FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT CHRISTINE STIX-HACKL

fremsat den 15. september 2005 [1]

I — Indledende bemærkninger

1. I denne sag har den finske Korkein Hallinto-oikeus anmodet Domstolen om en fortolkning af Rådets sjette momsdirektiv 77/388/EF [2] (herefter »sjette direktiv«) for så vidt angår berigtigelse af momsfradrag ved investeringsgoder i form af fast ejendom.

2. Sagen drejer sig i det væsentlige om, hvorvidt der i lyset af sjette direktiv skal indrømmes en berigtigelse af momsfradraget ved investeringsgoder i et tilfælde, hvor en fast ejendom indledningsvis anvendes til en afgiftsfritaget virksomhed, men senere til en afgiftspligtig virksomhed.

1 — Originalsprog: tysk.

2 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

II — Retsforskrifter

A — *Sjette direktiv*

3. Artikel 5, stk. 6, bestemmer følgende:

»Med levering mod vederlag sidestilles det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager et gode, som han anvender til privat brug for sig selv eller for sit personale, eller som han overdrager vederlagsfrit, eller i øvrigt benytter til et virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode eller de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften. Udtagelse af goder til virksomhedens eget brug i form af gaver af ringe værdi og vareprøver omfattes dog ikke af denne bestemmelse.«

4. Artikel 6, der har overskriften »Tjenesteydelser«, bestemmer bl.a. følgende:

»2. Følgende sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag:

a) anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften

b) vederlagsfrie tjenesteydelser, som af den afgiftspligtige person udføres til eget brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål.«

5. Artikel 13, der har overskriften »Afgiftsfritagelser i indlandet«, bestemmer bl.a. følgende:

»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 [...]

[...]

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.«

6. Artikel 17, der har overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang«, bestemmer bl.a. følgende:

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

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

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

[...]

6. Senest inden udløbet af en periode på fire år fra datoen for dette direktivs ikrafttræden fastsætter Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag i merværdiafgiften. Under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng, erhvervsmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke adgang til fradrag.

Indtil de ovenfor omhandlede regler træder i kraft, kan medlemsstaterne opretholde alle de undtagelser, som på tidspunktet for dette direktivs ikrafttræden var gældende i henhold til deres nationale lovgivning.«

7. Artikel 20, der har overskriften »Berigtigelse af fradragene«, bestemmer bl.a. følgende:

»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 ødelæg-

gelse, 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 den periode, der lægges til grund for berigtigelsen, forlænges med op til 20 år.

[...]

5. Hvis anvendelsen af stk. 2 og 3 i en medlemsstat fører til et ubetydeligt resultat, kan denne medlemsstat med forbehold af det i artikel 29 fastsatte samråd undlade at bringe disse stykker i anvendelse under hensyntagen til nødvendigheden af at undgå fordrejning af konkurrencevilkårene, til afgiftens generelle indvirkning i den pågældende medlemsstat og til nødvendigheden af administrative forenklinger« [3].

B — *National ret*

8. I Finland blev direktivet gennemført ved den finske momslov Arvonlisäverolaki (herefter »AVL«). Bestemmelserne om den afgiftsmæssige behandling af overdragelse af fast ejendom er indeholdt i AVL's §§ 27-30. I henhold til AVL's § 27, stk. 1, er salg af fast ejendom eller overdragelse af forpagtningsret, lejeret, servitutrettighed eller nogen anden tilsvarende rettighed over fast ejendom [4] fritaget for moms. Som undtagelse hertil bestemmer AVL's § 30, at en afgiftspligtig kan ansøge om at blive behandlet som afgiftspligtig med hensyn til overdragelse af en brugsret til fast ejendom.

3 — Bemærkning til sjette direktivs artikel 20: Muligheden for at udvide berigtigelsesperioden til 20 år blev først indført ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10.4.1995 om ændring af direktiv 77/388/EF og om nye forenklingsforanstaltninger vedrørende moms — anvendelsesområdet for visse fritagelser og reglerne for deres praktiske gennemførelse (EFT L 102, s. 18). Inden da gjaldt der i henhold til sjette direktiv en berigtigelsesperiode på kun ti år.

4 — I henhold til AVL's § 28, stk. 1, er fast ejendom et afgrænset jordområde, en bygning eller en varig konstruktion eller en del heraf.

9. I henhold til AVL's § 106 om fradragsret i forbindelse med tjenesteydelser ved byggeri kan en indehaver af fast ejendom, der har ansøgt om at blive behandlet som afgiftspligtig i henhold til lovens § 30, foretage fradrag for tjenesteydelser eller goder, som han har erhvervet før indgivelse af ansøgningen med henblik på den afgiftspligtige overdragelse af den faste ejendom. Det er en forudsætning, at han har ansøgt om at blive behandlet som afgiftspligtig inden for en frist på seks måneder fra ibrugtagningen af den faste ejendom. Fradragsretten i henhold til denne bestemmelse gælder kun nybyggeri og renovering af fast ejendom.

10. I henhold til AVL er det ikke muligt at berigtige fradrag for erhvervelse af en fast ejendom eller et nybyggeri og renovering eller en foretage en anden berigtigelse til fordel for den afgiftspligtige; dette gælder også i et tilfælde som det foreliggende, hvor ansøgningen om at blive behandlet som afgiftspligtig er blevet indgivet efter det nævnte tidspunkt, og hvor den faste ejendom først blev anvendt til afgiftsfritaget virksomhed, men senere til afgiftspligtig virksomhed.

III — Faktiske omstændigheder, hovedsagen og præjudicielle spørgsmål

11. Byen Uusikaupunki (herefter » Uusikaupunki«) renoverede et hus, den ejer, og udlejede det til den finske stat, for en dels vedkommende fra den 1. juni 1995 og for en anden dels vedkommende fra den 1. september 1995. Fra den 31. august 1995 udlejede byen desuden en fabrikshal, som den har bygget, til en momspligtig virksomhed.

12. Ved det regionale afgiftskontor for det sydvestlige Finland ansøgte Uusikaupunki i henhold til AVL's § 30 om at blive anset for momspligtig med hensyn til disse transaktioner. Afgiftskontoret afgjorde, at afgiftspligten skulle begynde på datoen for indgivelsen af ansøgningen, den 4. april 1996, fordi ansøgningen var blevet indgivet mere end seks måneder efter, at de faste ejendomme blev overdraget til ibrugtagning efter afslutningen af byggearbejderne.

13. Ved to ansøgninger af henholdsvis 8. september 1998 og 30. marts 2000 anmodede Uusikaupunki på grundlag af sjette direktivs artikel 20 afgiftskontoret om godtgørelse for den moms, som var indeholdt i renoverings- og byggeomkostningerne for regnskabsårene 1996, 1997, 1998 og 1999. Det beløb, der blev anmodet om, er på i alt 1 651 653 FIM inklusive de påbudte renter.

14. Ved afgørelse af 3. maj 2000 afviste det regionale afgiftskontor Uusikaupunkis ansøgninger med den begrundelse, at fradragene ikke kan berigtiges på grundlag af sjette direktivs artikel 20. I overensstemmelse

med AVL's § 106 kan en indehaver af fast ejendom, der har ansøgt om at blive afgiftspligtig i henhold til AVL's § 30, kun foretage fradrag for tjenesteydelser og varer, som han har erhvervet før indgivelse af ansøgningen med henblik på den afgiftspligtige overdragelse af den faste ejendom, eller fradrage afgift, der er betalt af byggearbejder, som han selv har udført med dette formål, såfremt han har ansøgt om at blive behandlet som afgiftspligtig inden for en frist på seks måneder fra ibrugtagningen af den faste ejendom.

15. Uusikaupunki anfægtede det regionale afgiftskontors afgørelse ved Hallinto-oikeus, forvaltningsdomstolen i Helsinki, der ikke gav byen medhold. Uusikaupunki påankede dommen ved Korkein Hallinto-oikeus, Finlands højeste forvaltningsdomstol.

16. Ifølge Korkein Hallinto-oikeus drejer den foreliggende sag sig om, hvorvidt bestemmelserne i AVL om ansøgningen om at blive behandlet som afgiftspligtig ved overdragelse af en brugsret til fast ejendom strider mod bestemmelserne i sjette direktiv vedrørende retten til momsfradrag. Den forelæggende ret kan kun træffe en afgørelse i sagen ved at foretage en fortolkning af sjette direktiv, især artikel 20 om berigtigelse af fradragene. Den forelæggende ret anser det for ubestridt, at Uusikaupunki handlede som afgiftspligtig ved de anskaffelser, der blev foretaget i forbindelse med renoveringen af de faste ejendomme og nybyggeriet, og at disse anskaffelser foregik inden for rammerne af en økonomisk virksomhed fra byens side.

17. På baggrund heraf har Korkein Hallinto-oikeus ved kendelse af 16. april 2004, indgået til Domstolens Justitskontor den 19. april 2002, inden for rammerne af den sag, der verserer for den, anmodet om en præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

1) Skal artikel 20 i direktiv 77/388/EØF fortolkes således, at berigtigelse af fradrag i henhold til denne bestemmelse, med forbehold af bestemmelserne i stk. 5, er obligatorisk for medlemsstaterne for så vidt angår investeringsgoder?

2) Skal direktivets artikel 20 fortolkes således, at berigtigelse af fradrag i henhold til denne bestemmelse også finder anvendelse i en situation, hvor et investeringsgode, i dette tilfælde en fast ejendom, indledningsvis blev anvendt i forbindelse med en afgiftsfritaget virksomhed, hvor fradrag fra starten var fuldstændig udelukket, selv om godet først senere i berigtigelsesperioden blev anvendt med henblik på en momspligtig virksomhed?

3) Kan direktivets artikel 13, punkt C, stk. 2, fortolkes således, at medlemsstaten med hensyn til fradragsretten i forbindelse med erhvervelser vedrørende investeringsgoder i form af fast ejendom kan opstille begrænsninger som dem, der er fastsat i den finske momslov, hvorefter fradragsretten er fuldstændig udelukket i situationer som den i denne sag foreliggende?

4) Kan direktivets artikel 17, stk. 6, andet afsnit, fortolkes således, at medlemsstaten med hensyn til fradragsretten i forbindelse med erhvervelser vedrørende investeringsgoder i form af fast ejendom kan opstille begrænsninger som dem, der er fastsat i den finske momslov, hvorefter fradragsretten er fuldstændig udelukket i situationer, som den i denne sag foreliggende?

IV — Første præjudicielle spørgsmål

18. Med sit første præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om medlemsstaterne — med forbehold af bestemmelserne i artikel 20, stk. 5 — i henhold til sjette direktivs artikel 20, stk. 2, er forpligtet til at foretage en berigtigelse af momsfradraget, eller om sjette direktiv blot giver medlemsstaterne denne mulighed.

19. Hvad angår baggrunden for dette spørgsmål skal det bemærkes, at AVL ifølge den forelæggende rets konstateringer i forelæggelseskendelsen ikke indeholder nogen berigtigelsesprocedure for investeringsgoder.

A — *Parternes væsentlige anbringender*

20. Den *finske regering* har gjort gældende, at den mulighed for at berigtige momsfradrag, der er opstillet i sjette direktivs artikel 20, af flere grunde ikke kan anses for en obligatorisk forpligtelse. For det første skal berigtigelsen i henhold til sjette direktivs artikel 20 anses for et alternativ til bestemmelserne i artikel 5, stk. 6, samt artikel 6, stk. 2, om afgiftspålæggelse, når en skattepligtig leverer goder eller tjenesteydelser med henblik på anvendelse til privat brug. Formålet med de to beskatningsmekanismer ligner i vidt omfang hinanden, og de kan heller ikke anvendes samtidig med hensyn til de samme faktiske omstændigheder. For det andet kan medlemsstaterne i henhold til sjette direktivs artikel 20, stk. 4, definere begrebet »investeringsgoder«, og der er intet i direktivet, der tyder på, at tjenesteydelser ved byggeri nødvendigvis henhører under dette begreb. For det tredje kan medlemsstaterne i henhold til sjette direktivs artikel 20, stk. 5, under visse omstændigheder, der foreligger for Finlands vedkommende, undlade at bringe bestemmelserne om berigtigelse af fradragene i anvendelse.

21. *Uusikaupunki, Kommissionen* og den *italienske regering* har gjort gældende, at der som følge af sjette direktivs artikel 20 obligatorisk skal indføres en berigtigelsesprocedure for investeringsgoder.

B — *Bedømmelse*

22. Det skal indledningsvis bemærkes, at i henhold til artikel 249, stk. 3, EF er et direktiv med hensyn til det tilsigtede mål bindende for enhver medlemsstat, som det rettes til, og i henhold til fast retspraksis er medlemsstaterne forpligtet til at træffe alle foranstaltninger, der er nødvendige for at sikre direktivet fuld virkning i overensstemmelse med dets formål [5].

23. Sjette direktivs artikel 20, stk. 2, bestemmer, at »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«.

24. Som Uusikaupunki, den italienske regering og Kommissionen med rette har bemærket, giver denne ordlyd ikke grundlag for at konkludere, at medlemsstaterne er frit stillet til at undlade at foretage en berigtigelse for så vidt angår investeringsgoder. Dette bestyrkes af det forhold, at sjette direktivs artikel 20, stk. 5, opstiller nøje forudsætninger, under hvilke en medlemsstat undtagelsesvis kan undlade at bringe artikel 20, stk. 2 og 3, om berigtigelse for så vidt angår investeringsgoder i anvendelse.

25. Desuden kan der ikke gives den finske regering medhold i dens argumentation vedrørende sjette direktivs artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2. Den omstændighed, at disse bestemmelser i sjette direktiv vedrørende udtagelse af et gode eller erlæggelse af en tjenesteydelse til den erhvervsdrivendes private brug delvis har samme formål som berigtigelsen og eventuelt vil kunne vedrøre de samme faktiske omstændigheder, medfører ikke i sig selv, at en medlemsstat kan undlade at fastlægge en berigtigelse for så vidt angår investeringsgoder. De to mekanismer overlapper ikke hinanden så meget, at man kan anse dem for »alternative« mekanismer; der kan derimod kun tænkes at forekomme overlapninger, når der opstilles visse formodninger om »udtagelse« af goder eller tjenesteydelser »til eget brug«.

26. I det omfang der, sådan som den finske regering har fremført, som følge af mulige overlapninger opstår praktiske problemer

5 — Jf. bl.a. dom af 7.5.2002, sag C-478/99, Kommissionen mod Sverige, Sml. I, s. 4147, præmis 15, og af 26.6.2003, sag C-233/00, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 6625, præmis 75.

ved anvendelsen, skal disse problemer løses under størst mulig hensyntagen til principperne bag sjette direktiv, såsom princippet om merværdiafgiftens neutralitet. Efter min opfattelse kan sådanne problemer imidlertid ikke ganske enkelt fritage en medlemsstat fra at forordne en berigtigelse for så vidt angår investeringsgoder i henhold til sjette direktivs artikel 20, stk. 2.

27. Desuden skal berigtigelsen af fradraget i henhold til sjette direktivs artikel 20 — og for så vidt i modsætning til ordningen om beskatning af udtagelse eller erlæggelse af varer eller tjenesteydelser til privat brug — anses for en nødvendig supplering af fradragsretten i henhold til sjette direktivs artikel 17, der tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den afgift, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med sin økonomiske virksomhed, og dermed at sikre, at afgiften er neutral [6].

28. Da berigtigelsesproceduren bl.a. tillader at tage hensyn til ændringer vedrørende faktorer, der er blevet inddraget ved den oprindelige fastlæggelse af momsfradraget — hvilket især har betydning, når der er tale om investeringsgoder, der bliver i driftsformuen i en længere periode [7] — medvirker berigtigelsesproceduren til, at momsfradraget kan foretages mere præcist.

29. Hvad endelig angår sjette direktivs artikel 20, stk. 5, vedrører første præjudicielle spørgsmål tydeligvis ikke som sådan problemet, om forudsætningerne for at kunne anvende denne undtagelsesbestemmelse er opfyldt i det foreliggende tilfælde.

30. Sammenfattende foreslår jeg, at første præjudicielle spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 20 skal fortolkes således, at berigtigelse af fradrag i henhold til denne bestemmelse, med forbehold af bestemmelserne i stk. 5, er obligatorisk for medlemsstaterne for så vidt angår investeringsgoder.

V — Andet præjudicielle spørgsmål

31. Med andet præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om sjette direktivs artikel 20 skal

6 — Jf. bl.a. dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 19, og af 21.3. 2000, forenede sager C-110/98 — C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 44.

7 — Jf. forslag til afgørelse fra generaladvokat Lenz af 15.2.1996, sag C-306/94, Régie dauphinoise, dom af 11.7.1996, Sml. I, s. 3695, punkt 37.

fortolkes således, at beregtigelse af fradrag også finder anvendelse i en situation, hvor et investeringsgode, i dette tilfælde en fast ejendom, indledningsvis blev anvendt i forbindelse med en afgiftsfritaget virksomhed, hvor fradrag fra starten var fuldstændigt udelukket, selv om godet først senere i beregtigelsesperioden blev anvendt med henblik på en momspligtig virksomhed, således at den moms, der er indeholdt i investeringsgodet, kan trækkes fra.

A — *Parternes væsentlige anbringender*

32. *Uusikaupunki* og *Kommissionen* har gjort gældende, at beregtigelsen af fradraget skal anvendes i det foreliggende tilfælde. I henhold til Domstolens praksis, især Lennartz-dommen [8], er det afgørende, om en person erhverver goderne eller tjenesteydelserne for så vidt angår et investeringsgode som afgiftspligtig person. Det er ikke nogen betingelse for at anvende sjette direktivs artikel 20, stk. 2, at goderne straks anvendes til en afgiftspligtig virksomhed. I det foreliggende tilfælde blev renoverings- og byggearbejderne foretaget for en afgiftspligtig, selv om de pågældende transaktioner oprindeligt var fritaget for afgiftspligt.

33. Den *finske regering* har gjort gældende, at Lennartz-dommen [9] kun vedrører et tilfælde, hvor en medlemsstat anvender beregtigelsen af fradragene i henhold til sjette direktivs artikel 20, stk. 2. Domstolen udtalte sig imidlertid ikke om, hvorvidt fradraget kan anvendes i en situation, hvor en medlemsstat — som det er tilfældet i Finland — udelukkende anvender artikel 17 om fradragsrettens indtræden og omfang og ikke artikel 20 om beregtigelse af fradragene. Under disse omstændigheder skal fradragsretten kun bedømmes ud fra situationen på det tidspunkt, hvor de forudgående ydelser erhverves. Hvis denne erhvervelse sker med henblik på en afgiftsfritaget virksomhed, indtræder der derfor ikke nogen fradragsret.

34. Den *italienske regering* har gjort gældende, at beregtigelsen af fradragene i henhold til sjette direktivs artikel 20 ikke skal anvendes i et tilfælde som det foreliggende. Medlemsstaterne kan nemlig udelukke en sådan beregtigelse, når ændringen i fradragsretten beror på en bevidst afgørelse fra den afgiftspligtiges side.

B — *Bedømmelse*

35. Der skal indledningsvis henvises til sammenhængen mellem på den ene side fradragsrettens indtræden og på den anden side anvendelsen af beregtigelsen af fradragene.

8 — Dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795.

9 — Dom nævnt i fodnote 8.

36. Som Domstolen allerede har fastslået, følger det af sjette direktivs system og af selve ordlyden af artikel 20, stk. 2, at bestemmelsen blot fastsætter den mekanisme, som gør det muligt at beregne berigtigelserne af det oprindelige fradrag; den kan derfor ikke medføre, at der opstår en fradragsret, og heller ikke omforme den afgift, der er erlagt af en afgiftspligtig i forbindelse med dennes ikke-afgiftspligtige transaktioner, til en fradragsberettiget afgift som omhandlet i artikel 17 [10].

37. Om berigtigelsesmekanismen skal anvendes, afhænger følgelig af, om der er indtrådt en fradragsret i henhold til sjette direktivs artikel 17.

38. I henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 1, indtræder fradragsretten samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder. Ifølge sjette direktivs artikel 10, stk. 2, sker dette på det tidspunkt, hvor levering af godet eller tjenesteydelsen finder sted [11].

39. Det følger af fast retspraksis, at fradragsretten kun tilkommer en person, der er afgiftspligtig, og som optræder i denne egenskab på det tidspunkt, hvor goderne eller tjenesteydelserne erhverves, dvs. at vedkommende har erhvervet goderne til brug for sin økonomiske virksomhed i den i sjette direktivs artikel 4 forudsatte betydning; om dette er tilfældet, er et faktisk spørgsmål, som skal vurderes under hensyntagen til samtlige foreliggende omstændigheder [12].

40. I det foreliggende tilfælde anser den forelæggende ret det for ubestridt, at Uusikaupunki har foretaget bygge- og renoveringsarbejderne med hensyn til de pågældende investeringsgoder som afgiftspligtig inden for rammerne af sin økonomiske virksomhed.

41. Det skal derfor fastslås, at forudsætningen om, at den pågældende er afgiftspligtig, for at der kan indtræde en fradragsret, som anvendelsen af berigtigelsesmekanismen afhænger af, for så vidt er opfyldt.

42. Den moms, der er betalt for goder eller tjenesteydelser, kan kun give ret til fradrag, hvis de pågældende goder og tjenesteydelser er blevet anvendt i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner [13].

43. Efter min opfattelse er den omstændighed, at det investeringsgode, som bygge- og renoveringsarbejderne blev foretaget på,

10 — Jf. Lennartz-dommen, nævnt i fodnote 8, præmis 11 og 12, og dom af 2.6.2005, sag C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, Sml. I, s. 4685, præmis 38.

11 — Jf. bl.a. Waterschap Zeeuws Vlaanderen-dommen, nævnt i fodnote 10, præmis 31.

12 — Jf. Lennartz-dommen, nævnt i fodnote 8, præmis 8, 15 og 21, samt Waterschap Zeeuws Vlaanderen-dommen, nævnt i fodnote 10, præmis 31 og 32.

13 — Dom af 29.4.2004, sag C-137/02, Faxworld, Sml. I, s. 5547, præmis 24.

indledningsvis blev anvendt i forbindelse med en afgiftsfritaget virksomhed og først senere som følge af udøvelse af valgmuligheden blev anvendt med henblik på momspligtig virksomhed, ikke til hinder for fradragsretten og dermed for at anvende en berigtigelse af et oprindeligt fradrag.

44. Som Domstolen fastslog i Lennartz-dommen, skal der nemlig sondres mellem den faktiske eller påtænkte brug af goderne eller tjenesteydelserne og en afgiftspligtigs erhvervelse heraf, når denne handler som afgiftspligtig; brugen er kun afgørende for omfanget af det fradrag, som den afgiftspligtige har ret til i henhold til artikel 17, og omfanget af eventuelle berigtigelser i de efterfølgende perioder. Som Domstolen fastslog i denne dom, følger det heraf, at »det ikke i sig selv er en betingelse for at anvende artikel 20, stk. 2, at goderne straks anvendes til afgiftspligtige eller fritagne leveringer« [14].

45. Jeg går derfor ud fra, at berigtigelsen i henhold til denne artikel principielt også anvendes i et tilfælde som det foreliggende, hvor et investeringsgode indledningsvis anvendes i forbindelse med en afgiftsfritaget virksomhed og senere med henblik på en momspligtig virksomhed, såfremt de pågældende forudgående ydelser — altså goder og tjenesteydelser, der erhverves til investeringsgodet — blev erhvervet af den pågældende som afgiftspligtig [15].

46. Da det investeringsgode, som den moms, som Uusikaupunki betalte for bygge- og renoveringsarbejder, indgår i, oprindelig ikke for nogen dels vedkommende blev anvendt til de beskattede transaktioners formål, skulle det oprindelige fradrag fastsættes til »nul«. Den efterfølgende ændring af de faktorer, der oprindelig skulle tages hensyn til ved fastlæggelsen af fradraget, især anvendelsen til afgiftspligtige transaktioner, skal der således — som anført ovenfor — tages hensyn til ved berigtigelsen, således at der så vidt muligt opnås en overensstemmelse mellem omfanget af den afgiftspligtige virksomhed og fradragsretten. Denne løsning er i overensstemmelse med, at fradragsordningen som allerede nævnt tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den afgift, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med sin økonomiske virksomhed, og dermed at sikre, at afgiften er neutral [16].

14 — Lennartz-dommen, nævnt i fodnote 8, præmis 15 og 16.

15 — På samme måde nåede generaladvokat Jacobs i sit forslag til afgørelse af 30.4.1991 i Lennartz-sagen (nævnt i fodnote 8) frem til den konklusion, at »artikel 20, stk. 2, [...] kan finde anvendelse, selv når en afgiftspligtig person oprindelig erhverver goder til brug for økonomiske transaktioner, som i henhold til artikel 17, stk. 2 og 3, ikke giver ret til fradrag (f.eks. fritagne leveringer), men i de følgende år inden for berigtigelsesperioden anvender goderne til transaktioner, for hvilke merværdiafgiften kan fradrages«.

16 — Jf. ovenfor, punkt 27.

47. Hvis man undlod at anvende berigtigelsesmekanismen i et tilfælde, hvor et investeringsgode indledningsvis anvendes til afgiftsfritagne, men senere til momspligtige transaktioner, ville dette derimod medføre, at erhvervede goder og tjenesteydelser, hvis værdi er indeholdt i investeringsgodet, i strid med neutralitetsprincippet blev pålagt moms i flere omgange.

48. Sammenfattende foreslår jeg, at andet præjudicielle spørgsmål besvares med, at artikel 20 skal fortolkes således, at berigtigelsen også finder anvendelse i en situation, hvor et investeringsgode, i dette tilfælde en fast ejendom, indledningsvis blev anvendt i forbindelse med en afgiftsfritaget virksomhed, der ikke berettiger til fradrag, og senere blev anvendt med henblik på en momspligtig virksomhed.

VI — Tredje præjudicielle spørgsmål

49. Tredje præjudicielle spørgsmål skal betragtes på baggrund af den omstændighed, at fradrag af moms, der er erlagt i forbindelse med investeringer i fast ejendom inden indgivelse af ansøgningen om at blive afgiftspligtig, i henhold til AVL er udelukket, hvis den pågældende ansøgning ikke fremsættes inden for en frist på seks måneder.

50. Tredje spørgsmål drejer sig altså i det væsentlige om, hvorvidt sjette direktivs artikel 13, punkt C, stk. 2, skal fortolkes således, at en medlemsstat, der indrømmer afgiftspligtige ret til at vælge at erlægge afgift af brugen af en fast ejendom, fuldstændig kan udelukke fradrag af moms, der er blevet erlagt for investeringer i fast ejendom inden det tidspunkt, hvor der blev indgivet ansøgning om, at udlejning af den faste ejendom skulle behandles som afgiftspligtig virksomhed, såfremt ansøgningen ikke blev indgivet inden for en frist på seks måneder.

A — *Parternes væsentlige anbringender*

51. Den *finske* og den *italienske regering* har gjort gældende, at sjette direktivs artikel 13, punkt C, stk. 2, giver ret til at opstille en begrænsning af fradragsretten som den, der gælder i henhold til finsk ret.

52. Den finske regering har anført, at medlemsstaterne i henhold til ordlyden af sjette direktivs artikel 13, punkt C, stk. 2, kan begrænse fradragsretten. Formålet med valgmuligheden for så vidt angår afgiftspligt er at gøre muliggøre et momsfradrag for så vidt angår omkostninger i forbindelse med fast ejendom. Medlemsstaternes ret til at indskrænke valgmuligheden påvirker normalt retten til momsfradrag for så vidt angår omkostninger i forbindelse med fast ejendom.

53. Den italienske regering går ud fra, at valgmuligheden for så vidt angår afgiftspligt ikke medfører nogen ret til fradrag for tidligere erhvervelser. Valgmuligheden gælder således kun for fremtidige erhvervelser. På grundlag af sjette direktivs artikel 13, punkt C, og især artikel 18, stk. 3, kan medlemsstaterne imidlertid fastsætte, at valgmuligheden for så vidt angår afgiftserlæggelse i tilfælde af udlejning af fast ejendom skal have tilbagevirkende kraft, men de er ikke forpligtet hertil.

56. Kommissionen er i vid udstrækning enig heri og har erklæret, at sjette direktivs artikel 17-20 skal anvendes automatisk, så snart den afgiftspligtige har anvendt sin fradragsret i henhold til national ret. Set i lyset af Domstolens faste praksis kan medlemsstaterne i dette tilfælde ikke begrænse fradragsretten yderligere.

B — *Bedømmelse*

54. *Uusikaupunki* og *Kommissionen* har gjort gældende, at artikel 13, punkt C, ikke giver medlemsstaterne mulighed for at begrænse fradragsretten i forbindelse med investeringer i fast ejendom på en sådan måde, at den under visse omstændigheder er fuldstændig udelukket.

57. I sjette direktivs afsnit X (artikel 13-16) opstilles der forskellige afgiftsfritagelser, bl.a. udlejning og bortforpagtning af fast ejendom i henhold til artikel 13, punkt B, litra b).

55. Uusikaupunki har ved sin fortolkning af sjette direktivs artikel 13, punkt C, sondret mellem på den ene side medlemsstatens ret til at begrænse omfanget af valgfriheden og på den anden side fastsættelsen af de nærmere bestemmelser for dens udøvelse. Efter Uusikaupunkis opfattelse har spørgsmålet om omfanget af valgfriheden i det foreliggende tilfælde for så vidt ingen betydning, som det er ubestridt, at Uusikaupunki havde en valgmulighed og også har udøvet denne. Hvad angår fastsættelsen af de nærmere bestemmelser for udøvelsen af valgfriheden er det ikke tilladt Finland at begrænse fradragsretten så meget, at den er fuldstændig udelukket.

58. I henhold til artikel 13, punkt C, stk. 1, litra a), kan medlemsstaterne imidlertid »genindføre« beskatningen ved at indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift.

59. I henhold til artikel 13, punkt C, stk. 2, kan medlemsstaterne begrænse omfanget af denne valgfrihed og fastsætte de nærmere bestemmelser for dens udøvelse.

60. Domstolen har fastslået, at medlemsstaterne på grundlag af denne beføjelse kan indrømme de ved sjette direktiv fritagne personer mulighed for at give afkald på fritagelsen enten i alle tilfælde, inden for bestemte grænser eller under visse betingelser [17].

61. I henhold til Domstolens praksis følger det heraf, at medlemsstaterne har et vidt skøn i forbindelse med bestemmelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt B og C [18].

62. Det er efter min opfattelse vigtigt indledningsvis at fastholde, at den beføjelse og det skøn, som er indrømmet medlemsstaterne ved artikel 13, punkt C, betyder, at de kan bedømme, om der skal indrømmes de afgiftspligtige ret til at vælge, om der skal erlægges afgift eller ej [19].

63. Der skal for så vidt gives Kommissionen medhold i, at artikel 13, punkt C, der vedrører afgiftserlæggelsen, dermed principielt ikke kan give medlemsstaterne grundlag for umiddelbart at begrænse omfanget af andre bestemmelser i sjette direktiv eller rettigheder såsom fradragsretten.

64. I det foreliggende tilfælde tvivler jeg allerede på, at den fuldstændige udelukkelse af muligheden for fradrag for moms, der — inden udøvelsen af valgfriheden — er blevet erlagt for investeringer i den pågældende faste ejendom, i tilfælde af at fristen på seks måneder efter ibrugtagning af den faste ejendom er udløbet, er dækket af medlemsstaternes beføjelse til på grundlag af artikel 13, punkt C, stk. 2, at fastlægge omfanget af muligheden for at vælge at erlægge afgift eller de nærmere bestemmelser for valgfrihedens udøvelse.

65. Medlemsstaternes beføjelse indebærer ganske vist en ret til at fastlægge regler for indgivelsen af ansøgningen og en godkendelsesprocedure [20] og bestemme, at udlejning eller bortforpagtning af den faste ejendom først pålægges afgift efter indgivelse af ansøgningen og heller ikke behandles som en afgiftspligtig virksomhed med tilbagevirkende kraft. Men en fuldstændig udelukkelse af fradragsretten, især på grundlag af en berigtigelse, for så vidt angår den moms af investeringer i fast ejendom, der er blevet erlagt inden indgivelse af ansøgningen, vedrører efter min opfattelse ikke mere afgiftserlæggelse i tilfælde af udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, eller omfanget af retten til at vælge en sådan afgiftserlæggelse eller fastsætte de nærmere bestemmelser for udøvelsen af valgfriheden.

66. Selv hvis man måtte antage, at denne udelukkelse skal anses for en begrænsning af valgfriheden eller en nærmere bestemmelse

17 — Dom af 3.12.1998, sag C-381/97, Belgocodex, Sml. I, s. 8153, præmis 16, og af 19.1.1982, sag 8/81, Becker, Sml. s. 53, præmis 38.

18 — Dommen i sag C-381/97, nævnt i fodnote 17, præmis 16 og 17.

19 — Jf. også dommen i sag C-381/97, nævnt i fodnote 17, præmis 17.

20 — Jf. dom af 9.9.2004, sag C-269/03, Objekt Kirchberg, Sml. I, s. 8067, præmis 23.

for dens udøvelse i henhold til artikel 13, punkt C, stk. 2, skal det huskes, at det skal være muligt at gøre brug af valgfriheden, uden at fradragsretten skades urimeligt [21].

67. Der skal i denne forbindelse tages hensyn til, at det er et grundlæggende princip i merværdiafgiftssystemet, at der for hver transaktion kun svares moms med fradrag af det momsbeløb, der direkte er blevet svaret af priserne på de forskellige elementer, der indgår i prisen på goder og tjenesteydelser [22].

68. Set i lyset heraf kan medlemsstaterne efter min opfattelse inden for rammerne af deres skøn f.eks. undlade at give udøvelsen af valgmuligheden med hensyn til afgiftserlæggelse tilbagevirkende kraft, således at det ikke er muligt efterfølgende at foretage et fradrag for så vidt angår perioden, inden valgmuligheden blev udøvet. Det ville derimod være en uforholdsmæssig begrænsning af fradragsretten og uforeneligt med princippet om afgiftsneutralitet, hvis det ikke i det mindste var muligt at foretage et fradrag af den moms, der er erlagt for så vidt angår investeringer i fast ejendom inden udøvelsen af valgmuligheden, i den berigtigelsesperiode, der er tilbage efter udøvelsen af valgmuligheden og i det omfang, der er fastsat i artikel 20, stk. 2.

21 — Ovennævnte dom, præmis 24.

22 — Jf. bl.a. dommen i sag 268/83, nævnt i fodnote 6, præmis 16.

69. Jeg foreslår derfor, at tredje præjudicielle spørgsmål besvares med, at artikel 13, punkt C, stk. 2, ikke skal fortolkes således, at en medlemsstat, der indrømmer afgiftspligtige ret til at vælge at erlægge afgift af brugen af en fast ejendom, fuldstændig kan udelukke fradrag af moms, der er erlagt for investeringer i fast ejendom inden det tidspunkt, hvor der blev indgivet ansøgning om, at udlejning af den faste ejendom skulle behandles som afgiftspligtig virksomhed, såfremt ansøgningen ikke indgives inden for en frist på seks måneder efter ibrugtagning af den faste ejendom.

VII — Fjerde præjudicielle spørgsmål

70. Fjerde præjudicielle spørgsmål drejer sig herefter i det væsentlige om, hvorvidt sjette direktivs artikel 17, stk. 6, skal fortolkes således, at en medlemsstat, der indrømmer afgiftspligtige ret til at vælge at erlægge afgift af brugen af en fast ejendom, fuldstændig kan udelukke fradrag af moms, der er erlagt for så vidt angår investeringer i fast ejendom inden indgivelse af ansøgning om, at udlejning af den faste ejendom skulle behandles som afgiftspligtig virksomhed, hvis ansøgningen ikke indgives inden for en frist på seks måneder.

A — *Parternes væsentlige anbringender*

71. Efter den *finske regerings* opfattelse giver bestemmelserne i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, medlemsstaterne mulighed for at begrænse fradragsretten i forbindelse med investeringer i fast ejendom så meget, at den, som i det foreliggende tilfælde i henhold til AVL, er fuldstændig udelukket. I henhold til Domstolens praksis er det kun udelukkelser, der vedrører alle goder eller tjenesteydelser generelt, som er uforenelige med sjette direktiv.

72. *Uusikaupunki* og *Kommissionen* har derimod gjort gældende, at artikel 17, stk. 6, ikke kan anvendes i det foreliggende tilfælde. De finske bestemmelser er snarere udtryk for en afvisning af berigtigelsen af fradraget i henhold til sjette direktivs artikel 20 end en udelukkelse af fradragsretten i henhold til artikel 17.

73. Den *italienske regering* har henvist til sine udtalelser vedrørende andet præjudicielle spørgsmål. Herefter har Finland ved AVL's artikel 106 indrømmet de afgiftspligtige en fradragsret, som egentlig ikke fremgår af direktivet. Følgelig kan sjette direktivs artikel 17, stk. 6, kun anvendes i tilfælde af en begrænsning og ikke i tilfælde af en udvidelse af fradragsretten, og bestemmelsen har derfor ingen betydning i det foreliggende tilfælde.

B — *Bedømmelse*

74. I henhold til artikel 17, stk. 6, kan medlemsstaterne, »indtil de ovenfor omhandlede regler træder i kraft, [...] opretholde alle de undtagelser, som på tidspunktet for dette direktivs ikrafttræden var gældende i henhold til deres nationale lovgivning«. Udtrykket »undtagelser« i dette afsnit er således knyttet til artikel 17, stk. 6, første afsnit [23].

75. Artikel 17, stk. 6, første afsnit, bestemmer, at Rådet fastsætter »de udgifter, der ikke giver ret til fradrag i merværdiafgiften«. I henhold til artikel 17, stk. 6, første afsnit, andet punktum, »giver udgifter, der ikke er af streng erhvervsmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, [under alle omstændigheder] ikke adgang til fradrag«.

23 — Jf. dom af 18.6.1998, sag C-43/96, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 3903, præmis 17 og 18.

76. Artikel 17, stk. 6, første afsnit, vedrører således bestemte kategorier eller former for udgifter, nemlig især — men ikke udelukkende — udgifter, der ikke er af streng erhvervsmæssig karakter [24].

77. Baggrunden for artikel 17, stk. 6, er historisk set på den ene side den omstændighed, som Kommissionen har henvist til i bemærkningerne til sit forslag — nemlig at visse udgifter, der ganske vist afholdes som led i virksomhedens normale drift, er vanskelige at opdele i en erhvervsmæssig del og en privat del; for det andet skal det bemærkes, at medlemsstaterne ved vedtagelsen af sjette direktiv ikke kunne blive enige om, hvilken ordning der særligt skulle gælde for udgifterne til personbefordring [25].

78. Den beføjelse for medlemsstaterne, der er opstillet i artikel 17, stk. 6, andet afsnit, indebærer altså, at medlemsstaterne foreløbig kan opretholde en udelukkelse af fradragsretten for så vidt angår bestemte former for udgifter — nemlig udgifter, der henhører under de bestemmelser, som Rådet fastsætter i henhold til artikel 17, stk. 6.

79. Jeg mener derfor — ligesom Kommissionen og Uusikaupunki — at den »fradragsret«, som bestemmelsen vedrører, ikke er relevant i det foreliggende tilfælde og derfor ikke er egnet til at begrunde en sådan udelukkelse af fradragsretten som den, der foreligger her. I henhold til AVL er investeringer i fast ejendom nemlig ikke principielt en form for udgifter, der ikke kan trækkes fra. AVL's § 102, stk. 1, første afsnit, bestemmer nemlig, at investeringer vedrørende fast ejendom kan trækkes fra under forudsætning af, at erhvervelsen finder sted med henblik på den afgiftspligtige virksomhed på et tidspunkt, hvor denne udøves. Den fuldstændige udelukkelse vedrører i det foreliggende tilfælde kun den moms, der bæres inden indgivelsen af ansøgningen, såfremt ansøgningen om afgiftserlæggelse ikke fremsættes inden for en frist på seks måneder fra ibrugtagning af den faste ejendom. Der er således, som det fremgår af min redegørelse vedrørende de tre første præjudicielle spørgsmål, i første række tale om berigtigelsesordningen i henhold til sjette direktivs artikel 20 og ikke om momsfradragsordningen som sådan i henhold til direktivets artikel 17.

80. Efter min opfattelse skal fjerde præjudicielle spørgsmål derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 17, stk. 6, ikke skal fortolkes således, at en medlemsstat, der indrømmer afgiftspligtige ret til at vælge at erlægge afgift af brugen af en fast ejendom, fuldstændig kan udelukke fradrag af moms,

24 — Jf. også generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse af 13.11.1997 i sag C-43/96 (dommen er nævnt i fodnote 23), punkt 12.

25 — Jf. dommen i sag C-43/96, nævnt i fodnote 23, præmis 19.

der er erlagt for investeringer i fast ejendom inden indgivelsen af ansøgning om, at udlejning af den faste ejendom skulle behandles som afgiftspligtig virksomhed, såfremt ansøgningen ikke indgives inden for en frist på seks måneder.

VIII — Begrænsning af dommens tidsmæssige virkninger

A — *Parternes væsentlige anbringender*

81. Den *finske regering* har for det tilfælde, at Domstolen ikke måtte dele dens opfattelse, anmodet denne om at begrænse dommens tidsmæssige virkninger således, at den kun har virkninger for tiden efter domsafsigelsen. Regeringen har henvist til de pågældende bestemmelsers uklare karakter og de praktiske problemer, der ville være forbundet med at anvende dem med tilbagevirkende kraft. Den har frem for alt under den mundtlige forhandling anført, at den handlede i god tro. Regeringen har påpeget, at den finske ordning blev drøftet på møder i momsudvalget i 1995, og at hverken Kommissionen eller andre medlemsstater rejste indsigelser mod ordningen.

82. Efter *Kommissionens* opfattelse er der ingen grund til at begrænse dommens tidsmæssige virkninger. Kommissionen har dog bekræftet, at den finske ordning blev drøftet på to møder i 1995. Der var i hvert fald nogle af medlemsstaterne, der ved denne lejlighed ytrede tvivl om, hvorvidt den finske ordning med fradrag for så vidt angår investeringsgoder er forenelig med fællesskabsretten. Den finske regering var klar over, at Kommissionen ikke anser den finske ordning for at være forenelig med sjette direktiv.

B — *Bedømmelse*

83. Det skal indledningsvis bemærkes, at i henhold til fast retspraksis skal den fortolkning, som Domstolen foretager af en fællesskabsretlig regel under udøvelse af sin kompetence i henhold til artikel 234 EF, belyse og præcisere betydningen og rækkevidden af den pågældende regel, således som den skal forstås og anvendes, henholdsvis burde have været forstået og anvendt fra sin ikrafttræden. Heraf følger, at den således fortolkede regel kan og skal anvendes af retten endog i forbindelse med retsforhold, der er stiftet og består, før der afsiges dom vedrørende fortolkningsanmodningen, såfremt betingelserne for at forelægge en

tvist om anvendelsen af den nævnte regel i øvrigt er opfyldt [26].

84. I henhold til fast retspraksis vil Domstolen kun undtagelsesvis under anvendelse af det almindelige retssikkerhedsprincip, der er knæsat i Fællesskabets retsorden, finde anledning til at begrænse borgernes mulighed for at påberåbe sig den således fortolkede bestemmelse med henblik på anfægtelse af tidligere i god tro stiftede retsforhold [27].

85. Domstolen har således kun truffet en sådan bestemmelse under ganske bestemte forhold, hvor der ellers var risiko for alvorlige økonomiske følger, navnlig fordi der var stiftet mange retsforhold i god tro i henhold til de pågældende retsforskrifter, som blev anset for at være lovligt i kraft, og fordi det fremgik, at de private og de nationale myndigheder var blevet forledt til at følge en adfærd, som ikke var i overensstemmelse med Fællesskabets retsforskrifter, på grund af en objektiv og betydelig usikkerhed vedrørende fællesskabsforskrifternes rækkevidde, en usikkerhed, som de øvrige medlemsstater eller Kommissionen eventuelt selv havde bidraget til med den af dem fulgte adfærd [28].

86. Om Domstolen foretager en tidsmæssig begrænsning, afhænger altså af en undersøgelse af, om der er tale om betydelige økonomiske konsekvenser, og om de berørte parter var i god tro [29].

87. I det foreliggende tilfælde må det fastslås, at den finske regering — kun — har henvist til praktiske problemer, som man må forvente, hvis der ikke sker en tidsmæssig begrænsning af dommens virkninger; regeringen har ikke påvist nærmere, at dommen skulle have mere alvorlige økonomiske konsekvenser.

88. Desuden ville det, i betragtning af den undtagelseskarakter, som bør være kendetegnende, når Domstolen gør brug af muligheden for at begrænse en doms virkninger i tidsmæssig henseende, efter min opfattelse gå meget vidt, hvis man på grundlag af de vage holdepunkter, der findes i den forelig-

26 — Jf. bl.a. mit forslag til afgørelse af 8.7.2004 i de forenede sager C-453/02 og C-462/02, Linneweber og Akritidis, punkt 60, samt dommen af 17.2.2005, Sml. I, s. 1131, præmis 41, og dom af 11.8.1995, forenede sager C-367/93 — C-377/93, Roders m.fl., Sml. I, s. 2229, præmis 42, og af 3.10.2002, sag C-347/00, Barreira Pérez, Sml. I, s. 8191, præmis 44.

27 — Jf. bl.a. dom af 23.5.2000, sag C-104/98, Buchner m.fl., Sml. I, s. 3625, præmis 39, og Barreira Pérez-dommen, nævnt i fodnote 26, præmis 45.

28 — Dom af 20.9.2001, sag C-184/99, Grzelczyk, Sml. I, s. 6193, præmis 53, og af 15.3.2005, sag C-209/03, Bidar, Sml. I, s. 2119, præmis 69.

29 — Jf. i denne retning dom af 13.12.2002, sag C-481/99, Heiniger, Sml. I, s. 9945, præmis 52.

gende sag, bekræftede, at den finske regering var i god tro.

89. Hverken Kommissionens delvis modsigende angivelser eller den finske regerings anbringender, der ikke kan fjerne disse modsigelser, giver grundlag for at fastslå sikkert, hvilke resultater man nåede frem til ved drøftelserne i momskomitéen. Den bemærkning til protokollen, som Kommissionen har fremlagt på anmodning herom, er heller ikke nogen rigtig hjælp. Det kan kun siges med en vis sikkerhed, at der har fundet en diskussion sted om den relevante finske ordning, og at visse medlemsstater åbenbart har ytret betænkeligheder ved den. Dette skyldes nok ikke mindst den »åbne« form ved disse møder, hvor man ifølge Kommissionen drøftede forskellige emner frit. For at kunne fastslå, at en regering har været i god tro om dens nationale bestemmelsers forenelighed med fællesskabsretten, skal der efter min opfattelse foreligge et klarere forhold end det, at Kommissionen eller andre medlemsstater efter sigende ikke har fremført indsigelser under en sådan form for drøftelser. I modsat fald ville man skabe en betydelig usikkerhedsfaktor vedrørende retsvirkningerne af Domstolens domme og gøre retsvirkningerne afhængige af forhold, som Domstolen i praksis næsten ikke ville kunne undersøge eller kontrollere.

90. Der skal således sondres mellem det foreliggende tilfælde og en situation som f.eks. den, genereladvokat Jacobs behandlede i sit forslag til afgørelse i Banca Popolare di Cremona-sagen, hvor en medlemsstats gode tro især blev begrundet med, at den byggede på en skrivelse, som var affattet i utvetydige vendinger og underskrevet af en kompetent generaldirektør i Kommissionen [30].

91. Der er efter min opfattelse derfor ingen grund til at begrænse dommens tidsmæssige virkninger [31].

IX — Sagens omkostninger

92. Den finske og den italienske regerings samt Kommissionens omkostninger kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

30 — Forslag til afgørelse fra generaladvokat Jacobs af 17.3.2005 i sag C-475/03, Banca Popolare di Cremona, punkt 80.

31 — Der er derfor heller ingen grund til at behandle spørgsmålet om, hvilken dato det vil være passende at fastsætte som grænse for den tidsmæssige virkning, sådan som generaladvokat Jacobs gjorde det i sit forslag til afgørelse i sag C-475/03 (nævnt i fodnote 30).

X — Forslag til afgørelse

93. Sammenfattende foreslår jeg Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål således:

»1) Artikel 20 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF skal fortolkes således, at berigtigelse af fradrag i henhold til denne bestemmelse, med forbehold af bestemmelserne i stk. 5, er obligatorisk for medlemsstaterne, for så vidt angår investeringsgoder.

2) Sjette momsdirektivs artikel 20 skal fortolkes således, at berigtigelsen også finder anvendelse i en situation, hvor et investeringsgode, i dette tilfælde en fast ejendom, indledningsvis blev anvendt i forbindelse med en afgiftsfritaget virksomhed, der ikke berettiger til fradrag, og senere blev anvendt med henblik på en momspligtig virksomhed.

3) Sjette momsdirektivs artikel 13, punkt C, stk. 2, og artikel 17, stk. 6, skal ikke fortolkes således, at en medlemsstat, der indrømmer afgiftspligtige ret til at vælge at erlægge afgift af brugen af en fast ejendom, fuldstændig kan udelukke fradrag af moms, der er erlagt for investeringer i fast ejendom inden det tidspunkt, hvor der blev indgivet ansøgning om, at udlejning af den faste ejendom skulle behandles som afgiftspligtig virksomhed, såfremt ansøgningen ikke indgives inden for en frist på seks måneder efter ibrugtagning af den faste ejendom.«