

Sag C-376/02

Stichting »Goed Wonen«

mod

Staatssecretaris van Financiën

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

»Omsætningsafgift – det fælles merværdiafgiftssystem – artikel 17 i sjette direktiv 77/388/EØF – fradrag af indgående afgift – ændring af den nationale lovgivning – tilbagevirkende kraft – princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet«

Forslag til afgørelse fra generaladvokat A. Tizzano fremsat den 16. december 2004

Domstolens dom (Store Afdeling) af 26. april 2005

Sammendrag af dom

1. *Fællesskabsret – principper – forbud mod tilbagevirkende kraft – undtagelser – betingelser – den tilbagevirkende kraft nødvendig af almene hensyn – respekt for de berørtes berettigede forventning*

2. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fradrag af indgående afgift – lovændring, der har til formål at bekæmpe skattekonstruktioner, og som genindfører afgiftsfritagelsen for en økonomisk transaktion vedrørende en fast ejendom, der tidligere var underkastet afgift, og som har til virkning, at afgiftsberigtigelsen ophæves – tilbagevirkende kraft – lovlig i henhold til princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet – betingelser*

1. Selv om retssikkerhedsprincippet som hovedregel er til hinder for, at en fællesskabsretsakt gives gyldighed fra et tidspunkt, der ligger før dens offentliggørelse, kan det rent undtagelsesvis forholde sig anderledes, når et alment hensyn fordrer det, og når de berørtes berettigede forventning respekteres behørigt.

Det samme princip skal respekteres af den nationale lovgiver, når den vedtager en lovgivning, der vedrører spørgsmål henhørende under fællesskabsretten.

(jf. præmis 33 og 34)

2. Princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet er ikke til hinder for, at en medlemsstat undtagelsesvis, og for at undgå, at skattekonstruktioner, der har til formål at minimere merværdiafgiftsbyrden, og som en lovændring netop skal bekæmpe, anvendes i vidt omfang under lovgivningsproceduren, giver loven virkning med tilbagevirkende kraft, i det omfang de erhvervsdrivende, der foretager økonomiske transaktioner som dem, der er omfattet af loven, bl.a. er blevet advaret om den forestående udstedelse af denne lov og om den påtænkte tilbagevirkende kraft, således at de har kunnet forstå konsekvenserne af den påtænkte lovændring for de transaktioner, som de foretager.

Når loven fritager en økonomisk transaktion vedrørende en fast ejendom, der tidligere var

underkastet merværdiafgift, kan den have til virkning at ophæve en merværdiafgiftsberigtigelse, der foretages, fordi retten til fradrag af merværdi, der er erlagt for leveringen af en fast ejendom, blev udøvet på det tidspunkt, hvor den faste ejendom blev anvendt til en transaktion, der på det tidspunkt ansås for afgiftspligtig.

(jf. præmis 45 og domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

26. april 2005 (*)

»Omsætningsafgift – det fælles merværdiafgiftssystem– artikel 17 i sjette direktiv 77/388/EØF – fradrag for indgående afgift – ændring af den nationale lovgivning – tilbagevirkende kraft – princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet«

I sag C-376/02,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) ved afgørelse af 18. oktober 2002, indgået til Domstolen den 21. oktober 2002, i sagen:

Stichting »Goed Wonen«

mod

Staatssecretaris van Financiën,

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling)

sammensat af præsidenten, V. Skouris, afdelingsformændene P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas (refererende dommer), R. Silva de Lapuerta og A. Borg Barthet, samt dommerne N. Colneric, S. von Bahr, J.N. Cunha Rodrigues, P. K?ris, E. Juhász, G. Arestis og M. Ileši?,

generaladvokat: A. Tizzano

justitssekretær: ekspeditionssekretær M.-F. Contet,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 26. oktober 2004,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Stichting »Goed Wonen« ved belastingsadviseur G. Vos
- den nederlandske regering ved H.G. Sevenster og S. Terstal, som befuldmægtigede
- den svenske regering ved A. Kruse, som befuldmægtiget

– Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og D.W.V. Zijlstra, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 16. december 2004, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af 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 (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), samt princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet.

2 Anmodningen er blevet forelagt under en sag mellem Stichting »Goed Wonen«, der er en nederlandsk fond, og Staatssecretaris van Financiën (statssekretær for finanser) vedrørende en efteropkrævning, som afgiftsmyndigheden havde foretaget vedrørende den merværdiafgift (herefter »moms«), som fonden havde angivet for perioden fra den 1. april 1995 til den 30. juni 1995. Denne tvist har allerede givet anledning til en dom afsagt af Domstolen vedrørende et præjudicielt spørgsmål, som ligeledes var forelagt af Hoge Raad (dom af 4.10.2001, sag C-326/99, »Goed Wonen«, Sml. I, s. 6831).

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 17

»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 afgiftspligtige 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

[...]

4 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.

[...]

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.«

De nationale bestemmelser

5 Med henblik på bekæmpelse af skattekonstruktioner i forbindelse med fast ejendom blev Wet op de Omzetbelasting 1968 (lov af 1968 om omsætningsafgift, herefter »Wet OB 1968«) 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 lov 1968 om omsætningsafgift, lov om afgifter på visse retshandler og nogle andre afgiftslove til bekæmpelse af skattekonstruktioner i forbindelse med fast ejendom) af 18. december 1995 (Stbl. 1995, s. 659, herefter »ændringsloven«).

6 Som tilladt efter sjette direktivs artikel 5, stk. 3, litra b), har den nederlandske lovgiver vedtaget artikel 3, stk. 2, i Wet OB 1968, der bestemmer, at indrømmelse af en rettighed vedrørende fast ejendom anses for »levering af goder«. Ændringsloven har imidlertid indført en undtagelse til denne kvalificering og har som virkning, at stiftelse af en brugsret sidestilles med udlejning af fast ejendom, når vederlaget for denne ret, forhøjet med merværdiafgiften, er mindre end godets økonomiske værdi.

7 Det fremgår desuden af ændringen af artikel 11, stk. 1, litra b), nr. 5, i Wet OB 1968, at udlejning af fast ejendom som udgangspunkt er momsfritaget, og at som »udlejning af fast ejendom« betragtes også alle andre transaktioner, hvorved fast ejendom stilles til rådighed til brug, uden at det udgør levering af disse goder.

8 Ændringsloven trådte i kraft den 29. december 1995. Den bestemte imidlertid, at den havde tilbagevirkende kraft fra den 31. marts 1995 kl. 18.00, på hvilket tidspunkt indholdet af den fremtidige lov blev meddelt i en pressemeddelelse.

9 I henhold til de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, bekendtgjorde Staatssecretaris van Financiën i pressemeddelelser af 31. marts 1995 og 3. april 1995, at Ministerrådet havde til hensigt at fremlægge et forslag for det nederlandske parlament om en ændring af Wet OB 1968, herunder lovens artikel 3, stk. 2, og artikel 11, stk. 1, litra b), nr. 5. I pressemeddelelserne oplystes det bl.a., at Ministerrådets udgangspunkt var, at Wet OB 1968 efter den foreslåede ændringslovs ikrafttræden skulle anses for fra den 31. marts 1995 kl. 18.00 at have haft den ordlyd, som svarede til lovforslaget.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

10 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at appellanten i hovedsagen, Stichting »Goed Wonen«, indtrådte som retssuccessor for Woningsbouwvereniging »Goed Wonen« (byggeforeningen »Goed Wonen«, herefter »GW-foreningen«).

11 Ved notarialiter oprettet dokument af 28. april 1995 stiftede GW-foreningen fonden Stichting »De Goede Woning« (herefter »GW-fonden«). Samme dag stiftede den til fordel for fonden en brugsret over tre udlejningsejendomme for en periode på ti år mod et vederlag, som var lavere end kostprisen for ejendommene. En del af udlejningsejendommene var stadig under opførelse. Appellanten i hovedsagen havde indtil det tidspunkt ikke foretaget fradrag for den afgift, den var blevet faktureret i forbindelse med leveringen eller opførelsen af udlejningsejendommene.

12 I sin afgiftsangivelse for perioden fra den 1. april 1995 til den 30. juni 1995 angav GW-foreningen dels den moms, som den havde faktureret den første GW-fond for indrømmelsen af brugsretten, dvs. et beløb på 645 067 NLG, dels den moms, som GW-foreningen var blevet faktureret for opførelsen af udlejningsejendommene, dvs. et beløb på 1 285 059 NLG, som var blevet fradraget som indgående afgift. På grundlag af denne angivelse fik GW-foreningen refunderet et beløb på 639 992 NLG.

13 Afgiftsmyndigheden foretog efterfølgende i betragtning af ændringsloven en efteropkrævning af det beløb, GW-foreningen havde fradraget. Denne efteropkrævning blev stadfæstet ved en afgørelse af 12. december 1996, som GW-foreningen indbragte for Gerechtshof te Arnhem (Nederlandene). Ved afgørelse af 14. februar 1997 nedsatte afgiftsmyndigheden imidlertid af egen drift efteropkrævningskravet til 639 992 NLG, svarende til det beløb, som afgiftsforvaltningen havde refunderet GW-foreningen på grundlag af dens afgiftsangivelse.

14 Den 21. august 1997 blev GW-foreningens retlige form ændret til en fond under navnet

Stichting »Goed Wonen«.

15 Ved dom af 20. maj 1998 stadfæstede Gerechtshof te Arnhem efteropkrævningen med det beløb, som i mellemtiden var blevet nedsat af afgiftsmyndigheden. Det er denne dom, som Stichting »Goed Wonen« har indbragt for den forelæggende ret.

16 I den første sag, der blev forelagt Domstolen, vedrørte de stillede spørgsmål fortolkningen af sjette direktiv med henblik på at få efterprøvet, om sjette direktivs artikel 5, stk. 3, litra b), artikel 13, punkt B, litra b), og artikel 13, punkt C, litra a), var til hinder for en national lovgivning som ændringsloven, der havde til virkning, at indrømmelse af en brugsret under de i loven omhandlede omstændigheder sidestilles med en momsfristaget udlejning. Domstolen kendte i Goed Wonen-dommen for ret:

1) [Sjette direktivs] artikel 5, stk. 3, litra b), [...] skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en national bestemmelse som artikel 3, stk. 2, i [Wet OB 1968], som ændret [...], hvorefter stiftelse, overdragelse, ændring, afkald på eller opsigelse af tinglige rettigheder over fast ejendom kun kan betegnes som »levering af et gode«, hvis det beløb, der erlægges som vederlag herfor, forhøjet med merværdiafgiften mindst svarer til den økonomiske værdi af den faste ejendom, som disse rettigheder vedrører.

2) [Sjette direktivs] artikel 13, punkt B, litra b), og artikel 13, punkt C, litra a), [...] skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national bestemmelse som artikel 11, stk. 1, litra b), nr. 5, i den nævnte lov af 28. juni 1968, som ændret [...], hvorefter stiftelse af en sådan tinglig rettighed, hvorved rettighedshaveren tildeles en brugsret til en fast ejendom for en aftalt periode og mod vederlag, som den i hovedsagen omhandlede ususfructusret, kan sidestilles med udlejning og bortforpagtning af fast ejendom med henblik på anvendelsen af fritagelsen for merværdiafgiften.

17 Gerechtshof fastslog i sin dom af 20. maj 1998 bl.a., at den tilbagevirkende kraft af ændringsloven ikke var uforenelig med nogen bestemmelse i sjette direktiv. Stichting »Goed Wonen« har herved i sit appelskrift gjort gældende, at lovens tilbagevirkende kraft fra den 31. marts 1995 kl. 18.00 var uforenelig med fællesskabsretten. Ændringslovens tilbagevirkende kraft var i det mindste kun mulig fra det tidspunkt, hvor lovforslaget blev forelagt det nederlandske parlament, dvs. fra den 23. maj 1995.

18 Hoge Raad fastslog i dom af 24. august 1999, hvorved den forelagde de præjudicielle spørgsmål i den første sag, at det af Stichting »Goed Wonen« fremførte anbringende ikke kunne lægges til grund, og at Gerechtshofs dom var korrekt.

19 Hoge Raad har i forelæggelseskendelsen i den foreliggende sag anført, at der imidlertid er opstået tvivl om, hvorvidt den tidligere afgørelse var korrekt, efter Domstolens dom af 8. juni 2000, Schloßstraße (sag C-396/98, Sml. I, s. 4279), hvori Domstolen fastslog, at »[sjette direktivs a]rtikel 17 [...] skal fortolkes 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 [...]«.

20 Den forelæggende ret har forklaret, hvorfor Stichting »Goed Wonen« ikke før den 28. april 1995 havde fradraget momsens vedrørende opførelsesarbejdet, således:

»6.3.1. I den foreliggende sag har kassationsappellanten opført ejendomskomplekser inden den 28. april 1995. Kassationsappellanten havde oprindeligt til hensigt at udleje ejendommene efter levering. Denne udlejning er – uden mulighed for undtagelser – fritaget for afgift i henhold til [...]

artikel 11, stk. 1, litra b), [i Wet OB 1968] [sjette direktivs artikel 13, punkt B, in initio, og litra b)]. Principielt har kassationsappellanten under byggeperioden ret til [at] fradrage den fakturerede omsætningsafgift. Ved udlejningen er der således sket en levering i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i lovens artikel 3, stk. 1, litra h) [den nederlandske lovgiver har anvendt muligheden i sjette direktivs artikel 5, stk. 7, in initio, og litra a), for at sidestille en sådan disposition med levering], således at kassationsappellanten skyldte afgift i henhold til det i lovens artikel 8, stk. 3 [sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b)] nævnte grundlag.

6.3.2. Ifølge en ministeriel bekendtgørelse skal byggeselskaber som kassationsappellanten imidlertid se bort fra lovens artikel 3, stk. 1, litra h). For disse selskaber gælder denne bestemmelse – og sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a) – ikke, hvis de udtrykker dette ønske, hvilket de i henhold til nævnte bekendtgørelse gør ved, at de ikke under byggeperioden fradrager den fakturerede afgift. Ved anvendelse af denne bestemmelse har kassationsappellanten under byggeriet ikke fradraget nogen omsætningsafgift.

6.3.3. Den 28. april 1995 leverede kassationsappellanten ejendommene i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i lovens artikel 3, stk. 2 (i lovens dagældende affattelse), der er baseret på sjette direktivs artikel 5, stk. 3, litra b). Denne levering var [...] ikke fritaget for omsætningsafgift. Dette medførte, at kassationsappellanten på dette tidspunkt i henhold til lovens artikel 15, stk. 4, der er baseret på sjette direktivs artikel 17 og artikel 20, stk. 1, in initio, og litra a), erhvervede en ret til berigtigelse af den omsætningsafgift, der ikke forinden var blevet fradraget. Kassationsappellanten er blevet frataget denne ret ved [ændringsloven] med tilbagevirkende kraft fra et tidspunkt, der ligger forud for det tidspunkt, hvor den pågældende brugsret blev stiftet.«

21 Hoge Raad har i forelæggelseskendelsens punkt 6.3.4 på følgende måde angivet, hvorledes hovedsagen afviger fra den situation, der gav anledning til Schlosstraße-dommen:

»Schlosstraße-dommen omhandlede en lovændring – uden at der var tale om en ændring med tilbagevirkende kraft – der bevirkede, at en allerede erhvervet fradragsret blev ophævet, da de dispositioner, der var afgørende for, om den afgiftspligtige havde ret til fradrag, var blevet udført, efter at lovændringen var trådt i kraft, og således i modsætning til tidligere obligatorisk var fritaget for omsætningsafgift uden fradragsret.

Den foreliggende sag adskiller sig herfra, idet både fradragsrettens opståen og den disposition, der retfærdiggjorde fradragsretten – inden da havde kassationsappellanten ingen fradragsret – havde fundet sted på det samme tidspunkt, og idet lovændringen var trådt i kraft efter dette tidspunkt. Det må fremhæves, at den foretagne lovændring inden dette tidspunkt var blevet bekendtgjort til pressen, og at det i begrundelsen for lovændringen, hvori der navnlig blev henvist til uønskede virkninger som følge af bekendtgørelse af en lovændring uden tilbagevirkende kraft, blev anført, at lovændringen, for så vidt som det var nødvendigt, skulle træde i kraft med tilbagevirkende kraft fra den 31. marts 1995 kl. 18.00.«

22 Hoge Raad der Nederlanden har på denne baggrund udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er sjette direktivs artikel 17 og 20 eller de fællesskabsretlige principper om beskyttelse af den berettigede forventning og om retssikkerhed under de i punkt 6.3.4 beskrevne omstændigheder – 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 Schlosstraße-sagen – til hinder for, at berigtigelse af moms, som en afgiftspligtig ikke har fradraget, og som han har erlagt for en (fast) ejendom, der er leveret til ham og oprindeligt bestemt af ham til (ikke momspligtig) udlejning, men som efterfølgende er blevet anset for en momspligtig transaktion (i det foreliggende tilfælde indrømmelse af en brugsret), ophæves alene af den grund, at en sådan transaktion med

tilbagevirkende kraft som følge af en lovændring, der endnu ikke var vedtaget på det tidspunkt, da den pågældende transaktion blev gennemført, bliver betragtet som en afgiftsfri transaktion uden fradragsret?»

23 Den forelæggende ret har i sin afgørelse henvist til sag C-487/01, Gemeente Leusden, og sag C-7/02, Holin Groep, hvori den har forelagt præjudicielle spørgsmål vedrørende de samme bestemmelser. Da der er afsagt dom i disse sager den 29. april 2004 (forenede sager C-487/01 og C-7/02, Gemeente Leusden og Holin Groep, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser), blev dommen fremsendt til den forelæggende ret med spørgsmål om, hvorvidt en besvarelse af det spørgsmål, der er stillet i den foreliggende sag, stadig var fornøden. Hoge Raad har ved skrivelse af 3. juni 2004 meddelt Domstolen, at den opretholdt sin anmodning.

Realiteten

24 Den forelæggende ret ønsker med sit spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 17 og 20 eller princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet er til hinder for, at en berigtigelse af moms, der er foretaget, fordi retten til fradrag for moms, der er erlagt for leveringen af en fast ejendom, blev udøvet på det tidspunkt, hvor den faste ejendom blev anvendt til en afgiftspligtig transaktion, ophæves på grund af, at der efter denne berigtigelse udstedes en lov, der fjerner transaktionens afgiftspligtige karakter, og som i overensstemmelse med den nationale lovgivers beslutning træder i kraft på et tidspunkt, der ligger før det tidspunkt, hvor den faste ejendom blev anvendt til den afgiftspligtige transaktion, og fradragsrettens opståen.

25 Som det fremgår af forlæggelseskendelsens begrundelse, er spørgsmålet blevet forelagt med henblik på at få oplyst, om den løsning, Domstolen nåede til i Schlossstraße-dommen, finder anvendelse på de i hovedsagen foreliggende faktiske omstændigheder.

26 Det bemærkes indledningsvis, at fradragsordningen tilsigter i fuldt omfang at aflaste den erhvervsdrivende for den moms, som skyldes eller er erlagt i forbindelse med samtlige hans økonomiske aktiviteter. Det fælles momssystem garanterer derfor en fuldstændig neutralitet med hensyn til skattebyrden for samtlige økonomiske aktiviteter uden hensyn til, hvad der er formålet med eller resultaterne af disse aktiviteter, på den betingelse, at disse aktiviteter selv er underkastet moms (dom af 21.9.1988, sag 50/87, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 4797, præmis 15).

27 Domstolen har i Schlossstraße-dommens præmis 53 fastslået, at sjette direktivs artikel 17 skal fortolkes 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.

28 Det bemærkes imidlertid, at situationen for appellanten i hovedsagen i den foreliggende sag afviger fra den situation, der er beskrevet i Schlossstraße-dommens præmis 18, hvoraf det fremgår, at den afgiftspligtige person havde foretaget fradrag for moms, der var erlagt før lovændringerne trådte i kraft. Appellanten i hovedsagen foretog først fradrag for den moms, der var erlagt for leveringen, den 28. april 1995, hvilket ganske vist er før vedtagelsen af ændringsloven den 18. december 1995, men efter at ændringsloven trådte i kraft den 31. marts 1995 i henhold til den nationale lovgivers beslutning om udtrykkeligt at give loven tilbagevirkende kraft.

29 Da ændringsloven som følge af sin tilbagevirkende kraft således trådte i kraft, før den

afgiftspligtige person havde foretaget fradrag, er det uforholdsmæssigt med henblik på besvarelsen af det spørgsmål, som den forelæggende ret har stillet, at henvise til sjette direktivs artikel 17.

30 Hvad angår sjette direktivs artikel 20 forekommer det, at den forelæggende ret i det præjudicielle spørgsmål har henvist til den, sammenholdt med direktivets artikel 17, for at få oplyst, om den skal fortolkes således, at den under de i hovedsagen foreliggende omstændigheder er til hinder for en ophævelse af en berigtigelse, der følger af det fradrag, der er blevet foretaget. Af den i forrige præmis anførte grund er det ikke under hensyn til artikel 20, det skal vurderes, om fællesskabsretten er til hinder for ændringslovens tilbagevirkende kraft.

31 Derimod skal fællesskabsrettens generelle principper, og nærmere bestemt princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet, undersøges med henblik på at efterprøve, om de er til hinder for, at den berigtigelse, der følger af det foretagne fradrag, ophæves ved en lovs tilbagevirkende kraft.

32 Herved 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 (dommen i sagen Gemeente Leusden og Holin Groep, præmis 57).

33 Det bemærkes, at selv om retssikkerhedsprincippet er til hinder for, at en fællesskabsretsakt gives gyldighed fra et tidspunkt, der ligger før dens offentliggørelse, kan dette rent undtagelsesvis tillades, når det tilstræbte formål fordrer det, og når de berørtes berettigede forventning respekteres behørigt (jf. i denne retning dom af 11.7.1991, sag C-368/89, Crispolti, Sml. I, s. 3695, præmis 17, og dommen i sagen Gemeente Leusden og Holin Groep, præmis 59; jf. også Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols dom i sagen National & Provincial Building Society mod Det Forenede Kongerige af 23.10.1997, *Recueil des arrêts et décisions*, 1997-VII, § 80).

34 Det samme princip skal respekteres af den nationale lovgiver, når den vedtager en lovgivning, der vedrører spørgsmål henhørende under fællesskabsretten.

35 Stichting »Goed Wonen« har gjort gældende, at ændringslovens tilbagevirkende kraft ikke var nødvendig, da den nederlandske regering i årevis havde haft kendskab til skattekonstruktioner som dem, fonden anvendte. Der forelå desuden hverken svig eller afgiftsunddragelse, fordi loven var blevet overholdt.

36 Den nederlandske regering har derimod gjort gældende, at den tilbagevirkende kraft, således som det var anført i meddelelsen fra Staatssecretaris van Financiën, var begrundet i frykten for, at skattekonstruktionerne skulle blive anvendt i vidt omfang mellem det tidspunkt, hvor det blev besluttet at foretage en lovændring, og det tidspunkt, hvor ændringen trådte i kraft. Raad van State anså i sin udtalelse om lovforslaget den tilbagevirkende kraft for begrundet. Den tilbagevirkende kraft var desuden blevet godkendt af det nederlandske parlaments to kamre, selv om man i Nederlandene generelt er meget uvillig over for at anvende lovændringer med tilbagevirkende kraft.

37 Den nederlandske regering støttes på dette punkt af den svenske regering. Denne har anført, at den svenske grundlov til trods for den store omhu, der i Sverige vises for overholdelsen af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet, bestemmer, at det svenske parlament for at hindre en stigning i skatteunddragelser, endog før ikrafttrædelsen af en lov, der skal bremse denne skatteunddragelse, kan beslutte, at en ny skattelov finder anvendelse fra den dag, hvor statens regering udsender en skrivelse, hvori den

tilkendegiver sin hensigt om at ændre loven.

38 Det fremgår i denne henseende af pressemeddelelsen af 31. marts 1995, at den tilbagevirkende kraft af ændringsloven ikke var begrundet i hensynet til at bringe de skattekonstruktioner, der havde været anvendt i flere år, til ophør, men i frygten for, at sådanne skattekonstruktioner skulle blive anvendt i vidt omfang mellem det tidspunkt, hvor det blev besluttet at foretage en lovændring, og det tidspunkt, hvor ændringen trådte i kraft.

39 En sådan frygt forekommer ikke ubegrundet, og forebyggelsen af sådanne skattekonstruktioner kan udgøre en almen interesse, der kan begrunde, at en medlemsstat undtagelsesvis anvender teknikken med at give en lov virkning med tilbagevirkende kraft, for så vidt som de afgiftspligtige personers berettigede forventninger respekteres behørigt. Det tilkommer imidlertid den nationale ret, der kender sagens omstændigheder bedre, at vurdere, om den risiko for skatteskattekonstruktioner, der opstår i dette tidsrum, er tilstrækkelig stor til at kunne begrunde lovens tilbagevirkende kraft.

40 Hvad angår erhvervsdrivendes berettigede forventning har Stichting »Goed Wonen« gjort gældende, at det ikke kan forventes af dem, at de har kendskab til samtlige pressemeddelelser fra myndighederne, eller at de antager, at alle forslag, der meddeles, virkelig bliver gennemført. Desuden var pressemeddelelsen for summarisk og for vagt formuleret. Den fulde ordlyd af de påtænkte ændringer blev først kendt ved fremsættelsen af lovforslaget i det nederlandske parlament den 23. maj 1995.

41 Den nederlandske regering har gjort gældende, at Staatssecretaris van Financiën forud for pressemeddelelsen under en række indlæg for det nederlandske parlament havde varslet de omhandlede foranstaltninger. Desuden var meddelelsen klar og havde præcist omhandlet skattekonstruktioner som den, der blev anvendt af appellantens i hovedsagen. Der er under vedtagelsesproceduren foretaget ændringer af lovforslaget, men de havde til formål at præcisere visse undtagelser til lovforslagets principper, hvorfor disse ændringer ikke har været relevante under hensyn til situationen for appellantens i hovedsagen.

42 Den svenske regering har anført, at spørgsmålet om respekt for den berettigede forventning skal vurderes på grundlag af hver medlemsstats egne lovgivningstraditioner. I Sverige betyder den tradition, der kommer til udtryk i grundloven, at den tilbagevirkende kraft gælder fra den dag, hvor fremsættelse af et lovforslag bekendtgøres ved en skrivelse afsendt af regeringen til denne stats parlament. Det må være i betragtning af den nederlandske lovgivningstradition, at det i hovedsagen skal vurderes, om de erhvervsdrivendes berettigede forventninger er blevet respekteret.

43 Da det i hovedsagen drejer sig om en national lovgivning, skal det under hensyn til de oplysningsforanstaltninger, der normalt anvendes i den medlemsstat, der har udstedt denne lovgivning, og til sagens faktiske omstændigheder konkret afgøres, om den berettigede forventning hos de erhvervsdrivende, der er omfattet af denne lovgivning, er behørigt respekteret.

44 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at Staatssecretaris van Financiën ved pressemeddelelser af 31. marts 1995 og 3. april 1995 officielt har bekendtgjort, at Ministerrådet havde til hensigt at forelægge det nederlandske parlament et forslag til ændring af Wet OB 1968, navnlig artikel 3, stk. 2, og artikel 11, stk. 1, litra b), nr. 5, og at give ændringsloven virkning fra den 31. marts 1995 kl. 18.00. Det tilkommer imidlertid den forelæggende ret at afgøre, om disse tekster var tilstrækkeligt klare til, at en erhvervsdrivende, der foretager økonomiske transaktioner som dem, der er omfattet af loven, kan forstå konsekvenserne af den påtænkte lovændring for de transaktioner, han foretager.

45 Det forelagte spørgsmål skal derfor besvares som følger:

»Princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet er ikke til hinder for, at en medlemsstat undtagelsesvis, og for at undgå, at de skattekonstruktioner, der har til formål at minimere momsbyrden, og som en lovændring netop skal bekæmpe, anvendes i vidt omfang under lovgivningsproceduren, giver loven virkning med tilbagevirkende kraft, når de erhvervsdrivende, der foretager økonomiske transaktioner som dem, der er omfattet af loven, under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende er blevet advaret om den forestående udstedelse af denne lov og om den påtænkte tilbagevirkende kraft, således at de har kunnet forstå konsekvenserne af den påtænkte lovændring for de transaktioner, som de foretager.

Når loven fritager en økonomisk transaktion vedrørende en fast ejendom, der tidligere var underkastet moms, kan den have til virkning, at en momsberigtigelse, der foretages, fordi retten til fradrag for moms, der er erlagt for leveringen af en fast ejendom, blev udøvet på det tidspunkt, hvor den faste ejendom blev anvendt til en transaktion, der på det tidspunkt ansås for afgiftspligtig, ophæves.«

Sagens omkostninger

46 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 (Store Afdeling) for ret:

Princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet er ikke til hinder for, at en medlemsstat undtagelsesvis, og for at undgå, at de skattekonstruktioner, der har til formål at minimere momsbyrden, og som en lovændring netop skal bekæmpe, anvendes i vidt omfang under lovgivningsproceduren, giver loven virkning med tilbagevirkende kraft, når de erhvervsdrivende, der foretager økonomiske transaktioner som dem, der er omfattet af loven, under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende er blevet advaret om den forestående udstedelse af denne lov og om den påtænkte tilbagevirkende kraft, således at de har kunnet forstå konsekvenserne af den påtænkte lovændring for de transaktioner, som de foretager.

Når loven fritager en økonomisk transaktion vedrørende en fast ejendom, der tidligere var underkastet moms, kan den have til virkning, at en momsberigtigelse, der foretages, fordi retten til fradrag for moms, der er erlagt for leveringen af en fast ejendom, blev udøvet på det tidspunkt, hvor den faste ejendom blev anvendt til en transaktion, der på det tidspunkt ansås for afgiftspligtig, ophæves.

Underskrifter

* Processprog: nederlandsk.