

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

9. juni 2016 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift – direktiv 77/388/EØF – artikel 17, stk. 5, tredje afsnit – anvendelsesområde – fradrag for indgående afgift – goder og tjenesteydelser, der både anvendes til afgiftspligtige transaktioner og afgiftsfritagne transaktioner (goder og tjenesteydelser til blandet anvendelse) – fastlæggelse af, til hvilken brug goder og tjenesteydelser, der er erhvervet til opførelsen, anvendelsen og vedligeholdelsen af en bygning, der delvis tjener til at gennemføre transaktioner, der giver ret til fradrag, og delvis til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, skal henføres – ændring i den nationale lovgivning, der fastsætter de nærmere bestemmelser for beregningen af pro rata-satsen for fradraget – artikel 20 – berigtigelse af fradragene – retssikkerhed – berettiget forventning«

I sag C-332/14,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) ved afgørelse af 5. juni 2014, indgået til Domstolen den 9. juli 2014, i sagen:

Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR

mod

Finanzamt Krefeld,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af formanden for Tredje Afdeling, L. Bay Larsen, som fungerende formand for Fjerde Afdeling, og dommerne J. Malenovský (refererende dommer), M. Safjan, A. Prechal og K. Jürimäe,

generaladvokat: P. Mengozzi

justitssekretær: fuldmægtig K. Malacek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 9. juli 2015,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den tyske regering ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede
 - Det Forenede Kongeriges regering ved J. Kraehling og L. Christie, som befuldmægtigede, bistået af barrister R. Hill
 - Europa-Kommissionen ved M. Wasmeier, G. Braun og C. Soulay, som befuldmægtigede,
- og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 25. november 2015,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 17, 19 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 1977, L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 (EFT 1995, L 102, s. 18) (herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (herefter »Rey Grundstücksgemeinschaft«) og Finanzamt Krefeld (skattemyndigheden i Krefeld) vedrørende de nærmere bestemmelser for beregningen af retten til fradrag af merværdiafgift (moms), som skyldes eller er erlagt for goder og tjenesteydelser, der er anvendt i forbindelse med opførelsen, driften, anvendelsen samt vedligeholdelsen af en bygning med blandet anvendelse, der delvis tjener til at gennemføre transaktioner, der giver ret til fradrag, og delvis til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag (herefter »bygning med blandet anvendelse«).

Retsforskrifter

EU-retten

3 Sjette direktivs artikel 17 med overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang« bestemmer 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.

[...]

5. For så vidt angår goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af stk. 2 og 3, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den del af merværdiafgiften, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner.

Pro rata-satsen beregnes for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige i overensstemmelse med artikel 19.

Medlemsstaterne kan dog:

a) give den afgiftspligtige person tilladelse til at fastsætte en pro rata-sats for hver sektor inden for sin virksomhed, såfremt der føres særskilte regnskaber for hver af disse sektorer

b) påbyde den afgiftspligtige person at fastsætte en pro rata-sats for hver sektor inden for sin virksomhed og at føre særskilte regnskaber for hver af disse sektorer

c) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget under

hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af goderne og ydelserne benyttes

d) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget i overensstemmelse med den i første afsnit anførte regel for samtlige goder og tjenesteydelser benyttet til alle de omhandlede transaktioner

e) fastsætte, at såfremt den merværdiafgift, som den afgiftspligtige person ikke kan fradrage, er af ringe størrelse, skal den ikke tages i betragtning.

[...]

4 Nævnte direktivs artikel 19 med overskriften »Beregning af pro rata-satsen for fradraget« fastsætter i stk. 1:

»Pro rata-satsen for det fradrag, der er fastsat i artikel 17, stk. 5, første afsnit, fremkommer ved, at der opstilles en brøk, som:

– i tælleren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med transaktioner, for hvilke der er fradragsret i henhold til artikel 17, stk. 2 og 3

– i nævneren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med de transaktioner, som er opført i tælleren, samt i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret [...]

[...]

5 Samme direktivs artikel 20 med overskriften »Berigtigelse af fradragene« bestemmer 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; [...]

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.

[...]

Tysk ret

6 De relevante bestemmelser i den tyske lovgivning vedrørende moms indgår i Umsatzsteuergesetz 1999 (lov om omsætningsafgifter af 1999, BGBl. 1999 I, s. 1270, herefter »UStG«).

7 UStG's § 15 fastsætter følgende:

»(1) Den erhvervsdrivende kan fradrage følgende afgifter:

1. afgifter, der skyldes efter loven for varer og andre ydelser, der af en anden erhvervsdrivende er udført for hans virksomhed.

[...]

(2) Fradrag af indgående afgift er udelukket for så vidt angår afgift på leveringer, indførsel og erhvervelse inden for Fællesskabet af goder samt på øvrige ydelser, som den erhvervsdrivende anvender i forbindelse med følgende transaktioner:

1. afgiftsfrie transaktioner

[...]

(4) Såfremt den erhvervsdrivende kun delvis anvender et gode, som er leveret, indført eller erhvervet inden for Fællesskabet til brug for virksomheden, eller en anden ydelse, der er blevet leveret, i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke kan fradrages indgående afgift, kan den del af den indgående afgift, som økonomisk kan henføres til transaktioner, for hvilke fradrag er udelukket, ikke fradrages. Den erhvervsdrivende kan beregne de ikke-fradragsberettigede delbeløb på grundlag af et sagligt skøn.«

8 Steueränderungsgesetz 2003 (afgiftsændringsloven af 2003) af 15. december 2003 (BGBl. 2003 I, s. 2645), der trådte i kraft den 1. januar 2004, tilføjede et tredje punktum til UStG's § 15, stk. 4, med følgende ordlyd:

»Det er alene tilladt at beregne den ikke-fradragsberettigede del af de indgående afgiftsbeløb efter forholdet mellem de transaktioner, for hvilke der ikke kan fradrages indgående afgift, og de transaktioner, der berettiger til fradrag af indgående moms, når det ikke er muligt at foretage en anden økonomisk fordeling.«

9 Begrundelsen for disse ændringer, således som redegjort for i anmodningen om præjudiciel afgørelse, er følgende:

»Denne bestemmelse tilsigter en saglig korrekt fordeling af den indgående moms i forbindelse med leveringer eller andre ydelser. Med den nye ordning begrænses anvendelsen af fordelingsnøglen baseret på omsætningen som det eneste fordelingskriterium. Denne fordelingsnøgle er kun tilladt, når det ikke er muligt at foretage en anden økonomisk fordeling.

Denne ændring er nødvendig, da Bundesfinanzhof [(forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland)] i dom af 17. august 2001 [...] fastslog, at en forholdsmæssig fordeling af den indgående moms på grundlag af den udgående omsætning skal anerkendes som et sagligt skøn som omhandlet i UStG's § 15, stk. 4.

Dog fører anvendelsen af den omsætningsbaserede fordelingsnøgle som et generelt

fordelingskriterium til en upræcis fordeling, navnlig i tilfælde af etablering af bygninger med blandet anvendelse, [...]

Anvendelsen af denne omsætningsbaserede fordelingsnøgle som et generelt fordelingskriterium er imidlertid ikke et ufravigeligt krav i sjette direktiv. En sådan »pro rata-ordning« [...] er ikke obligatorisk for medlemsstaterne, idet de i henhold til artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, kan fastsætte fordelingskriterier, der afviger fra denne ordning.

I forbindelse med erhvervelsen af bygninger er en fordeling af den indgående moms efter forholdet mellem produktionsværdien og handelsværdien ligeledes mulig [...]

10 UStG's § 15a med overskriften »Berigtigelse af indgående moms« bestemmer i stk. 1 og 2:

»(1) Sker der ved et investeringsgode inden for en periode på fem år efter det tidspunkt, hvor godet er anvendt første gang, en ændring af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af det oprindeligt foretagne fradrag, skal der for hvert kalenderår, i hvilket ændringen er relevant, foretages en udligning ved at berigtige fradraget for de momsbeløb, som påhvilede anskaffelses- og fremstillingsomkostningerne. Ved fast ejendom, inklusive de væsentlige bestanddele heraf, ved berigtigelser, som er underlagt de civilretlige regler om fast ejendom, og ved fast ejendom på fremmed grund gælder der i stedet for de fem år en periode på ti år.

(2) Berigtigelse i henhold til stk. 1 foretages, for hvert kalenderår, i hvilket ændringen er relevant, med en femtedel i de tilfælde, der er omfattet af første punktum i dette stk., og med en tiendedel i de tilfælde, der er omfattet af andet punktum, for de indgående momsbeløb, som påhvilede godet [...]

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 I perioden mellem 1999 og 2004 udførte Rey Grundstücksgemeinschaft, et privatretligt ejendomsselskab, nedrivning af en gammel bygning og opførelse af en bygning til beboelse og erhverv på en grund, som tilhører selskabet. Bygningen, der indeholder seks bolig- og forretningsenheder og ti parkeringspladser i en parkeringskælder, blev færdiggjort i 2004. Nogle af disse enheder og parkeringspladser har været udlejet siden oktober 2002.

12 I forbindelse med regnskabsårene for perioden fra 1999 til 2003 beregnede Rey Grundstücksgemeinschaft sit fradrag for moms, der var erlagt for nedrivnings- og opførelsesarbejdet, ved brug af en fordelingsnøgle, der var fastsat på grundlag af forholdet mellem omsætningen skabt ved momspligtig udlejningsvirksomhed af forretningsenhederne eller de hertil knyttede parkeringspladser, og omsætningen fra anden momsfri udlejningsvirksomhed (herefter »den omsætningsbaserede fordelingsnøgle«). Ifølge denne nøgle udgjorde den del, der var berettiget til momsfradrag, 78,15%. Efter de to søgsmål, der blev indbragt for Finanzgericht Düsseldorf (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Düsseldorf, Tyskland) vedrørende det fradragsberettigede momsbeløb for regnskabsårene 2001 og 2002, accepterede skattemyndigheden i Krefeld denne fordelingsnøgle.

13 I 2004 blev visse dele af den i hovedsagen omhandlede bygning, som ifølge den oprindelige plan skulle have været anvendt til gennemførelsen af afgiftspligtige transaktioner, endelig udlejet uden momspligt. Med henblik på berigtigelse af fradragene for den indgående moms angav Rey Grundstücksgemeinschaft i selskabets selvangivelse for regnskabsåret 2004 et berigtiget beløb, som selskabet fastsatte ved brug af den omsætningsbaserede fordelingsnøgle. I denne selvangivelse angav Rey Grundstücksgemeinschaft ligeledes de fradragsberettigede momsbeløb, der påhvilede de goder og tjenesteydelser, der var erhvervet til denne bygnings anvendelse, vedligeholdelse og drift. Det momsbeløb, der i alt skulle tilbagebetales til Rey

Grundstücksgemeinschaft, beløb sig, ifølge sidstnævntes beregninger, til ca. 3 500 EUR.

14 Ved en berigtiget afgiftsansættelse af 1. september 2006 satte skattemyndigheden i Krefeld igen spørgsmålstegn ved dette resultat med den begrundelse, at efter ikrafttrædelsen, den 1. januar 2004, af UStG's § 15, stk. 4, tredje punktum, kunne den omsætningsbaserede fordelingsnøgle kun anvendes i tilfælde af, at det ikke er muligt at anvende en anden økonomisk fordelingsmetode på goder og tjenesteydelser til blandet brug. Under henvisning til, at det er muligt og mere nøjagtigt at fastsætte den økonomiske fordeling af de goder og tjenesteydelser, der er anvendt til nedrivningen eller opførelsen af en bygning, ved at benytte en fordelingsnøgle, som svarer til forholdet mellem arealet i kvadratmeter af erhvervslokalerne og de lokaler, der anvendes til beboelse (herefter »arealnøglen«), vurderede denne myndighed, at Rey Grundstücksgemeinschaft skulle have anvendt denne nøgle. Myndigheden fastsatte følgelig en fradragssats på 38,74%, svarende til den del af det samlede areal af ejendommen, hvor udlejningen er afgiftspligtig, og fastsatte det momsbeløb, som skulle tilbagebetales til Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, til ca. 950 EUR for 2004.

15 Finanzgericht Düsseldorf (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Düsseldorf) annullerede delvis denne berigtede afgiftsansættelse med den begrundelse, at arealnøglen kun kunne anvendes til fordelingen, når der var tale om moms på de omkostninger, som var afholdt fra og med den 1. januar 2004. Den fastsatte følgelig det momsbeløb, som skulle tilbagebetales til Rey Grundstücksgemeinschaft for 2004, til lidt over 1 700 EUR.

16 Begge parter i hovedsagen har iværksat revisionsanke ved Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) til prøvelse af denne afgørelse.

17 Ifølge den forelæggende ret rejser tvisten for det første spørgsmål vedrørende Domstolens fortolkning af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, i dom af 8. november 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

18 På den ene side har den forelæggende ret gjort opmærksom på, at Domstolen i nævnte dom fastslog, at det kun er muligt at anvende en metode til fordeling af goder og tjenesteydelser til blandet anvendelse, som afviger fra den metode baseret på omsætningen, der er fastsat i nævnte direktiv, hvis denne metode giver mulighed for en mere nøjagtig fastlæggelse af fradragsretten. Den metode, der bestod i at undersøge, hvilken del af bygningen momsen er henført til, og kun anvende en fordelingsnøgle for de momsbeløb, der ikke specifikt vedrører nogen af disse dele eller vedrører de fælles dele af bygningen med blandet anvendelse, giver mere nøjagtige resultater. Den forelæggende ret er følgelig i tvivl om, hvorvidt en sådan metode bør foretrækkes.

19 På den anden side har den forelæggende ret i det væsentlige anført, at Domstolen i præmis 19 i dom af 8. november 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), præciserede, at en medlemsstats anvendelse af en anden metode til fordeling af goder og tjenesteydelser til blandet anvendelse end den, der er fastsat i samme direktiv, kun er mulig for en »bestemt transaktion, såsom opførelsen af en bygning med dobbelt anvendelse«. Den metode, som udgør en undtagelse, der er anvendt af de tyske skattemyndigheder for at fordele de goder og tjenesteydelser, som er anvendt ved opførelsen eller erhvervelsen af en bygning med blandet anvendelse, anvendes ligeledes på goder og tjenesteydelser, der er erhvervet til anvendelsen, vedligeholdelsen samt driften af sådanne bygninger. Denne ret er følgelig i tvivl om, hvorvidt det er i overensstemmelse med sjette direktiv at anvende samme metode på de to kategorier af udgifter.

20 For det andet konstaterer den forelæggende ret, at selv om Domstolen allerede har haft lejlighed til at medgive, at en lovændring kan medføre en pligt til at berigtige visse momsfradrag, har den hidtil kun udtalt sig om lovændringer, som påvirker selve eksistensen af fradragsretten. Der består under disse omstændigheder tvivl om, hvorvidt nævnte direktivs artikel 20 er til hinder

for en medlemsstats lovgivning, for så vidt som denne lovgivning foreskriver en berigtigelse af momsen efter denne stats ændring af metoden til fordeling af den moms, som er erlagt for goder og tjenesteydelser til blandet anvendelse.

21 For det tredje spørger den forelæggende ret, om princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet under omstændigheder som i de hovedsagen omhandlede er til hinder for en berigtigelse af momsen. Den har indledningsvis bemærket, at den tyske lovgivning ikke indeholder nogen udtrykkelig bestemmelse, der fastsætter, at ikrafttrædelsen af UStG's § 15, stk. 4, tredje punktum, kan medføre berigtigelser i denne henseende. Dernæst foreskriver den nævnte lovgivning ikke nogen overgangsordning, skønt det følger af præmis 70 i dom af 29. april 2004, Gemeente Leusden og Holin Groep (C-487/01 og C-7/02, EU:C:2004:263), at vedtagelsen af en sådan ordning er påkrævet, når retssubjekterne for en ny bestemmelse kan blive overrasket af dens øjeblikkelige anvendelse. Endelig havde skattemyndighederne anerkendt metoden til fordeling af goder og tjenesteydelser til blandet brug, som var anvendt Rey Grundstücksgemeinschaft, for regnskabsårene 2001 og 2002, efter søgsmålene ved Finanzgericht Düsseldorf (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Düsseldorf).

22 Under disse omstændigheder har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Den Europæiske Unions Domstol har fastslået, at artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, i [sjette direktiv] tillader medlemsstaterne [...] med henblik på beregningen af pro rata-satsen for fradrag for den indgående moms, der skyldes for en bestemt transaktion, såsom opførelsen af en bygning med blandet anvendelse, at foretrække en anden opdelingsnøgle end den, der er omhandlet i dette direktivs artikel 19, stk. 1, og som er baseret på omsætningen, forudsat at den valgte metode sikrer en mere nøjagtig fastlæggelse af nævnte pro rata-sats for fradrag (dom af 8.11.2012, C-511/10, BLC Baumarkt, EU:C:2012:689).

a) I forbindelse med anskaffelsen eller opførelsen af en bygning med blandet anvendelse skal indgående ydelser, hvis beregningsgrundlag indgår i anskaffelses- eller opførelsesomkostningerne, da med henblik på en mere nøjagtig fastlæggelse af de fradragsberettigede indgående afgiftsbeløb først henføres til de (momspligtige eller momsfritagne) transaktioner, der er knyttet til bygningens anvendelse, og kun de derefter resterende indgående afgifter opdeles efter en nøgle baseret på omsætning eller areal?

b) Gælder de principper, som Den Europæiske Unions Domstol fastsatte i dom af 8. november 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), og svaret på ovenstående spørgsmål også for indgående afgifter af indgående ydelser vedrørende anvendelse, vedligeholdelse eller drift af en bygning med blandet anvendelse?

2) Skal artikel 20 i [sjette direktiv] fortolkes således, at den berigtigelse af det oprindeligt foretagne fradrag, som den foreskriver, også finder anvendelse i en situation, hvor en afgiftspligtig person har opdelt den indgående afgift vedrørende opførelsen af en bygning med blandet anvendelse [efter den omsætningsbaserede fordelingsnøgle], der er fastsat i dette direktivs artikel 19, stk. 1, og som er tilladt i henhold til national ret, og hvor en medlemsstat efterfølgende i berigtigelsesperioden foretrækker en anden fordelingsnøgle?

3) Hvis det foregående spørgsmål besvares bekræftende: Er retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning til hinder for en anvendelse af artikel 20 i [sjette direktiv], såfremt medlemsstaten for så vidt angår tilfælde som det ovenfor beskrevne hverken udtrykkeligt udsteder påbud om en afgiftsberigtigelse eller fastsætter en overgangsordning, og såfremt afgiftsopdelingen [efter den omsætningsbaserede fordelingsnøgle],

som den afgiftspligtige person har anvendt, generelt var blevet anerkendt af Bundesfinanzhof [(forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager)] som værende rimelig?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

23 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 17, stk. 5, skal fortolkes således, at såfremt en bygning i senere led anvendes for at gennemføre transaktioner, der giver ret til fradrag, og andre, der ikke giver ret til fradrag, er medlemsstaterne da forpligtet til at foreskrive, at de goder og tjenesteydelser, der er anvendt i tidligere led til opførelsen eller erhvervelsen af denne bygning, i første omgang udelukkende henføres til den ene eller den anden af disse transaktionstyper, for at kun den ret til fradrag, som gælder for de goder og tjenesteydelser, der således ikke kan henføres, i anden omgang fastsættes i henhold til en omsætningsbaseret fordelingsnøgle eller, forudsat at denne metode sikrer en mere nøjagtig fastlæggelse af pro rata-satsen for fradrag, efter arealet. Den forelæggende ønsker endvidere oplyst, om den besvarelse, som Domstolen anmodes om, ligeledes finder anvendelse på de goder og tjenesteydelser, der benyttes til anvendelsen, vedligeholdelsen samt driften af en bygning med blandet anvendelse.

24 Det skal indledningsvis bemærkes, at dette spørgsmål henviser til bestemmelserne i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, uden at det specifikt tager sigte på en af de muligheder i denne bestemmelses tredje afsnit. Nævnte spørgsmål skal derfor forstås således, at det vedrører den fortolkning, der generelt skal anlægges af sjette direktivs artikel 17, stk. 5.

25 Det bemærkes i denne henseende, at fradragsrettens omfang varierer alt efter den anvendelse, som de pågældende goder og tjenesteydelser er bestemt til. Mens sjette direktivs artikel 17, stk. 2, for de goder og tjenesteydelser, som er bestemt til at anvendes udelukkende for at gennemføre afgiftspligtige transaktioner, fastsætter, at afgiftspligtige personer kan fradrage hele den afgift, der påhvilede deres erhvervelse eller levering, bestemmer dette direktivs artikel 17, stk. 5, første afsnit, nemlig, for goder og tjenesteydelser til blandet brug, at retten til fradrag er begrænset til den del af momsen, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for de transaktioner, der giver ret til fradrag, og som er gennemført ved hjælp af disse goder og tjenesteydelser.

26 Under hensyn til denne forskel i fradragsrettens omfang alt efter den anvendelse, som de momspålagte goder og tjenesteydelser er bestemt til, er medlemsstaterne i princippet forpligtede til at foreskrive, at de afgiftspligtige personer, for at fastsætte det fradragsberettigede beløb, i første omgang skal henføre de goder og tjenesteydelser, der er erhvervet i tidligere led, til de forskellige transaktioner, der udføres i senere led, og til hvis gennemførelse disse goder og tjenesteydelser er bestemt. I anden omgang tilkommer det disse staters myndigheder, for disse goder og tjenesteydelser, at anvende den fradragsordning, der tilsvare deres henførelse, idet den ordning, der er fastsat i nævnte direktivs artikel 17, stk. 5 – for så vidt angår goder og tjenesteydelser, der ikke kan henføres til en bestemt type transaktion – skal anvendes.

27 Hvad først angår den første fase, dvs. fasen vedrørende henførelsen af goder og tjenesteydelser til transaktioner, hvortil disse goder og tjenesteydelser anvendes, uden at det berører anvendelsen af visse specifikke bestemmelser i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, tilkommer det den forelæggende ret at afgøre, om en sådan henførelse, såfremt disse goder og tjenesteydelser anvendes til opførelsen af en bygning med blandet anvendelse, i praksis viser sig yderst kompliceret og følgelig vanskelig at gennemføre.

28 En national lovgivning kan nemlig give de afgiftspligtige personer tilladelse til ikke at henføre disse goder og tjenesteydelser, uafhængigt af anvendelsen heraf, når de nævnte goder og

tjenesteydelser vedrører erhvervelsen eller opførelsen af en bygning med blandet anvendelse, og denne henførelse i praksis er vanskelig at gennemføre.

29 Hvad i øvrigt angår henførelsen af de goder og tjenesteydelser, der er erhvervet til anvendelsen, vedligeholdelsen eller driften af en bygning med blandet anvendelse, til forskellige transaktioner, der gennemføres i senere led ved hjælp af denne bygning, synes denne generelt at være let at gennemføre i praksis, hvilket det dog tilkommer den forelæggende ret at efterprøve med hensyn til de i hovedsagen omhandlede goder og tjenesteydelser.

30 Hvis dette er tilfældet, tillades det ikke en medlemsstat at foreskrive, at de afgiftspligtige personer er fritaget for at henføre de goder og tjenesteydelser, der er erhvervet til anvendelsen, vedligeholdelsen eller driften af en bygning med blandet anvendelse, til forskellige transaktioner, der gennemføres i senere led ved hjælp af denne bygning.

31 Hvad derefter angår den anden fase, dvs. beregningen af fradragsbeløbet, bemærkes det, at dette beløb – for så vidt angår de goder og tjenesteydelser, der både benyttes til transaktioner, der giver ret til fradrag, og til transaktioner, der ikke giver ret hertil – beregnes i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 5, andet afsnit, i princippet på grundlag af en bestemt pro rata-sats for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige person i overensstemmelse med dette direktivs artikel 19, i henhold til en omsætningsbaseret fordelingsnøgle.

32 Domstolen har dog anerkendt, at medlemsstaterne, når de gør brug af visse af de muligheder, der er fastsat i nævnte direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, kan anvende en beregningsmetode, der er forskellig fra den, der er omtalt i denne doms foregående præmis, forudsat bl.a., at den valgte metode sikrer en mere nøjagtig fastlæggelse af pro rata-satsen for fradrag af den indgående moms end den, der følger af anvendelsen af den førstnævnte metode (jf. i denne retning dom af 8.11.2012, BLC Baumarkt C-511/10, EU:C:2012:689, præmis 24).

33 Den nævnte betingelse indebærer dog ikke, at den valgte metode nødvendigvis skal være den, der er så nøjagtig som muligt. Som generaladvokaten har anført i punkt 90 i forslaget til afgørelse, begrænser domskonklusionen i dom af 8. november 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), sig nemlig til at kræve, at den valgte metode sikrer et mere nøjagtigt resultat end det, som fremkommer ved anvendelsen af den omsætningsbaserede fordelingsnøgle (jf. ligeledes i denne retning dom af 10.7.2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, præmis 29).

34 Med hensyn til transaktioner som de i hovedsagen omhandlede, der består i at udleje forskellige dele af en ejendom, hvor nogle giver ret til fradrag og andre ikke gør, tilkommer det derfor den forelæggende ret at efterprøve, om anvendelsen af en metode til beregning af fradragsretten gennem en fordelingsnøgle efter arealet kan føre til et mere nøjagtigt resultat end det, der fremkommer ved anvendelsen af den metode, der er baseret på omsætningen.

35 Den mulighed, som en medlemsstat i givet fald råder over til at fastsætte, at afgiftspligtige personer ikke er forpligtede til at henføre hver enkelt af de goder og tjenesteydelser, der er anvendt til erhvervelsen eller opførelsen af en bygning med blandet anvendelse, til en bestemt transaktion, der er udført i senere led, berøres ikke af denne stats valg om at anvende en fradragsmetode, der er forskellig fra den fradragsmetode, der er fastsat i sjette direktiv, for så vidt som det krav om nøjagtighed, der er anført i denne doms præmis 32, vedrører de nærmere bestemmelser for beregningen af pro rata-satsen af det momsbeløb, der giver ret til fradrag, og ikke henførelsen af de anvendte goder og tjenesteydelser.

36 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at nævnte direktivs artikel 17, stk. 5, skal fortolkes således, at såfremt en bygning i senere led anvendes for at gennemføre visse transaktioner, der giver ret til fradrag, og andre, der ikke giver

ret til fradrag, er medlemsstaterne ikke forpligtede til at foreskrive, at de goder og tjenesteydelser, der er anvendt i tidligere led til opførelsen, erhvervelsen, anvendelsen, vedligeholdelsen eller driften af denne bygning, i første omgang skal henføres til disse forskellige transaktioner, når en sådan henførelse er vanskelig at gennemføre, for at kun den ret til fradrag, som gælder for de goder og tjenesteydelser, som både anvendes til visse transaktioner, der giver ret til fradrag, og andre, der ikke giver ret hertil, i anden omgang fastsættes i henhold til en omsætningsbaseret fordelingsnøgle eller, forudsat at denne metode sikrer en mere nøjagtig fastlæggelse af pro rata-satsen for fradrag, efter arealet.

Det andet spørgsmål

37 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 20 skal fortolkes således, at den er til hinder for en berigtigelse af momsfradrag i forbindelse med de goder og tjenesteydelser, der er omfattet af dette direktivs artikel 17, stk. 5, efter at der i den pågældende berigtigelsesperiode er sket en ændring af den fordelingsnøgle for moms, som anvendes til beregningen af disse fradrag.

38 Det bemærkes i denne henseende, at nævnte direktivs artikel 20, stk. 1, litra b), fastsætter, at de oprindeligt foretagne fradrag skal berigtiges, når der efter udfærdigelsen af den angivelse, der har givet anledning til fradraget, er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af dette fradragsbeløb, »navnlig« i tilfælde af annullation af køb eller opnåelse af rabatter. Denne anvendelse af adverbiet »navnlig« viser, at de således beskrevne situationer ikke udgør en udtømmende opremsning.

39 Det følger heraf, at denne bestemmelse, selv om den ikke udtrykkeligt tager højde for den situation, hvor der sker en ændring af den metode til beregning af fradragsretten, som finder anvendelse på goder og tjenesteydelser til blandet anvendelse, ej heller udelukker denne situation.

40 For at afgøre, om nævnte bestemmelse tilsigter en sådan situation, skal den sammenhæng, hvori bestemmelsen indgår, og de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af, følgelig undersøges (jf. i denne retning bl.a. dom af 27.11.2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, præmis 34).

41 For så vidt angår den sammenhæng, som sjette direktivs artikel 20, stk. 1, litra b), indgår i, fremgår det af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, sammenholdt med direktivets artikel 19, stk. 1, at det fradragsberettigede momsbeløb, der i tidligere led påhvilede de leverede goder eller udførte tjenesteydelser til blandet brug, beregnes i henhold til en fordelingsnøgle, som kan være den, der er fastsat ved disse bestemmelser, baseret på omsætningen eller en anden fordelingsnøgle valgt i overensstemmelse med nævnte direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, for så vidt som denne – for den pågældende aktivitet – gør det muligt at nå frem til mere nøjagtige resultater i forbindelse med beregningen af pro rata-satsen for fradrag (jf. i denne retning dom af 8.11.2012, BLC Baumarkt C-511/10, EU:C:2012:689, præmis 24).

42 Fordelingsnøglen og følgelig den anvendte beregningsmetode for fradrag udgør elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet som omhandlet i sjette direktivs artikel 20, stk. 1, litra b).

43 For så vidt angår det mål, der forfølges med den reguleringsordning, som er indført ved nævnte direktiv, har dette bl.a. til formål at øge momsfradragenes nøjagtighed (jf. i denne retning dom af 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, præmis 25, og af 18.10.2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, præmis 31).

44 Som det er anført i denne doms præmis 32 og 33, kan der imidlertid kun ske fravigelse af den metode for fastlæggelse af fradragsretten, som er fastsat ved samme direktiv, for at anvende en anden metode, der sikrer et mere nøjagtigt resultat.

45 At foretage berigtigelse af fradragene ved at anvende en anden metode kan derfor kun bidrage til at øge nøjagtigheden af disse fradrag og følgelig gennemførelsen af det mål, der forfølges med reguleringsordningen.

46 Det fremgår således af undersøgelsen af den sammenhæng, som sjette direktivs artikel 20, stk. 1, litra b), indgår i, og det mål, der forfølges med reguleringsordningen af fradrag, som er indført ved dette direktiv, at denne bestemmelse skal forstås således, at den tager sigte på den situation, hvor der sker en ændring i den metode til beregning af fradragsretten, der finder anvendelse på goder og tjenesteydelser til blandet brug.

47 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 20 skal fortolkes således, at den kræver, at der foretages en berigtigelse af momsfradrag i forbindelse med de goder og tjenesteydelser, der er omfattet af nævnte direktivs artikel 17, stk. 5, efter at der i den pågældende berigtigelsesperiode er indført en fordelingsnøgle for denne afgift, som anvendes til beregningen af disse fradrag, der fraviger den metode for fastlæggelse af fradragsretten, der er fastsat i samme direktiv.

Det tredje spørgsmål

48 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om de almindelige EU-retlige principper om retssikkerhed og beskyttelse af den berettigede forventning skal fortolkes således, at de er til hinder for en gældende national lovgivning, som hverken udtrykkeligt foreskriver en berigtigelse som omhandlet i sjette direktivs artikel 20, af den indgående moms efter ændringen af fordelingsnøglen for moms, som anvendes til beregningen af visse fradrag, eller fastsætter en overgangsordning, selv om den opdeling af den indgående moms, som den afgiftspligtige person har foretaget efter den fordelingsnøgle, som var gældende før ændringen, generelt var blevet anerkendt af den øverste domstol som værende rimelig.

49 Indledningsvis bemærkes, at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet udgør en del af Den Europæiske Unions retsorden. Det skal som sådan ikke alene overholdes af EU-institutionerne, men også af medlemsstaterne i forbindelse med udøvelsen af de beføjelser, EU-direktiverne tillægger dem (dom af 29.4.2004, Gemeente Leusden og Holin Groep, C-487/01 og C-7/02, EU:C:2004:263, præmis 57).

50 Selv om den forelæggende ret synes at have en vis tvivl om, hvorledes sjette direktivs artikel 20 kan være forenelig med principperne om retssikkerhed og beskyttelse af den berettigede forventning, har den i øvrigt ikke formelt sat spørgsmålstejn ved denne bestemmelses gyldighed.

51 En bestemmelse i den afledte EU-ret, såsom nævnte direktivs artikel 20, skal dog i videst muligt omfang fortolkes i overensstemmelse med særligt de almindelige EU-retlige principper og herunder i særdeleshed principperne om retssikkerhed og beskyttelse af den berettigede forventning (jf. i denne retning dom af 29.4.2010, M m.fl., C-340/08, EU:C:2010:232, præmis 64).

52 Med hensyn til den manglende udtrykkelige angivelse i en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, af forpligtelsen til at foretage berigtigelse i tilfælde af ændring af metoden til beregning af fradragsretten, bemærkes det, at en sådan forpligtelse, som det fremgår af denne doms præmis 47, følger af bestemmelserne i sjette direktivs artikel 20.

53 Det fremgår imidlertid af fast retspraksis, at medlemsstaterne er forpligtede til, når de anvender de nationale retsfor skrifter, der gennemfører et direktiv, i videst muligt omfang at fortolke dem i overensstemmelse med dette direktiv (jf. i denne retning dom af 27.6.2000, Océano Grupo Editorial og Salvat Editores, C-240/98 – C-244/98, EU:C:2000:346, præmis 31).

54 Det følger heraf, at principperne om retssikkerhed og beskyttelse af den berettigede forventning ikke kan fortolkes således, at for at en berigtigelse af fradragsretten kan pålægges i tilfælde af en ændring af beregningsmetoden for denne ret, skal denne berigtigelses bindende karakter have været udtrykkeligt anført i den nationale lovgivning, i medfør af hvilken denne ændring blev foretaget.

55 Hvad dernæst angår den omstændighed, at en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede foretager en ændring af metoden til beregning af fradragsretten, uden at der fastsættes en overgangsordning, fremgår det indledningsvis af konteksten af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at den forelæggende ret forstår begrebet »overgangsordning« som bestemmelser, der – idet de har til formål midlertidigt at fravige anvendelsen af den nye lov – gør en særlig ordning, som er udarbejdet til lejligheden, anvendelig i en mellemliggende periode.

56 Det bemærkes i denne henseende, at en ny retsregel, der finder anvendelse fra det tidspunkt, hvor den retsakt, hvori den er indeholdt, træder i kraft, principielt er foreneligt med EU-retten (dom af 7.11.2013, Gemeinde Altrip m.fl., C-72/12, EU:C:2013:712 præmis 22). Følgelig er principperne om retssikkerhed og beskyttelse af den berettigede forventning principielt ikke til hinder for, at en medlemsstat med øjeblikkelig virkning kan ændre en tidligere lov uden at fastsætte en overgangsordning.

57 I særlige situationer, hvor principperne om retssikkerhed og beskyttelse af den berettigede forventning kræver det, kan indførelsen af en sådan ordning, som er tilpasset omstændighederne, dog være påkrævet.

58 Som den forelæggende ret har anført, har Domstolen således fastslået, at den nationale lovgiver kan tilsidesætte principperne om retssikkerhed og beskyttelse af den berettigede forventning, når denne pludseligt og uforudseeligt vedtager en ny lov, der ophæver en rettighed, som de afgiftspligtige personer hidtil har haft, uden at give de sidstnævnte en tilstrækkelig frist til at indrette sig, og dette selv om det tilsigtede formål ikke kræver det (jf. i denne retning dom af 29.4.2004, Gemeente Leusden og Holin Groep, C-487/01 og C-7/02, EU:C:2004:263, præmis 70).

59 De afgiftspligtige personer skal i særdeleshed have en tilpasningsperiode, når ophævelsen af en rettighed, som de hidtil har haft, forpligter dem til at foretage økonomiske konsekvenstilpasninger (jf. i denne retning dom af 11.6.2015, Berlington Hungary m.fl., C-98/14, EU:C:2015:386, præmis 87).

60 Selv om det antages, at en ændring i den nationale lovgivning, der nærmere fastsætter metoden til beregning af fradragsretten, kan anses for at være pludselig og uforudseelig, synes de ovennævnte betingelser, der begrunder vedtagelsen af en tilpasset overgangsordning – som er anført i de foregående to præmisser i denne dom – imidlertid ikke at være opfyldt under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede.

61 Det skal således for det første bemærkes, at en ændring i beregningsmetoden ikke har til virkning at ophæve den fradragsret, som de afgiftspligtige personer har, men at tilpasse omfanget heraf.

62 For det andet indebærer en sådan ændring ikke sig selv, under omstændigheder som de i

hovedsagen omhandlede at de afgiftspligtige personer foretager økonomiske konsekvenstilpasninger, og følgelig synes en tilpasningsperiode ikke strengt nødvendig.

63 Hvad endelig angår den omstændighed, at der i henhold til en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, foretages en ændring af metoden til beregning af fradragsretten, mens den tidligere metode var blevet anset for værende rimelig af en af de højeste domstole i den pågældende medlemsstat, skal det bemærkes, at principperne om retssikkerhed og beskyttelse af den berettigede forventning, i lyset af hvilke sjette direktivs artikel 20 skal fortolkes, i princippet ikke er til hinder for, at en national lovgiver kan ændre sin lovgivning, der tilsigter gennemførelse af EU-retten (jf. analogt dom af 14.1.2010, Stadt Papenburg, C-226/08, EU:C:2010:10, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

64 Det følger i særdeleshed heraf, at den blotte omstændighed, at visse nationale bestemmelser er blevet anset for værende »rimelige« af en af de højeste domstole i den pågældende medlemsstat, ikke er til hinder for, at denne lovgiver foretager en ændring heraf, og at der sker berigtigelse efter denne ændring.

65 Det følger af samtlige ovenstående betragtninger, at de almindelige EU-retlige principper om retssikkerhed og beskyttelse af den berettigede forventning skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en gældende national lovgivning, som hverken udtrykkeligt foreskriver en berigtigelse som omhandlet i sjette direktivs artikel 20 af den indgående moms efter ændringen af den fordelingsnøgle for moms, der anvendes til beregningen af visse fradrag, eller fastsætter en overgangsordning, selv om den opdeling af den indgående moms, som den afgiftspligtige person har anvendt, efter den fordelingsnøgle, som var gældende før ændringen, generelt var blevet anerkendt af den øverste domstol som værende rimelig.

Sagens omkostninger

66 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 parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

1) **Artikel 17, stk. 5, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995, skal fortolkes således, at såfremt en bygning i senere led anvendes for at gennemføre visse transaktioner, der giver ret til fradrag, og andre, der ikke giver ret til fradrag, er medlemsstaterne ikke forpligtede til at foreskrive, at de goder og tjenesteydelser, der er anvendt i tidligere led til opførelsen, erhvervelsen, anvendelsen, vedligeholdelsen eller driften af denne bygning, i første omgang skal henføres til disse forskellige transaktioner, når en sådan henførelse er vanskelig at gennemføre, for at kun den ret til fradrag, som gælder for de goder og tjenesteydelser, som både anvendes til visse transaktioner, der giver ret til fradrag, og andre, der ikke giver ret hertil, i anden omgang fastsættes i henhold til en omsætningsbaseret fordelingsnøgle eller, forudsat at denne metode sikrer en mere nøjagtig fastlæggelse af pro rata-satsen for fradrag, efter arealet.**

2) **Artikel 20 i direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 95/7, skal fortolkes således, at den kræver, at der foretages en berigtigelse af merværdiafgiftsfradrag i forbindelse med de goder og tjenesteydelser, der er omfattet af nævnte direktivs artikel 17, stk. 5, efter at der i den pågældende berigtigelsesperiode er indført en fordelingsnøgle for denne afgift, som anvendes til beregningen af disse fradrag, der fraviger den metode for fastlæggelse af**

fradragsretten, der er fastsat i samme direktiv.

3) De almindelige EU-retlige principper om retssikkerhed og beskyttelse af den berettigede forventning skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en gældende national lovgivning, som hverken udtrykkeligt foreskriver en berigtigelse som omhandlet i artikel 20 i sjette direktiv, som ændret ved direktiv 95/7, af den indgående merværdiafgift efter ændringen af den fordelingsnøgle for merværdiafgift, der anvendes til beregningen af visse fradrag, eller fastsætter en overgangsordning, selv om den opdeling af den indgående merværdiafgift, som den afgiftspligtige person har anvendt, efter den fordelingsnøgle, som var gældende før ændringen, generelt var blevet anerkendt af den øverste domstol som værende rimelig.

Underskrifter

* Processprog: tysk.