DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

30. marts 2006 *

I sag C-184/04,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Korkein hallinto-oikeus (Finland) ved afgørelse af 16. april 2004, indgået til Domstolen den 19. april 2004, i en sag anlagt af:

Uudenkaupungin kaupunki,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne K. Schiemann (referende dommer), N. Colneric, J.N. Cunha Rodrigues og E. Levits,

generaladvokat: C. Stix-Hackl
justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 22. juni 2005,

* Processprog: finsk.

efter at der er afgivet indlæg af:

— Uudenkaupungin kaupunki ved asianajaja M. Pikkujämsä

— den finske regering ved T. Pynnä og E. Bygglin, som befuldmægtigede

— den italienske regering ved I.M. Braguglia, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato P. Gentili

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved L. Ström van Lier og I. Koskinen, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 15. september 2005,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 13, punkt C, andet afsnit, artikel 17, stk. 6, andet afsnit, og artikel 20 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), som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 (EFT L 102, s. 18, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen rejser i det væsentlige det spørgsmål, om der i lyset af sjette direktiv skal indrømmes en berigtigelse af fradrag for indgående merværdiafgift (herefter »moms«) af investeringsgoder i tilfælde af, at en fast ejendom først er anvendt til afgiftsfri virksomhed, for derefter at blive anvendt til afgiftspligtig virksomhed, efter udøvelsen af valgfriheden i sjette direktivs artikel 13, punkt C.

3 Anmodningen er blevet forelagt under appel iværksat af Uudenkaupungin kaupunki (byen Uusikaupunki, herefter »Uusikaupunki«) til prøvelse af en afgørelse fra Helsingin hallinto-oikeus, hvorved denne ikke gav Uusikaupunki medhold i søgsmål til prøvelse af to afgørelser fra Lounais-Suomen verovirasto (afgiftskontor for det sydvestlige Finland) vedrørende anmodninger om berigtigelse af fradrag og godtgørelse for moms indgivet af Uusikaupunki.

Retsforskrifter

Sjette direktiv

4 Sjette direktivs artikel 5, stk. 6 og 7, har følgende ordlyd:

»6. 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 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.

7. 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

b) en afgiftspligtig persons udtagelse af et gode til en ikke afgiftspligtig form for virksomhed, såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften på tidspunktet for erhvervelsen eller for udtagelsen i henhold til litra a)

c) bortset fra de i stk. 8 omhandlede tilfælde, det forhold, at en afgiftspligtig person eller personer, som indtræder i hans rettigheder, når han ophører med sin afgiftspligtige økonomiske virksomhed ligger inde med goder, såfremt disse goder har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften ved erhvervelsen eller ved udtagelsen i henhold til litra a).«

5 Direktivets artikel 6, stk. 2 og 3, bestemmer:

»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.

Medlemsstaterne kan fravige bestemmelserne i dette stykke, såfremt en sådan undtagelse ikke giver anledning til konkurrencefordrejning.

3. Med henblik på at modvirke konkurrencefordrejning kan medlemsstaterne, med forbehold af det i artikel 29 nævnte samråd, med tjenesteydelser mod vederlag sidestille tjenesteydelser, som af en afgiftspligtig person udføres til brug for dennes virksomhed, såfremt en anden afgiftspligtig persons udførelse af en sådan tjenesteydelse ikke ville give ham ret til fuldt fradrag af merværdiafgiften.«

6 I henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), skal medlemsstaterne fritage udlejning af fast ejendom for moms. I henhold til direktivets artikel 13, punkt C, kan medlemsstaterne indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af udlejning af fast ejendom. I henhold til direktivets artikel 13, punkt C, stk. 2, kan medlemsstaterne imidlertid begrænse omfanget af denne valgfrihed og fastsætte de nærmere bestemmelser for dens udøvelse.

7 Sjette direktivs artikel 17, der har overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang«, bestemmer:

»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.«

8 De fællesskabsbestemmelser, som er nævnt i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, første afsnit, er endnu ikke blevet vedtaget på grund af uenighed i Rådet vedrørende de udgifter, der eventuelt ikke skal give ret til fradrag af moms.

9 Sjette direktivs artikel 18, stk. 1 og 2, opstiller visse krav med hensyn til fremgangsmåden for udøvelse af fradragsretten. Artiklens stk. 3 bestemmer herved, at de betingelser og nærmere bestemmelser, ifølge hvilke en afgiftspligtig person kan få tilladelse til at foretage et fradrag, som han ikke har foretaget i henhold til nævnte artikels stk. 1 og 2, fastsættes af medlemsstaterne.

10 Sjette direktivs artikel 20, der har overskriften »Berigtigelse af fradragene«, indeholder følgende bestemmelser:

»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 den periode, der lægges til grund for berigtigelsen, forlænges med op til tyve år.

[...]

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.

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.

[...]«

11 Ved sjette direktivs artikel 29 er der nedsat et »rådgivende udvalg vedrørende merværdiafgift«, der består af repræsentanter for medlemsstaterne og Kommissionen, og som er beføjet til at behandle spørgsmål, som angår anvendelsen af fællesskabsbestemmelserne vedrørende moms.

De nationale bestemmelser

12 Bestemmelserne om den afgiftsmæssige behandling af udlejning af fast ejendom er indeholdt i §§ 27-30 i momsloven (arvonlisäverolaki, lov nr. 1501 af 30.12.1993, herefter »AVL«). I henhold til lovens § 27, stk. 1, er udlejning af fast ejendom fritaget for moms. Lovens § 30, stk. 1, giver afgiftspligtige personer mulighed for at vælge at erlægge afgift i tilfælde af udlejning af fast ejendom forudsat, at den faste ejendom

anvendes af staten eller fortløbende anvendes til virksomhed, der berettiger til fradrag, dvs. til afgiftspligtig virksomhed.

13 I henhold til AVL's § 33 anses en arbejdsydelse i forbindelse med nybyggeri eller renovering af fast ejendom for en levering til eget brug, selv når en erhvervsdrivende sælger en fast ejendom eller anvender den på en anden måde end den, der giver ret til fradrag, hvis han fra erhvervelsen af byggeydelsen eller ejendommen har kunnet foretage fradrag, eller hvis han selv har udført byggeydelsen i forbindelse med en anvendelse, der giver ret til fradrag.

14 Bestemmelserne vedrørende fradragsretten findes i AVL's §§ 102-118. I henhold til lovens § 102, stk. 1, første afsnit, om den generelle fradragsret, kan den afgiftspligtige i forbindelse med afgiftspligtig virksomhed fradrage afgiften af goder eller tjenesteydelser, som han køber af en anden afgiftspligtig. I overensstemmelse med AVL's § 106 om fradrag i forbindelse med byggeydelser kan en ejer af en fast ejendom, der har ansøgt om at blive momspligtig i henhold til lovens § 30, i princippet foretage fradrag som omhandlet i lovens § 102 for tjenesteydelser eller varer, som han har erhvervet med henblik på den afgiftspligtige udlejning af den faste ejendom.

15 Fradrag for moms af investeringer i fast ejendom, der er foretaget før udøvelsen af valget om at aflægge afgift, er imidlertid kun mulig, hvis dette valg er udøvet inden for en frist på seks måneder fra ibrugtagningen af den pågældende faste ejendom. AVL giver ikke mulighed for til fordel for den afgiftspligtige at ændre eller berigtige fradrag vedrørende renovering, nybyggeri eller erhvervelse af fast ejendom, i tilfælde hvor ansøgningen om at blive afgiftspligtig er indgivet efter udløbet af den ovennævnte frist, når den faste ejendom oprindeligt er taget i brug i forbindelse med en momsfritaget aktivitet, før den blev anvendt i forbindelse med afgiftspligtig virksomhed.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

16 Uusikaupunki renoverede en fast ejendom, som den ejer, og udlejede lokaler i den faste ejendom 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. Omkostningerne ved disse to projekter omfattede moms på 2 206 224 FIM.

17 Den 4. april 1996 ansøgte Uusikaupunki i henhold til AVL's § 30 Turun lääninverovirasto (det regionale afgiftskontor i Turku) om at blive anset for momspligtig med hensyn til udlejningen af de to faste ejendomme, der er omhandlet i hovedsagen. Afgiftsmyndighederne gav tilladelse hertil med virkning fra ansøgningsdatoen, idet ansøgningen ikke var indgivet inden for den frist på seks måneder fra ibrugtagningen af den faste ejendom, der er fastsat i AVL's § 106.

18 Ved to ansøgninger af henholdsvis 8. september 1998 og 30. marts 2000 anmodede Uusikaupunki på grundlag af sjette direktivs artikel 20 Lounais-Suomen verovirasto om berigtigelse af momsfradraget og godtgørelse for en del af den moms, som var indeholdt i bygge- og renoveringsomkostningerne for 1996-1999. Det beløb, der blev anmodet om, udgjorde i alt 1 651 653 FIM forhøjet med renter efter loven.

19 Ved afgørelser af 3. maj 2000 afviste Lounais-Suomen verovirasto ansøgningerne med den begrundelse, at fradrag for den moms, som var indeholdt i bygge- og renoveringsomkostningerne, i henhold til AVL's § 106 kun var mulig, hvis valget om at erlægge moms var blevet udøvet inden for en frist på seks måneder fra ibrugtagningen af de faste ejendomme.

20 Uusikaupunki anfægtede afgørelserne ved Helsingin hallinto-oikeus, der ikke gav byen medhold. Uusikaupunki påankede dommen ved Korkein Hallinto-oikeus (Finlands højeste forvaltningsdomstol).

21 Korkein hallinto-oikeus stiller spørgsmål ved, om de betingelser, som AVL opstiller for retten til momsfradrag, er i strid med sjette direktiv, idet det efter finsk ret ikke er muligt at berigtige momsfradrag i forbindelse med udlejning af en fast ejendom, hvis den faste ejendom oprindeligt er taget i brug i forbindelse med en momsfritaget aktivitet, før den blev anvendt i forbindelse med afgiftspligtig virksomhed, medmindre ansøgningen om at erlægge afgift af udlejningen er indgivet inden for en frist på seks måneder efter ibrugtagningen af den faste ejendom.

22 Ifølge den forelæggende ret er det ubestrideligt, at Uusikaupunki har handlet i egenskab af afgiftspligtig person i forbindelse med de erhvervelser, der er foretaget i form af den omtvistede renovering og nybyggeri, og at disse erhvervelser er foretaget med henblik på sagsøgerens økonomiske virksomhed.

23 Korkein hallinto-oikeus har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [sjette direktivs] artikel 20 [...] 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 [sjette direktivs] 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 [sjette direktivs] 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 [sjette direktivs] 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?«

Om det første spørgsmål

24 Det bemærkes indledningsvis, at ifølge tanken bag den ordning, der er indført ved sjette direktiv, kan den afgift, som i tidligere led har været pålagt goder eller tjenesteydelser, der er anvendt af en afgiftspligtig person med henblik på den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, fradrages. Fradraget for indgående moms er knyttet til opkrævningen af udgående moms. Når goder eller tjenesteydelser erhvervet af en afgiftspligtig person anvendes i forbindelse med afgiftsfritagne transaktioner eller transaktioner, der ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, kan der hverken ske opkrævning af udgående afgift eller fradrag for indgående afgift. I det omfang goder eller tjenesteydelser anvendes til transaktioner, der afgiftsbelægges i senere led, er det derimod nødvendigt med et fradrag for den afgift, der har været pålagt transaktionerne i tidligere led, for at undgå dobbelt påligning af afgift.

25 Den periode for berigtigelse af fradrag, der er fastsat i sjette direktivs artikel 20, gør det muligt at undgå unøjagtigheder i beregningen af fradrag og uberettigede fordele eller ulemper for den afgiftspligtige person, bl.a. når der efter angivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de oprindelige elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet. Sandsynligheden for, at der indtræder en sådan ændring, er særlig betydelig i forbindelse med investeringsgoder, som ofte anvendes over en årrække, hvor formålet med deres anvendelse kan ændre sig. Sjette direktiv fastsætter derfor en berigtigelsesperiode på fem år, som kan forlænges til 20 år i forbindelse med fast ejendom med forskellige størrelser fradrag spredt over hele perioden.

26 Systemet med berigtigelse af fradrag udgør et vigtigt led i den ordning, der er indført ved sjette direktiv, idet den har til formål at sikre nøjagtigheden af fradragene og derfor neutraliteten i den afgiftsmæssige belastning. Sjette direktivs artikel 20, stk. 2, der vedrører investeringsgoder, som er relevante i hovedsagen, er desuden formuleret på en måde, så bestemmelsen ikke levner nogen tvivl om, at den er bindende.

27 Det følger desuden af fast retspraksis, at da begrænsninger af fradragsretten og dermed af berigtigelserne af fradrag skal anvendes ensartet i alle medlemsstaterne, er undtagelser ikke tilladt, medmindre de er udtrykkeligt fastsat ved sjette direktiv (jf. i denne retning dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 27). Den omstændighed, at sjette direktivs artikel 20, stk. 5, fastsætter meget præcise betingelser, der skal være opfyldt, for at en medlemsstat undtagelsesvis kan undlade at bringe artiklens stk. 2 i anvendelse, forstærker sidstnævntes bestemmelses bindende karakter. Det bemærkes herved, at der under retsforhandlingerne er givet udtryk for uenighed mellem den finske regering og Kommissionen om, hvorvidt et samråd med det rådgivende udvalg, der er nedsat i henhold til sjette direktivs artikel 29, havde fundet sted som omhandlet i direktivets artikel 20, stk. 5, og hvad resultatet af dette samråd havde været. Det er imidlertid åbenbart, at de af den nationale ret forelagte spørgsmål ikke har til formål at undersøge, om betingelserne for anvendelse af denne undtagelsesbestemmelse er opfyldt i det foreliggende tilfælde.

28 Hvad angår den finske regerings argument om, at sjette direktivs artikel 20, stk. 4, giver medlemsstaterne mulighed for at definere begrebet »investeringsgoder«, og at byggeydelser ikke nødvendigvis skal være omfattet af dette begreb, skal blot bemærkes, at regeringen har indrømmet, at der ikke er fastlagt nogen definition af dette udtryk i finsk ret, idet den fremgangsmåde, der er fastsat i sjette direktivs artikel 20, stk. 2-5, ikke er gennemført i national ret. Det følger imidlertid af Domstolens praksis, at en medlemsstat, der ikke har gennemført bestemmelserne i et direktiv i national ret, ikke kan gøre de begrænsninger, som ville have kunnet pålægges i henhold til disse bestemmelser, gældende over for fællesskabsborgerne (jf. i denne retning dom af 19.11.1991, forenede sager C-6/90 og C-9/90, Francovich m.fl., Sml. I, s. 5357, præmis 21, og af 14.7.2005, sag C-142/04, Aslanidou, Sml. I, s. 7181, præmis 35).

29 Desuden udgør berigtigelsen af fradragene for indgående moms i henhold til sjette direktivs artikel 20 i modsætning til, hvad den finske regering har gjort gældende, ikke blot et alternativ til anvendelsen af direktivets artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, om afgiftspålæggelse af udtagning af et gode og af tjenesteydelser, som af en afgiftspligtig person udføres til eget brug, og medlemsstaterne kan derfor ikke vælge mellem gennemførelse af berigtigelsesordningen og af ordningen vedrørende afgiftspålæggelse af udtagning til eget brug, idet de begge er bindende.

30 Selv om såvel artikel 20 som artikel 5 og 6 i henhold til deres ordlyd i princippet kan anvendes på en situation, hvor et gode, hvis anvendelse giver ret til fradrag, efterfølgende anvendes til en brug, som ikke giver ret til fradrag, og selv om disse to ordninger har samme økonomiske resultat i denne situation (jf. i denne retning dom af 29.4.2004, forenede sager C-487/01 og C-7/02, Gemeente Leusden og Holin Groep, Sml. I, s. 5337, præmis 90), er dette imidlertid ikke tilfældet i den modsatte situation, der er relevant i hovedsagen, hvor et gode, hvis anvendelse ikke giver ret til fradrag, efterfølgende anvendes til en brug, som giver ret til fradrag. En ret til berigtigelse af fradrag til fordel for den afgiftspligtige person, som er relevant i den anden situation, kan kun baseres på bestemmelserne i sjette direktivs artikel 20 og

ikke i bestemmelserne i direktivets artikel 5 og 6. I sådanne situationer er det således nødvendigt med en anvendelse af bestemmelserne i direktivets artikel 20, uafhængigt af anvendelsen i national ret af sjette direktivs artikel 5 og 6.

31 Selv hvad angår de situationer, hvor et gode er genstand for en ny anvendelse, fra en brug, som giver ret til fradrag, til en brug, som ikke giver ret til fradrag, og hvor der derfor er risiko for delvis sammenfald mellem disse bestemmelser, følger der i modsætning til, hvad den finske regering har gjort gældende, ikke heraf en modsætning, som kan begrunde, at den fremgangsmåde for berigtigelse af fradragene, der er fastsat i sjette direktivs artikel 20, ikke finder anvendelse.

32 Den finske regering har under retsmødet henvist til den situation, hvor en fast ejendom, der er erhvervet med henblik på afgiftspligtig virksomhed, fra et år efter erhvervelsen de næste fire år anvendes til afgiftsfri virksomhed. Regeringen har anført, at såvel sjette direktivs artikel 20 som direktivets artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, i princippet finder anvendelse på en sådan situation, men at anvendelsen af disse artikler fører til forskellige og uforenelige resultater. I henhold til sjette direktivs artikel 20, stk. 2, har en berigtigelse af fradraget for den moms, der er pålagt købsprisen, fra det andet år som følge, at den afgift, der kan fradrages, opretholdes med en 1/5 af beløbet, idet denne del svarer til det første år, hvori den faste ejendom blev anvendt. En anvendelse af sjette direktivs artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, ville derimod medføre en afgiftspålæggelse af den faste ejendoms samlede værdi på tidspunktet for ændringen af anvendelsen deraf.

33 Herved bemærkes indledningsvis, at artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, kun finder anvendelse i tilfælde af, at det pågældende gode overgår til privat brug, men ikke i det tilfælde, at godet overgår til anvendelse til en afgiftsfritaget virksomhed.

34 Den respektive anvendelighed af de pågældende bestemmelser afhænger derfor af, om den afgiftspligtige person har valgt permanent at henføre den pågældende faste ejendom til privat brug, eller om han derimod påtænker muligheden for en fremtidig anvendelse med henblik på sin virksomhed og derfor beslutter at beholde den i sin virksomhedsformue. I det første tilfælde ville det være sjette direktivs artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, der fandt anvendelse, og i det andet tilfælde ville det være direktivets artikel 20. Den omstændighed, at en afgiftspligtig person har mulighed for med henblik på anvendelsen af sjette direktiv at vælge, om han vil lade den del af et gode, som benyttes til privat brug, indgå i sin virksomhed, følger af fast retspraksis (jf. bl.a. dom af 4.10.1995, sag C-291/02, Armbrecht, Sml. I, s. 2775, præmis 20, og af 14.7.2005, sag C-434/03, Charles og Charles-Tijmens, Sml. I, s. 7037, præmis 23). Der er således ikke nogen reel konflikt i det tilfælde, som den finske regering har henvist til.

35 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 20 skal fortolkes således, at den med forbehold af bestemmelserne i artiklens stk. 5, pålægger medlemsstaterne at fastsætte berigtigelse af momsfradrag for så vidt angår investeringsgoder.

Om det andet spørgsmål

36 Det andet spørgsmål har til formål at fastslå, om den omstændighed, at den relevante virksomhed oprindelig var afgiftsfritaget, og at fradrag derfor var fuldstændigt udelukket, har indflydelse på denne berigtigelse.

37 Som generaladvokaten har anført i punkt 36 og 37 i forslaget til afgørelse, afhænger spørgsmålet om, hvorvidt berigtigelsesmekanismen skal anvendes, af, om der er indtrådt en fradragsret i henhold til sjette direktivs artikel 17.

38 I henhold til det sjette direktivs artikel 17, stk. 1, som har overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang«, indtræder fradragsretten samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder. Det er følgelig kun den egenskab, i hvilken en privat handler på dette tidspunkt, der er afgørende for, om der består en fradragsret (Lennartz-dommen, præmis 8).

39 Domstolen har desuden fastslået, at den brug, der gøres af investeringsgodet, kun er afgørende for omfanget af det oprindelige fradrag, som den afgiftspligtige person har ret til i henhold til sjette direktivs artikel 17, og omfanget af eventuelle berigtigelser i de efterfølgende perioder, men ikke påvirker fradragsrettens indtræden. Det er derfor ikke i sig selv en betingelse for at anvende systemet med berigtigelse af fradrag, at goderne straks anvendes til afgiftspligtige transaktioner (Lennartz-dommen, præmis 15 og 16).

40 Berigtigelse af fradrag i henhold til sjette direktivs artikel 20 finder derfor i modsætning til, hvad den italienske regering har gjort gældende, også anvendelse, når ændringen af fradragsretten afhænger af den afgiftspligtige persons frie valg, såsom ved udøvelse af den valgmulighed, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt C. Udøvelse af denne valgmulighed har ingen indflydelse på fradragsrettens indtræden, der, som netop anført, er reguleret i sjette direktivs artikel 17, stk. 1. Da udlejning af en fast ejendom afgiftspålægges efter udøvelse af muligheden for at vælge at erlægge afgift, bliver en berigtigelse af fradrag nødvendig for at undgå dobbelt påligning af afgift af udgifter i tidligere led, og dette gælder uafhængigt af, at afgiftspåligningen er en følge af den afgiftspligtige persons frie valg.

41 Sjette direktivs artikel 18, stk. 3, som den italienske regering har henvist til, er uden relevans i denne forbindelse, idet denne bestemmelse vedrører den situation, at den afgiftspligtige person har undladt at foretage fradrag, som han havde kunnet foretage, hvilket ikke kunne være tilfældet før den valgmulighed, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt C, blev udøvet. Da omfanget at det oprindelige fradrag var nul, var det først efter at have udøvet denne valgmulighed, at den afgiftspligtige persons fradragsret fik nogen reel værdi, der kunne gøres til genstand for et fradrag.

42 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 20 skal fortolkes således, at den berigtigelse, som den foreskriver, også finder anvendelse i en situation, hvor et investeringsgode først er blevet anvendt i forbindelse med en afgiftsfritaget virksomhed, som ikke giver ret til fradrag, og derefter i berigtigelsesperioden er blevet anvendt med henblik på en momspligtig virksomhed.

Om det tredje spørgsmål

43 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt C, stk. 2, skal fortolkes således, at en medlemsstat, der indrømmer afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af udlejning af en fast ejendom, kan udelukke fradrag for moms af investeringer i fast ejendom, der er foretaget før udøvelsen af denne valgfrihed, når den ansøgning, der fremlægges med henblik på denne valgfrihed, ikke er indgivet inden for seks måneder fra ibrugtagningen af den faste ejendom.

44 Som fastslået i denne doms præmis 24, skal den afgift, som i tidligere led har været pålagt goder eller tjenesteydelser, der er anvendt af en afgiftspligtig person med henblik på den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, ifølge tanken bag den ordning, der er indført ved sjette direktiv, kunne fradrages. For så vist som de afgiftspligtige personer i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt C, stk. 1, har mulighed for at vælge at erlægge afgift i tilfælde af udlejning af en fast ejendom, skal udøvelsen af denne valgmulighed derfor indebære ikke blot afgiftspåligning af udlejningen, men også fradrag for relevante afgifter, der har været pålagt den faste ejendom i tidligere led.

45 Medlemsstaterne kan ganske vist frit definere de processuelle betingelser, hvorunder en valgmulighed kan udøves, hvilket omfatter muligheden for at foreskrive, at afgiftspålæggelsen kun bliver effektiv efter indgivelse af en ansøgning, og at det kun er efter denne dato, at fradrag for indgående afgift er mulig (dom af 9.9.2004, sag

C-269/03, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, Sml. I, s. 8067, præmis 23). Sådanne regler må dog ikke medføre en begrænsning af retten til at foretage fradrag, der er knyttet til afgiftspligtige transaktioner, hvis valgfriheden i henhold til disse regler er udøvet lovligt. Anvendelsen af nationale procedureregler må navnlig ikke medføre en begrænsning af den periode, hvori der kan foretages fradrag, til en periode, der er kortere end den, der er fastsat i sjette direktiv for berigtigelse af fradrag.

46 En begrænsning af fradrag, der er knyttet til afgiftspligtige transaktioner, efter udøvelse af valgmuligheden vedrører desuden ikke omfanget af den valgfrihed, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt C, stk. 2, men følgerne af udøvelsen af denne valgfrihed. Denne bestemmelse giver derfor hverken medlemsstaterne mulighed for at begrænse retten til at foretage fradrag som omhandlet i sjette direktivs artikel 17 eller nødvendigheden af at berigtige disse fradrag i henhold til direktivets artikel 20.

47 Det tredje spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt C, stk. 2, skal fortolkes således, at en medlemsstat, der indrømmer afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af udlejning af en fast ejendom, ikke i medfør af denne bestemmelse kan udelukke fradrag for moms af investeringer i fast ejendom, der er foretaget før udøvelsen af denne valgfrihed, når den ansøgning, der fremlægges med henblik på denne valgfrihed, ikke er indgivet inden for seks måneder fra ibrugtagningen af den faste ejendom.

Om det fjerde spørgsmål

48 Med det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 17, stk. 6, skal fortolkes således, at en medlemsstat, der indrømmer afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af

udlejning af en fast ejendom, kan udelukke fradrag for moms af investeringer i fast ejendom, der er foretaget før udøvelsen af denne valgfrihed, når den ansøgning, der fremlægges med henblik på denne valgfrihed, ikke er indgivet inden for seks måneder fra ibrugtagningen af den faste ejendom.

49 En analyse af tilblivelseshistorien for sjette direktivs artikel 17, stk. 6, viser, at den mulighed, som medlemsstaterne gives med det andet afsnit i denne bestemmelse, kun finder anvendelse på opretholdelse af undtagelser fra fradraget hvad angår udgiftskategorier, der er defineret med henvisning til arten af det erhvervede gode eller den erhvervede tjenesteydelse og ikke med henvisning til den anvendelse, der er foretaget af godet eller tjenesteydelsen, eller de nærmere bestemmelser for denne anvendelse (jf. i denne retning dom af 5.10.1999, sag C-305/97, Royscot m.fl., Sml. I, s. 6671, præmis 21-25).

50 Som generaladvokaten har anført i punkt 79 i forslaget til afgørelse, fremgår det, at AVL's § 102, stk. 1, første afsnit, udtrykkeligt foreskriver mulighed for under visse betingelser at fradrage moms, der har været pålagt investeringer vedrørende faste ejendomme, såsom bygge- og anskaffelsesomkostninger knyttet til disse faste ejendomme. Den pågældende undtagelse hvad angår udgifter, der er afholdt efter udøvelse af valget om at erlægge moms, er derfor ikke omfattet af den undtagelse, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit.

51 Det fjerde spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 17, stk. 6, skal fortolkes således, at en medlemsstat, der indrømmer afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af udlejning af en fast ejendom, ikke i medfør af denne bestemmelse kan udelukke fradrag for moms af investeringer i fast ejendom, der er foretaget før udøvelsen af denne valgfrihed, når den ansøgning, der fremlægges med henblik på denne valgfrihed, ikke er indgivet inden for seks måneder fra ibrugtagningen af den faste ejendom.

Om begrænsning af denne doms tidsmæssige retsvirkninger

52 Den finske regering har anmodet Domstolen om, at denne, såfremt den ikke følger regeringens argumenter, begrænser de tidsmæssige virkninger af denne dom til perioden efter afsigelsen af dommen.

53 Det fremgår af fast retspraksis, at den fortolkning, som Domstolen foretager af en fællesskabsretlig regel under udøvelse af sin kompetence i henhold til artikel 234 EF, i nødvendigt omfang belyser og præciserer 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 domstolene endog i forbindelse med retsforhold, der er stiftet og består, før der afsiges dom vedrørende fortolkningsanmodningen, såfremt betingelserne for at anlægge sag ved de kompetente retter om anvendelsen af den nævnte regel i øvrigt er opfyldt (jf. bl.a. dom af 2.2.1988, sag 24/86, Blaizot, Sml. s. 379, præmis 27, og af 15.12.1995, sag C-415/93, Bosman, Sml. I, s. 4921, præmis 141).

54 Det fremgår også af fast retspraksis, at borgerne har ret til at få tilbagebetalt afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsrettens bestemmelser (jf. bl.a. dom af 9.11.1983, sag 199/82, San Giorgio, Sml. s. 3595, præmis 12, og af 14.1.1997, forenede sager C-192/95 — C-218/95, Comateb m.fl., Sml. I, s. 165, præmis 20).

55 Domstolen vil kun undtagelsesvis under anvendelse af et almindeligt 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. For at der kan træffes

bestemmelse om en sådan begrænsning, skal to hovedbetingelser være opfyldt, nemlig at de berørte parter skal være i god tro, og at der skal være fare for alvorlige forstyrrelser (jf. bl.a. dom af 28.9.1994, sag C-57/93, Vroege, Sml. I, s. 4541, præmis 21, og af 10.1.2006, sag C-402/03, Skov og Bilka, Sml. I, s. 199, præmis 51).

56 I det foreliggende tilfælde må det, som generaladvokaten med rette har anført i punkt 87 i forslaget til afgørelse, fastslås, at den finske regering kun har henvist til praktiske problemer, som man må forvente, hvis der ikke sker en tidsmæssig begrænsning af denne doms virkninger.

57 Det skal desuden i denne forbindelse bemærkes, at nævnte regering har anført, at den har påberåbt sig undtagelsen i sjette direktivs artikel 20, stk. 5. Anvendelsen af denne bestemmelse er efter selve sin ordlyd bl.a. underlagt den forudsætning, at anvendelsen af systemet med berigtigelse af fradrag fører til et »ubetydeligt resultat«. Uanset om det samråd, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 29, har fundet sted, kan det fastslås, at selve den omstændighed, at den finske regering har påberåbt sig direktivets artikel 20, stk. 5, kan skabe tvivl om alvoren af de følger, som det vil have at anvende systemet med berigtigelse af fradrag med tilbagevirkende kraft.

58 Det kan desuden bemærkes, at sjette direktivs artikel 20, stk. 2, vedrørende den pågældende berigtigelse af fradrag, således som det allerede er fastslået i denne doms præmis 26, er formuleret på en måde, så bestemmelsen ikke levner nogen tvivl om, at den er bindende. Den finske regerings argument om, at de relevante bestemmelser i sjette direktiv er uklare, hvilket medfører usikkerhed om deres anvendelse, må derfor forkastes.

59 Det er herefter ufornødent at begrænse de tidsmæssige virkninger af denne dom.

Sagens omkostninger

60 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. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

1) **Artikel 20 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at den med forbehold af bestemmelserne i artiklens stk. 5 pålægger medlemsstaterne at fastsætte berigtigelse af fradrag i merværdiafgiften for så vidt angår investeringsgoder.**

2) **Artikel 20 i sjette direktiv 77/388 skal fortolkes således, at den berigtigelse, som den foreskriver, også finder anvendelse i en situation, hvor et investeringsgode først er blevet anvendt i forbindelse med en afgiftsfritaget virksomhed, som ikke giver ret til fradrag, og derefter i berigtigelsesperioden er blevet anvendt med henblik på en merværdiafgiftspligtig virksomhed.**

3) **Artikel 13, punkt C, andet afsnit, i sjette direktiv 77/388 skal fortolkes således, at en medlemsstat, der indrømmer afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af udlejning af en fast ejendom, ikke i medfør af denne bestemmelse kan udelukke fradrag for merværdiafgift af investeringer i fast ejendom, der er foretaget før udøvelsen af denne valgfrihed, når den ansøgning, der fremlægges med henblik på denne valgfrihed, ikke er indgivet inden for seks måneder fra ibrugtagningen af den faste ejendom.**

4) **Artikel 17, stk. 6, i sjette direktiv 77/388 skal fortolkes således, at en medlemsstat, der indrømmer afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af udlejning af en fast ejendom, ikke i medfør af denne bestemmelse kan udelukke fradrag for merværdiafgift af investeringer i fast ejendom, der er foretaget før udøvelsen af denne valgfrihed, når den ansøgning, der fremlægges med henblik på denne valgfrihed, ikke er indgivet inden for seks måneder fra ibrugtagningen af den faste ejendom.**

Underskrifter