

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)
den 15 januari 1998 *

I mål C-37/95,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från Hof van Cassatie van België, att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Belgiska staten

och

Ghent Coal Terminal NV,

angående tolkningen av artikel 17 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28),

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av ordföranden på sjätte avdelningen, H. Ragnemalm, tillförordnad ordförande på andra avdelningen, samt domarna G. F. Mancini, referent, och G. Hirsch,

* Rättegångsspråk: nederländska.

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören H. A. Rühl,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Belgiska staten, genom Jan Devadder, rådgivare vid utrikes-, utrikeshandels- och utvecklingsbiståndsministeriet, i egenskap av ombud, biträdd av advokaten Ignace Claeys Bouuaert vid Hof van Cassatie van België, och advokaten Bernard van de Walle de Ghelcke, Bryssel,
- Ghent Coal Terminal NV, genom advokaten Pierre Van Ommeslaghe vid Hof van Cassatie van België,
- Tysklands regering, genom Ernst Röder, Ministerialrat, förbundsekonoministeriet, och Gereon Thiele, Assessor, samma ministerium, båda i egenskap av ombud,
- Greklands regering, genom biträdande juridiske rådgivaren Michail Apessos, statens rättsliga råd, juridiska ombudet Maria Basdeki och Anna Rokofyllou, särskild rådgivare till den biträdande utrikesministern, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom Berend Jan Drijber, rätts-tjänsten, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 11 juli 1996 av: Belgiska staten, företrädd av Bernard van de Walle de Ghelcke, Ghent Coal Terminal

NV, företrätt av advokaten Martin Lebbe, Bryssel, Greklands regering, företräd av Michail Apessos och Anna Rokofyllou, och kommissionen, företräd av Berend Jan Drijber,

och efter att den 11 juli 1996 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Hof van Cassatie van België har genom beslut av den 10 februari 1995, som inkom till domstolen den 16 februari samma år, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget ställt en fråga om tolkningen av artikel 17 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat direktivet).
- 2 Denna fråga har uppkommit i en tvist mellan den belgiska staten och Ghent Coal Terminal NV (nedan kallat Ghent Coal) angående betalning av mervärdesskatt som Ghent Coal hade dragit av med hänsyn till de anläggningsarbeten som det hade utfört.
- 3 I artikel 17 i direktivet föreskrivs följande:

"1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

- a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.
- b) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på importerade varor

...”

- 4 Jämkning av avdrag regleras i artikel 20, som har följande lydelse:

”1. Det ursprungliga avdraget skall jämkas enligt de förfaranden som fastställs av medlemsstaterna, särskilt

- a) när det ursprungliga avdraget var högre eller lägre än vad den skattskyldiga personen hade rätt till,
- b) när det efter det att deklarationen är gjord, inträffar någon förändring i de faktorer som använts för att bestämma avdragsbeloppet, i synnerhet att köp hävs eller prisnedsättningar erhålls. Jämkning skall dock inte ske i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda eller då det har visats eller bekräftats att egendom förstörts, gått förlorad eller stulits ...

2. När det gäller anläggningstillgångar, skall jämkningen fördelas över fem år inklusive det år då varorna förvärvades eller tillverkades. Den årliga jämkningen skall endast ske med avseende på en femtedel av den skatt som belastar varorna. Jämkningen skall göras på grundval av variationerna i avdragsrätt under de följande åren jämfört med den som gällde det år då varorna förvärvades eller tillverkades.

...

3. Vid tillhandahållande under jämkningsperioden skall anläggningstillgångar betraktas som om de fortfarande användes i den skattskyldiga personens rörelse till utgången av jämkningsperioden. Sådan affärsverksamhet antas vara helt skattepliktig om leveransen av de nämnda varorna är skattepliktig; den antas vara helt undantagen om leveransen är undantagen. Jämkningen skall ske endast en gång för hela den jämkningsperiod som återstår.

...”

5 I Belgien är tillhandahållande av mark undantaget från mervärdesskatt.

6 År 1980 köpte Ghent Coal mark i hamnområdet i Gent. Efteråt utförde bolaget anläggningsarbeten och drog omedelbart av den mervärdesskatt som hade betalats för de varor och tjänster som hänförde sig till nämnda arbeten för perioden från den 1 januari 1981 till den 31 december 1983.

- 7 På initiativ av staden Gent bytte Ghent Coal den 1 mars 1983 marken i fråga mot annan mark som var belägen på en annan plats i hamnområdet i Gent. Bolaget hade följaktligen aldrig använt sig av den mark för vilken det hade utfört de anläggningsarbeten som hade föranlett avdrag.
- 8 Det har inte bestritts att de anlagda tillgångarna vanligtvis var avsedda för utförande av skattepliktiga transaktioner, att Ghent Coal varken hade förutsett eller planerat bytet samt att bytet för bolaget var företagsekonomiskt oundvikligt och rentav utgjorde ett fall av ekonomisk force majeure.
- 9 Efter en kontroll som utfördes år 1984 konstaterade skattemyndigheten att Ghent Coal inte hade använt sig av marken i fråga för att utföra skattepliktiga transaktioner, varför den begärde återbetalning av den mervärdesskatt som hade dragits av för de anläggningsarbeten som hade utförts på marken i fråga samt betalning av böter och dröjsmålsränta.
- 10 Till en början anslöt sig Ghent Coal till skattemyndighetens ståndpunkt. Den 27 mars 1986 stämde Ghent Coal emellertid den belgiska staten inför Rechtbank van eerste aanleg te Gent, som genom dom av den 4 april 1990 ogillade bolagets talan. Genom dom av den 26 oktober 1992 biföll Hof van beroep te Gent däremot det överklagande som Ghent Coal hade ingett. Den belgiska staten har överklagat denna dom.
- 11 Den belgiska staten anser att när de levererade varor och tillhandahållna tjänster som har föranlett avdrag aldrig har kommit till användning för att utföra skattepliktiga transaktioner, skall avdragsrätten ogillas retroaktivt och den avdragna mervärdesskatten återbetalas i sin helhet.
- 12 Ghent Coal har däremot gjort gällande att rätten att dra av den mervärdesskatt som skall betalas eller som har betalats för de varor och tjänster som inledningsvis var avsedda att användas för att utföra skattepliktiga transaktioner är slutgiltig och således inte kan ifrågasättas, även om den berörde faktiskt aldrig har använt sig av nämnda varor och tjänster.

- 13 Eftersom Hof van Cassatie ansåg att en tolkning av artikel 17 i direktivet var nödvändig för att avgöra det mål som är anhängigt vid den, beslutade den att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfråga till domstolen:
- ”Skall artikel 17 i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter tolkas så, att avdragsrätten består beträffande mervärdesskatt på de investeringar som inledningsvis var avsedda att användas i företaget men som på grund av orsaker som företaget inte kunde råda över faktiskt aldrig har kommit till användning?”
- 14 Genom sin fråga önskar den nationella domstolen i huvudsak få veta om artikel 17 i direktivet skall tolkas så, att den medger att en person såsom skattskyldig drar av den mervärdesskatt som han är skyldig för varor som har levererats till honom eller för tjänster som har tillhandahållits honom för uppförande av anläggningar, vilka var avsedda att användas i samband med skattepliktiga transaktioner och, i förekommande fall, om avdragsrätten består om den skattskyldige, på grund av omständigheter som han inte kunde råda över, aldrig har använt sig av nämnda anläggningar för att utföra skattepliktiga transaktioner.
- 15 Vad först avser den första delen av denna fråga har domstolen upprepade gånger fastslagit att avdragssystemet har till syfte att helt befria aktören från den börda avseende mervärdesskatt som skall betalas eller som har betalats inom ramen för all hans ekonomiska verksamhet. Det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett vilka de syften och resultat är som eftersträvas med denna verksamhet, på villkor att nämnda verksamhet i sig är underkastad mervärdesskatt (se bland andra dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman, REG 1985, s. 655, punkt 19, och av den 21 september 1988 i mål 50/87, kommissionen mot Frankrike, REG 1988, s. 4797, punkt 15).
- 16 När det inte finns någon bestämmelse som gör det möjligt för medlemsstaterna att begränsa de skattskyldigas avdragsrätt, inträder avdragsrätten omedelbart för hela den ingående skatten. Eftersom sådana begränsningar måste tillämpas på ett

liknande sätt i alla medlemsstater, är undantag endast tillåtna när så uttryckligen anges i direktivet (se bland andra domen i det ovan nämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkterna 16 och 17, dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz, REG 1991, s. I-3795, punkt 27, och av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz, REG 1995, s. I-1883, punkt 18).

- 17 Av vad som har anförts ovan följer att en person såsom skattskyldig har rätt att dra av den mervärdesskatt som skall betalas eller som har betalats för varor som har levererats till honom eller för tjänster som har tillhandahållits honom för uppförande av anläggningar, vilka var avsedda att användas i samband med skattepliktiga transaktioner.

- 18 Vad sedan avser den andra delen av frågan följer av punkt 15 i domen i det ovan nämnda målet Lennartz att varornas eller tjänsternas användning endast är avgörande för omfattningen av det ursprungliga avdrag som den skattskyldige har rätt till enligt artikel 17 och för omfattningen av de jämkningar som är möjliga under följande perioder.

- 19 I dom av den 29 februari 1996 i mål C-110/94, INZO (REG 1996, s. I-857), som rörde situationen för ett företag som aldrig hade utfört någon skattepliktig transaktion, fann domstolen, i punkterna 20 och 21, dessutom att en avdragsrätt som har uppkommit består, även om den avsedda ekonomiska verksamheten inte har givit upphov till skattepliktiga transaktioner.

- 20 Likaså består avdragsrätten om den skattskyldige, på grund av orsaker som han inte kunde råda över, inte har kunnat använda sig av de varor eller tjänster som har föranlett avdrag i samband med skattepliktiga transaktioner.

- 21 Av domen i målet INZO, punkt 24, följer även att i fall av bedrägeri eller undandragande, där en näringsidkare under föregivande av att vilja utveckla viss ekonomisk verksamhet i verkligheten försöker föra över tillgångar som kan omfattas av avdragsrätten till de egna privata tillgångarna, kan skattemyndigheten retroaktivt kräva återbetalning av de belopp för vilka avdrag har medgivits med hänvisning till att avdrag har beviljats på grundval av vilseledande uppgifter.

- 23 Om den skattskyldige, på grund av orsaker som han inte kunde råda över, har varit förhindrad att använda sig av de varor och tjänster som har föranlett avdrag i samband med hans skattepliktiga transaktioner föreligger däremot ingen risk för bedrägeri eller undandragande som kan motivera en senare återbetalning.
- 23 Det skall slutligen påpekas att i förekommande fall kan tillhandahållande av en anläggningstillgång under jämningsperioden, såsom i målet vid den nationella domstolen, föranleda jämkning av avdraget i enlighet med villkoren i artikel 20.3 i direktivet.
- 24 Tolkningsfrågan skall därför besvaras på så sätt att artikel 17 i direktivet skall tolkas så, att den medger att en person såsom skattskyldig drar av den mervärdesskatt som han är skyldig för varor som har levererats till honom eller för tjänster som har tillhandahållits honom för uppförande av anläggningar, vilka var avsedda att användas i samband med skattepliktiga transaktioner. Avdragsrätten består om den skattskyldige, på grund av orsaker som han inte kunde råda över, inte har kunnat använda sig av nämnda varor eller tjänster för att utföra skattepliktiga transaktioner. I förekommande fall kan tillhandahållande av en anläggningstillgång under jämningsperioden föranleda jämkning av avdraget i enlighet med villkoren i artikel 20.3 i direktivet.

Rättegångskostnader

- 25 De kostnader som har förorsakats den tyska och den grekiska regeringen samt Europeiska gemenskapernas kommission, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

— angående den fråga som genom beslut av den 10 februari 1995 har ställts av Hof van Cassatie van België — följande dom:

Artikel 17 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas så, att den medger att en person såsom skattskyldig drar av den mervärdesskatt som han är skyldig för varor som har levererats till honom eller för tjänster som har tillhandahållits honom för uppförande av anläggningar, vilka var avsedda att användas i samband med skattepliktiga transaktioner. Avdragsrätten består om den skattskyldige, på grund av orsaker som han inte kunde råda över, inte har kunnat använda sig av nämnda varor eller tjänster för att utföra skattepliktiga transaktioner. I förekommande fall kan tillhandahållande av en anläggningstillgång under jämningsperioden föranleda jämkning av avdraget i enlighet med villkoren i artikel 20.3 i direktiv 77/388.

Ragnemalm

Mancini

Hirsch

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 15 januari 1998.

R. Grass

R. Schintgen

Justitiesekreterare

Ordförande på andra avdelningen