedkommende ikke

desto mindre fortsætter med at erhverve de omhandlede goder eller tjenesteydelser i overensstemmelse med denne forpligtelse, skal han principielt i denne henseende anses for at bibeholde sin status som afgiftspligtig person, der handler som en sådan, og som således har ret til at fradrage momsen på disse goder eller tjenesteydelser i den oprindelige forpligtelses løbetid, under forudsætning af, at:

–den direkte og umiddelbare forbindelse mellem goderne og tjenesteydelserne på den ene side og de transaktioner, med henblik på hvilke den oprindelige forpligtelse til at erhverve goderne og tjenesteydelserne blev indgået, på den anden, ikke brydes ved anvendelse heraf til private formål eller med henblik på anden økonomisk virksomhed, og

–den fortsatte tilstedeværelse af denne direkte og umiddelbare forbindelse kan godtgøres af objektive forhold, såfremt afgiftsmyndighederne kræver det.

2) Længden af den periode, der løber indtil forpligtelsens udløb, er principielt ikke relevant i denne forbindelse. Den omstændighed, at den pågældende aktivt søger at benytte de erhvervede goder eller tjenesteydelser til et andet formål end de oprindelige momspligtige udgående transaktioner, er kun relevant, for så vidt som den kan bryde den direkte og umiddelbare forbindelse til disse transaktioner.«

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12).

3 – 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 momsdirektiv«)

4 – Dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. I, s. 655, af 29.2.1996, sag C-110/94, INZO, Sml. I, s. 857, af 15.1.1998, sag C-37/95, Ghent Coal Terminal, Sml. I, s. 1, af 21.3.1998, forenede sager C-110/98 – C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, og domme af 8.6.2000, sag C-396/98, Schloßstraße, Sml. I, s. 4279, og sag C-400/98, Breitsohl, Sml. I, s. 4321.

5 – Jf. dom af 22.2.2001, sag C-408/98, Abbey National, Sml. I, s. 1361, navnlig dommens præmis 35 ff., og af 29.4.2004, sag C-137/02, Faxworld, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 39.

6 – Lovbekendtgørelse nr. 804 af 16.8.2000.

7 – Nævnt ovenfor i fodnote 4.

8 – Dom af 20.6.1991, sag C-60/90, Polysar Investments, Sml. I, s. 3111, og af 6.2.1997, sag C-80/95, Harnas & Helm, Sml. I, s. 745, samt kendelse af 12.7.2001, sag C-102/00, Welthgrove, Sml. I, s. 5679.

9 – Nævnt ovenfor i fodnote 4. Kommissionen har navnlig henvist til Breitsohl-dommen, præmis 39.

10 – Situationen er endnu mere kompleks, når nogle transaktioner er momspligtige, og andre er momsfratagne, hvilket giver anledning til et pro rata-fradrag. I den foreliggende sag er der imidlertid intet, der tyder på, at Fini H drev andet end fuldt momspligtig virksomhed.

11 – Sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 1.

12 – Jf. bl.a. dom af 6.4.1995, sag C-4/94, BLP Group, Sml. I, s. 983, præmis 19, og af 8.6.2000, sag C-98/98, Midland Bank, Sml. I, s. 4177, præmis 20 ff.

13 – Jf. bl.a. dom af 27.9.2001, sag C-16/00, CIBO Participations, Sml. I, s. 6663, præmis 35.

14 – Jf. bl.a. de i fodnote 4 nævnte domme og Midland Bank-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 22.

15 – Jf. Abbey National- og Faxworld-dommene, begge nævnt ovenfor i fodnote 5.

16 – Dommens præmis 35.

17 – Sjette momsdirektivs artikel 4, stk. 1.

18 – Første momsdirektivs artikel 2, nævnt ovenfor i punkt 2.

19 – Jf. bl.a. Ghent Coal Terminal-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 4, præmis 15.

20 – Jf. punkt 28 og 29 ovenfor.

21 – Sammenlign med BLP Group-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 26.

22 – Jf. bl.a. Gabalfrisa-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 4, præmis 46.