YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)
15 päivänä tammikuuta 1998 *

Asiassa C-37/95,

jonka Hof van Cassatie van België on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Belgian valtio

vastaan

Ghent Coal Terminal NV

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 17 artiklan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: kuudennen jaoston puheenjohtaja H. Ragnemalm, joka hoitaa toisen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit G. F. Mancini (esittelevä tuomari) ja G. Hirsch,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

julkisasiamies: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Belgian valtio, asiamiehenään ulkoasiain-, ulkomaankauppa- ja kehitysyhteistyöministeriön oikeudellisen osaston neuvonantaja Jan Devadder, avustajinaan asianajaja Ignace Claeys Bouùaert, Hof van Cassatie van België, ja asianajaja Bernard van de Walle de Ghelcke, Bryssel,

— Ghent Coal Terminal NV, edustajanaan asianajaja Pierre Van Ommeslaghe, Hof van Cassatie van België,

— Saksan hallitus, asiamiehinään liittovaltion talousministeriön Ministerialrat Ernst Röder ja saman ministeriön Assessor Gereon Thiele,

— Kreikan hallitus, asiamiehinään valtion oikeudellisen neuvoston avustava oikeudellinen neuvonantaja Michail Apessos, valtion oikeudellisen neuvoston oikeudellinen asiamies Maria Basdeki ja apulaisulkoministerin erityisneuvonantaja Anna Rokofyllou,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään oikeudellisen yksikön virkamies Berend Jan Drijber,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Belgian valtion, asiamiehenään Bernard van de Walle de Ghelcke, Ghent Coal Terminal NV:n, edustajanaan asianajaja Martin Lebbe, Bryssel, Kreikan

hallituksen, asiamiehinään Michail Apessos ja Anna Rokofyllou, ja komission, asiamiehenään Berend Jan Drijber, 11.7.1996 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 11.7.1996 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Hof van Cassatie van België on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 10.2.1995 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 16.2.1995, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1, jäljempänä direktiivi) 17 artiklan tulkinnasta.

2 Tämä kysymys on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Belgian valtio ja Ghent Coal Terminal NV (jäljempänä Ghent Coal) ja joka koskee sen arvonlisäveron maksamista, jonka Ghent Coal on vähentänyt joidenkin suorittamiensa investointien vuoksi.

3 Direktiivin 17 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

2. Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen:

a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen;

b) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu maahantuoduista tavaroista;

— — .”

4 Vähennysten oikaisemisesta säädetään 20 artiklassa seuraavaa:

”1. Alunperin tehty vähennys on oikaistava jäsenvaltioiden vahvistamien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaan, erityisesti

a) jos vähennys on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu;

b) jos vähennysten määrän määräytymisessä huomioon otetuissa erissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, etenkin jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu; oikaisua ei kuitenkaan suoriteta kokonaan tai osittain maksamatta jääneiden liiketoimien osalta eikä asianmukaisesti toteen näytetyn tai todetun tuhoutumisen, hävikin tai varkauden osalta — — .

2. Investointitavaroiden osalta oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavaran hankinta- tai valmistusvuosi. Kunakin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidennekseen näiden tavaroiden verosta. Oikaisu perustuu seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa tavaran hankinta- tai valmistusvuoteen.

— —

3. Oikaisukauden aikana luovutettua investointitavaraa on katsottava käytetyksi verovelvollisen taloudellisessa toiminnassa oikaisukauden loppuun saakka. Tätä taloudellista toimintaa on pidettävä kokonaisuudessaan verollisena, jos mainitun tavaran luovutus on verollinen; ja sitä on pidettävä kokonaan vapautettuna, jos luovutus on vapautettu. Oikaisu on suoritettava kerralla koko jäljellä olevan oikaisukauden osalta.

— — ."

5 Maa-alueiden luovuttaminen on Belgiassa vapautettu arvonlisäverosta.

6 Ghent Coal osti vuonna 1980 alueita Gentin satama-alueelta. Tämän jälkeen se suoritti investointeja ja vähensi välittömästi kyseisiin investointeihin liittyvistä tavaroista ja palveluista 1.1.1981 ja 31.12.1983 väliseltä ajanjaksolta suoritetun arvonlisäveron.

7 Ghent Coal vaihtoi kyseiset alueet Gentin kaupungin aloitteesta 1.3.1983 muualla Gentin satama-alueella sijaitseviin alueisiin. Tämän vuoksi se ei ole koskaan käyttänyt alueita, joita varten se suoritti vähennykseen johtaneet investoinnit.

8 Asiassa ei ole kiistetty, että investoitu omaisuus oli, kuten yleensä, tarkoitettu verollisten liiketoimien suorittamiseen, että Ghent Coal ei ollut ennakoinut eikä suunnitellut vaihtoa, että se oli sille yrityksenä väistämätöntä ja että tämä vaihto oli sille jopa taloudellinen pakko.

9 Vuonna 1984 suoritetun tarkastuksen jälkeen veroviranomaiset totesivat, että Ghent Coal ei ollut käyttänyt kyseisiä alueita verotettaviin liiketoimiin, minkä vuoksi ne vaativat kyseisillä alueilla suoritettujen investointien vuoksi vähennetyn arvonlisäveron palauttamista sekä sakon ja viivästyskorkojen maksamista.

10 Ghent Coal hyväksyi aluksi veroviranomaisten väitteen. Se haastoi kuitenkin 27.3.1986 Belgian valtion oikeuteen Rechtbank van eerste aanleg te Gentissä, joka hylkäsi sen kanteen 4.4.1990 antamallaan tuomiolla. Hof van beroep te Gent katsoi sitä vastoin 26.10.1992 antamassaan tuomiossa, että Ghent Coalin tekemä valitus oli perusteltu. Tämän jälkeen Belgian valtio valitti tästä tuomiosta.

11 Belgian valtio katsoo, että kun luovutettuja tavaroita ja tarjottuja palveluja, joiden osalta on vähennetty arvonlisävero, ei ole koskaan käytetty verollisiin liiketoimiin, vähennysoikeus on evättävä taannehtivasti ja vähennetty arvonlisävero palautettava kokonaisuudessaan.

12 Ghent Coal väittää sitä vastoin, että sellaisista tavaroista tai palveluista maksetun tai maksettavan arvonlisäveron vähennysoikeus, jotka oli alun perin tarkoitettu käytettäväksi verollisiin liiketoimiin, on luonteeltaan lopullinen eikä sitä voida asettaa kyseenalaiseksi, vaikka asianomainen ei olisi koskaan tosiasiallisesti hyödyntänyt kyseisiä tavaroita ja palveluita.

13 Koska Hof van Cassatie van België katsoi, että sen käsiteltäväksi saatetun asian ratkaiseminen edellyttää direktiivin 17 artiklan tulkintaa, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 17 artiklaa tulkittava siten, että vähennysoikeus arvonlisäverosta pysyy voimassa sellaisten alun perin yrityksessä käytettäviksi tarkoitettujen investointien osalta, joita ei ole yrityksestä riippumattomista syistä koskaan tosiasiassa hyödynnetty?"

14 Kansallinen tuomioistuin pyrkii kysymyksellään ennen kaikkea selvittämään, onko direktiivin 17 artiklaa tulkittava siten, että verovelvollinen voi tässä ominaisuudessaan vähentää arvonlisäveron, joka sen on maksettava sellaisista sille luovutetuista tavaroista tai tarjotuista palveluista, jotka on tarkoitettu käytettäväksi verotettaviin liiketoimiin liittyviin investointeihin, ja pysyykö tämä vähennysoikeus tarvittaessa voimassa silloin, kun verovelvollinen ei ole tahdostaan riippumattomista syistä koskaan käyttänyt kyseisiä investointeja verotettavien liiketoimien toteuttamiseen.

15 Aluksi on todettava kysymyksen ensimmäisestä osasta, että yhteisöjen tuomioistuin on toistuvasti katsonut, että vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken sen liiketoiminnan harjoittamisen yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen täydellisen neutraalisuuden yrityksen verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on arvonlisäveron alaista (ks. erityisesti asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985, Kok. 1985, s. 655, 19 kohta ja asia 50/87, komissio v. Ranska, tuomio 21.9.1988, Kok. 1988, s. 4797, 15 kohta).

16 Sellaisten säännösten puuttuessa, joiden perusteella jäsenvaltiot voisivat rajoittaa verovelvollisille myönnettyä vähennysoikeutta, tätä oikeutta on sovellettava välittömästi kaikkiin veroihin, jotka sisältyvät aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa

suoritettuihin liiketoimiin. Koska tällaisia rajoituksia on sovellettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa, poikkeuksia sallitaan ainoastaan direktiivissä nimenomaisesti säädetyissä tapauksissa (ks. erityisesti em. asia komissio v. Ranska, tuomion 16 ja 17 kohta; asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991, Kok. 1991, s. I-3795, 27 kohta ja asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995, Kok. 1995, s. I-1883, 18 kohta).

17 Edellä esitetyn perusteella verovelvollisella on tässä ominaisuudessaan oikeus vähentää arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovutettu tai suoritettu verotettavissa liiketoimissa käytettäviä investointeja varten.

18 Seuraavaksi on todettava kysymyksen toisesta osasta, että edellä mainitussa asiassa Lennartz annetun tuomion 15 kohdasta ilmenee, että sen perusteella, mihin tavarat ja palvelut on käytetty, määritellään ainoastaan sen alkuperäisen vähennyksen laajuus, johon verovelvollinen on 17 artiklan nojalla oikeutettu, ja mahdollisten oikaisujen laajuus seuraavien kausien aikana.

19 Asiassa C-110/94, INZO, 29.2.1996 annettu tuomio (Kok. 1996, s. I-857) koski tilannetta, jossa yritys ei ollut koskaan toteuttanut yhtään verotettavaa liiketointa, ja yhteisöjen tuomioistuin katsoi tuomion 20 ja 21 kohdassa, että kerran syntynyt vähennysoikeus säilyy, vaikka suunnitellussa taloudellisessa toiminnassa ei ole tehty liiketoimia, joita verotettaisiin.

20 Samalla tavoin vähennysoikeus pysyy voimassa, kun verovelvollinen ei ole tahdostaan riippumattomista syistä voinut käyttää verollisessa liiketoiminnassaan tavaroita tai palveluja, joiden osalta on tehty vähennys.

21 Asiassa INZO annetusta tuomiosta (24 kohta) ilmenee lisäksi, että petoksen tai väärinkäytöksen ollessa kyseessä, jolloin asianomainen on valheellisesti ilmoittanut aloittavansa tietyn taloudellisen toiminnan, mutta on todellisuudessa yrittänyt pelkästään hankkia yksityisomaisuudekseen tavaroita, joista voi tehdä vähennyksen, veroviranomaiset voivat vaatia vähennettyjen määrien takaisin maksamista taannehtivasti, koska vähennykset on myönnetty väärän ilmoituksen perusteella.

22 Sitä vastoin silloin, kun verovelvollinen ei ole tahdostaan riippumattomista syistä voinut käyttää verollisissa liiketoimissaan tavaroita tai palveluja, joiden osalta on tehty vähennys, ei ole olemassa minkäänlaista petoksen tai väärinkäytöksen vaaraa, jolla myöhempi palauttaminen voitaisiin perustella.

23 Lopuksi on todettava, että investointitavaran luovuttaminen oikaisukauden aikana, kuten pääasiassa, voi tarvittaessa johtaa direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa säädetyin edellytyksin vähennyksen oikaisemiseen.

24 Näin ollen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että direktiivin 17 artiklaa on tulkittava siten, että verovelvollinen voi tässä ominaisuudessaan vähentää arvonlisäveron, joka sen on maksettava sellaisista sille luovutetuista tavaroista tai tarjotuista palveluista, jotka on tarkoitettu käytettäväksi verotettaviin liiketoimiin liittyviin investointeihin. Vähennysoikeus pysyy voimassa silloin, kun verovelvollinen ei ole tahdostaan riippumattomista syistä koskaan käyttänyt kyseisiä tavaroita ja palveluja verotettavien liiketoimien toteuttamiseen. Investointitavaran luovuttaminen oikaisukauden aikana voi tarvittaessa johtaa direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa säädetyin edellytyksin vähennyksen oikaisemiseen.

Oikeudenkäyntikulut

25 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Saksan ja Kreikan hallituksille ja Euroopan yhteisöjen komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto)

on ratkaissut Hof van Cassatie van Belgiën 10.2.1995 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklaa on tulkittava siten, että verovelvollinen voi tässä ominaisuudessaan vähentää arvonlisäveron, joka sen on maksettava sellaisista sille luovutetuista tavaroista tai tarjotuista palveluista, jotka on tarkoitettu käytettäväksi verotettaviin liiketoimiin liittyviin investointeihin. Vähennysoikeus pysyy voimassa silloin, kun verovelvollinen ei ole tahdostaan riippumattomista syistä koskaan käyttänyt kyseisiä tavaroita ja palveluja verotettavien liiketoimien toteuttamiseen. Investointitavaran luovuttaminen oikaisukauden aikana voi tarvittaessa johtaa direktiivin 77/388/ETY 20 artiklan 3 kohdassa säädetyin edellytyksin vähennyksen oikaisemiseen.

Ragnemalm Mancini Hirsch

Julistettiin Luxemburgissa 15 päivänä tammikuuta 1998.

R. Grass
kirjaaja

R. Schintgen
toisen jaoston puheenjohtaja