



## Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT  
P. Mengozzi  
fremsat den 25. november 2015<sup>1</sup>

**Sag C-332/14**

**Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR  
mod  
Finanzamt Krefeld**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsskattedomstol, Tyskland))

»Præjudiciel forelæggelse — skatter og afgifter — merværdiafgift — ret til fradrag for indgående moms — goder og ydelser, der benyttes til såvel afgiftspligtige som afgiftsfritagne transaktioner — udlejning af en bygning med henblik på forretningsvirksomhed og beboelse — beregning af pro rata-satsen for fradraget i forhold til den del af omsætningen, der vedrører lejerne af forretningslokaler — national bestemmelse, hvorefter pro rata-satsen beregnes på grundlag af den del af bygningens areal, der vedrører disse lejere — tilbagevirkende kraft — retssikkerhed — berettiget forventning«

### I – Indledning

1. Den foreliggende anmodning 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<sup>2</sup>, som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995<sup>3</sup>, (herefter »sjette direktiv) samt retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning.

2. Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR og Finanzamt Krefeld (kontor for offentlige finanser i Krefeld) om den regel, der skal anvendes til at bestemme fradragsretten for merværdiafgift (herefter »moms«) for 2004, samt berigtigelsen af fradragsretten for denne moms i forbindelse med opførelsen og driften af en bygning med blandet anvendelse, dvs. bestemt til en anvendelse, som indebærer såvel transaktioner, der giver ret til fradrag, som transaktioner, der ikke giver ret til fradrag.

3. Den foreliggende sag bør navnlig give Domstolen lejlighed til at komme med en række præciseringer med hensyn til rækkevidden af dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) og med hensyn til en medlemsstats mulighed for, efter en lovændring, at kræve en berigtigelse af det oprindelige momsfradrag for årene forud for denne lovændrings ikrafttræden, herunder for de dele af bygningen, hvis anvendelse ikke afviger fra den oprindeligt påtænkte.

1 – Originalsprog: fransk.

2 – EFT L 145, s. 1.

3 – EFT L 102, s. 18.

4. Jeg skal allerede på nuværende tidspunkt gøre opmærksom på, at den forelæggende rets spørgsmål, på grundlag af dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), efter min mening kan besvares forholdsvis enkelt med, at sjette direktivs artikel 17, stk. 5, første afsnit, og artikel 19, stk. 1, er til hinder for, at en medlemsstat systematisk og uden forskel for alle goder og ydelser med blandet anvendelse foretrækker en anden metode til beregning af omfanget af retten til fradrag for indgående moms end den omsætningsbaserede fordelingsnøgle, som er fastsat i de ovennævnte bestemmelser.

## II – Retsforskrifter

### A – EU-retten

5. Sjette direktivs artikel 17, som 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 merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt i indlandet 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

[...]

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:

[...]

- c) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget under hensyn til, hvordan samtlige eller en del af goderne og ydelserne benyttes

[...]«

6. Sjette direktivs artikel 19, med overskriften »Beregning af pro rata-satsen for fradraget« bestemmer 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.

[...]«

7. Stk. 1 og 2 i sjette direktivs artikel 20 med overskriften »Berigtigelse af fradragene« 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 [...]
2. For så vidt angår investeringsgoder foretages en berigtigelse over en periode på fem år, heri medregnet det år, i hvilket de blev erhvervet eller fremstillet. Hvert år omfatter denne berigtigelse kun en femtedel af den afgift, der er pålagt disse goder. Berigtigelsen finder sted i forhold til de ændringer i fradragsretten, som har fundet sted i de følgende år set i forhold til det år, hvor godet blev erhvervet eller fremstillet.

Som undtagelse fra ovennævnte afsnit kan medlemsstaterne ved berigtigelsen lægge en periode på fem hele år til grund, fra det tidspunkt at regne, hvor godet blev taget i brug første gang.

For så vidt angår investeringsgoder i form af fast ejendom kan berigtigelsen finde sted over en periode på op til 20 år.«

#### B – Tysk ret

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

9. UStG's § 4, der har overskriften »Fritagelser for leveringer og andre ydelser«, bestemmer:

»Følgende transaktioner, der er omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1), er fritaget for afgift:

[...]

12. a) udlejning og bortforpagtning af fast ejendom [...]

10. UStG's § 15 bestemmer:

»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.«

11. Afgiftsændringsloven af 2003 (Steueränderungsgesetz 2003, BGBl. 2003 I, s. 2645), der trådte i kraft den 1. januar 2004, tilføjede et tredje punktum til denne bestemmelse 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.«

12. Ifølge den nævnte lov var grundene til, at lovgiveren tilføjede dette punktum, følgende:

»Denne bestemmelse vedrører en rimelig fordeling af den indgående moms i forbindelse med varer 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 [(forbundsskattedomstol)] 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. Imidlertid 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 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 normalværdien ligeledes mulig [...]«

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

»1) Sker der ved et gode, 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 civile 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) Sker der ved et økonomisk gode, som kun er anvendt én gang i forbindelse med transaktioner, en ændring af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af det oprindeligt foretagne fradrag, skal der foretages en berigtigelse af fradraget. Berigtigelsen skal vedrøre den afgiftsperiode, i hvilken det økonomiske gode er blevet anvendt.«

### III – Hovedsagen, de præjudicielle spørgsmål og retsforhandlingerne ved Domstolen

14. I perioden mellem 1999 og 2004 udførte Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, et privatretligt ejendomsselskab, nedrivning af en gammel bygning og opførelse af en ejendom 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.

15. I forbindelse med regnskabsårene for perioden fra 1999 til 2003 beregnede Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR sit fradrag for moms, der var erlagt for nedrivnings- og opførelsesarbejdet, ved brug af en fordelingsnøgle, der var fastsat på grundlag af forholdet mellem den omsætning, der var skabt ved (momspligtig) udlejning af forretningsenhederne, og omsætningen fra anden (momsfri) udlejningsvirksomhed (herefter »den omsætningsbaserede fordelingsnøgle«). Ifølge denne fordelingsnøgle udgjorde den del, der var berettiget til momsfradrag, 78,15%. I forbindelse med to søgsmål vedrørende det fradragsberettigede momsbeløb for regnskabsårene 2001 og 2002 accepterede kontoret for offentlige finanser i Krefeld denne fordelingsnøgle.

16. I 2004 blev dele af ejendommen, som ifølge den oprindelige plan skulle have været anvendt til momspligtig virksomhed, udlejet uden momspligt. Med henblik på berigtigelse af fradragene for den indgående moms beregnede Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR i momsangivelsen for regnskabsåret 2004 et udligningsbeløb, som selskabet fastsatte ved brug af den omsætningsbaserede fordelingsnøgle. Alt i alt skulle der tilbagebetales et momsbeløb på ca. 3 500 EUR til Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR.

17. Kontoret for offentlige finanser i Krefeld afviste denne beregningsmetode med den begrundelse, at man efter ikrafttrædelsen af UStG's § 15, stk. 4, tredje punktum, kun kunne anvende den omsætningsbaserede fordelingsnøgle, hvis det ikke var muligt at anvende en anden fordeling i forbindelse med goder og tjenesteydelser med blandet anvendelse. Da det er muligt og mere nøjagtigt at fastsætte fordelingen i forbindelse med goder og tjenesteydelser vedrørende nedrivningen eller opførelsen af en ejendom efter forholdet mellem arealet (i kvadratmeter) af erhvervslokalerne og de lokaler, der anvendes til beboelse (herefter »arealnøglen«), vurderede kontoret for offentlige finanser i Krefeld, at Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR skulle have anvendt denne fordelingsnøgle. Som følge heraf opdelte det pågældende kontor, ved brug af arealnøglen, den indgående moms for årene 1999-2004 af omkostningerne til opførelsen af bygningen mellem de forskellige erhvervslokaler og lokalerne til beboelse og fastsatte et korrektionsbeløb for hvert enkelt lokale, herunder de lokaler, hvis egentlige anvendelse svarede til den oprindeligt påtænkte. Kontoret for offentlige finanser i Krefeld fastsatte en fradragssats på 38,74%, svarende til det samlede areal af ejendommen, hvor udlejningen er afgiftspligtig, og fastsatte det momsbeløb, som skulle tilbagebetales til Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, til 950 EUR for 2004.

18. Finanzgericht Düsseldorf (skatteretten i Düsseldorf) annullerede delvis denne berigtigede afgiftsansættelse med den begrundelse, at arealnøglen kun kunne anvendes til fordelingen, når der var tale om moms på de omkostninger til driften af den pågældende ejendom, som var afholdt fra og med 2004. Den fastsatte følgelig det momsbeløb, som skulle tilbagebetales til Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR for 2004, til lidt over 1 700 EUR.

19. Begge parter i hovedsagen har iværksat revisionsanke ved Bundesfinanzhof (forbundsskattedomstol) til prøvelse af denne dom.

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



21. Den gør først og fremmest opmærksom på, at Domstolen i den sag, der gav anledning til dom Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), i præmis 21 fastslog, at »fordelingen [af salgsprisen] mellem den erhvervsmæssigt benyttede del og den del, der benyttes til privat brug, foretages på grundlag af forholdet mellem erhvervsmæssig og privat brug i anskaffelsesåret og ikke på grundlag af en arealfordeling«.

22. Bundesfinanzhof drog konsekvenserne af denne dom og fastslog i en dom af 17. august 2001, at »[s]åfremt en ejendom anskaffes eller opføres [...], der skal anvendes »blandet«, er det hverken muligt at fordele de indgående momsbeløb efter en »investeringsnøgle« [...] eller efter et arealmæssigt (»geografisk«) element. Der skal derimod tages udgangspunkt i den »procentuelle« fordeling af anvendelsen af hele ejendommen på afgiftsfrie og afgiftspligtige transaktioner [...]«

23. Efter denne dom har de tyske afgiftsmyndigheder delvis ændret deres tidligere praksis, således at der nu sondres efter, om den pågældende moms vedrører omkostninger til erhvervsen eller opførelsen af en ejendom eller omkostninger til anvendelse, vedligeholdelse og/eller drift heraf. I det førstnævnte tilfælde beregnes fradraget i forhold til den andel af bygningen, som anvendes til afgiftspligtige transaktioner. I det andet tilfælde beregnes fradraget fortsat med udgangspunkt i den del af bygningen, for hvilken der er erlagt moms, og der anvendes kun en fordelingsnøgle til at fastsætte omfanget af fradragsretten for moms, der er erlagt for varer eller tjenesteydelser, som ikke kan knyttes til en bestemt del af ejendommen, eller som er knyttet til fælles dele.

24. Dette danner baggrund for den forelæggende rets tvivl med hensyn til, om dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) ikke stiller spørgsmålstejn ved gældende skattepraksis.

25. På den ene side har denne ret gjort opmærksom på, at Domstolen i nævnte dom fastslog, at det kun er muligt at anvende en fordelingsnøgle, dvs. en metode til fordeling af goder og tjenesteydelser med blandet anvendelse, som afviger fra den metode baseret på omsætningen, der er fastsat i sjette direktiv, hvis denne metode ikke finder anvendelse på alle tilfælde med blandet anvendelse, og hvis den fører til en mere nøjagtig fastlæggelse af fradragsretten. Ifølge den forelæggende ret fastslog Domstolen, at UStG's § 15, stk. 4, tredje punktum, ikke var i overensstemmelse med sjette direktiv, for så vidt som denne bestemmelse fastsætter en ordening for beregningen af fradrag ved varer med blandet anvendelse, der generelt afviger fra den omsætningsbaserede fordelingsnøgle. Betingelsen om, at den anvendte metode skal garantere en mere nøjagtig fordeling af fradraget, er dog ifølge den forelæggende ret opfyldt i det foreliggende tilfælde, da anvendelsen af arealnøglen generelt er mere nøjagtig end den omsætningsbaserede fordelingsnøgle. Heraf følger, at den metode, som de tyske myndigheder og domstole anvendte før dom Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), der bestod i at undersøge, hvilken del af bygningen momsen er henført til, og kun anvende en fordelingsnøgle for de resterende beløb vedrørende de dele af bygningen, som rent faktisk er genstand for en blandet anvendelse, må foretrækkes, da den giver mere nøjagtige resultater end den omsætningsbaserede fordelingsnøgle.

26. På den anden side har den forelæggende ret henvist til, at Domstolen i dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, præmis 19) præciserede, at en medlemsstats mulighed for at anvende en anden metode til opdeling af goder og tjenesteydelser med blandet anvendelse end den, der er fastsat i sjette direktiv, kun er mulig for en »bestemt transaktion, såsom opførelsen af en bygning med dobbelt anvendelse«. Den forelæggende ret er af den opfattelse, at den samme metode, dvs. metoden baseret på arealet, bør anvendes for de momsbeløb, som vedrører opførelsen eller erhvervsen af en ejendom, og beløbene vedrørende omkostninger til anvendelse, vedligeholdelse eller drift heraf, og er følgelig i tvivl om, hvorvidt en sådan sidestilling af ordningerne er i overensstemmelse med nævnte dom.

27. 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. Under disse omstændigheder er der tvivl om, hvorvidt sjette direktivs artikel 20 giver en medlemsstat mulighed for

at kræve, at en afgiftspligtig foretager en berigtigelse af momsen på grund af den pågældende stats ændring af metoden til fordeling af goder og tjenesteydelser med blandet anvendelse, som skal gennemføres, herunder når den afgiftspligtige fortsat har anvendt bygningsdelene til gennemførelse af afgiftspligtige transaktioner i overensstemmelse med sin oprindelige plan, og han hverken har unøjagtigheder i sin beregning af de oprindelige fradrag eller har draget en uberettiget fordel af de oprindeligt foretagne fradrag.

28. 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 forelæggende ret har således for det første gjort opmærksom på, at UStG's § 15, stk. 4, tredje punktum, muligvis ikke er præcis nok, idet den afviger fra grundreglen i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, i alle tilfælde med blandet anvendelse. For det andet har den anført, at den metode til fordeling af goder og tjenesteydelser med blandet anvendelse, som blev anvendt af Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, blev godkendt af de kompetente administrative og judicielle myndigheder for visse år. For det tredje har den forelæggende ret præciseret, at den nationale lovgivning ikke indeholder en udtrykkelig bestemmelse om, at ikrafttrædelsen af UStG's § 15, stk. 4, tredje punktum, kan medføre berigtigelser af momsen, ligesom den heller ikke indeholder en overgangsordning. Endelig har den fremhævet, at ændringen af metoden til fordeling af goder og tjenesteydelser med blandet anvendelse ikke er et ufravigeligt krav, idet den omsætningsbaserede fordelingsnøgle altid har været anerkendt som et sagligt skøn i den forstand, hvori dette udtryk anvendes i UStG's § 15, stk. 4, selv om den fra og med den 1. januar 2004 er blevet anvendt subsidiært.

29. Under disse omstændigheder har Bundesfinanzhof (forbundsskattedomstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Den Europæiske Unions Domstol har fastslået, at [sjette direktivs] artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, [...] tillader medlemsstaterne som fordelingsnøgle med henblik på beregningen af pro rata-satsen for fradrag for den indgående merværdiafgift, der skyldes for en bestemt transaktion, såsom opførelsen af en bygning med blandet anvendelse, at foretrække en anden fordelingsnøgle end den, der er omhandlet i nævnte 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 BLC Baumarkt, C-511/10, 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 momsfritagte) 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 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 [sjette direktivs] artikel 20 [...] 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 nævnte 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 [sjette direktivs] artikel 20 [...], 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 [(forbundsskattedomstol)] som værende rimelig?»

30. Der er afgivet skriftlige indlæg af den tyske regering, regeringen for Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland og af Europa-Kommissionen vedrørende disse spørgsmål. Samme procesdeltagere afgav mundtlige indlæg under retsmødet den 9. juli 2015.

#### IV – Bedømmelse

##### A – Indledende bemærkninger

31. Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt vejledning om rækkevidden af dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) med hensyn til metoderne til beregning af momsfradrag vedrørende for det første omkostninger til konstruktion og opførelse af en bygning med såkaldt »blandet anvendelse«, dvs. bestemt til en anvendelse, som både omfatter transaktioner, der berettiger til fradrag (såsom udlejning til erhverv af visse dele af bygningen), og ikke-fradragberettigede transaktioner (såsom udlejning til beboelse) [første spørgsmål, litra a)], og for det andet omkostninger til anvendelse og drift af denne bygning [første spørgsmål, litra b)]. Dette spørgsmål drejer sig nærmere bestemt om fortolkningen af sjette direktivs artikel 17, stk. 5.

32. Med sit andet og tredje spørgsmål, som efter min mening bør behandles samlet, giver den forelæggende ret udtryk for tvivl med hensyn til de grænser, som dels sjette direktivs artikel 20, stk. 2, dels retssikkerhedsprincippet og princippet om berettiget forventning medfører for en medlemsstats ret til at kræve, at en afgiftspligtig efter en ændring af lovbestemmelserne om metoderne til beregning af momsfradrag, foretager en momsberigtigelse af de fradrag, som er foretaget tidligere, før denne ændring trådte i kraft.

33. Selv om disse spørgsmål først og fremmest fokuserer på den afgiftsmæssige behandling af en bygning med blandet anvendelse som den i hovedsagen omhandlede, skal det dog bemærkes, at denne sag – som det fremgår af begrundelsen for den præjudicielle forelæggelse og de interesserede parter bemærkninger – giver anledning til en række betænkeligheder med hensyn til, om en national regel som UStG's § 15, stk. 4, tredje punktum, der blev indført fra den 1. januar 2004, er forenelig med dels sjette direktivs artikel 17, stk. 5, dels retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning.

34. Med visse nuanceforskelle er det de samme betænkeligheder som dem, der opstod i den sag, som gav anledning til dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), der ligeledes var en præjudiciel forelæggelse fra Bundesfinanzhof (forbundsskattedomstol) under lignende omstændigheder. Den pågældende sag, der konkret drejede sig om metoderne til beregningen af momsfradrag vedrørende omkostningerne til opførelse af en bygning med blandet anvendelse, havde nemlig også udgangspunkt i en lovændring ved UStG's § 15, stk. 4, tredje punktum, af metoderne til beregningen af momsfradrag for alle goder og tjenesteydelser med blandet anvendelse, som henviser den omsætningsbaserede



fordelingsnøgle til en »decideret underordnet position«<sup>4</sup>, skønt det i henhold til sjette direktivs bestemmelser og formål i princippet er denne nøgle, der bør foretrækkes, hvilket jeg vil gøre nærmere rede for i det følgende.

35. I dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, præmis 17 og 18) fastslog Domstolen ganske vist, at »[a]t tillade en medlemsstat at vedtage en lovgivning som den af den forelæggende ret beskrevne, der på generel vis fraviger de regler, som blev indført ved sjette direktivs artikel 17, stk. 5, første og andet afsnit, og artikel 19, stk. 1, ville [...] være i strid med direktivet«, og den præciserede, at denne »fortolkning [...] i øvrigt [er] i overensstemmelse med formålet med sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, hvis bestemmelser finder anvendelse på bestemte situationer [...]«.

36. Imidlertid har hverken den tyske regering eller, tilsyneladende, Bundesfinanzhof (forbundsskattedomstol) draget nogen konklusioner af denne konstatering, som udtrykkeligt vedrørte den tyske lovgivers vedtagelse af UStG's § 15, stk. 4, tredje punktum, hvis anvendelse nu igen er bragt på bane i hovedsagen.

37. Som jeg senere vil gøre rede for, indebærer Domstolens konstatering i præmis 17-19 i dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat de relevante bestemmelser i sjette direktiv, hvilket bør medføre, at UStG's § 15, stk. 4, tredje punktum, ikke kan gøres gældende over for borgerne. Denne konsekvens gør det i vidt omfang overflødigt at besvare hvert enkelt af den forelæggende rets præjudicielle spørgsmål, og jeg vil derfor kun subsidiært behandle dem i detaljer.

*B – Principalt om fortolkningen af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, og artikel 19, stk. 1, og den omstændighed, at UStG's § 15, stk. 4, tredje punktum, ikke kan gøres gældende*

38. Moms, som i sin helhed bæres af den endelige forbruger, er kendetegnet ved neutralitet i alle fremstillings- og markedsføringsprocessens led. Indtil leddet med den endelige forbruger betaler de afgiftspligtige, der deltager i fremstillings- og markedsføringsprocessen, de momsbeløb, som de har faktureret deres kunder (opkrævet udgående moms) til skattemyndigheden, med fradrag af de momsbeløb, som de har betalt deres leverandører (fradragsberettiget indgående moms).

39. I henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2, har en afgiftspligtig, når denne erhverver goder og tjenesteydelser til transaktioner, der afgiftsbelægges i senere led, ret til fradrag for den moms, der har været pålagt erhvervelsen af disse goder og tjenesteydelser. Som Domstolen gentagne gange har anført, udgør fradragsretten, som umiddelbart omfatter hele den moms, der er blevet pålagt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled, en integrerende del af momsordningen og kan som udgangspunkt ikke begrænses<sup>5</sup>.

40. Der kan dog opstå vanskeligheder i tilfælde med goder eller tjenesteydelser med »blandet anvendelse«, når en afgiftspligtig person, som har erhvervet goder eller tjenesteydelser i forbindelse med sin økonomiske virksomhed, delvis anvender dem til sine afgiftspligtige transaktioner, delvis til andre formål.

41. Som jeg ved en tidligere lejlighed har anført, omhandler sjette direktiv to kategorier af bestemmelser om blandet anvendelse<sup>6</sup>.

4 — For at anvende det samme udtryk, som generaladvokat Cruz Villalón anvendte i punkt 44 i forslag til afgørelse BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245).

5 — Jf. bl.a. domme Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 24) og Larentia + Minerva og Marenave Schifffahrt (C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 22).

6 — Jf. mit forslag til afgørelse Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2008:769, punkt 23-30).

42. Den foreliggende sag vedrører dog kun en enkelt kategori, nemlig den kategori, som sjette direktivs artikel 17, stk. 5, omhandler<sup>7</sup>.

43. Den ordning, der er fastsat i denne bestemmelse, vedrører indgående moms, der er blevet pålagt udgifter, som udelukkende er knyttet til udgående økonomiske transaktioner, hvoraf nogle giver ret til fradrag, mens andre ikke giver ret til fradrag, da de er afgiftsfritaget<sup>8</sup>. Dette er tilfældet, som i hovedsagen, for omkostninger knyttet til transaktioner i form af udlejning af en ejendom, der anvendes til såvel (afgiftspligtige) erhvervsformål som (afgiftsfritagne) beboelsesformål.

44. I et sådant tilfælde er fradrag i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 5, første afsnit, kun tilladt for den del af momsen, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for afgiftspligtige transaktioner<sup>9</sup>.

45. Fradragsretten beregnes i medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, andet afsnit, i henhold til en pro rata-sats, der beregnes i henhold til samme direktivs artikel 19, stk. 1<sup>10</sup>, dvs. en omsætningsbaseret fordelingsnøgle.

46. Således som Domstolen har præciseret, tillader sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit – der indeholder ordet »dog« – imidlertid en undtagelse til den i nævnte bestemmelses første og andet afsnit omhandlede regel<sup>11</sup>.

47. Denne artikel giver nemlig medlemsstaterne mulighed for at vælge en af de andre metoder til beregning af fradragsretten, som er opregnet i denne bestemmelses tredje afsnit, bl.a. muligheden for at »give den afgiftspligtige tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af goderne og ydelserne benyttes« [artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra c)], hvilket ifølge Domstolen omfatter fordelingsnøglen baseret på arealet af de relevante dele af en ejendom med blandet anvendelse<sup>12</sup>.

48. Sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, skal derfor anses for at udgøre en undtagelsesbestemmelse til første og andet afsnit i nævnte artikel<sup>13</sup>.

49. Ved udøvelsen af den mulighed, som denne bestemmelse indrømmer medlemsstaterne, skal de respektere den effektive virkning af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, første afsnit, og direktivets formål og opbygning samt overholde principperne bag det fælles momssystem, bl.a. princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet<sup>14</sup>.

50. Medlemsstaternes beføjelse til at vedtage en anden metode end den omsætningsbaserede til at beregne momsfradraget er således begrænset.

51. Som det fremgår af bl.a. domme BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) og Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056), synes udøvelsen af den mulighed, som indrømmes medlemsstaterne, at være underlagt to kumulative betingelser.

7 — Den anden kategori, som ikke er relevant for den foreliggende sag, vedrører anvendelse af goder og tjenesteydelser til både økonomiske transaktioner, der berettiger til fradrag for moms, og formål, der er den afgiftspligtiges virksomhed uvedkommende.

8 — Jf. i denne retning bl.a. domme *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 33) og *Larentia + Minerva og Marenave Schifffahrt* (C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 26 og 27).

9 — Jf. bl.a. domme *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, præmis 53), *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, præmis 17), *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, præmis 13) og *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, præmis 28).

10 — Domme *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, præmis 18), *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, præmis 14) og *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, præmis 29).

11 — Jf. domme *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, præmis 19) og *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, præmis 15).

12 — Jf. dom *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, præmis 24).

13 — Domme *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, præmis 16) og *Banco Mais* (C-183/13, EU:C:2014:2056, præmis 18).

14 — Jf. domme *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, præmis 16 og 22), *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, præmis 52) og *Banco Mais* (C-183/13, EU:C:2014:2056, præmis 27).

52. For det første skal medlemsstaten have valgt en anden beregningsmetode end den omsætningsbaserede for »en bestemt transaktion«<sup>15</sup>, eller i hvert fald for »bestemte situationer«<sup>16</sup>, eller for at tage hensyn til »de specifikke kendetegn for hver enkelt af en afgiftspligtig persons aktiviteter«<sup>17</sup>. Med andre ord må den alternative beregningsmetode under alle omstændigheder ikke ophøjes til en metode, der på generel vis fraviger den omsætningsbaserede metode<sup>18</sup>.

53. For det andet skal den valgte alternative metode sikre en »mere nøjagtig«<sup>19</sup> fastlæggelse af retten til fradrag for den indgående moms end den, der følger af anvendelsen af den omsætningsbaserede fordelingsnøgle<sup>20</sup>.

54. Ifølge Domstolens ræsonnement i dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) er disse to betingelser tilsyneladende et konkret udtryk for respekten for sjette direktivs formål, mål og principper. De giver nemlig mulighed for at sikre overholdelsen af princippet om afgiftsneutralitet og den størst mulige nøjagtighed af beregningen af fradragsrettens omfang i hvert enkelt tilfælde uden at fordreje den grundlæggende struktur i grundlaget i den ordning for beregning af momsfradraget, som er baseret på den principielle prioritering af den omsætningsbaserede fordelingsnøgle<sup>21</sup>.

55. Efter min opfattelse skal disse betingelser være overholdt, for at en medlemsstat har tilladelse til at anvende en anden metode til beregning af omfanget af fradragsretten for goder eller tjenesteydelser med blandet anvendelse end den omsætningsbaserede metode, f.eks. metoden fastsat i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra c).

56. Selv om den forelæggende ret beskæftiger sig med den første af disse betingelser, har den ikke direkte adspurgt Domstolen, hvilke konsekvenser det har, hvis Forbundsrepublikken Tyskland ikke har opfyldt denne betingelse, hvilket dog fremgår af præmis 17-19 i dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

57. Nærmere bestemt tager den forelæggende ret på den ene side alene udgangspunkt i beregningen af fradragsretten vedrørende udgifterne til vedligeholdelse og drift af en bygning med blandet anvendelse i sit spørgsmål om, hvorvidt man, såfremt man kan anvende en anden metode end den omsætningsbaserede fordelingsnøgle til beregning af momsfradraget vedrørende disse udgifter i lighed med den metode vedrørende omkostningerne til opførelsen af denne bygning, som var omhandlet i dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), i så fald med denne udvidelse stadig opfylder betingelsen om, at den skal vedrøre »en bestemt transaktion«.

58. Selv om det på den anden side er korrekt, at den forelæggende ret i sit tredje spørgsmål til Domstolen gør opmærksom på den alt for generelle karakter af UStG's § 15, stk. 4, tredje punktum, begrænser dens spørgsmål i denne henseende sig til princippet om retssikkerhed, for det tilfælde at denne bestemmelse indeholder en implicit og tilbagevirkende regel om, at den afgiftspligtiges oprindeligt foretagne momsfradrag skal berigtiges.

59. Den forelæggende ret ønsker derimod ikke nogen præcisering hvad angår den omstændighed, at Forbundsrepublikken Tyskland på nuværende tidspunkt har bibeholdt bestemmelserne i UStG's § 15, stk. 4, tredje punktum, og den omsætningsbaserede fordelingsnøgles yderst subsidiære karakter, som følger af denne bestemmelse efter afsigelsen af dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

15 — Dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, præmis 19 og 24).

16 — Ibidem (præmis 18 og 20).

17 — Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, præmis 29).

18 — Dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, præmis 17).

19 — Dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, præmis 18, 24 og 26 og domskonklusionen).

20 — Jf. desuden dom Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, præmis 32).

21 — Jf. i denne retning generaladvokat Cruz Villalóns forslag til afgørelse BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, punkt 44).

60. Med andre ord læser den forelæggende ret tilsyneladende dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), idet der ses bort fra den generelle affattelse af UStG's § 15, stk. 4, tredje punktum, »som om« Domstolen gav den tyske lovgiver mulighed for at foretrække en anden beregningsmetode end den omsætningsbaserede fordelingsnøgle, uden andre betingelser end at den valgte alternative beregningsmetode skal være mere nøjagtig.

61. Det er korrekt, at dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) er præget af flere tvetydigheder.

62. Set ud fra den synsvinkel, der er relevant på nuværende tidspunkt, skal det bemærkes, at den nævnte doms konklusion ganske vist anfører, at medlemsstaterne vedrørende en bestemt transaktion, såsom opførelsen af en bygning med blandet anvendelse, må foretrække en anden fordelingsnøgle end den omsætningsbaserede, »forudsat at den valgte metode sikrer en mere nøjagtig fastlæggelse af [...] pro rata-sats[en] for fradrag«, men den tilføjer i præmis 19, at denne tilladelse gælder »under overholdelse af de principper, som ligger til grund for det fælles momssystem«.

63. I betragtning af dommens præmis 16-18 synes denne præcisering at indebære, at den grundlæggende struktur i den ordning for beregning af momsfradraget, som er baseret på den principielle prioritering af den omsætningsbaserede fordelingsnøgle for alle tilfælde med blandet anvendelse, skal respekteres, eller at denne fordelingsnøgle under alle omstændigheder ikke må have den rent subsidiære karakter, som imidlertid følger af UStG's § 15, stk. 4, tredje punktum.

64. Den omstændighed, at det omsætningsbaserede kriterium behandles som »en sidste subsidiær valgmulighed«<sup>22</sup>, således som den tyske lovgiver har gjort, når alle andre metoder til fordeling af moms er udtømt, uden at sondre mellem de pågældende transaktioner med blandet anvendelse, udgør en tilsidesættelse af grundreglen i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, første afsnit, og af »det formål med [nævnte] direktiv, som fremgår af 12. betragtning til direktivet, og hvorefter beregningen af pro rata-satsen for fradraget bør foretages på ensartet måde i samtlige medlemsstater«<sup>23</sup>.

65. Ganske vist bestemmer sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra c), at en medlemsstat kan »give den afgiftspligtige tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af goderne og tjenesteydelserne benyttes«.

66. Denne tilladelse betyder dog ikke, at momsfradraget skal beregnes i forhold til den faktiske benyttelse af *alle* goder og tjenesteydelser til blandet anvendelse, da sjette direktivs artikel 17, stk. 5, første afsnit, herved ville blive virkningsløs. Som Det Forenede Kongeriges regering i alt væsentligt har bemærket i sit skriftlige indlæg, tager sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra c), ganske enkelt sigte på at give mulighed for, at metoden med faktisk benyttelse kan anvendes for et bestemt gode eller en bestemt ydelse i deres helhed eller blot en del heraf, i forhold til den forskellige anvendelse heraf i udgående transaktioner.

67. Den tilladelse, som sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra c), indrømmer, medfører efter min opfattelse således, at medlemsstaten på forhånd skal træffe et klart og præcist valg med hensyn til de pågældende transaktioner. UStG's § 15, stk. 4, tredje punktum, finder imidlertid anvendelse uden forskel på alle goder og tjenesteydelser med blandet anvendelse og bestemmer generelt, at den omsætningsbaserede fordelingsnøgle »kun [er] tilladt, når det ikke er muligt at foretage en anden økonomisk fordeling«, uden nærmere angivelser. Som Kommissionen med rette har gjort gældende, tilsidesætter dette sjette direktiv.

22 — Som generaladvokat Cruz Villalón formulerede det i forslag til afgørelse BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, punkt 52).

23 — Dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, præmis 17).



68. Ifølge den tyske regering har Bundesfinanzhof (forbundsskattedomstol) siden en dom af 7. maj 2014 anvendt en med sjette direktiv overensstemmende fortolkning af UStG's § 15, stk. 4, tredje punktum, hvorefter den omsætningsbaserede fordelingsnøgle er tilladt, når det ikke er muligt at foretage en anden, *mere nøjagtig*, økonomisk fordeling.

69. Ganske vist begrænser en sådan overensstemmende fortolkning muligheden for at anvende andre metoder til fordeling af moms end dem, der garanterer et mere nøjagtigt resultat end det, der fremkommer ved anvendelsen af den omsætningsbaserede fordelingsnøgle.

70. Den har dog blot til formål at opfylde den anden betingelse, som er fastsat i retspraksis i dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689). Den opvejer derimod ikke den omsætningsbaserede fordelingsnøgles subsidiære karakter, som følger af UStG's § 15, stk. 4, tredje punktum. En sådan subsidiær karakter er og bliver i strid med den første betingelse, som er fremhævet i denne dom, vedrørende nævnte fordelingsnøgles forrang, medmindre en medlemsstat har truffet et andet valg bestående i en anden fradragsmetode, i medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit.

71. For så vidt som det tilsyneladende er særlig vanskeligt at forene sjette direktivs artikel 17, stk. 5, første afsnit, og UStG's § 15, stk. 4, tredje punktum, ved brug af den overensstemmende fortolkning, hvilket den forelæggende ret imidlertid skal efterprøve<sup>24</sup>, påhviler det således denne ret at sikre den fulde virkning af de førstnævnte bestemmelser, idet den, i kraft af sin egen kompetence, skal undlade at anvende den sidstnævnte<sup>25</sup>.

72. Konsekvensen heraf er, at den omsætningsbaserede fordelingsnøgle, som sagsøgeren i hovedsagen har anvendt på grundlag af de klare og ubetingede bestemmelser i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, første afsnit, og artikel 19, stk. 1, skal kunne gøres gældende over for de tyske afgiftsmyndigheder, indtil den nationale lovgiver utvetydigt har præciseret, i hvilke tilfælde med goder og tjenesteydelser med blandet anvendelse metoden med faktisk benyttelse finder anvendelse, og for så vidt som denne metode sikrer et mere nøjagtigt resultat.

73. I betragtning af, at UStG's § 15, stk. 4, tredje punktum, er uforenelig med sjette direktiv, mener jeg med andre ord, at Forbundsrepublikken Tyskland bør anses for ikke i tilstrækkelig grad at have gjort brug af muligheden ifølge sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, hvilket indebærer, at det kun er den omsætningsbaserede fordelingsnøgle, der finder anvendelse i denne medlemsstat.

74. Under disse omstændigheder er den forelæggende rets spørgsmål om anvendelsen af en anden metode til beregning af fradragsrettens omfang end den omsætningsbaserede fordelingsnøgle ikke længere relevante, idet denne metode skal anvendes i alle tilfælde med blandet anvendelse, uanset hvilke indgående udgifter der er afholdt. I øvrigt er det indlysende, at en berigtigelse af den indgående moms ikke er nødvendig på grund af ikrafttrædelsen af UStG's § 15, stk. 4, tredje punktum, da anvendelsen af denne bestemmelse ikke kan gøres gældende over for sagsøgeren i hovedsagen.

75. Jeg foreslår derfor Domstolen, at den fastslår, at sjette direktivs artikel 17, stk. 5, første afsnit, og artikel 19, stk. 1, skal fortolkes således, at de er til hinder for, at en medlemsstat systematisk og uden forskel for alle goder og tjenesteydelser med blandet anvendelse foretrækker en hvilken som helst anden metode til beregning af omfanget af retten til fradrag for indgående moms end den omsætningsbaserede fordelingsnøgle, som finder prioriteret anvendelse i medfør af de nævnte

24 — Jeg gør opmærksom på, at forpligtelsen til at fortolke national ret i overensstemmelse med EU-retten navnlig ikke kan tjene som grundlag for en fortolkning *contra legem* af national ret: Jf. bl.a. domme Lopes Da Silva Jorge (C-42/11, EU:C:2012:517, præmis 55) og Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, præmis 39).

25 — Jf. i denne retning dom Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis).



bestemmelser. Når den pågældende medlemsstat ikke tydeligt har anført, for hvilke transaktioner den eller de alternative beregningsmetoder, som desuden skal sikre et mere nøjagtigt resultat end det, der fremkommer ved anvendelsen af den omsætningsbaserede fordelingsnøgle, finder anvendelse, kan den ikke gøre anvendelsen af disse øvrige metoder gældende over for de afgiftspligtige.

76. For det tilfælde at Domstolen ikke tilslutter sig den ovenstående vurdering og det svar, jeg har foreslået, skal jeg subsidiært behandle den forelæggende rets tre præjudicielle spørgsmål.

### *C – Subsidiært om det første præjudicielle spørgsmål*

77. Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, hvorvidt indgående moms, der er erlagt for en bygning med blandet anvendelse, skal henføres til bygningens anvendelse i forbindelse med momspligtige henholdsvis momsfrtagne transaktioner, idet alene momsen vedrørende de derefter resterende transaktioner (bl.a. bygningens fælles dele) skal fordeles efter en generel fordelingsnøgle (baseret på areal eller omsætning), eller om fordelingsnøglen (baseret på areal eller omsætning) finder anvendelse på samtlige transaktioner, der er knyttet til bygningens anvendelse.

78. Den forelæggende ret inddeler dette spørgsmål i delspørgsmål alt efter, om de indgående udgifter vedrører enten omkostninger til anskaffelsen og opførelsen af bygningen med blandet anvendelse [som var omhandlet i den sag, der gav anledning til dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245)] eller omkostninger til drift af bygningen (som ikke var genstand for det af Bundesfinanzhof (forbundsskattedomstol) forelagte spørgsmål i nævnte sag).

79. Denne sontring på grundlag af karakteren af oppebårne indgående omkostninger synes ifølge den forelæggende rets redegørelse at have sin oprindelse i de tyske afgiftsmyndigheders og domstoles fortolkning af præmis 21 i dom Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304). Ifølge denne fortolkning kan omkostningerne til anskaffelse eller opførelse af en bygning med blandet anvendelse kun fordeles procentuelt efter anvendelsen af bygningen til afgiftspligtige eller afgiftsfragne transaktioner og ikke efter bygningens areal, hvorimod de ydelser, der ligger til grund for omkostningerne til bygningens drift, generelt er tættere tilknyttet bygningens areal end den omsætning, som er skabt vedrørende dette areal.

80. Dette spørgsmål bunder tilsyneladende også i en ny tvetydighed i eller i hvert fald en uheldig affattelse af præmisserne i dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

81. Mens det i denne doms præmis 24 og 26 og konklusion nærmere bestemt anføres, at den af medlemsstaten valgte metode til beregning af fradragsretten i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, skal sikre en »mere nøjagtig« fastlæggelse af pro rata-satsen for fradraget for indgående moms end den, der følger af anvendelsen af den omsætningsbaserede fordelingsnøgle, nævner samme doms præmis 23, at beregningen af pro rata-satsen skal være »så nøjagtig som mulig«.

82. Selv om dette ikke skinner klart igennem i anmodningen om præjudiciel afgørelse, synes det af den forelæggende rets analyse at fremgå, at den første del af den alternative metode, den foreslår, dvs. anvendelsen af en fordelingsnøgle baseret på sjette direktivs artikel 17, stk. 5, første eller tredje afsnit, på alene de dele af bygningen, som reelt er genstand for blandet anvendelse, kan give et endnu mere nøjagtigt resultat end det, der fremkommer ved en beregning baseret på anvendelsen af en sådan nøgle på hele den pågældende bygning.

83. Det skal således præciseres, om en medlemsstat, der gør brug af muligheden i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, skal vælge den beregningsmetode, der er så nøjagtig som mulig, eller blot den metode, der sikrer en mere nøjagtig fastlæggelse af fradragsrettens omfang end det resultat, der fremkommer ved brug af den omsætningsbaserede fordelingsnøgle<sup>26</sup>.

84. Jeg har tre kommentarer til den forelæggende rets analyse.

85. For det første mener jeg ikke, at den forelæggende rets sondring på grundlag af fortolkningen af dom Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) kan overføres til en situation, der vedrører sjette direktivs artikel 17, stk. 5, som til forskel fra situationen i denne dom alene vedrører afgiftspligtiges transaktioner i erhvervsøjemed.

86. Som Det Forenede Kongeriges regering korrekt har påpeget i sit skriftlige indlæg, vedrørte dom Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) nemlig spørgsmålet om, hvorvidt en person, der havde solgt en bygning, som både blev anvendt til erhvervsmæssige og private formål, skulle angive moms for den del af bygningen, der blev anvendt til private formål. Efter at have bemærket, at en person, der udfører en privat transaktion, ikke optræder i egenskab af afgiftspligtig person, præciserede Domstolen i nævnte doms præmis 21, at »fordelingen mellem den erhvervsmæssigt benyttede del og den del, der benyttes til privat brug, [skal] foretages på grundlag af forholdet mellem erhvervsmæssig og privat brug i anskaffelsesåret, og ikke på grundlag af en arealfordeling«, med andre ord i forhold til anvendelsen af bygningens forskellige arealer.

87. Som det fremgår af henvisningen i præmis 21 i dom Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) til punkt 50 i generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse i samme sag (C-291/92, EU:C:1995:99), begrundes denne bedømmelse tilsyneladende, i betragtning af de eksempler, som generaladvokaten anfører, i en afvisning af risikoen for dobbeltbeskatning, som ville være resultatet af en »henførelse til privat brug [på grundlag af] en fast arealfordeling på ejendommen«, uden at den pågældende person således har mulighed for at anvende berigtigelsesordningen i henhold til sjette direktivs artikel 20, stk. 2, såfremt der senere sker en ændring i arealernes anvendelse.

88. I øvrigt afviste Domstolen i den sag, der gav anledning til dom Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, præmis 54), at det ikke var muligt at foretage en fordeling i forhold til bygningens areal, som det fremgik af præmis 21 i dom Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), da situationen i denne sag drejede sig om bygningsdele med tilhørende jord, som »var bestemt til at blive anvendt erhvervsmæssigt«, dvs. til transaktioner, som alle er omfattet af anvendelsesområdet for moms, og for hvilke det altid er muligt at foretage berigtigelse.

89. I modsætning til, hvad den forelæggende ret har givet udtryk for, opstiller præmis 21 i dom Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) ikke nogen hindring for, at en medlemsstat kan tillade eller kræve en fordeling af indgående moms efter anvendelsen af de forskellige bygningsarealer i en situation som den, der er omhandlet i hovedsagen.

90. For det andet kan den tvetydighed, der opstår på grund af affattelsen af præmis 23 i dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), uden videre afvises alene ved læsningen af domskonklusionen og de øvrige præmisser, der er samstemmende hermed. Heri kræves nemlig kun, at den metode til beregning af momsfradraget, som en medlemsstat har valgt til en bestemt transaktion på grundlag af muligheden i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, sikrer et mere nøjagtigt resultat end det, som ville fremkomme ved anvendelsen af den omsætningsbaserede fordelingsnøgle, og ikke et resultat, der er så nøjagtigt som muligt.

26 — Det er også sådan, Det Forenede Kongerige har forstået det ræsonnement, der ligger til grund for den forelæggende rets første præjudicielle spørgsmål.

91. Når medlemsstaterne udøver de skønsbeføjelser, som de har, med hensyn til valget af en af de i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, fastsatte metoder, kan det kun kræves, at de anvender den metode, som giver et resultat, der er så nøjagtigt som muligt, når den valgte metode sikrer overholdelsen af neutralitetsprincippet, og medlemsstaten i øvrigt vurderer, at den giver nogle administrative fordele, fordi den er mere enkel.

92. For så vidt som den omsætningsbaserede fordelingsnøgle, som EU-lovgiver har valgt, allerede er baseret på visse forenklinger, der sikrer en rimelig og temmelig nøjagtig beregning af det beløb, som i sidste instans kan fradrages<sup>27</sup>, kan en medlemsstats udøvelse af retten til at vælge en anden nøgle eller metode ikke, uden at denne mulighed herved mister sin effektive virkning, være underlagt en forpligtelse til at fastsætte den metode, der garanterer det resultat, der er så nøjagtigt som muligt, også i betragtning af de mange forskellige situationer, som de nationale afgiftsmyndigheder skal tage stilling til.

93. Som både Kommissionen og Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, følger det heraf, at en medlemsstat udmærket kan vælge en fordelingsnøgle baseret på anvendelsen (afgiftspligtig eller afgiftsfri) af alle dele af en bygning med blandet anvendelse eller, alt efter omstændighederne, henføre de indgående udgifter til bestemte dele af bygningen, idet der kun anvendes en fordelingsnøgle på de dele, som ikke kan henføres.

94. Jeg mener imidlertid, at man bør afvise den tyske regerings synspunkt, hvorefter den model, hvor omkostningerne henføres direkte til bestemte dele af en bygning (med blandet anvendelse), ikke er en anden »fordelingsnøgle« i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, som fortolket af dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), og at det i dette tilfælde kun er sjette direktivs artikel 17, stk. 2, der finder anvendelse, idet stk. 5 kun er relevant for de udgifter, som ikke kan henføres til individuelle dele af bygningen, f.eks. udgifterne til driften af fælles dele.

95. Jeg er villig til at medgive, at en direkte henførelse i modsætning til de metoder, der er baseret på en pro rata-sats for fordelingen, ikke afspejler en procentvis anvendelse. Det skal dog bemærkes, at sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra c), giver medlemsstaterne mulighed for at pålægge eller tillade den afgiftspligtige at foretage fradraget under hensyntagen til, hvordan *samtlig eller en del* af de pågældende goder og tjenesteydelser benyttes. Uanset hvad den tyske regering har anført, er den situation, hvor omkostningerne henføres direkte til bestemte dele af en bygning med blandet anvendelse, således et led i udøvelsen af den mulighed, som er fastsat i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit.

96. Min tredje og sidste bemærkning vedrører rækkevidden af begrebet en »bestemt transaktion« i den forstand, hvori dette udtryk anvendes i dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

97. Domstolen præciserede både i denne doms præmis 19 og 26 og i konklusionen, at »opførelsen af en bygning med dobbelt anvendelse« udgjorde en sådan transaktion. Som Kommissionen bl.a. har gjort gældende, betyder dette dog ikke, at anvendelse, drift og vedligeholdelse af en sådan bygning ikke hører under udøvelsen af den mulighed, som medlemsstaterne indrømmes ved sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit. Det følger hverken af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, eller af Domstolens praksis, at der skal sondres mellem omkostninger til erhvervelsen af en bygning med blandet anvendelse og omkostninger knyttet til dens anvendelse eller drift.

27 — Jf. i denne retning generaladvokat Cruz Villalóns forslag til afgørelse BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, punkt 33).

98. Jeg kan heller ikke se, hvorfor det skulle være forbudt for en medlemsstat, som allerede har valgt at anvende en anden metode end den omsætningsbaserede fordelingsnøgle til fradrag for moms, som er erlagt for omkostninger til opførelse og erhvervelse af en bygning med blandet anvendelse, at anvende en sådan metode til at beregne den fradragsberettigede moms vedrørende omkostningerne knyttet til anvendelsen eller driften af en sådan bygning.

99. Den afgørende betingelse er efter min mening, at den valgte metode – under overholdelse af de principper, som det fælles momssystem hviler på – garanterer, at resultatet af beregningen af fradragsrettens omfang er mere nøjagtigt end det, som ville fremkomme ved anvendelsen af den omsætningsbaserede fordelingsnøgle.

100. Hvis en medlemsstat derfor vurderer, at dette overordnet set er tilfældet for transaktionerne i forbindelse med udnyttelsen, driften og vedligeholdelsen af en bygning med blandet anvendelse, f.eks. fordi de omkostninger, der er knyttet til disse transaktioner, er tættere tilknyttet bygningens areal end den omsætning, der er skabt af de forskellige bygningsdele, er der efter min mening ikke noget til hinder for, at denne medlemsstat gør brug af muligheden i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, til denne type transaktioner.

101. Forudsat at medlemsstaten har overholdt de principper, som det fælles momssystem hviler på, tilkommer det således den forelæggende ret at efterprøve, om den arealbaserede beregningsmetode med hensyn til fradrag for moms i forbindelse med omkostningerne til anvendelse, vedligeholdelse og drift af en bygning med blandet anvendelse sikrer et mere nøjagtigt resultat end det, den omsætningsbaserede fordelingsnøgle giver.

#### *D – Subsidiært om det andet og tredje præjudicielle spørgsmål*

102. Med sit andet præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvorvidt en medlemsstat på grundlag af sjette direktivs artikel 20 har tilladelse til at kræve, at en afgiftspligtig foretager en berigtigelse af det oprindeligt foretagne momsfradrag i en situation, hvor denne medlemsstat i berigtigelsesperioden foretrækker en fordelingsnøgle for den indgående moms til opførelsen af en bygning med blandet anvendelse, frem for den (omkostningsbaserede) fordelingsnøgle, som var gældende på tidspunktet for det oprindelige fradrag.

103. Som det fremgår af begrundelsen for den præjudicielle afgørelse, er den forelæggende rets spørgsmål opstået i forbindelse med en situation, hvor det oprindelige fradrag, som var foretaget af sagsøgeren i hovedsagen, vedrører de fem år (1999-2003) op til det år, hvor UStG's § 15, stk. 4, tredje punktum, trådte i kraft (1.1.2004), og hvor de respektive andele af den momspligtige anvendelse og den momsfrie anvendelse af bygningen er de samme både før og efter denne bestemmelses ikrafttrædelse.

104. Hvis det andet spørgsmål besvares bekræftende, ønsker den forelæggende ret med sit tredje spørgsmål oplyst, om retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning ikke desto mindre er til hinder for anvendelsen af en sådan berigtigelse, når denne ikke udtrykkeligt er foreskrevet i den nationale lovgivning, og der heller ikke er en overgangsordning knyttet hertil.

105. Uanset spørgsmålet om berigtigelsens tilbagevirkende kraft er den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering af den opfattelse, at en medlemsstat har ret til at kræve en berigtigelse efter en lovændring vedrørende metoderne til beregning af fradragsretten for indgående moms. Kommissionen er af den modsatte holdning, når den afgiftspligtige ikke indrømmes en uberettiget fordel, og afgiftsneutraliteten bevares.



106. Selv om fradragsretten umiddelbart omfatter hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled, og som udgangspunkt ikke kan begrænses<sup>28</sup>, opstiller sjette direktiv ligeledes bestemmelser om berigtigelse af det oprindelige momsfradrag, som også udgør en integrerende del af den ordning med momsfradrag, som blev indført med dette direktiv<sup>29</sup>.

107. Sjette direktivs artikel 20, stk. 1, bestemmer således, at de oprindelige fradrag berigtiges efter de metoder, som er fastsat af medlemsstaterne, især når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage, eller når der efter angivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet.

108. Samme direktivs artikel 20, stk. 2, præciserer, at der 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.*

109. Ifølge samme bestemmelse må medlemsstaterne for så vidt angår investeringsgoder i form af fast ejendom lade berigtigelsen finde sted over en periode på op til 20 år<sup>30</sup>.

110. Ifølge Domstolens faste praksis har sjette direktivs bestemmelser om berigtigelse af fradrag 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 dette direktiv således til formål at skabe en tæt og direkte sammenhæng mellem retten til fradrag af indgående moms og brugen af de pågældende goder og tjenesteydelser til afgiftspligtige transaktioner<sup>31</sup>.

111. Domstolen har desuden, navnlig vedrørende goder i form af fast ejendom, som ofte anvendes over en årrække, hvor formålet med deres anvendelse kan ændre sig, præciseret, at perioden for berigtigelse af fradrag *gør det muligt at undgå unøjagtigheder i beregningen af fradrag* og uberettigede fordele eller ulemper for den afgiftspligtige person, bl.a. når der efter angivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de oprindelige elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet<sup>32</sup>.

112. I henhold til sjette direktivs artikel 20, stk. 1, litra a), berigtiges det oprindeligt foretagne fradrag, når det er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage, eller, ifølge stk. 2 gældende for fast ejendom, i forhold til de *ændringer* i fradragsretten, som har fundet sted i årene efter det år, hvor godet blev erhvervet eller opført.

113. Det var navnlig på grundlag af sjette direktivs artikel 20, stk. 2, at Domstolen i dom Gemeente Leusden og Holin Groep (C-487/01 og C-7/02, EU:C:2004:263, præmis 53) medgav, at berigtigelsen af det oprindelige momsfradrag kunne følge af en lovændring af fradragsretten svarende til en ændring af retten til at vælge at erlægge afgift af en transaktion i senere omsætningsled, som i princippet er fritaget.

28 — Jf. bl.a. dom Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

29 — Jf. bl.a. domme Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, præmis 50) og Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, præmis 33).

30 — Det fremgår af ordlyden af UStG's § 15a, at Forbundsrepublikken Tyskland har valgt en berigtigelsesperiode på 10 år.

31 — Jf. bl.a. dom Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, præmis 57) og Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, præmis 34) (min fremhævelse).

32 — Jf. i denne retning dom Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, præmis 30), og kendelse Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, præmis 20) (min fremhævelse).



114. Kommissionen har i sit indlæg nærmere bestemt gjort gældende, at en sådan berigtigelse dog kun må tillades i det tilfælde, hvor ændringen medfører en ændring af den pågældende transaktions momspligtige eller ikke-momspligtige karakter, dvs. når den påvirker selve fradragsrettens eksistens. Det vil kun være tilfældet i situationer, hvor der er risiko for, at den afgiftspligtige kan få en fordel eller en urimelig ulempe.

115. Denne tilgang, som favoriserer et af formålene med berigtigelsen, forbigår dog tilsyneladende Domstolens tilkendegivelser af, at fradragsberigtigelsen har til formål at øge fradragenes nøjagtighed eller gør det muligt at undgå unøjagtigheder i beregningen af fradragene.

116. Det er klart, at der skal foretages en berigtigelse, når en medlemsstat ændrer ved en given udgående transaktions momspligtige eller -fritagne karakter, under overholdelse af bestemmelserne i sytten direktiv. Der er ingen tvivl om, at en sådan berigtigelse er obligatorisk<sup>33</sup>.

117. Sjetten direktivs artikel 20 er imidlertid ikke til hinder for, at en medlemsstat derudover kan kræve, at der foretages en sådan berigtigelse, når den pågældende stat har valgt at ændre metoderne til beregning af fradragsrettens omfang og i overensstemmelse med sytten direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, og det fælles moms-systems principper vælger en metode, som garanterer et resultat, der er mere nøjagtigt end det, som ville fremkomme ved anvendelsen af den omsætningsbaserede fordelingsnøgle.

118. I dette tilfælde øger berigtigelsen nemlig nøjagtigheden af de fradrag, som skal foretages i løbet af de år, hvor udgifterne til erhvervelsen af den faste ejendom afskrives<sup>34</sup>.

119. Som Det Forenede Kongeriges regering ligeledes gjorde gældende på retsmødet, vil det, hvis det er tilladt en afgiftspligtig fortsat at anvende den omsætningsbaserede fordelingsnøgle under hele berigtigelsesperioden for den faste ejendom, sådan som Kommissionen har hævdet, selv om medlemsstaten har vedtaget en lovgivning, hvor den foretrækker en anden beregningsmetode, som sikrer et mere nøjagtigt resultat, medføre en begunstigelse af de afgiftspligtige, der har erhvervet fast ejendom før denne lovændrings ikrafttrædelse. I så fald kunne den årlige berigtigelse således, til trods for denne lovændring, i hele berigtigelsesperioden (fra 5 til 20 år, afhængig af medlemsstat) fortsat beregnes efter den mode, som tidligere var gældende for transaktioner vedrørende anskaffelse eller opførelse af denne form for goder, og som giver et mindre nøjagtigt resultat.

120. Det er således min opfattelse, at sytten direktivs artikel 20 ikke er til hinder for, at en medlemsstat kræver, at en afgiftspligtig foretager en berigtigelse af det oprindeligt foretagne fradrag for indgående moms vedrørende omkostninger til opførelsen af en bygning med blandet anvendelse i et tilfælde, hvor denne medlemsstat, ved lov, i løbet af berigtigelsesperioden foretrækker en fordelingsnøgle, som sikrer et mere nøjagtigt resultat med hensyn til momsfradraget end det, som fremkommer ved anvendelsen af den fordelingsnøgle, som var gældende på tidspunktet for det oprindelige fradrag.

121. Når en medlemsstat gør brug af en sådan fortrinsret i medfør af sytten direktiv, skal retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af afgiftspligtiges berettigede forventning, som begge udgør en del af Unionens retsorden, dog stadig overholdes<sup>35</sup>.

122. For så vidt angår det førstnævnte princip kræver det dels, at retsreglerne er klare og præcise, dels at deres anvendelse er forudsigelig for borgerne<sup>36</sup>.

33 — Jf. i denne retning dom Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, præmis 30) og kendelse Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, præmis 23).

34 — Jeg gør opmærksom på, at den særordning med berigtigelse, som gælder for investeringsgoder, navnlig fast ejendom, forklares med disse goders lange brugstid og en tilsvarende afskrivning af anskaffelsesudgifterne vedrørende disse. Jf. i denne retning bl.a. dom Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, præmis 55 og den deri nævnte retspraksis).

35 — Jf. i denne retning domme Gemeente Leusden og Holin Groep (C-487/01 og C-7/02, EU:C:2004:263, præmis 57), »Goed Wonen« (C-376/02, EU:C:2005:251, præmis 32) og Salomie og Oltean (C-183/14, EU:C:2015:30).

36 — Dom Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, præmis 28).

123. I øvrigt gælder retssikkerhedsprincippet med særlig styrke, når der er tale om bestemmelser med retsvirkninger af økonomisk art, således at de berørte kan få et nøjagtigt kendskab til de forpligtelser, der herved pålægges dem<sup>37</sup>.

124. I øvrigt har Domstolen allerede fastslået, at retssikkerhedsprincippet er til hinder for, at den nationale lovgiver giver en EU-retsakt gyldighed fra et tidspunkt, der ligger før dens offentliggørelse, medmindre der er ekstraordinære omstændigheder, som begrundet dette<sup>38</sup>.

125. I den foreliggende sag har den forelæggende ret gjort en række omstændigheder gældende, som får den til at tvivle på, at dette princip er overholdt.

126. Ud over de betragtninger, jeg har anført i min principale vurdering, kan jeg helt og holdent tilslutte mig den forelæggende rets argument om, at UStG's § 15, stk. 4, tredje punktum, ikke er tilstrækkelig præcis til, at det fremgår, at denne bestemmelse indebærer en berigtigelse af den erlagte indgående moms med hensyn til de fradrag, som allerede er indrømmet vedrørende årene forud for denne bestemmelses ikrafttræden.

127. Som den forelæggende ret har anført, henviser denne bestemmelse nemlig slet ikke til UStG's § 15a, hvilken er den retsforskrift, der gennemfører sjette direktivs artikel 20 i den nationale ret<sup>39</sup>.

128. For så vidt som den berigtigelse, som afgiftsmyndighederne kræver i henhold til UStG's § 15, stk. 4, tredje punktum, ikke er pålagt ved sjette direktivs artikel 20, kan en afgiftspligtig ikke med rimelighed forvente, at der kræves berigtigelse, medmindre det fremgår klart og utvetydigt af den pågældende lovændring.

129. I øvrigt kan den tyske regering ikke for alvor mene, at den situation, som hovedsagen omhandler, svarer til den situation, der gav anledning til dom *Gemeente Leusden og Holin Groep* (C-487/01 og C-7/02, EU:C:2004:263).

130. Mens Domstolen i sidstnævnte sag fastslog, at den nederlandske lovgiver havde truffet foranstaltninger med henblik på at undgå, at lovens anvendelse for så vidt angår berigtigelser af fradragsretten ville komme som en overraskelse for de afgiftspligtige, ved at give dem en tilstrækkelig frist til at indrette sig efter den nye situation<sup>40</sup>, er dette på ingen måde tilfældet i den foreliggende sag, hvor den forelæggende ret har anført, at der ikke blev indført nogen overgangsordning.

131. Endelig skal det, for så vidt som afgiftsmyndighederne i den foreliggende sag har forsøgt at give UStG's § 15, stk. 4, tredje punktum, tilbagevirkende kraft via berigtigelsen af den indgående moms, bemærkes, at en sådan virkning kun er forenelig med retssikkerhedsprincippet i særlige tilfælde, der er begrundet i forfølgelsen af mål af almen interesse, såsom bekæmpelse af handlinger foretaget i skatteunddragelsesøjemed<sup>41</sup> eller forebyggelse af anvendelse i vidt omfang af uønskede skattekonstruktioner<sup>42</sup>. I det foreliggende tilfælde har hverken den forelæggende ret eller den tyske regering nævnt, at vedtagelsen af UStG's § 15, stk. 4, tredje punktum, var begrundet i forfølgelsen af et eller flere tilsvarende mål.

37 — Ibidem (præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

38 — Jf. i denne retning dom *»Goed Wonen«* (C-376/02, EU:C:2005:251, præmis 33 og 34).

39 — UStG's § 15a fastsætter i øvrigt kun mulighed for berigtigelse, såfremt der sker en ændring af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af det oprindelige fradragsbeløb, idet det er artikel 20, stk. 1, i sjette direktiv og ikke dette direktivs artikel 20, stk. 2, der herved gennemføres i national ret.

40 — Dom *Gemeente Leusden og Holin Groep* (C-487/01 og C-7/02, EU:C:2004:263, præmis 81).

41 — Ibidem (præmis 71 og 77).

42 — Dom *»Goed Wonen«* (C-376/02, EU:C:2005:251, præmis 38 og 39).

132. Hvad angår princippet om beskyttelse af den berettigede forventning bemærkes, at det gælder for enhver retsundergivet med begrundede forventninger, som en administrativ myndighed har skabt på baggrund af præcise løfter, som myndigheden har givet<sup>43</sup>.

133. I en situation som den i hovedsagen omhandlede betyder dette, at det skal undersøges, om den administrative myndigheds handlemåde har skabt en rimelig forventning hos den forudseende og påpasselige erhvervsdrivende, og hvis dette er tilfældet, om denne forventning var berettiget<sup>44</sup>.

134. Hvad dette angår fremgår det af oplysningerne i forelæggelsesafgørelsen, at den fordelingsnøgle, som sagsøgeren i hovedsagen har anvendt, blev accepteret af afgiftsmyndighederne for regnskabsårene 2001 og 2002 i forbindelse med sagerne ved Finanzgericht Düsseldorf (skatteretten i Düsseldorf).

135. Denne omstændighed er den forelæggende ret nødt til at tage i betragtning. Hvis det er fastslået, at afgiftsmyndighedernes samtykke er endeligt, i hvert fald hvad angår disse to år, bør dette efter min mening være til hinder for enhver tilbagevirkende anvendelse af UStG's § 15, stk. 4, tredje punktum. En sådan tilbagevirkende kraft ville nemlig fratage den afgiftspligtige den ret til fradrag for indgående moms, som han endeligt har erhvervet i henhold til den tidligere gældende lovgivning<sup>45</sup>. Den forelæggende ret skal ligeledes bedømme, om dette samtykke også kan påvirke fradragsrettens omfang hvad angår regnskabsårene 1999 og 2000. Den bør navnlig undersøge, om sagsøgeren i hovedsagen ligeledes har kunnet opnå afgiftsmyndighedernes forsikring eller lovligt har kunnet udlede af deres adfærd, at et sådant samtykke så meget desto mere burde gælde for disse to regnskabsår.

136. Jeg gør dog opmærksom på, at en sådan undersøgelse er overflødig, hvis Domstolen tilslutter sig min principale vurdering, nemlig at UStG's § 15, stk. 4, tredje punktum, ikke kan gøres gældende over for sagsøgeren i hovedsagen som følge af dens uforenelighed med sjette direktivs artikel 17, stk. 5, og artikel 19, stk. 1.

## V – Forslag til afgørelse

137. Henset til de betragtninger, der indgår i min principale vurdering, foreslår jeg, at Domstolen træffer følgende afgørelse vedrørende anmodningen om præjudiciel afgørelse fra Bundesfinanzhof (forbundsskattedomstolen):

»Artikel 17, stk. 5, første afsnit, og artikel 19, stk. 1, 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 de er til hinder for, at en medlemsstat systematisk og uden forskel for alle goder og tjenesteydelser med såkaldt blandet anvendelse foretrækker en hvilken som helst anden metode til beregning af omfanget af retten til fradrag for indgående moms end den fordelingsnøgle, der er fastsat på grundlag af forholdet mellem den omsætning, der skabes ved (momspligtig) udlejning af forretningsenhederne og omsætningen fra anden (momsfri) udlejningsvirksomhed. Når den pågældende medlemsstat ikke tydeligt har anført, for hvilke transaktioner den eller de alternative beregningsmetoder, som desuden skal sikre et mere nøjagtigt resultat end det, der fremkommer ved anvendelsen af den nævnte fordelingsnøgle, finder anvendelse, kan den ikke gøre anvendelsen af disse øvrige metoder gældende over for de afgiftspligtige.«

43 — Jf. i denne retning bl.a. dom *Salomie og Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).

44 — *Ibidem* (præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

45 — Jf. i denne retning dom *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).