

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)
15 januari 1998 *

In zaak C-37/95,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van het Belgische Hof van Cassatie, in het aldaar aanhangig geding tussen

Belgische Staat

en

Ghent Coal Terminal NV,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 17 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 (PB L 145, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: H. Ragnemalm, president van de Zesde kamer, waarnemend voor de president van de Tweede kamer, G. F. Mancini (rapporteur) en G. Hirsch, rechters,

* Procestaal: Nederlands.

advocaat-generaal: D. Ruiz-Jarabo Colomer
griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- de Belgische Staat, vertegenwoordigd door J. Devadder, adviseur-generaal bij de juridische dienst van het Ministerie van Buitenlandse zaken, Buitenlandse handel en Ontwikkelingssamenwerking, als gemachtigde, bijgestaan door I. Claeys Bouàert, advocaat bij het Belgische Hof van Cassatie en B. van de Walle de Ghelcke, advocaat te Brussel,
- Ghent Coal Terminal NV, vertegenwoordigd door P. Van Ommeslaghe, advocaat bij het Belgische Hof van Cassatie,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Röder, Ministerialrat bij het Bondsministerie van Economische zaken, en G. Thiele, Assessor bij dit ministerie, als gemachtigden,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door M. Apossos, adjunct-juridisch adviseur bij de juridische dienst van de staat, M. Basdeki, procesgemachtigde bij die dienst, en A. Rokofyllou, speciaal adviseur van de onderminister van Buitenlandse zaken, als gemachtigden,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door B. J. Drijber, lid van haar juridische dienst, als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van de Belgische Staat, vertegenwoordigd door B. van de Walle de Ghelcke; Ghent Coal Terminal NV, vertegenwoordigd

door M. Lebbe, advocaat te Brussel; de Griekse regering, vertegenwoordigd door M. Apessos en A. Rokofyllou, en de Commissie, vertegenwoordigd door B. J. Drijber, ter terechtzitting van 11 juli 1996,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 11 juli 1996,

het navolgende

Arrest

- 1 Bij beschikking van 10 februari 1995, ingekomen bij het Hof op 16 februari daar-aanvolgend, heeft het Belgische Hof van Cassatie krachtens artikel 177 EG-Verdrag een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van artikel 17 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 (PB L 145, blz. 1; hierna: „richtlijn”).
- 2 Deze vraag is gerezen in een geding tussen de Belgische Staat en Ghent Coal Terminal NV (hierna: „Ghent Coal”) betreffende de betaling van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”) die Ghent Coal heeft afgetrokken in verband met bepaalde door haar uitgevoerde investeringswerken.
- 3 Artikel 17 van de richtlijn bepaalt:

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

2. 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 behoefte door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;
- b) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor ingevoerde goederen;

(...)”

4 De herziening van de aftrek wordt geregeld in artikel 20, dat luidt als volgt:

„1. De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt op de door de Lid-Staten 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; er vindt evenwel geen herziening plaats voor handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven, in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal (...)

2. 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.

(...)

3. In geval van levering gedurende de herzieningsperiode worden de investeringsgoederen geacht verder voor een economische activiteit van de belastingplichtige te worden gebruikt totdat de herzieningsperiode is afgelopen. Deze economische activiteit wordt geacht volledig belast te zijn wanneer de levering van de betrokken goederen belast is; zij wordt geacht volledig vrijgesteld te zijn wanneer de levering vrijgesteld is. De herziening wordt in één keer verricht voor de gehele nog resterende herzieningsperiode.

(...)”

- 5 In België is de levering van grond vrijgesteld van BTW.
- 6 In 1980 kocht Ghent Coal grond in de Gentse havenzone. Vervolgens voerde zij daarop investeringswerken uit, en trok zij onmiddellijk de BTW af die zij voor de goederen en diensten betreffende deze werken had betaald voor de periode van 1 januari 1981 tot en met 31 december 1983.

- 7 Op initiatief van de stad Gent ruilde Ghent Coal op 1 maart 1983 deze grond voor andere grond in de Gentse havenzone. Als gevolg daarvan heeft zij nooit de grond gebruikt, waarvoor zij de investeringswerken had uitgevoerd ten aanzien waarvan de aftrek was toegepast.
- 8 Niet wordt betwist, dat de geïnvesteerde goederen normaliter bestemd waren voor het verrichten van belaste handelingen, dat Ghent Coal de ruil niet van tevoren had voorzien of gepland, dat zij de ruil uit economisch oogpunt niet kon vermijden en dat deze ruil voor haar zelfs een geval van economische overmacht uitmaakte.
- 9 Bij een controle in 1984 stelde de belastingdienst vast, dat Ghent Coal de betrokken grond niet had gebruikt voor het verrichten van belaste handelingen, zodat hij terugbetaling vorderde van de BTW die voor de op de betrokken grond uitgevoerde investeringswerken was afgetrokken, alsmede betaling van een boete en *moratoire* rente.
- 10 Aanvankelijk sloot Ghent Coal zich aan bij het standpunt van de belastingdienst. Op 27 maart 1986 evenwel dagvaardde zij de Belgische Staat voor de Rechtbank van eerste aanleg te Gent, die haar vordering bij vonnis van 4 april 1990 afwees. Het Hof van Beroep te Gent daarentegen verklaarde bij arrest van 26 oktober 1992 het hoger beroep van Ghent Coal gegrond. Vervolgens stelde de Belgische Staat tegen dit arrest beroep in cassatie in.
- 11 De Belgische Staat is van mening, dat wanneer de geleverde goederen en de verrichte diensten die tot aftrek hebben geleid, nooit zijn gebruikt voor het verrichten van belaste handelingen, het recht op aftrek met terugwerkende kracht moet worden ingetrokken en de afgetrokken BTW volledig moet worden terugbetaald.
- 12 Ghent Coal betoogt daarentegen, dat het recht op aftrek van de BTW die verschuldigd of betaald is voor de goederen en diensten welke oorspronkelijk bestemd waren om te worden gebruikt voor het verrichten van belaste handelingen, een definitief recht is, zodat de wettigheid van de aftrek niet kan worden betwist, zelfs indien de betrokkene die goederen en diensten nooit effectief in gebruik heeft genomen.

- 13 Van oordeel dat een uitlegging van artikel 17 van de richtlijn nodig is voor de oplossing van het bij hem aanhangig geding, heeft het Belgische Hof van Cassatie besloten, de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vraag te stellen:

„Moet artikel 17 van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens 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?”

- 14 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of artikel 17 van de richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat een belastingplichtige die als zodanig handelt, de BTW mag aftrekken die hij verschuldigd is voor goederen of diensten die hem zijn geleverd, respectievelijk verstrekt voor investeringswerken, welke bestemd zijn om te worden gebruikt in het kader van belaste handelingen, en, in voorkomend geval, of het recht op aftrek verworven blijft wanneer de belastingplichtige wegens omstandigheden buiten zijn wil deze investeringswerken nooit heeft gebruikt voor het verrichten van belaste handelingen.
- 15 Wat om te beginnen het eerste onderdeel van deze vraag betreft, heeft het Hof herhaaldelijk vastgesteld, dat de aftrekgeregeling tot doel heeft, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW. Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits die activiteiten op zich aan de heffing van BTW zijn onderworpen (zie onder meer arresten van 14 februari 1985, Rompelmann, 268/83, Jurispr. blz. 655, punt 19, en 21 september 1988, Commissie/Frankrijk, 50/87, Jurispr. blz. 4797, punt 15).
- 16 Bij gebreke van een bepaling op grond waarvan de Lid-Statens het aan de belastingplichtigen toegekende recht op aftrek kunnen beperken, moet dit recht onmiddellijk kunnen worden uitgeoefend voor alle belasting die op de in de eerdere stadia

verrichte handelingen heeft gedrukt. Aangezien elke beperking van het recht op aftrek in alle Lid-Statens op dezelfde wijze moet worden toegepast, zijn afwijkingen slechts toegestaan in de gevallen die uitdrukkelijk in de richtlijn zijn voorzien (zie onder meer arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punten 16 en 17, alsook arresten van 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90, Jurispr. blz. I-3795, punt 27, en 6 juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 18).

- 17 Uit het voorgaande volgt, dat een belastingplichtige die als zodanig handelt, de BTW mag aftrekken die verschuldigd of betaald is voor goederen of diensten die hem zijn geleverd, respectievelijk verstrekt voor investeringswerken welke bestemd zijn om te worden gebruikt in het kader van belaste handelingen.
- 18 Wat vervolgens het tweede onderdeel van de vraag betreft, blijkt uit het arrest Lennartz (reeds aangehaald, punt 15), dat het gebruik dat van de goederen en de diensten wordt gemaakt, enkel bepalend is voor de omvang van de oorspronkelijke aftrek waarop de belastingplichtige recht heeft krachtens artikel 17, en voor de omvang van eventuele herzieningen tijdens de daaropvolgende periodes.
- 19 In het arrest van 29 februari 1996, Inzo (C-110/94, Jurispr. blz. I-857), betreffende de situatie van een onderneming die nooit enige belastbare handelingen heeft verricht, heeft het Hof in de punten 20 en 21 overwogen, dat het recht op aftrek, wanneer het eenmaal is ontstaan, verworven blijft, ook indien de beoogde economische activiteit niet tot belaste handelingen heeft geleid.
- 20 Op dezelfde wijze blijft het recht op aftrek verworven, wanneer de belastingplichtige de goederen of diensten die tot de aftrek hebben geleid, wegens omstandigheden buiten zijn wil niet heeft kunnen gebruiken in het kader van belastbare handelingen.
- 21 Uit het arrest Inzo (punt 24) volgt eveneens, dat de belastingadministratie in geval van fraude of misbruik, wanneer de betrokkene heeft voorgewend een bepaalde economische activiteit te willen verrichten, doch in werkelijkheid goederen ten aanzien waarvan aftrek mogelijk is, in zijn privévermogen heeft pogen op te nemen, met terugwerkende kracht terugbetaling van de afgetrokken bedragen kan vorderen, omdat deze aftrek op basis van valse verklaringen is verleend.

- 22 Wanneer daarentegen omstandigheden buiten de wil van de belastingplichtige hem hebben belet, de goederen of diensten die tot de aftrek hebben geleid, voor zijn belastbare handelingen te gebruiken, bestaat er geen enkel gevaar van fraude of misbruik dat een latere terugbetaling kan rechtvaardigen.
- 23 Ten slotte zij opgemerkt, dat in voorkomend geval de levering van investeringsgoederen gedurende de herzieningsperiode, zoals in de zaak in het hoofdgeding, aanleiding kan zijn voor een herziening van de aftrek onder de voorwaarden van artikel 20, lid 3, van de richtlijn.
- 24 Bijgevolg moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord, dat artikel 17 van de richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat een belastingplichtige die als zodanig handelt, de BTW mag aftrekken die hij verschuldigd is voor goederen of diensten die hem zijn geleverd, respectievelijk verstrekt voor investeringswerken welke bestemd zijn om te worden gebruikt in het kader van belaste handelingen. Het recht op aftrek blijft verworven, wanneer de belastingplichtige wegens omstandigheden buiten zijn wil deze goederen en diensten nooit heeft gebruikt voor het verrichten van belaste handelingen. In voorkomend geval kan de levering van investeringsgoederen gedurende de herzieningsperiode aanleiding zijn voor een herziening van de aftrek onder de voorwaarden van artikel 20, lid 3, van de richtlijn.

Kosten

- 25 De kosten door de Duitse en de Griekse regering, alsmede door de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Tweede kamer),

uitspraak doende op de door het Belgische Hof van Cassatie bij beschikking van 10 februari 1995 gestelde vraag, verklaart voor recht:

Artikel 17 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, moet aldus worden uitgelegd, dat een belastingplichtige die als zodanig handelt, de belasting over de toegevoegde waarde mag aftrekken die hij verschuldigd is voor goederen of diensten die hem zijn geleverd, respectievelijk verstrekt voor investeringswerken welke bestemd zijn om te worden gebruikt in het kader van belaste handelingen. Het recht op aftrek blijft verworven, wanneer de belastingplichtige wegens omstandigheden buiten zijn wil deze goederen en diensten nooit heeft gebruikt voor het verrichten van belaste handelingen. In voorkomend geval kan de levering van investeringsgoederen gedurende de herzieningsperiode aanleiding zijn voor een herziening van de aftrek onder de voorwaarden van artikel 20, lid 3, van de richtlijn.

Ragnemalm

Mancini

Hirsch

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 15 januari 1998.

De griffier

De president van de Tweede kamer

R. Grass

R. Schintgen