

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 9 juni 2016(*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 77/388/EEG – Artikel 17.5 tredje stycket – Tillämpningsområde – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Varor och tjänster som används såväl för skattepliktiga transaktioner som för transaktioner som är undantagna från skatteplikt (varor och tjänster för blandad användning) – Fastställande av fördelningsgrunden för varor och tjänster som anskaffats för uppförande, användning, bevarande och underhåll av en byggnad som används såväl för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill – Ändring av den nationella lagstiftningen angående metoden för att beräkna den avdragsgilla andelen – Artikel 20 – Jämkning av avdragen – Rättssäkerhet – Berättigade förväntningar”

I mål C-332/14,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) genom beslut av den 5 juni 2014, som inkom till domstolen den 9 juli 2014, i målet

Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR

mot

Finanzamt Krefeld,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av ordföranden på tredje avdelningen L. Bay Larsen, tillika tillförordnad ordförande på fjärde avdelningen, samt domarna J. Malenovský (referent), M. Safjan, A. Prechal och K. Jürimäe,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: handläggaren K. Malacek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 9 juli 2015,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom J. Kraehling och L. Christie, båda i egenskap av ombud, biträdda av R. Hill, barrister,
- Europeiska kommissionen, genom M. Wasmeier, G. Braun och C. Soulay, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 25 november 2015 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 17, 19 och 20 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 18, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EUT L 102, 1995, s. 9) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (nedan kallat Rey Grundstücksgemeinschaft) och Finanzamt Krefeld (skattemyndigheten i Krefeld) angående metoderna för att beräkna avdragsrätten avseende mervärdesskatt som ska erläggas eller som erlagts för varor och tjänster i samband med uppförande, underhåll, användning och bevarande av en byggnad för blandad användning, vilken är avsedd att användas såväl för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill (nedan kallad byggnad för blandad användning).

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Artikel 17 i sjätte direktivet har rubriken "Avdragsrättens inträde och räckvidd" och innehåller följande bestämmelser:

"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 inom landets territorium med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

...

5. När varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

Denna andel skall bestämmas i enlighet med artikel 19 för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen.

Medlemsstaterna får dock

a) tillåta den skattskyldiga personen att bestämma en andel för varje gren av sin rörelse, om han för separata räkenskaper för varje rörelsegren,

b) ålägga den skattskyldiga personen att bestämma en andel för varje rörelsegren och att föra

separata räkenskaper för varje rörelsegren,

c) tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna,

d) tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget i enlighet med bestämmelsen i första stycket, med avseende på alla varor och tjänster som används för alla transaktioner som avses där,

e) föreskriva att man vid bestämning av en skattskyldig persons avdrag skall bortse från det icke avdragsgilla beloppet om detta är ringa.”

4 Artikel 19 i sjätte direktivet har rubriken ”Beräkning av avdragsgill andel”. I artikel 19.1 föreskrivs följande:

”Den avdragsgilla andelen enligt artikel 17.5 första stycket skall bestå av ett allmänt bråk där

– täljaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill enligt artikel 17.2 och 17.3,

– nämnaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner för vilka mervärdesskatt inte är avdragsgill. ...

...”

5 Artikel 20 i sjätte direktivet har rubriken ”Jämkning av avdrag”. Artikel 20.1 och 20.2 har följande lydelse:

”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. ...

2. När det gäller anläggningstillgångar, skall jämkningen fördelas över fem år inklusive det år då varorna förvärvades eller tillverkades. Den årliga jämkningen ska endast ske med avseende på en femtedel av den skatt som belastar varorna. Jämkningsperioden 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 jämkningen 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 20 år.

...”

Tysk lagstiftning

6 De relevanta tyska bestämmelserna om mervärdesskatt finns i Umsatzsteuergesetz 1999 (1999 års lag om omsättningsskatt, BGBl. 1999 I, s. 1270, nedan kallad lagen om omsättningsskatt).

7 I 15 § i lagen om omsättningsskatt föreskrivs följande:

"1) Den skattskyldiga personen har rätt att dra av följande belopp av ingående mervärdesskatt:

1. den lagstadgade skatt som den skattskyldiga personen är skyldig att betala för leveranser eller andra tjänster som utförs av andra näringsidkare för den skattskyldiga personens näringsverksamhet.

...

2) Avdrag för ingående skatt får inte göras avseende leveranser, import eller gemenskapsinternt förvärv av varor eller avseende andra tjänster som näringsidkaren använder sig av för att genomföra följande transaktioner:

1. Transaktioner som är undantagna från skatteplikt för mervärdesskatt.

...

4) Använder näringsidkaren en levererad, importerad eller inom gemenskapen förvärvad vara eller en emottagen tjänst endast delvis för att genomföra transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, ska den del av den ingående mervärdesskatten som ekonomiskt sett kan hänföras till nämnda transaktioner inte vara avdragsgill. Näringsidkaren kan fastställa de icke avdragsgilla beloppen genom en ändamålsenlig uppskattning."

8 Steueränderungsgesetz 2003 (lag om ändring av skattebestämmelser från år 2003), av den 15 december 2003 (BGBl. 2003 I, p. 2645), som trädde i kraft den 1 januari 2004, lade till en tredje mening i 15 § fjärde stycket i lagen om omsättningsskatt. Detta tillägg har följande lydelse:

"Det är endast tillåtet att fastställa den icke avdragsgilla delen av skatten med hänvisning till den procentsats av omsättningen som inte medför avdragsrätt i förhållande till den omsättning som medför avdragsrätt under förutsättning att ingen annan ekonomisk fördelning är möjlig."

9 Skälen för denna ändring, såsom de angetts i begäran om förhandsavgörande, är följande:

"Syftet med denna bestämmelse är att den ingående skatten ska fördelas på ett ändamålsenligt sätt vid leveranser av varor eller erhållande av andra tjänster. Genom den nya ordningen begränsas användningen av den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln som enda fördelningskriterium. Denna fördelningsnyckel får enbart användas när ingen annan ekonomisk fördelning är möjlig.

Ändringen är nödvändig, eftersom Bundesfinanzhof [(Federala skattedomstolen, Tyskland)] i dom av den 17 augusti 2001 ... slog fast att en fördelning av ingående skatt baserad på omsättningen borde medges som en ändamålsenlig uppskattning i den mening som avses i 15 § stycke 4 i lagen om omsättningsskatt.

Att tillämpa den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln som ett allmänt fördelningskriterium skulle emellertid leda till en oriktig fördelning, bland annat vid uppförande av en byggnad för

blandad användning. ...

Det är inget krav enligt sjätte direktivet att den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln ska tillämpas som ett allmänt fördelningskriterium. Medlemsstaterna har ingen skyldighet att föreskriva en sådan ordning med 'andelar'... , eftersom de enligt artikel 17.5 tredje stycket får fastställa fördelningskriterier som avviker från denna ordning.

Vid förvärv av byggnader kan den ingående skatten fortfarande fördelas enligt förhållandet mellan produktionsvärden och marknadsvärden ...”

10 15a § i lagen om omsättningsskatt har rubriken ”Jämkning av ingående skatt”. Styckena 1 och 2 har följande lydelse:

”1) När ändringar av omständigheter som beaktats vid fastställandet av storleken på de ursprungliga avdragen inträffar inom fem år från den första användningen av en anläggningstillgång, ska en compensation företas, för varje kalenderår som omfattas av ändringarna, genom en jämkning av avdraget för ingående mervärdesskatt som belastat kostnaderna för förvärv eller utförande. När det gäller fast egendom inklusive dess väsentliga beståndsdelar, rättigheter för vilka civilrättsliga bestämmelser beträffande fast egendom är tillämpliga och byggnader på ofri grund gäller en jämningsperiod på tio i stället för fem år.

2) För varje kalenderår som omfattas av ändringarna ska jämkningen enligt stycke 1, i de fall som avses i första meningen i nämnda stycke, motsvara en femtedel och i de fall som avses i andra meningen en tiondel av den ingående mervärdesskatt som belastar tillgången ...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 Mellan åren 1999 och 2004 rev fastighetsbolaget Rey Grundstücksgemeinschaft en äldre byggnad på egen tomtmark och uppförde en ny byggnad för bostads- och affärsändamål. Byggnaden färdigställdes år 2004 och innehåller sex enheter bestående av bostäder och affärslokaler samt tio parkeringsplatser i ett underjordiskt garage. Vissa av dessa enheter och parkeringsplatser hyrdes ut redan i oktober 2002.

12 För inkomståren 1999–2003 beräknade Rey Grundstücksgemeinschaft sin avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på rivnings- och byggnadsarbetena genom att tillämpa en fördelningsnyckel som baserades på förhållandet mellan den omsättning som skulle genereras genom uthyrningen av affärslokaler och parkeringsplatser knutna till dessa (belagd med mervärdesskatt) och omsättningen till följd av annan uthyrning (undantagen från mervärdesskatt) (nedan kallad den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln). Enligt denna fördelningsnyckel var 78,15 procent av mervärdesskatten avdragsgill. I samband med två överklaganden till Finanzgericht Düsseldorf (Skattedomstolen i Düsseldorf, Tyskland) avseende storleken på avdraget för mervärdesskatt för inkomståren 2001 och 2002, godtog skattemyndigheten i Krefeld denna fördelningsnyckel.

13 År 2004 hyrdes vissa delar av byggnaden ut på ett sätt som var undantaget mervärdesskatt, trots att dessa delar ursprungligen varit avsedda för en mervärdesskattepliktig användning. För att jämka avdragen för ingående skatt beräknade Rey Grundstücksgemeinschaft, i deklarationen för inkomståret 2004, ett kompensationsbelopp, som fastställdes med hjälp av den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln. I denna deklaration angav Rey Grundstücksgemeinschaft även den avdragsgilla ingående mervärdesskatten på de varor och tjänster som förvärvats för användning, bevarande och underhåll av denna byggnad. Den sammanlagda mervärdesskatt som Rey Grundstücksgemeinschaft skulle få tillbaka enligt egna beräkningar var ungefär 3 500 euro.

14 I ändringsskattebeslut av den 1 september 2006 underkände skattemyndigheten i Krefeld detta resultat med motiveringen att den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln sedan 15 § stycke 4 tredje meningen i lagen om omsättningsskatt hade trätt i kraft, den 1 januari 2004, endast fick användas om det inte var möjligt att tillämpa någon annan metod för att göra en ekonomisk fördelning av varor och tjänster för blandad användning. Skattemyndigheten i Krefeld konstaterade att det var möjligt, och mer exakt, att fastställa den ekonomiska fördelningen av varor och tjänster i samband med rivning och uppförande av en byggnad enligt förhållandet mellan affärslokalernas och bostadslokalernas yta (i kvadratmeter) (nedan kallad den ytbaserade fördelningsnyckeln). Skattemyndigheten i Krefeld ansåg därför att Rey Grundstücksgemeinschaft borde ha tillämpat en sådan fördelningsnyckel. Skattemyndigheten i Krefeld fastställde procentandelen för avdrag till 38,74 procent, motsvarande den sammanlagda ytan i byggnaden vars uthyrning var skattepliktig. Skattemyndigheten beslutade att 950 euro av den ingående mervärdesskatten skulle betalas tillbaka till Rey Grundstücksgemeinschaft för år 2004.

15 Finanzgericht Düsseldorf (Skattedomstolen i Düsseldorf) upphävde delvis detta ändringsbeslut med motiveringen att den ytbaserade fördelningsnyckeln endast kunde tillämpas på mervärdesskatt som är hänförlig till kostnader för den aktuella byggnaden som uppkommit från och med 2004. Följaktligen fastställde denna domstol att ett mervärdesskattebelopp på drygt 1 700 euro skulle betalas tillbaka till Rey Grundstücksgemeinschaft för år 2004.

16 Båda parterna i det nationella målet överklagade detta avgörande till Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) i en "revisionstalan".

17 Den hänskjutande domstolen har anfört att tvisten i första hand väcker frågor avseende EU-domstolens tolkning av artikel 17.5 i sjätte direktivet i dom av den 8 november 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

18 Den hänskjutande domstolen har påpekat att EU-domstolen i den domen konstaterade att det endast var möjligt att använda sig av en annan metod för fördelning mellan varor och tjänster vid blandad användning, som skiljer sig från den metod som föreskrivs i nämnda direktiv, om denna metod leder till att avdragsrätten kan fastställas mer exakt. En metod som består i att utreda för vilken del av byggnaden mervärdesskatt har betalats och att endast använda en fördelningsnyckel för sådan mervärdesskatt som inte specifikt hänför sig till dessa delar eller hänför sig till gemensamma delar av en byggnad för blandad användning, skulle leda till ett mer exakt resultat. Den hänskjutande domstolen vill därför få klarhet i om en sådan metod inte borde ges företräde.

19 Den hänskjutande domstolen har framhållit att EU-domstolen i punkt 19 i dom av den 8 november 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) angav att en medlemsstat inte hade rätt att föreskriva någon annan fördelningsmetod avseende varor och tjänster vid blandad användning än den som föreskrivs i nämnda direktiv för en "viss transaktion, såsom uppförandet av en byggnad för blandad användning". Den undantagsmetod som tillämpats av den tyska

skattemyndigheten för att fördela de varor och tjänster som använts vid uppförande eller förvärv av en byggnad för blandad användning tillämpas även på varor och tjänster som anskaffas för användning, bevarande eller underhåll av sådana byggnader. Den hänskjutande domstolen vill följaktligen få klarhet i huruvida det är förenligt med sjätte direktivet att tillämpa en och samma metod på dessa båda utgiftskategorier.

20 Den hänskjutande domstolen konstaterar vidare att även om EU-domstolen redan har haft tillfälle att fastställa att en lagändring kan medför en skyldighet att jämka vissa mervärdesskatteavdrag, har EU-domstolen hittills endast prövat lagändringar som påverkar själva förekomsten av en avdragsrätt. Mot denna bakgrund föreligger det tvivel angående huruvida artikel 20 i nämnda direktiv utgör ett hinder mot en medlemsstats lagstiftning i den del det föreskrivs en justering av mervärdesskatten med anledning av denna medlemsstats ändring av metoden för fördelning av ingående mervärdesskatt på varor och tjänster vid blandad användning.

21 Den hänskjutande domstolen vill vidare få klarhet i huruvida principerna om skydd för berättigade förväntningar och om rättssäkerhet, under sådana omständigheter som i det nationella målet, utgör hinder för en jämkning av mervärdesskatten. Den hänskjutande domstolen har angett att det inte finns någon uttrycklig bestämmelse i den tyska lagstiftningen som föreskriver att ikraftträdandet av 15 § stycke 4 tredje meningen i lagen om omsättningsskatt kan medföra jämkningar. I nämnda lagstiftning föreskrivs inte några övergångsbestämmelser, trots att det följer av punkt 70 i dom av den 29 april 2004, Gemeente Leusden och Holin Groep (C?487/01 och C?7/02, EU:C:2004:263) att sådana bestämmelser ska antas när de till vilka en ny regel riktar sig kan bli överaskade av regelns omedelbara tillämplighet. Den metod för fördelning av varor och tjänster för blandad användning som tillämpats av Rey Grundstücksgemeinschaft hade godkänts av skattemyndigheterna för beskattningsåren 2001 och 2002 efter överklagande till Finanzgericht Düsseldorf (Skattedomstolen i Düsseldorf).

22 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) att vilandeförklara målet och att ställa följande frågor till domstolen:

”1) Europeiska unionens domstol har slagit fast att artikel 17.5 tredje stycket i [sjätte direktivet] innebär att medlemsstaterna har rätt att föreskriva att fördelningen vid beräkningen av den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt för en viss transaktion, såsom uppförandet av en byggnad för blandad användning, i första hand ska ske enligt en annan fördelningsnyckel än den som grundar sig på omsättningsmetoden i artikel 19.1 i detta direktiv, under förutsättning att den valda metoden garanterar ett mer exakt fastställande av den avdragsgilla andelen (dom av den 8 november 2012, BLC Baumarkt, C?511/10, EU:C:2012:689).

a) Ska, vid anskaffning eller uppförande av en byggnad för blandad användning, ingående transaktioner vilkas beskattningsunderlag bestäms av anskaffnings- eller produktionskostnaderna, i syfte att mer exakt fastställa den avdragsgilla ingående mervärdesskatten, först hänförs till de (skattepliktiga eller skattefria) transaktioner som är knutna till byggnadens användning, så att enbart därefter kvarvarande ingående mervärdesskatt delas upp med utgångspunkt från en ytbaserad eller omsättningsbaserad fördelningsnyckel?

b) Gäller de principer som Europeiska unionens domstol uttalade i dom av den 8 november 2012, BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689) och dess svar på de tolkningsfrågor som prövades i målet även för mervärdesskatt på ingående transaktioner som avser användning, bevarande eller underhåll av en byggnad för blandad användning?

2) Ska artikel 20 i [sjätte direktivet] tolkas så, att den jämkning av det ursprungliga avdraget som föreskrivs i nämnda bestämmelse även är tillämplig i en situation då en skattskyldig person har delat upp ingående mervärdesskatt hänförlig till uppförande av en byggnad för blandad

användning enligt den metod som föreskrivs i artikel 19.1 i nämnda direktiv och som är tillåten enligt nationell rätt, men en medlemsstat senare, under jämningsperioden, föreskriver att en annan fördelningsnyckel ska användas i första hand?

3) Om föregående fråga besvaras jakande, är rättssäkerhetsprincipen och principen om berättigade förväntningar till hinder för en tillämpning av artikel 20 i [sjätte direktivet] om medlemsstaten i sådana fall som beskrivits ovan varken uttryckligen föreskriver en jämkning av mervärdesskatten eller inför övergångsbestämmelser, och om Bundesfinanzhof [(Federala skattedomstolen)] har slagit fast att den mervärdesskattefördelning som den skattskyldiga personen har gjort enligt [den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln] i princip är en lämplig metod?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

23 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 17.5 i sjätte direktivet ska tolkas så, att medlemsstaterna – för det fall en byggnad används för såväl utgående transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som utgående transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill – är skyldiga att föreskriva att de ingående varor och tjänster som använts för uppförande eller förvärv av byggnaden, i ett första led, uteslutande ska hänföras till den ena eller den andra typen av transaktioner, för att, i ett andra led, fastställa avdragsrätten enbart för de varor och tjänster som inte har kunnat hänföras till någon av dessa transaktioner med tillämpning av en omsättningsbaserad fördelningsnyckel eller med tillämpning av en ytbaserad fördelningsnyckel, under förutsättning att sistnämnda metod garanterar ett mer exakt fastställande av den avdragsgilla andelen. Den hänskjutande domstolen vill vidare få klarhet i huruvida det svar som domstolen lämnar på denna fråga, även är tillämpligt på anskaffning av varor och tjänster för användning, bevarande eller underhåll av en byggnad för blandad användning.

24 Domstolen påpekar inledningsvis att denna fråga hänför sig till artikel 17.5 i sjätte direktivet utan att specifikt hänvisa till någon av de valmöjligheter som anges i tredje stycket i denna bestämmelse. Denna fråga ska således förstås så, att den avser en allmän tolkning av artikel 17.5 i sjätte direktivet.

25 Domstolen erinrar om att avdragsrättens räckvidd varierar beroende på den användning som de aktuella varorna och tjänsterna är avsedda för. I artikel 17.2 i sjätte direktivet föreskrivs det för varor och tjänster som är avsedda att användas uteslutande för mervärdesskattepliktiga transaktioner, att den skattskyldiga personen har rätt att dra av all mervärdesskatt som erlagts för varornas förvärv eller tjänsternas tillhandahållande. I artikel 17.5 första stycket i detta direktiv föreskrivs däremot, för varor och tjänster avsedda för blandad användning, att avdragsrätten är begränsad till den del av mervärdesskatten som motsvarar det belopp som hänför sig till transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill och vilka har genomförts med användning av dessa varor eller tjänster.

26 Med hänsyn till denna skillnad i avdragsrättens räckvidd beroende på den avsedda användningen av de varor och tjänster som är belagda med mervärdesskatt, är medlemsstaterna i princip skyldiga att föreskriva att skattskyldiga personer, för att fastställa storleken på deras avdragsrätt, i ett första led ska hänföra de anskaffade ingående varorna och tjänsterna till de olika utgående transaktioner som genomförs och för vilka dessa varor och tjänster var avsedda. I ett andra led ankommer det på medlemsstaternas behöriga myndigheter att för dessa varor eller tjänster tillämpa den avdragsordning som motsvarar deras användning, varvid det förutsätts att den ordning som föreskrivs i artikel 17.5 i detta direktiv ska tillämpas beträffande sådana varor och

tjänster som inte hänför sig till en viss specifik typ av transaktion.

27 När det gäller den första fasen, det vill säga att hänföra varor och tjänster till de transaktioner för vilka de används, ankommer det på den hänskjutande domstolen att fastställa, dock utan att det påverkar tillämpningen av vissa särskilda bestämmelser i artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet, huruvida, för det fall varorna och tjänsterna används för uppförande av en byggnad för blandad användning, en sådan fördelning i praktiken visar sig vara alltför komplex och därför är svår att genomföra.

28 En nationell lagstiftning får nämligen tillåta skattskyldiga personer att inte hänföra dessa varor och tjänster till en viss transaktion, oberoende av hur de kommer att användas, när dessa varor och tjänster rör förvärv eller uppförande av en byggnad för blandad användning och en sådan fördelning i praktiken är svår att genomföra.

29 När det gäller varor och tjänster som anskaffats för användning, bevarande eller underhåll av en byggnad för blandad användning, framstår det för övrigt som enkelt genomförbart att hänföra dessa varor och tjänster till olika utgående transaktioner som genomförs med hjälp av denna byggnad. Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att pröva om så är fallet när det gäller de aktuella varorna och tjänsterna i det nationella målet.

30 Om så är fallet, är det inte tillåtet för en medlemsstat att föreskriva att skattskyldiga personer är undantagna från att hänföra varor och tjänster som anskaffats för användning, bevarande eller underhåll av en byggnad för blandad användning till olika utgående transaktioner som genomförts med hjälp av denna byggnad.

31 När det sedan gäller den andra fasen, det vill säga beräkningen av avdragets storlek, erinrar domstolen beträffande varor och tjänster som hänför sig såväl till transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill som till transaktioner för vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, att det följer av artikel 17.5 andra stycket i sjätte direktivet att detta avdrag enligt artikel 19 i detta direktiv i princip ska beräknas på grundval av en andel som bestäms för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen med tillämpning av en omsättningsbaserad fördelningsnyckel.

32 Domstolen har mot denna bakgrund medgett att medlemsstaterna, när de utnyttjar de valmöjligheter som anges i artikel 17.5 tredje stycket, får tillämpa en annan beräkningsmetod än den som anges i ovanstående punkt, under förutsättning att den valda metoden säkerställer att den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt kan fastställas mer exakt än med den omsättningsbaserade metoden (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 november 2012, BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, punkt 24).

33 Detta villkor innebär emellertid inte att den valda metoden nödvändigtvis måste vara den mest precisa metod som är möjlig att tillämpa. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 90 i sitt förslag till avgörande, följer det av domslutet i dom av den 8 november 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) att domstolen endast kräver att den valda metoden ska garantera ett resultat som är mer exakt än det som följer av tillämpningen av den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln (se även, för ett liknande resonemang, dom av den 10 juli 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, punkt 29).

34 När det således gäller sådana transaktioner som är aktuella i det nationella målet, vilka består i att hyra ut olika delar av en byggnad, varvid mervärdesskatten för vissa transaktioner är avdragsgill medan den inte är avdragsgill för andra transaktioner, ankommer det på den nationella domstolen att pröva huruvida valet av en metod för att beräkna avdragsrätten som utgår från en ytbaserad fördelningsnyckel kan leda till ett mer exakt resultat än det som följer av en tillämpning

av den omsättningsbaserade metoden.

35 Den möjlighet som medlemsstaten i förekommande fall har att föreskriva att skattskyldiga personer inte är skyldiga att hänföra var och en av de varor och tjänster som använts för förvärv eller uppförande av en byggnad för blandad användning till en viss utgående transaktion, påverkas inte av denna medlemsstats val att tillämpa en annan avdragsmetod än den som föreskrivs i sjätte direktivet, eftersom det krav på precision som angetts ovan i punkt 32 rör sättet att beräkna den andel av mervärdesskatten som är avdragsgill och inte hänförandet av använda varor och tjänster till viss transaktion.

36 Med hänsyn till det ovanstående ska den första frågan besvaras på följande sätt. Artikel 17.5 i sjätte direktivet ska tolkas så, att för det fall en byggnad används för såväl utgående transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som utgående transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, är medlemsstaterna inte skyldiga att föreskriva att de ingående varor och tjänster som använts för uppförande, förvärv, användning, bevarande eller underhåll av denna byggnad, i ett första led, ska hänföras till dessa olika transaktioner, när ett hänförande till sådana transaktioner är svårt att genomföra, för att, i ett andra led, enbart fastställa den avdragsrätt som gäller för sådana varor och tjänster som används såväl för vissa transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill som för andra transaktioner för vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, med tillämpning av en omsättningsbaserad fördelningsnyckel eller, under förutsättning att denna metod garanterar ett mer exakt fastställande av den avdragsgilla andelen, med tillämpning av en ytbaserad fördelningsnyckel.

Den andra frågan

37 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 20 i sjätte direktivet ska tolkas så, att den utgör hinder för jämkningar av gjorda mervärdesskatteavdrag avseende varor och tjänster som omfattas av artikel 17.5 i detta direktiv med anledning av en ändring, som gjorts under den aktuella jämkningsperioden, av den metod för fördelning av mervärdesskatt som används för att beräkna dessa avdrag.

38 Domstolen framhåller att det i artikel 20.1 b i nämnda direktiv föreskrivs att de ursprungliga avdragen ska jämkas 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. Användningen av uttrycket "i synnerhet" visar att de olika angivna fallen inte utgör en uttömmande uppräkningslista.

39 Av detta följer att även om denna bestämmelse inte uttryckligen anger det fall att det sker en ändring av metoden för att beräkna den avdragsrätt som är tillämplig på varor och tjänster för blandad användning, är detta heller inte uteslutet.

40 För att avgöra om denna bestämmelse omfattar ett sådant fall, ska domstolen undersöka bestämmelsens sammanhang och de syften som eftersträvas med den lagstiftning i vilken den ingår (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 27 november 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, punkt 34).

41 När det gäller det sammanhang i vilket artikel 20.1 b i sjätte direktivet ingår, framgår det av artikel 17.5 i sjätte direktivet, jämförd med artikel 19.1 i detta direktiv, att den avdragsgilla mervärdesskatt som belastat ingående varor och tjänster som levererats eller mottagits för blandad användning, fastställs med tillämpning av en fördelningsnyckel som kan vara den som anges i dessa bestämmelser, vilken grundar sig på omsättningen, eller en annan fördelningsnyckel som valts i enlighet med artikel 17.5 tredje stycket i nämnda direktiv, under förutsättning att denna fördelningsnyckel för den aktuella verksamheten leder till mer exakta

resultat vid beräkningen av den avdragsgilla andelen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 november 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punkt 24).

42 Fördelningsnyckeln och följaktligen metoden för att beräkna storleken på det tillämpade avdraget utgör omständigheter som beaktats för fastställandet av avdragsbeloppet i den mening som avses i artikel 20.1 b i sjätte direktivet.

43 När det gäller det syfte som eftersträvas med den jämningsmekanism som införts genom detta direktiv, avser det bland annat att öka mervärdesskatteavdragens precision (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 mars 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 25, och dom av den 18 oktober 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punkt 31).

44 Såsom har påpekats ovan i punkterna 32 och 33 när det gäller varor och tjänster för blandad användning, är det endast tillåtet att avvika från den metod för fastställande av avdragsrätten som föreskrivs i nämnda direktiv under förutsättning att en metod som garanterar ett mer exakt resultat tillämpas.

45 Jämkningsavdrag som genomförs med tillämpning av en annan metod kan endast bidra till att öka precisionen i dessa avdrag och bidrar således till genomförandet av det syfte som eftersträvas med jämningsmekanismen.

46 Det framgår således av undersökningen av det sammanhang i vilket artikel 20.1 b i sjätte direktivet ingår och det syfte som eftersträvas med mekanismen för jämkning av avdrag som införts genom direktivet, att denna bestämmelse ska tolkas så, att den omfattar det fall då metoden för beräkning av det avdrag som är tillämpligt på varor och tjänster för blandad användning har ändrats.

47 Mot bakgrund av det ovanstående ska den andra frågan besvaras på följande sätt. Artikel 20 i sjätte direktivet ska tolkas så, att det krävs att jämkning görs av mervärdesskatteavdrag avseende varor och tjänster som omfattas av artikel 17.5 i detta direktiv, med anledning av att det under den berörda jämningsperioden har antagits en fördelningsnyckel för mervärdesskatt, vilken använts för beräkning av dessa avdrag och vilken avviker från den metod för fastställande av avdragsrätten som föreskrivs i nämnda direktiv.

Den tredje frågan

48 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida de allmänna principerna i unionsrätten om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet, ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning som inte uttryckligen föreskriver en jämkning i den mening som avses i artikel 20 i sjätte direktivet av ingående mervärdesskatt med anledning av en ändring av den fördelningsnyckel för mervärdesskatt som använts för beräkning av vissa avdrag, och inte heller innehåller några övergångsbestämmelser, trots att den högsta domstolsinstansen slagit fast att den skattskyldiga personens fördelning av den ingående skatten i enlighet med den fördelningsnyckel som var tillämplig före ändringen i princip var rimlig.

49 Det ska inledningsvis erinras om att principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet utgör en del av unionens rättsordning. Dessa principer ska iakttas inte endast av unionens institutioner utan även av medlemsstaterna då de utövar sina befogenheter enligt unionsdirektiven (dom av den 29 april 2004, Gemeente Leusden och Holin Groep, C-487/01 och C-7/02, EU:C:2004:263, punkt 57).

50 Även om den hänskjutande domstolen tycks hysa vissa tvivel angående huruvida artikel 20 i

sjätte direktivet är förenlig med rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar, har denna domstol inte formellt ifrågasatt bestämmelsens giltighet.

51 Lydelsen i en sekundärrättslig bestämmelse i unionsrätten, såsom artikel 20 i nämnda direktiv, ska så långt som möjligt tolkas i överensstämmelse med unionsrättens allmänna principer, och i synnerhet rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 april 2010, M m.fl., C?340/08, EU:C:2010:232, punkt 64).

52 När det gäller avsaknaden av en uttrycklig formulering i en nationell lagstiftning, såsom den aktuella, av en skyldighet att genomföra en jämkning för det fall metoden för beräkning av avdragsrätten ändras, erinrar domstolen, vilket redan påpekats ovan i punkt 47, att en sådan skyldighet följer av bestämmelserna i artikel 20 i sjätte direktivet.

53 Det framgår av fast rättspraxis att medlemsstaterna, när de tillämpar bestämmelser i sin nationella lagstiftning som innebär ett införlivande av ett direktiv, är skyldiga att tolka de nationella bestämmelserna i möjligaste mån i enlighet med detta direktiv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 juni 2000, Océano Grupo Editorial och Salvat Editores, C?240/98–C?244/98, EU:C:2000:346, punkt 31).

54 Härav följer att rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar inte kan tolkas så, att en jämkningsskyldighet av avdragsrätten endast får föreskrivas med anledning av en ändring av metoden för beräkning av denna rätt, om det uttryckligen har erinrats om jämkningens bindande karaktär i den nationella lagstiftning genom vilken ändringen vidtogs.

55 När det sedan gäller den omständigheten att en nationell lagstiftning, såsom den i det nationella målet, föreskriver en ändring av beräkningsmetoden för avdragsrätten utan att föreskriva någon övergångsordning, framgår det av sammanhanget i begäran om förhandsavgörande att den hänskjutande domstolen uppfattar begreppet "övergångsordning" såsom bestämmelser som, i syfte att tillfälligt undanta den nya lagen från tillämpning, för en övergångsperiod gör en särskild ordning tillämplig som utarbetats för de aktuella förhållandena.

56 Domstolen erinrar om att en ny bestämmelse, som är tillämplig från och med ikraftträdandet av den rättsakt i vilken den ingår, i princip är förenlig med unionsrätten (dom av den 7 november 2013, Gemeinde Altrip m.fl., C?72/12, EU:C:2013:712, punkt 22). Rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar utgör följaktligen i princip inte något hinder mot en medlemsstats möjlighet att ändra en äldre lag med omedelbar verkan utan att föreskriva några övergångsbestämmelser.

57 I särskilda situationer, då det krävs enligt rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar, kan det dock vara nödvändigt att införa sådana bestämmelser som anpassats till de aktuella omständigheterna.

58 Domstolen har, såsom den hänskjutande domstolen har påpekat, slagit fast att en nationell lagstiftare kan åsidosätta rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar genom att plötsligt och oförutsebart anta en ny lag som avskaffar en tidigare rättighet för skattskyldiga personer, utan att ge de sistnämnda den tid som behövs för att de ska kunna anpassa sig och trots att ett sådant tillvägagångssätt inte krävs för att uppnå det eftersträlvade syftet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 april 2004 Gemeente Leusden och Holin Groep, C?487/01 och C?7/02, EU:C:2004:263, punkt 70).

59 Skattskyldiga personer måste i synnerhet ges tid för att anpassa sig när avskaffandet av en tidigare rättighet tvingar dem att göra nödvändiga ekonomiska justeringar (se, för ett liknande

resonemang, dom av den 11 juni 2015, Berlington Hungary m.fl., C-98/14, EU:C:2015:386, punkt 87).

60 Även om en ändring av den nationella lagstiftning som fastställer metoden för att beräkna avdragsrätten kan anses plötslig och oförutsebar, framstår det inte som de ovan i föregående två punkter angivna villkoren för antagande av lämpliga övergångsbestämmelser är uppfyllda beträffande omständigheterna i det nationella målet.

61 Domstolen framhåller för det första att en ändring av beräkningsmetoden inte innebär att skattskyldiga personers avdragsrätt upphävs, utan den medför en ändring av avdragsrättens storlek.

62 För det andra innebär inte en sådan ändring i sig att skattskyldiga personer, under de omständigheter som gäller i det nationella målet, vidtar några ekonomiska justeringar med anledning av ändringen. En anpassningsperiod framstår därför inte som absolut nödvändig.

63 När det slutligen gäller det förhållandet att det i en nationell lagstiftning, såsom den i det nationella målet, vidtas en ändring av metoden för att beräkna avdragsrätten, trots att den tidigare metoden bedömts vara "rimlig" av en av de högsta domstolsinstanserna i den berörda medlemsstaten, framhåller EU-domstolen att rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar, mot bakgrund av vilka artikel 20 i sjätte direktivet ska tolkas, i princip inte utgör något hinder för en nationell lagstiftare att ändra lagstiftning som syftar till att genomföra unionsrätten (se, analogt, dom av den 14 januari 2010, Stadt Papenburg, C-226/08, EU:C:2010:10, punkt 46 och där angiven rättspraxis).

64 Härav följer att enbart det förhållandet att vissa nationella regler har bedömts vara "rimliga" av en av de högsta domstolsinstanserna i den berörda medlemsstaten inte utgör något hinder för den nationella lagstiftaren att göra ändringar av dessa regler och att genomföra jämkningar med anledning av denna ändring.

65 Av det ovanstående följer att de allmänna principerna i unionsrätten om rättssäkerhet och om skydd för berättigade förväntningar ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en tillämplig nationell lagstiftning som inte uttryckligen föreskriver en jämkning i den mening som avses i artikel 20 i sjätte direktivet av ingående mervärdesskatt med anledning av en ändring av den fördelningsnyckel för mervärdesskatt som använts för beräkning av vissa avdrag, och inte heller innehåller några övergångsbestämmelser, trots att den högsta domstolsinstansen slagit fast att den skattskyldiga personens fördelning av den ingående skatten i enlighet med den fördelningsnyckel som var tillämplig före ändringen i princip var rimlig.

Rättegångskostnader

66 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

1) **Artikel 17.5 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995, ska tolkas så, att för det fall en byggnad används för såväl utgående transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som utgående transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, är medlemsstaterna inte skyldiga att föreskriva att de ingående varor och tjänster som använts för uppförande, förvärv, användning, bevarande**

eller underhåll av denna byggnad, i ett första led, ska hänföras till dessa olika transaktioner, när ett hänförande till sådana transaktioner är svårt att genomföra, för att, i ett andra led, enbart fastställa den avdragsrätt som gäller för sådana varor och tjänster som används såväl för vissa transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill som för andra transaktioner för vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, med tillämpning av en omsättningsbaserad fördelningsnyckel eller, under förutsättning att denna metod garanterar ett mer exakt fastställande av den avdragsgilla andelen, med tillämpning av en ytbaserad fördelningsnyckel.

2) Artikel 20 i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 95/7, ska tolkas så, att det krävs att jämkning görs av mervärdesskatteavdrag avseende varor och tjänster som omfattas av artikel 17.5 i detta direktiv, med anledning av att det under den berörda jämkningsperioden har antagits en fördelningsnyckel för mervärdesskatt, vilken använts för beräkning av dessa avdrag och vilken avviker från den metod för fastställande av avdragsrätten som föreskrivs i nämnda direktiv.

3) De allmänna principerna i Europeiska unionens rättsordning om rättssäkerhet och om skydd för berättigade förväntningar ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en tillämplig nationell lagstiftning som inte uttryckligen föreskriver en jämkning i den mening som avses i artikel 20 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt direktiv 95/7, av ingående mervärdesskatt med anledning av en ändring av den fördelningsnyckel för mervärdesskatt som använts för beräkning av vissa avdrag, och inte heller innehåller några övergångsbestämmelser, trots att den högsta domstolsinstansen slagit fast att den skattskyldiga personens fördelning av den ingående skatten i enlighet med den fördelningsnyckel som var tillämplig före ändringen i princip var rimlig.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.