

61995C0037

Conclusie van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer van 11 juli 1996. - Belgische Staat tegen Ghent Coal Terminal NV. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Hof van cassatie - België. - Belasting over toegevoegde waarde - Zesde BTW-richtlijn - Artikel 17 - Recht op aftrek - Herziening van aftrek. - Zaak C-37/95.

Jurisprudentie 1998 bladzijde I-00001

Conclusie van de advocaat generaal

1 Het Belgische Hof van Cassatie heeft het Hof van Justitie een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag(1) (hierna: "Zesde richtlijn").

2 Met de prejudiciële vraag wordt beoogd de inhoud en omvang vast te stellen van het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: "BTW"), die van een industriële onderneming is geheven ter zake van bepaalde investeringen voor het bouwrijp maken van terreinen die uiteindelijk niet voor het oorspronkelijk voorziene doel werden bestemd.

3 De aan het Hof van Justitie gestelde vraag luidt als volgt:

"Moet artikel 17 van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting aldus worden uitgelegd, dat het recht op aftrek blijft bestaan voor de belasting op de toegevoegde waarde op investeringen, die oorspronkelijk bestemd waren om te dienen in de onderneming, maar buiten de wil van de onderneming door deze laatste nooit effectief in gebruik werden genomen?"

De feiten en het verloop van het hoofdgeding

4 In de verwijzingsbeschikking worden zeer beknopt uitsluitend de volgende drie relevante feiten van het geding opgesomd:

a) de vennootschap NV Ghent Coal Terminal (hierna: "Ghent Coal") kocht in 1980 gronden in de havenzone van Gent;

b) Ghent Coal voerde op die gronden investeringswerken uit en bracht onmiddellijk de BTW in mindering in haar BTW-aangifte voor de periode tussen 1 januari 1981 en 31 december 1983;

c) op initiatief van de stad Gent ruilde Ghent Coal op 1 maart 1983 de gekochte gronden en, als gevolg van deze ruiling, gebruikte zij nooit de investeringswerken die zij had laten uitvoeren.

5 Blijkens de verwijzingsbeschikking bestaat tussen partijen geen discussie over het - door het arrest in hoger beroep vastgestelde - feit dat "de geïnvesteerde goederen normalerwijze bestemd waren voor het stellen van belastbare handelingen, dat de ruiling door verweerster niet vooraf voorzien, noch gepland was, voor verweerster bedrijfsmatig niet uit de weg te gaan en zelfs voor haar een economische overmacht vormde".

6 Uit de verschillende door partijen in het hoofdgeding overgelegde documenten kunnen bovendien andere feiten en het procesverloop voor de nationale rechterlijke instanties worden afgeleid, welke punten van belang zijn voor een beter begrip van het geding en die ik hierna in het kort zal weergeven.

7 Ghent Coal, die had besloten haar haveninstallaties uit te breiden, kocht in 1980 een aantal percelen grond aan de Imsakkerlaan, langs het Petroleumdok te Gent, om daarop een steenkoolterminal en een opzakinstallatie te bouwen.

8 Ghent Coal begon met de noodzakelijke werken voor genoemde bouw, waarvoor zij investeringsuitgaven deed, die onder meer bestonden in een door een constructiebureau verrichte studie, een grondmechanisch onderzoek, alsmede de installatie van een hoogspanningskabel en grondwerken, ten belope van meer dan 50 miljoen BFR.

9 Op 1 maart 1983 verplichtten de gemeentelijke autoriteiten van Gent Ghent Coal ertoe om genoemde - gedeeltelijk reeds bouwrijp gemaakte - percelen te ruilen voor andere percelen die aan de gemeente toebehoorden. Ghent Coal ontving tevens een opleg.

10 Ghent Coal had in de belastingjaren 1981, 1982 en 1983 9 354 677 BFR afgetrokken als BTW, die was geheven over de kosten van het bouwrijp maken van de percelen grond. De Belgische belastingdienst vorderde van haar terugbetaling van het bedrag van die aftrek waarop zij volgens die dienst geen recht had.

11 In september 1984 tekenden Ghent Coal en de belastingdienst een akkoordverklaring waarbij Ghent Coal zich verplichtte tot betaling van 9 379 000 BFR uit hoofde van BTW (plus interesten en boete). De betaling geschiedde op 31 januari 1985 door vereffening met andere kredieten ten gunste van Ghent Coal.

12 Ghent Coal stelde zich nadien op het standpunt, dat de terugbetaling ten onrechte was verricht en dat het akkoord met de belastingdienst ook ten onrechte was gesloten. Derhalve vorderde zij op 10 maart 1986 van de Belgische administratie terugbetaling van een bedrag van 2 751 085 BFR, dat zij volgens haar wegens de gedane investeringsuitgaven mocht aftrekken, nadat de desbetreffende herziening had plaatsgevonden.

13 Daar de belastingdienst weigerde op deze eis in te gaan, diende Ghent Coal een vordering voor dit bedrag in bij de Rechtbank van eerste aanleg te Gent. Bij vonnis van 4 april 1990 werd haar vordering afgewezen, daar deze rechterlijke instantie van oordeel was, dat partijen door de tussen hen in september 1984 overeengekomen schikking rechtsgeldig waren gebonden.

14 In hoger beroep vernietigde het Hof van Beroep te Gent bij arrest van 26 oktober 1992 het vonnis in eerste aanleg, op grond dat de akkoordverklaring niet rechtsgeldig was, daar het ging om belastingschulden die enkel overeenkomstig de wettelijke voorschriften kunnen worden bepaald. Naar het oordeel van het Hof van Beroep werd het recht op aftrek correct uitgevoerd en diende de vordering van Ghent Coal te worden toegewezen. Bijgevolg veroordeelde het de belastingdienst tot terugbetaling van het bedrag van 2 751 085 BFR.

15 Op 23 februari 1993 stelde de Belgische Staat beroep in cassatie in tegen het arrest van het Hof van Beroep. Tijdens deze cassatieprocedure heeft het Hof van Cassatie besloten de prejudiciële vraag te stellen.

De toepasselijke gemeenschapsbepalingen

16 Als belasting die wordt geheven ter zake van de levering van goederen of verrichting van diensten, wil de BTW een algemene verbruiksbelasting zijn welke strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvinden.

17 De belasting wordt berekend doordat bij elke transactie het desbetreffende tarief op de grondslag (de prijs van het goed of van de dienst) wordt toegepast, na aftrek van het bedrag van de verschuldigde voorbelasting waarmee de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.

18 Op grond van het beginsel van de aftrek mag de belastingplichtige van de BTW, die ter zake van de door hem verrichte handelingen verschuldigd is, aftrekken de belasting waaraan hij - in het kader van de uitoefening van een economische activiteit - voor de levering van goederen en ontvangst van diensten onderworpen is. De Zesde richtlijn bevat in titel XI (artikelen 17-20) de bepalingen(2) betreffende deze aftrekregeling.

19 Artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn luidt:

"Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt."

20 Artikel 10, lid 2, bepaalt: "Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht (...)"

21 Artikel 17, lid 2, bepaalt:

"Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

(...)"

22 In artikel 20, lid 1, wordt de herziening van de toegepaste aftrek geformuleerd als volgt:

"De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt op de door de lidstaten vastgestelde wijze herzien, met name:

a) indien de aftrek hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen;

b) indien zich na de aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek, met name in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten (...)"

23 In artikel 20, lid 2, worden specifieke regels vastgesteld voor de herziening van de aftrek voor investeringsgoederen:

"Voor investeringsgoederen wordt de herziening gespreid over een periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen daaronder begrepen. Voor elk jaar heeft deze herziening slechts betrekking op een vijfde gedeelte van de op de goederen drukkende belasting. De herziening geschiedt op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek in de loop van de volgende jaren ten opzichte van het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen.

In afwijking van de voorgaande alinea kunnen de lidstaten de herziening baseren op een periode van vijf volle jaren te rekenen vanaf de ingebruikneming van de goederen.

Voor onroerende investeringsgoederen kan de herzieningsperiode tot maximaal 10 jaar worden verlengd."

24 Ten slotte ziet artikel 20, lid 3, op de situatie van de investeringsgoederen die gedurende de herzieningsperiode zijn geleverd.

De formulering van de prejudiciële vraag

25 De verwijzingsbeschikking draait om een sleutelbegrip ("blijven bestaan" van het recht op BTW-aftrek), dat in casu enigszins dubbelzinnig is. Met zijn vraag of de aftrek "blijft bestaan" in geval van investeringen bestemd voor goederen die nadien niet in gebruik zijn genomen, lijkt het Hof van Cassatie impliciet te erkennen, dat het recht reeds was ontstaan⁽³⁾, zodat de twijfel enkel het voortduren van het recht in de tijd betreft.

26 De opmerkingen van partijen lopen echter uiteen over de inhoud van de prejudiciële verwijzing. Voor Ghent Coal houdt de formulering van de vraag door het Hof van Cassatie namelijk in, dat het recht op aftrek reeds was ontstaan: dit zou blijken uit het feit dat het Hof van Cassatie de door de Belgische Staat in het beroep in cassatie voorgestelde formulering niet heeft overgenomen.⁽⁴⁾ De prejudiciële vraag zou dus onderscheid maken tussen het ontstaan van het recht op aftrek en het nadien blijven bestaan van dat recht.

27 De Belgische regering ziet het anders: omdat de door Ghent Coal uitgevoerde investeringswerken niet zijn gebruikt, diende haars inziens "de aftrek van BTW ab initio in één keer en voor het volledige bedrag te worden verworpen". Met andere woorden, het recht op aftrek zou juridisch gezien nooit zijn ontstaan.

28 Het probleem spitst zich toe, door de combinatie met de regeling inzake de herziening⁽⁵⁾ van de aftrek. De herziening is juist het middel waarmee de Zesde richtlijn (artikel 20) latere wijzigingen in de toegepaste aftrek mogelijk maakt.

29 Volgens de communautaire bepaling moet de oorspronkelijk door de belastingplichtigen toegepaste aftrek worden herzien indien de aftrek hoger of lager blijkt dan waarop zij recht hadden of indien zich nadien wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die het bedrag ervan bepalen.

30 In beginsel kan worden gedacht, dat het Hof van Cassatie met zijn vraag of het recht op aftrek "blijft bestaan", wenst te vernemen, of de procedure tot herziening van de aftrek al dan niet op het onderhavige geval kan worden toegepast, aangezien de Zesde richtlijn die procedure juist voor de wijziging van de reeds toegepaste aftrek lijkt te hebben voorzien. Geen van de partijen in het hoofdgeding pleit echter voor deze benadering.

31 Volgens de Belgische regering "mag de verwerping ab initio van het recht op BTW-aftrek niet worden verward met de herziening van de aftrek van de BTW", en kan niet van herziening van een dergelijke aftrek worden gesproken, daar het recht op aftrek in dit geval niet heeft bestaan.

32 Ghent Coal verklaart, dat de vraag van de herziening tussen partijen nooit in geschil is geweest en evenmin aan het Hof van Cassatie is voorgelegd. Derhalve valt die vraag buiten het kader van het geding tussen partijen. Ervan uitgaande dat de oorspronkelijke aftrek terecht is geschied en dat de investeringen nadien hun voorgenomen bestemming hebben verloren, geeft Ghent Coal niettemin in overweging, dat het Hof van Justitie op de vraag van het Hof van Cassatie antwoordt, dat in beginsel herziening plaats kan hebben binnen de perken en voorwaarden bepaald door de Zesde richtlijn.(6)

33 Ik ben van mening, dat het antwoord van het Hof van Justitie aan het Hof van Cassatie zich in wezen moet beperken tot de bewoordingen van de gestelde vraag, die niet rechtstreeks doelen op de problemen van de herziening, maar ze ook niet uitsluiten.

34 Derhalve zal ik in de eerste plaats ingaan op de noodzakelijke voorwaarden voor het ontstaan van het recht op aftrek van de bedrijfskosten die met het oog op de start van het project van Ghent Coal zijn gemaakt. Hierbij zal ik ook onderzoeken welke invloed het opgeven van het oorspronkelijk voorziene project op het recht op aftrek kan hebben.

35 Indien vervolgens uit dat onderzoek - zoals op het eerste gezicht lijkt - naar voren zou komen dat er recht op aftrek bestaat, zal ik bekijken, in hoeverre het antwoord van het Hof van Justitie aan nut zou winnen wanneer ook nog de problemen inzake herziening van de aftrek worden onderzocht.

Het recht op aftrek

36 Het BTW-stelsel staat of valt met de in artikel 17 van de Zesde richtlijn geregelde aftrek van de belasting. Van de wijze waarop de aftrek is geregeld, hangt af, of de door de ondernemingen voldane belasting voor hen geen fiscale last betekent, en of daarmee het neutraliteitsbeginsel wordt gerespecteerd dat ten grondslag ligt aan de BTW, die een belasting is op het eindverbruik en niet op de voorafgaande economische fases. Zonder recht op aftrek van de voldane belastingen zouden zij extra fiscale kosten opleveren voor de ondernemingen, waardoor het neutraliteitsbeginsel wordt verstoord.

37 De belasting kan worden afgetrokken voor zover de desbetreffende goederen of diensten (dat wil zeggen, de goederen of diensten waarvan de verkrijging of de bestemming het recht op aftrek bepaalt) door de belastingplichtige worden verkregen of gebruikt om op zijn beurt handelingen in het kader van zijn economische activiteit te verrichten.(7)

38 Enkel indien de goederen of diensten door een onderneming in het kader van een economische activiteit worden verkregen of gebruikt, kan de verschuldigde of betaalde BTW worden afgetrokken. Wanneer artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn de woorden "[de goederen en diensten] worden gebruikt" voor "belaste handelingen" bezigt, wil het daarmee benadrukken, dat het gebruik juist bestemd moet zijn voor de bedrijfsactiviteit en niet voor andersoortige activiteiten.

39 Dat betekent echter niet, dat steeds daadwerkelijk het doel moet worden bereikt waarop het normale gebruik van de verkregen goederen of ontvangen diensten is gericht. Het is integendeel heel goed mogelijk, dat aan bepaalde bedrijfshandelingen, ten behoeve waarvan goederen of diensten werden verkregen, uiteindelijk geen uitvoering werd gegeven. Daardoor verdwijnt het recht op aftrek van de voorbelasting nog niet.

40 Hetgeen het Hof van Justitie over de aftrek van BTW heeft gezegd, in het bijzonder de overwegingen van de arresten van 14 februari 1985, Rompelman(8), 11 juli 1991, Lennartz(9) en 29 februari 1996, Inzo(10), volstaat mijns inziens voor de oplossing van het onderhavig geding. Ik acht het derhalve noodzakelijk enkele van die overwegingen te citeren, alvorens te onderzoeken of zij op dit geval van toepassing zijn.

41 Het arrest Lennartz begint met eraan te herinneren: "Ingevolge artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn (\$Ontstaan en omvang van het recht op aftrek') ontstaat het recht op aftrek op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Derhalve is het bestaan van een recht op aftrek alleen afhankelijk van de hoedanigheid waarin iemand op dat tijdstip handelt. Zoals blijkt uit artikel 17, lid 2, mag de als zodanig optredende belastingplichtige die goederen voor zijn belaste handelingen gebruikt, de voor deze goederen verschuldigde of voldane BTW aftrekken."(11)

42 Voor de omvang van het recht op aftrek van de verschuldigde belasting wordt in het arrest Lennartz onder verwijzing naar het arrest Rompelman herhaald, dat:

"de in artikel 4, lid 1, bedoelde economische activiteiten kunnen bestaan in verscheidene opeenvolgende handelingen, zoals reeds blijkt uit de bewoordingen van artikel 4, lid 2. De daartoe behorende voorbereidende handelingen, zoals verkrijging van bedrijfsmiddelen, moeten reeds tot de economische activiteiten in de zin van dit artikel worden gerekend."(12)

"een particulier die goederen betreft met het oog op een economische activiteit in de zin van artikel 4, optreedt als belastingplichtige, ook wanneer de goederen niet onmiddellijk voor deze economische activiteit worden gebruikt."(13)

43 Bijgevolg, zo preciseert het arrest Lennartz, is de toepassing van het BTW-stelsel en derhalve van het aftrekmechanisme afhankelijk van de vraag, of de goederen zijn gekocht door een als zodanig handelende belastingplichtige. Het daadwerkelijk of voorgenomen gebruik van de goederen is enkel bepalend voor de omvang van de voorbelasting die de belastingplichtige krachtens artikel 17 mag aftrekken, en voor de omvang van eventuele herzieningen tijdens de daaropvolgende periodes.(14)

44 Onlangs heeft het Hof van Justitie in het arrest Inzo (reeds aangehaald), uitspraak gedaan over een prejudiciële vraag van een andere Belgische rechterlijke instantie (Rechtbank van eerste aanleg te Brugge), die grote trekken van overeenkomst vertoont met die van de onderhavige zaak.

45 In de zaak Inzo ging het om de vraag, of een onderneming die een aantal uitrustingsgoederen had gekocht en een onderzoek had laten verrichten naar de rentabiliteit van een project betreffende de bouw van een waterontziltingsinstallatie (voor de levering van goederen en diensten betaalde zij BTW) al dan niet de voldane belasting kon aftrekken(15), ondanks het feit dat nadien werd afgezien van het project en geen aanvang werd gemaakt met de beoogde activiteit, omdat er rentabiliteitsproblemen waren en een aantal investeerders zich hadden teruggetrokken.

46 In het arrest Inzo herinnert het Hof van Justitie eraan, dat het reeds had overwogen (arrest Rompelman), dat zelfs de eerste investeringsuitgaven die ten behoeve van een onderneming worden gedaan, als economische activiteiten in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn kunnen worden aangemerkt, en dat de belastingadministratie in dat verband rekening moet houden met het kenbaar gemaakte voornemen van de onderneming.

47 Vervolgens verklaart het arrest, dat ingeval de belastingadministratie heeft erkend dat een vennootschap die haar voornemen heeft kenbaar gemaakt om een aanvang te maken met een economische activiteit, die tot belastbare handelingen zal leiden, de hoedanigheid van BTW-belastingplichtige heeft, het verrichten van een studie betreffende de rentabiliteit van de beoogde activiteit als een economische activiteit in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn kan worden aangemerkt, zelfs indien die studie ten doel heeft te onderzoeken in hoeverre de beoogde activiteit rendabel is.

48 Naar het oordeel van het Hof van Justitie volgt daaruit dat, onder dezelfde voorwaarden, de voor een dergelijke rentabiliteitsstudie betaalde BTW in beginsel overeenkomstig artikel 17 van de Zesde richtlijn kan worden afgetrokken, ook indien later op grond van de resultaten van deze studie is besloten niet tot de operationele fase over te gaan en de vennootschap in vereffening te stellen, zodat de beoogde activiteit niet tot belaste handelingen heeft geleid.(16)

49 Het Hof van Justitie geeft in overeenstemming met de overgenomen rechtsoverwegingen antwoord op de in de zaak Inzo gestelde prejudiciële vragen en verklaart dat:

- ingeval de belastingadministratie heeft erkend dat een vennootschap die haar voornemen heeft kenbaar gemaakt om een aanvang te maken met een economische activiteit die tot belastbare handelingen zal leiden, de hoedanigheid van BTW-belastingplichtige heeft, de opdracht van een rentabiliteitsstudie met betrekking tot de beoogde activiteit als een economische activiteit in de zin van die bepaling kan worden aangemerkt, zelfs indien deze studie ten doel heeft te onderzoeken, in hoeverre de beoogde activiteit rendabel is, en dat

- die vennootschap, behoudens in het geval van fraude of misbruik, de hoedanigheid van BTW-belastingplichtige niet met terugwerkende kracht kan worden ontnomen, wanneer op grond van de resultaten van deze studie is besloten niet tot de operationele fase over te gaan en de vennootschap in vereffening te stellen, zodat de beoogde activiteit niet tot belastbare handelingen heeft geleid.

De toepassing van deze beslissingen op de onderhavige zaak

50 Wanneer de beslissingen in de arresten Rompelman, Lennartz en Inzo op de onderhavige zaak wordt toegepast, lijdt het weinig twijfel, dat de stelling van Ghent Coal - die ook door de Commissie en met enige nuances door de Duitse regering wordt verdedigd - met betrekking tot het recht op aftrek beter gefundeerd is dan die van de Belgische regering.

51 Immers, indien de voorwaarden voor het recht op aftrek dienen te worden beoordeeld op het tijdstip dat de belasting verschuldigd wordt, genoot Ghent Coal dat recht toen zij ten behoeve van haar bedrijfsactiviteiten bepaalde met BTW belaste goederen en diensten betrok. Op dat tijdstip brachten de desbetreffende marktdeelnemers (leveranciers of verkopers in het algemeen) haar BTW in rekening, die Ghent Coal - om de belastingneutraliteit te waarborgen volgens de bewoordingen van de Zesde richtlijn - mocht aftrekken, hetgeen zij ook heeft gedaan.

52 Met andere woorden, toen Ghent Coal de percelen aan de Imsakkerlaan kocht, met ondernemingen een overeenkomst sloot tot het verrichten van enkele diensten, namelijk een studie van het bouwrijp maken van deze percelen, en daarop een aantal investeringswerken uitvoerde met het oog op de bouw van een steenkolenterminal, mocht zij van de voor die

handelingen verschuldigde BTW de BTW aftrekken die haar volgens de desbetreffende facturen in rekening was gebracht voor de uitvoering van die werken en de ontvangst van die diensten.

53 Voor het ontstaan van het recht op aftrek was het irrelevant, dat het noodgedwongen langzame proces van bouwrijp maken en bewerken van de percelen nog niet was beëindigd op de datum dat de gemeentelijke autoriteiten van Gent tot ruiling van de percelen verplichtten. Voor de BTW gaat het erom, dat de belasting die bij de ontvangst van de goederen of diensten werd voldaan, eveneens in de desbetreffende tijdsperiode kon worden afgetrokken.

54 Als voorwaarde voor het recht op BTW-aftrek geldt, dat de goederen en diensten worden verworven respectievelijk ontvangen in het kader van het bedrijf van de belastingplichtige, dus met het doel om op te gaan in zijn economische activiteit.

55 Overeenkomstig de beslissingen in de reeds genoemde arresten kon Ghent Coal de BTW die bij de aankoop van de goederen of de betaling van de diensten in verband met de bouw van de steenkolencentrale was voldaan, aftrekken voor zover:

a) de tijdens de voorbereidende handelingen voor de ontwikkeling van een activiteit verworven goederen of diensten niet onmiddellijk voor belastbare handelingen behoeven te worden gebruikt (arrest Rompelman), zonder dat er enige twijfel bestaat omtrent het doel dat Ghent Coal wenst te bereiken met die aankopen die rechtstreeks verband houden met de ontwikkeling van haar bedrijf;

b) strikt genomen die goederen en diensten zelfs niet voor de uitvoering van latere belastbare handelingen behoeven te worden gebruikt wanneer zij zijn verworven in de fases voorafgaand aan de ontwikkeling van een beoogde activiteit die nadien om gegronde redenen uiteindelijk niet operationeel wordt (arrest Inzo);

c) in casu elk vermoeden van bedrog of misbruik is uitgesloten, daar Ghent Coal in de praktijk door een overheidsadministratie, die in de uitoefening van haar functie handelde, onvermijdelijk werd gedwongen haar aangevangen bouwproject op te geven.

56 Uit het voorgaande kan worden geconcludeerd, dat luidens artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn een onderneming zoals Ghent Coal de BTW mag aftrekken, die is voldaan ter zake van de verwerving van goederen en de verrichting van diensten in verband met investeringswerken die oorspronkelijk bestemd waren om te dienen voor haar bedrijf, maar door latere omstandigheden buiten haar wil nooit effectief in gebruik werden genomen.

De eventuele herziening van de toegepaste aftrek

57 In de punten 28 tot en met 32 van deze conclusie heb ik de stellingen van beide partijen in het hoofdgeding betreffende de behandeling van de eventuele herziening van de aftrek uiteengezet; deze vraag zou volgens Ghent Coal met dat geding niets van doen hebben, daar het niet aan het Hof van Cassatie is voorgelegd noch door die rechterlijke instantie in het kader van deze prejudiciële verwijzing aan de orde is gesteld.

58 Vaststaat, dat de prejudiciële vraag enkel het verzoek om uitlegging van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn bevat en niet spreekt over artikel 20, waarin de regeling tot herziening van de aftrek a posteriori wordt vastgesteld.

59 De bij artikel 177 EEG-Verdrag ingevoerde samenwerkingsregeling stelt niettemin het Hof in staat de verwijzende rechter gegevens te verschaffen over de uitlegging van de gemeenschapsbepalingen die hij op de zaak van toepassing acht, zelfs indien de nationale rechter niet een van deze bepalingen uitdrukkelijk heeft genoemd.

60 Dat de herziening niets te maken heeft met het in het hoofdgeding opgeworpen probleem, kan moeilijk worden aanvaard: het verzoek van Ghent Coal aan de Belgische administratie om

teruggaaf van 2 751 085 BFR, evenals haar bij de rechtbank in eerste aanleg op 27 maart 1987 ingestelde vordering beramen dit als het juiste bedrag voor de gedane investeringsuitgaven, nadat de herziening heeft plaatsgevonden.(17)

61 Evenmin kan worden gesteld, dat het probleem buiten het kader van het beroep in cassatie valt: ten betoge daarvan voert de advocaat van de Belgische Staat aan, dat het Hof van Beroep heeft gedwaald ten aanzien van het recht door onder meer te stellen, dat het recht op aftrek was ontstaan en dat de herziening het enig toepasselijke correctief was.(18)

62 Voor het overige stellen zowel de Commissie(19) als Ghent Coal(20) in hun bij het Hof ingediende opmerkingen een antwoord op de prejudiciële vraag voor, waarin uitdrukkelijk de mogelijkheid tot herziening wordt genoemd.

63 Mijns inziens is dat het meest redelijke standpunt. Indien het Hof in zijn antwoord enkel zou verklaren, dat de aftrek van toepassing blijft zonder dit nader toe te lichten, zou dat tot verwarring kunnen leiden, omdat daarmee slechts een deel van het probleem (de geldigheid van de oorspronkelijke aftrek), maar niet het probleem in zijn geheel zou worden aangepakt.

64 Het zou dan ook wenselijk zijn, dat in het arrest uitdrukkelijk wordt gesproken over de mogelijkheid tot herziening van de oorspronkelijke aftrek, omdat zich nadien omstandigheden hebben voorgedaan die van invloed zijn geweest op de factoren die voor de vaststelling van die aftrek in aanmerking zijn genomen.

65 Volgens mij dient het antwoord van het Hof op dit punt niet veel verder te gaan dan de verwijzing naar artikel 20 van de Zesde richtlijn. Meer bepaald ben ik van mening, dat het antwoord niet moet bemiddelen in de polemiek over de concrete omvang van de herziening (aantal in aanmerking te nemen jaren, mogelijke vrijstelling van de levering van terreinen volgens de Belgische wetgeving, andere regeling van toepassing op de levering van investeringsgoederen dan op de ontvangen diensten, toepasselijke bepalingen in geval van tijdens herzieningsperiode overgedragen investeringsgoederen, enz.).

66 Een antwoord dat gedetailleerd op die vragen ingaat, zou naar mijn mening het kader van de bewoordingen waarin de prejudiciële uitleggingsvraag aan het Hof is gesteld, te buiten gaan. Om bij de gestelde vraag te blijven en toch andere beoordelingselementen te verschaffen die gebaseerd zijn op gemeenschapsbepalingen waarnaar de nationale rechter niet heeft verwezen, kan in casu worden volstaan met de opmerking, dat artikel 20 van de Zesde richtlijn bepaalt hoe de rechtmatig verrichte aftrek moet worden herzien.

Conclusie

67 Derhalve geef ik het Hof van Justitie in overweging de door het Belgische Hof van Cassatie gestelde vraag te beantwoorden als volgt:

"Op grond van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, mag een onderneming de BTW aftrekken, die is voldaan ter zake van de verwerving van goederen en de ontvangst van diensten in verband met investeringswerken die oorspronkelijk bestemd waren om te dienen in haar bedrijf, maar door latere omstandigheden buiten haar wil nooit effectief in gebruik werden genomen. De herziening van die aftrek moet geschieden onder de in artikel 20 van genoemde richtlijn bedoelde voorwaarden."

(2) - De oorspronkelijke bepalingen werden aanvankelijk vastgesteld bij de Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 71, blz. 1303), inz. artikel 11.

(3) - Het werkwoord "blijven bestaan" in zijn verschillende betekenissen houdt in, dat een reeds bestaand iets of iemand blijft bestaan, voortduurt, zich handhaaft, zijn leven voortzet, ondanks de eventuele tegenslagen of het tijdsverloop.

(4) - De voorgestelde formulering luidde: "Moet artikel 17 (...) zo begrepen worden dat het recht op aftrek ontstaat en blijft bestaan voor de BTW op investeringen, die (...) nooit effectief door deze onderneming in gebruik werden genomen?" (in het origineel niet gecursiveerd).

(5) - [Voetnoot niet relevant voor de Nederlandse tekst.]

(6) - Dit belet Ghent Coal niet te stellen dat, nu het gaat om een geval van "economische overmacht" dat gelijk te stellen is met vernietiging of verlies van de goederen (deze mogelijkheid voorziet de Zesde richtlijn als een uitzondering die de herziening uitsluit), de oorspronkelijke aftrek definitief was geworden, hetgeen haar zelfs in staat stelt "in een ander geding volledige terugbetaling van de BTW te verzoeken, die zij voor de betrokken investeringen heeft afgetrokken en nadien op verzoek van de Belgische Staat heeft terugbetaald".

(7) - Deze stelling dient te worden genuanceerd wanneer de belastingplichtige deze goederen of diensten verkrijgt en bestemt voor vrijgestelde handelingen, daar in dat geval het recht op aftrek immers niet ontstaat en hij zelf bij wijze van spreken "eindverbruiker" wordt, zodat hij de belasting niet kan aftrekken. In dat geval dient de belastingplichtige de volledige BTW te betalen die de voorgaande marktdeelnemers op hem hebben afgewenteld (dat wil zeggen degenen die hem de producten of diensten hebben geleverd) en kan hij haar strikt juridisch gesproken niet aftrekken. Hij bevindt zich dan in dezelfde situatie als de eindverbruikers die echt tot voldoening van de BTW gehouden zijn.

(8) - 268/83, Jurispr. blz. 655.

(9) - C-97/90, Jurispr. blz. I-3795.

(10) - C-110/94, Jurispr. blz. I-857.

(11) - Punt 8.

(12) - Punt 13.

(13) - Punt 14.

(14) - Punt 15.

(15) - Het ging niet zozeer om aftrek *stricto sensu*, maar om terugbetaling van de voldane belasting, waarin de belastingadministratie aanvankelijk toestemde op grond van artikel 76 van het Belgisch BTW-wetboek. Toen bij een fiscale controle nadien werd vastgesteld, dat Inzo geen enkele belastbare handeling had verricht, vorderde de belastingadministratie de aan de onderneming terugbetaalde BTW terug. Voor de Rechtbank van eerste aanleg verzette Inzo zich tegen die terugvordering met een beroep op de uitspraak van het Hof van Justitie in het arrest Rompelman.

(16) - Het arrest baseert deze conclusie op twee beginselen: a) het beginsel van de rechtszekerheid dat eraan in de weg staat, dat de rechten en de verplichtingen van de

belastingplichtigen afhangen van feiten, omstandigheden of gebeurtenissen die zich na de vaststelling van deze rechten en verplichtingen door de belastingadministratie hebben voorgedaan. Daaruit volgt, dat vanaf het moment waarop laatstgenoemde op basis van de haar door een onderneming verstrekte gegevens heeft aanvaard dat deze onderneming de hoedanigheid van belastingplichtige wordt verleend, aan de betrokken onderneming dit statuut in beginsel nadien niet meer met terugwerkende kracht kan worden ontnomen op grond dat bepaalde gebeurtenissen zich al dan niet hebben voorgedaan; b) het beginsel van de neutraliteit van de BTW ten aanzien van de fiscale belasting van de onderneming. Een andere uitlegging van de richtlijn zou, zo verklaart het Hof van Justitie, bij de fiscale behandeling van identieke investeringsactiviteiten tot ongerechtvaardigde verschillen kunnen leiden tussen, enerzijds, ondernemingen die reeds belastbare handelingen hebben verricht, en, anderzijds, ondernemingen die door middel van investeringen proberen een aanvang te maken met activiteiten die belastbare handelingen zullen opleveren. Ook zouden willekeurige verschillen ontstaan tussen laatstbedoelde ondernemingen onderling, voor zover de definitieve aanvaarding van de aftrek zou afhangen van de vraag, of deze investeringen al dan niet tot belaste handelingen leiden.

(17) - Nadat in de vordering in eerste aanleg is verklaard dat het recht op aftrek van toepassing is, wordt daaraan toegevoegd: "deze aftrek is evenwel voor herziening vatbaar ingevolge artikel 48 van het BTW-wetboek, dat herziening voorschrijft wanneer enige wijziging is ingetreden in de factoren die aan de berekening van de aftrek ten grondslag liggen, en artikel 10, lid 4, van koninklijk besluit nr. 3".

(18) - Het arrest van het Hof van Beroep verklaarde: "wanneer achteraf blijkt dat wijziging is ingetreden in de factoren die aan de berekening van de aftrek ten grondslag liggen, wat in casu het geval was, nu ingevolge de akte van ruiling de normaal gegeven bestemming zich niet kon verwezenlijken, dringt zich als enig correctief de herziening op als bepaald bij artikel 48 BTW-wetboek en nader gepreciseerd in het koninklijk besluit nr. 3 reeds voormeld (art. 6 en 10)".

(19) - De Commissie stelt zich op het standpunt, dat het recht op aftrek blijft bestaan voor de BTW op investeringen die oorspronkelijk bestemd waren om te dienen in een onderneming, ook wanneer deze ze buiten haar wil nadien niet heeft gebruikt; voorts voegt zij eraan toe dat "in geval van een belastingvrije levering van een investeringsgoed gedurende de herzieningsperiode, de toegepaste aftrek dient te worden herzien in de mate en onder de voorwaarden voorzien in artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn".

(20) - Ghent Coal geeft in overweging, dat het Hof van Justitie op de prejudiciële vraag antwoordt dat in de eerste plaats aftrek mag plaatsvinden van de belasting op investeringen die bestemd zijn om te dienen in de activiteit van een onderneming die belaste handelingen tot voorwerp heeft. Haars inziens diende het antwoord van het Hof daaraan toe te voegen dat "wanneer vaststaat dat investeringen, die op het ogenblik van de aftrek bestemd waren om te dienen in de onderneming, nadien die bestemming hebben verloren en derhalve nooit effectief in de onderneming werden gebruikt, er in principe een herziening moet plaatshebben binnen de perken en voorwaarden bepaald door de Zesde richtlijn. De omstandigheid dat het buiten de wil is van de onderneming dat investeringen, na de aftrek, hun bestemming hebben verloren en derhalve nooit effectief in gebruik werden genomen, kan derhalve hoogstens slaan op de mogelijkheid van een herziening van de aftrek, doch niet op de rechtmatigheid van de gedane aftrek."