

Arrêt de la Cour

Förenade målen C-487/01 och C-7/02

**Gemeente Leusden och Holin Groep BV cs
mot
Staatssecretaris van Financiën**

(begäran om förhandsavgörande från Hoge Raad der Nederlanden)

«Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Artikel 17 i sjätte mervärdesskattedirektivet 77/388/EEG – Avdrag för ingående skatt – Ändring i den nationella lagstiftningen enligt vilken möjligheten att välja huruvida fast egendom skall omfattas av mervärdesskatteplikt avskaffas – Jämkning av avdrag – Tillämpning på löpande avtal»

Förslag till avgörande av generaladvokat M.A. Tizzano föredraget den 3 juni 2003 Domstolens dom (femte avdelningen) av den 29 april 2004

Sammanfattning av domen

1. Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Avdrag för ingående skatt – Avdrag som har gjorts enligt en rätt som medgetts av den berörda medlemsstaten att välja huruvida uthyrning av fast egendom skall omfattas av mervärdesskatteplikt – Avskaffande av rätten till valfrihet och återinförande av undantaget från mervärdesskatteplikt, med den följden att det görs en jämkning av de ursprungliga avdragen – Tillåtlighet – Villkor – Beaktande av de skattskyldigas berättigade intressen (Rådets direktiv 77/388, artiklarna 13, B och C, 17 och 20)

2. Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Skattepliktiga transaktioner – Uttag som en skattskyldig person gör inom ramen för sin rörelse – Räckvidd – Ändring i lagstiftningen enligt vilken rätten att välja huruvida en ekonomisk transaktion som i princip är undantagen från mervärdesskatteplikt skall omfattas av mervärdesskatteplikt avskaffas – Undantag (Rådets direktiv 77/388, artikel 5.7 a)

1. Det strider inte mot artiklarna 17 och 20 i rådets sjätte direktiv 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, tolkade i enlighet med principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet, att en medlemsstat avskaffar rätten att välja huruvida uthyrning av fast egendom skall omfattas av mervärdesskatteplikt, som den medgett de skattskyldiga enligt artikel 13 C a i sjätte direktivet, och återinför undantaget från mervärdesskatteplikt för sådan uthyrning enligt artikel 13 B, med följden att det i enlighet med artikel 20 i nämnda direktiv görs en jämkning av de avdrag som har gjorts för de fasta anläggningstillgångar som hyrs ut. Under sådana omständigheter är den berörda medlemsstaten skyldig att beakta de skattskyldigas berättigade förväntningar vid valet av tillvägagångssätt för lagändringen. Upphävandet av de lagbestämmelser som en mervärdesskatteskyldig person har dragit fördel av genom att betala mindre mervärdesskatt, utan att det för den skull har förekommit missbruk, strider emellertid inte i sig mot en berättigad förväntning som grundar sig på gemenskapsrätten.

(se punkterna 48 och 82, samt punkt 1 i domslutet)

2. En lagändring genom vilken en medlemsstat avskaffar rätten att välja huruvida uthyrning av fast egendom skall omfattas av mervärdesskatteplikt och som innebär betalning av belopp som motsvarar det ursprungliga avdraget motsvarar inte den situation som beskrivs i artikel 5.7 a i

sjätte mervärdesskattedirektivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter. Denna bestämmelse avser nämligen en skattskyldig persons användning av egendom inom ramen för sin rörelse och inte en lagändring enligt vilken rätten att välja huruvida en ekonomisk transaktion som i princip är undantagen från mervärdesskatteplikt skall omfattas av mervärdesskatteplikt avskaffas.

(se punkterna 92 och 95, samt punkt 2 i domslutet)

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

Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Artikel 17 i sjätte direktivet 77/388/EEG – Avdrag för ingående skatt – Ändring i den nationella lagstiftningen som innebär att möjligheten att välja huruvida uthyrning av fast egendom skall omfattas av mervärdesskatteplikt avskaffas – Jämkning av avdrag – Tillämpning på löpande hyreskontrakt

I de förenade målen C-487/01 och C-7/02,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i de vid den nationella domstolen anhängiga målen mellan

Gemeente Leusden (C-487/01), **Holin Groep BV cs** (C-7/02)
och

Staatssecretaris van Financiën,

angående tolkningen av artiklarna 5.7 a, 17 och 20.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG 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) samt allmänna gemenskapsrättsliga principer, meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen),

sammansatt av domarna P. Jann, tillförordnad ordförande på femte avdelningen, A. Rosas (referent) och S. von Bahr

generaladvokat: A. Tizzano,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören M.-F. Contet,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Gemeente Leusden, genom R. Brouwer och H.P. Bodt, Belastingadviseurs,
- Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster, i egenskap av ombud,
- Frankrikes regering, genom G. de Bergues och P. Boussaroque, båda i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom P. Ormond, i egenskap av ombud, biträdd av P. Whipple, barrister (C-7/02),
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom H.M.H. Speyart, i egenskap av ombud, efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 9 januari 2003 av: Gemeente

Leusden, företrädd av R. Brouwer och H.P. Bodt, Holin Groep BV cs, företrädd av R. Vermeulen, advocaat, Nederländernas regering, företrädd av S. Terstal, i egenskap av ombud, och kommissionen, företrädd av H.M.H. Speyart och R. Lyal, i egenskap av ombud,

och efter att den 3 juni 2003 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Hoge Raad der Nederlanden har, genom beslut av den 14 december 2001 (C-487/01) och den 21 december 2001 (C-7/02) som inkom till domstolen den 17 december 2001 respektive den 11 januari 2002, i enlighet med artikel 234 EG ställt två frågor i vardera målet om tolkningen av artiklarna 17 och 20.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG 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) (nedan kallat sjätte direktivet) samt principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet (C-487/01), och om tolkningen av artiklarna 5.7 a och 17 i sjätte direktivet samt principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet (C-7/02).

2 Frågorna har uppkommit i två tvister mellan Gemeente Leusden (kommunen Leusden) (C-487/01) respektive Holin Groep BV cs (nedan kallad Holin Groep) (C-7/02) och Staatssecretaris van Financiën (statssekreteraren vid finansministeriet) angående betalning av belopp som motsvarar avdrag för den mervärdesskatt som har erlagts för varor eller tjänster som har tillhandahållits för användning på fast egendom som hyrs ut. Betalningen har krävts till följd av en lagändring som medförde att möjligheten att välja huruvida fast egendom skall omfattas av mervärdesskatteplikt avskaffades.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskaprättsliga bestämmelserna

3 Enligt artikel 2 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

4 Enligt artikel 5.1 i samma direktiv avses med "leverans av varor" överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.

5 Artikel 5.7 a i sjätte direktivet har följande lydelse:

"Medlemsstaterna kan behandla följande som leverans mot vederlag:

a)Uttag som en skattskyldig person gör inom ramen för sin rörelse av varor som producerats, konstruerats, utvunnits, bearbetats, inköpts eller importerats inom denna rörelse, då mervärdesskatten på dessa varor inte skulle ha varit helt avdragsgill om de hade förvärvats från någon annan skattskyldig person."

6 I artikel 11 A.1 b i samma direktiv föreskrivs följande:

"Beskattningsunderlaget skall vara följande:

...

b)När det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 5.6 och 5.7: Varornas eller liknande varors inköpspris eller, i avsaknad av något inköpspris, självkostnadspriset, bestämda vid tidpunkten för tillhandahållandet."

7 I artikel 13 B och 13 C i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"B. Övriga undantag från skatteplikt

Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

b) Utarrendering och uthyrning av fast egendom ...

Medlemsstaterna kan besluta om ytterligare begränsningar av detta undantag.

...

C. Valfrihet

Medlemsstaterna får medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning i följande fall:

a) Utarrendering och uthyrning av fast egendom.

...

Medlemsstaterna får inskränka denna rätt till valfrihet och skall närmare bestämma om dess användning."

8 I artikel 17 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Avdragsrättens inträde och räckvidd

1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

2. 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) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

..."

9 I artikel 20 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Jämkning av avdrag

1. Det ursprungliga avdraget skall jämkas enligt de förfaranden som fastställs av medlemsstaterna, särskilt

a) när det ursprungliga avdraget var högre eller lägre än vad den skattskyldiga personen hade rätt till,

b) när det efter det att deklarationen är gjord, inträffar någon förändring i de faktorer som använts för att bestämma avdragsbeloppet, i synnerhet att köp hävs eller prisnedsättningar erhålls. Jämkning skall dock inte ske i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda eller då det har visats eller bekräftats att egendom förstörts, gått förlorad eller stulits, ej heller vid uttag i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller att ge bort sådana varuprov som anges i artikel 5.6. Medlemsstaterna kan dock kräva jämkning i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda och vid stöld.

2. När det gäller anläggningstillgångar, skall jämkningsen fördelas över fem år inklusive det år då varorna förvärvades eller tillverkades. Den årliga jämkningsen skall endast ske med avseende på en femtedel av den skatt som belastar varorna. Jämkningsen skall göras på grundval av variationerna i avdragsrätt under de följande åren jämfört med den som gällde det år då varorna förvärvades eller tillverkades.

Utan hinder av föregående stycke kan medlemsstaterna grunda jämkningsen på en period av fem hela år med början från den tidpunkt då varorna först används.

När det gäller fast egendom förvärvad som anläggningstillgångar kan jämkningsperioden förlängas till högst tio år.

3. Vid tillhandahållande under jämkningsperioden skall anläggningstillgångar betraktas som om de fortfarande användes i den skattskyldiga personens rörelse till utgången av jämkningsperioden. Sådan affärsverksamhet antas vara helt skattepliktig om leveransen av de nämnda varorna är skattepliktig; den antas vara helt undantagen om leveransen är undantagen. Jämkningsperioden skall ske endast en gång för hela den jämkningsperiod som återstår.

...

4. Vid tillämpning av bestämmelserna i punkterna 2 och 3 får medlemsstaterna

- definiera begreppet anläggningstillgångar,
- ange det belopp av skatten som skall beaktas vid jämkningen,
- införa lämpliga åtgärder i syfte att säkerställa att jämkningen inte innebär några omotiverade fördelar,
- tillåta administrativa förenklingar.

...

6. Då den skattskyldiga personen övergår från att beskattas på normalt sätt till särskilda regler eller omvänt, får medlemsstaterna vidta alla nödvändiga åtgärder för att den skattskyldiga personen inte skall gynnas eller missgynnas orättvist.”

10 Genom artikel 1.4 i rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388 och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt – tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet (EGT L 102, s. 18), ersattes artikel 20.2 sista stycket i sjätte direktivet av följande bestämmelse:

”När det gäller fast egendom förvärvad som anläggningstillgångar kan jämkningsperioden förlängas till högst 20 år.”

11 Enligt artikel 2.1 i direktiv 95/7 skulle denna bestämmelse införlivas senast den 1 januari 1996.

De nationella bestämmelserna

12 I artikel 11.1 b 5 i Wet op de Omzetbelasting 1968 (1968 års lag om omsättningsskatt) (nedan kallad Wet OB 1968) föreskrevs principen att uthyrning av fast egendom skulle undantas från mervärdesskatteplikt och möjligheten för parterna i ett hyresavtal att välja att låta uthyrningen omfattas av mervärdesskatteplikt.

13 Denna bestämmelse ändrades genom Wet houdende wijziging van de Wet op de Omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (lag om ändring av 1968 års lag om omsättningsskatt, lagen om skatt på rättshandlingar och ett antal andra skattelagar som avser bekämpandet av konstruktioner i fråga om fast egendom) av den 18 december 1995 (Stbl. 1995, s. 659) (nedan kallad ändringslagen). Enligt denna lag gäller möjligheten till valfrihet endast ”personer som använder fast egendom för ändamål som helt eller delvis ger rätt till avdrag för mervärdesskatt”.

14 Ändringslagen trädde i kraft den 29 december 1995. I lagen föreskrivs emellertid att rätten till valfrihet avskaffas från och med den 31 mars 1995 kl. 18.00. Vid denna tidpunkt denna dag tillkännagavs innehållet i den framtida lagen genom ett pressmeddelande.

15 Enligt ändringslagen skall undantaget från mervärdesskatteplikt fortsätta att gälla för avtal som ingåtts före den 31 mars 1995 fram till den 29 december 1995, eller egentligen fram till den 1 januari 1996.

16 Vad beträffar de därpå följande åren föreskrivs följande i artikel V.9 i ändringslagen, som innehåller övergångsbestämmelser:

”Utan hinder av [artikel V.1 och V.5] skall artikel 11.1 b 5 i Wet OB 1968 i dess senaste lydelse före ikraftträdandet av denna lag vara tillämplig fram till inledningen av det tionde räkenskapsåret efter det räkenskapsår då uthyraren har börjat använda den fasta egendomen, på följande villkor:

a. Att uthyrningen görs enligt ett avtal som har upprättats skriftligen per den 31 mars [1995] kl. 18.00,

b. att hyrestagaren har använt den fasta egendomen före april 1996,

c. att den årliga motprestationen uppgår till minst en procentandel av kostnaden för uppförandet av den fasta egendomen som skall fastställas genom ministerkungörelse, och
datt det skriftliga avtalet har delgetts skattemyndigheten inom fyra veckor från det att denna lag trätt i kraft.”

17 Genom ministerkungörelse av den 22 december 1995 (WV 95/891, Stcrt. 1995, s. 250), fastställdes den procentandel av kostnaden för uppförandet av den fasta egendomen som avses i artikel V.9 c i ändringslagen till 7, med tillägg av 0,15 per år från och med den tidpunkt då den fasta egendomen användes för första gången.

Twisterna vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

Mål C-487/01

18 Gemeente Leusden hyr ut idrottsanläggningar till olika idrottsföreningar.

19 Under åren 1990 och 1991 lät den göra om en naturlig gräsplan till en konstgjord gräsplan till en kostnad av 433 000 NLG, med tillägg av 79 800 NLG i mervärdesskatt. Från och med den 1 januari 1992 hyrde den ut gräsplanen till Mixed Hockey Club Leusden.

20 Denna hockeyklubb har inte rätt att göra avdrag för mervärdesskatt. Parterna till hyresavtalet valde emellertid att låta uthyrningen omfattas av mervärdesskatteplikt, vilket mot bakgrund av sambandet mellan mervärdesskatteplikten och avdragsrätten innebar att Gemeente Leusden var berättigad att göra avdrag för den ingående mervärdesskatten på de arbeten som man låtit utföra på gräsplanen.

21 Det är klarlagt att Gemeente Leusden inte kunde omfattas av övergångsbestämmelserna till ändringslagen, särskilt på grund av att den hyra som hockeyklubben betalat inte var så hög som den minsta procentsatsen som föreskrevs enligt dessa bestämmelser.

22 Efter det att ändringslagen trätt i kraft ålades Gemeente Leusden jämkning av mervärdesskatten med ett belopp på 15 960 NLG för perioden mellan den 1 januari 1997 och den 31 december 1998. Efter begäran om omprövning fastställde skattemyndigheten jämningsbeslutet.

23 Gemeente Leusden väckte talan vid Gerechtshof te Amsterdam (Nederländerna), vilken ogillades genom dom av den 5 juni 2000. Gemeente Leusden överklagade domen till Hoge Raad der Nederlanden.

24 Hoge Raad erinrade om att domstolen i sin dom av den 3 december 1998 i mål C?381/97, Belgocodex (REG 1998, s. I-8153), då den prövade en grund avseende åsidosättande av gemenskapsrätten, uttalade att en medlemsstat som har utnyttjat möjligheten i artikel 13 C i sjätte direktivet genom att medge skattskyldiga en rätt att välja huruvida viss uthyrning av fast egendom skall omfattas av mervärdesskatteplikt genom en senare lag kan avskaffa rätten till valfrihet och således återinföra undantaget från mervärdesskatteplikt. Domstolen lät den nationella domstolen avgöra om de allmänna gemenskapsrättsliga principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet hade iakttagits av den nationella lagstiftaren i det målet.

25 Hoge Raad erinrade även om att domstolen i dom av den 8 juni 2000 i mål C?396/98, Schlossstraße (REG 2000, s. I-4279), tolkade artikel 17 i sjätte direktivet så, att ”en skattskyldig persons rätt att dra av den mervärdesskatt som har betalats för varor eller tjänster som han har tillhandahållits för att utföra vissa uthyrningstransaktioner består när den skattskyldige, till följd av en lagändring efter det att dessa varor eller tjänster har tillhandahållits men innan uthyrningen påbörjas, inte längre har rätt att avstå från skattebefrielse för dessa transaktioner ...”. Enligt punkt 51 i denna dom är denna bestämmelse emellertid inte tillämplig då jämkning sker i enlighet med villkoren i artikel 20 i

sjätte direktivet.

26 Hoge Raad konstaterade att denna rättspraxis inte gjorde det möjligt att bedöma huruvida den uppfattning som företräds av Gemeente Leusden är välgrundad, enligt vilken jämkning enligt artikel 20 i sjätte direktivet inte kan göras då en mervärdesskattepliktig användning, endast till följd av en lagändring, ändras till en användning som är undantagen från skatteplikt utan rätt till avdrag.

27 Genom beslut av den 14 december 2001 vilandeförklarade följaktligen Hoge Raad der Nederlanden målet och beslutade att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Strider det mot artiklarna 20.2 och 17 i sjätte direktivet eller mot principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet, vilka utgör en del av gemenskapens rättsordning, att avdraget för den mervärdesskatt som en skattskyldig – i ett fall där varken bedrägeri eller missbruk föreligger och då den planerade användningen inte ändrats i den mening som avses i punkterna 50 och 51 i domstolens dom i målet Schlossstraße – har erlagts för en (fast) egendom som levererats i uthyrningssyfte (mervärdesskattepliktig transaktion) jämkas med stöd av ovannämnda artikel 20.2 enbart på den grunden att den skattskyldige, på grund av en lagändring, inte längre har rätt att avstå från att låta denna uthyrning undantas från mervärdesskatteplikt avseende de år i jämkningsperioden som ännu inte hade förflutit då denna möjlighet avskaffades (i förevarande fall den 1 januari 1996)?

2) Om den första frågan besvaras jakande önskas få klarhet i huruvida det endast är på det skatteavdrag som avses i den första frågan som lagändringen inte är tillämplig eller om den inte heller är tillämplig på beskattningen (med tillämpning av artikel 13 C i sjätte direktivet) av den uthyrning som avses i den första frågan fram till dess att jämkningsperioden hade löpt ut?”

Mål C-7/02

28 G&S Properties BV (nedan kallat G&S), ett av de företag som tillhör Holin Groep, lät under åren 1994 och 1995 uppföra ett nytt kontorskomplex på mark som det ägde i Amsterdam. Holin Groep gjorde härvid avdrag för den mervärdesskatt som det hade fakturerats.

29 I mitten av år 1994 inledde G&S förhandlingar med ING Bank NV (nedan kallad banken) angående uthyrning av en del av kontorskomplexet eller försäljning av dessa kontor till banken. Under förhandlingarna utgick G&S och banken från att de skulle välja att låta uthyrningen omfattas av mervärdesskatteplikt för det fall uthyrning skulle ske.

30 Ett hyresavtal undertecknades i december 1995, som började löpa den 1 januari 1996.

Efter detta datum färdigställde och utrustade banken den uthyrda egendomen. Den 1 oktober 1996 började den använda egendomen för sin bankverksamhet som var undantagen från mervärdesskatteplikt. Holin Groep, i egenskap av uthyrare, och banken, i egenskap av hyrestagare, ingav en ansökan till skattemyndigheten om att få avstå från att låta uthyrningen omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt.

31 Med beaktande av ikraftträdandet av den nya lagen avslogs denna ansökan och Holin Groep ålades att erlagga mervärdesskatt med ett belopp på 33 051 NLG med stöd av den bestämmelse i den nederländska lagen som motsvarar artikel 5.7 a i sjätte direktivet. Efter begäran om omprövning fastställde skattemyndigheten det ursprungliga beslutet avseende det belopp som skulle betalas i målet vid den nationella domstolen.

32 Holin Groep väckte talan vid Gerechtshof te Amsterdam, som ogillades genom dom av den 20 januari 2000. Nämda domstol ansåg att det den 31 mars 1995 kl. 18.00 ännu inte fanns något hyresavtal mellan Holin Groep och banken och att övergångsbestämmelserna till ändringslagen inte var tillämpliga även om det stämmer att Holin Groep och banken detta datum redan hade kommit överens om att egendomen skulle hyras. Holin Groep överklagade nämnda dom till Hoge Raad der Nederlanden.

33 Av skäl som liknar dem som angivits avseende mål C-487/01 beslutade Hoge Raad der Nederlanden att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Strider det mot artiklarna 5.7 a och 17 i sjätte direktivet eller mot principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet att beskattning sker i enlighet med artikel 5.7 a – då det varken är fråga om bedrägeri eller missbruk eller ändring av den avsedda användningen i den mening som avses i punkterna 50 och 51 i domstolens dom i målet Schlosstraße – när en skattskyldig har gjort avdrag för mervärdesskatt som denne har betalat för varor som levererats till denne eller för tjänster som har utförts för denne avseende en planerad, mervärdesskattepliktig uthyrning av en viss fast egendom, enbart på grund av att den skattskyldige till följd av en lagändring inte längre har rätt att avstå från att låta denna uthyrning undantas från mervärdesskatteplikt?

2) Gäller ett eventuellt jakande svar på den första frågan även den rätt till avdrag som uppkommer från och med kungörelsen av den i den första frågan nämnda lagändringen till och med dess ikraftträdande, och kan med andra ord, vid ett jakande svar på den första frågan, beskattning ändå ske i enlighet med nämnda artikel 5.7 a avseende de delar av det självkostnadspris som avses i artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet, som har uppkommit efter tidpunkten för kungörelsen?”

34 Genom beslut som fattades av ordföranden på domstolens femte avdelning den 6 november 2002 förenades målen C-487/01 och C-7/02 vad gäller det muntliga förfarandet och domen.

Tolkningsfrågorna

Mål C-487/01

Den första frågan

35 Den nationella domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i om det strider mot artiklarna 17 och 20.2 i sjätte direktivet eller mot principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet att mervärdesskatt som en skattskyldig gjort avdrag för avseende en fast egendom som levererats i uthyrningssyfte (mervärdesskattepliktig transaktion) jämkas med stöd av artikel 20.2 i detta direktiv på den grunden att den skattskyldige, till följd av en lagändring, inte längre har rätt att avstå från att låta denna uthyrning undantas från mervärdesskatteplikt avseende de år under jämningsperioden som ännu inte hade förflutit då denna valmöjlighet avskaffades.

– Yttranden som inkommit till domstolen

36 Gemeente Leusden anser att den inte skall betala någon mervärdesskatt genom jämkning, eftersom lagändringen utgör en omständighet som denne inte kan råda över i den mening som avses i punkt 43 i domen i det ovannämnda målet Schlosstraße. Den har gjort gällande att den alltid har ansett att den har kunnat göra avdrag för den mervärdesskatt som belöper på anläggningstillgången och driftskostnaderna. Den beaktade denna omständighet vid fastställandet av hyran och vid upprättandet av en budget i vilken kostnaderna balanseras.

37 Gemeente Leusden har gjort gällande att den inte uppfyller de villkor som föreskrivs i övergångsbestämmelserna, särskilt inte villkoret avseende det lägsta hyresbeloppet. Den har anfört att detta belopp, nämligen 7 procent av kostnaderna, har fastställts på grundval av långfristiga hypotekslån, det vill säga med beaktande av en positiv avkastning på uthyrningen. Enligt Gemeente Leusden strider en sådan ordning mot principen i sjätte direktivet, eftersom syftet att vara vinstdrivande inte krävs för uthyrning av fast egendom. I förevarande fall har hyresbeloppet fastställts på objektiva grunder men på ett sådant sätt att transaktionen är neutral för kommunen i budgethänseende, vilket är skälet till att hyran inte uppgår till det minimibelopp som krävs enligt övergångsbestämmelserna.

38 Gemeente Leusden anser att enligt Hoge Raads rättspraxis kan beslutet att uthyrningen skall omfattas av mervärdesskatt inte återkallas medan avtalet löper. Det anges inte i någon bestämmelse i hyresavtalet att hyresbeloppet skall ändras. För en sådan ändring skulle det krävas ett civilrättsligt domstolsförfarande med osäker utgång. Under alla omständigheter skulle en positiv utgång av ett sådant förfarande leda till att hyrestagaren blev tvungen att erlagga en väsentligt högre hyra och därför innebära ekonomiska svårigheter.

39 Den nederländska och den franska regeringen samt kommissionen anser däremot att Gemeente Leusden skall betala mervärdesskatt enligt den nederländska lagen, enligt vilken det föreskrivs en jämkning som är tillåten enligt artikel 20.2 i sjätte direktivet.

40 Den nederländska regeringen har anfört att den nederländska lagen innan den ändrades gav upphov till förfaranden som syftade till att kringgå den omständigheten att det är omöjligt för en företagare vars transaktioner är undantagna från mervärdesskatteplikt att göra avdrag för mervärdesskatt som fakturerats för varor eller tjänster. Som exempel har den angett en idrottsklubb som inte kan göra avdrag för den mervärdesskatt som fakturerats för en idrottsplan som den köpt, eftersom dess transaktioner inte omfattas av mervärdesskatteplikt. För att kringgå denna situation köps idrottsplanen av en tredje part – vanligtvis förbunden med klubben – som hyr ut den till idrottsklubben, varvid förutsätts att den tredje parten och klubben väljer att låta uthyrningen omfattas av mervärdesskatt. Den mervärdesskatt som avser idrottsplanen kan således dras av helt av den tredje parten medan idrottsklubben endast är skyldig att betala mervärdesskatt på hyran, vilken ofta fastställts konstlat lågt – mot bakgrund av bandet till köparen. Äganderätten till marken övergår eventuellt efter utgången av den tioåriga jämningsperioden. Det var just för att göra sådana konstruktioner mindre attraktiva som medlemsstaterna beslutade att förlänga jämningsperioden till tjugo år genom direktiv 95/7.

41 Den nederländska och den franska regeringen samt kommissionen har gjort gällande att artikel 20 i det sjätte direktivet även avser lagändringar. Den allmänt hållna lydelsen i denna bestämmelse och närmare bestämt användningen av adverbet ”särskilt” i artikel 20.1 visar att uppräkningsfallet inte är uttömmande. Det är för övrigt i enlighet med den nämnda bestämmelsens syfte att föreskriva jämkning i ett sådant fall. Den nederländska regeringen har i detta avseende anfört att medlemsstaterna måste kunna reagera snabbt på omständigheter på det ekonomiska området såsom missbruk. Om det inte vore möjligt med jämkning skulle man vara tvungen att vänta till slutet av jämningsperioden för att en lagändring skulle få verkan. Den nederländska regeringen har även anfört att artikel 20.6 i sjätte direktivet, i vilken det föreskrivs övergångsbestämmelser då ikraftträdandet av en ny lag riskerar att medföra svårigheter, inte skulle ha någon mening om inte medlemsstaterna tillerkändes en rätt att göra lagändringar. Slutligen har denna regering gjort gällande att om gemenskapslagstiftaren hade velat undanta allt som den skattskyldiga personen inte kan råda över från jämkning, skulle den ha gjort detta uttryckligen.

42 Enligt den franska regeringen är bestämmelsen om jämkning av avdrag i artikel 20.2 i sjätte direktivet och bestämmelsen i artikel 5.6 och 5.7 i samma direktiv om att vissa transaktioner skall behandlas som leverans av varor mot vederlag två bestämmelser som har samma syfte, nämligen att förhindra att en skattskyldig person som har fått en rätt till avdrag får omotiverade ekonomiska fördelar.

43 Enligt den franska regeringen skulle följden av att det inte gjordes någon jämkning bli att skattskyldiga som utövade identisk ekonomisk verksamhet behandlades olika, vilket skulle strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet. En skattskyldig som upphört att genomföra mervärdesskattepliktiga transaktioner och som fortsätter att vid dessa transaktioner använda de anläggningstillgångar för vilka han fått en rätt till fullt avdrag och vars värde inte har konsumerats, skulle nämligen befinna sig i en mer gynnsam situation än en person som gör samma slags transaktioner efter det att de nya bestämmelserna som är tillämpliga på dem trätt i kraft och som inte har någon rätt att göra avdrag.

44 Den franska regeringen har anfört att jämkningen är motvikten till de åtgärder som genomförs då en händelse medför att transaktioner som tidigare var undantagna från mervärdesskatteplikt blir mervärdesskattepliktiga. I detta fall är det nämligen tillåtet för de berörda skattskyldiga personerna att jämka den avdragsrätt som uppkommit enligt artikel 17.1 i sjätte direktivet för de anläggningstillgångar som de förvärvade då deras verksamhet var undantagen från mervärdesskatteplikt, men som de inte kunnat utnyttja enligt artikel 17.2, eftersom det saknades ett direkt och omedelbart samband med de skattepliktiga transaktionerna. Denna jämkning görs genom ett kompletterande avdrag som motsvarar den del av mervärdesskatten som belöper på nämnda anläggningstillgångar och som inte

kunde dras av då de förvärvades.

45 Den nederländska och den franska regeringen samt kommissionen har betonat den skillnad som finns mellan den nederländska lagen och den situation som var i fråga i det ovannämnda målet Schlossstraße. I detta mål var det fråga om ett redan beviljat avdrag som upphävdes med retroaktiv verkan. I målet vid den nationella domstolen är det fråga om jämkning av ett avdrag i enlighet med artikel 20 i sjätte direktivet. Alla har pekat på att det i förevarande fall inte är fråga om att den nederländska lagen ges retroaktiv verkan, utan om en situation i vilken en lagändring påverkar framtida följder av situationer som uppkommit då tidigare bestämmelser gällde.

46 Den nederländska och den franska regeringen samt kommissionen anser att den nederländska lagstiftningen överensstämmer med artikel 20 i sjätte direktivet och att den inte strider mot de allmänna gemenskapsrättsliga principerna om rättssäkerhet och berättigade förväntningar.

47 Den nederländska regeringen har erinrat om att rättssäkerhetsprincipen i allmänhet utgör hinder för att en rättsakt ges retroaktiv verkan, men att detta kan ske i undantagsfall om det är nödvändigt för att uppnå ett visst mål och om berörda personers berättigade förväntningar vederbörligen beaktas (dom av den 25 januari 1979 i mål 98/78, Racke, REG 1979, s. 69, punkt 20, svensk specialutgåva, volym IV, s. 275, och i mål 99/78, Decker, REG 1979, s. 101, punkt 8, samt av den 21 februari 1991 i de förenade målen C-143/88 och C-92/89, Zuckerfabrik Süderdithmarschen och Zuckerfabrik Soest, REG 1991, s. I-415, punkt 49, svensk specialutgåva, volym 11, s. I-19). Den har i detta avseende anfört att åtgärden var berättigad med hänsyn till det missbruk som konstaterats och att företagarnas berättigade förväntningar hade beaktats. Först och främst hade lagändringen tillkännagivits och den kom således inte som en överraskning. Vidare föreskrev den nederländska lagstiftaren övergångsbestämmelser som var tillämpliga på flera situationer. Det var endast på situationer i vilka hyran för fastigheten var låg i förhållande till investeringskostnaderna, det vill säga de situationer som var kännetecknande för ett sådant missbruk som lagen syftade till att förhindra, som de inte var tillämpliga. Den nederländska regeringen har slutligen anfört att det av förarbetena framgår att parterna till hyresavtal beviljades en frist för att de skulle få möjlighet att rådgöra med varandra om de följder som den framtida lagen skulle få.

– Domstolens svar

48 Såsom den nationella domstolen har erinrat om kan en medlemsstat, som har använt sig av möjligheten i artikel 13 C i sjätte direktivet och som således har gett sina skattskyldiga en rätt att välja huruvida viss uthyrning skall omfattas av mervärdesskatteplikt, avskaffa nämnda rätt till valfrihet genom en senare lag och återinföra undantag från mervärdesskatteplikt (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Belgocodex, punkt 27).

49 Frågan i förevarande mål är huruvida inskränkningen eller avskaffandet av rätten att välja huruvida viss uthyrning av fast egendom skall omfattas av mervärdesskatteplikt kan påverka beloppet av de avdrag som gjorts för den fasta egendom som hyrs ut och härvid ge upphov till jämkning av dessa avdrag i enlighet med artikel 20 i sjätte direktivet.

50 I artikel 20.2 tredje stycket i sjätte direktivet föreskrivs att när det gäller avdrag avseende fast egendom förvärvat som anläggningstillgångar kan jämkning ske under tio år. Genom direktiv 95/7 förlängdes denna frist till tjugo år.

51 Domstolen konstaterar att en lagändring inte specifikt tas upp i artikel 20 i sjätte direktivet bland de däri beskrivna situationerna som ger upphov till jämkning. Denna möjlighet utesluts emellertid inte heller.

52 Artikel 20.1 i sjätte direktivet, som inleder uppräkningslistan av de situationer som beskrivs i denna punkt innehåller adverbet särskilt, vilket visar att artikel 20.1 a och 20.1 b inte innehåller någon uttömmande uppräkningslista.

53 Vidare avser artikel 20.1 b i sjätte direktivet en "förändring i de faktorer som använts för att bestämma avdragsbeloppet", medan det i artikel 20.2 i sjätte direktivet, som särskilt avser anläggningstillgångar för vilka jämningsperioden är längre, anges att jämkningen

skall göras på grundval av "variationerna i avdragsrätt under de följande åren jämfört med den som gällde det år då varan förvärvades eller tillverkades", vilket således avser en situation med en förändring i avdragsrätten som hänger samman med en förändring i rätten att välja att låta en tidigare transaktion som i princip är undantagen från mervärdesskatteplikt omfattas av mervärdesskatteplikt.

54 Gemeente Leusden har i sina yttranden gjort gällande dels att lagändringen utgör en omständighet som den inte kan råda över, dels att den beaktade möjligheten att göra avdrag vid fastställandet av det hyresbelopp som tas ut av idrottsklubben.

55 Det första argumentet kan inte godtas mot bakgrund av artikel 20 i sjätte direktivet. Enligt artikel 20.1 b kan medlemsstaterna kräva jämkning av avdrag som tidigare gjorts då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda och vid stöld. Det framgår således av denna bestämmelse att en skattskyldig kan tvingas göra en jämkning av avdraget under omständigheter som denne inte kan råda över.

56 Det andra argument som Gemeente Leusden har anfört avser principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet. Den har nämligen gjort gällande att den beaktade möjligheten att göra avdrag för mervärdesskatt på fast egendom förvärvad som anläggningstillgångar vid fastställandet av det hyresbelopp som tas ut av idrottsklubben.

57 Det kan i detta hänseende erinras om att principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet utgör en del av gemenskapens rättsordning och skall iakttas av gemenskapsinstitutionerna (dom av den 14 maj 1975 i mål 74/74, CNTA mot kommissionen, REG 1975, s. 533, svensk specialutgåva, volym 2, s. 461). Principerna skall emellertid även iakttas av medlemsstaterna då de utövar sina befogenheter enligt gemenskapsdirektiven (domarna i de ovannämnda målen Belgocodex, punkt 26, och Schlossstraße, punkt 44. Se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juli 2002 i mål C-62/00, Marks & Spencer, REG 2002, s. I-6325, punkt 44).

58 I förevarande mål skall det således undersökas om det strider mot sjätte direktivet, tolkat i enlighet med dessa principer, att en medlemsstat avskaffar rätten att välja huruvida uthyrning av fast egendom skall omfattas av mervärdesskatteplikt, med följden att det görs en jämkning av de avdrag som gjorts för de fasta anläggningstillgångar som hyrs ut.

59 Enligt domstolens fasta rättspraxis utgör rättssäkerhetsprincipen i allmänhet hinder för att det fastställs att en gemenskapsrättsakt skall börja gälla från en tidpunkt före dess offentliggörande. Det kan i undantagsfall förhålla sig annorlunda om det eftersträvade målet så kräver och om berörda personers berättigade förväntningar vederbörligen beaktas. Denna rättspraxis är tillämplig även då det inte i själva rättsakten uttryckligen föreskrivs att den skall ha retroaktiv verkan men detta framgår av dess innehåll (dom av den 11 juli 1991 i mål C-368/89, Crispolti, REG 1991, s. I-3695, punkt 17).

60 Vad beträffar nationella bestämmelser som har antagits av medlemsstaterna i fråga om mervärdesskatt har domstolen särskilt uttalat att när det väl har erkänts att en person är skattskyldig kan denne inte fränkännas denna egenskap med retroaktiv verkan – förutom i fall av bedrägeri eller missbruk – utan att principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet åsidosätts, eftersom detta skulle innebära att den skattskyldiga personen retroaktivt fråntogs rätten att göra avdrag för den mervärdesskatt som belöper på hans investeringsutgifter (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 juni 2000 i mål C-400/98, Breitsohl, REG 2000, s. I-4321, punkterna 34–38).

61 Domstolen har även uttalat att en medlemsstat inte genom en lagändring som görs efter det att varor har levererats eller tjänster har tillhandahållits för utförandet av vissa ekonomiska transaktioner men innan dessa transaktioner påbörjas, med retroaktiv verkan kan frånta en skattskyldig rätten att avstå från att låta dessa transaktioner undantas från mervärdesskatteplikt (domen i det ovannämnda målet Schlossstraße, punkt 43).

62 Till skillnad från de lagbestämmelser som avses i de två sistnämnda målen som avgjorts av domstolen har lagändringen i målet vid den nationella domstolen inte någon retroaktiv verkan, utan endast verkan framåt i tiden, eftersom det i lagen föreskrivs att undantaget från mervärdesskatteplikten gäller till den 29 december 1995, och egentligen ända till den 1 januari 1996 enligt den nationella domstolen. Det är på grund av de jämkningar som görs i

enlighet med artikel 20 i sjätte direktivet som lagens ikraftträdande kan skada ekonomiska intressen för vissa skattskyldiga som är bundna av hyreskontrakt som löper då lagen träder i kraft.

63 Även om domstolen i de ovannämnda målen Breitsohl och Schlossstraße har erinrat om principen enligt vilken avdragsrätten består när den väl har uppkommit, skall det betonas att detta endast gäller om det inte föreligger omständigheter som utgör bedrägeri eller missbruk, och med förbehåll för eventuella jämkningar i enlighet med villkoren i artikel 20 i sjätte direktivet (se domarna i de ovannämnda målen Schlossstraße, punkt 42, och Breitsohl, punkt 41). Inte i något av de båda målen Schlossstraße och Breitsohl avsåg de frågor som hade ställts till domstolen möjligheterna till jämkning enligt artikel 20 i sjätte direktivet.

64 Av denna första prövning följer att det varken strider mot bestämmelserna i sjätte direktivet eller domstolens rättspraxis att artikel 20 i sjätte direktivet tolkas så, att en lagändring enligt vilken rätten att välja att låta uthyrning av fast egendom omfattas av mervärdesskatteplikt avskaffas leder till en skyldighet att jämkna de avdrag som har gjorts för en fast anläggningstillgång.

65 Domstolen skall således pröva om en sådan tolkning strider mot principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet.

66 Vad beträffar de förväntningar som en skattskyldig kan ha vad beträffar avdragsmöjligheterna och som kan få honom att godta en hyra på ett visst belopp med beaktande av dessa möjligheter, påpekar domstolen att dessa förväntningar inte grundar sig på någon bestämmelse i sjätte direktivet. Tvärtom ges medlemsstaterna i artikel 13 C i sjätte direktivet en möjlighet att ge sina skattskyldiga en rätt att välja huruvida uthyrning av fast egendom skall omfattas av mervärdesskatteplikt men även en rätt att begränsa räckvidden av denna rätt eller att avskaffa den. Eftersom det är fråga om ett direktiv på skatteområdet med vissa bestämmelser, såsom artikel 13 C, i vilka medlemsstaterna ges ett stort utrymme för egna bedömningar, kan inte en lagändring som görs i enlighet med direktivet anses oförutsebar.

67 Vidare är inte den skada som uppkommer om rätten till valfrihet avskaffas specifik för jämkning av avdrag. Ägaren till fast egendom som hyrs ut, vilken i sin egenskap av uthyrare är skyldig att utföra nödvändiga arbeten på den uthyrda egendomen, skulle nämligen lida en liknande skada om lagstiftaren innan dessa arbeten hade utförts ändrade rätten att välja huruvida uthyrningen av den fasta egendomen skall omfattas av mervärdesskatteplikt och därigenom hindrade ägaren från att göra avdrag för den mervärdesskatt som han betalat för dessa arbeten, trots att han var bunden av ett löpande hyresavtal, enligt vilket det vid fastställande av hyresbeloppet endast eventuellt tagits hänsyn till de arbeten som skulle utföras men inte till den mervärdesskatt som belöpte på dessa arbeten.

68 Varje lagändring enligt vilken rätten att välja huruvida uthyrning av fast egendom skall omfattas av mervärdesskatteplikt kan således skada en skattskyldig då denne inte har förutsett en anpassning av det hyresbelopp som tas ut, oavsett om utgifterna för den fasta anläggningstillgången har betalats tidigare eller ännu inte har betalats. Skadan orsakas således inte specifikt av kravet på jämkning enligt artikel 20 i sjätte direktivet.

69 Av detta följer att det inte strider mot sjätte direktivet, tolkat i enlighet med principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet, att en medlemsstat avskaffar rätten att välja huruvida uthyrning av fast egendom skall omfattas av mervärdesskatteplikt, med följden att det i enlighet med artikel 20 i sjätte direktivet görs en jämkning av de avdrag som gjorts för de fasta anläggningstillgångar som hyrs ut.

70 Även om artikel 20 i sjätte direktivet inte i sig strider mot de ovannämnda principerna, kan det emellertid inte uteslutas att den nationella lagstiftaren har åsidosatt dem genom att plötsligt och oförutsebart avskaffa rätten att välja huruvida uthyrning av fast egendom skall omfattas av mervärdesskatteplikt, utan att beakta skyddsvärda berättigade förväntningar hos de skattskyldiga och trots att det inte krävdes för att uppnå det eftersträlvade målet samt utan att ge de skattskyldiga som var bundna av avtal som redan löpte då lagen trädde

i kraft den tid som behövdes för att de skulle kunna anpassa sig till det nya rättsläget.

71 Den nederländska regeringen har gjort gällande att ändringslagen antogs för att förhindra konstruktioner som syftar till skatteundandragande, att övergångsbestämmelserna antogs för att ändringen inte skulle påverka avtal som inte kunde anses som konstruktioner som syftar till att undkomma skatt, att ändringslagen tillkännagavs flera månader innan den trädde i kraft, nämligen genom ett pressmeddelande i mars 1995, vilket gav parterna till hyresavtal tid att omförhandla villkoren, och att parterna till ett avtal om uthyrning av fast egendom alltid hade en möjlighet att begära att den nationella domstolen skulle tillåta en ändring av hyresbeloppet då en sådan inte var tillåten enligt avtalet eller inte var möjlig genom förhandlingar.

72 Gemeente Leusden har gjort gällande att det var omöjligt för den att uppnå en anpassning av hyran, dels på grund av den osäkra utgången av det rättsliga förfarande som krävdes, dels på grund av de ekonomiska svårigheter som den skulle försätta idrottsklubben i om den var tvungen att betala en högre hyra.

73 Inledningsvis påpekar domstolen att argumentet att det var svårt för idrottsklubben att ekonomiskt klara en högre hyra inte grundar sig på en berättigad förväntning hos den skattskyldiga personen själv, nämligen Gemeente Leusden, utan hos dennes hyrestagare, idrottsklubben. Ett sådant argument är således inte relevant och kan därför inte beaktas.

74 Av övergångsbestämmelserna, förarbetena till ändringslagen och den nederländska regeringens förklaringar framgår att lagstiftaren har ansträngt sig för att de avtal som löpte då denna lag trädde i kraft skulle påverkas så lite som möjligt.

75 Vad beträffar frågan huruvida en skattskyldig såsom Gemeente Leusden hade berättigade förväntningar påpekar domstolen att skälet till att det hyresavtal som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte omfattades av lagens övergångsbestämmelser var att hyresbeloppet var för lågt i förhållande till investeringskostnaderna för anläggningstillgångarna. Ett sådant hyresavtal anses enligt ändringslagen utgöra vad den nederländska regeringen presumerar vara en rättslig konstruktion avsedd att undvika en beskattning som enligt parterna är alltför betungande.

76 Domstolen erinrar i detta avseende om att medlemsstaterna i enlighet med artikel 13 B i sjätte direktivet skall undanta uthyrning av fast egendom från mervärdesskatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk. Det framgår av denna bestämmelse att bekämpandet av eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk är ett mål som erkänns och främjas i sjätte direktivet.

77 Det skulle strida mot detta mål att förbjuda en medlemsstat att omedelbart tillämpa sin lag enligt vilken rätten att välja att låta viss uthyrning av fast egendom omfattas av mervärdesskatteplikt avskaffas, vilket leder till en skyldighet att jämka de avdrag som gjorts, i sådana fall då medlemsstaten upptäckt att rätten till valfrihet utnyttjats på olika sätt för att undvika beskattning. En skattskyldig kan således inte ha en berättigad förväntning på att lagbestämmelser skall bestå som möjliggör skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk.

78 För att det skall kunna fastställas att det är fråga om missbruk krävs, som domstolen redan påpekat, dels att vissa objektiva förhållanden föreligger varav det framgår att målsättningen med gemenskapsbestämmelsen inte har uppnåtts trots att de villkor som uppställs i bestämmelsen formellt har uppfyllts, dels en subjektiv faktor, nämligen en avsikt att erhålla en förmån som följer av gemenskapsbestämmelserna genom att konstruera de omständigheter som krävs för att få förmånen (dom av den 14 december 2000 i mål C-110/99, Emsland-Stärke, REG 2000, s. I-11569, punkterna 52 och 53). Domstolen har uttalat att för det fall det har fastställts att det har förekommit missbruk strider inte skyldigheten att återbetala en förmån som erhållits utan grund mot legalitetsprincipen utan är helt enkelt en konsekvens av konstaterandet av att det föreligger missbruk (domen i det ovannämnda målet Emsland-Stärke, punkt 56).

79 Vad beträffar skatteundandragande påpekar domstolen att även om en skattskyldig inte enligt en medlemsstats lagstiftning kan klandras för att ha dragit fördel av en bestämmelse eller en lucka i lagen som gjort det möjligt för honom att betala mindre skatt utan att det för den skull är fråga om missbruk, strider inte upphävandet av de lagbestämmelser som en mervärdesskattskyldig har dragit fördel av i sig mot en berättigad förväntning som grundar sig på gemenskapsrätten.

80 Mot bakgrund av dessa omständigheter framgår det varken att en sådan lagstiftningsåtgärd som ändringslagen skall anses ha gått längre än vad dess syfte kräver eller att den strider mot de skattskyldigas berättigade förväntningar.

81 Under alla omständigheter kan inte en skattskyldig ha berättigade förväntningar på att det inte överhuvudtaget kommer att göras några lagändringar, utan han kan endast ifrågasätta tillvägagångssättet vid en sådan ändring. I förevarande fall framgår det att den nederländska lagstiftaren vidtog åtgärder för att förhindra att de skattskyldiga skulle bli överraskade av lagens tillämpning i fråga om jämkningar av avdragsrätten. Den planerade lagändringen framgick nämligen av ett pressmeddelande den 31 mars 1995 och lagstiftaren föreskrev att övergången från en mervärdesskattepliktig uthyrning till en uthyrning som var undantagen från skatteplikt inte skulle äga rum förrän från och med att lagen trädde i kraft, detta för att parterna till ett hyresavtal skulle ges tid att fram till detta datum rådgöra med varandra om de följder som lagändringen skulle få.

82 Mot bakgrund av samtliga dessa omständigheter skall tolkningsfrågan besvaras enligt följande:

Det strider inte mot artiklarna 17 och 20 i sjätte direktivet, tolkade i enlighet med principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet, att en medlemsstat avskaffar rätten att välja huruvida uthyrning av fast egendom skall omfattas av mervärdesskatteplikt, med följden att det i enlighet med artikel 20 i sjätte direktivet görs en jämkning av de avdrag som har gjorts för de fasta anläggningstillgångar som hyrs ut. När en medlemsstat avskaffar rätten att välja huruvida uthyrning av fast egendom skall omfattas av mervärdesskatteplikt är den skyldig att beakta de skattskyldigas berättigade förväntningar vid valet av tillvägagångssätt för lagändringen. Upphävandet av de lagbestämmelser som en mervärdesskattskyldig person har dragit fördel av genom att betala mindre mervärdesskatt, utan att det för den skull har förekommit missbruk, strider emellertid inte i sig mot en berättigad förväntning som grundar sig på gemenskapsrätten. Den andra frågan

83 Mot bakgrund av svaret på den första frågan saknas skäl att besvara den andra frågan.

Mål C-7/02

Den första frågan

84 Hoge Raad har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida det strider mot artiklarna 5.7 a och 17 i sjätte direktivet eller mot principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet att beskattning sker i enlighet med artikel 5.7 a – då det varken är fråga om bedrägeri eller missbruk eller ändring av den avsedda användningen i den mening som avses i punkterna 50 och 51 i domstolens dom i målet Schlossstraße – när en skattskyldig har gjort avdrag för mervärdesskatt som denne har betalat för varor som levererats till denne eller tjänster som har utförts för denne avseende en planerad, mervärdesskattepliktig uthyrning av en viss fast egendom, enbart på grund av att den skattskyldige till följd av en lagändring inte längre har rätt att avstå från att låta uthyrningen undantas från mervärdesskatteplikt till följd av en lagändring.

– Yttranden som ingivits till domstolen

85 Även om den franska regeringen, Förenade kungarikets regering samt kommissionen har medgett att bestämmelsen om jämkning av avdrag i artikel 20.2 i sjätte direktivet och bestämmelsen i artikel 5.6 och 5.7 i samma direktiv om att vissa transaktioner skall behandlas som leverans av varor mot vederlag är två bestämmelser som har samma syfte, nämligen att förhindra att en skattskyldig som har fått en rätt till avdrag får omotiverade ekonomiska fördelar, anser de att jämkningen av avdragsrätten skall göras på grundval av

artikel 20 i sjätte direktivet och inte på grundval av artikel 5.7 i samma direktiv.

86 De har påpekat att bestämmelserna i nämnda artikel 5.7 snarare avser det fall då en skattskyldig frivilligt ändrar den ursprungliga användningen av sina anläggningstillgångar, särskilt genom att göra uttag av varor och överföring från en skattepliktig verksamhet till en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt, eller upphör med sin yrkesverksamhet.

87 Den nederländska regeringen anser att Holin Groep kan vara mervärdesskattskyldig enligt den bestämmelse i den nederländska lagen som motsvarar artikel 5.7 a i sjätte direktivet.

88 Enligt denna regering uppkommer skatteplikten efter det att ändringslagen trätt i kraft, utan retroaktiv verkan. Den gäller från och med den tidpunkt då man förfogar över kontorslokalerna för yrkesmässiga behov, i förevarande fall den 1 januari 1996. Om kontorslokalerna i ett liknande fall hade levererats detta datum och köparen därefter hyrt ut egendomen, varvid den skulle ha varit undantagen från mervärdesskatteplikt, skulle inte denna köpare/uthyrare ha haft rätt att dra av den ingående mervärdesskatten.

89 Av skäl som är identiska med dem som anförts i mål C-487/01 anser den nederländska regeringen att principerna om berättigade förväntningar och rättssäkerhet inte har åsidosatts.

– Domstolens svar

90 Såsom de regeringar som har inkommit med yttranden och såsom kommissionen har anfört är den omständigheten att en transaktion behandlas som en leverans mot vederlag i enlighet med artikel 5.7 a i sjätte direktivet och jämkningen i artikel 20.2 i samma direktiv två ordningar som har samma ekonomiska verkningar, nämligen att förplikta en skattskyldig att betala belopp som motsvarar avdrag till vilka denne inte var berättigad.

91 Betalningsvillkoren skiljer sig emellertid åt. Medan det enligt artikel 5.7 a i sjätte direktivet skall göras en engångsbetalning, föreskrivs nämligen enligt artikel 20.2 i samma direktiv, vad beträffar anläggningstillgångar, jämkningar fördelade på flera år.

92 Vad beträffar en betalning av belopp som motsvarar avdrag som krävs till följd av en lagändring genom vilken en medlemsstat avskaffar rätten att välja huruvida uthyrning av fast egendom skall omfattas av mervärdesskatteplikt, konstaterar domstolen att en sådan omständighet inte motsvarar den situation som beskrivs i artikel 5.7 a i sjätte direktivet. Denna bestämmelse avser nämligen en skattskyldig persons användning av egendom inom ramen för sin rörelse och inte en lagändring enligt vilken rätten att välja huruvida en ekonomisk transaktion som i princip är undantagen från mervärdesskatteplikt skall omfattas av mervärdesskatteplikt avskaffas.

93 Av detta följer att endast artikel 20.2 i sjätte direktivet, i vilken det föreskrivs jämkning vid förändringar i avdragsrätten, kan ligga till grund för ett krav på att en skattskyldig betalar belopp som tidigare dragits av för en fast anläggningstillgång som är föremål för en uthyrning vilken är undantagen från mervärdesskatteplikt.

94 Vad beträffar iakttagandet av principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet inom ramen för tillämpningen av artikel 20.2 i sjätte direktivet hänvisar domstolen till punkterna 57–82 i förevarande dom.

95 Tolkningsfrågan skall således besvaras på så sätt att artikel 5.7 a i sjätte direktivet avser en skattskyldig persons användning av egendom inom ramen för sin rörelse och inte en lagändring som innebär att rätten att välja huruvida en ekonomisk transaktion som i princip är undantagen från mervärdesskatteplikt skall omfattas av mervärdesskatteplikt avskaffas. Den andra frågan

96 Mot bakgrund av svaret på den första frågan saknas skäl att besvara den andra frågan.

Rättegångskostnader

97 De kostnader som har förorsakats den nederländska och den franska regeringen, Förenade kungarikets regering samt 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 14 och den 21 december 2001 har ställts av Hoge Raad der Nederlanden – följande dom:

1) Det strider inte mot artiklarna 17 och 20 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, tolkade i enlighet med principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet, att en medlemsstat avskaffar rätten att välja huruvida uthyrning av fast egendom skall omfattas av mervärdesskatteplikt, med följd att det i enlighet med artikel 20 i sjätte direktivet 77/388 görs en jämkning av de avdrag som har gjorts för de fasta anläggningstillgångar som hyrs ut.

När en medlemsstat avskaffar rätten att välja huruvida uthyrning av fast egendom skall omfattas av mervärdesskatteplikt är den skyldig att beakta de skattskyldigas berättigade förväntningar vid valet av tillvägagångssätt för lagändringen. Upphävandet av de lagbestämmelser som en mervärdesskatteskyldig person har dragit fördel av genom att betala mindre mervärdesskatt, utan att det för den skall ha förekommit missbruk, strider emellertid inte i sig mot en berättigad förväntning som grundar sig på gemenskapsrätten.

2) Artikel 5.7 a i sjätte direktivet 77/388 avser en skattskyldig persons användning av en egendom inom ramen för sin rörelse och inte en lagändring som innebär att rätten att välja huruvida en ekonomisk transaktion som i princip är undantagen från mervärdesskatteplikt skall omfattas av mervärdesskatteplikt avskaffas.

Jann

Rosas

von Bahr

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 29 april 2004.

R. Grass

V. Skouris

Justitiesekreterare

Ordförande

1 – Rättegångsspråk: nederländska.