DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)
15. januar 1998 *

I sag C-37/95,

angående en anmodning, som Belgiens Hof van Cassatie i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Belgische Staat

mod

Ghent Coal Terminal NV,

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),

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af formanden for Sjette Afdeling, H. Ragnemalm, som fungerende formand for Anden Afdeling, og dommerne G. F. Mancini (refererende dommer) og G. Hirsch,

* Processprog: nederlandsk.

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer
justitssekretær: ekspeditionssekretær H. A. Rühl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Belgische Staat ved kommitteret Jan Devadder, Ministeriet for Udenrigsanliggender, Udenrigshandel og Udviklingssamarbejde, som befuldmægtiget, bistået af Ignace Claeys Bouùaert, advokat med møderet for Belgiens Hof van Cassatie, og advokat Bernard van de Walle de Ghelcke, Bruxelles

— Ghent Coal Terminal NV ved Pierre Van Ommeslaghe, advokat med møderet for Belgiens Hof van Cassatie

— den tyske regering ved afdelingschef Ernst Röder og sekretær Gereon Thiele, begge Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtigede

— den græske regering ved konsulent Michail Apessos og fuldmægtig Maria Basdeki, begge hos statens advokat, samt særlig konsulent for viceudenrigsministeren Anna Rokofyllou, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved Berend Jan Drijber, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der er afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 11. juli 1996 af Belgische Staat ved advokat Bernard van de Walle de Ghelcke, af Ghent Coal Terminal NV

ved advokat Martin Lebbe, Bruxelles, af den græske regering ved Michail Apessos og Anna Rokofyllou og af Kommissionen ved Berend Jan Drijber,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 11. juli 1996,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 10. februar 1995, indgået til Domstolen den 16. februar 1995, har Belgiens Hof van Cassatie i medfør af EF-traktatens artikel 177 stillet et præjudicielt spørgsmål om 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 »direktivet«).

2 Dette spørgsmål er blevet rejst under en tvist mellem den belgiske stat og Ghent Coal Terminal NV (herefter »Ghent Coal«) vedrørende betaling af den merværdiafgift (herefter »moms«), som Ghent Coal fradrog i forbindelse med visse investeringsarbejder, som selskabet har udført.

3 Direktivets artikel 17 bestemmer følgende:

»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

b) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for indførte goder

...«

4 Bestemmelserne om berigtigelse af fradragene er indeholdt i artikel 20, som bestemmer:

»1. Det oprindeligt foretagne fradrag berigtiges efter nærmere bestemmelser, som fastsættes af medlemsstaterne, især:

a) når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage

b) når der efter angivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, navnlig i tilfælde af annullation af køb eller opnåelse af rabatter; der skal dog ikke ske berigtigelse i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, i tilfælde af behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse, tab eller tyveri ...

2. For så vidt angår investeringsgoder, foretages en berigtigelse over en periode på fem år, heri medregnet det år i hvilket de blev erhvervet eller fremstillet. Hvert år omfatter denne berigtigelse kun en femtedel af den afgift, der er pålagt disse goder. Berigtigelsen finder sted i forhold til de ændringer i fradragsretten, som har fundet sted i de følgende år set i forhold til det år, hvor godet blev erhvervet eller fremstillet.

...

3. I tilfælde af levering i berigtigelsesperioden skal investeringsgodet betragtes, som om det af den afgiftspligtige person fortsat var blevet anvendt i forbindelse med økonomisk virksomhed indtil udløbet af berigtigelsesperioden. Denne økonomiske virksomhed anses for fuldt afgiftspligtig, såfremt leveringen af nævnte gode er afgiftspligtig; den anses for fuldstændig afgiftsfri, såfremt leveringen er afgiftsfri. Berigtigelsen foretages på én gang for hele den berigtigelsesperiode, der endnu ikke er forløbet.

...«

5 I Belgien er levering af grundstykker fritaget for moms.

6 I 1980 købte Ghent Coal nogle grunde i Gents havneområde. Dernæst udførte selskabet nogle investeringsarbejder på disse grunde og fradrog straks den moms, der var betalt af de goder og tjenesteydelser, som stod i forbindelse med disse arbejder, for perioden mellem den 1. januar 1981 og den 31. december 1983.

7 Den 1. marts 1983 mageskiftede Ghent Coal på Gent kommunes initiativ de pågældende grunde med andre grunde beliggende andetsteds i Gents havneområde. Følgelig brugte selskabet aldrig de grunde, for hvilke det havde udført de investeringsarbejder, der havde givet anledning til fradraget.

8 Det er ubestridt, at de investerede goder normalt var bestemt til at udføre afgiftspligtige transaktioner, at mageskiftet hverken var forudset eller planlagt af Ghent Coal, at sidstnævnte ikke kunne undgå det ud fra et økonomisk synspunkt, og at dette mageskifte endog udgjorde et tilfælde af økonomisk force majeure for selskabet.

9 Efter en revision gennemført i 1984 konstaterede afgiftsmyndighederne, at Ghent Coal ikke havde brugt de pågældende grunde til at udføre afgiftspligtige transaktioner, hvorfor myndighederne krævede tilbagebetaling af den moms, der var fradraget i forbindelse med de investeringsarbejder, der var udført på de pågældende grunde, samt betaling af en bøde og morarenter.

10 Ghent Coal tilsluttede sig først afgiftsmyndighedernes opfattelse. Den 27. marts 1986 anlagde selskabet imidlertid sag mod den belgiske stat ved Rechtbank van eerste aanleg, Gent, som ved dom af 4. april 1990 frifandt sagsøgte. Ved dom af 26. oktober 1992 gav Hof van beroep, Gent, derimod Ghent Coal medhold i anken. Den belgiske stat iværksatte derefter kassationsanke mod denne dom.

11 Den belgiske stat er af den opfattelse, at når de leverede goder og de udførte tjenesteydelser, der har givet anledning til fradrag, aldrig er blevet anvendt til at udføre afgiftspligtige transaktioner, må retten til fradrag nægtes med tilbagevirkende kraft, og den fradragne moms skal tilbagebetales fuldt ud.

12 Ghent Coal har heroverfor gjort gældende, at retten til fradrag af den moms, der skal betales eller er erlagt for goder og tjenesteydelser, der oprindeligt var bestemt til at anvendes til gennemførelse af afgiftspligtige transaktioner, er endelig og således ikke kan anfægtes, selv hvis den pågældende aldrig faktisk har gjort brug af de pågældende goder og tjenesteydelser.

13 Da Belgiens Hof van Cassatie fandt, at en fortolkning af direktivets artikel 17 var nødvendig for at afgøre den tvist, der verserede for den, besluttede den at udsætte sagen og at stille Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 17 i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter fortolkes således, at fradragsretten fortsat består for den merværdiafgift på investeringer, som oprindelig var bestemt til at anvendes i virksomheden, men som uden virksomhedens vilje aldrig faktisk blev taget i brug af denne?«

14 Den forelæggende rets spørgsmål går reelt ud på, om direktivets artikel 17 skal fortolkes således, at den tillader en afgiftspligtig, der optræder i denne egenskab, at fradrage den moms, som han skal betale for goder, der er leveret ham, eller for tjenesteydelser, der er udført for ham med henblik på investeringsarbejder, der skal anvendes som led i afgiftspligtige transaktioner, og i givet fald om fradragsretten bevares, når den afgiftspligtige på grund af omstændigheder, som han ikke har indflydelse på, aldrig har gjort brug af de nævnte investeringsarbejder til gennemførelse af afgiftspligtige transaktioner.

15 Hvad for det første angår dette spørgsmåls første led, har Domstolen gentagne gange fastslået, at fradragsordningen tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den afgift, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed. Det fælles merværdiafgiftssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat sådan virksomhed i sig selv er momspligtig (jf. bl.a. domme af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 19, og af 21.9.1988, sag 50/87, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 4797, præmis 15).

16 Da der ikke er udstedt nogle bestemmelser, der bemyndiger medlemsstaterne til at begrænse den fradragsret, der er indrømmet de afgiftspligtige, omfatter denne ret umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transak-

tioner i tidligere omsætningsled. Da sådanne begrænsninger skal anvendes ensartet i samtlige medlemsstater, er undtagelser kun lovlige i de tilfælde, som direktivet udtrykkeligt indeholder bestemmelse om (jf. bl.a. ovennævnte dom i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 16 og 17, dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 27, og af 6.7.1995, sag C-62/93, Supergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 18).

17 Det følger af det foregående, at en afgiftspligtig, der optræder i denne egenskab, har ret til at fradrage den moms, som skyldes eller er erlagt for goder, der er leveret ham, eller for tjenesteydelser, der er udført for ham med henblik på investeringsarbejder, der skal anvendes som led i afgiftspligtige transaktioner.

18 Hvad dernæst angår spørgsmålets andet led, fremgår det af ovennævnte dom i Lennartz-sagen, præmis 15, at den brug, der gøres af goderne og tjenesteydelserne, kun er afgørende for omfanget af det oprindelige fradrag, som den afgiftspligtige har ret til i henhold til artikel 17, og omfanget af eventuelle berigtigelser i de efterfølgende perioder.

19 I øvrigt har Domstolen i præmis 20 og 21 i dommen af 29. februar 1996 (sag C-110/94, INZO, Sml. I, s. 857) — som omhandlede den situation, at en virksomhed aldrig havde udført nogen afgiftspligtig transaktion — fastslået, at fradragsretten, når den en gang er opstået, bevares, selv om den påtænkte økonomiske virksomhed ikke var forbundet med afgiftspligtige transaktioner.

20 På samme måde bevares fradragsretten, når den afgiftspligtige ikke har kunnet anvende de goder eller tjenesteydelser, der har givet anledning til fradrag, som led i afgiftspligtige transaktioner på grund af omstændigheder, som han ikke har indflydelse på.

21 Det fremgår ligeledes af INZO-dommen (præmis 24), at i tilfælde af svig eller misbrug, som hvor den afgiftspligtige f.eks. har foregivet at ville udfolde en bestemt økonomisk virksomhed, mens han i virkeligheden har søgt at inddrage fradragsberettigede goder i sin private formue, kan afgiftsmyndighederne med tilbagevirkende kraft kræve de fratrukne beløb tilbagebetalt, da fradragene blev godkendt på baggrund af falske oplysninger.

22 Når det derimod er begivenheder, som den afgiftspligtige ikke har indflydelse på, der har hindret ham i at anvende de goder eller tjenesteydelser, der har givet anledning til fradraget, til sine afgiftspligtige transaktioner, er der ingen risiko for svig eller misbrug, som kan begrunde en senere tilbagebetaling.

23 Endelig bemærkes, at levering af et investeringsgode i løbet af berigtigelsesperioden, som det er tilfældet i hovedsagen, i givet fald kan give anledning til en berigtigelse af fradraget på de betingelser, der er fastsat i direktivets artikel 20, stk. 3.

24 Det præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares med, at direktivets artikel 17 skal fortolkes således, at den tillader en afgiftspligtig, der optræder i denne egenskab, at fradrage den moms, som han skal betale for goder, der er leveret ham, eller for tjenesteydelser, der er udført for ham med henblik på investeringsarbejder, der skal anvendes som led i afgiftspligtige transaktioner. Fradragsretten bevares, når den afgiftspligtige på grund af omstændigheder, som han ikke har indflydelse på, aldrig har gjort brug af de nævnte goder og tjenesteydelser til gennemførelse af afgiftspligtige transaktioner. I givet fald kan levering af et investeringsgode i løbet af berigtigelsesperioden give anledning til en berigtigelse af fradraget på de betingelser, der er fastsat i direktivets artikel 20, stk. 3.

Sagens omkostninger

25 De udgifter, der er afholdt af den tyske og den græske regering samt af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Belgiens Hof van Cassatie ved kendelse af 10. februar 1995, 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 skal fortolkes således, at den tillader en afgiftspligtig, der optræder i denne egenskab, at fradrage den moms, som han skal betale for goder, der er leveret ham, eller for tjenesteydelser, der er udført for ham med henblik på investeringsarbejder, der skal anvendes som led i afgiftspligtige transaktioner. Fradragsretten bevares, når den afgiftspligtige på grund af omstændigheder, som han ikke har indflydelse på, aldrig har gjort brug af de nævnte goder og tjenesteydelser til gennemførelse af afgiftspligtige transaktioner. I givet fald kan levering af et investeringsgode i løbet af berigtigelsesperioden give anledning til en berigtigelse af fradraget på de betingelser, der er fastsat i artikel 20, stk. 3, i direktiv 77/388.

Ragnemalm Mancini Hirsch

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 15. januar 1998.

R. Grass R. Schintgen

Justitssekretær Formand for Anden Afdeling