

Arrêt de la Cour

Forenede sager C-487/01 og C-7/02

Gemeente Leusden og Holin Groep BV cs

mod

Staatssecretaris van Financiën

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Hoge Raad der Nederlanden)

»Omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – artikel 17 i sjette direktiv 77/388/EØF – fradrag for indgående afgift – ændring af nationale bestemmelser, hvorved retten til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af udlejning af fast ejendom ophæves – berigtigelse af fradrag – anvendelse på løbende aftaler«

Sammendrag af dom

1. *Fiskale bestemmelser – tilnærmelse af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fradrag for indgående afgift – fradrag, foretaget i henhold til en fakultativ adgang indrømmet af den pågældende medlemsstat, af investeringsgoder i form af fast ejendom, som udlejes – tilbagekaldelse af den fakultative adgang og genindførelse af fritagelsen, hvilket medfører en berigtigelse af de oprindeligt foretagne fradrag – lovlig – betingelse – hensyntagen til de afgiftspligtiges berettigede forventning*

(Rådets direktiv 77/388, art. 13, punkt B og C, samt art. 17 og 20)

2. *Fiskale bestemmelser – tilnærmelse af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – afgiftspligtige transaktioner – udtagelse af et gode til brug for virksomheden – rækkevidde – lovændring, som ophæver retten til at vælge at erlægge afgift af en økonomisk transaktion, som i princippet er afgiftsfritaget – ikke omfattet*

[Rådets direktiv 77/388, art. 5, stk. 7, litra a)]

1. Artikel 17 og 20 i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, fortolket i overensstemmelse med principperne om beskyttelse af den berettigede forventning og om retssikkerhed, er ikke til hinder for, at en medlemsstat ophæver den ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af udlejning af fast ejendom, den har indrømmet afgiftspligtige personer på grundlag af artikel 13, punkt C, litra a), i sjette direktiv, og således genindfører fritagelsen for sådan udlejning i henhold til artikel 13, punkt B, litra b), med den konsekvens, at der i henhold til direktivets artikel 20 foretages en berigtigelse af fradrag foretaget af investeringsgoder i form af fast ejendom, som udlejes.

I et sådant tilfælde påhviler det den pågældende medlemsstat ved fastsættelsen af de nærmere bestemmelser for gennemførelsen af lovændringen at tage hensyn til de afgiftspligtiges berettigede forventning. Ophævelsen af den retstilstand, som en merværdiafgiftspligtig person har kunnet drage fordel af med henblik på at betale mindre i afgifter, uden at dette udgør et misbrug, kan dog ikke i sig selv tilsidesætte en berettiget forventning, som bygger på fællesskabsretten.

(jf. præmis 48 og 82 samt domskonkl. 1)

2. En lovændring, hvorved en medlemsstat har ophævet retten til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af udlejning af fast ejendom, som indebærer betaling af et beløb svarende til de oprindeligt foretagne fradrag, falder ikke ind under artikel 5, stk. 7, litra a), i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter. Denne bestemmelse vedrører nemlig den afgiftspligtiges udtagelse af et gode til brug for sin virksomhed og ikke en lovændring, som ophæver retten til at vælge at erlægge afgift af en økonomisk transaktion, som i princippet er afgiftsfritaget.

(jf. præmis 92 og 95 samt domskonkl. 2)

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)
29. april 2004(1)

»Omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – artikel 17 i sjette direktiv 77/388/EØF – fradrag for indgående afgift – ændring af nationale bestemmelser, hvorved retten til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af udlejning af fast ejendom ophæves – berigtigelse af fradrag – anvendelse på løbende aftaler«

I de forenede sager C-487/01 og C-7/02,
angående anmodninger, som Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i de for nævnte ret verserende sager,
Gemeente Leusden (sag C-487/01), **Holin Groep BV cs** (sag C-7/02)
mod

Staatssecretaris van Financiën,

at opnå præjudicielle afgørelser vedrørende fortolkningen af artikel 5, stk. 7, litra a), artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), artikel 17 og artikel 20, 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 (EFT L 145, s. 1), samt af visse almindelige fællesskabsretlige principper, har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af P. Jann som fungerende formand for Femte Afdeling og dommerne A. Rosas (refererende dommer) og S. von Bahr,
generaladvokat: A. Tizzano
justitssekretær: ekspeditionssekretær M.-F. Contet,
efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- Gemeente Leusden ved Belastingadviseurs R. Brouwer og M.H.P. Bodt
- den nederlandske regering ved H.G. Sevenster, som befuldmægtiget
- den franske regering ved G. de Bergues og P. Boussaroque, som befuldmægtigede
- Det Forenede Kongeriges regering ved P. Ormond, som befuldmægtiget, bistået af barrister P. Whipple (sag C-7/02)
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved H.M.H. Speyart, som befuldmægtiget, efter at der i retsmødet den 9. januar 2003 er afgivet mundtlige indlæg af Gemeente Leusden ved R. Brouwer og M.H.P. Bodt, af Holin Groep BV cs ved advocaat R.M. Vermeulen, af den

nederlandske regering ved S. Terstal, som befuldmægtiget, og af Kommissionen ved H.M.H. Speyart og R. Lyal, som befuldmægtiget,

efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 3. juni 2003,

afsagt følgende

Dom

1 Ved domme af 14. december 2001 (sag C-487/01) og 21. december 2001 (sag C-7/02), indgået til Domstolen henholdsvis den 17. december 2001 og den 11. januar 2002, har Hoge Raad der Nederlanden i medfør af artikel 234 EF i begge sager forelagt to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 17 og artikel 20, 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 (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), samt princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet (sag C-487/01), og af artikel 5, stk. 7, litra a), og artikel 17 i sjette direktiv samt princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet (sag C-7/02).

2 Disse spørgsmål er blevet rejst inden for rammerne af tvister mellem Gemeente Leusden (Leusden kommune) og Staatssecretaris van Financiën (sag C-487/01), samt mellem Holin Groep BC cs (herefter »Holin Groep«) og Staatssecretaris van Financiën (sag C-7/02), vedrørende berigtigelse af fradrag foretaget for merværdiafgift (herefter »moms«) erlagt af goder eller tjenesteydelser leveret med henblik på indretning af udlejede faste ejendomme. Der er rejst krav om denne berigtigelse efter en lovændring, hvorved retten til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af udlejning af fast ejendom blev ophævet.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelserne

3 I henhold til sjette direktivs artikel 2 er levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, pålagt moms.

4 Ifølge samme direktivs artikel 5, stk. 1, anses for »levering af et gode« overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

5 Sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne kan sidestille følgende med levering mod vederlag;

a) en afgiftspligtig persons udtagelse til brug for sin virksomhed af et gode, som er frembragt, udført, udvundet, bearbejdet, indkøbt eller indført inden for rammerne af virksomhedsudøvelsen, når erhvervelsen af et sådant gode hos en anden afgiftspligtig person ikke ville give ham ret til fuldt fradrag af merværdiafgiften.«

6 Samme direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), bestemmer:

»Beskatningsgrundlaget er:

[...]

b) ved de i artikel 5, stk. 6 og 7, omhandlede transaktioner, købsprisen for goderne eller for tilsvarende goder eller i mangel af en købspris, kostprisen; begge disse priser bestemt på det tidspunkt, hvor transaktionerne finder sted.«

7 Sjette direktivs artikel 13, punkt B og C, bestemmer:

»B. Andre fritagelser

Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

b) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom [...]

Medlemsstaterne kan fastsætte yderligere undtagelser inden for dette fritagelsesområde.

[...]

C. Valgmulighed

Medlemsstaterne kan indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af:

a) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom

[...]

Medlemsstaterne kan begrænse omfanget af denne valgfrihed; de fastsætter de nærmere bestemmelser for dens udøvelse.«

8 Sjette direktivs artikel 17 bestemmer:

»Fradragsrettens indtræden og omfang

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;

[...]«

9 Sjette direktivs artikel 20 har følgende ordlyd:

»Berigtigelse af fradragene

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.

2. 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 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 ti år.

3. I tilfælde af levering i berigtigelsesperioden skal investeringsgodet betragtes, som om det af den afgiftspligtige person fortsat var blevet anvendt i forbindelse med økonomisk virksomhed indtil udløbet af berigtigelsesperioden. Denne økonomiske virksomhed anses for fuldt afgiftspligtig, såfremt leveringen af nævnte gode er afgiftspligtig; den anses for fuldstændig afgiftsfri, såfremt leveringen er afgiftsfri. Berigtigelsen foretages på én gang for hele den berigtigelsesperiode, der endnu ikke er forløbet.

[...]

4. Med henblik på anvendelsen af bestemmelserne i stk. 2 og 3 kan medlemsstaterne:
- definere begrebet investeringsgoder
 - præcisere det afgiftsbeløb, som skal tages i betragtning ved berigtigelsen
 - træffe alle hensigtsmæssige foranstaltninger for at sikre, at berigtigelsen ikke medfører en uberettiget fordel
 - tillade administrative forenklinger.

[...]

6. Ved overgang fra en almindelig afgiftsordning til en særordning eller omvendt kan medlemsstaterne træffe de nødvendige bestemmelser for at undgå, at den afgiftspligtige person nyder uberettigede fordele eller lider uberettigede tab.«

10 Ved artikel 1, nr. 4, i Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 om ændring af direktiv 77/388 og om nye forenklingsforanstaltninger vedrørende moms – anvendelsesområdet for visse fritagelser og reglerne for deres praktiske gennemførelse (EFT L 102, s. 18) er sjette direktivs artikel 20, stk. 2, sidste afsnit, blevet erstattet af følgende bestemmelse:

»For så vidt angår investeringsgoder i form af fast ejendom kan den periode, der lægges til grund for berigtigelsen, forlænges med op til 20 år.«

11 I henhold til artikel 2, stk. 1, i direktiv 95/7 skulle denne bestemmelse være gennemført senest den 1. januar 1996.

De nationale bestemmelser

12 Wet op de Omzetbelasting 1968 (den nederlandske lov om omsætningsafgift af 1968, herefter »Wet OB 1968«) fastsætter i artikel 11, stk. 1, litra b), nr. 5, et princip om afgiftsfritagelse for udlejning af fast ejendom samt en adgang for parterne i en lejeaftale til at vælge at erlægge afgift af udlejning af fast ejendom.

13 Denne bestemmelse blev ændret ved Wet 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 om ændring af Wet OB 1968, den nederlandske lov om afgift af retshandler og visse andre skatte- og afgiftslove i forbindelse med bekæmpelse af arrangementer vedrørende fast ejendom) af 18. december 1995 (Stbl. 1995, s. 659, herefter »ændringsloven«). Denne lov forbeholder valgmuligheden for »personer, som bruger den faste ejendom til formål, for hvilke der består en fuldstændig eller næsten fuldstændig ret til fradrag af afgiften«.

14 Ændringsloven trådte i kraft den 29. december 1995. Den bestemmer dog, at valgmuligheden ophæves med virkning fra den 31. marts 1995 kl. 18.00, datoen for en pressemeddelelse, hvorved indholdet af den fremtidige lov blev bebudet.

15 For aftaler indgået inden den 31. marts 1995 bestemmer ændringsloven, at undtagelsen for fritagelsen fortsat fandt anvendelse indtil den 29. december 1995, og faktisk indtil den 1. januar 1996.

16 For så vidt angår senere år bestemmer ændringslovens artikel V, stk. 9, som fastsætter en overgangsordning:

»Som undtagelse fra bestemmelserne i stk. 1 og stk. 5, finder artikel 11, stk. 1, litra b), nr. 5, i Wet OB 1968, i den affattelse, som var gældende på tidspunktet for denne lovs ikrafttræden, fortsat anvendelse indtil det tiende regnskabsår efter det regnskabsår, hvor udlejeren er begyndt at udnytte den faste ejendom, på betingelse af:

a.at udlejningen sker i henhold til en aftale, som var indgået skriftligt den 31. marts [1995], kl. 18.00

b.at lejeren benyttede den faste ejendom før april 1996

c.at den årlige leje mindst udgør en procentdel af omkostningerne ved opførelsen af den faste ejendom. Denne procentdel fastsættes ved ministeriel bekendtgørelse; og

d.at den skriftlige aftale anmeldes til afgiftsmyndigheden inden fire uger efter denne lovs ikrafttræden.«

17 Ved ministeriel bekendtgørelse af 22. december 1995 (WV 95/891, Stcrt. 1995, s. 250) er den procentdel af omkostningerne ved opførelsen af den faste ejendom, som er omhandlet i ændringslovens artikel V, stk. 9, litra c), fastsat til 7 med tillæg af 0,15 for hvert år, som er forløbet fra tidspunktet for ejendommens første ibrugtagning.

Twisterne i hovedsagerne og de præjudicielle spørgsmål

Sag C-487/01

18 Gemeente Leusden udlejer sportsarealer til forskellige sportsforeninger.

19 I årene 1990 og 1991 omdannede kommunen en naturgræsbane til en kunstgræsbane. Omkostningerne herved beløb sig til 433 000 NLG plus 79 800 NLG i moms. Kommunen udlejede herefter pr. 1. januar 1992 denne bane til Mixed Hockey Club Leusden.

20 Denne hockeyklub har ikke fradragsret for moms. Parterne i lejeaftalen havde imidlertid valgt at erlægge afgift af udlejningen, hvilket som følge af den eksisterende forbindelse mellem afgiftspålæggelse og fradragsret gav Gemeente Leusden mulighed for at fradrage indgående moms erlagt af omkostningerne ved anlæg af banen.

21 Det er ubestridt, at Gemeente Leusden ikke er omfattet af ændringslovens overgangsbestemmelser, bl.a. fordi den leje, hockeyklubben betalte, ikke nåede op på den mindsteprocentdel, som var fastsat ved disse bestemmelser.

22 Efter ændringslovens ikrafttræden blev Gemeente Leusden pålagt at foretage en berigtigelse af moms på 15 960 NLG for perioden fra den 1. januar 1997 til den 31. december 1998. Afgørelsen om berigtigelse blev opretholdt af afgiftsmyndigheden efter en derover indgivet klage.

23 Gemeente Leusden indbragte denne afgørelse for Gerechtshof te Amsterdam (Nederlandene), som dog ved dom af 5. juni 2000 gav afgiftsmyndigheden medhold. Gemeente Leusden iværksatte herefter kassationsappel ved Hoge Raad der Nederlanden.

24 Hoge Raad har i forbindelse med undersøgelsen af et anbringende om tilsidesættelse af fællesskabsretten anført, at Domstolen i Belgocodex-dommen (dom af 3.12.1998, sag C-381/97, Sml. I, s. 8153) har fastslået, at en medlemsstat, som har udnyttet den mulighed, som omhandles i sjette direktivs artikel 13, punkt C, og som således har indrømmet afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i forbindelse med visse former for udlejning af fast ejendom, kan ophæve den nævnte ret ved en efterfølgende lov og derved genindføre fritagelsen. Domstolen overlod det til den forelæggende ret at afgøre, om fællesskabsrettens almindelige principper om beskyttelse af den berettigede forventning og om retssikkerhed i det foreliggende tilfælde var blevet tilsidesat af den nationale lovgiver.

25 Hoge Raad har ligeledes henvist til, at Domstolen i dom af 8. juni 2000, Schloßstraße (sag C-396/98, Sml. I, s. 4279), fortolkede sjette direktivs artikel 17 således, at »en afgiftspligtigs ret til at fradrage den merværdiafgift, der er erlagt af goder eller tjenesteydelser, som er leveret vedkommende med henblik på gennemførelse af visse udlejningstransaktioner, fortsat består, når en lovændring, der indtræder, efter at disse goder eller disse tjenesteydelser er leveret, men før de nævnte transaktioner påbegyndes, berøver denne afgiftspligtige retten til at give afkald på fritagelse herfor [...]«. Ifølge dommens præmis 51 finder denne bestemmelse imidlertid ikke anvendelse, når berigtigelsen er sket i overensstemmelse med betingelserne i sjette direktivs artikel 20.

26 Hoge Raad har anført, at denne retspraksis ikke giver grundlag for at afgøre, om Gemeente Leusden skal have medhold i sit synspunkt om, at den berigtigelse, som er omhandlet i sjette direktivs artikel 20, ikke kan komme på tale i tilfælde, hvor en momspligtig anvendelse alene på grund af en lovændring ændres til en afgiftsfritagen anvendelse uden fradragsret.

27 Hoge Raad der Nederlanden har følgelig ved dom af 14. december 2001 besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse: »1) Er sjette direktivs artikel 20, stk. 2, og artikel 17 eller de fællesskabsretlige principper om beskyttelse af den berettigede forventning og om retssikkerhed – i et tilfælde, hvor der ikke er tale om svig eller misbrug eller om ændring af den påtænkte anvendelse, jf. præmis 50

og 51 i Domstolens dom i Schloßstraße-sagen – til hinder for, at den moms, som en afgiftspligtig har fradraget, og som han har betalt for en (fast) ejendom, som er blevet leveret ham med henblik på (momspligtig) udlejning af denne ejendom, alene af den grund, at den afgiftspligtige som følge af en lovændring ikke længere har ret til at give afkald på fritagelse for denne udlejning, berigtiges for de på tidspunktet for denne valgmuligheds bortfald (i det foreliggende tilfælde den 1.1.1996) endnu ikke forløbne år af berigtigelsesperioden i henhold til nævnte artikel 20, stk. 2?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, er lovændringen da alene uanvendelig med hensyn til den i spørgsmål 1 nævnte fradragte afgift, eller også – indtil berigtigelsesperioden er udløbet – med hensyn til beskatningen (i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt C) af den i spørgsmål 1 nævnte udlejning?«

Sag C-7/02

28 Selskabet G&S Properties BV (herefter »G&S«), som hører til Holin Groep, lod i årene 1994 og 1995 opføre en kontorejendom i Amsterdam på en grund, der tilhørte selskabet. Holin Groep foretog fradrag for den fakturerede moms.

29 I midten af 1994 indledte G&S forhandlinger med ING Bank NV (herefter »banken«) om udlejning af en del af kontorejendommen eller salg af ejendommen til banken. Under disse forhandlinger gik både G&S og banken ud fra, at parterne i tilfælde af udlejning ville vælge at erlægge afgift heraf.

30 Lejekontrakten blev underskrevet i december 1995, og lejemålet begyndte den 1. januar 1996. Efter dette tidspunkt lod banken det lejede færdiggøre og indrette. Fra den 1. oktober 1996 tog banken det lejede i brug til sin bankvirksomhed, som var moms fritaget. Holin Groep, som udlejer, og banken, som lejer, anmodede afgiftsmyndigheden om i forbindelse med udlejningen at måtte blive undtaget fra afgiftsfritagelsen.

31 Denne anmodning blev afslået under henvisning til den nye lovs ikrafttræden, og der blev over for Holin Groep foretaget en efterfølgende momsansættelse på 33 051 NLG på grundlag af den bestemmelse i den nederlandske lov, som svarer til sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a). Afgiftsmyndigheden opretholdt sin oprindelige afgørelse efter en derover indgiven klage.

32 Holin Groep indbragte denne afgørelse for Gerechtshof te Amsterdam, som dog ved dom af 20. januar 2000 gav afgiftsmyndigheden medhold. Gerechtshof te Amsterdam fandt, at der den 31. marts 1995 kl. 18.00 endnu ikke var indgået en lejeaftale mellem Holin Groep og banken, og at ændringslovens overgangsbestemmelser ikke fandt anvendelse, selv om Holin Groep og banken denne dato havde indgået en foreløbig aftale om leje af de pågældende lokaler. Holin Groep iværksatte herefter kassationsappel ved Hoge Raad der Nederlanden.

33 Af samme grunde som dem, der er anført i sag C-487/01, har Hoge Raad der Nederlanden besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»1) Er sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), og artikel 17 eller de fællesskabsretlige principper om beskyttelse af den berettigede forventning og om retssikkerhed – i et tilfælde, hvor der ikke er tale om svig eller misbrug eller om ændring af den påtænkte anvendelse, jf. præmis 50 og 51 i Domstolens dom i Schloßstraße-sagen – til hinder for, at der opkræves afgift i henhold til direktivets artikel 5, stk. 7, litra a), i et tilfælde, hvor en afgiftspligtig har fradraget moms, som er betalt af goder eller tjenesteydelser, der er leveret til denne med henblik på en påtænkt, momspligtig udleje af en bestemt fast ejendom, alene af den grund, at den afgiftspligtige som følge af en lovændring ikke længere har ret til at give afkald på afgiftsfritagelse for denne udlejning?

2) Gælder en eventuel bekræftende besvarelse af det første spørgsmål også for den fradragsret, der er opstået i tiden mellem meddelelsen om den påtænkte lovændring, der er nævnt i det første spørgsmål, og ændringens ikrafttræden. Kan der – sagt med andre ord – såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, opkræves afgift i henhold til direktivets artikel 5, stk. 7, litra a), med hensyn til de elementer af købsprisen, som omhandlet i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), som er tilkommet efter

tidspunktet for meddelelsen om den påtænkte lovændring?»

34 Ved kendelse afsagt af formanden for Domstolens Femte Afdeling den 6. november 2002 er sag C-487/01 og sag C-7/02 blevet forenet med henblik på den mundtlige forhandling og domsafsigelsen.

Om de præjudicielle spørgsmål

Sag C-487/01

Det første spørgsmål

35 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 17 og artikel 20, stk. 2, eller de fællesskabsretlige principper om beskyttelse af den berettigede forventning og om retssikkerhed er til hinder for, at der foretages en berigtigelse af afgift i henhold til direktivets artikel 20, stk. 2, i et tilfælde, hvor en afgiftspligtig har fradraget moms betalt af en fast ejendom, som er leveret til ham med henblik på udlejning heraf – hvilken transaktion er momspligtig – når berigtigtelsen foretages af den grund, at den afgiftspligtige som følge af en lovændring ikke har ret til at give afkald på momsfritagelsen for denne udlejning for så vidt angår den del af berigtigtelsesperioden, som ligger efter det tidspunkt, hvor valgmuligheden blev ophævet. – Indlæg til Domstolen

36 Gemeente Leusden har anført, at kommunen ikke skal foretage en efterbetaling af moms, eftersom lovændringen er en omstændighed, som den ikke har indflydelse på, jf. præmis 43 i Schloßstraße-dommen. Gemeente Leusden har gjort gældende, at kommunen hele tiden har været af den opfattelse, at den kunne fradrage momsen af investeringen og driftsomkostningerne. Den har taget hensyn hertil ved lejefastsættelsen og ved udfærdigelsen af et budget, som opvejer omkostningerne.

37 Kommunen har anført, at den ikke opfylder betingelserne i overgangsbestemmelserne, herunder betingelsen om en minimumsleje. Den har fremhævet, at dette beløb, nemlig 7% af omkostningerne, er fastsat på grundlag af renten på langfristede realkreditlån, dvs. med indregning af et positivt afkast af udlejningen. Ifølge Gemeente Leusden er en sådan ordning i strid med princippet i sjette direktiv, idet der i forbindelse med udlejning af fast ejendom ikke er noget krav om, at der skal være et indtjeningsmæssigt formål. I den foreliggende sag er lejen blevet fastsat på objektivt grundlag, men således, at transaktionen er budgetmæssigt neutral for kommunen, hvilket er forklaringen på, at lejen ikke når op på det minimumsbeløb, som kræves i overgangsbestemmelserne.

38 Gemeente Leusden har endvidere anført, at det følger af Hoge Raads praksis, at beslutningen om at erlægge moms af udlejningen ikke kan ændres i aftalens løbetid. Der er ingen bestemmelser om ændring af lejen i lejeaftalen. Det ville være nødvendigt at føre en civil retssag, hvis udfald ville være usikkert. Et positivt udfald af en sådan sag ville under alle omstændigheder medføre, at lejer skulle betale en væsentlig højere leje og dermed ville få økonomiske vanskeligheder.

39 Den nederlandske regering, den franske regering og Kommissionen mener derimod, at Gemeente Leusden er afgiftspligtig i henhold til den nederlandske lov, idet denne bestemmer, at der skal foretages en berigtigelse som hjemlet i sjette direktivs artikel 20, stk. 2.

40 Den nederlandske regering har anført, at den nederlandske lov før ændringen heraf gav anledning til arrangementer med det formål at omgå en afgiftsfritaget driftsherres manglende mulighed for at fradrage moms faktureret af goder eller tjenesteydelser. Den nederlandske regering har anført det eksempel, at en sportsklub, som er afgiftsfritaget, ikke kan fradrage moms faktureret af købet af et sportsareal. For at omgå dette købes arealet af en tredjemand, som oftest har forbindelse til klubben, og som udlejer det til sportsklubben, hvorefter tredjemanden og klubben vælger at erlægge afgift af udlejningen. Den moms, som påhviler sportsarealet, kan således fradrages fuldt ud af tredjemanden, mens sportsklubben kun skal betale moms af lejen, som ofte fastsættes på et kunstigt lavt niveau under hensyntagen til forbindelserne med køber. Ejerskabet til arealet bliver eventuelt overdraget efter udløbet af berigtigtelsesperioden på ti år. Det er netop for at gøre sådanne

arrangementer mindre attraktive, at medlemsstaterne har vedtaget at forlænge berigtigelsesperioden til 20 år ved direktiv 95/7.

41 Den nederlandske regering, den franske regering og Kommissionen har gjort gældende, at sjette direktivs artikel 20 også omfatter lovændringer. Bestemmelsens generelle ordlyd, og navnlig brugen af ordet »især« i stk. 1 viser, at de tilfælde, hvor der kan foretages berigtigelse, ikke er udtømmende opregnet. I øvrigt er det i overensstemmelse med bestemmelsens formål at foreskrive berigtigelse i et tilfælde som det foreliggende. Den nederlandske regering har i denne forbindelse anført, at medlemsstaterne bør have mulighed for en hurtig indgriben over for bestemte forhold inden for erhvervslivet, som f.eks. tilfælde af misbrug. Hvis der ikke var adgang til at foretage berigtigelse, måtte man vente, indtil berigtigelsesperioden var udløbet, før en lovændring kunne få virkning. Den nederlandske regering har ligeledes anført, at sjette direktivs artikel 20, stk. 6, som indeholder overgangsbestemmelser for tilfælde, hvor en ny lovs ikrafttræden giver anledning til problemer, ikke giver mening, medmindre det anerkendes, at medlemsstaterne har ret til at foretage lovændringer. Denne regering har endelig anført, at hvis fællesskabslovgiver havde villet udelukke alle tilfælde, som den afgiftspligtige ikke har indflydelse på, fra berigtigelse, ville dette være sket udtrykkeligt.

42 Ifølge den franske regering er berigtigelsen af fradrag i henhold til sjette direktivs artikel 20, stk. 2, og sidestillingen af visse transaktioner med levering af goder mod vederlag i samme direktivs artikel 5, stk. 6 og 7, to ordninger med samme formål, nemlig at forhindre, at en afgiftspligtig, som har haft ret til fradrag, opnår uberettigede økonomiske fordele.

43 Ifølge denne regering vil der, såfremt der ikke foretages berigtigelse, opstå en situation, hvor afgiftspligtige, som udøver identiske økonomiske aktiviteter, behandles forskelligt, hvilket er i strid med princippet om momsens neutralitet. En afgiftspligtig, som ophører med at udføre momsplichtige transaktioner, og som fortsat tager investeringsgoder i brug, for hvilke han har foretaget fuldt fradrag, og hvis værdi ikke fuldt ud er afskrevet, behandles fordelagtigt i forhold til en person, som udfører transaktioner af samme art efter de nye reglers ikrafttræden, idet disse reglers anvendelse for den sidstnævnte medfører, at han ikke har fradragsret.

44 Denne regering har præciseret, at berigtigelsen er modstykket til den foranstaltning, som træffes, når en begivenhed medfører, at transaktioner, som tidligere var afgiftsfritagne, blive afgiftspligtige. I dette tilfælde har vedkommende afgiftspligtige nemlig ret til at berigtige den fradragsret, som er opstået i medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 1, med hensyn til de investeringsgoder, som er erhvervet på et tidspunkt, hvor deres aktivitet var afgiftsfritaget, når denne fradragsret ikke har kunnet udøves i medfør af samme bestemmelses stk. 2, som følge af, at der ikke er nogen direkte og umiddelbar forbindelse med de afgiftspligtige transaktioner. Denne berigtigelse sker ved et supplerende fradrag svarende til en del af den moms, som påhviler disse investeringsgoder, og som der ikke har kunnet foretages fradrag for på erhvervelsestidspunktet.

45 Den nederlandske regering, den franske regering og Kommissionen har understreget, at der er forskel på de nederlandske bestemmelser og den situation, som forelå i Schloßstraße-dommen. I denne dom var der nemlig tale om, at den afgiftspligtige med tilbagevirkende kraft fik frataget et fradrag, han havde erhvervet tidligere, mens der i den foreliggende sag er tale om en berigtigelse af et fradrag på grundlag af sjette direktivs artikel 20. Den nederlandske regering, den franske regering og Kommissionen har fremhævet den omstændighed, at problemet i det foreliggende tilfælde ikke er, at den nederlandske lov har fået tilbagevirkende kraft, men at en lovændring har virkninger for de fremtidige konsenskvenser af situationer, som er opstået på et tidspunkt, hvor de tidligere regler fandt anvendelse.

46 Den nederlandske regering, den franske regering og Kommissionen har anført, at de nederlandske bestemmelser er i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 20, og at de ikke er i strid med de fællesskabsretlige principper om retssikkerhed og om beskyttelse af den berettigede forventning.

47 Den nederlandske regering har anført, at selv om retssikkerhedsprincippet i almindelighed forbyder, at en fællesskabsretsakt gives tilbagevirkende gyldighed, kan dette rent undtagelsesvis tillades, når det tilstræbte formål fordrer det, og når de berørtes berettigede forventning respekteres behørigt (domme af 25.1.1979, sag 98/78, Racke, Sml. s. 69, præmis 20, og sag 99/78, Decker, Sml. s. 101, præmis 8, samt dom af 21.2.1991, forenede sager C-143/88 og C-92/89, Zuckerfabrik Süderdithmarschen og Zuckerfabrik Soest, Sml. I, s. 415, præmis 49). Den har i denne forbindelse præciseret, at foranstaltningen var begrundet som følge af de konstaterede misbrug, og at de berørtes berettigede forventning blev behørigt respekteret. Lovændringen blev nemlig bebudet på forhånd og kom således ikke som en overraskelse. Endvidere har den nederlandske lovgiver fastsat en overgangsordning, som finder anvendelse i en række tilfælde. De eneste tilfælde, hvor overgangsbestemmelserne ikke finder anvendelse, er dem, hvor lejen er lav i forhold til investeringen, dvs. de tilfælde, som udviser kendetegnene for de misbrugssituationer, som loven skal bekæmpe. Den nederlandske regering har endelig anført, at det fremgår af lovforarbejderne, at der var givet parterne i en aftale om leje af fast ejendom en frist, således at de havde mulighed for at indrette sig efter konsekvenserne af de fremtidigt gældende bestemmelser.

– Domstolens besvarelse

48 Som anført af den forelæggende ret kan en medlemsstat, som har udnyttet den valgmulighed, der omhandles i sjette direktivs artikel 13, punkt C, og som således har indrømmet afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i forbindelse med visse former for udlejning af fast ejendom, ophæve valgmuligheden ved en efterfølgende lov og derved genindføre fritagelsen (jf. i denne retning Belgocodex-dommen, præmis 27).

49 Det spørgsmål, som opstår i den foreliggende sag, er, om begrænsningen eller ophævelsen af retten til at vælge at erlægge afgift i forbindelse med visse former for udlejning af fast ejendom kan have en tilsvarende virkning for de fradrag, som er foretaget med hensyn til den udlejede faste ejendom, og i forbindelse hermed give anledning til berigtigelser af disse fradrag i henhold til sjette direktivs artikel 20.

50 Sjette direktivs artikel 20, stk. 2, tredje afsnit, bestemmer, at for så vidt angår fradrag knyttet til investeringsgoder i form af fast ejendom kan berigtigelsen finde sted over en periode på op til ti år. Ved direktiv 95/7 er denne periode blevet forlænget til 20 år.

51 Det bemærkes, at sjette direktivs artikel 20, som opregner en række tilfælde, der giver anledning til berigtigelse, ikke særligt nævner tilfælde af lovændringer. Bestemmelsen udelukker dog heller ikke disse.

52 Indledningen i sjette direktivs artikel 20, stk. 1, til opregningen af de af bestemmelsen omfattede tilfælde indeholder nemlig ordet »især«, hvilket viser, at de tilfælde, som er nævnt i bestemmelsens litra a) og litra b), ikke er en udtømmende opregning.

53 I øvrigt bemærkes, at sjette direktivs artikel 20, stk. 1, litra b), omhandler »ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet«, mens sjette direktivs artikel 20, stk. 2, for så vidt angår investeringsgoder, for hvilke berigtigelsesperioden er længere, præciserer, at denne berigtigelse 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«, og dermed forudsætter, at der kan ske ændringer i fradragsretten svarende til en ændring af retten til at vælge at erlægge afgift af en transaktion i senere omsætningsled, som i princippet er fritaget.

54 I sit indlæg har Gemeente Leusden gjort gældende dels, at lovændringen er en omstændighed, som den ikke har indflydelse på, dels, at kommunen havde taget hensyn til adgangen til at foretage fradrag ved fastsættelsen af den leje, sportsklubben skal betale.

55 Det første argument er ikke holdbart, når ordlyden af sjette direktivs artikel 20 tages i betragtning. Ifølge bestemmelsens stk. 1, litra b), kan medlemsstaterne kræve, at det oprindeligt foretagne fradrag berigtiges i forbindelse med helt eller delvis ubetalte transaktioner og i tilfælde af tyveri. Det følger således af bestemmelsen, at en afgiftspligtig kan være forpligtiget til at berigtige fradraget i tilfælde af omstændigheder, som han ikke har indflydelse på.

56 Det andet argument, som er fremsat af Gemeente Leusden, vedrører principperne om beskyttelse af den berettigede forventning og om retssikkerhed. Kommunen har nemlig gjort gældende, at den har taget hensyn til adgangen til at fradrage moms af sine investeringsgoder i form af fast ejendom i forbindelse med fastsættelsen af den leje, sportsklubben skal betale.

57 I denne forbindelse bemærkes, at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet udgør en del af Fællesskabets retsorden og skal overholdes af fællesskabsinstitutionerne (dom af 14.5.1975, sag 74/74, CNTA mod Kommissionen, Sml. s. 533), men også af medlemsstaterne i forbindelse med udøvelsen af de beføjelser, fællesskabsdirektiverne tillægger dem (Belgacodex-dommen, præmis 26, Schloßstraße-dommen, præmis 44, i denne retning også dom af 11.7.2002, sag C-62/00, Marks & Spencer, Sml. I, s. 6325, præmis 44).

58 I det foreliggende tilfælde skal det således efterprøves, om sjette direktiv, fortolket i overensstemmelse med disse principper, er til hinder for, at en medlemsstat ophæver retten til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af udlejning af fast ejendom, med den konsekvens, at der sker berigtigelse af fradrag foretaget i forbindelse med investeringsgoder i form af fast ejendom, som udlejes.

59 Det bemærkes, at det fremgår af Domstolens faste praksis, at selv om retssikkerhedsprincippet forbyder, at en fællesskabsretsakt gives gyldighed fra et tidspunkt, der ligger før aktens offentliggørelse, kan dette rent undtagelsesvis tillades, når det tilstræbte formål fordrer det, og når de berørtes berettigede forventning respekteres behørigt. Denne retspraksis gælder også for det tilfælde, at den tilbagevirkende gyldighed ikke udtrykkeligt er fastsat i retsaktens selv, men følger af dens indhold (dom af 11.7.1991, sag C-368/89, Crispoltoni, Sml. I, s. 3695, præmis 17).

60 For så vidt angår medlemsstaternes nationale bestemmelser på momsområdet har Domstolen bl.a. fastslået, at når en person én gang er anerkendt som afgiftspligtig, kan denne egenskab ikke tilbagekaldes med tilbagevirkende gyldighed, bortset fra tilfælde af svig eller misbrug, uden at der vil ske en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet, idet dette vil berøve den afgiftspligtige retten til at fradrage moms af de investeringsudgifter, han har afholdt (jf. i denne retning dom af 8.6.2000, sag C-400/98, Breitsohl, Sml. I, s. 4321, præmis 34-38).

61 Domstolen har ligeledes fastslået, at en medlemsstat ikke ved en lovændring, som indtræder mellem datoen for leveringen af de goder eller tjenesteydelser, der skal anvendes til visse økonomiske transaktioner, og datoen for disse transaktioners påbegyndelse, med tilbagevirkende gyldighed kan fratage den afgiftspligtige retten til at give afkald på fritagelse for moms for disse transaktioner (jf. i denne retning Schloßstraße-dommen, præmis 43).

62 I modsætning til de bestemmelser, som var omhandlet i disse to domme, har den ændringslov, som er omhandlet i hovedsagen, ikke tilbagevirkende gyldighed, men har kun virkninger for fremtiden, eftersom den fastholder undtagelsen for fritagelse indtil den 29. december 1995, og faktisk endog indtil den 1. januar 1996 ifølge den forelæggende ret. Det er som følge af de berigtigelser, som er foretaget i henhold til sjette direktivs artikel 20, at lovens ikrafttræden kan gøre indgreb i de økonomiske interesser for visse afgiftspligtige, som var bundet af lejekontrakter på ikrafttrædelsestidspunktet.

63 I denne forbindelse bemærkes, at selv om Domstolens i Breitsohl-dommen og Schloßstraße-dommen har fastslået et princip om, at fradragsretten, når den én gang er tildelt, forbliver gældende, skal det understreges, at dette kun gælder, når der ikke foreligger svig eller misbrug, og med forbehold for eventuelle berigtigelser efter betingelserne i sjette direktivs artikel 20 (jf. Schloßstraße-dommen, præmis 42, og Breitsohl-dommen, præmis 41). I ingen af de to sager vedrørte de præjudicielle spørgsmål adgangen til at foretage berigtigelse som omhandlet i sjette direktivs artikel 20.

64 Det følger af denne indledende undersøgelse, at hverken ordlyden af sjette direktiv eller Domstolens retspraksis er til hinder for en fortolkning af sjette direktivs artikel 20, hvorefter en lovændring, som ophæver retten til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af udlejning af

fast ejendom, medfører en pligt til at berigtige de fradrag, som er foretaget i forbindelse med et investeringsgode i form af fast ejendom.

65 Det skal herefter undersøges, om principperne om beskyttelse af den berettigede forventning og om retssikkerhed er til hinder for en sådan fortolkning.

66 For så vidt angår den forventning, som en afgiftspligtig kan nære for så vidt angår hans adgang til at foretage fradrag, og som kan medføre, at han accepterer en leje af en størrelse, som tager hensyn til disse muligheder, bemærkes, at , og , en sådan forventning ikke finder støtte i bestemmelserne i sjette direktiv. Tværtimod giver sjette direktivs artikel 13, punkt C, medlemsstaterne mulighed for at indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af udlejning af fast ejendom, men også for at begrænse omfanget af denne valgfrihed eller helt ophæve den. Da der er tale om et direktiv på skatte- og afgiftsområdet, hvori visse bestemmelser, som f.eks. artikel 13, punkt C, overlader medlemsstaterne omfattende beføjelser, kan en lovændring, som er vedtaget i overensstemmelse med direktivet, ikke anses for at være uforudseelig.

67 I øvrigt bemærkes, at det tab, som lides i forbindelse med ophævelsen af valgmuligheden, ikke specifikt skyldes berigtigelsen af fradragene. Ejeren af en udlejet ejendom, som i sin egenskab af udlejer er forpligtet til at lade absolut nødvendige arbejder udføre i ejendommen, lider et tilsvarende tab, hvis lovgiver før udførelsen af arbejderne ændrer retten til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af udlejning af fast ejendom, og således forhindrer ejeren i at foretage fradrag for moms betalt af disse arbejder, mens han er bundet af en lejeaftale, under hvis løbetid lejen f.eks. nok er fastsat under hensyntagen til de arbejder, der skal udføres, men ikke til den moms, der skal betales heraf.

68 Enhver lovændring, som ophæver retten til at vælge at erlægge afgift af visse former for udlejning af fast ejendom, kan således påføre den afgiftspligtige tab, når han ikke har forudset en tilpasning af den opkrævede leje, uanset om omkostningerne i forbindelse med det tilsvarende investeringsgode i form af fast ejendom allerede er afholdt eller vil skulle afholdes. Tabet er således ikke specifikt forårsaget af kravet om en berigtigelse som omhandlet i sjette direktivs artikel 20.

69 Det følger heraf, at sjette direktiv, fortolket i overensstemmelse med principperne om beskyttelse af den berettigede forventning og om retssikkerhed, ikke er til hinder for, at en medlemsstat ophæver retten til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af udlejning af fast ejendom, med den konsekvens, at der i henhold til sjette direktivs artikel 20 sker en berigtigelse af fradrag foretaget i forbindelse med investeringsgoder i form af fast ejendom, som udlejes.

70 Selv om sjette direktivs artikel 20 ikke i sig selv tilsidesætter de nævnte principper, er det dog ikke udelukket, at den nationale lovgiver har tilsidesat disse principper, idet lovgiver uden at tage hensyn til en beskyttelsesværdig berettiget forventning hos de afgiftspligtige – og selv om det tilsigtede formål ikke kræver det – pludseligt og forudseeligt har ophævet retten til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af udlejning af fast ejendom, uden at give de afgiftspligtige, som på tidspunktet for lovens ikrafttræden er bundet af allerede indgåede aftaler, en tilstrækkelig frist til at indrette sig efter den nye retstilstand.

71 Den nederlandske regering har gjort gældende, at ændringsloven er vedtaget med det formål at bekæmpe arrangementer foretaget i skatteunddragelsesøjemed, at der er blevet fastsat overgangsbestemmelser, således at ændringen ikke får virkning for aftaler, der ikke kan anses for arrangementer indgået med det formål at unddrage sig skat, at ændringsloven blev bebudet flere måneder før sin ikrafttræden, bl.a. ved en pressemeddelelse offentliggjort i marts 1995, hvilket gav parterne i en lejeaftale tid til at genforhandle de aftalte vilkår, og at parterne i en aftale om udlejning af fast ejendom havde adgang til, når en ændring af den fastsatte leje ikke var tilladt i henhold til aftalen eller ikke kunne opnås gennem forhandling, at anmode en national domstol om at fastsætte en sådan ændring.

72 Gemeente Leusden har gjort gældende, at det var umuligt for kommunen at opnå en tilpasning af lejen dels på grund af, at det var usikkert, hvilket udfald en sag ved domstolene ville få, dels på grund af de økonomiske vanskeligheder, der ville opstå for

sportsklubben, såfremt den skulle betale en højere leje.

73 Det bemærkes indledningsvis, at argumentet om, at det i økonomisk henseende ville være vanskeligt for sportsklubben at afholde en højere leje, ikke bygger på en berettiget forventning hos den afgiftspligtige selv, dvs. Gemeente Leusden, men derimod hos kommunens lejer, sportsklubben. Et sådant argument er derfor irrelevant og kan ikke tages i betragtning.

74 Det fremgår af overgangsbestemmelserne, forarbejderne til ændringsloven og den nederlandske regerings forklaringer, at lovgiver ønskede at berøre de lejeaftaler, som allerede var indgået på tidspunktet for ændringslovens ikrafttræden, mindst muligt.

75 For så vidt angår spørgsmålet om en berettiget forventning hos en afgiftspligtig som Gemeente Leusden bemærkes, at grunden til, at den lejeaftale, som er omhandlet i hovedsagen, ikke var omfattet af lovens overgangsbestemmelser, er, at lejen var for lav i forhold til de afholdte investeringsomkostninger. En sådan lejeaftale er således en af de aftaler, som er omfattet af ændringsloven, idet den nederlandske regering anser den for et retligt arrangement indgået med det formål at undgå en beskatning, som parterne anser for at være for høj.

76 Det bemærkes i denne forbindelse, at det fremgår af sjette direktivs artikel 13, punkt B, at medlemsstaterne fritager udlejning af fast ejendom på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug. Det fremgår heraf, at bekæmpelse af svig, unddragelse og misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i sjette direktiv.

77 Det ville være i strid med dette formål at forbyde en medlemsstat at fastsætte, at den nationale lov, som ophæver retten til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af visse former for udlejning af fast ejendom, finder øjeblikkelig anvendelse, med en heraf følgende pligt til at berigtige de foretagne fradrag, når denne medlemsstat har opdaget, at denne valgmulighed blev udnyttet i skatteundragelsesøjemed. En afgiftspligtig person kan således ikke nære en berettiget forventning om, at en retstilstand, som muliggør svig, unddragelse eller misbrug, vil blive opretholdt.

78 For så vidt angår misbrug har Domstolen allerede fastslået, at konstateringen af, at der er tale om misbrug, forudsætter dels et sammenfald af objektive omstændigheder, hvoraf det fremgår, at det formål, som fællesskabsbestemmelserne forfølger, ikke er opnået, selv om betingelserne i disse bestemmelser formelt er overholdt, dels et subjektivt element, der består i ønsket om at drage fordel af fællesskabsbestemmelserne ved kunstigt at skabe de betingelser, der kræves for at opnå denne fordel (dom af 14.12.2000, sag C-110/99, Emsland-Stärke, Sml. I, s. 11569, præmis 52 og 53). Domstolen fastslog, at forpligtelsen til at tilbagebetale den uretmæssigt opnåede fordel, i tilfælde, hvor et misbrug er konstateret, ikke er en tilsidesættelse af legalitetsprincippet, men blot en konsekvens af, at det er fastslået, at der foreligger et misbrug (Emsland-Stärke-dommen, præmis 56).

79 For så vidt angår skatteunddragelse bemærkes, at selv om en skatte- eller afgiftspligtig person ifølge en medlemsstats nationale ret ikke kan bebrejdes, at han har draget fordel af en bestemmelse eller et hul i lovgivningen, som har givet ham mulighed for at betale mindre i skatter eller afgifter, uden at dette udgør et misbrug, kan ophævelsen af den retstilstand, som en momspligtig person har kunnet drage fordel af, ikke i sig selv tilsidesætte en berettiget forventning, som bygger på fællesskabsretten.

80 På baggrund af disse omstændigheder kan en foranstaltning som ændringsloven hverken anses for at gå længere end formålet med loven krævede, eller for at have tilsidesat de afgiftspligtiges berettigede forventning.

81 Under alle omstændigheder bemærkes, at en afgiftspligtig ikke kan nære en berettiget forventning om, at der slet ikke vil blive foretaget lovændringer, men alene kan anfægte de nærmere bestemmelser for gennemførelsen af en sådan ændring. I den foreliggende sag fremgår det, at den nederlandske lovgiver har truffet foranstaltninger med henblik på at undgå, at lovens anvendelse for så vidt angår berigtigelser af fradragsretten ville komme som en overraskelse for de afgiftspligtige. Der blev i en pressemeddelelse af 31. marts 1995

redegjort for den påtænkte lovændring, og lovgiver havde fastsat, at overgangen fra afgiftspligtig udlejning til afgiftsfritaget udlejning først skulle ske med virkning fra lovens ikrafttræden, således at parterne i en lejeaftale inden da kunne træffe aftale om, hvilke konsekvenser lovændringen skulle have.

82 På baggrund af det ovenfor anførte skal det første spørgsmål i sag C-487/01 besvares således:

Sjette direktivs artikel 17 og 20, fortolket i overensstemmelse med principperne om beskyttelse af den berettigede forventning og om retssikkerhed, er ikke til hinder for, at en medlemsstat ophæver retten til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af udlejning af fast ejendom, med den konsekvens, at der i henhold til sjette direktivs artikel 20 sker en berigtigelse af fradrag foretaget i forbindelse med investeringsgoder i form af fast ejendom, som udlejes.

Såfremt en medlemsstat ophæver retten til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af udlejning af fast ejendom, påhviler det denne medlemsstat ved fastsættelsen af de nærmere bestemmelser for gennemførelsen af lovændringen at tage hensyn til de afgiftspligtiges berettigede forventning. Ophævelsen af den retstilstand, som en momspligtig person har kunnet drage fordel af med henblik på at betale mindre i afgifter, uden at dette udgør et misbrug, kan dog ikke i sig selv tilsidesætte en berettiget forventning, som bygger på fællesskabsretten.

Det andet spørgsmål

83 Under hensyn til besvarelsen af det første spørgsmål er det uforholdsmæssigt at besvare det andet spørgsmål.

Sag C-7/02

Det første spørgsmål

84 Med det første spørgsmål ønsker Hoge Raad nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), og artikel 17 eller de fællesskabsretlige principper om beskyttelse af den berettigede forventning og om retssikkerhed – i et tilfælde, hvor der ikke er tale om svig eller misbrug eller om ændring af den påtænkte anvendelse, jf. præmis 50 og 51 i Schloßstraße-dommen – til hinder for, at der opkræves afgift i henhold til direktivets artikel 5, stk. 7, litra a), i et tilfælde, hvor en afgiftspligtig har fradraget moms, som er betalt af goder eller tjenesteydelser, der er leveret til denne med henblik på en påtænkt, momspligtig udleje af en bestemt fast ejendom, alene af den grund, at den afgiftspligtige som følge af en lovændring ikke længere har ret til at give afkald på afgiftsfritagelse for denne udlejning.

– Indlæg til Domstolen

85 Den franske regering, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen har – samtidig med at disse parter anerkender, at berigtigelsen af fradrag som omhandlet i sjette direktivs artikel 20, stk. 2, og sidestillingen i henhold til samme direktivs artikel 5, stk. 6 og 7, af visse transaktioner med levering af goder mod vederlag, er to ordninger med samme formål, nemlig at forhindre, at en afgiftspligtig, som har haft fradragsret, opnår uberettigede økonomiske fordele – anført, at berigtigelsen af fradragsretten bør foretages på grundlag af sjette direktivs artikel 20 snarere end på grundlag af samme direktivs artikel 5, stk. 7.

86 Disse procesdeltagere har anført, at bestemmelserne i artikel 5, stk. 7, nærmere bestemt vedrører tilfælde, hvor en afgiftspligtig frivilligt foretager en ændring af den oprindelige anvendelse af investeringsgoder, navnlig ved at udtage goder eller overføre goder fra en afgiftspligtig aktivitet til en afgiftsfritaget aktivitet, eller ophører med sin erhvervsmæssige virksomhed.

87 Den nederlandske regering har anført, at Holin Groep kan være momspligtig i henhold til den bestemmelse i den nederlandske lov, som svarer til sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a).

88 Ifølge denne regering forfalder afgiften (»integratieheffing«) efter ændringslovens ikrafttræden, uden tilbagevirkende kraft. Den fastsættes på det tidspunkt, hvor kontorejendommen blev taget i erhvervsmæssig brug, i det foreliggende tilfælde den 1. januar 1996. Hvis kontorejendommen i et analogt tilfælde var blevet leveret på denne dato

og køber efterfølgende havde udlejet ejendommen fritaget for moms, vil køber/udlejer ikke have ret til at fradrage den indgående moms.

89 Af de samme grunde som de i sag C-487/01 anførte mener den nederlandske regering ikke, at der er sket tilsidesættelse af principperne om beskyttelse af den berettigede forventning og om retssikkerhed.

– Domstolens besvarelse

90 Som anført af de regeringer, som har afgivet indlæg, og af Kommissionen er sidestillingen med levering af goder mod vederlag i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), og berigtigelsen som omhandlet i samme direktivs artikel 20, stk. 2, to ordninger med samme økonomiske resultat, nemlig at en afgiftspligtig pålægges at betale beløb, som svarer til de fradrag, han ikke var berettiget til at foretage.

91 Betalingsbetingelserne er imidlertid ikke de samme. Mens sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), forudsætter betaling på én gang, bestemmer samme direktivs artikel 20, stk. 2, for så vidt angår investeringsgoder, at berigtigelserne foretages fordelt over flere år.

92 For så vidt angår betaling af beløb svarende til fradrag, som forlanges berigtiget som følge af en lovændring, hvorved en medlemsstat har ophævet retten til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af udlejning af fast ejendom, bemærkes, at denne situation ikke falder ind under sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a). Denne bestemmelse omfatter den afgiftspligtiges udtagelse af et gode til brug for sin virksomhed, og ikke en lovændring, som ophæver retten til at vælge at erlægge afgift af en økonomisk transaktion, som i princippet er afgiftsfritaget.

93 Det følger heraf, at det kun er sjette direktivs artikel 20, stk. 2, hvilken bestemmelse giver adgang til berigtigelse i tilfælde af ændringer af fradragsretten, som kan udgøre et grundlag for at kræve, at en afgiftspligtig betaler beløb, der oprindeligt er foretaget fradrag for i forbindelse med et investeringsgode i form af fast ejendom, som er genstand for en afgiftsfritaget udlejning.

94 For så vidt angår overholdelsen af principperne om beskyttelse af den berettigede forventning og om retssikkerhed i forbindelse med anvendelsen af sjette direktivs artikel 20, stk. 2, henvises til denne doms præmis 57-82.

95 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), vedrører den afgiftspligtiges udtagelse af et gode til brug for sin virksomhed og ikke en lovændring, som ophæver retten til at vælge at erlægge afgift af en økonomisk transaktion, som i princippet er afgiftsfritaget.

Det andet spørgsmål

96 Under hensyn til besvarelsen af det første spørgsmål er det uforholdsmæssigt at besvare det andet spørgsmål.

Sagsomkostningerne

97 De udgifter, der er afholdt af den nederlandske regering, den franske regering og Det Forenede Kongeriges regering samt af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagernes behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne.

På grundlag af disse præmisser

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Hoge Raad der Nederlanden ved domme af 14. og 21. december 2001, for ret:

1) Artikel 17 og 20 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, fortolket i overensstemmelse med principperne om beskyttelse af den berettigede forventning og om retssikkerhed, er ikke til hinder for, at en medlemsstat ophæver retten til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af udlejning af fast ejendom, med den konsekvens, at der i henhold til artikel 20 i sjette direktiv 77/388

Såfremt en medlemsstat ophæver retten til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af udlejning af fast ejendom, påhviler det denne medlemsstat ved fastsættelsen af de nærmere bestemmelser for gennemførelsen af lovændringen at tage hensyn til de afgiftspligtiges berettigede forventning. Ophævelsen af den retstilstand, som en momspligtig person har kunnet drage fordel af med henblik på at betale mindre i afgifter, uden at dette udgør et misbrug, kan dog ikke i sig selv tilsidesætte en berettiget forventning, som bygger på fællesskabsretten.

2) Artikel 5, stk. 7, litra a), i sjette direktiv 77/388 vedrører den afgiftspligtiges udtagelse af et gode til brug for sin virksomhed og ikke en lovændring, som ophæver retten til at vælge at erlægge afgift af en økonomisk transaktion, som i princippet er afgiftsfritaget.

Jann

Rosas

von Bahr

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 29. april 2004.

R. Grass

V. Skouris

Justitssekretær

Præsident

1 – Processprog: nederlandsk.