

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

föredraget den 11 juli 1996 *

1. Hof van Cassatie, Belgien, har inom ramen för en begäran om förhandsavgörande ställt en fråga till domstolen avseende tolkningen av artikel 17.2 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 ¹ (nedan kallat sjätte direktivet).

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?"

Bakgrunden och förfarandet vid den nationella domstolen

2. Tolkningsfrågan har till syfte att fastställa innehållet i och räckvidden av rätten att dra av den mervärdesskatt som ett industriföretag har betalat med anledning av vissa investeringar som hade gjorts för att konditionera mark som slutligen inte har kunnat användas för de syften som ursprungligen avsågs.

4. I beslutet om hänskjutande redogörs endast, mycket kortfattat, för följande tre omständigheter såsom relevanta i målet:

3. Den fråga som har hänskjutits till domstolen har följande lydelse:

a) År 1980 köpte bolaget NV Ghent Coal Terminal (nedan kallat Ghent Coal) mark i hamnområdet i Gent.

"Skall artikel 17.2 i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter tolkas så, att avdragsrätten

b) Företaget utförde anläggningsarbeten på nämnda mark och drog omedelbart av mervärdesskatten i sin deklaration för perioden från den 1 januari 1981 till den 31 december 1983.

* Originalspråk: spanska.
1 — EGT L 145, s. 1.

- c) På initiativ från staden Gent bytte Ghent Coal den köpta marken och på grund av detta byte använde företaget sig aldrig av de anläggningsarbeten som det hade utfört.
- studie om markens fysiska egenskaper samt uppförandet av en högspänningsledning och schaktningsarbeten. Kostnaden för dessa arbeten uppgick till mer än 50 miljoner BFR.

5. I beslutet om hänskjutande medges att parterna inte är oense om det faktum — vilket medgavs i den dom som meddelades efter överklagandet — att ”de anlagda tillgångarna vanligtvis var avsedda för utförande av skattepliktiga transaktioner, att svaranden varken hade förutsett eller planerat bytet i förväg, att bytet för svaranden var företagsekonomiskt oundvikligt och rentav utgjorde ett fall av ekonomisk force majeure för denna”.

6. Analysen av de olika handlingar som parterna har ingivit i målet vid den nationella domstolen gör det möjligt att dessutom få kännedom om andra omständigheter och om förfarandet vid de nationella domstolarna. Dessa uppgifter är av mycket stort intresse för att bättre förstå målet och jag kommer kortfattat att beskriva dem.

7. Ghent Coal, som hade beslutat att utvidga sina hamnanläggningar, köpte år 1980 flera jordlotter i Imsakkerlaan, längs oljekajen i Gent, för att på dessa uppföra en kolterminal och en anläggning för förpackning av kol.

8. Ghent Coal påbörjade de arbeten som krävdes för detta uppförande, för vilket det hade vissa investeringskostnader som huvudsakligen bestod i att låta utföra en förhandsstudie av ett byggnadsföretag, en annan

9. De kommunala myndigheterna i Gent ålade den 1 mars 1983 Ghent Coal att byta nämnda mark, som delvis redan hade konditionerats, mot annan mark som tillhörde kommunen. Ghent Coal fick även ett extra skadestånd.

10. Ghent Coal, som under skatteåren 1981, 1982 och 1983 hade dragit av 9 354 677 BFR såsom mervärdesskatt som det hade betalat och som hänförde sig till kostnaderna för konditionering av marken, anmodades av den belgiska skattemyndigheten att återbetala summan av dessa avdrag som företaget enligt nämnda myndighet inte hade rätt till.

11. I september 1984 ingick Ghent Coal och skattemyndigheten en överenskommelse, eller en förlikning, enligt vilken företaget förband sig att betala en summa om 9 379 000 BFR såsom mervärdesskatt (jämt ränta och böter). Betalningen ägde rum den 31 januari 1985 genom avräkning på andra fordringar som Ghent Coal hade.

12. Ghent Coal ansåg senare att återbetalningen som företaget hade verkställt, såsom även den överenskommelse som det hade ingått med skattemyndigheten, var rättsstridiga. Den 10 mars 1986 begärde företaget därför att den belgiska myndigheten skulle återbetala 2 751 085 BFR, vilket belopp det ansåg sig kunna dra av, efter jämkning, för de investeringskostnader som hade uppkommit.

13. Eftersom Ghent Coal fick ett negativt svar från skattemyndigheten, väckte företaget talan vid Rechtbank van eerste aanleg te Gent (domstol i första instans) och begärde att utfå detta belopp. Talan ogillades genom dom av den 4 april 1990, på den grunden att parterna i målet var rättsligt förpliktade enligt den förlikning som de hade ingått i september 1984.

14. Efter att domen från den första instansen hade överklagats upphävde Hof van beroep te Gent (appellationsdomstol) denna genom dom av den 26 oktober 1992, på den grunden att förlikningen eller överenskommelsen var rättsstridig eftersom det rörde sig om skatteskulder som endast kan fastställas med tillämpning av föreskrifter i lag. Enligt appellationsdomstolen hade avdragsrätten utövats på ett riktigt sätt varför ansökan från Ghent skulle bifallas. Följaktligen förpliktade appellationsdomstolen skattemyndigheten att återbetala 2 751 085 BFR till klaganden.

15. Den 23 februari 1993 ansökte den belgiska staten vid kassationsdomstolen om att domen från Hof van beroep te Gent skulle upphävas. Det är inom ramen för kassationen som Hof van Cassatie beslutade att ställa tolkningsfrågan.

Tillämpliga gemenskapsbestämmelser

16. Mervärdesskatten är, såsom skatt på tillhandahållande av varor eller tjänster, ämnad att vara en allmän konsumtionsskatt, som står i exakt proportion till varornas och tjänsternas pris, oavsett hur många transaktioner som har ägt rum i den tillverknings- eller distributionsprocess som föregick beskattningsfasen.

17. Skatten uttas, för varje transaktion, med tillämpning av gällande skattesats på beskattningsunderlaget (priset på de beskattade varorna eller tjänsterna), efter att avdrag har gjorts på det mervärdesskattebelopp som direkt har belastat kostnaden för de olika delar som ingår i priset.

18. Enligt avdragsprincipen medges således den skattskyldiga personen att från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala för de transaktioner som han har utfört dra av den mervärdesskatt som han i sin affärsverksamhet har betalat vid köp av varor eller mottagande av tjänster. I avdelning XI (artikel 17—20) i sjätte direktivet finns de bestämmelser i vilka denna avdragsmekanism regleras².

2 — De ursprungliga bestämmelserna fastställdes för första gången i rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Struktur och tillämpningsföreskrifter för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EGT 71, 1967, s. 1303, specialutgåva 09/01, s. 6, fransk version; vid översättningen fanns ingen svensk version att tillgå), särskilt i artikel 11 i direktivet.

19. I artikel 17.1 i sjätte direktivet föreskrivs att "[a]vdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet".

22. Artikel 20.1, som rör jämkning av avdrag, har följande lydelse:

"Det ursprungliga avdraget skall jämkas enligt de förfaranden som fastställs av medlemsstaterna, särskilt

20. I artikel 10.2 föreskrivs att "[s]kattskyldigheten inträder och skatt kan tas ut när varorna levereras eller tjänsterna utförs".

a) när det ursprungliga avdraget var högre eller lägre än vad den skattskyldiga personen hade rätt till,

21. Artikel 17.2 har följande lydelse:

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."

"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:

23. I artikel 20.2 fastställs de särskilda reglerna för jämkning av avdrag beträffande anläggningstillgångar enligt följande:

a) Mervärdeskatt 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."

"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.

beträffande investeringar som var avsedda för egendom som senare inte kom till användning, underförstått medger att en sådan rätt redan har uppkommit,³ varvid ovissheten endast hänför sig till frågan huruvida rätten fortsätter att bestå i tiden.

Utan hinder av föregående stycke kan medlemsstaterna grunda jämkningen på en period av fem hela år med början från den tidpunkt då varorna först används.

När det gäller fast egendom förvärvad som anläggningstillgångar kan jämkningsperioden förlängas till högst tio år.”

26. Parternas påståenden skiljer sig emellertid åt beträffande innehållet i den hänskjutna tolkningsfrågan. För Ghent Coal innebär nämligen den lydelse som Hof van Cassatie har gett frågan att avdragsrätten redan hade uppkommit. Detta skulle framgå av att Hof van Cassatie inte hade antagit den lydelse som den belgiska staten hade föreslagit i sin ansökan.⁴ Genom tolkningsfrågan skulle följaktligen åtskillnad göras mellan avdragsrättens uppkomst å ena sidan och dess senare bestånd å andra sidan.

24. Slutligen avser artikel 20.3 det fall där anläggningstillgångar har tillhandahållits under jämkningsperioden.

27. Den belgiska regeringens synvinkel är annorlunda. Enligt dess mening innebär den omständigheten att de av Ghent Coal utförda anläggningsarbetena inte har kommit till användning att ”avdragsrätten från början skall ogillas, en gång för alla och beträffande hela beloppet”. Någon avdragsrätt skulle med andra ord juridiskt sett aldrig ha uppkommit.

Tolkningsfrågans formulering

25. I beslutet om hänskjutande pekas på ett nyckelord (huruvida rätten att dra av mervärdesskatt ”består”) som, då det tillämpas på förevarande fall, innehåller en viss tvetydighet. Det förefaller som om Hof van Cassatie, då den frågar om avdraget ”består”

3 — Verbet ”bestå” innebär, i sina olika betydelser, att något eller någon som tidigare existerade fortsätter att finnas till, varar, upprätthålls, fortlever, trots eventuella ogynnsamma förhållanden eller tidens gång.

4 — Den föreslagna lydelsen var: ”Skall artikel 17 tolkas så, att avdragsrätten *uppkommer och består* då investeringarna ... faktiskt inte har kommit till användning?” (utan kursivering i originaltext).

28. Frågan blir ännu tydligare om den kombineras med systemet för ändring eller jämkning⁵ av avdragen. Jämkning är precis det system som gör det möjligt att senare ändra de gjorda avdragen enligt sjätte direktivet (artikel 20).

29. I gemenskapsbestämmelsen föreskrivs att det ursprungliga avdrag som har gjorts av de skattskyldiga personerna skall jämkas när det visar sig att det var högre eller lägre än vad den skattskyldiga personen hade rätt till, eller när det senare har inträffat någon förändring i de faktorer som har använts för att bestämma avdragsbeloppet.

30. I princip skulle det kunna tänkas att Hof van Cassatie, genom att fråga domstolen om avdragsrätten "består", önskar få veta om det är möjligt eller inte att i detta fall tillämpa förfarandet avseende jämkning av avdrag, eftersom detta förfarande förefaller vara precis det som avses i sjätte direktivet för att ändra redan gjorda avdrag. Detta synsätt har emellertid inte försvarats av någon av de båda parterna i målet vid den nationella domstolen.

5 — Det begrepp som vanligtvis används är snarare "jämkning" än "ändring".

31. Enligt den belgiska regeringen "får man inte förväxla ett från början meddelat ogillande av avdragsrätten med en jämkning av avdraget på mervärdesskatt", och eftersom det inte har uppkommit någon avdragsrätt i detta mål, kan man inte tala om jämkning av ett sådant avdrag.

32. Ghent Coal har för sin del gjort gällande att frågan om jämkning varken är omtvistad av parterna eller omfattas av hänskjutningen från Hof van Cassatie. Den frågan borde således inte prövas inom ramen för tvisten mellan parterna. Om utgångspunkten är att det ursprungliga avdraget var förenligt med bestämmelserna och att de senare händelserna innebar att den avsedda användningen av investeringarna inte kom till stånd, har Ghent Coal emellertid föreslagit att domstolen skall besvara frågan från Hof van Cassatie genom att förklara att jämkning i princip är möjlig med förbehåll för de gränser och villkor som bestäms i sjätte direktivet.⁶

33. För min del anser jag att domstolens svar till Hof van Cassatie i huvudsak bör begränsas till själva lydelsen av den ställda frågan, som inte direkt åsyftar frågor rörande jämkning, även om den inte heller utesluter dem.

6 — Detta hindrar inte Ghent Coal från att förklara att, eftersom det rör sig om ett fall av "ekonomisk force majeure", som är jämförbart med att egendom har förstörts eller gått förlorad (vilka fall åsyftas i det sjätte direktivet såsom extraordinära händelser som utesluter jämkning), har det ursprungliga avdraget blivit definitivt, vilket till och med skulle ge företaget rätt att "i ett annat förfarande kräva återbetalning av hela den mervärdesskatt som det hade dragit av vid tidpunkten och senare hade betalat till den belgiska staten när denna hade krävt företaget på skatten."

34. Jag kommer därför för det första att analysera de villkor som krävs för att det skall uppstå en rätt till avdrag för de kostnader som företaget har haft för att inleda Ghent Coals projekt. Denna analys kommer även att omfatta frågan om vilka följderna kan bli för avdragsrätten av att det ursprungligen avsedda projektet överges.

35. Om resultatet av denna analys blir att det föreligger en avdragsrätt — vilket vid en första anblick förefaller vara fallet — kommer jag för det andra att försöka besvara frågan om i vilken mån svaret från domstolen blir mer användbart om det dessutom innefattar en analys av frågorna rörande jämföring av avdragen.

Avdragsrätten

36. Det avdrag som regleras i artikel 17 i sjätte direktivet har en central roll inom mervärdesskattesystemet. Att den skatt som företagen har betalat inte kommer att medföra någon skattebörda för dessa beror på hur avdraget i fråga regleras. Genom dessa regler säkerställs således att neutralitetsprincipen iakttas, vilken ligger till grund för mervärdesskatten, som är en skatt som drabbar den slutliga konsumtionen och inte de ekonomiska stadier som föregår denna. När det inte finns någon rätt att dra av den skatt som har betalats, övergår denna till att bli en ytterligare skattekostnad för företagen, vilket motverkar neutralitetsprincipen.

37. Den skatt som har betalats kan dras av i den mån motsvarande varor eller tjänster

(det vill säga de varor eller tjänster vars förvärv eller användning är avgörande för avdragsrätten) har förvärvats eller använts av den skattskyldige för att användas i transaktioner som denne i sin tur genomför inom ramen för sin ekonomiska verksamhet.⁷

38. Det är följaktligen tillräckligt att varorna eller tjänsterna har förvärvats eller använts av ett företag inom ramen för en ekonomisk verksamhet för att den mervärdesskatt som har eller skall betalas skall kunna dras av. Genom lydelsen "[varorna och tjänsterna] används" i samband med "den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner" i artikel 17.2 i sjätte direktivet avses att understryka att användningen skall avse just företagsverksamhet och inte någon annan typ av olika verksamheter.

39. Detta innebär emellertid inte att det alltid i varje enskilt fall krävs att det mål eller syfte som eftersträvas med en normal användning av de förvärvade varorna eller tillhandahållna tjänsterna verkligen uppnås. Det är tvärtom fullt möjligt att vissa av företagets transaktioner, för vars genomförande varorna eller tjänsterna har förvärvats, senare

7 — Detta påstående måste nyanseras när den skattskyldiga personen förvärvar och använder nämnda varor och tjänster för transaktioner som är undantagna från skatteplikt, eftersom det i ett sådant fall inte uppkommer någon avdragsrätt och denna person så att säga blir den "slutliga konsumenten", utan möjlighet att dra av skatten. I detta fall måste den skattskyldiga personen följaktligen bära hela den mervärdesskatt som de föregående ekonomiska aktörerna (det vill säga de aktörer som har tillhandahållit personen varor eller tjänster) har övervätrat på honom, och han kan, rent juridiskt sett, inte dra av skatten. Den skattskyldiga personen befinner sig därför i samma situation som de slutliga konsumenterna som är de som verkligen betalar mervärdesskatten.

inte blir av. Rätten att dra av den skatt som har betalats går ändå inte förlorad.

40. Jag anser att de uttalanden som domstolen har gjort i sina domar angående avdrag av mervärdesskatt, närmare bestämt bedömningarna i dom av den 14 februari 1985 i målet Rompelman,⁸ den 11 juli 1991 i målet Lennartz⁹ och av den 29 februari 1996 i målet Inzo,¹⁰ är tillräckliga för att avgöra detta fall. Jag anser det därför vara nödvändigt att återge några av dessa bedömningar före analysen av deras tillämpning på detta fall.

41. I domen i målet Lennartz erinras inledningsvis om följande: "enligt artikel 17.1 i sjätte direktivet, som har rubriken 'Avdragsrättens inträde och räckvidd' inträder avdragsrätten samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet. Följaktligen är det endast den egenskap i vilken den enskilde agerar vid denna tidpunkt som kan vara avgörande för frågan huruvida avdragsrätt föreligger. Av artikel 17.2 följer att den skattskyldiga personen, i den mån han i denna egenskap använder varorna för sina skattepliktiga transaktioner, har rätt att dra av den mervärdesskatt som skall eller som har betalats."¹¹

42. Vad beträffar räckvidden av avdragsrätten avseende den skatt som skall betalas hänvisas i domen i målet Lennartz till domen i målet Rompelman, varvid följande återges:

"den ekonomiska verksamhet som avses i artikel 4.1 i sjätte direktivet kan bestå av flera på varandra följande handlingar, såsom anges i själva lydelsen av artikel 4.2. Bland dessa handlingar måste förberedande verksamhet, såsom exempelvis förvärv av produktionsmedel, klassificeras som ekonomisk verksamhet i den mening som avses i nämnda artikel".¹²

"en enskild som förvärvar varor för en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 gör detta såsom skattskyldig person, även om varorna inte omedelbart används för sådan ekonomisk verksamhet".¹³

43. I domen i målet Lennartz klargörs att det således är det förvärv av varor som den skattskyldiga personen gör i just denna egenskap som avgör om mervärdesskattesystemet och, därigenom, avdragsmekanismen skall

8 — Mål 268/83 (REG 1983, s. 655).

9 — Mål C-97/90 (REG 1991, s. I-3795).

10 — Mål C-110/94 (REG 1996, s. I-857).

11 — Punkt 8.

12 — Punkt 13.

13 — Punkt 14.

tillämpas. Varornas användning eller deras avsedda användning är endast avgörande för omfattningen av det ursprungliga avdrag som den skattskyldiga personen har rätt till enligt artikel 17 och för omfattningen av de jämförelser som är möjliga under följande perioder.¹⁴

44. Domstolen har senare i domen i det ovan nämnda målet Inzo besvarat en tolkningsfråga från en annan belgisk domstol (Rechtbank van eerste aanleg te Brugge) som har stora likheter med frågan i detta mål.

45. I målet Inzo rörde det sig om att fastställa om ett företag som hade förvärvat viss utrustning och beställt en lönsamhetsstudie för ett projekt avseende uppförande av en avsaltningssanläggning (tillhandahållande av varor och tjänster för vilka företaget hade betalat mervärdesskatt) kunde dra av denna mervärdesskatt,¹⁵ trots att företaget senare övergav projektet utan att påbörja den avsedda verksamheten, på grund av att det

förekom lönsamhetsproblem och att några investerare drog sig tillbaka.

46. I domen i målet Inzo påminner domstolen om att den redan hade förklarat (domen i målet Rompelman) att även de första investeringskostnaderna för ett företag kan hänföras till sådan ekonomisk verksamhet som regleras i artikel 4 i sjätte direktivet och att skatteförvaltningen i detta sammanhang skall beakta den avsikt som företaget har uppgivit.

47. Domstolen anger därefter i domen att efter det att skatteförvaltningen har förklarat att ett bolag som har tillkännagivit att det avser att inleda en ekonomisk verksamhet medförande skattepliktiga transaktioner är skattskyldigt avseende mervärdesskatt, kan beställningen av en lönsamhetsstudie avseende den planerade verksamheten anses utgöra ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet, trots att studien enbart har till syfte att undersöka om den planerade verksamheten är lönsam.

14 — Punkt 15.

15 — Det rörde sig snarare om att få den betalade mervärdesskatten återbetald än om avdrag i strikt mening. Inledningsvis samtyckte skattemyndigheten till återbetalning enligt 76 § i den belgiska mervärdesskattelagen. Då skattemyndigheten senare i samband med en skattekontroll fastslog att Inzo inte hade företagit någon skattepliktig transaktion, krävde den att företaget skulle återbetala den mervärdesskatt som företaget hade återfått. Inzo överklagade denna begäran till Rechtbank van eerste aanleg med stöd av de principer som domstolen hade uttalat i domen i målet Rompelman.

48. Av detta följer, enligt domstolen, att den mervärdesskatt som har betalats för en lönsamhetsstudie i princip kan dras av enligt artikel 17 i sjätte direktivet, om dessa villkor är uppfyllda, även när det mot bakgrund av

studiens utfall senare har beslutats att den egentliga verksamheten inte skall påbörjas och att bolaget skall försättas i likvidation, vilket har medfört att den planerade ekonomiska verksamheten inte har givit upphov till skattepliktiga transaktioner.¹⁶

49. Domstolen besvarade, i överensstämmelse med de rättsliga grundvalar som har återgivits, de i målet Inzo ställda tolkningsfrågorna genom att förklara att

— sedan skatteförvaltningen förklarat att ett bolag som har tillkännagivit att det avser inleda en ekonomisk verksamhet medförande skattepliktiga transaktioner är skattskyldigt till mervärdesskatt, kan även beställningen av en lönsamhetsstudie avseende den planerade verksamheten anses utgöra ekonomisk verksamhet i artikelns mening, trots att studien enbart

16 — I domen grundas denna bedömning på två principer:
a) rättssäkerhetsprincipen, som medför att de skattskyldiga personernas rättigheter och skyldigheter inte kan vara beroende av faktiska omständigheter, förhållanden eller handlingar som har inträtt efter att de har fastställts av skattemyndigheten. Av detta följer att när skattemyndigheten på grundval av uppgifter som ett företag har lämnat, har medgivit att företaget skall anses som en skattskyldig person, kan företaget i princip därefter inte med retroaktiv verkan fränkännas denna egenskap på grund av att vissa handlingar har inträffat eller uteblivit;
b) principen att mervärdesskatten skall vara neutral i förhållande till företagets skattebörda. Enligt domstolen skulle en annan tolkning av direktivet, vid skattemyndighetens handläggning av liknande investeringsverksamhet, kunna ge upphov till obefogade skillnader i behandlingen av företag som redan sysslar med skattepliktiga transaktioner och företag som genom investeringar söker påbörja verksamhet som kommer att ge upphov till skattepliktiga transaktioner. Då avdragen endast kan godkännas i de fall där sådana investeringar leder till skattepliktiga transaktioner, skulle dessutom godtyckliga skillnader uppkomma mellan företag i den senare gruppen.

har till syfte att undersöka om den planerade verksamheten är lönsam, och

— att bolaget, med undantag för fall av bedrägeri eller missbruk, inte kan med retroaktiv verkan fränkännas egenskapen av skattskyldig person, när det mot bakgrund av studiens utfall har beslutats att den egentliga verksamheten inte skall påbörjas och att bolaget skall försättas i likvidation, vilket har medfört att den planerade ekonomiska verksamheten inte har givit upphov till skattepliktiga transaktioner.

Tillämpningen av dessa principer på detta mål

50. Då principerna från domarna i målen Rompelman, Lennartz och Inzo överförs på detta fall, råder det knappast något tvivel om att Ghent Coals påstående om avdragsrätten — vilket även stöds av kommissionen och, med vissa nyanser, av den tyska regeringen — är mer befogat än påståendet från den belgiska regeringen.

51. Om villkoren för avdragsrätten skall bedömas vid den tidpunkt då skattskyldigheten inträder, hade Ghent Coal nämligen denna rätt när det för sin företagsverksamhet förvärvade vissa varor och tjänster, vilka belastades med mervärdesskatt. Vid denna

tidpunkt lät de motsvarande ekonomiska aktörerna (leverantörer, eller säljare i allmänhet) Ghent Coal stå för en mervärdesskatt som det, för att garantera skattens neutralitet enligt lydelsen i sjätte direktivet, hade rätt att dra av, såsom det också gjorde.

varorna förvärfvas eller tjänsterna mottas inom ramen för den skattskyldiges företagsverksamhet, det vill säga i syfte att ingå som en del i dess ekonomiska verksamhet.

52. När Ghent Coal förvärfvade marken i Imsakkerlaan, när det ingick tjänsteavtalet med andra företag för att studera markens konditionering och när det utförde vissa anläggningsarbeten i syfte att uppföra en kolterminal hade det med andra ord rätt att dra av den mervärdesskatt som skulle betalas för dess transaktioner och som enligt motsvarande fakturor hade övervältrats på företaget på grund av utförandet av dessa arbeten och mottagandet av tjänsterna.

55. I enlighet med principerna i de redan nämnda domarna kan Ghent Coal dra av den mervärdesskatt som det betalade när det köpte varorna eller betalade tjänsterna som hänförde sig till uppförandet av kolanläggningen i den mån

a) det inte är nödvändigt att de varor och tjänster som har förvärfvats under utvecklingen av den förberedande verksamheten omedelbart används för transaktioner som är föremål för mervärdesskatt (domen i målet *Rompelman*), utan att det råder något tvivel om de syften som Ghent Coal eftersträvade med dessa förvärv, vilka har direkt samband med utvecklingen av dess företagsverksamhet,

53. För att avdragsrätten skall uppkomma saknar det relevans att den med nödvändighet långsamma stadsplanerings- och konditioneringsprocessen av marken för att uppföra kolterminalen ännu inte hade avslutats den dag då de kommunala myndigheterna i Gent ålade markbytet. Det betydelsefulla, med avseende på mervärdesskatten, är att den skatt som betalades allteftersom varorna och tjänsterna mottogs likaledes kunde dras av under motsvarande tidsperiod.

b) det, strängt taget, inte ens är nödvändigt att dessa varor och tjänster används för att genomföra senare arbeten, som är föremål för mervärdesskatt, då de har förvärfvats under skeden som föregår utvecklingen av en avsedd verksamhet som, senare och av legitima skäl, inte påbörjas (domen i målet *Inzo*), och

54. Förutsättningen för att en rätt till avdrag av mervärdesskatten skall uppkomma är att

c) varje misstanke om bedrägeri eller missbruk i detta fall är utesluten, eftersom Ghent Coal i praktiken på ett oundvikligt sätt såg sig tvingat att ge upp sitt

ursprungliga byggnadsprojekt, på grund av de krav som en offentlig myndighet uppställde i sin myndighetsutövning.

56. Av det ovan anförda går det att dra slutsatsen att ett företag enligt artikel 17.2 i rådets sjätte direktiv har rätt att dra av den mervärdesskatt som det har betalat med anledning av förvärv av varor och tillhandahållande av tjänster för uppförande av anläggningar, vilka inledningsvis var avsedda att användas i dess företagsverksamhet men som på grund av senare omständigheter, som företaget inte kunde råda över, faktiskt aldrig har kommit till användning.

Den eventuella jämkningen av de gjorda avdragen

57. Jag har i punkt 28—32 i detta förslag till avgörande redogjort för de ståndpunkter som intas av de båda parterna i målet vid den nationella domstolen vad beträffar behandlingen av den eventuella jämkningen av avdragen. Enligt Ghent Coal skulle denna fråga inte omfattas av detta mål, eftersom den varken har underställts Hof van Cassatie eller ställts av nämnda domstol inom ramen för denna begäran om förhandsavgörande.

58. Det är riktigt att tolkningsfrågan inskränker sig till tolkningen av artikel 17.2 i sjätte direktivet, utan att det hänvisas till artikel 20, genom vilken föreskrift det inrättas

ett system för jämkning av avdrag i *efterhand*.

59. Det system för samarbete som har införts genom artikel 177 i EEG-fördraget gör det emellertid möjligt för domstolen att tillhandahålla den nationella domstolen tolkningsdata för de gemenskapsbestämmelser som den anser vara tillämpliga i fallet, även om den nationella domstolen inte uttryckligen har hänvisat till någon av dessa bestämmelser.

60. Det kan knappast medges att jämkningen är främmande för den fråga som har uppkommit i målet vid den nationella domstolen. Såväl i begäran om återbetalning av 2 751 085 BFR som Ghent Coal ställde till den belgiska myndigheten som i dess ansökan av den 27 mars 1987 till den första instansen anges nämligen att detta är det belopp som skall betalas för de investeringskostnader som hade uppkommit, efter att motsvarande jämkning hade gjorts.¹⁷

61. Det kan inte heller hävdas att frågan är främmande för talan vid kassationsdomstolen. Den belgiska staten har som argument för detta påstått att appellationsdomstolen gjorde sig skyldig till en felaktig rättstillämpning när den, bland andra överväganden,

17 — Efter påståendet att det finns laglig grund för avdragsrätten, görs i ansökan till den första instansen följande tillägg: "detta avdrag är i varje fall föremål för jämkning enligt artikel 48 i mervärdesskattelagen [code de la TVA], i vilken det föreskrivs att ändring skall göras när det har skett förändringar i de uppgifter som det har tagits hänsyn till vid beräkningen av de avdragsgilla beloppen, och enligt artikel 10.4 i kunglig förordning [arrêté royal] nr 3."

påstod att avdragsrätten hade uppkommit och att den enda rättelse som kunde göras var den som avsåg jämkning.¹⁸

62. För övrigt har såväl kommissionen¹⁹ som Ghent Coal²⁰ i sina synpunkter till domstolen föreslagit att tolkningsfrågan skall ges ett svar som innefattar en uttrycklig bekräftelse av möjligheten till jämkning.

63. Enligt min mening är detta den rimligaste ståndpunkten. Om domstolen i sitt svar, utan andra nyanser, skulle inskränka sig till att förklara att avdraget är tillämpligt, skulle detta kunna ge upphov till missförstånd, eftersom endast en del av frågan (giltigheten av det ursprungliga avdraget) då skulle behandlas och inte frågan i sin helhet.

18 — Detta bekräftades i appellationsdomstolens dom: "I den mån det i efterhand framkommer att det har skett en ändring av de faktorer som var avgörande vid beräkningen av avdraget — såsom inträffade i det aktuella fallet, eftersom de ändamål som normalt bestäms för nämnda tillgångar till följd av bytet inte kunde fullgöras — utgörs den enda möjliga rättelsen av jämkning, såsom den föreskrivs i artikel 48.2 i mervärdesskattelagen och preciseras i artiklarna 6 och 10 i ovannämnda kunglig förordning nr 3."

19 — Kommissionen har å ena sidan uppgett att rätten att dra av den mervärdesskatt som har betalats för de investeringar som ursprungligen var avsedda att användas i företaget består, även när företaget senare ofrivilligt inte har kunnat använda sig av investeringarna, och å andra sidan tillagt att "vid leveranser av anläggningstillgångar som sker under jämkningsperioden och som är undantagna från mervärdesskatt, skall de gjorda avdragen i varje fall jämkas på det sätt och under de villkor som föreskrivs i artikel 20.3 i det sjätte direktivet".

20 — Ghent Coal har föreslagit att Europeiska gemenskapernas domstol skall besvara tolkningsfrågan jakande genom att för det första förklara att avdraget på de investeringar som är avsedda för en företagsverksamhet som syftar till beskattningsbara transaktioner är giltigt. Enligt företagets mening borde det i domstolens svar tilläggas att "om det visas att investeringarna senare har förlorat sitt ändamål och följaktligen faktiskt aldrig har använts i företaget, skall det i princip göras en jämkning inom de gränser och under de villkor som fastställs i det sjätte direktivet. Att investeringarna, på grund av orsaker som företaget inte kunde råda över, har förlorat sitt ändamål och de följaktligen faktiskt inte har kommit till användning kan inte påverka lagligheten av det redan gjorda avdraget, utan på sin höjd möjligheten att jämka nämnda avdrag".

64. Det är således lämpligt att domen innehåller en uttrycklig hänvisning till möjligheten att jämka det ursprungliga avdraget med anledning av senare inträffade omständigheter som har påverkat de faktorer som har använts för att bestämma detta avdrag.

65. Jag anser emellertid inte att domstolen i detta hänseende bör gå längre än att den i sitt svar hänvisar till artikel 20 i sjätte direktivet. Jag anser således inte att man med domen skall ingå i polemik om jämkningens konkreta räckvidd (antalet år som skall beaktas, eventuella undantag från skatteplikt för tillhandahållande av mark enligt den belgiska lagstiftningen, olika system som är tillämpliga på tillhandahållande av anläggningstillgångar och på mottagande av tjänster, bestämmelser som är tillämpliga på de fall där anläggningstillgångar överförs under jämkningsperioden, etc.).

66. Ett svar som går in på en detaljerad analys av dessa frågor skulle, enligt min mening, gå utöver innehållet i den tolkningsfråga som har hänskjutits till domstolen i en begäran om förhandsavgörande. För att hålla sig till den ställda frågan och samtidigt tillhandahålla andra tolkningsdata som grundas på gemenskapsregler som den nationella domstolen inte har hänvisat till, är det i detta fall tillräckligt att ange att det i artikel 20 i sjätte direktivet föreskrivs på vilket sätt de lagligen gjorda avdragen skall jämkas.

Förslag till avgörande

67. Jag föreslår således att domstolen skall besvara den fråga som har ställts av Hof van Cassatie på följande sätt:

Artikel 17.2 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 medger att ett företag drar av den mervärdesskatt som det har betalat med anledning av förvärv av varor och mottagande av tjänster uppförande av anläggningar, vilka inledningsvis var avsedda att användas i dess företagsverksamhet men som på grund av senare omständigheter, som företaget inte kunde råda över, faktiskt aldrig har kommit till användning. Jämkningsen av dessa avdrag skall göras enligt föreskrifterna i artikel 20 i nämnda direktiv.