

**FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT**

**M. WATHELET**

fremsat den 30. maj 2013 (1)

**Sag C-622/11**

**Staatssecretaris van Financiën**

**mod**

**Pactor Vastgoed BV**

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

»Sjette momsdirektiv – artikel 20 – ret til fradrag – berigtigelse af fradrag – levering af fast ejendom fra en leverandør til et ejendomsselskab – inddrivelse af moms efter berigtigelse af et fradrag hos en afgiftspligtig person, som ikke er den, der oprindeligt har fradraget momsen, og som ikke har været inddraget i den afgiftspligtige transaktion, der gav anledning til dette fradrag«

**Indhold**

**I – Retsforskrifter**

A – EU-retten

B – Nederlandsk ret

**II – Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål**

**III – Bedømmelse**

A – Tvivl om fortolkningen af momslovens artikel 12a

B – Sammenfatning af parternes argumenter

C – Stillingtagen

1. Indledende bemærkninger

2. Momslovens artikel 12a og sjette direktiv

- a) Den nederlandske regerings vigtigste argument
  - i) Sjette direktivs artikel 20
  - ii) Sjette direktivs artikel 21
  - iii) Begrebet »nærmere bestemmelser« i sjette direktivs artikel 13 og 20
- b) Parternes øvrige argumenter
  - i) Det første argument
  - ii) Det andet argument
  - iii) Det tredje argument
  - iv) Det fjerde argument
  - v) Det femte argument
- 3. Momslovens artikel 12a og beslutning 88/498

#### IV – Forslag til afgørelse

1. Denne anmodning om præjudiciel afgørelse fra Hoge Raad der Nederlanden (højesteret) (Nederlandene) vedrører fortolkningen af artikel 20 i sjette direktiv 77/388/EØF (2) og drejer sig i det væsentlige om, hvorvidt et fradrag for merværdiafgift (herefter »moms«) kan berigtiges hos en erhvervsdrivende, som ikke er den afgiftspligtige person, der oprindeligt foretog fradraget, og som ikke var inddraget i den afgiftspligtige transaktion, der gav anledning til dette fradrag.
2. Det er dette spørgsmål, der er omtvistet i hovedsagen mellem Staatssecretaris van Financiën (statssekretæren for finansspørgsmål, herefter »Staatssecretaris«) og Pactor Vastgoed BV, der er blevet pålagt en sådan berigtigelse.

#### I – Retsforskrifter

##### A – EU-retten

3. Sjette direktivs artikel 13, der har overskriften »Afgiftsfritagelser i indlandet«, bestemmer i punkt B:

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

[...]

- g) levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord, med undtagelse af de i artikel 4, stk. 3, litra a), nævnte

[...]«

4. Sjette direktivs artikel 13, punkt C, er således affattet:

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

[...]

b) transaktioner omhandlet under punkt B, litra d), g) og h).

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

5. Sjette direktivs artikel 17, der har 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 transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den [moms], 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

[...]«

6. Sjette direktivs artikel 20 har følgende ordlyd:

»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.

[...]

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

Medlemsstaterne kan dog i sidstnævnte tilfælde undlade at kræve berigtigelse, såfremt erhververen er en afgiftspligtig person, som udelukkende anvender det pågældende investeringsgode til transaktioner, for hvilke afgiften er fradragsberettiget.

4. Med henblik på anvendelsen af bestemmelserne i stk. 2 og 3 kan medlemsstaterne:

[...]

- træffe alle hensigtsmæssige foranstaltninger for at sikre, at berigtigelsen ikke medfører en uberettiget fordel
- tillade administrative forenklinger.

[...]«

7. Sjette direktivs artikel 21, der har overskriften »Betalingspligtige over for statskassen«, bestemmer:

»[Momsen] påhviler:

1. ved indenlandsk virksomhed:

a) den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig transaktion, bortset fra de i artikel 9, stk. 2, litra e), omhandlede transaktioner foretaget af en i udlandet etableret afgiftspligtig person; såfremt den afgiftspligtige transaktion foretages af en afgiftspligtig person, der er etableret i udlandet, kan medlemsstaterne træffe bestemmelse om, at afgiften påhviler en anden person; en repræsentant over for skattemyndighederne eller aftageren af den afgiftspligtige transaktion kan f.eks. udpeges i så henseende; medlemsstaterne kan ligeledes bestemme, at en anden person end den i udlandet etablerede afgiftspligtige hæfter solidarisk for afgiftens erlæggelse

b) aftageren af en ydelse omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra e), og foretaget af en afgiftspligtig person etableret i udlandet; medlemsstaterne kan dog bestemme, at yderen hæfter solidarisk for afgiftens erlæggelse

c) enhver person, som anfører [momsen] på en faktura eller et dokument, der tjener som faktura

2. ved indførsel: den eller de personer, der med henblik herpå er udpeget eller godkendt af importmedlemsstaten.«

8. Sjette direktivs artikel 27, stk. 1, er således affattet:

»Rådet kan med enstemmighed på forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse. Foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen må ikke eller kun i ubetydelig grad påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug.«

9. Artikel 1 i Rådets beslutning 88/498/EØF af 19. juli 1988 (3), der er vedtaget med hjemmel i nævnte artikel 27, stk. 1, bestemmer, at Kongeriget Nederlandene uanset artikel 21, stk. 1, litra a), i sjette direktiv bemyndiges til som led i den i artikel 13, punkt C, litra b), i nævnte direktiv omhandlede valgfrihed for afgiftsbetalingen at anvende en bestemmelse, ifølge hvilken køber hæfter for afgiftsbetalingen for så vidt angår de transaktioner, der er nævnt i artikel 13, punkt B, litra g) og h) (4).

#### B – *Nederlandsk ret*

10. Artikel 11 i lov om omsætningsafgift fra 1968 (5) (herefter »momsloven«) bestemmer:

»1. På betingelser, som fastsættes ved generelle administrative bestemmelser, er følgende transaktioner fritaget for afgift:

a) levering af fast ejendom og rettigheder herover, bortset fra:

1) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord før eller senest to år efter første indflytning samt levering af en byggegrund

2) levering, ud over levering som nævnt i nr. 1, til personer, som anvender den faste ejendom til formål, der i henhold til artikel 15 giver ret til at fradrage afgiften fuldt ud eller næsten fuldt ud, for så vidt som den erhvervsdrivende, der leverer den faste ejendom, og den, der modtager leveringen, i en notariel akt om levering har truffet dette valg eller i fællesskab har fremsat begæring herom over for Inspecteur og i øvrigt overholder de ved ministeriel bekendtgørelse fastsatte betingelser

[...]«

11. Momslovens artikel 12, stk. 1, er således affattet:

»Afgiften pålægges den erhvervsdrivende, der foretager leveringen eller udfører tjenesteydelsen.«

12. Momslovens artikel 12a bestemmer:

»Såfremt der er sket uretmæssigt brug af undtagelsen i artikel 11, stk. 1, litra a), nr. 2, derved, at den, som har fået leveret en fast ejendom, ikke anvender den faste ejendom til formål, der i henhold til artikel 15 giver ret til at fradrage afgiften fuldt ud eller næsten fuldt ud, opkræves den afgift, som i anledning af leveringen er fratrasket i henhold til artikel 15 af den, der har foretaget leveringen, hos den, til hvem leveringen er sket.«

#### **II – Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål**

13. Pactor Vastgoed er et selskab, der bl.a. er aktivt inden for ejendomssektoren og som sådan er momspligtigt i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 1.

14. Selskabet er blevet pålagt et beløb i moms for perioden fra den 1. januar til den 31. december 2000. Efter påklage blev det pålagte beløb fastholdt af skattemyndighederne ved »Inspecteur«. Denne afgørelse blev indbragt for Rechtbank te 's-Gravenhage (byretten i Haag), der ikke gav Pactor Vastgoed medhold. Pactor Vastgoed appellerede derpå til Gerechtshof te 's-Gravenhage (appelretten i Haag). Gerechtshof te 's-Gravenhage ophævede Rechtbank te 's-Gravenhages dom, gav medhold i den for Rechtbank te 's-Gravenhage nedlagte påstand, ophævede Inspecteurs afgørelse og annullerede den efterfølgende momsfastsættelse. Staatssecretaris har anket Gerechtshof te 's-Gravenhages afgørelse til den forelæggende ret med

påstand om kassation.

15. Det fremgår af sagsakterne for Domstolen, at der er tre transaktioner, der ligger til grund for denne præjudicielle forelæggelse.

16. Den første transaktion fandt sted nogle år før år 2000, hvor ejeren af en fast ejendom (herefter »den første afgiftspligtige person«) solgte denne ejendom til en leverandør (herefter »den anden afgiftspligtige person«). Da parterne havde valgt at betale afgift, fratrak den anden skattepligtige person den moms, som denne var blevet faktureret.

17. Herefter fulgte en anden transaktion, hvor den anden afgiftspligtige person den 5. januar 2000 leverede den samme faste ejendom til Pactor Vastgoed (»den tredje afgiftspligtige person«), som efter aftale med leverandøren også valgte levering med moms. Som krævet i momslovens artikel 11, stk. 1, litra a), nr. 2, erklærede Pactor Vastgoed ved denne lejlighed, at selskabet ville anvende den faste ejendom til levering af tjenesteydelser, der gav ret til at fradrage afgiften fuldt ud eller næsten fuldt i overensstemmelse med den restriktion, der også kaldes »90%’s kriteriet«. Fra april 2000 udlejede Pactor Vastgoed imidlertid ejendommen med fritagelse for moms.

18. Til sidst fulgte en tredje transaktion, hvor Pactor Vastgoed i begyndelsen af juli 2000 solgte den samme ejendom til en tredjepart, hvilket også skete momsfrit.

19. Inspecteur fandt som følge heraf, at Pactor Vastgoed ikke havde opfyldt den betingelse, der var knyttet til det pågældende valg, nemlig at ejendommens anvendelse var momspligtig. Leveringen til Pactor Vastgoed burde derfor være sket momsfrit (6).

20. Inspecteur anførte i den forbindelse, at momslovens artikel 12a fandt anvendelse. Det var på grundlag af denne artikel, at Inspecteur pålignede den tredje afgiftspligtige person et beløb, der var beregnet ud fra det momsbeløb, som den anden afgiftspligtige person havde fradraget tidligere, da denne købte den faste ejendom af den første afgiftspligtige person, og som nu skulle berigtiges, eftersom denne levering burde have været fritaget for moms (7).

21. Hvad angår transaktionen mellem den anden og tredje afgiftspligtige person fandt Inspecteur, at den faste ejendom regnet fra den 5. januar 2000 var blevet leveret momsfrit til Pactor Vastgoed, og at afgiften på denne levering og det tilsvarende fradrag derfor skulle annulleres. Dette havde efter den nederlandske regerings opfattelse ingen materielle konsekvenser for Pactor Vastgoed, eftersom myndighederne både skulle annullere den fejlagtige moms og det fejlagtige fradrag.

22. Herudover skulle den moms, som den anden afgiftspligtige person havde fratrullet forinden, også berigtiges for de øvrige år, hvor der var tale om momsfri anvendelse. Ved leveringen til den tredje afgiftspligtige person forelå der således en formodning om, at den faste ejendom også fremover skulle anvendes til et afgiftspligtigt formål, og at det tidligere momsfradrag kunne opretholdes for den resterende berigtigelsesperiode.

23. Det er denne berigtigede moms svarende til ikke mindre end 295 820 EUR, at Inspecteur har efteropkrævet hos Pactor Vastgoed.

24. Som nævnt i punkt 14 i dette forslag til afgørelse, ophævede Gerechtshof te 's-Gravenhage Rechtbank te 's-Gravenhages dom, der stadfæstede Inspecteurs afgørelse. I forbindelse med den kassationsanke, som Staatssecretaris har iværksat ved den forelæggende ret til prøvelse af Gerechtshof te 's-Gravenhages dom, har Pactor Vastgoed gjort gældende, at den berigtigede moms ikke burde have været opkrævet hos dette selskab, men hos leverandøren. Momslovens artikel 12a, som opkrævningen af den berigtigede moms hos Pactor Vastgoed var hjemlet i, var

efter selskabets opfattelse i strid med sjette direktiv.

25. Staatssecretaris har derimod gjort gældende, at Gerechtshof te 's-Gravenhage gjorde sig skyldig i urigtig retsanvendelse ved at fastslå, at momslovens artikel 12a ikke kunne udgøre hjemmel for, at man hos en køber af fast ejendom (den tredje afgiftspligtige person) efterfølgende opkrævede det beløb i moms, som den anden afgiftspligtige person havde fradraget i forbindelse med et tidligere køb fra den første afgiftspligtige person.

26. Hoge Raad der Nederlanden har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Såfremt et oprindeligt foretaget fradrag af moms i henhold til sjette direktivs artikel 20 berigtiges i den forstand, at det fradragne beløb helt eller delvist skal tilbagebetales, er det da efter sjette direktiv tilladt, at dette beløb opkræves hos en anden end den afgiftspligtige, der forinden har fradraget momsen, i særdeleshed [...] hos den, der havde fået et gode leveret af den afgiftspligtige?«

27. Pactor Vastgoed, den nederlandske regering, Irland, den finske regering og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. Under retsmødet, der blev afholdt den 18. april 2013, afgav alle disse parter med undtagelse af den finske regering mundtlige indlæg.

### III – Bedømmelse

#### A – *Tvivl om fortolkningen af momslovens artikel 12a*

28. Før jeg ser på parternes argumenter, vil jeg, som det også fremgår af forelæggelsesafgørelsen, understrege, at der hersker tvivl i Nederlandene om, hvorvidt momslovens artikel 12a kan udgøre hjemmel for, at man hos en køber af fast ejendom efterfølgende opkræver det momsbeløb, som leverandøren har kunnet fradrage, og som skal berigtiges.

29. Ifølge Advocaat-Generaal i hovedsagen og den forelæggende ret selv kommer formålet med momslovens artikel 12a ikke tydeligt til udtryk i denne bestemmelses ordlyd (8). Kommissionen går et skridt videre ved åbent at indrømme, at den ikke forstår, hvad meningen er med denne bestemmelse.

30. Det fremgår således af ordlyden af momslovens artikel 12a, at der med »den afgift, som i anledning af leveringen er fratrukket [...] [(9)] af den, der har foretaget leveringen«, menes den første afgiftspligtige persons (sælgerens) levering til den anden afgiftspligtige person (leverandøren).

31. Ifølge momslovens ordlyd »opkræves [afgiften] [...] hos den, til hvem leveringen er sket«, hvilket nødvendigvis må være den anden afgiftspligtige person.

32. Det følger heraf, at den omhandlede levering i princippet kun kan være den anden afgiftspligtige persons levering til den tredje afgiftspligtige person, eftersom den anden afgiftspligtige person ikke har noget at trække fra.

33. Det kræver derfor en meget vid fortolkning af ordlyden af momslovens artikel 12a – i lighed med nederlandske regerings (10) – at konkludere, at det er den tredje afgiftspligtige person, der skal pålægges moms.

34. Ifølge den forelæggende ret (11) er momslovens artikel 12a formuleret så rummeligt, at der ved »den afgift, som i anledning af leveringen er fratrukket [...] af den, der har foretaget leveringen«

i overensstemmelse med bestemmelsens formål kan forstås et momsbeløb, som tidligere er fradraget af den afgiftspligtige person, der foretog den efterfølgende levering, og som skal berigtiges, idet leveringen efterfølgende betragtet reelt skete uden moms på grund af den efterfølgende omstændighed, at man ikke havde opfyldt lovens betingelse (12). I den foreliggende sag var det således den anden afgiftspligtige persons levering til den tredje afgiftspligtige person, der – eftersom sælger og køber valgte levering med moms – var årsag til, at den erhvervsdrivende, der foretog leveringen, fik et for stort momsfradrag (selv om fradraget skyldtes, at denne erhvervsdrivende og dennes leverandør havde valgt, at der skulle betales moms for en tidligere levering).

35. Det påhviler naturligvis den forelæggende ret, der alene har kompetence til at fortolke den nationale ret, at fortolke momslovens artikel 12a (under hensyntagen til de omstændigheder, som Domstolen har fremført i den foreliggende sag).

36. Jeg vil under alle omstændigheder gå ud fra, at momslovens artikel 12a kan fortolkes således, som de nederlandske skattemyndigheder har gjort det, i min gennemgang af den forelæggende rets spørgsmål.

#### B – *Sammenfatning af parternes argumenter*

37. Pactor Vastgoed har anført, at sjette direktiv ikke tillader medlemsstaterne – med eller uden en bemyndigelse fra Rådet – at udpege nogen anden end den anden afgiftspligtige person som skyldner for den berigtigede moms i et tilfælde som det, der er omhandlet i hovedsagen. Pactor Vastgoed er af den opfattelse, at momslovens artikel 12a i denne henseende er i strid med sjette direktiv.

38. Den nederlandske regering er derimod af den opfattelse, at sjette direktivs bestemmelser ikke er til hinder for, at medlemsstaterne under de i hovedsagen omhandlede omstændigheder opkræver den berigtigede moms hos en køber af fast ejendom.

39. Irland og den finske regering deler i det væsentlige den nederlandske regerings synspunkt. De er bl.a. af den opfattelse, at det fremgår af sjette direktivs artikel 20 og af baggrunden for dette direktiv og dets opbygning, at medlemsstaterne har en skønsbeføjelse, der gør det muligt for dem at fastsætte betingelser for, hvornår berigtigelsen af et fradrag kan rettes mod en anden end den afgiftspligtige person, der oprindeligt har fradraget momsen. Irland har anført, at den modsatte fortolkning ville være uforenelig med det momssystem, der er indført ved sjette direktiv, såvel som med retssikkerhedsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet. Den ville desuden gøre mekanismen til inddrivelse af skatteindtægter mindre effektiv.

40. Kommissionen har endelig taget afstand fra det standpunkt, der forfægtes af den nederlandske og den finske regering samt Irland, og i lighed med Pactor Vastgoed gjort gældende, at det præjudicielle spørgsmål bør besvares benægtende.

#### C – *Stillingtagen*

##### 1. Indledende bemærkninger

41. Den forelæggende ret ønsker med sit spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om sjette direktiv skal fortolkes således, at det tillader, at den moms, der er fradraget i forbindelse med en første afgiftspligtig persons levering af fast ejendom til en anden afgiftspligtig person, berigtiges ved, at den inddrives fra en tredje afgiftspligtig person (i hovedsagen Pactor Vastgoed), som ikke er den, der forinden har fradraget momsen.

42. Kongeriget Nederlandene har benyttet sig af muligheden i sjette direktivs artikel 13, punkt C, litra b), for at indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift for visse transaktioner, som ifølge hovedreglen i dette direktivs artikel 13, punkt B, litra g), er fritaget for moms (13). Disse transaktioner omfatter bl.a. levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord med undtagelse af levering inden første indflytning.

43. Det fremgår videre af sjette direktivs artikel 13, punkt C, sidste afsnit, at »[m]edlemsstaterne kan begrænse omfanget af denne valgfrihed; de fastsætter de nærmere bestemmelser for dens udøvelse«.

44. Den nederlandske lovgiver har fra den 31. marts 1995, kl. 18, begrænset denne mulighed for at kunne vælge levering med moms ved levering af fast ejendom til personer, der anvender denne ejendom til formål, der giver ret til at fradrage afgiften fuldt ud eller næsten fuldt ud (14).

45. Som den forelæggende ret har bemærket, hænder det, at de berørte erhvervsdrivende (den, som leverer, og den, som modtager) i begyndelsen er gået ud fra en bestemt anvendelse af ejendommen, som giver dem ret til at vælge levering med moms, men at den erhvervsdrivende, som har modtaget den faste ejendom, senere har givet den en anvendelse, som ikke giver ret til levering med moms. Lovreglerne går ud fra, at leveringen i dette tilfælde burde have været fritaget for moms, hvilket betyder, at den moms, som leverandøren forinden har fratrullet, skal berigtiges.

46. Med henblik herpå foreskriver momslovens artikel 12a, at »[s]åfremt der er sket uretmæssigt brug af undtagelsen i artikel 11, stk. 1, litra a), [nr. 2,] derved, at den, som har fået leveret en fast ejendom, ikke anvender den faste ejendom til formål, der i henhold til artikel 15 giver ret til at fradrage afgiften fuldt ud eller næsten fuldt ud, opkræves den afgift, som i anledning af leveringen er fratrullet i henhold til artikel 15, af den, der har foretaget leveringen, hos den, *til hvem leveringen er sket*« (min fremhævelse).

## 2. Momslovens artikel 12a og sjette direktiv

47. Det må konstateres, at sjette direktiv ikke indeholder udtrykkelige bestemmelser om, hvilken afgiftspligtig person der skal afregne momsen, når et fradrag berigtiges.

48. Direktiv 2006/112/EF (15), der i mellemtiden har ophævet og erstattet sjette direktiv, indeholder heller ingen bestemmelser herom.

49. Som Domstolen gentagne gange har bemærket, »[tilsigter] den fradragsordning, der er indført med momsdirektivet, [...] helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem skal således sikre, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat sådan virksomhed i sig selv i princippet er momspligtig« (16).

50. 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 som følge heraf hverken ske opkrævning af udgående afgift eller fradrag for indgående afgift (17).

51. Domstolen har i øvrigt bemærket, at »[den berigtigelsesordning], som er fastsat [...] i direktivet, er [...] en integrerende del af den momsfradragsordning, som er fastsat i direktivet. Det skal i denne forbindelse understreges, at bestemmelserne om [berigtigelse] i direktivet har til formål at øge fradragenes præcision for at sikre momsens neutralitet, således at de transaktioner,

der foretages på det tidligere trin, kun giver fortsat ret til fradrag, i det omfang transaktionerne sker til brug for levering af momspligtige ydelser. I kraft af disse bestemmelser har direktivet således til formål at skabe en tæt og direkte sammenhæng mellem retten til fradrag af indgående moms og brugen af de pågældende goder eller tjenesteydelser til afgiftspligtige transaktioner i senere omsætningsled« (18).

52. Da svaret på spørgsmålet om, hvorvidt det fradrag, der skulle berigtiges i hovedsagen, rent faktisk var det, som den anden afgiftspligtige person (leverandøren) havde foretaget i forlængelse af købet fra den første afgiftspligtige person (sælgeren), var vigtigt for sagens behandling og ikke fremgik entydigt af forelæggelsesafgørelsen, spurgte Domstolen den nederlandske regering og Kommissionen herom.

53. Det ses klart af de svar, som de to parter kom med, at det faktisk er den tredje afgiftspligtige person (Pactor Vastgoed), der forpligtes til at afregne den moms, som en anden afgiftspligtig person har fratrasket i et tidligere led i salgskæden i forbindelse med en transaktion, som den tredje afgiftspligtige person intet har at gøre med.

54. Som jeg har nævnt i punkt 33 og 34 i dette forslag til afgørelse, kan denne fortolkning både være forenelig med ordlyden af momslovens artikel 12a og med den forelæggende rets sagsfremstilling.

55. Det præciseres således i forelæggelsesafgørelsen, at »[Inspecteur] beregnede [størrelsen af efteropkrævningen] ud fra det momsbeløb, som leverandøren forinden kunne fradrage, da han modtog den faste ejendom, hvilket beløb nu, med udgangspunkt i leverandørens momsfrie levering, skal berigtiges (herefter [...] »den berigtigede moms«) i henhold til momslovens artikel 15, stk. 6, læst i sammenhæng med bekendtgørelsens artikel 13 og 13a«.

56. Den nederlandske regering synes i øvrigt at være enig i denne fortolkning (19).

57. Jeg er under disse omstændigheder (i lighed med Kommissionen) af den opfattelse, at det i en situation som denne enten er unødvendigt at foretage en berigtigelse, eller at denne berigtigelse udelukkende skal ske over for den anden afgiftspligtige person. For så vidt som Pactor Vastgoed intet har at gøre med den første ejendomstransaktion, hvorved den anden skattepligtige person erhvervede den faste ejendom, der er omhandlet i hovedsagen, kan det ikke have konsekvenser for momsen på den første transaktion, at sidstnævnte i forbindelse med den efterfølgende transaktion vedrørende samme ejendom, dvs. transaktionen mellem den anden og tredje afgiftspligtige person (Pactor Vastgoed), ikke opfyldte betingelserne for at kunne vælge at erlægge afgift af denne anden transaktion.

58. Det står tilbage at undersøge, om en national bestemmelse som momslovens artikel 12a i henhold til sjette direktiv kan ændre dette principielle svar.

a) Den nederlandske regerings vigtigste argument

59. Det fremgår ifølge den nederlandske regering af en samlet fortolkning af sjette direktivs artikel 13, punkt B, in initio, »på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug«, artikel 13, punkt C, sidste punktum, »[m]edlemsstaterne kan begrænse omfanget af denne valgfrihed; de fastsætter de nærmere bestemmelser for dens udøvelse«, artikel 20, stk. 1, »efter nærmere bestemmelser, som fastsættes af medlemsstaterne«, artikel 20, stk. 4, »træffe alle hensigtsmæssige foranstaltninger for at sikre, at berigtigelsen ikke medfører en uberettiget fordel«, og artikel 21, stk. 1, litra a), »medlemsstaterne kan ligeledes bestemme, at en anden person end [den etablerede afgiftspligtige] hæfter solidarisk for afgiftens erlæggelse«, at

medlemsstaterne har en tilstrækkelig skønsmargin til at kunne vedtage en regel om berigtigelse af fradrag som den, der er omhandlet i hovedsagen (20).

i) Sjettes direktivs artikel 20

60. Jeg vil med det samme gøre det klart, at jeg ikke er enig med den forelæggende ret i en af dennes alternative antagelser, nemlig at det – eftersom sjettes direktiv ikke indeholder nogen udtrykkelig bestemmelse om, hvilken person der skal afregne den berigtigede moms – i det hele er op til medlemsstaterne at bestemme, hvem den berigtigede moms skal opkræves hos.

61. Ud over at sjettes direktiv ikke hjemler nogen udtrykkelig mulighed for at opkræve den moms, der skyldes i henhold til berigtigelsen, hos en anden afgiftspligtig person – således som det er muligt efter momslovens artikel 12a – kan det udledes af bestemmelserne i sjettes direktivs artikel 17, stk. 2, sammenholdt med artikel 22, stk. 4, andet afsnit, og artikel 20, at såfremt der viser sig omstændigheder, der nødvendiggør en berigtigelse af et gennemført momsfradrag, skal denne berigtigelse i princippet foretages hos den afgiftspligtige, som har haft fradraget.

62. Det fremgik desuden udtrykkeligt af forslaget til sjettes direktiv (21), at den person, der havde foretaget et fradrag, skulle betale den berigtigede moms. Det kan i indledningen til forslagens artikel 20, der har overskriften »Berigtigelse af fradragene«, læses, at »[d]en afgiftspligtige skal berigtige foretagne fradrag«, hvilket bekræftes af den engelske udgave af forslaget, hvorefter »[t]he taxable person shall adjust the initial deduction«.

63. Den vedtagne udgave af artikel 20, hvori det hedder, at »[d]et oprindeligt foretagne fradrag berigtiges [...] når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage«, peger i samme retning. Det virker naturligt, at en fejl som udgangspunkt skal rettes af den, der har begået denne fejl.

64. Medlemsstaternes mulighed for at bestemme, hvem den berigtigede moms kan opkræves hos, ligger endelig langt uden for begrebet »nærmere bestemmelser« i sjettes direktivs artikel 20, stk. 1 (22). Det vender jeg tilbage til i punkt 70 og 71 i dette forslag til afgørelse.

ii) Sjettes direktivs artikel 21

65. På samme måde som momsen påhviler den afgiftspligtige person, der foretager en afgiftspligtig transaktion, og retten til at fradrage moms udøves af den afgiftspligtige person, der anvender de pågældende goder i forbindelse med sine afgiftspligtige transaktioner, fremgår det af sjettes direktivs artikel 21, at en berigtiget afgift i princippet skal inddrives hos den afgiftspligtige person, der oprindeligt har fradraget denne afgift, hvilket i den foreliggende sag var leverandøren (den anden afgiftspligtige person).

66. Artikel 21 med overskriften »Betalingspligtige over for statskassen« opregner udtømmende, i hvilke tilfælde afgiften kan pålægges en anden end den afgiftspligtige person, der har leveret ydelsen.

67. Sjettes direktivs artikel 21, stk. 1, litra a), vedrører princippet om, at afgiften for en afgiftspligtig transaktion påhviler den afgiftspligtige person, der foretager denne transaktion. Det drejer sig i den foreliggende sag om den anden afgiftspligtige person (leverandøren).

68. Den resterende del af artikel 21 består til gengæld af en udtømmende fortegnelse over de tilfælde og omstændigheder, hvor den betalingspligtige person er en anden end den afgiftspligtige person, der foretager transaktionen. Situationen i hovedsagen svarer ikke til nogen af disse tilfælde eller omstændigheder.

69. Medlemsstaterne har kun fået frihed til at bestemme, at en anden person end den afgiftspligtige hæfter solidarisk for afgiftens erlæggelse. Momslovens artikel 12a pålægger imidlertid ikke køberen nogen solidarisk forpligtelse, men en helt selvstændig afgiftspligt.

iii) Begrebet »nærmere bestemmelser« i sjette direktivs artikel 13 og 20

70. Jeg mener (ligesom Kommissionen) ikke, at medlemsstaterne i henhold til sjette direktiv og navnlig i henhold til artikel 13, punkt C, og artikel 20, stk. 1, heri kan opkræve det berigtigede momsbeløb for den første transaktion mellem en første afgiftspligtig person og en anden afgiftspligtig person hos en tredje afgiftspligtig person, der ikke har været inddraget i denne transaktion. En sådan bestemmelse falder ikke ind under medlemsstaternes handlefrihed.

71. En bestemmelse om, hvem den betalingspligtige person er, er ikke bare en »nærmere bestemmelse for udøvelse af valgfriheden« eller for dens berigtigelse, men indtager en central plads i momssystemet, hvilket er årsagen til, at bestemmelserne om omvendt betalingspligt enten er indeholdt i sjette direktiv (nu momsdirektivet (23)) – f.eks. i momsdirektivets artikel 194-199 – eller omfattet af undtagelsesbestemmelser i henhold til sjette direktivs artikel 27 (nu momsdirektivets artikel 395). Det vender jeg tilbage til i punkt 103 i dette forslag til afgørelse.

b) Parternes øvrige argumenter

i) Det første argument

72. Irland har anført, at hovedsagen illustrerer, hvorfor en medlemsstat skal have mulighed for at foretage en berigtigelse over for en anden end den afgiftspligtige person, der har foretaget fradraget. Det er ifølge Irland hensigtsmæssigt og rimeligt, at fradragene berigtiges over for den person, der både iværksætter og kender de afgiftspligtige aktiviteter, som den faste ejendom skulle anvendes til og faktisk er blevet anvendt til. Behovet for denne berigtigelse er opstået, fordi køberen og ikke den oprindelige leverandør har overtrådt skattelovgivningen. Hvis overtrædelsen skyldes, at køberen har givet falske oplysninger, er det af samme grunde som for krav om tilbagebetaling med tilbagevirkende kraft begrundet at foretage berigtigelse (24).

73. Selv om det antages, at der med denne begrundelse kan indføres en sådan ordning uden at anvende bestemmelserne i sjette direktivs artikel 27 (hvilket jeg ikke mener), er jeg ikke enig i Irlands ræsonnement.

74. Hvis man før det første, som Pactor Vastgoed med rette har anført, lader en anden person end den, der har foretaget fradraget, hæfte for den moms, der skal betales som følge af berigtigelsen, vil denne anden person (i dette tilfælde køberen) som regel ikke være i besiddelse af de oplysninger, der kræves for at fastlægge berigtigelsens omfang (bl.a. om det beløb, som sælgeren har fratrasket ved købet af det pågældende investeringsgode, den berigtigelsesperiode, der endnu ikke er forløbet, og eventuelle andre omkostninger, som sælgeren har fratrasket momsen for). Denne anden person er i princippet ikke i stand til at kontrollere, om en eventuel påligning er korrekt, og kan reelt ikke anfægte det beløb, der er genstand for berigtigelsen.

75. For det andet kendte den anden afgiftspligtige person i den foreliggende sag til den risiko, der var forbundet med salget, og det var i øvrigt muligt, at køber var i god tro eller ikke havde gjort

sig skyldig i nogen fejl eller forsømmelse, men af økonomiske årsager blev nødt til at ændre ejendommens anvendelse efter købet. Hvis køber havde vidst, at ejendommen skulle anvendes til afgiftsfritagne formål, ville denne selvfølgelig ikke have valgt at betale afgift af transaktionen.

76. Den nederlandske regering har i samme forbindelse anført, at der i den nationale skattelovgivning stilles krav om, at køberen (den tredje afgiftspligtige person) udtrykkeligt og på forhånd har erklæret at ville opfylde 90%’s kriteriet. Uden denne udtrykkelige erklæring kan køberen ikke benytte sig af den valgmulighed, der gives i momslovens artikel 11. Ved at afgive denne erklæring træffer køberen således et bevidst valg. Køberen må derfor formodes at være bevidst om de momsmæssige konsekvenser, det havde, hvis den pågældende ejendom – til trods for dennes udtrykkelige erklæring – blev anvendt momsfrit. Det må således formodes, at køberen var klar over, at denne som køber ville hæfte for betalingen af den eventuelle berigtigede moms.

77. Det skal påpeges, at køberen (den tredje afgiftspligtige person) ganske vist forpligtede sig til at anvende den faste ejendom til afgiftspligtige transaktioner, men at den anden afgiftspligtige person gjorde det samme, da denne købte ejendommen af den første afgiftspligtige person. Den anden afgiftspligtige person var altså klar over, at denne ved at sælge ejendommen til den tredje afgiftspligtige person risikerede ikke at opfylde sine forpligtelser over for den første afgiftspligtige person.

78. Når den nederlandske regering (25) taler om »køberens bevidste valg«, gælder dette både for den anden afgiftspligtige person og for Pactor Vastgoed.

79. Det skal desuden påpeges, at formålet med momssystemet ikke er at straffe personer, der overtræder reglerne, men at sikre momsens neutralitet.

80. Hvis den nederlandske regerings antagelse lægges til grund, er det dog ikke udelukket, at Pactor Vastgoed kan betale moms af en transaktion, der ikke er afgiftspligtig. Pactor Vastgoed betalte således moms til den anden afgiftspligtige person, hvilken moms selskabet fratrak, hvorved de to transaktioner udlignede hinanden, men det skal betale for den anden afgiftspligtige persons fradrag. Den anden afgiftspligtige person bevarer til gengæld et fradrag, som efter den nederlandske regerings opfattelse bør berigtiges.

81. Som Kommissionen med rette har anført, er det under alle omstændigheder kun begrundet at berigtige den moms, som den anden afgiftspligtige person (leverandøren) har fradraget, hvis leverandøren selv som køber i forbindelse med den første ejendomstransaktion (dvs. i forhold til den første afgiftspligtige person) ikke efterfølgende opfylder de betingelser, der gjorde det muligt for denne at vælge at betale afgift af denne transaktion, eller hvis leverandøren sælger den pågældende faste ejendom til Pactor Vastgoed i løbet af berigtigelsesperioden (26), og ejendommen ophører med at blive anvendt til afgiftspligtige transaktioner inden udløbet af denne periode. Berigtigelsen af et fradrag, som leverandøren har foretaget i forbindelse med denne transaktion, kan dog i ingen af de to tilfælde ske over for den tredje afgiftspligtige person (Pactor Vastgoed), da dette selskab ikke hæfter for betalingen af den moms, som andre afgiftspligtige har fradraget i forbindelse med en transaktion, som det *intet har at gøre med*.

ii) Det andet argument

82. Den nederlandske regering har gjort gældende, at momslovens artikel 12a har til formål at forhindre, at køberen opnår uberettigede fordele. Efter dens opfattelse vil køberen på trods af dennes erklæring om, at den faste ejendom vil blive anvendt til afgiftspligtige ydelser, uden problemer kunne anvende denne ejendom til ydelser, der er fritaget for moms, samtidig med at den har erhvervet ejendommen til en pris, der ikke inkluderer moms, dvs. uden at bære momsen. Det vil ikke bare betyde, at sælgeren påføres et tab svarende til den berigtigede moms, men også,

at momssystemet reelt bringes i fare på grund af denne valgmulighed. Fritagelsesbestemmelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt B, stk. 1, litra g) og h), er således blevet omgået.

83. Det er herved tilstrækkeligt at påpege, at fradraget for køberens vedkommende udlignes af den moms, der er betalt. Jeg kan derfor ikke se, hvorfor den tredje afgiftspligtige person skulle have opnået en »uberettiget fordel«.

84. Den »uretfærdighed«, som leverandøren udsættes for, hvis denne bliver genstand for en berigtigelse efter at have stolet på køberens (den tredje afgiftspligtige person) erklæringer om, at ejendommen skulle benyttes til afgiftspligtige transaktioner, skyldes i øvrigt kravet i nederlandsk lovgivning om, at køberen skal anvende den faste ejendom til momspligtige transaktioner.

85. Kommissionen mener, at betingelsen for, at en ejendomstransaktion beskattes – at køberen af den faste ejendom anvender denne ejendom til formål, der giver ret til fradrag – er overflødig, eftersom en afgiftspligtig person ikke har nogen interesse i at vælge at betale afgift, hvis denne person ikke anvender den pågældende ejendom til disse formål.

86. Domstolen har tidligere fastslået, at det ganske vist er legitimt, at de foranstaltninger, som medlemsstaterne træffer, går ud på så effektivt som muligt at beskytte statskassens rettigheder, men at de ikke må gå ud over, hvad der er nødvendigt af hensyn til dette formål (27).

87. Kommissionen har dog anført, at den nederlandske statskasse ikke vil lide noget tab, hvis dette krav ophæves. Det er tilstrækkeligt, at den afgiftspligtige person, der foretager leveringen (den anden afgiftspligtige person), vælger at betale afgift, idet potentielle købere gives mulighed for at vælge ikke at betale afgift, hvis det er mere fordelagtigt for dem ikke at gøre det, hvilket formentlig vil være tilfældet, hvis de udøver aktiviteter, der ikke er fradragsberettigede, og derfor skal bære den endelige momsbyrde i forbindelse med salget af den faste ejendom. Det må i praksis formodes, at afgiftspligtige personer, hvis aktiviteter ikke er fradragsberettigede, med den nuværende nederlandske lovgivning foretrækker at købe en ældre fast ejendom enten af andre afgiftspligtige personer, der er fritaget for moms, eller af enkeltpersoner, der heller ikke er momspligtige.

88. Det skal tilføjes, at hvis den tredje afgiftspligtige person ændrer anvendelsen af den faste ejendom (f.eks. af økonomiske årsager) efter købet, kan den pågældende ikke fradrage den afgift, som denne har betalt til den anden afgiftspligtige person, og så beskyttes den nederlandske statskasses interesser. Som følge af den fravigelse, som Kongeriget Nederlandene er blevet indrømmet, og som efterfølgende er blevet indarbejdet i et almindeligt direktiv, kan den anden afgiftspligtige person således bevare sit fradrag, men den tredje afgiftspligtige person kan ikke længere fratrække den moms, som denne har betalt i henhold til ordningen for omvendt betalingspligt.

89. Der er dog intet til hinder for, at betingelsen om, at køberen skal anvende ejendommen til afgiftspligtige aktiviteter for at kunne vælge at betale afgift af ejendommen, bevares i den nederlandske lovgivning. Jeg er således af den opfattelse, at det tilkommer medlemsstaterne at fastsætte de nærmere bestemmelser for udøvelsen af denne valgfrihed. Den nationale lovgiver er imidlertid nødt til at drage de nødvendige konsekvenser af sit valg og må ikke pålægge køberen forpligtelser, som går ud over, hvad der er tilladt i henhold til EU's momsregler.

iii) Det tredje argument

90. Den nederlandske regering mener ikke, at den anden afgiftspligtige person har foretaget et »fejlagtigt« momsfradrag, eftersom det oprindelige momsfradrag blev beregnet korrekt på det tidspunkt, hvor dette fradrag skete.

91. Hertil skal blot siges, at den anden afgiftspligtige person solgte ejendommen i strid med betingelserne for købet fra den første afgiftspligtige person, nemlig at ejendommen kun skulle anvendes til afgiftspligtige transaktioner. Det var i øvrigt årsagen til, at den moms, som den anden afgiftspligtige person havde fradraget, skulle berigtiges.

iv) Det fjerde argument

92. Den nederlandske regering har i sit svar på Domstolens skriftlige spørgsmål anført, at momsen også opkræves hos en anden afgiftspligtig person i den situation, der er beskrevet i sjette direktivs artikel 5, stk. 8. Denne bestemmelse omhandler en situation, hvor en virksomhed overdrages til en afgiftspligtig person. Den afgiftspligtige træder i dette tilfælde i overdragerens sted. I denne situation vil den berigtigede moms også kun kunne opkræves hos en anden end den afgiftspligtige person, der har haft fradraget, hvilket har dannet grundlag for den nederlandske regerings tilgang.

93. Det er herved tilstrækkeligt at påpege, at det ganske vist fremgår udtrykkeligt af artikel 5, stk. 8, at den berigtigede moms kan opkræves hos en anden end den afgiftspligtige person, der har fradraget momsen, men at sjette direktivs artikel 20 og 21 ikke indeholder en tilsvarende udtrykkelig bestemmelse. Dette argument ændrer som følge heraf ikke ved min analyse i dette forslag til afgørelse.

v) Det femte argument

94. Irland har endelig henvist til præmis 90 og 91 i dommen i sagen Halifax m.fl. (28), hvorefter »[sjette direktiv] [...] i artikel 20 kun [fastlægger] de betingelser, der skal være opfyldt, for at fradrag for indgående afgifter kan berigtiges hos den, der har modtaget de leverede goder eller tjenesteydelser [...]». Det tilkommer derfor principielt medlemsstaterne at fastlægge de betingelser, hvorunder momsen kan opkræves efterfølgende af statskassen, idet de imidlertid skal holde sig inden for de grænser, der følger af [EU-retten]«.

95. Jeg mener ikke, at dommen i sagen Halifax m.fl. rejser tvivl om den analyse, jeg har foretaget i dette forslag til afgørelse.

96. Det er herved tilstrækkeligt at påpege, at præmis 90 i den dom, som Irland har henvist til, vedrører én og samme transaktion.

3. Momslovens artikel 12a og beslutning 88/498

97. Den forelæggende ret har anført, at muligheden for at opkræve den moms, der skyldes som følge af berigtigelsen, hos en anden afgiftspligtig person muligvis kan støttes på en tilladelse, der gives i henhold til sjette direktivs artikel 27. Den har dog tilføjet, at Kongeriget Nederlandene ikke havde ansøgt om eller opnået nogen fravigelse som omhandlet i sjette direktivs artikel 27, da artikel 12a skulle indsættes i momsloven.

98. Kommissionen er dog af den opfattelse, at den fravigelse, som Kongeriget Nederlandene blev indrømmet efterfølgende ved beslutning 88/498, var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder.

99. Efter min opfattelse berettiger denne fravigelse under de omstændigheder, der foreligger i

hovedsagen, ikke, at den tredje afgiftspligtige person pålægges afgift.

100. Den tjente til gengæld sit eneste formål, som var at sikre, at momsen betales af den person, der har til hensigt at fradrage den, dvs. den anden afgiftspligtige person med hensyn til den første transaktion og den tredje afgiftspligtige person med hensyn til den anden transaktion, hvilket i øvrigt synes at være det, der er sket.

101. Virker det ikke også selvmodsigende at mene (29), at det er tilladt at overføre den berigtigede moms på køberen med hjemmel i sjette direktiv, samtidig med at man har anmodet om en fravigelse i medfør af dette direktivs artikel 27 for at få lov til at indføre den mekanisme, der er fastsat i momslovens artikel 12a?

102. Den nederlandske regering har imidlertid gjort gældende, at en bestemmelse som momslovens artikel 12a under alle omstændigheder ligger inden for rammerne af den bemyndigelse, der blev givet ved beslutning 88/498, som blev vedtaget i henhold til sjette direktivs artikel 27.

103. Dette argument kan ikke tiltrædes. Jeg mener endvidere (i lighed med Kommissionen), at når det var nødvendigt at anvende en fravigende foranstaltning med hjemmel i sjette direktivs artikel 27 for at give Nederlandene tilladelse til at lade køber hæfte for momsbetalingen vedrørende en ejendomstransaktion, som denne har medvirket i, vil det være endnu mere nødvendigt at gøre det samme for en foranstaltning som den, der er omhandlet i hovedsagen, og som ud over at ændre den betalingspligtige person også i denne henseende udpeger en afgiftspligtig person, der ikke har noget med den pågældende transaktion at gøre.

104. Jeg mener sammenfattende ikke, at det, såfremt et oprindeligt foretaget fradrag af moms i henhold til sjette direktivs artikel 20 berigtiges i den forstand, at det fradragne beløb helt eller delvist skal tilbagebetales, er tilladt efter sjette direktiv, at dette beløb opkræves hos en anden end den afgiftspligtige, der forinden har fradraget momsen, i særdeleshed hos den, der har fået et gode leveret af den afgiftspligtige, og som ikke har noget med den pågældende transaktion at gøre.

#### **IV – Forslag til afgørelse**

105. På grundlag af det anførte foreslår jeg, at Domstolen besvarer det præjudicielle spørgsmål, som Hoge Raad der Nederlanden har forelagt, således:

»Det er ikke tilladt efter Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemslandenes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som affattet på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, at et oprindeligt foretaget fradrag af merværdiafgift i henhold til dette direktivs artikel 20, såfremt det berigtiges i den forstand, at det fradragne beløb helt eller delvist skal tilbagebetales, opkræves hos en anden end den afgiftspligtige, der forinden har fradraget merværdiafgiften, i særdeleshed hos den, der har fået et gode leveret af den afgiftspligtige, og som ikke har noget med den pågældende transaktion at gøre.«

1 – Originalsprog: fransk.

2 – Rådets direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1) i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »sjette direktiv«).

3 – Beslutning om bemyndigelse af Kongeriget Nederlandene til at anvende en foranstaltning, der fraviger bestemmelserne i artikel 21, stk. 1, litra a), i sjette direktiv 77/388/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT L 269, s. 54).

4 – Beslutning 88/498 blev med virkning fra den 1.1.2008 ophævet ved Rådets direktiv 2006/69/EF af 24.7.2006 om ændring af direktiv 77/388/EØF med hensyn til visse foranstaltninger, der skal forenkle momsoprævnningen og bidrage til at bekæmpe svig eller unddragelse og om ophævelse af visse beslutninger om at tillade fravigelser (EUT L 221, s. 9).

5 – Wet op de omzetbelasting 1968 af 28.6.1968 (*Staatslad* 1968, nr. 329), hvorved den daværende omsætningsafgift blev erstattet af en anden afgift baseret på momssystemet.

6 – I henhold til bestemmelsen i artikel 6, stk. 4, i Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (gennemførelsesbekendtgørelsen fra 1968 til momsloven, herefter »bekendtgørelsen«).

7 – I henhold til bestemmelserne i momslovens artikel 15, stk. 6, sammenholdt med bekendtgørelsens artikel 13 og 13a (herefter »den berigtede moms«).

8 – Som Advocaat-Generaal har anført i hovedsagen, er der tilsyneladende også delte meninger om momslovens artikel 12a i retslitteraturen. Jf. f.eks. van den Elsen, *Beëindiging BTW-verhuurconstructies*, BTW-bulletin, 1995, nr. 2 og 3, O.L. Mobach, *Omzetbelasting – Fiscaal commentaar*, Kluwer, 2003, s. 447 ff., M.E. van Hilten og H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting – Fed fiscale studieserie*, Deventer: Fed 2007, nr. 6, s. 270 og 271, C.M. Ettema m.fl., *Wegwijs in de BTW*, Haag, 2008, s. 377, J.J. Vetter m.fl., *Invordering van belastingen – Fed fiscale studieserie*, nr. 2, Deventer: Kluwer, 2005, s. 77 og 78, F.L.J. Vervaeke og A.J.H. van Lynden, *Het wetsvoorstel ter bestrijding van BTW-constructies*, nr. 11, BtwBrief, 1995, D.B. Bijl, *Onroerend goed; omzetbelasting en overdrachtsbelasting*, Kluwer, 1998, s. 66, W.A.P. Nieuwenhuizen, *Een huurovereenkomst*, BTW-bulletin, 1999, hæfte 7/8, nr. 67, S.T.M. Beelen, m.fl., *Cursus belastingrecht (omzetbelasting)*, note 2.4.1.A.f og 2.4.1.F, A.J. Oostenrijk og L.A. Van Dijk, *Onroerend goed en reparatiewetgeving Vermeend, Nieuw regime voor de heffing van BTW en overdrachtsbelasting* (Arthur Andersen 1996), s. 47, E.H. van den Elsen, *Onroerende zaken: BTW-constructies en economische eigendom*, Vermande, 1995, s. 12, og *Wet omzetbelasting 1968, Fiscale Encyclopedie De Vakstudie*, artikel 12a, tillæg nr. 587, april 2010.

9 – I henhold til momslovens artikel 15.

10 – Jf. punkt 47 in fine i det skriftlige indlæg.

11 – Jf. punkt 3.3.4 i forelæggelsesafgørelsen.

12 – Betingelsen om, at den faste ejendom er blevet anvendt fuldt ud eller så godt som fuldt ud til en brug, der giver ret til fradrag.

13 – Jf. momslovens artikel 11, stk. 1 in initio, og litra a) in initio, samt nr. 2).

14 – Lov af 18.12.1995 (Stb. 1995, nr. 659) om ændring af momsloven fra 1968, loven om afgift af retshandler og enkelte andre afgiftslove i forbindelse med bekæmpelse af konstruktioner i forbindelse med fast ejendom, også benævnt »lov om bekæmpelse af konstruktioner vedrørende fast ejendom«).

15 – Rådets direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

16 – Jf. bl.a. dom af 22.3.2012, sag C-153/11, Klub, EU:C:2012:163, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis.

17 – Jf. dom af 30.3.2006, sag C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, Sml. I, s. 3039, præmis 24, og Klub-dommen, præmis 28.

18 – Jf. dom af 18.10.2012, sag C-234/11, TETS Haskovo, EU:C:2012:644, præmis 30 og 31, hvori der henvises til dom af 15.12.2005, sag C-63/04, Centralan Property, Sml. I, s. 11087, præmis 57. Jf. også Uudenkaupungin kaupunki-dommen, præmis 26, og dom af 29.11.2012, sag C-257/11, Gran Via Moine-ti, EU:C:2012:759, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis.

19 – Jf. bl.a. punkt 34 og 47 i den nederlandske regerings indlæg.

20 – Dvs. en regel om, at en køber af fast ejendom (den tredje afgiftspligtige person) er genstand for berigtigelsen af et fradrag, selv om dette fradrag oprindeligt blev foretaget af leverandøren af denne ejendom (den anden afgiftspligtige person) i forbindelse med den foregående transaktion vedrørende denne ejendom, der involverede en anden afgiftspligtig person (den første afgiftspligtige person).

21 – Forslag til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – En fælles ordning om merværdiomsætningsafgift: Ensartet grundlag (KOM(73) 950 endelig udg.).

22 – Hvorefter »[d]et oprindeligt foretagne fradrag berigtiges efter nærmere bestemmelser, som fastsættes af medlemsstaterne«.

23 – Jf. fodnote 15 i dette forslag til afgørelse.

24 – Irland har henvist til dom af 15.1.1998, sag C-37/95, Ghent Coal Terminal, Sml. I, s. 1, præmis 21, hvori der henvises til dom af 29.2.1996, sag C-110/94, INZO, Sml. I, s. 857.

25 – I punkt 13 i svaret på Domstolens skriftlige spørgsmål.

26 – Hvad angår det andet tilfælde er den anden afgiftspligtige person i forbindelse med salget af ejendommen til den tredje afgiftspligtige person således fuldstændig klar over, hvor længe ejendommen har været anvendt til afgiftspligtige aktiviteter, og at momsen muligvis vil skulle berigtiges.

27 – Jf. bl.a. dom af 11.5.2006, sag C-384/04, Federation of Technological Industries m.fl., Sml. I, s. 4191, præmis 30, af 21.2.2008, sag C-271/06, Netto Supermarkt, Sml. I, s. 771, præmis 20, og af 21.12.2011, sag C-499/10, Vlaamse Oliemaatschappij, Sml. I, s. 14191, præmis 22.

28 – Dom af 21.2.2006, sag C-255/02, Sml. I, s. 1609, præmis 90 og 91. Jf. ligeledes kendelse af 3.3.2004, sag C-395/02, Transport Service, Sml. I, s. 1991, præmis 27 og 28.

29 – Jf. punkt 21 i regeringens svar på Domstolens skriftlige spørgsmål.