

## 61995C0037

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer fremsat den 11. juli 1996. - 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*

### Generaladvokatens forslag til afgørelse

*1 Belgiens Hof van Cassatie stiller Domstolen et præjudicielt spørgsmål om fortolkningen af artikel 17, stk. 2, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (1) (herefter »sjette direktiv«).*

*2 Det præjudicielle spørgsmål har til formål at få fastlagt indholdet og omfanget af retten til at fradrage den merværdiafgift (herefter »moms«), som er blevet betalt af en industrivirksomhed på grund af visse investeringer til byggemodning af arealer, som til syvende og sidst ikke har kunnet anvendes til det oprindeligt påtænkte formål.*

*3 Det spørgsmål, der er stillet Domstolen, lyder således:*

*»Skal artikel 17, stk. 2, i Raadets 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 oprindeligt var bestemt til at anvendes i virksomheden, men som uden virksomhedens vilje aldrig faktisk blev taget i brug af denne?«*

*De faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen*

*4 I forelæggelseskendelsen fremstilles følgende tre faktiske omstændigheder blot meget kortfattet som sagens væsentlige omstændigheder:*

*a) Selskabet Ghent Coal Terminal (herefter »Ghent Coal«) købte i 1980 nogle grunde i Gents havneområde.*

*b) Selskabet udførte investeringsarbejder på disse grunde og fradrog straks merværdiafgiften på sin angivelse for perioden 1. januar 1981 til 31. december 1983.*

c) Den 1. marts 1983 mageskiftede selskabet paa byen Gents initiativ de grunde, som det havde koebt, og paa grund af dette mageskifte brugte det aldrig de investeringsarbejder, som det havde udfoert.

5 I forelaeggelseskendelsen erkendes det, at parterne ikke er uenige om den omstaendighed - der laegges til grund i dommen i appelinstansen - at »investeringsgoderne normalt var bestemt til udfoerelse af afgiftspligtige transaktioner, at mageskiftet ikke forud var forudset af kassationsindstaevnte, at det ikke var planlagt, at kassationsindstaevnte i erhvervsmaessig henseende skulle traede til side, og at mageskiftet for kassationsindstaevnte var oekonomisk force majeure«.

6 En gennemgang af de forskellige dokumenter, som parterne har indleveret under tvisten i hovedsagen, giver kendskab til endnu andre omstaendigheder og viser, hvorledes sagen er forloebet for de nationale retsinstanser, omstaendigheder, som har en vis interesse for en bedre forstaaelse af sagen, og som jeg kort skal beskrive.

7 Ghent Coal, som havde besluttet at udvide sine havneanlaeg, koebte i 1980 forskellige parceller jord beliggende paa Imsakkerlaan langs Gents oliekaej med henblik paa at bygge en kulterminal og et anlaeg til pakning af kul.

8 Ghent Coal paabegyndte de noedvendige arbejder med henblik paa dette byggeri, for hvilket selskabet afholdt visse investeringsudgifter, der hovedsagelig bestod i udfoerelse af en forudgaaende undersoegelse foretaget af en byggevirksomhed, en anden undersoegelse af jordbundens fysiske beskaffenhed samt anlaeg af et hoejspaendingskabel og forskellige jordarbejder. Udgifterne til disse arbejder oversteg 50 mio. BEF.

9 Den 1. marts 1983 paalagde Gent kommunes myndigheder Ghent Coal at mageskifte de naevnte grunde, som allerede delvis var byggemodnet, mod andre grunde, som tilhoerte byen. Ghent Coal modtog ligeledes en udligningssum.

10 Ghent Coal, som for afgiftsperioderne 1981, 1982 og 1983 havde fradraget 9 354 677 BEF i moms, som selskabet havde betalt paa de udgifter, der var afholdt til byggemodning af grundene, blev af de belgiske afgiftsmyndigheder anmodet om at tilbagebetale disse fradrag, som selskabet ifoelge disse myndigheder ikke havde ret til.

11 I september 1984 underskrev Ghent Coal og afgiftsmyndighederne en aftale eller et forlig, hvorved selskabet forpligtede sig til at betale 9 379 677 BEF i moms (forhoejet med afgifter og boeden). Denne betaling skete den 31. januar 1985 ved modregning i andre fordringer til fordel for Ghent Coal.

12 Ghent Coal kom senere til den opfattelse, at den tilbagebetaling, som selskabet havde foretaget, samt den aftale, der var indgaaet med afgiftsmyndighederne, var ulovlige. Selskabet afkraevde derfor den 10. marts 1986 de belgiske myndigheder tilbagebetaling af 2 751 085 BEF, et beloeb, som selskabet mente, efter berigtigelse, at kunne fradrage som afholdte investeringsudgifter.

13 Da afgiftsmyndighederne afslog, indbragte Ghent Coal kravet paa dette beloeb for Rechtbank van eerste aanleg, Gent. Sagsoegte blev frifundet ved dom af 4. april 1990 med den begrundelse, at parterne gyldigt var bundet af det forlig, som de havde indgaaet i september 1984.

14 Hof van Beroep, Gent, som underinstansens dom blev anket til, ophaevde denne ved dom af 26. oktober 1992 med den begrundelse, at det indgaaede forlig var retsstridigt, da der var tale om afgiftsgaeld, som kun kan fastsaettes i henhold til lovbestemmelser. Ifoelge ankeinstansen var fradragsretten blevet udoevet korrekt, og der maatte gives Ghent Coal medhold i selskabets krav.

Foelgelig doemte ankeinstansen afgiftsmyndighederne til at tilbagebetale appellantens 2 751 085 BEF.

15 Den 23. februar 1993 indgav den belgiske stats advokat kassationsanke mod Hof van Beroep's dom. Det er under behandlingen af denne kassationsanke, at Hof van Cassatie har besluttet at stille det praejudicielle spoergsmaal.

De gaeldende faellesskabsbestemmelser

16 Som afgift paa levering af goder eller tjenesteydelser skal momsen vaere en generel forbrugsafgift, som er noejagtigt proportional med prisen paa goderne og tjenesteydelserne, uanset antallet af transaktioner i produktions- og distributionsprocessen foer beskatningsleddet.

17 Ved hver transaktion opkraeves afgiften ved at paalaegge beskatningsgrundlaget (prisen paa de beskattede goder eller tjenesteydelser) den gaeldende afgiftssats med fradrag af den merværdiafgift, som direkte har paahvilet de forskellige omkostningselementer, som udgoer prisen.

18 Princippet om fradrag giver altsaa den afgiftspligtige mulighed for i den moms, som han skal betale for de transaktioner, som han har udfoert, at fradrage den moms, som han har betalt ved koebet af goder eller tjenesteydelser som led i en oekonomisk virksomhed. Sjette direktiv indeholder i afsnit XI (artikel 17-20) de bestemmelser, som gaelder for denne fradragsordning (2).

19 Sjette direktivs artikel 17, stk. 1, bestemmer: »Fradragsretten indtraeder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder«.

20 Artikel 10, stk. 2, bestemmer: »Afgiftspligten indtraeder, og afgiften forfalder paa det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted ...«

21 Artikel 17, stk. 2, bestemmer foelgende:

»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 merværdiafgift, 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

...«

22 Artikel 20, stk. 1, vedroerer berigtigelse af fradragene og bestemmer foelgende:

»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 annullation af koeb eller opnaaelse af rabatter; ...«

23 Artikel 20, stk. 2, indeholder de saerlige regler om berigtigelse af fradrag for investeringsgoder:

»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 aendringer i fradragsretten, som har fundet sted i de foelgende aar set i forhold til de

aar, hvor godet blev erhvervet eller fremstillet.

Som undtagelse fra ovennaevnte afsnit kan medlemsstaterne ved berigtigelsen laegge en periode paa fem hele aar til grund, fra det tidspunkt at regne, hvor godet blev taget i brug foerste gang.

For saa vidt angaar investeringsgoder i form af fast ejendom, kan berigtigelsen finde sted over en periode paa op til ti aar.«

24 Endelig vedroerer artikel 20, stk. 3, den situation, at investeringsgoder er blevet leveret i berigtigelsesperioden.

Formuleringen af det praejudicielle spoergsmaal

25 Forelaeggelseskendelsen drejer sig om et noegleord (den »fortsatte bestaaen« af retten til at fradrage moms), som anvendt paa det foreliggende tilfaelde indebaerer en vis tvetydighed. Ved at spoerge, om fradragsretten »fortsat bestaar«, naar der er tale om investeringer, som er bestemt til goder, der dernaest ikke er blevet anvendt, synes Hof van Cassatie stiltiende at anerkende, at denne ret allerede var opstaaet (3), saaledes at tvivlen kun vedroerer rettens fortsatte varighed i tid.

26 Parternes indlaeg divergerer imidlertid med hensyn til indholdet af den praejudicielle forelaeggelse. Efter Ghent Coal's opfattelse indebaerer den maade, hvorpaa Hof van Cassatie har affattet sit spoergsmaal, at retten til fradrag allerede var opstaaet; det fremgaar af den omstaendighed, at Hof van Cassatie ikke har overtaget den formulering, som den belgiske stat foreslog under kassationsanken (4). Det praejudicielle spoergsmaal sonder saaledes angiveligt mellem fradragsrettens opstaaen paa den ene side og dens senere fortsatte bestaaen paa den anden side.

27 Den belgiske regerings synspunkt er et andet: Ifoelge den bevirker den omstaendighed, at de af Ghent Coal foretagne investeringsarbejder ikke er blevet anvendt, at »fradraget skal naegtes ab initio, paa en gang og for hele beloebet«. Med andre ord, fradragsretten skulle retligt set aldrig vaere opstaaet.

28 Problemet tilspidses, hvis man kombinerer det med ordningen for revision eller berigtigelse (5) af fradragsene. Berigtigelsen er netop den ordning, hvorved sjette direktiv (artikel 20) giver mulighed for senere at aendre de foretagne fradrag.

29 Faelleskabsreglen gaar ud paa, at de fradrag, som de afgiftspligtige oprindeligt har foretaget, skal berigtiges, naar det godtgoeres, at de var stoerre eller mindre end de fradrag, som den afgiftspligtige havde ret til at foretage, eller naar der senere er sket aendringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsaettelsen af beloebet.

30 I princippet kan det taenkes, at Hof van Cassatie, naar den spoerger Domstolen om fradragsrettens »fortsatte bestaaen«, oensker at vide, om det er muligt at anvende fremgangsmaaden for berigtigelse af fradrag paa det foreliggende tilfaelde, naar det tages i betragtning, at denne fremgangsmaade netop fremstaar som den, der er fastsat ved sjette direktiv for aendring af allerede foretagne fradrag. Men ingen af de to parter i hovedsagen har fremfoert dette synspunkt.

31 Ifoelge den belgiske regering »maa afslag ab initio paa ret til fradrag ikke forveksles med berigtigelse af fradraget af moms«, og da fradragsretten ikke er opstaaet i denne sag, kan man ikke tale om berigtigelse af et saadant fradrag.

32 Ghent Coal har anfoert, at spoergsmaalet om berigtigelse ikke har vaeret inddraget i tvisten mellem de to parter og ikke har vaeret forelagt Hof van Cassatie. Dette spoergsmaal boer derfor holdes uden for retssagen mellem disse parter. Imidlertid har Ghent Coal ud fra det synspunkt, at

det oprindelige fradrag var lovligt, og at de senere faktiske omstaendigheder har gjort det umuligt at anvende investeringerne som paataenkt, foreslaaet Domstolen at svare Hof van Cassatie saaledes, at det i princippet er muligt at foretage en berigtigelse inden for de graenser og paa de betingelser, der er fastsat i sjette direktiv (6).

33 Jeg mener, at Domstolens svar til Hof van Cassatie i det vaesentlige maa holdes inden for graenserne af det stillede spoergsmaals egen ordlyd, som ikke direkte henviser til berigtigelsesproblemerne, skoent den heller ikke udelukker dem.

34 Jeg vil derfor foerst gennemgaa betingelserne for, at der kan opstaa ret til at fradrage de omkostninger, som er afholdt med henblik paa ivaerksaettelsen af Ghent Coal's projekt. Denne gennemgang vil omfatte den betydning, som det kan have for fradragsretten, at det oprindeligt paataenkte projekt er opgivet.

35 Hvis resultatet af denne gennemgang tyder paa, at der bestaar en fradragsret - hvilket umiddelbart forekommer mig at vaere tilfaeldet - vil jeg for det andet undersøge, i hvilket omfang Domstolens svar ville blive nyttigere, hvis det ogsaa inddrog problemerne i tilknytning til berigtigelse af fradrag.

### *Fradragsretten*

36 I momsordningens dynamik bliver fradraget, som er reguleret i sjette direktivs artikel 17, et af de vigtigste led i ordningen. Den maade, som det er reguleret paa, er afgørende for, at den afgift, som virksomhederne har betalt, ikke medfoerer nogen afgiftsbyrde for dem, og at princippet om neutralitet, som er grundlaget for momsen - en afgift, der rammer det endelige forbrug og ikke de forudgaaende oekonomiske faser - saaledes respekteres. I mangel af ret til fradrag af den betalte afgift bliver denne til en yderligere afgiftsmaessig omkostning for virksomhederne, hvilket strider mod neutralitetsprincippet.

37 Den erlagte afgift kan fradrages i det omfang, hvor de tilsvarende goder eller tjenesteydelser (dvs. dem, hvis erhvervelse eller anvendelse er afgørende for retten til fradrag) erhverves og anvendes af den afgiftspligtige med henblik paa at udfoere aktiviteter, der hoerer til hans oekonomiske virksomhed (7).

38 Det er altsaa tilstraekkeligt, at goderne eller tjenesteydelserne erhverves og anvendes af en virksomhed som led i en oekonomisk virksomhed, for at momsen, som skyldes eller er betalt, kan fradrages. Naar sjette direktivs artikel 17, stk. 2, anvender udtrykkene »[goder og tjenesteydelser] anvendes« til »den afgiftspligtige persons transaktioner«, er det for at fremhaeve, at anvendelsen netop skal ske i et oejemed, der vedroerer den erhvervsmaessige virksomhed, og ikke i forbindelse med en anden type aktiviteter, der er forskellige fra disse.

39 Det vil dog ikke sige, at det altid og i alle tilfaelde er noedvendigt, at formaalet med den normale brug af de erhvervede goder eller de udfoerte tjenesteydelser faktisk naas. Tvaertimod kan det meget vel taenkes, at nogle virksomhedstransaktioner, til hvis gennemfoerelse goderne eller tjenesteydelserne er erhvervet, senere slaar fejl. Retten til fradrag af den erlagte afgift forsvinder ikke af den grund.

40 Jeg tror, at de vendinger, i hvilke Domstolen har udtalt sig om fradrag af moms i sine domme, konkret de betragtninger, som den har fremsat i dom af 14. februar 1985, Rompelman (8), af 11. juli 1991, Lennartz (9), og af 29. februar 1996, INZO (10), er tilstraekkelige til at finde en loesning i dette tilfaelde. Jeg finder det derfor noedvendigt at gengive en raekke betragtninger i disse domme, foer jeg gennemgaar deres anvendelse paa det foreliggende tilfaelde.

41 Lennartz-dommen begynder med en henvisning: »I henhold til det sjette direktivs artikel 17, stk. 1, som har overskriften 'Fradragsrettens indtraeden og omfang', indtraeder fradragsretten samtidig

med, at den fradragsberettigede afgift forfalder. Det er foelgelig kun den egenskab, i hvilken en privat handler paa dette tidspunkt, der er afgoerende for, om der bestaar en fradragsret. Det foelger af artikel 17, stk. 2, at i det omfang den afgiftspligtige, der handler som saadan, anvender goderne til sine afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til at fradrage den merværdiafgift, der skyldes eller er erlagt for de nævnte goder« (11).

42 Med hensyn til omfanget af retten til fradrag af den afgift, der skyldes, henviser Lennartz-dommen til Rompelman-dommen saaledes:

»... oekonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 4, stk. 1, [kan] bestaa i flere paa hinanden foelgende handlinger, hvilket ogsaa fremgaar af ordlyden af samme bestemmelses stk. 2. Blandt disse handlinger maa forberedende handlinger, saasom erhvervelsen af driftsmidler, vaere omfattet af begrebet oekonomisk virksomhed i denne artikels forstand« (12).

»... en privat, som erhverver goder til brug for en oekonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 4, goer dette i sin egenskab af afgiftspligtig, selv hvis goderne ikke straks anvendes til den afgiftspligtiges oekonomiske virksomhed« (13).

43 Foelgelig, praeciseres det i Lennartz-dommen, er det en afgiftspligtigs erhvervelse af goder, naar denne handler som afgiftspligtig, der er afgoerende for anvendelsen af merværdiafgiftsordningen og dermed af fradragsmekanismen. Den brug, der goeres af varerne, eller som paataenkes for disse, er kun afgoerende for omfanget af det oprindelige fradrag, som den afgiftspligtige har ret til i henhold til artikel 17, og omfanget af eventuelle berigtigelser i de efterfoelgende perioder (14).

44 For nylig har Domstolen i den nævnte INZO-dom besvaret et praedjudicielt spoergsmaal stillet af en anden belgisk ret (Rechtbank van eerste aanleg, Bruegge), som udviser stor lighed med det spoergsmaal, der er stillet i det foreliggende tilfaelde.

45 I INZO-sagen skulle der tages stilling til, om en virksomhed, der havde erhvervet udstyr og bestilt en undersoegelse af, om et projekt til bygning af et anlæg til afsaltning af vand var rentabelt (levering af goder og udfoerelse af tjenesteydelser, for hvilke virksomheden havde betalt moms), kunne fradrage denne moms (15), selv om den senere havde opgivet projektet uden at paabegynde den paataenkte aktivitet paa grund af problemer med rentabilitet, og fordi nogle investorer havde trukket sig tilbage.

46 I INZO-dommen henviste Domstolen til, hvad den allerede havde udtalt (i Rompelman-dommen), nemlig at ogsaa de foerste investeringsomkostninger, der afholdes til brug for en virksomhed, kan anses for oekonomisk virksomhed som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, og at afgiftsmyndighederne i denne forbindelse skal tage virksomhedens erklærede hensigter i betragtning.

47 Den fastslog umiddelbart i fortsaettelse heraf, at naar afgiftsmyndighederne har anset et selskab, som har erklæret at ville paabegynde oekonomisk virksomhed, der er forbundet med afgiftspligtige transaktioner, for afgiftspligtigt, kan bestilling af en rentabilitetsundersoegelse med henblik paa den paataenkte virksomhed anses for en oekonomisk virksomhed i den betydning, der forudsættes i sjette direktivs artikel 4, selv om undersoegelsen har til formaal at klarlaegge, i hvilket omfang den paataenkte virksomhed er rentabel.

48 Ifoelge Domstolen foelger det heraf, at den moms, der er erlagt for en saadan rentabilitetsundersoegelse, paa samme betingelser i princippet kan fradrages i henhold til sjette direktivs artikel 17, selv om det senere henset til undersoegelsens resultat besluttes ikke at gaa videre til den operationelle fase og at lade selskabet traede i likvidation, saaledes at den paataenkte oekonomiske virksomhed ikke var forbundet med afgiftspligtige transaktioner (16).

49 Paa grundlag af disse praemisser har Domstolen besvaret de praejudicielle spoergsmaal i INZO-sagen ved at kende for ret, at:

- Naar afgiftsmyndighederne har anset et selskab, som har erklæret at ville paabegynde oekonomisk virksomhed forbundet med afgiftspligtige transaktioner, for afgiftspligtigt, er bestilling af en rentabilitetsundersoegelse med henblik paa den paataenkte virksomhed en oekonomisk virksomhed i artiklens betydning, selv om undersoegelsen har til formaal at klarlaegge, i hvilket omfang den paataenkte virksomhed er rentabel, og at

- myndighederne ikke - bortset fra tilfaelde af svig eller misbrug - med tilbagevirkende kraft kan naegte at anse selskabet for afgiftspligtigt, naar det henset til undersoegelsens resultater besluttes ikke at gaa videre til den operationelle fase, og at lade selskabet traede i likvidation, saaledes at den paataenkte oekonomiske virksomhed ikke var forbundet med afgiftspligtige transaktioner.

Anvendelse af denne retspraksis paa det foreliggende tilfaelde

50 Hvis man overfoerer retspraksis i dommene i sagerne Rompelman, Lennartz og INZO paa det foreliggende tilfaelde, er der naeppe tvivl om, at Ghent Coal's opfattelse - som ogsaa stoettes af Kommissionen, og, med visse nuancer, af den tyske regering - med hensyn til fradragsretten er bedre funderet end den belgiske regerings.

51 Hvis betingelserne for fradragsrettens opstaaen nemlig skal vurderes paa det tidspunkt, hvor afgiften forfalder, havde Ghent Coal denne ret, da selskabet til brug for sin erhvervsvirksomhed erhvervede visse goder og tjenesteydelser, som alle var paalagt moms. Paa dette tidspunkt har de involverede erhvervsdrivende (leverandoerne eller saelgerne i almindelighed) afkraevet selskabet en moms, som Ghent Coal, for at sikre afgiftens neutralitet i henhold til sjette direktivs bestemmelser, havde ret til at fradrage, hvilket selskabet gjorde.

52 Med andre ord, da Ghent Coal erhvervede de grunde, der var beliggende paa Imsakkerlaan, indgik aftale om tjenesteydelser fra andre virksomheder for at undersoege deres byggemodning og udfoerte visse investeringsarbejder paa dem for at opfoere en kulterminal, havde selskabet ret til fra den moms, der skulle betales for disse transaktioner, at fradrage den moms, som ifoelge de relevante fakturaer var blevet overvaeltet paa selskabet paa grund af udfoerelsen af disse arbejder og modtagelsen af disse tjenesteydelser.

53 Det var uden betydning for fradragsrettens opstaaen, at den noedvendigvis langsomme procedure med byggemodningen af og arbejderne paa grundene med henblik paa at opfoere kulcentralen endnu ikke var fuldfoert paa den dato, da Gents kommunale myndigheder bestemte, at grundene skulle mageskiftes. Med hensyn til momsen drejer det sig om, at den moms, som blev betalt, efterhaanden som goderne og tjenesteydelserne blev modtaget, ogsaa kunne fradrages i den tilsvarende periode.

54 For at der kan opstaa ret til fradrag af momsen, kraeves det, at de erhvervede goder og de modtagne tjenesteydelser er blevet erhvervet og modtaget som led i den afgiftspligtige persons erhvervsvirksomhed, dvs. for at indgaa i hans oekonomiske virksomhed.

55 Ifoelge retspraksis i de allerede naevnte domme kunne Ghent Coal fradrage den moms, som selskabet havde betalt, da det koebte de goder eller betalte de tjenesteydelser, der var knyttet til

opførelsen af kulcentralen, da:

a) det ikke er nødvendigt, at de goder og de tjenesteydelser, der erhverves, mens der træffes forberedelser til at udoeve en virksomhed, straks skal anvendes til transaktioner, der er pålagt moms (Rompelman-dommen), hvorved der ikke er nogen som helst tvivl med hensyn til det formaal, som Ghent Coal forfulgte ved hjælp af disse erhvervelser, som knyttede sig direkte til udoevelsen af selskabets erhvervsvirksomhed

b) det strengt taget end ikke er nødvendigt, at disse goder og tjenesteydelser anvendes til at gennemføre senere transaktioner, der er pålagt moms, naar de er blevet erhvervet i de faser, der gaar forud for udoevelsen af en paataenkt virksomhed, som af legitime grunde ikke senere naar den operationelle fase (INZO-dommen)

c) enhver mistanke om svig eller misbrug i dette tilfaelde er udelukket, fordi Ghent Coal i virkeligheden blev tvunget til at opgive sit byggeprojekt, som var paabegyndt, paa grund af krav fra en offentlig myndighed, der handlede under udoevelse af sine funktioner.

56 Den konklusion, der maa drages af det foregaaende, er, at en virksomhed som Ghent Coal i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2, har ret til at fradrage den moms, som den har betalt ved erhvervelse af goder og modtagelse af tjenesteydelser til brug for investeringsarbejder, der i princippet skal anvendes til dens erhvervsvirksomhed, men som paa grund af senere omstaendigheder, som den ikke har indflydelse paa, faktisk aldrig er blevet anvendt.

Den eventuelle berigtigelse af de foretagne fradrag

57 I afsnit 28-32 i dette forslag til afgørelse har jeg redegjort for den opfattelse, som de to parter i hovedsagen har med hensyn til behandlingen af en eventuel berigtigelse af fradragene, et spoergsmaal, som ifølge Ghent Coal er denne sag uvedkommende, da det hverken har vaeret forelagt Hof van Cassatie eller er stillet af denne ret som led i den praejudicielle forelaeggelse.

58 Det staar fast, at der med det praejudicielle spoergsmaal blot oenskes en fortolkning af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, uden at der henvises til artikel 20, en bestemmelse, der indfoerer ordningen for efterfoelgende berigtigelse af fradrag.

59 Den samarbejdsordning, der er indfoert ved EOEf-traktatens artikel 177, giver imidlertid Domstolen mulighed for at forsyne den forelaeggende ret med fortolkningselementer for de faelleskabsretsregler, som den anser for anvendelige paa det foreliggende tilfaelde, selv hvis den nationale ret ikke udtrykkeligt har henvist til nogen af disse regler.

60 Det kan vanskeligt accepteres, at berigtigelsen skulle vaere det i hovedsagen rejste problem uvedkommende: I forbindelse med det krav om tilbagebetaling af 2 751 085 BEF, som Ghent Coal har fremsat over for de belgiske myndigheder, samt under selskabets soegsmaal af 27. marts 1987 for underinstansen er dette beloeb opgjort som det, der skal betales for de afholdte investeringsudgifter, efter at den behoerige berigtigelse er foretaget (17).

61 Det kan heller ikke haevdes, at problemet er kassationsanken uvedkommende: Den belgiske stats advokat har som begrundelse for denne anke anfoert, at Hof van Beroep har begaaet en retlig fejl ved bl.a. at fastslaa, at retten til fradrag var opstaaet, og at det eneste mulige korrektiv var en berigtigelse (18).

62 Desuden har saavel Kommissionen i sit indlaeg for Domstolen (19) som Ghent Coal i sit indlaeg (20) foreslaaet et svar paa de praejudicielle spoergsmaal, som udtrykkeligt naevner muligheden for berigtigelse.

63 Jeg mener, at denne opfattelse er den mest rimelige. Hvis Domstolen i sit svar begrænsede sig til at udtale, at fradraget kan finde sted uden naermere angivelser, kunne det foere til forvirring,

da kun en del af problemet (gyldigheden af det oprindelige fradrag) og ikke hele problemet ville være blevet behandlet.

64 Dommen bør derfor indeholde en udtrykkelig henvisning til, at der er mulighed for at berigtige det oprindelige fradrag, fordi der senere har vist sig omstændigheder, der har påvirket de faktorer, som er taget i betragtning ved beregningen af dette fradrag.

65 Jeg mener dog ikke, at Domstolens svar på dette punkt skal gøre meget mere end at henvise til sjette direktivs artikel 20. Konkret mener jeg ikke, at den skal gå ind på polemikken om berigtigelsens konkrete rækkevidde (antal år, der skal tages i betragtning, mulig fritagelse af levering af grunde i henhold til den belgiske lovgivning, forskellen med hensyn til den ordning, der gælder for levering af investeringsgoder og for udførelse af tjenesteydelser, gældende regler i tilfælde af investeringsgoder, der overdrages i berigtigelsesperioden, osv.).

66 Et svar, som gik ind i en detaljeret analyse af disse spørgsmål, ville efter min opfattelse gå ud over ordlyden af det præjudicielle fortolkningsspørgsmål, der er stillet Domstolen. For at holde sig til det stillede spørgsmål og samtidig tilvejebringe andre vurderingselementer baseret på fællesskabsbestemmelser, som den nationale ret ikke har henvist til, er det i dette tilfælde tilstrækkeligt at påpege, at sjette direktivs artikel 20 bestemmer, hvorledes gyldigt foretagne fradrag skal berigtiges.

#### Forslag til afgørelse

67 Jeg foreslår derfor Domstolen at besvare det af Hof van Cassatie stillede spørgsmål som følger:

»Artikel 17, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag tillader en virksomhed at fradrage den moms, som den har betalt ved erhvervelsen af goder og modtagelsen af tjenesteydelser til brug for investeringsarbejder, som i princippet er bestemt til at anvendes til dens erhvervsvirksomhed, men som på grund af senere omstændigheder, som den ikke har indflydelse på, aldrig faktisk er blevet anvendt. Berigtigelsen af disse fradrag skal ske på de betingelser, der er fastsat i det nævnte direktivs artikel 20.«

(1) - EFT L 145, s. 1.

(2) - De første bestemmelser er oprindeligt indført ved Rådets andet direktiv 67/228/EOEF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystemets struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14), navnlig artikel 11.

(3) - Verbet »fortsat bestaa« i sine forskellige betydninger indebærer, at noget eller nogen, som eksisterede tidligere, fortsætter med at eksistere, varer ved, opretholder sig, fortsætter med at leve, på trods af eventuelle ugunstige omstændigheder eller tidsforløbet.

(4) - Den foreslåede formulering var: »Skal artikel 17 fortolkes således, at retten til fradrag opstår og består, når investeringerne ... ikke faktisk er blevet anvendt?« (min fremhævelse).

(5) - Det normalt anvendte udtryk er »berigtigelse« frem for »revision«.

(6) - Dette forhindrer ikke Ghent Coal i at hævde, at da der er tale om et tilfælde af »økonomisk force majeure«, der kan sammenlignes med oedelaeggelse eller tab af goder (tilfælde, som ifølge sjette direktiv er ekstraordinære begivenheder, der udelukker berigtigelse), er det oprindelige fradrag blevet endeligt, hvilket endog berettiger selskabet til »under en anden sag at kræve fuld tilbagebetaling af den moms, som det havde fradraget på det pågældende tidspunkt og dernæst betalt til den belgiske stat, da denne havde afkrævet det momsens«.

(7) - Dette udsagn må nuanceres, naar den afgiftspligtige erhverver og anvender disse goder eller disse tjenesteydelser til transaktioner, der er fritaget for afgift, for i dette tilfælde opstår der ingen ret til fradrag, og denne afgiftspligtige bliver på en måde den »endelige forbruger« uden mulighed for at fradrage afgiftsbyrden. I dette tilfælde skal den afgiftspligtige følgelig bære den fulde moms, som de foregående erhvervsdrivende (dvs. dem, som har leveret ham varerne eller tjenesteydelserne) har overvæltet på ham, og i streng juridisk forstand kan han ikke fradrage den. Han befinder sig derfor i samme situation som de endelige forbrugere, der er de egentlige momspligtige.

(8) - Sag 268/83, Sml. s. 655.

(9) - Sag C-97/90, Sml. I, s. 3795.

(10) - Sag C-110/94, Sml. I, s. 857.

(11) - Praemis 8.

(12) - Praemis 13.

(13) - Praemis 14.

(14) - Praemis 15.

(15) - Snarere end om fradrag i streng forstand drejede det sig om at opnå tilbagebetaling af den erlagte moms, hvilket afgiftsmyndighederne oprindeligt havde accepteret i henhold til den belgiske momslovs artikel 76. Da det dernæst som led i en afgiftskontrol blev konstateret, at INZO ikke havde gennemført nogen af de afgiftsbelagte transaktioner, krævede afgiftsmyndighederne tilbagebetaling af den moms, som selskabet havde fået refunderet. INZO bestred dette krav for Rechtbank van eerste aanleg under henvisning til den opfattelse, som Domstolen har givet udtryk for i Rompelman-dommen.

(16) - Dommen støtter dette resultat på to principper:

a) Retssikkerhedsprincippet, som er til hinder for, at den afgiftspligtiges rettigheder og forpligtelser - som fastslået af myndighederne - kan ændres på grund af senere indtraadte faktiske forhold, omstændigheder eller begivenheder. Heraf følger, at fra det tidspunkt, hvor myndighederne på baggrund af de af virksomheden givne oplysninger har accepteret, at virksomheden er afgiftspligtig, kan dette principielt ikke senere ændres med tilbagevirkende kraft, alt efter om begivenheder indtraffer, henholdsvis ikke indtraffer.

b) Princippet om momsens neutralitet som afgiftsbyrde for virksomhederne. Enhver anden fortolkning ville ifølge Domstolen give anledning til uberettigede forskelle i den afgiftsmaessige behandling af i øvrigt ensartede investeringer foretaget dels af virksomheder, som allerede udoevende afgiftspligtige transaktioner, dels af andre, som ved investeringer agtede at paabegynde en virksomhed, som kunne være kilden til afgiftspligtige transaktioner. Det ville ligeledes skabe vilkaarlige forskelle blandt de sidstnævnte virksomheder, fordi den endelige fradragsgodkendelse ville afhænge af, hvorvidt investeringerne havde ført til afgiftspligtige transaktioner.

(17) - Efter at det i stævningen i sagen for underinstansen er anført, at der består en ret til fradrag, tilføjes det: »Dette fradrag skal dog revideres i henhold til momslovens artikel 48, som bestemmer, at der skal ske revision, naar der er sket ændringer i de omstændigheder, som er blevet taget i betragtning ved beregningen af den fradragsberettigede afgift, og i henhold til artikel 10, nr. 4, i kongelig anordning nr. 3«.

(18) - I Hof van Beroep's dom blev følgende fastslået: »Naar det efterfølgende fremgaar, at der er sket en ændring i de faktorer, der ligger til grund for beregningen af fradraget, som det var tilfældet her, fordi den bestemmelse, der normalt var tiltaent de nævnte goder efter mageskiftet, ikke kunne realiseres, er det eneste korrektiv, der kan blive tale om, revision som bestemt i momslovens artikel 48, stk. 2, og præciseret nærmere i den nævnte kongelige anordning nr. 3 (artikel 6 og 10)«.

(19) - Kommissionen har dels anført, at retten til fradrag består for den moms på investeringer, som oprindeligt var bestemt til at anvendes i virksomheden, selv hvis denne uden sin vilje aldrig faktisk har gjort brug af dem; dels har den tilføjet, at »naar der imidlertid er tale om en momsfrigatet levering af et investeringsgode i berigtigelsesperioden, skal det foretagne fradrag berigtiges i det omfang og på de betingelser, der er fastsat i sjette direktivs artikel 20, stk. 3«.

(20) - Ghent Coal foreslår Domstolen at besvare det præjudicielle spørgsmål ved at begynde med at udtale, at fradraget for investeringer bestemt til erhvervsvirksomhed, som har afgiftspligtige transaktioner til genstand, er gyldigt. Ifølge selskabet boer Domstolens svar tilføje, at »naar det er fastslået, at investeringerne senere ikke har kunnet anvendes til deres formaal og følgelig aldrig faktisk er blevet anvendt i virksomheden, skal der i princippet ske en berigtigelse inden for de grænser og på de betingelser, der er fastsat i sjette direktiv. Den omstændighed, at virksomheden, efter fradraget, ingen indflydelse har haft på det forhold, at investeringerne ikke længere kan anvendes til deres formaal og derfor aldrig faktisk har været anvendt, kan følgelig højst beroere muligheden for berigtigelse af fradraget, men ikke lovligheden af det fradrag, som er foretaget«.