

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

fremsat den 11. juli 1996 *

1. Belgiens Hof van Cassatie stiller Domstolen et præjudicielt spørgsmål om fortolkningen af artikel 17, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag¹ (herefter »sjette direktiv«).

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

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

»Skal artikel 17, stk. 2, i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af

medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter fortolkes således, at fradragsretten fortsat består for den merværdiafgift på investeringer, som oprindeligt var bestemt til at anvendes i virksomheden, men som uden virksomhedens vilje aldrig faktisk blev taget i brug af denne?«

De faktiske omstændigheder og retshandlingerne i hovedsagen

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

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

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

* Originalsprog: spansk.

¹ — EFT L 145, s. 1.

- c) Den 1. marts 1983 mageskiftede selskabet på byen Gents initiativ de grunde, som det havde købt, og på grund af dette mageskifte brugte det aldrig de investeringsarbejder, som det havde udført. af en forudgående undersøgelse foretaget af en byggevirksomhed, en anden undersøgelse af jordbundens fysiske beskaffenhed samt anlæg af et højspændingskabel og forskellige jordarbejder. Udgifterne til disse arbejder oversteg 50 mio. BEF.

5. I forelæggelseskendelsen erkendes det, at parterne ikke er uenige om den omstændighed — der lægges til grund i dommen i appelinstanten — at »investeringsgoderne normalt var bestemt til udførelse af afgiftspligtige transaktioner, at mageskiftet ikke forud var forudsat af kassationsindstævnte, at det ikke var planlagt, at kassationsindstævnte i erhvervsmæssig henseende skulle træde til side, og at mageskiftet for kassationsindstævnte var økonomisk force majeure«.

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

7. Ghent Coal, som havde besluttet at udvide sine havneanlæg, købte i 1980 forskellige parceller jord beliggende på Imsakerlaan langs Gents oliekaj med henblik på at bygge en kulterminal og et anlæg til pakning af kul.

8. Ghent Coal påbegyndte de nødvendige arbejder med henblik på dette byggeri, for hvilket selskabet afholdt visse investeringsudgifter, der hovedsagelig bestod i udførelse

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

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

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

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

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

14. Hof van Beroep, Gent, som underinstansens dom blev anket til, ophævede denne ved dom af 26. oktober 1992 med den begrundelse, at det indgåede forlig var retsstridigt, da der var tale om afgiftsgæld, som kun kan fastsættes i henhold til lovbestemmelser. Ifølge ankeinstansen var fradragsretten blevet udøvet korrekt, og der måtte gives Ghent Coal medhold i selskabets krav. Følgelig dømte ankeinstansen afgiftsmyndighederne til at tilbagebetale appellanten 2 751 085 BEF.

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

De gældende fællesskabsbestemmelser

16. Som afgift på levering af goder eller tjenesteydelser skal momsens være en generel forbrugsafgift, som er nøjagtigt proportional med prisen på goderne og tjenesteydelserne, uanset antallet af transaktioner i produktions- og distributionsprocessen før beskatningsleddet.

17. Ved hver transaktion opkræves afgiften ved at pålægge beskatningsgrundlaget (prisen på de beskattede goder eller tjenesteydelser) den gældende afgiftssats med fradrag af den merværdiafgift, som direkte har påhvilet de forskellige omkostningslementer, som udgør prisen.

18. Princippet om fradrag giver altså den afgiftspligtige mulighed for i den moms, som han skal betale for de transaktioner, som han har udført, at fradrage den moms, som han har betalt ved købet af goder eller tjenesteydelser som led i en økonomisk virksomhed. Sjette direktiv indeholder i afsnit XI (artikel 17-20) de bestemmelser, som gælder for denne fradragsordning².

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

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

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

21. Artikel 17, stk. 2, bestemmer følgende:

»I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

- a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person

...«

22. Artikel 20, stk. 1, vedrører berigtigelse af fradragene og bestemmer følgende:

»Det oprindeligt foretagne fradrag berigtiges efter nærmere bestemmelser, som fastsættes af medlemsstaterne, især:

- a) når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage
- b) når der efter angivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, navnlig i tilfælde af annullation af køb eller opnåelse af rabatter; ...«

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

»For så vidt angår investeringsgoder foretages en berigtigelse over en periode på fem år, heri medregnet det år, i hvilket de blev erhvervet eller fremstillet. Hvert år omfatter denne berigtigelse kun en femtedel af den afgift, der er pålagt disse goder. Berigtigelsen finder sted i forhold til de ændringer i

fradragsretten, som har fundet sted i de følgende år set i forhold til de år, hvor godet blev erhvervet eller fremstillet.

Som undtagelse fra ovennævnte afsnit kan medlemsstaterne ved berigtigelsen lægge en periode på fem hele år til grund, fra det tidspunkt at regne, hvor godet blev taget i brug første gang.

For så vidt angår investeringsgoder i form af fast ejendom, kan berigtigelsen finde sted over en periode på op til ti år.«

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

Formuleringen af det præjudicielle spørgsmål

25. Forelæggelseskendelsen drejer sig om et nøgleord (den »fortsatte beståen« af retten til at fradrage moms), som anvendt på det foreliggende tilfælde indebærer en vis tvetydighed. Ved at spørge, om fradragsretten

»fortsat består«, når der er tale om investeringer, som er bestemt til goder, der dernæst ikke er blevet anvendt, synes Hof van Cassatie stiltiende at anerkende, at denne ret allerede var opstået³, således at tvivlen kun vedrører rettens fortsatte varighed i tid.

26. Parternes indlæg divergerer imidlertid med hensyn til indholdet af den præjudicielle forelæggelse. Efter Ghent Coal's opfattelse indebærer den måde, hvorpå Hof van Cassatie har affattet sit spørgsmål, at retten til fradrag allerede var opstået; det fremgår af den omstændighed, at Hof van Cassatie ikke har overtaget den formulering, som den belgiske stat foreslog under kassationsanken⁴. Det præjudicielle spørgsmål sonderer således angiveligt mellem fradragsrettens opståen på den ene side og dens senere fortsatte beståen på den anden side.

27. Den belgiske regerings synspunkt er et andet: Ifølge den bevirker den omstændighed, at de af Ghent Coal foretagne investeringsarbejder ikke er blevet anvendt, at »fradraget skal nægtes *ab initio*, på en gang og for hele beløbet«. Med andre ord, fradragsretten skulle retligt set aldrig være opstået.

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

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

28. Problemet tilspidses, hvis man kombinerer det med ordningen for revision eller berigtigelse⁵ af fradragene. Berigtigelsen er netop den ordning, hvorved sjette direktiv (artikel 20) giver mulighed for senere at ændre de foretagne fradrag.

29. Fællesskabsreglen går ud på, at de fradrag, som de afgiftspligtige oprindeligt har foretaget, skal berigtiges, når det godtgøres, at de var større eller mindre end de fradrag, som den afgiftspligtige havde ret til at foretage, eller når der senere er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af beløbet.

30. I princippet kan det tænkes, at Hof van Cassatie, når den spørger Domstolen om fradragets »fortsatte beståen«, ønsker at vide, om det er muligt at anvende fremgangsmåden for berigtigelse af fradrag på det foreliggende tilfælde, når det tages i betragtning, at denne fremgangsmåde netop fremstår som den, der er fastsat ved sjette direktiv for ændring af allerede foretagne fradrag. Men ingen af de to parter i hovedsagen har fremført dette synspunkt.

5 — Det normalt anvendte udtryk er »berigtigelse« frem for »revision«.

31. Ifølge den belgiske regering »må afslag *ab initio* på ret til fradrag ikke forveksles med berigtigelse af fradraget af moms«, og da fradragets ret ikke er opstået i denne sag, kan man ikke tale om berigtigelse af et sådant fradrag.

32. Ghent Coal har anført, at spørgsmålet om berigtigelse ikke har været inddraget i tvisten mellem de to parter og ikke har været forelagt Hof van Cassatie. Dette spørgsmål bør derfor holdes uden for retssagen mellem disse parter. Imidlertid har Ghent Coal ud fra det synspunkt, at det oprindelige fradrag var lovligt, og at de senere faktiske omstændigheder har gjort det umuligt at anvende investeringerne som påtænkt, foreslået Domstolen at svare Hof van Cassatie således, at det i princippet er muligt at foretage en berigtigelse inden for de grænser og på de betingelser, der er fastsat i sjette direktiv⁶.

33. Jeg mener, at Domstolens svar til Hof van Cassatie i det væsentlige må holdes inden for grænserne af det stillede spørgsmåls egen ordlyd, som ikke direkte henviser til berigtigelsesproblemerne, skønt den heller ikke udelukker dem.

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

34. Jeg vil derfor først gennemgå betingelserne for, at der kan opstå ret til at fradrage de omkostninger, som er afholdt med henblik på iværksættelsen af Ghent Coal's projekt. Denne gennemgang vil omfatte den betydning, som det kan have for fradragsretten, at det oprindeligt påtænkte projekt er opgivet.

35. Hvis resultatet af denne gennemgang tyder på, at der består en fradragsret — hvilket umiddelbart forekommer mig at være tilfældet — vil jeg for det andet undersøge, i hvilket omfang Domstolens svar ville blive nyttigere, hvis det også inddrog problemerne i tilknytning til berigtigelse af fradrag.

Fradragsretten

36. I momsordningens dynamik bliver fradraget, som er reguleret i sjettede direktivs artikel 17, et af de vigtigste led i ordningen. Den måde, som det er reguleret på, er afgørende for, at den afgift, som virksomhederne har betalt, ikke medfører nogen afgiftsbyrde for dem, og at princippet om neutralitet, som er grundlaget for momsen — en afgift, der rammer det endelige forbrug og ikke de forudgående økonomiske faser — således respekteres. I mangel af ret til fradrag af den betalte afgift bliver denne til en yderligere afgiftsmæssig omkostning for virksomhederne, hvilket strider mod neutralitetsprincippet.

37. Den erlagte afgift kan fradrages i det omfang, hvor de tilsvarende goder eller tjenesteydelser (dvs. dem, hvis erhvervelse eller anvendelse er afgørende for retten til fradrag) erhverves og anvendes af den afgiftspligtige med henblik på at udføre aktiviteter, der hører til hans økonomiske virksomhed⁷.

38. Det er altså tilstrækkeligt, at goderne eller tjenesteydelserne erhverves og anvendes af en virksomhed som led i en økonomisk virksomhed, for at momsen, som skyldes eller er betalt, kan fradrages. Når sjettede direktivs artikel 17, stk. 2, anvender udtrykkene »[goder og tjenesteydelser] anvendes« til »den afgiftspligtige persons transaktioner«, er det for at fremhæve, at anvendelsen netop skal ske i et øjemed, der vedrører den erhvervsmæssige virksomhed, og ikke i forbindelse med en anden type aktiviteter, der er forskellige fra disse.

39. Det vil dog ikke sige, at det altid og i alle tilfælde er nødvendigt, at formålet med den normale brug af de erhvervede goder eller de udførte tjenesteydelser faktisk nås. Tværtimod kan det meget vel tænkes, at nogle virksomhedstransaktioner, til hvis gennemførelse goderne eller tjenesteydelserne er erhvervet, senere slår fejl. Retten til fradrag

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

af den erlagte afgift forsvinder ikke af den grund.

40. Jeg tror, at de vendinger, i hvilke Domstolen har udtalt sig om fradrag af moms i sine domme, konkret de betragtninger, som den har fremsat i dom af 14. februar 1985, Rompelman ⁸, af 11. juli 1991, Lennartz ⁹, og af 29. februar 1996, INZO ¹⁰, er tilstrækkelige til at finde en løsning i dette tilfælde. Jeg finder det derfor nødvendigt at gengive en række betragtninger i disse domme, før jeg gennemgår deres anvendelse på det foreliggende tilfælde.

41. Lennartz-dommen begynder med en henvisning: »I henhold til det sjette direktivs artikel 17, stk. 1, som har overskriften 'Fradragsrettens indtræden og omfang', indtræder fradragsretten samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder. Det er følgelig kun den egenskab, i hvilken en privat handler på dette tidspunkt, der er afgørende for, om der består en fradragsret. Det følger af artikel 17, stk. 2, at i det omfang den afgiftspligtige, der handler som sådan, anvender goderne til sine afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til at fradrage den merværdiafgift, der skyldes eller er erlagt for de nævnte goder« ¹¹.

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

»... økonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 4, stk. 1, [kan] bestå i flere på hinanden følgende handlinger, hvilket også fremgår af ordlyden af samme bestemmelses stk. 2. Blandt disse handlinger må forberedende handlinger, såsom erhvervelsen af driftsmidler, være omfattet af begrebet økonomisk virksomhed i denne artikels forstand« ¹².

»... en privat, som erhverver goder til brug for en økonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 4, gør dette i sin egen skab af afgiftspligtig, selv hvis goderne ikke straks anvendes til den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed« ¹³.

43. Følgelig, præciseres det i Lennartz-dommen, er det en afgiftspligtigs erhvervelse af goder, når denne handler som afgiftspligtig, der er afgørende for anvendelsen af merværdiafgiftsordningen og dermed af

⁸ — Sag 268/83, Sml. s. 655.

⁹ — Sag C-97/90, Sml. I, s. 3795.

¹⁰ — Sag C-110/94, Sml. I, s. 857.

¹¹ — Præmis 8.

¹² — Præmis 13.

¹³ — Præmis 14.

fradragsmekanismen. Den brug, der gøres af varerne, eller som påtænkes for disse, er kun afgørende for omfanget af det oprindelige fradrag, som den afgiftspligtige har ret til i henhold til artikel 17, og omfanget af eventuelle berigtigelser i de efterfølgende perioder¹⁴.

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

45. I INZO-sagen skulle der tages stilling til, om en virksomhed, der havde erhvervet udstyr og bestilt en undersøgelse af, om et projekt til bygning af et anlæg til afsaltning af vand var rentabelt (levering af goder og udførelse af tjenesteydelser, for hvilke virksomheden havde betalt moms), kunne fradrage denne moms¹⁵, selv om den senere havde opgivet projektet uden at påbegynde den påtænkte aktivitet på grund af problemer

med rentabilitet, og fordi nogle investorer havde trukket sig tilbage.

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

47. Den fastslog umiddelbart i fortsættelse heraf, at når afgiftsmyndighederne har anset et selskab, som har erklæret at ville påbegynde økonomisk virksomhed, der er forbundet med afgiftspligtige transaktioner, for afgiftspligtigt, kan bestilling af en rentabilitetsundersøgelse med henblik på den påtænkte virksomhed anses for en økonomisk virksomhed i den betydning, der forudsættes i sjette direktivs artikel 4, selv om undersøgelsen har til formål at klarlægge, i hvilket omfang den påtænkte virksomhed er rentabel.

14 — Præmis 15.

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

48. Ifølge Domstolen følger det heraf, at den moms, der er erlagt for en sådan rentabilitetsundersøgelse, på samme betingelser i princippet kan fradrages i henhold til sjette direktivs artikel 17, selv om det senere henset

til undersøgelsens resultat besluttes ikke at gå videre til den operationelle fase og at lade selskabet træde i likvidation, således at den påtænkte økonomiske virksomhed ikke var forbundet med afgiftspligtige transaktioner¹⁶.

49. På grundlag af disse præmisser har Domstolen besvaret de præjudicielle spørgsmål i INZO-sagen ved at kende for ret, at:

— Når afgiftsmyndighederne har anset et selskab, som har erklæret at ville påbegynde økonomisk virksomhed forbundet med afgiftspligtige transaktioner, for afgiftspligtigt, er bestilling af en rentabilitetsundersøgelse med henblik på den påtænkte virksomhed en økonomisk virksomhed i artiklens betydning, selv om undersøgelsen har til formål at

klarlægge, i hvilket omfang den påtænkte virksomhed er rentabel, og at

— myndighederne ikke — bortset fra tilfælde af svig eller misbrug — med tilbagevirkende kraft kan nægte at anse selskabet for afgiftspligtigt, når det henset til undersøgelsens resultater besluttes ikke at gå videre til den operationelle fase, og at lade selskabet træde i likvidation, således at den påtænkte økonomiske virksomhed ikke var forbundet med afgiftspligtige transaktioner.

Anvendelse af denne retspraksis på det foreliggende tilfælde

50. Hvis man overfører retspraksis i dommene i sagerne Rompelman, Lennartz og INZO på det foreliggende tilfælde, er der næppe tvivl om, at Ghent Coal's opfattelse — som også støttes af Kommissionen, og, med visse nuancer, af den tyske regering — med hensyn til fradragsretten er bedre funderet end den belgiske regerings.

51. Hvis betingelserne for fradragsrettens opståen nemlig skal vurderes på det tidspunkt, hvor afgiften forfalder, havde Ghent Coal denne ret, da selskabet til brug for sin erhvervsvirksomhed erhvervede visse goder og tjenesteydelser, som alle var pålagt moms.

¹⁶ — Dommen støtter dette resultat på to principper:

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

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

På dette tidspunkt har de involverede erhvervsdrivende (leverandørerne eller sælgerne i almindelighed) afkrævet selskabet en moms, som Ghent Coal, for at sikre afgiftens neutralitet i henhold til sjette direktivs bestemmelser, havde ret til at fradrage, hvilket selskabet gjorde.

52. Med andre ord, da Ghent Coal erhvervede de grunde, der var beliggende på Imsakerlaan, indgik aftale om tjenesteydelser fra andre virksomheder for at undersøge deres byggemodning og udførte visse investeringsarbejder på dem for at opføre en kulterminal, havde selskabet ret til fra den moms, der skulle betales for disse transaktioner, at fradrage den moms, som ifølge de relevante fakturaer var blevet overvæltet på selskabet på grund af udførelsen af disse arbejder og modtagelsen af disse tjenesteydelser.

53. Det var uden betydning for fradragsrettens opståen, at den nødvendigvis langsomme procedure med byggemodningen af og arbejderne på grundene med henblik på at opføre kulcentralen endnu ikke var fuldført på den dato, da Gents kommunale myndigheder bestemte, at grundene skulle mageskiftes. Med hensyn til momsen drejer det sig om, at den moms, som blev betalt, efterhånden som goderne og tjenesteydelserne blev modtaget, også kunne fradrages i den tilsvarende periode.

54. For at der kan opstå ret til fradrag af momsen, kræves det, at de erhvervede goder

og de modtagne tjenesteydelser er blevet erhvervet og modtaget som led i den afgiftspligtige persons erhvervsvirksomhed, dvs. for at indgå i hans økonomiske virksomhed.

55. Ifølge retspraksis i de allerede nævnte domme kunne Ghent Coal fradrage den moms, som selskabet havde betalt, da det købte de goder eller betalte de tjenesteydelser, der var knyttet til opførelsen af kulcentralen, da:

- a) det ikke er nødvendigt, at de goder og de tjenesteydelser, der erhverves, mens der træffes forberedelser til at udøve en virksomhed, straks skal anvendes til transaktioner, der er pålagt moms (Rompelmandommen), hvorved der ikke er nogen som helst tvivl med hensyn til det formål, som Ghent Coal forfulgte ved hjælp af disse erhvervelser, som knyttede sig direkte til udøvelsen af selskabets erhvervsvirksomhed
- b) det strengt taget end ikke er nødvendigt, at disse goder og tjenesteydelser anvendes til at gennemføre senere transaktioner, der er pålagt moms, når de er blevet erhvervet i de faser, der går forud for udøvelsen af en påtænkt virksomhed, som af legitime grunde ikke senere når den operationelle fase (INZO-dommen)
- c) enhver mistanke om svig eller misbrug i dette tilfælde er udelukket, fordi Ghent Coal i virkeligheden blev tvunget til at opgive sit byggeprojekt, som var påbe-

gyndt, på grund af krav fra en offentlig myndighed, der handlede under udøvelse af sine funktioner.

indfører ordningen for efterfølgende berigtigelse af fradrag.

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

Den eventuelle berigtigelse af de foretagne fradrag

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

58. Det står fast, at der med det præjudicielle spørgsmål blot ønskes en fortolkning af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, uden at der henvises til artikel 20, en bestemmelse, der

59. Den samarbejdsordning, der er indført ved EØF-traktatens artikel 177, giver imidlertid Domstolen mulighed for at forsyne den forelæggende ret med fortolkningselementer for de fællesskabsretsregler, som den anser for anvendelige på det foreliggende tilfælde, selv hvis den nationale ret ikke udtrykkeligt har henvist til nogen af disse regler.

60. Det kan vanskeligt accepteres, at berigtigelsen skulle være det i hovedsagen rejste problem uvedkommende: I forbindelse med det krav om tilbagebetaling af 2 751 085 BEF, som Ghent Coal har fremsat over for de belgiske myndigheder, samt under selskabets søgsmål af 27. marts 1987 for underinstansen er dette beløb opgjort som det, der skal betales for de afholdte investeringsudgifter, efter at den behørig berigtigelse er foretaget¹⁷.

61. Det kan heller ikke hævdes, at problemet er kassationsanken uvedkommende: Den belgiske stats advokat har som begrundelse for denne anke anført, at Hof van Beroep har begået en retlig fejl ved bl.a. at fastslå, at

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

retten til fradrag var opstået, og at det eneste mulige korrektiv var en berigtigelse¹⁸.

62. Desuden har såvel Kommissionen i sit indlæg for Domstolen¹⁹ som Ghent Coal i sit indlæg²⁰ foreslået et svar på de præjudicielle spørgsmål, som udtrykkeligt nævner muligheden for berigtigelse.

63. Jeg mener, at denne opfattelse er den mest rimelige. Hvis Domstolen i sit svar begrænsede sig til at udtale, at fradraget kan finde sted uden nærmere angivelser, kunne det føre til forvirring, da kun en del af problemet (gyldigheden af det oprindelige fradrag) og ikke hele problemet ville være blevet behandlet.

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

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

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

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

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

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

Forslag til afgørelse

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

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