

61995J0037

Domstolens Dom (Anden Afdeling) af 15. januar 1998. - Belgische Staat mod Ghent Coal Terminal NV. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Hof van cassatie - Belgien. - Merværdiafgift - Sjette momsdirektiv - Artikel 17 - Fradragsret - Berigtigelse af fradrag. - Sag C-37/95.

Samling af Afgørelser 1998 side I-00001

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - fradrag af indgående afgift - fradrag af afgiften på goder, der er leveret, eller tjenesteydelser, der er udført, med henblik på investeringsarbejder, der skal anvendes som led i afgiftspligtige transaktioner - umuligt for den afgiftspligtige at gøre brug af goderne og tjenesteydelserne til det påtænkte formål - omstændighed uden betydning for fradragsretten - mulighed for berigtigelse af det oprindeligt foretagne fradrag på de i sjette direktivs artikel 20, stk. 3, fastsatte betingelser

(Raadets direktiv 77/388, art. 17, stk. 2, og art. 20, stk. 3)

Sammendrag

Artikel 17 i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes således, at den tillader en afgiftspligtig, der optræder i denne egenskab, at fradrage den merværdiafgift, 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.

Parter

I sag C-37/95,

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

Belgische Staat

mod

Ghent Coal Terminal NV,

at opnaa en praejudiciel afgoerelse vedroerende fortolkningen af artikel 17 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

(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,

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer

justitssekretaer: ekspeditionssekretaer H.A. Ruehl,

efter at der er indgivet skriftlige indlaeg af:

- Belgische Staat ved kommitteret Jan Devadder, Ministeriet for Udenrigsanliggender, Udenrigshandel og Udviklingssamarbejde, som befuldmaegtiget, bistaet af Ignace Claeys Bouuaert, advokat med moederet for Belgiens Hof van Cassatie, og advokat Bernard van de Walle de Ghelcke, Bruxelles

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

- den tyske regering ved afdelingschef Ernst Roeder og sekretaer Gereon Thiele, begge Forbundsoekonomiministeriet, som befuldmaegtigede

- den graeske regering ved konsulent Michail Apossos og fuldmaegtig Maria Basdeki, begge hos statens advokat, samt saerlig konsulent for viceudenrigsministeren Anna Rokofyllou, som befuldmaegtigede

- Kommissionen for De Europaeiske Faelleskaber ved Berend Jan Drijber, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmaegtiget,

paa grundlag af retsmoederapporten,

efter at der er afgivet mundtlige indlaeg i retsmoedet 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 graeske regering ved Michail Apossos og Anna Rokofyllou og af Kommissionen ved Berend Jan Drijber,

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

afsagt foelgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 10. februar 1995, indgaaet til Domstolen den 16. februar 1995, har Belgiens Hof van Cassatie i medfoer af EF-traktatens artikel 177 stillet et praejudicielt spoergsmaal om fortolkningen af artikel 17 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, herefter »direktivet«).

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

3 Direktivets artikel 17 bestemmer foelgende:

»1. Fradragsretten indtraeder 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 paahviler ham, at fradrage foelgende beloeb:

a) den mervaerdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udfoert for ham af en anden afgiftspligtig person

b) den mervaerdiafgift, som skyldes eller er erlagt for indfoerte goder

...«

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

»1. Det oprindeligt foretagne fradrag berigtiges efter naermere bestemmelser, som fastsaettes af medlemsstaterne, isaer:

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

b) naar der efter angivelsens udfaerdigelse er sket aendringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsaettelsen af fradragsbeloebet, navnlig i tilfaelde af annulation af koeb eller opnaaelse af rabatter; der skal dog ikke ske berigtigelse i tilfaelde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, i tilfaelde af behoerigt paavist eller godtgjort oedelaeggelse, tab eller tyveri ...

2. For saa vidt angaar investeringsgoder, foretages en berigtigelse over en periode paa fem aar, heri medregnet det aar i hvilket de blev erhvervet eller fremstillet. Hvert aar omfatter denne berigtigelse kun en femtedel af den afgift, der er paalagt 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, saafremt leveringen af nævnte gode er afgiftspligtig; den anses for fuldstændig afgiftsfri, saafremt 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. Dernaest 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. Foelgelig 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 boede 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 sagsoegte. 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 naar 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 saaledes ikke kan anfaegtes, 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 saaledes, at fradragsretten fortsat består for den merværdiafgift på investeringer, som oprindeligt 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 saaledes, 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 saaledes, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat saadan 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 transaktioner i tidligere omsætningsled. Da saadanne 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 goeres 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 Paa samme maade bevares fradragsretten, naar den afgiftspligtige ikke har kunnet anvende de goder eller tjenesteydelser, der har givet anledning til fradrag, som led i afgiftspligtige transaktioner paa grund af omstaendigheder, som han ikke har indflydelse paa.

21 Det fremgaar ligeledes af INZO-dommen (praemis 24), at i tilfaelde af svig eller misbrug, som hvor den afgiftspligtige f.eks. har foregivet at ville udfolde en bestemt oekonomisk virksomhed, mens han i virkeligheden har soegt at inddrage fradragsberettigede goder i sin private formue, kan afgiftsmyndighederne med tilbagevirkende kraft kraeve de fratrukne beloeb tilbagebetalt, da fradrage blev godkendt paa baggrund af falske oplysninger.

22 Naar det derimod er begivenheder, som den afgiftspligtige ikke har indflydelse paa, 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 bemaerkes, at levering af et investeringsgode i loebet af berigtigelsesperioden, som det er tilfaeldet i hovedsagen, i givet fald kan give anledning til en berigtigelse af fradraget paa de betingelser, der er fastsat i direktivets artikel 20, stk. 3.

24 Det praejudicielle spoergsmaal skal derfor besvares med, at direktivets artikel 17 skal fortolkes saaledes, at den tillader en afgiftspligtig, der optraeder i denne egenskab, at fradrage den moms, som han skal betale for goder, der er leveret ham, eller for tjenesteydelser, der er udfoert for ham med henblik paa investeringsarbejder, der skal anvendes som led i afgiftspligtige transaktioner. Fradragsretten bevares, naar den afgiftspligtige paa grund af omstaendigheder, som han ikke har indflydelse paa, aldrig har gjort brug af de naevnte goder og tjenesteydelser til gennemfoerelse af afgiftspligtige transaktioner. I givet fald kan levering af et investeringsgode i loebet af berigtigelsesperioden give anledning til en berigtigelse af fradraget paa de betingelser, der er fastsat i direktivets artikel 20, stk. 3.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

25 De udgifter, der er afholdt af den tyske og den graeske regering samt af Kommissionen for De Europaeiske Faellesskaber, 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 afgøerelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN

(Anden Afdeling)

vedroerende det spoergsmaal, der er forelagt af Belgiens Hof van Cassatie ved kendelse af 10. februar 1995, for ret:

Artikel 17 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 den tillader en afgiftspligtig, der optraeder i denne egenskab, at fradrage den moms, som han skal betale for goder, der er leveret ham, eller for tjenesteydelser, der er udfoert for ham med henblik paa investeringsarbejder, der skal anvendes som led i afgiftspligtige transaktioner. Fradragsretten bevares, naar den afgiftspligtige paa grund af omstaendigheder, som han ikke har indflydelse paa, aldrig har gjort brug af de naevnte goder og tjenesteydelser til gennemfoerelse af afgiftspligtige transaktioner. I givet fald kan levering af et investeringsgode i loebet af berigtigelsesperioden give anledning til en berigtigelse af fradraget paa de betingelser, der er fastsat i artikel 20, stk. 3, i direktiv 77/388.