

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

ANTONIO TIZZANO

fremsat den 16. december 2004¹

1. Ved sin dom af 18. oktober 2002 har Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) i henhold til artikel 234 EF forelagt Domstolen et præjudicielt spørgsmål om, hvorvidt Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (herefter »sjette direktiv«)² og retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er til hinder for en national lovgivning, der med tilbagevirkende kraft fritager bestemte transaktioner fra moms, som tidligere var afgiftspligtige, hvorved den fratager dem, der allerede havde udført disse transaktioner, en erhvervet rettighed til berigtigelse af det oprindelige fradrag.

I — Retsforskrifter

A — Fællesskabsbestemmelser

2. I den foreliggende sag skal der ud over til principperne om retssikkerhed og om

beskyttelse af den berettigede forventning, som er generelle principper i fællesskabsretten, henvises til artikel 17 og 20 i sjette direktiv.

3. Artikel 17, der omhandler fradragsrettens indtræden og omfang, fastsætter:

»1. Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

2. 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

¹ — Originalsprog: italiensk.

² — EFT L 145, s. 1.

[...]«

4. Artikel 20, der omhandler berigtigelse af fradragene, fastsætter imidlertid:

»1. 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; der skal dog ikke ske berigtigelse i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, i tilfælde af behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse, tab eller tyveri, samt i tilfælde af erlagte afgifter for gaver af ringe værdi og vareprøver, som omhandlet i artikel 5, stk. 6. Medlemsstaterne kan dog kræve berigtigelse i forbindelse med helt eller delvis ubetalte transaktioner og i tilfælde af tyveri.

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 det 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 tiår.

[...]«

B — *De nationale bestemmelser*

2. For så vidt angår investeringsgoder foretages en berigtigelse over en periode på fem

5. I en pressemeddelelse udsendt den 31. marts 1995 bekendtgjorde Staatssecretaris van Financiën (den nederlandske stats-

sekretær for finansielle spørgsmål) Ministerrådets hensigt om at forelægge Parlamentet et udkast til ændring af momsloven af 28. juni 1968³ (herefter »momsloven«). I pressemeddelelsen blev de væsentlige punkter i lovændringen fremlagt, og det blev varslet, at lovændringen ville træde i kraft, så snart den var blevet vedtaget, og med virkning fra datoen for pressemeddelelsen.

6. Således er den varslede lov⁴ (herefter »ændringsloven«) trådt i kraft den 29. december 1995. Med henblik på at bekæmpe »den uønskede og utilladelige udnyttelse af lovgivningen om fast ejendom«⁵ fastsatte loven, at når det aftalte vederlag for stiftelse af en tinglig rettighed over fast ejendom er lavere end den økonomiske værdi af denne rettighed, skal denne transaktion ikke længere betragtes som en overdragelse af goder, som er momsplichtig, men skal sidestilles med en udlejning, som er fritaget for moms [se lovens artikel 3, stk. 2, og artikel 11, stk. 1, litra b), nr. 5, der skal gennemføre sjette direktivs artikel 5, stk. 3, litra b), samt artikel 13, punkt B, litra b), og artikel 13, punkt C, litra a), i nederlandsk ret].

3 — Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (lov, som erstatter den eksisterende omsætningsafgift med en omsætningsafgift ifølge systemet med afgift af merværdi af 28.6.1968).

4 — Wet van 18 december 1995, Staatsblad 95/659, houdende wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (lov af 18.12.1995 om ændring af lov 1968 om omsætningsafgift, lov om afgifter på visse retshandler og nogle andre afgiftslove til bekæmpelse af skattekonstruktioner i forbindelse med fast ejendom, Stbl. 1995, s. 659).

5 — Se begrundelsen for udkastet til ændringsloven.

7. Selv om det ikke er af særlig betydning i den foreliggende sag, skal der her erindres om, at ændringsloven således har ophævet muligheden for parterne i en kontrakt om udlejning af fast ejendom for at vælge at erlægge afgift af udlejningen. I forbindelse med kontrakter indgået inden den 31. marts 1995 gælder der en overgangsordning for ophævelsen af denne mulighed.

8. Som varslet i pressemeddelelsen, er det fastsat i ændringsloven, at denne træder i kraft med virkning allerede fra den 31. marts 1995 kl. 18.00 (artikel V).

II — Faktiske omstændigheder og retshandlinger

9. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at der i løbet af andet kvartal 1995 blev overdraget tre boligkomplekser, der var bestemt til udlejning, til Woningbouwvereniging »Goed Wonen« (byggeforeningen »Goed Wonen«, hvis retssuccessor er Stichting »Goed Wonen«; herefter »GW-foreningen«). I kendelsen præciseres det, at boligforeningen under opførelsen af disse ejendomme ikke havde foretaget fradrag for den moms, der var blevet erlagt for de i den forbindelse modtagne varer og tjenesteydelser, hvorved den benyttede sig af en i den nationale ret anerkendt mulighed.

10. Den 28. april 1995 stiftede GW-foreningen fonden »De Goede Woning« (herefter »GW-fonden«), og samme dag stiftede foreningen en brugsret til boligerne til fordel for fonden for en periode på ti år. For stiftelsen af brugsretten modtog den et vederlag, der var lavere end kostprisen for ejendommene, og opkrævede den skyldige merværdiafgift i overensstemmelse med den endnu på det tidspunkt gældende momslov.

11. Efter denne transaktion besluttede boligforeningen i medfør af sjette direktivs artikel 20, stk. 1, litra a), at kræve berigtigelse af afgiften af byggeriomkostningerne, som ikke tidligere var blevet fradraget. I sin afgiftsangivelse for tidsrummet fra den 1. april til den 30. juni 1995 angav den derfor dels den moms, den havde faktureret GW-fonden for indrømmelsen af brugsretten, dvs. et beløb på 645 067 NLG, dels den moms, som GW-foreningen var blevet faktureret for opførelsen af udlejningsejendommene, dvs. et beløb på 1 285 059 NLG, som var blevet fradraget som indgående afgift.

12. På grundlag af denne angivelse refunderede afgiftsmyndigheden GW-foreningen et beløb på 639 992 NLG.

13. Efter at ændringsloven var trådt i kraft, ændrede afgiftsmyndigheden sin afgørelse i betragtning af ændringsloven og karakteriserede det gode, som GW-foreningen havde

leveret, som en transaktion, der er fritaget for moms. Som følge heraf frakendte den GW-foreningen den allerede erhvervede rettighed til berigtigelse og pålagde den i forbindelse hermed at tilbagebetale et beløb svarende til 1 285 059 NLG, derefter nedsat af egen drift til 639 992 NLG, dvs. til beløbet for den faktisk tilbagebetalte moms.

14. Da klagen, der i mellemtiden var blevet indgivet, var blevet afvist, indbragte GW-foreningen afgørelsen for Gerechtshof te Arnhem, der med sin dom af 20. maj 1998 stadfæstede efteropkrævningen med det beløb, som i mellemtiden var blevet nedsat af afgiftsmyndigheden.

15. GW-foreningen iværksatte herefter kassationsanke til Hoge Raad, der især nærede tvivl om sjette direktivs forenelighed med momslovens artikel 3, stk. 2, og artikel 11, stk. 1, litra b), nr. 5, som ændret ved ændringsloven, og derfor forelagde Domstolen en første anmodning om præjudiciel afgørelse.

16. Domstolen tilbageviste dog en sådan tvivl og bestemte i dom af 4. oktober 2001, Goed Wonen (sag C-326/99, Sml. I, s. 6831), at sjette direktiv ikke er til hinder for en national bestemmelse som artikel 3, stk. 2, »hvorefter stiftelse, overdragelse, ændring, afkald på eller opsigelse af tinglige rettigheder over fast ejendom kun kan betegnes som »levering af et gode«, hvis det beløb, der erlægges som vederlag herfor, forhøjet med merværdiafgiften, mindst svarer til den

økonomiske værdi af den faste ejendom, som disse rettigheder vedrører«, og heller ikke er til hinder for en national bestemmelse som artikel 11, stk. 1, litra b), nr. 5, »hvorefter stiftelse af en sådan tinglig rettighed, hvorved rettighedshaveren tildeles en brugsret til en fast ejendom for en aftalt periode og mod vederlag, som den i hovedsagen omhandlede ususfructusret, kan sidestilles med udlejning og bortforpagtning af fast ejendom med henblik på anvendelsen af fritagelsen for merværdiafgiften«.

17. Efter afsigelsen af denne dom fandt Hoge Raad dog, at der var tvivl om ændringslovens forenelighed med fællesskabsretten, men på baggrund af et andet aspekt. Særligt overvejede den, om denne lov, som i sit indhold ansås for berettiget, kunne anvendes med tilbagevirkende kraft, således at en afgiftspligtig person får frataget en erhvervet rettighed til berigtigelse af fradrag.

18. Derfor har Hoge Raad på ny henvendt sig til Domstolen, som den nu stiller følgende spørgsmål:

»Er sjette direktivs artikel 17 og 20 eller de fællesskabsretlige principper om beskyttelse af den berettigede forventning og om rets-

sikkerhed — i et tilfælde, hvor der ikke er tale om svig eller misbrug eller om ændring af den påtænkte anvendelse [af investeringsgodet] — til hinder for, at berigtigelse af moms, som en afgiftspligtig ikke har fradraget, og som han har erlagt for en (fast) ejendom, der er leveret til ham og oprindeligt bestemt af ham til (ikke momspligtig) udlejning, men som efterfølgende er blevet anset for en momspligtig transaktion (i det foreliggende tilfælde indrømmelse af en brugsret), ophæves alene af den grund, at en sådan transaktion med tilbagevirkende kraft som følge af en lovændring, der endnu ikke var vedtaget på det tidspunkt, da den pågældende transaktion blev gennemført, bliver betragtet som en afgiftsfri transaktion uden fradraget?«

19. I den sag, der herved er indledt, har GW-foreningen, Nederlandenes regering og Kommissionen indgivet skriftlige indlæg og var — sammen med den svenske regering — repræsenteret under retsmødet den 26. oktober 2004.

III — Retlig gennemgang

20. Inden behandlingen af det spørgsmål, som de involverede parter i den foreliggende sag drøfter, bør en række andre uomtvistede forhold afklares.

21. Især bør man erindre, at i henhold til sjette direktivs artikel 17 er en afgiftspligtig person berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage »den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, som er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person«, for så vidt som »[disse] goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner«.

22. I henhold til artikel 20, stk. 1, litra a), berigtiges det oprindelige fradrag desuden bl. a., når det er »mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage«.

23. I den foreliggende sag er den forelæggende ret og de hørte parter grundlæggende enige om, at GW-foreningen inden ændringslovens vedtagelse havde erhvervet rettigheden til at fradrage den moms, som den havde erlagt i forbindelse med de afholdte udgifter til opførelse. Jf. artikel 17 var denne afgift blevet erlagt for levering af de goder og tjenesteydelser, der var nødvendige for færdiggørelsen af ejendommene, som derefter blev taget i brug i forbindelse med en transaktion (levering af brugsretten), der var afgiftspligtig, fra det tidspunkt at regne, hvor den blev udført.

24. Ej heller er det omstridt, at GW-foreningen i medfør af sjette direktivs artikel 20, stk. 1, litra a), var berettiget til efterfølgende berigtigelse af det oprindelige fradrag, idet den ikke havde foretaget fradrag under opførelsen af ejendommene.

25. Omstridt er det derimod, om retten til fradrag (eller, mere præcist, retten til berigtigelse af fradrag), der er erhvervet på denne måde, kan ophæves tilbagevirkende af en national lov som ændringsloven, der netop med tilbagevirkende kraft har fritaget en transaktion fra moms, der tidligere var afgiftspligtig (levering af afgrænsede tinglige rettigheder til gengæld for et vederlag, der er mindre end den økonomiske værdi).

26. Det skal med det samme være sagt, at jeg er enig i GW-foreningens og Kommissionens standpunkt, idet begge mener, at i et tilfælde som det foreliggende, hvor enkeltpersoners berettigede forventning ikke er blevet behørigt respekteret, er retssikkerhedsprincippet til hinder for en tilbagevirkende anvendelse af nationale skattemæssige bestemmelser som artikel 3, stk. 2, og artikel 11, stk. 1, litra b), nr. 5, i den her omhandlede lov.

27. En sådan løsning er efter min opfattelse forenelig med Domstolens faste praksis,

hvorefter retssikkerhedsprincippet som bekendt udgør en del af Fællesskabets retsorden og derfor skal overholdes af fællesskabsinstitutionerne⁶, men også af medlemsstaterne »i forbindelse med udøvelsen af de beføjelser, fællesskabsdirektiverne tillægger dem«⁷. Princippet gælder således for en national lov som ændringsloven, der ændrer visse bestemmelser i momsloven med henblik på gennemførelsen af sjette direktiv (jf. ovenfor, punkt 6).

28. Som GW-foreningen med rette har bemærket, forbyder dette princip, »at en retsakt gives gyldighed fra et tidspunkt, der ligger før aktens offentliggørelse«⁸. Anvendt i forbindelse med moms er princippet som følge heraf til hinder for, »at en ændring af den nationale lovgivning med tilbagevirkende gyldighed fratager en afgiftspligtig person en fradragsret, han har erhvervet i henhold til sjette direktiv«⁹.

29. Når dette er fastslået, bør det alligevel tages i betragtning, at det ligeledes fremgår af

Domstolens retspraksis, at »[det] rent undtagelsesvis [kan] tillades [at tilsidesætte det nævnte princip], når det tilstræbte formål fordrer det, og når de berørtes berettigede forventning respekteres behørigt«¹⁰.

30. Således har Domstolen eksempelvis i dommene i Racke- og Decker-sagerne, bl.a. under hensyntagen til »den usædvanlige situation, der herskede på daværende tidspunkt«, åbnet mulighed for tilbagevirkende anvendelse af en forordning, som fastsatte monetære udligningsbeløb for handel med vin i en situation med store udsving i de nationale valutakurser forårsaget af en væsentlig ændring i den internationale monetære situation¹¹. I Amylum-dommen blev en forordning endvidere anset for lovlig, der med tilbagevirkende gyldighed genindførte en kvote- og bidragsordning for produktion af isoglucose, efter at en tidligere forordning, der allerede havde indført sådanne foranstaltninger, var blevet ophævet af Domstolen, idet der forelå væsentlige formelle mangler¹².

31. For at citere et sidste, men meget væsentligt eksempel, har Domstolen i sagen Zuckerfabrik Süderdithmarschen og Zucker-

6 — Dom af 14.5.1975, sag 74/74, CNTA mod Kommissionen, Sml. s. 533.

7 — Dom af 3.12.1998, sag C-381/97, Belgocodex, Sml. I, s. 8153, præmis 26, af 8.6.2000, sag C-396/98, Schloßstraße, Sml. I, s. 4279, præmis 44, og af 11.7.2002, sag C-62/00, Marks & Spencer, Sml. I, s. 6325, præmis 44.

8 — Dom af 22.11.2001, sag C-110/97, Nederlandene mod Rådet, Sml. I, s. 8763, præmis 151.

9 — Schloßstraße-dommen, præmis 47, Marks & Spencer-dommen, præmis 45, og dom af 29.4.2004, sag C-17/01, Sudholz, Sml. I, s. 4243, præmis 40.

10 — Dom af 25.1.1979, sag 98/78, Racke, Sml. s. 69, præmis 20, af 25.1.1979, sag 99/78, Decker, Sml. s. 101, præmis 8, af 30.9.1982, sag 108/81, Amylum, Sml. s. 3107, præmis 4, og af 21.2.1991, forenede sager C-143/88 og C-92/89, Zuckerfabrik Süderdithmarschen og Zuckerfabrik Soest, Sml. I, s. 415, præmis 49.

11 — Racke-dommen, præmis 20, og Decker-dommen, præmis 8. Udligningsbeløbene er særlige importafgifter, som i forbindelse med svingende vekselkurser skal udjævne de derved opståede prisforskelle, udtrykt i national valuta, hvorved de forstyrrelser i samhandelen, som kunne opstå, undgås.

12 — Amylum-dommen, præmis 5.

fabrik Soest bekræftet gyldigheden af en forordning, der fastsatte et bidrag, som påhvilede sukkerproducenterne for et allerede udløbet produktionsår, hvor dollarens pludselige kursfald og sammenbruddet i de internationale sukkerpriser havde ført til dokumenterede store tab for dette produkts fælles markedsordning¹³. I sin afgørelse har Domstolen først anerkendt, at en sådan situation forelå, og dernæst undersøgte den, om de to ovenfor nævnte betingelser forelå (nødvendigheden af tilbagevirkende gyldighed og beskyttelse af de berørtes berettigede forventning).

32. I den aktuelle sag er det først og fremmest mit indtryk, som GW-foreningen med rette har bemærket, at der ikke foreligger »usædvanlige omstændigheder«, der kan sammenlignes med de ovenfor nævnte.

33. Da den nederlandske lovgiver besluttede at ændre momsloven med tilbagevirkende kraft, stod den ikke over for en pludseligt opstået økonomisk krise eller uforudsete budgetmæssige vanskeligheder. Den havde blot konstateret, at nogle kategorier af aktører i flere år »i stigende omfang« havde anvendt reglerne om omsætningsafgift i forbindelse med fast ejendom [...] på en

måde, som lovgiver ikke havde tiltænkt«. De gjorde brug af forskellige, i øvrigt ganske *lovlige*, juridiske konstruktioner¹⁴, for at »den faste ejendom [blev] pålagt en mindre — og i visse tilfælde meget mindre — afgift — end det var tiltænkt«¹⁵.

34. Det drejede sig altså utvivlsomt om en vanskelig situation på grund af det stadigt faldende momsafkast af den faste ejendom. Jeg kan dog ikke se, hvordan den kan betegnes som *usædvanlig* i den ovenfor nævnte betydning, nemlig som en situation, der er opstået som følge af pludselige, uforudsete og uforudselige begivenheder.

35. Men ikke blot det. Det er mit indtryk, at der i den foreliggende sag desuden kan rejses alvorlig tvivl om, hvorvidt de to betingelser foreligger, som ifølge Domstolens faste praksis er afgørende for, om det er muligt at indføre bestemmelser med tilbagevirkende gyldighed (jf. ovenfor, punkt 29), nemlig i) *nødvendigheden* af at indføre den tilbagevirkende kraft for at kunne nå det formål, som lovgiver tilstræber, og ii) respekten for de berørte parters berettigede forventning.

13 — Dommen i sagen Zuckerfabrik Süderdithmarschen og Zuckerfabrik Soest, præmis 52. Se også dommen i sagen Nederlandene mod Rådet, præmis 155.

14 — Som den forelæggende ret har anført, udgør konstruktioner som den, GW-foreningen har gjort brug af (jf. ovenfor, punkt 10), der har til hensigt at skabe forudsætningerne for tildeling af fradrag for moms, der er blevet afholdt i forbindelse med udgifter til opførelse af fast ejendom, ikke adfærd, der har karakter af misbrug eller svig.

15 — Se begrundelsen for udkastet til ændringsloven.

36. Med hensyn til den første betingelse er jeg enig med GW-foreningen, der gør gældende, at ændringslovens tilbagevirkende kraft ikke var »nødvendig« for at kunne nå det formål, som den nederlandske regering havde erklæret, nemlig at imødegå en »uønsket anvendelse« af afgiftslovgivningen, som forårsagede et nedsat afgiftsprodukt af fast ejendom. Det er således vanskeligt at hævde, at målsætningen om at blokere for adfærd, der i sig selv er lovlig, og som allerede er foregået gennem flere år, i en situation som denne kan forfølges effektivt udelukkende ved hjælp af en lov, der har tilbagevirkende kraft. Da der ikke var tale om en pludselig opstået, uforudset og uforudselig situation, ville en lov, der kun forbød fremtidige tilfælde af den »uønskede« anvendelse, have kunnet standse denne anvendelse, idet den ville have forårsaget en relativ økonomisk skade (da den foregik over begrænset tid og alligevel var forbundet med en adfærd, der havde været tolereret længe) uden på alvorlig vis at tilsidesætte retssikkerhedsprincippet.

37. Når man tager den anden af de ovenfor nævnte betingelser i betragtning, kan man på den anden side heller ikke hævde, at de berørte parter berettigede forventning i den aktuelle sag er blevet behørigt beskyttet i og med, at der blev udsendt en pressemeddelelse, hvori det netop blev varslet, at overdragelsen af afgrænsede tinglige rettigheder over fast ejendom fra og med den 31. marts 1995 skulle sidestilles med en udlejning, der er fritaget for moms.

38. Selv om det ganske vist er korrekt, som den svenske regering også har anført, at det i

nogle medlemsstater er den sædvanlige praksis, at lovbestemmelser bliver varslet med pressemeddelelser, der i god tid forinden skal informere dem, som loven vedrører, mener jeg dog ikke, at betydningen af denne praksis kan udbredes til at gælde generelt i forbindelse med et indre marked, hvor alle europæiske økonomiske aktører opererer, og hvor den sædvanligvis fulgte praksis snarere tager udgangspunkt i det princip, at borgernes adfærd er vejledt og retledt af love og ikke af pressemeddelelser. Som Kommissionen med rette har understreget, kan enkelte medlemsstaters særlige praksis altså ikke på det EU-retlige område føre til et krav om, at enkeltpersoner i almindelighed og afgiftspligtige personer i særdeleshed tillægger meddelelser i pressen større betydning end gældende ret.

39. Hertil kommer, således som det også er foregået i den aktuelle sag, at bestemmelser, som i en pressemeddelelse varsles rent overordnet, først bliver kendt ved deres konkrete indhold og omfanget af deres virkninger, når det tilhørende lovforslag er blevet forelagt for parlamentet, og at bestemmelserne tilmed kan undergå adskillige ændringer i løbet af den parlamentariske behandling, som det også er sket i det her behandlede tilfælde.

40. I den aktuelle sag er det således ikke afklaret, om der påhvilede GW-foreningen

en retlig forpligtelse til at have kendskab til pressemeddelelsen af 31. marts 1995, og derfor kunne man ikke forlange, at den allerede den 28. april handlede i overensstemmelse med denne meddeles usikre indhold frem for de sikre bestemmelser i momsloven, der havde været gældende siden 1968. Dette gælder så meget desto mere, som foreningen fra begyndelsen havde lagt denne lov til grund for sit valg af den afgiftsmæssigt mest fordelagtige transaktionstype blandt de til rådighed stående muligheder (levering af brugsretten). Selv hvis foreningen havde haft mulighed for at opnå et præcist kendskab til indholdet af de varslede ændringer frem for en pressemeddelelse affattet i generelle vendinger, ville den endnu have kunnet arrangere denne transaktion på en anden måde, der stadig havde været lovlig, men som alligevel havde gjort det muligt også inden for rammerne af den nye lov at bevare fradragsretten, i det mindste delvist (f.eks. ved at aftale et vederlag, der var eventuelt blot en smule højere end den leverede rettigheds økonomiske værdi).

41. Det ville heller ikke kunne indvendes, at Domstolen allerede i sin dom af 29. april 2004 i sagen Gemeente Leusden og Holin Groep¹⁶, da den tog stilling til samme lov som den i denne sag omhandlede, har fastslået, at loven ikke »[tilsidesætter] de afgiftspligtige personers berettigede forventning«.

42. I den sag, der dog angik andre bestemmelser i ændringsloven (navnlig tilsidesæt-

telsen af retten til at vælge momsbelagt udlejning af fast ejendom; jf. ovenfor, punkt 7), havde den nederlandske lovgiver nemlig beskyttet de berørtes berettigede forventning, ikke blot ved hjælp af pressemeddelelsen, som »[beskrev] den planlagte lovændring«, men også ved at indføre overgangsbestemmelser i lovændringen, hvorefter »overgangen fra momsbelagt udlejning til momsfrigatet udlejning først skulle ske med virkning fra lovens ikrafttræden« og som således fastsatte, at »parterne i en lejeaftale inden da kunne træffe aftale om, hvilke konsekvenser lovændringen skulle have«¹⁷.

43. I de bestemmelser, der her behandles (som vedrører momsfrigatelse ved overdragelse af afgrænsede tinglige rettigheder over fast ejendom), er der ikke indført en tilsvarende »overgangsordning«. Beskyttelsen af de afgiftspligtige personers berettigede forventning er dermed fuldstændigt overladt alene til pressemeddelelsen, som jeg stadig ikke mener kan anses for at være egnet til i fuldt omfang at sikre denne beskyttelse.

44. Af denne årsag mener jeg, at principperne om retssikkerhed og den berettigede forventning i den foreliggende sag i modsætning til, hvad der var tilfældet i sagen

16 — Dom af 29.4.2004, forenede sager C-487/01 og C-7/02, Sml. I, s. 5337.

17 — Dommen i sagen Gemeente Leusden og Holin Groep, præmis 80 og 81.

Gemeente Leusden og Holin Groep, er til hinder for lovbestemmelser som de her behandlede, der med tilbagevirkende kraft fratager de berørte personer rettigheden til berigtigelse af fradrag, som de havde erhvervet i medfør af sjette direktiv.

af den fratrukne moms ved en berigtigelse i medfør af sjette momsdirektivs artikel 20, stk. 1, litra b).

45. Inden jeg afslutter, skal jeg behandle et alternativt løsningsforslag, som Kommissionen har fremsat i denne sag. Kommissionen mener, at i den foreliggende sag kunne de nederlandske myndigheder — i medfør af de ovenfor citerede principper — ganske vist ikke have gjort krav på en fuldstændig og omgående tilbagebetaling af den refunderede moms, men alligevel ville de godt, uden at krænke disse principper, have kunnet foretage en ny negativ berigtigelse af det momsfradrag, som GW-foreningen havde foretaget, idet den dog ville have været begrænset til de år, der fulgte efter ændringslovens ikrafttræden. Hvis jeg forstår det korrekt, ville de nationale myndigheder ifølge denne tese, eftersom den på det tidspunkt gældende nederlandske lov på området foreskrev, at berigtigelsen skulle fordeles over en periode på ti år, ikke længere have kunnet berøre den momsandel, der blev fratrukket for 1995, men de ville have kunnet kræve tilbagebetaling af den resterende moms, fordelt over de efterfølgende ni år, alle at regne fra den omtalte lovs ikrafttræden.

46. Jeg mener dog ikke, at jeg kan følge Kommissionen i dette synspunkt. Efter min mening tillod retssikkerhedsprincippet og princippet om den berettigede forventning ikke de nederlandske afgiftsmyndigheder at kræve hverken hel eller delvis tilbagebetaling

47. Jeg erindrer i den forbindelse om, at denne bestemmelse fastslår, at »det oprindeligt foretagne fradrag berigtiges efter nærmere bestemmelser, som fastsættes af medlemsstaterne, *især* [...] når der efter angivelserens 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*, der skal dog ikke ske berigtigelse i tilfælde af helt eller delvis *ubetalte transaktioner*, i tilfælde af behørigt påvist eller godtgjort *ødelæggelse, tab eller tyveri*, samt i tilfælde af erlagte *afgifter* for *gaver* af ringe værdi og *vareprøver* [...]«¹⁸.

48. Samme bestemmelses stk. 2, der omhandler berigtigelse i forbindelse med investeringsgoder, anfører dernæst, at berigtigelse »foretages [...] over en periode på fem år« (i forbindelse med fast ejendom kan denne periode forlænges til en periode på »op til ti år«); at »[h]vert år omfatter denne berigtigelse kun en femtedel af den afgift, der er pålagt disse goder«; og endelig, at berigtigelsen »finder sted *i forhold til de ændringer i fradragsretten*, som har fundet

18 — Min fremhævelse.

sted i de følgende år set i forhold til det år, hvor godet blev erhvervet eller fremstillet«¹⁹.

49. Den mest korrekte fortolkning af de citerede bestemmelser lader til at være, at berigtigelse kun foretages i tilfælde, hvor der er sket *ændringer af den faktiske situation*, der berettigede til at foretage det oprindelige fradrag. Jeg er dog stærkt i tvivl om, hvorvidt denne fortolkning, som Kommissionen foreslår, kan udvides til også at omfatte tilfælde som den aktuelle sag, hvor *den retlige situation*, som hjemler et sådant fradrag, er blevet ændret.

50. Faktisk er det sådan, at artikel 20, stk. 1, som opregner forhold, hvor der foretages berigtigelse, indeholder ordet »især«, hvilket lader forstå, at listen ikke er udtømmende. Og det er ligeledes sådan, at det i artikel 20, stk. 2, generelt fastslås, at berigtigelse finder sted i forhold til »ændringer i fradragsretten«²⁰, uden at det bliver præciseret, om det kun drejer sig om faktiske ændringer eller ligeledes om retlige ændringer.

51. Alligevel kan der ikke ses bort fra, at når artikel 20 anfører eksempler på forhold, hvor berigtigelse skal foretages (annullation af køb og opnåelse af rabatter), og forhold, hvor

berigtigelse undtagelsesvis ikke er påkrævet (ubetalte transaktioner, ødelæggelse, tab eller tyveri af goderne og erlagte afgifter for gaver af ringe værdi og vareprøver), refereres der i alle tilfælde til forhold, hvor der sker ændringer i den faktiske situation. Det leder mig til at mene, at kun ved forhold af denne type (også sådanne, der adskiller sig fra de nævnte forhold, men som stadig indgår i denne kategori) kan der foretages tilpasning af fradrag ved berigtigelse.

52. Selv hvis det ikke forholdt sig sådan, og man altså også ville tillade berigtigelse i medfør af artikel 20, stk. 1, litra b), i tilfælde, hvor den lovgivning, der hjemler fradraget, bliver ændret, bemærkes, at berigtigelsen ville ende med at have tilsvarende tilbagevirkende kraft på kravet om tilbagebetaling af fradraget. Dette fordi det, netop med tilbagevirkende kraft, ville fratage den afgiftspligtige person i det mindste en del af den fradragsret, som denne allerede havde erhvervet i fuldt omfang.

53. I den foreliggende sag ville dette ligeledes medføre en krænkelse af de berørtes berettigede forventning og dermed af retssikkerhedsprincippet, fordi GW-foreningen med tilbagevirkende kraft ville få frataget i hvert fald en del af den fradragsret, der var erhvervet inden ændringslovens vedtagelse.

19 — Min fremhævelse.

20 — Jf. dommen i sagen Gemeente Leusden og Holin Groep, præmis 52 og 53.

54. Af de årsager, jeg har anført, foreslår jeg således som svar på det forelagte spørgsmål, at når en afgiftspligtig person i medfør af sjette direktivs artikel 17 uden misbrug eller svig har erhvervet retten til at foretage fradrag for den moms, som han har erlagt i forbindelse med leveringen af en fast ejendom, der oprindeligt var bestemt til udlejning (en ikke afgiftspligtig transaktion), men som han efterfølgende har overdraget brugsretten til (en afgiftspligtig transaktion), uden at der derefter er sket en ændring af den

planlagte anvendelse af dette gode, er retssikkerhedsprincippet og princippet om den berettigede forventning til hinder for, at berigtigelsen af den afgift, der i medfør af sjette direktivs artikel 20, stk. 1, litra a), ikke er blevet fradraget, annulleres alene af den grund, at denne transaktion som følge af en lovændring, der endnu ikke var vedtaget på det tidspunkt, hvor brugsretten blev overdraget, med tilbagevirkende kraft er blevet betragtet som en transaktion, der er undtaget fra fradragsret.

IV — Forslag til afgørelse

55. I lyset af de i det foregående fremlagte overvejelser foreslår jeg derfor Domstolen at besvare det spørgsmål, som Hoge Raad der Nederlanden har forelagt, på følgende måde:

»Når en afgiftspligtig person i medfør af artikel 17 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, uden misbrug eller svig har erhvervet ret til at foretage fradrag for den moms, som han har erlagt i forbindelse med leveringen af en fast ejendom, der oprindeligt var bestemt til udlejning (en ikke afgiftspligtig transaktion), men som han efterfølgende har overdraget brugsretten til (en afgiftspligtig transaktion), uden at der er sket en ændring af den planlagte anvendelse af det nævnte gode, er principperne om retssikkerhed og den berettigede forventning til hinder for, at berigtigelsen af den afgift, der i medfør af sjette direktivs artikel 20, stk. 1, litra a), ikke er blevet fradraget, annulleres alene af den grund, at denne transaktion som følge af en lovændring, der endnu ikke var foretaget på det tidspunkt, hvor brugsretten blev overdraget, med tilbagevirkende kraft er blevet betragtet som en transaktion, der er undtaget fra fradragsret«.