

Arrêt de la Cour
Mål C-17/01

Finanzamt Sulingen
mot
Walter Sudholz

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof)

«Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artiklarna 2 och 3 i beslut 2000/186/EG – Schablonmässig begränsning av rätten att dra av mervärdesskatt på fordon som inte uteslutande används i yrkesmässig verksamhet – Retroaktivt bemyndigande för en nationell skatteåtgärd»

Förslag till avgörande av generaladvokat L.A. Geelhoed föredraget den 24 oktober 2002

Förslag till avgörande av generaladvokat L.A. Geelhoed föredraget den 13 mars 2003

Domstolens dom (femte avdelningen) av den 29 april 2004

Sammanfattning av domen

Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Avdrag för ingående skatt – Införande av särskilda avvikande åtgärder – Beslut 2000/186 om tillstånd för en schablonmässig avdragsrätt – Åsidosättande av förfarandet för beslutsfattande eller av grundkraven – Föreligger inte – Retroaktiv tillämpning – Åsidosättande av principen om berättigade förväntningar (Rådets direktiv 77/388, artikel 27; rådets beslut 2000/186, artiklarna 2 och 3)

Syftet med beslut 2000/186 om tillstånd för Förbundsrepubliken Tyskland att tillämpa åtgärder som avviker från artiklarna 6 och 17 i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, som antogs med stöd av artikel 27 i det direktivet, är bland annat att begränsa avdragsrätten med 50 procent för mervärdesskatt på utgifter som är hänförliga till fordon som inte uteslutande används yrkesmässigt.

Den omständigheten att detta beslut fattades efter de tyska myndigheternas antagande av de avvikande åtgärderna, att Förbundsrepubliken Tyskland inte offentliggjorde sin begäran om ett tillstånd att införa sådana åtgärder samt att rådet av formuleringen i begäran om tillstånd drog slutsatsen att det eftersträfvade målet var att förenkla skatteuttaget, utan att detta ändamål uttryckligen åberopats i nämnda begäran, innebär inte att förfarandet skulle ha lett till att beslutet fattades efter ett felaktigt förfarande.

Enligt artikel 2 i nämnda beslut, som medger en schablonmässig begränsning av tillåtet avdrag till 50 procent av den ingående mervärdesskatten, tas för övrigt hänsyn till de grundkrav som avses i artikel 27.1 i sjätte direktivet. Rådet kunde särskilt konstatera att denna begränsning utgjorde en nödvändig och ändamålsenlig åtgärd för bekämpning av skatteflykt och skatteundandragande och för att underlätta uttaget av mervärdesskatten.

Däremot utgör artikel 3 i beslut 2000/186 ett åsidosättande av principen om skydd för berättigade förväntningar genom att den innehåller föreskrifter om retroaktiv tillämpning av det tillstånd som rådet beviljat Förbundsrepubliken Tyskland, och den är därför ogiltig. Enligt nämnda bestämmelse tilläts nämligen ett genomförande av nationell avvikande åtgärd, genom föreskriften att avdragsrätten för skatten skall begränsas, redan innan denna åtgärd hade godkänts av rådet, vid en tidpunkt när berörda personer med rätta kunde behålla uppfattningen att principen om fullt avdrag för skatten var tillämplig.

(se punkterna 23, 25, 30, 31, 39–41, 43, 60 och 70 samt punkterna 1–3 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 29 april 2004(1)

Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artiklarna 2 och 3 i beslut 2000/186/EG – Schablonmässig begränsning av rätten att dra av mervärdesskatt på fordon som inte uteslutande används i yrkesmässig verksamhet – Retroaktivt bemyndigande för en nationell skatteåtgärd

I mål C-17/01,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Bundesfinanzhof (Tyskland), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan
Finanzamt Sulingen

och

Walter Sudholz,

angående giltigheten av artiklarna 2 och 3 i rådets beslut 2000/186/EG av den 28 februari 2000 om tillstånd för Förbundsrepubliken Tyskland att tillämpa åtgärder som avviker från artiklarna 6 och 17 i sjätte direktivet 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 59, s. 12),meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen),

sammansatt av domarna P. Jann, tillförordnad ordförande på femte avdelningen, C.W.A. Timmermans och S. von Bahr (referent),
generaladvokat: L.A. Geelhoed,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören M.-F. Contet,
med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Tysklands regering, genom W.-D. Plessing, biträdd av J. Sedemund, Rechtsanwalt,
- Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster, i egenskap av ombud,
- Europeiska unionens råd, genom K. Borchers och A.-M. Colaert, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och K. Gross, båda i egenskap av ombud,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 10 juli 2002 av: Tysklands regering, företrädd av W.-D. Plessing, biträdd av T. Lübbig, Rechtsanwalt, rådet, företrädd av K. Borchers och A.-M. Colaert, samt kommissionen, företrädd av K. Gross,

med hänsyn till beslutet av den 12 december 2002 att återuppta det muntliga förfarandet, efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 30 januari 2003 av: Tysklands regering, företrädd av W.-D. Plessing, biträdd av T. Lübbig, Förenade kungarikets regering, företrädd av K.P.E. Lasok, QC, rådet, företrädd av K. Borchers och A.-M. Colaert, samt

kommissionen, företrädd av K. Gross, och

efter att den 24 oktober 2002 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

efter att den 13 mars 2003 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Bundesfinanzhof har, genom beslut av den 30 november 2000 som inkom till domstolens kansli den 15 januari 2001, i enlighet med artikel 234 EG ställt tre frågor angående giltigheten av artiklarna 2 och 3 i rådets beslut 2000/186/EG av den 28 februari 2000 om tillstånd för Förbundsrepubliken Tyskland att tillämpa åtgärder som avviker från artiklarna 6 och 17 i sjätte direktivet 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 59, s. 12).

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan Finanzamt Sulingen (nedan kallad Finanzamt) och Walter Sudholz, angående mervärdesskatt för inköp av en personbil som den sistnämnde har använt för såväl yrkesmässig verksamhet som för privata ändamål.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 I artikel 17.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet), föreskrivs följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) mervärdes[s]katt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan skattskyldig person.”

4 I artikel 27.1–4 i sjätte mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Rådet får enhälligt på kommissionens förslag bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande. Åtgärder avsedda att förenkla skatteuttaget får inte mer än i ringa utsträckning påverka det skattebelopp som skall betalas i sista konsumtionsledet.

2. En medlemsstat som önskar genomföra de åtgärder som avses i punkt 1 skall underrätta kommissionen om dem och förse kommissionen med alla nödvändiga upplysningar.

3. Kommissionen skall underrätta övriga medlemsstater om de föreslagna åtgärderna inom en månad.

4. Rådet skall anses ha fattat beslut om varken kommissionen eller någon medlemsstat inom två månader från den underrättelse som anges i föregående punkt har begärt att frågan skall tas upp av rådet.”

5 Rådet fattade den 28 februari 2000 beslut 2000/186 om tillstånd för Förbundsrepubliken Tyskland att tillämpa åtgärder som avviker från artiklarna 6 och 17 i sjätte direktivet.

6 I punkterna 5 och 9 i skälen i beslut 2000/186 föreskrivs följande:

"5. Den andra undantagsåtgärden syftar till att med 50 % begränsa skattskyldiga personer[s] avdragsrätt i enlighet med artikel 17.2 [i sjätte direktivet] för mervärdesskatt på samtliga utgifter som är hänförliga till fordon som inte uteslutande används yrkesmässigt samt till att tillåta att inte ta ut den mervärdesskatt som skall betalas för privat bruk av en personbil. Taket för en skattskyldig persons avdragsrätt avseende mervärdesskatt motiveras med att det bevisligen är svårt att för denna typ av vara kontrollera fördelningen mellan yrkesmässiga och privata utgifter och det därigenom föreligger sannolikhet för skatteflykt eller missbruk. Dessutom kommer en sådan åtgärd att medge ett förenklat system för beskattning av privat bruk av fordon.

...

9. Bemyndigandet att tillämpa dessa undantagsåtgärder bör därför begränsa giltighetstiden så att de upphör att gälla då ovannämnda föreslagna direktiv träder i kraft, men senast den 31 december 2002, om direktivet ännu inte har trätt i kraft vid denna tidpunkt. ..."

7 Enligt artikel 2 i beslut 2000/186 gäller följande:

"Med avvikelse från bestämmelserna i artikel 17.2 i direktiv 77/388/EEG, ändrad genom artikel 28f i det direktivet, samt bestämmelserna i artikel 6.2 a i samma direktiv, beviljas Förbundsrepubliken Tyskland tillstånd att med 50 % begränsa avdragsrätten för mervärdesskatt på utgifter som är hänförliga till fordon som inte uteslutande används yrkesmässigt samt att inte likställa användning för privat bruk av fordon som tillhör en skattskyldig persons företag med tjänster utan vederlag.

Bestämmelserna i första stycket skall inte tillämpas när fordonet utgör den skattskyldiga personens löpande tillgångar [härmed avses fordon som utgör omsättningstillgång i den skattskyldiga personens verksamhet. Övers. anm.] eller när privat bruk av ett sådant fordon inte överskrider 5 %."

8 I artikel 3 första stycket i beslut 2000/186 preciseras följande:

"Detta beslut skall tillämpas från och med den 1 april 1999."

Den nationella lagstiftningen

9 I 15 § första stycket b i Umsatzsteuergesetz 1999 (1999 års lag om omsättningsskatt) (nedan kallad UStG) föreskrivs följande:

"Avdragsrätten är begränsad till 50 procent i fråga om mervärdesskatt som avser anskaffning, tillverkning, import, förvärv inom gemenskapen, hyra eller användning av fordon i den mening som avses i 1b § andra stycket vilka också används för näringsidkarens privata bruk eller för andra ändamål än att driva rörelsen."

10 Bundesfinanzhof har preciserat att termen "fordon" i den mening som avses i 1b § andra stycket UStG omfattar personbilar.

11 27 § tredje stycket UStG innehåller följande föreskrifter:

"Bestämmelserna i 15 § första stycket b UStG och ... skall tillämpas på fordon som anskaffas, tillverkas, importeras, förvärvas eller hyrs inom gemenskapen efter den 31 mars 1999."

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

12 Walter Sudholz är svarande i målet vid den nationella domstolen och driver ett måleriföretag. I april 1999 förvärvade han en personbil för 55 086,21 DEM jämte mervärdesskatt med ett belopp motsvarande 16 procent av detta pris, eller 8 813,79 DEM. Han bokförde detta fordon i företaget och använde det till så mycket som 70 procent för yrkesmässiga ändamål och till 30 procent för näringsfrämmande ändamål.

13 Walter Sudholz yrkade i sin mervärdesskattedeklaration för april månad 1999 avdrag för hela den mervärdesskatt som påförts för fordonsförvärvet och inte endast en del därav. Han ansåg att 15 § 1 stycket b UStG, enligt vilken han endast fick dra av 50 procent av den ingående mervärdesskatten, strider mot gemenskapsrätten. Denna bestämmelse trädde i kraft den 1 april 1999 och skall tillämpas på fordon som förvärvats efter den 31 mars 1999.

14 Finanzamt, som är svarande i målet vid den nationella domstolen, medgav i sitt meddelande om förskottsbetalning av mervärdesskatt för april 1999 endast avdrag för den ingående mervärdesskatten med 50 procent.

15 Walter Sudholz väckte talan vid Finanzgericht som biföll hans talan med motiveringen att han kunde åberopa den förmånligare bestämmelsen i artikel 17 i sjätte direktivet. Denna artikel ger den skattskyldige möjlighet att från den skatt som han är skyldig att betala dra av all ingående mervärdesskatt som är hänförlig till utgifter avseende skattepliktiga transaktioner.

16 Finanzamt överklagade ärendet till Bundesfinanzhof och åberopade artikel 2 i beslut 2000/186.

17 Enligt Bundesfinanzhof har Walter Sudholz använt det ifrågavarande fordonet till 70 procent för företagets räkning. Eftersom fordonet förvärvades efter den 31 mars 1999 omfattades det av tillämpningsområdet för 15 § första stycket b UStG, som antagits i överensstämmelse med beslut 2000/186, och fordonsköpet kunde därmed inte ge rätt till avdrag för mer än 50 procent av den mervärdesskatt som tagits ut vid förvärvet.

18 Bundesfinanzhof anser emellertid inte att det står klart att beslut 2000/186 överensstämmer med gemenskapsrätten. Den har därför vilandeförklarat målet och ställt följande tolkningsfrågor till EG-domstolen:

”1) Är artikel 2 i rådets beslut 2000/186/EG av den 28 februari 2000 om tillstånd för Förbundsrepubliken Tyskland att tillämpa åtgärder som avviker från artiklarna 6 och 17 i sjätte direktivet 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, ogiltig på grund av att det förfarande som föregick nämnda beslut inte överensstämde med artikel 27 i direktiv 77/388/EEG?

2) Är artikel 3.1 i beslut 2000/186/EG, enligt vilken beslutet skall tillämpas retroaktivt från och med den 1 april 1999, giltig?

3) Uppfyller artikel 2 i beslut 2000/186/EG de materiella krav som gäller för ett sådant bemyndigande, eller ger bestämmelsens innehåll anledning att betvivla dess giltighet?”

Den första frågan

19 Bundesfinanzhof har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida beslut 2000/186 är ogiltigt på grund av att det antogs efter ett felaktigt förfarande.

20 Enligt den hänskjutande domstolen består felaktigheterna för det första i att beslut 2000/186 fattades efter det att de tyska myndigheterna vidtagit de avvikande åtgärderna. Beslutet som rådet fattade med stöd av artikel 27 i sjätte direktivet utgör dock ett bemyndigande som absolut måste föregå de nationella åtgärder som vidtas med stöd av detsamma.

21 Även om verbet ”ermäktigen” – vilket betyder ”habiliter” på franska [i den svenska språkversionen används ”bemyndiga”. Övers. anm.] – används i den tyska versionen av nämnda artikel 27 i sjätte direktivet, konstaterar domstolen emellertid i aktuellt avseende att ett ord motsvarande ”tillåta” begagnas i de flesta andra språkversioner, och detta betyder inte nödvändigtvis att rådets bemyndigande skall ha lämnats innan den berörda medlemsstaten vidtar sina åtgärder.

22 Det skall för övrigt påpekas att det i nämnda artikel 27 föreskrivs olika steg i förfarandet innan rådet fattar beslut. Bland annat skall den berörda medlemsstat som önskar vidta en avvikande åtgärd i förväg meddela kommissionen därom. Någon tidsmässig begränsning föreskrivs emellertid inte i fråga om det datum då rådet kan fatta sitt beslut.

23 Ordalydelsen i artikel 27 i sjätte direktivet utgör alltså inte ett hinder mot att rådet fattar beslut i efterhand. Endast den omständigheten att detta fattas efter det att den avvikande åtgärden har vidtagits medför inte att nämnda beslut blir ogiltigt.

24 En andra eventuell felaktighet i beslut 2000/186 är enligt den hänskjutande domstolen att Förbundsrepubliken Tyskland underlät att offentliggöra sin begäran om bemyndigande.

25 I det avseendet kan det bara konstateras att någon sådan skyldighet att offentliggöra ansökan om bemyndigande inte på något sätt följer av ordalydelsen i artikel 27 i sjätte direktivet. Enligt formuleringen i denna artikel skall medlemsstaten endast underrätta

kommissionen och förse den med alla nödvändiga upplysningar om de planerade åtgärderna, varpå kommissionen underrättar övriga medlemsstater.

26 Den hänskjutande domstolen har angivit att motiveringen av beslut 2000/186 skulle kunna utgöra ett tredje fel. Nämda domstol har i detta avseende påpekat att rådet motiverade sitt beslut med att i femte skälet i beslutet nämna att ett av syftena med 15 § första stycket UStG är att förenkla det beskattningssystem som tillämpas vid privat användning av fordon. Förbundsrepubliken Tyskland gjorde dock inte uttryckligen något sådant syfte gällande i sin begäran.

27 Det skall påpekas att syftena med en begäran om bemyndigande att vidta en åtgärd som avviker från sjätte direktivet har stor betydelse. Endast två syften föreskrivs i artikel 27.1 däri, nämligen förenkling av skatteuttaget och bekämpning av skatteflykt eller skatteundandragande. När det gäller förenkling villkoras de åtgärder som vidtas härför av vad som föreskrivs i artikel 27.1 andra meningen i sjätte direktivet.

28 Vid kontrollen av huruvida rådet i sin motivering av beslut 2000/186 gick utöver de syften som Förbundsrepubliken Tyskland angivit i sin begäran skall utgångspunkten vara avfattningen av denna begäran.

29 Av de upplysningar som domstolen erhållit från den tyska regeringen och från rådet framgår att de tyska myndigheterna motiverade sin begäran av den 11 november 1998 med att det inte alltid är lätt att fastställa vilken del av den skattskyldiges kostnader som motsvarar en yrkesmässig användning av fordonet och vilken del som avser privat användning av detsamma. Nämda myndigheter kompletterade dessutom sin begäran genom skrivelsen av den 19 februari 1999, varvid de angav att handläggarnas kontrollbörda är enorm, och att de inte enbart kan stödja sig på de deklarationer som de skattskyldiga lämnar till skattemyndigheterna.

30 Det skall vid dessa förhållanden slås fast att rådet med giltig verkan ur de tyska myndigheternas begäran om bemyndigande kunde utläsa att denna framför allt avsåg en förenkling av förfarandet för deklaration och kontroll av mervärdesskatt, och att syftet med begäran inte bara var att bekämpa skatteflykt och skatteundandragande. Rådet gick alltså inte utöver nämnda begäran i sin motivering av beslut 2000/186.

31 Mot bakgrund av ovanstående överväganden skall den första frågan besvaras så, att det vid prövningen av det förfarande som ledde till antagandet av beslut 2000/186 inte har framkommit något fel som kan påverka beslutets giltighet.

Den andra frågan

32 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida artikel 3 i beslut 2000/186 är giltig då den innehåller föreskrifter om retroaktiv tillämpning av bemyndigandet.

33 Det skall i detta avseende erinras om att när det gäller rättsförhållanden utgör rättssäkerhetsprincipen i allmänhet hinder för att det föreskrivs att en gemenskapsrättsakt skall gälla från en tidpunkt före dess offentliggörande. Det kan i undantagsfall förhålla sig annorlunda om det eftersträvade målet så kräver och om berörda parter berättigade förväntningar vederbörligen beaktas (dom av den 25 januari 1979 i mål 98/78, Racke, REG 1979, s. 69, punkt 20, svensk specialutgåva, volym 4, s. 275, och av den 22 november 2001 i mål C-110/97, Nederländerna mot rådet, REG 2001, s. I-8763, punkt 151).

34 Som domstolen vid upprepade tillfällen har fastställt skall gemenskapens lagstiftning dessutom vara entydig och dess tillämpning förutsebar för de enskilda (dom av den 22 november 2001 i mål C-301/97, Nederländerna mot rådet, REG 2001, s. I-8853, punkt 43). Detta krav på rättssäkerhet gäller särskilt i fråga om lagstiftning som kan vara ekonomiskt betungande eftersom de personer som berörs måste kunna få exakt vetskap om de skyldigheter som de har enligt denna lagstiftning (se dom av den 15 december 1987 i mål 326/85, Nederländerna mot kommissionen, REG 1987, s. 5091, punkt 24).

35 Det skall därför prövas dels huruvida beslut 2000/186, som skall tillämpas från och med den 1 april 1999, det vill säga innan beslutet offentliggjordes den 4 mars 2000, likväl kan rättfärdigas av syftet med beslutet, dels huruvida de berörda personernas berättigade

förväntningar har beaktats.

36 När det gäller syftet med beslut 2000/186 framgår inte någonstans av skälen i detta att bemyndigandet måste ges retroaktiv verkan.

37 När det gäller berättigade förväntningar hos berörda personer, såsom Walter Sudholz, erinrar domstolen om att när den skattskyldige väljer att behandla en vara som används både yrkesmässigt och privat som en tillgång i rörelsen, är den ingående mervärdesskatten på förvärvet av tillgångarna i princip helt och omedelbart avdragsgill (se, bland annat, dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz, REG 1991, s. 3795, punkt 26; svensk specialutgåva, volym 11, s. I-299, och dom av den 8 maj 2003 i mål C-269/00, Seeling, REG 2003, s. I-4101, punkt 41). När det inte finns någon bestämmelse som gör det möjligt för medlemsstaterna att begränsa avdragsrätten, inträder avdragsrätten således omedelbart för hela den ingående skatten (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Lennartz, punkt 27, och dom av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal, REG 1998, s. I-1, punkt 16).

38 Så länge det inte hade vidtagits någon nationell avvikande åtgärd som godkänts av rådet enligt artikel 27 i sjätte direktivet, hade alltså berörda personer, såsom Walter Sudholz, fog för sin uppfattning att de kunde dra av hela den skatt som de erlagt vid förvärvet av sin personbil.

39 Den åtgärd som de tyska myndigheterna vidtog härrör från den 24 mars 1999 och den innebär en begränsning av avdragsrätten för ingående mervärdesskatt på personbilar som inköpts från och med den 1 april 1999. Det har emellertid konstaterats att rådet ännu inte hade godkänt denna åtgärd när den vidtogs. Av detta följer att den genom denna åtgärd föreskrivna begränsningen av avdragsrätten inte var förenlig med artikel 27.1 i sjätte direktivet vid sistnämnda datum och att berörda personer med rätta kunde behålla uppfattningen att principen om fullt avdrag för mervärdesskatt var tillämplig.

40 Domstolen konstaterar att i den mån 15 § första stycket b UStG tillskrivs retroaktiv verkan, tillåts i artikel 3 i beslut 2000/186 genomförandet av en nationell lagstiftning som kan kränka berörda personers berättigade förväntningar. Domstolen har emellertid redan slagit fast att principen om skydd för berättigade förväntningar utgör hinder för att en ändring av den nationella lagstiftningen med retroaktiv verkan frångår en skattskyldig en rätt till avdrag som denne erhållit enligt sjätte direktivet (dom av den 11 juli 2002 i mål C-62/00, Marks & Spencer, REG 2002, s. I-6325, punkt 45).

41 Av detta följer att artikel 3 i beslut 2000/186 strider mot principen om skydd för berättigade förväntningar genom att den innehåller ett bemyndigande för retroaktiv tillämpning av 15 § första stycket b UStG, och den skall därmed ogiltigförklaras.

42 De tyska myndigheternas argument att rådets bemyndigande meddelats sent på grund av kommissionens utdragna handläggning av Förbundsrepubliken Tysklands begäran rättfärdigar inte den retroaktiva verkan av beslut 2000/186.

43 Den andra frågan skall alltså besvaras så, att artikel 3 i beslut 2000/186 är ogiltig i den mån det däri föreskrivs att rådets bemyndigande för Förbundsrepubliken Tyskland skall tillämpas med retroaktiv verkan från och med den 1 april 1999.

Den tredje frågan

44 Den hänskjutande domstolen har ställt sin tredje fråga för att få klarhet i huruvida beslut 2000/186, och då i synnerhet artikel 2 däri, utgör ett åsidosättande av de grundkrav som avses i artikel 27.1 i sjätte direktivet, och huruvida detta beslut därmed är ogiltigt.

45 Eftersom beslut 2000/186 innehåller ett bemyndigande för en åtgärd som avviker från den allmänna principen om avdrag för mervärdesskatt, skall det göras en strikt prövning av om beslutet är förenligt med de villkor som föreskrivs i artikel 27.1 i sjätte direktivet (se bland annat dom av den 29 maj 1997 i mål C-63/96, Skripalle, REG 1997, s. I-2847, punkt 24).

46 För detta ändamål skall det prövas om den schablonmässiga begränsningen av tillåtet avdrag till 50 procent av ingående mervärdesskatt kan anses nödvändig och ändamålsenlig för att uppnå de syften som eftersträvas med beslut 2000/186, och som en åtgärd som i

minsta möjliga utsträckning skulle kunna påverka sjätte direktivets mål och principer (se dom av den 19 september 2000 i de förenade målen C-177/99 och C-181/99, Ampafrance och Sanofi, REG 2000, s. I-7013, punkt 43).

47 I punkt 30 i föreliggande dom har det konstaterats att syftena med beslut 2000/186, enligt de tyska myndigheternas begäran, inte bara är att bekämpa skatteflykt och skatteundandragande, utan också att förenkla uttaget av mervärdesskatten.

48 Enligt kommissionen är nämnda beslut inte nödvändigt och ändamålsenligt för att uppnå förstnämnda syfte, det vill säga bekämpningen av skatteflykt och skatteundandragande. Eftersom en skattskyldig person, såsom Walter Sudholz, som använder sin personbil i så stor utsträckning som 70 procent för yrkesmässig verksamhet och kan bevisa detta, likväl bara får dra av högst 50 procent av den mervärdesskatt som tagits ut vid fordonsköpet, beaktas alltså inte proportionalitetsprincipen.

49 Kommissionen har hänvisat till punkt 56 i domen i de ovannämnda förenade målen Ampafrance och Sanofi och hävdar att det inte är berättigat att begränsa den skattskyldiges avdragsrätt till 50 procent för att bekämpa risken för skatteflykt och skatteundandragande, eftersom det i ett sådant fall inte finns någon sådan risk. Den införda begränsningen är därför oproportionerlig.

50 Domen i de ovannämnda förenade målen Ampafrance och Sanofi avsåg rätten att dra av mervärdesskatt för kostnader avseende logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning.

51 Det skall emellertid understrykas att beslutet som var i fråga i domen i de ovannämnda förenade målen Ampafrance och Sanofi, i motsats till vad som gäller i målet vid den nationella domstolen, rörde ett totalförbud mot rätt till avdrag och inte en schablonmässig begränsning av denna rätt. Dessutom omfattade syftet med det beslutet endast bekämpningen av skatteflykt och skatteundandragande och inte ett förenklat uttag av mervärdesskatt. Slutligen var kostnaderna i fråga föremål för ett effektivt kontrollsystem som tillämpades på plats eller på handlingarna vid inkomst- eller bolagsbeskattning, medan de tyska myndigheterna i målet vid den nationella domstolen inte har nämnt något om en effektiv kontrollmetod.

52 Det skall för övrigt betonas att domstolen i punkt 62 i domen i de ovannämnda förenade målen Ampafrance och Sanofi valde att inte besvara frågan huruvida det fanns andra åtgärder som kunde vidtas mot skatteflykt och skatteundandragande, däribland den schablonmässiga begränsningen av avdragsgillt belopp. Domstolen tog därvid inte ställning till giltigheten av desamma.

53 När det gäller beslut 2000/186 skall det alltså för det första prövas om den schablonmässiga begränsningen av rätten att dra av mervärdesskatt är giltig.

54 Prövningen skall därvid avse de av kommissionen och rådet obestridda upplysningarna från de tyska myndigheterna avseende den skattskyldiges svårigheter att i förväg bestämma till hur stor del hans fordon skall användas för privata respektive yrkesmässiga ändamål, svårigheten att vid kontroller fastställa exakt hur fordonet har använts och upptäckten av fel vid kontrollerna i nästan samtliga fall.

55 Upplysningarna visar att det föreligger en allvarlig risk för skatteflykt och skatteundandragande. Tillämpningen av en schablonmässig begränsning av avdragsrätten framstår alltså som en åtgärd för att bekämpa denna risk genom att kontroller underlättas och systemet för uttag av mervärdesskatt förenklas.

56 Nästa fråga som skall prövas är huruvida 50-procentsgränsen står i proportion till det eftersträfvade målet.

57 De tyska myndigheterna har i detta avseende påpekat att procentsatsen motsvarar den genomsnittliga användningen för privata ändamål av de berörda fordonen. Procentsatsen motsvarar även den som tillämpas i andra medlemsstater samt den procentsats som kommissionen använde i sitt förslag till rådets direktiv av den 17 juni 1998 om ändring av direktiv 77/388 i fråga om systemet för avdragsrätt för mervärdesskatt (EGT C 219, s. 16).

58 Det skall påpekas att de tyska myndigheternas bedömning av den verkliga genomsnittliga användningen av fordonen för privata ändamål inte har bestridits. Dessutom styrks det riktiga i denna bedömning av den omständigheten att samma gräns används i andra medlemsstater och av kommissionen i nämnda direktivförslag.

59 Eftersom begränsningen av avdraget för ingående mervärdesskatt till 50 procent utgör ett genomsnitt, har rådet för övrigt funnit att det är nödvändigt att undvika att den tillämpas i fall när användningen ligger under en viss nivå, nämligen när den privata användningen av fordonet inte överstiger 5 procent av den totala användningen. Enligt beslut 2000/186 är begränsningen alltså inte tillämplig i dessa särskilda fall.

60 Mot bakgrund av dessa konstateranden kunde rådet på goda grunder anse att en sådan åtgärd som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, som innebär att avdragsrätten för mervärdesskatt begränsas till 50 procent, utom i de särskilda fall som angivits i punkten ovan, utgjorde en nödvändig och ändamålsenlig åtgärd för bekämpning av skatteflykt och skatteundandragande och för att underlätta uttaget av nämnda skatt.

61 Det hinder för avdrag för mervärdesskatt som påförts vid köpet av fordonet som följer härav för vissa personer som avser att använda sitt fordon i större utsträckning än 50 procent för yrkesmässiga ändamål måste alltså anses ingå som en del av åtgärden för ett förenklat uttag av mervärdesskatt.

62 Det skall nämligen tillstås att en förenklingsåtgärd till sin natur innebär ett mera övergripande förhållningssätt än vad som är fallet med den bestämmelse som den ersätter, och den är alltså inte nödvändigtvis avpassad för varje skattskyldig persons exakta förhållanden.

63 Att som kommissionen förordat tillåta att varje skattskyldig som kan visa att fordonet används i större utsträckning än 50 procent för yrkesmässiga ändamål, gör avdrag för motsvarande del av den mervärdesskatt som tagits ut vid förvärvet av fordonet skulle omintetgöra den eftersträlvade förenklingen. Ett sådant förhållningssätt skulle nämligen ånyo medföra ovannämnda problem för samtliga personer som påstår att de använder sitt fordon på detta sätt, nämligen svårigheten att korrekt fastställa i vilken proportion fordonet har använts för privata respektive yrkesmässiga ändamål, svårigheten att kontrollera huruvida deklarationerna är korrekta och följaktligen risken för skatteflykt och skatteundandragande.

64 Den åtgärd som tillåtits genom beslut 2000/186 strider alltså inte mot ändamålen med sjätte direktivet eller mot principerna däri, och den överensstämmer dessutom med proportionalitetsprincipen.

65 Den tyska regeringen, Förenade kungarikets regering samt rådet och kommissionen har under den förhandling som hölls efter det att det muntliga förfarandet återupptagits framfört ytterligare synpunkter i fråga om det särskilda kravet i artikel 27.1 andra meningen i sjätte direktivet, ett krav som innebär att en förenklingsåtgärd endast i ringa utsträckning får påverka det skattebelopp som skall betalas i sista konsumtionsledet.

66 Den tyska regeringen, Förenade kungarikets regering och rådet har hävdatt att detta krav skall prövas övergripande och inte från fall till fall, varvid all den mervärdesskatt som skall betalas för personbilar som är avsedda för blandad användning skall beaktas.

67 Enligt kommissionen är den avgörande faktorn huruvida flera enskilda fall kan leda till en icke oansenlig förändring av den mervärdesskatt som skall betalas i sista konsumtionsledet genom att slutkonsumenten dubbelbeskattas.

68 I detta avseende gäller i likhet med prövningen av huruvida det första kravet är uppfyllt att ett övergripande förhållningssätt måste antas gentemot vidtagna förenklingsåtgärder. Domstolen konstaterar att försåvitt den ifrågavarande åtgärden återspeglar ett genomsnittsvärde, kommer antalet fall där mer skatt erläggs av en sådan tillhandahållare som Walter Sudholz, i förhållande till det gemensamma system för avdrag som föreskrivs i sjätte direktivet, generellt att motsvara antalet fall där mindre skatt erläggs. I den mån som det schablonmässiga avdraget kan påverka prisnivån – och sålunda även underlaget för mervärdesskatten – kan samma resonemang tillämpas för slutkonsumenterna av en vara eller en tjänst som tillhandahålls av en sådan skattskyldig person som Walter Sudholz. Den

totala inverkan på den mervärdesskatt som tas ut av gemenskapen som egna medel förefaller därmed endast vara av ringa betydelse.

69 Domstolen konstaterar för övrigt att inverkan på den mervärdesskatt som skall betalas i sista konsumtionsledet även i enskilda fall är begränsad, med hänsyn till att tillhandahållaren kan fördela mervärdesskatten på samtliga varor som säljs under de år som han innehar fordonet.

70 Den tredje frågan skall alltså besvaras så, att artikel 2 i beslut 2000/186 är förenlig med de grundkrav som avses i artikel 27.1 i sjätte direktivet och den är inte ogiltig.

Rättegångskostnader

71 De kostnader som har förorsakats den tyska och den nederländska regeringen, Förenade kungarikets regering samt rådet och kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

– angående de frågor som genom beslut av den 30 november 2000 har ställts av Bundesfinanzhof – följande dom:

1) Vid prövningen av det förfarande som ledde till antagandet av rådets beslut 2000/186/EG av den 28 februari 2000 om tillstånd för Förbundsrepubliken Tyskland att tillämpa åtgärder som avviker från artiklarna 6 och 17 i sjätte direktivet 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund har det inte framkommit något fel som kan påverka beslutets giltighet.

2) Artikel 3 i beslut 2000/186 är ogiltig i den mån det däri föreskrivs att Europeiska unionens råds bemyndigande för Förbundsrepubliken Tyskland skall tillämpas med retroaktiv verkan från och med den 1 april 1999.

3) Artikel 2 i beslut 2000/186 är förenlig med de grundkrav som avses i artikel 27.1 i rådets sjätte direktiv 77/388 av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, ändrat genom rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995, och den är inte ogiltig.

Jann

Timmermans

von Bahr

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 29 april 2004.

R. Grass

V. Skouris

Justitiesekreterare

Ordförande

1 – Rättegångsspråk: tyska.